



**Π.Μ.Σ.: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΚΑΙ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Διπλωματική εργασία

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ**

Επιμέλεια: ΠΑΠΑΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ

Επιβλέπουσα καθηγήτρια: ΚΟΡΝΗΛΙΑ ΔΕΛΟΥΚΑ-ΙΓΓΛΕΣΗ

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ</b>	
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	Σελ. 6-8
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	Σελ. 9
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b>	
I. Η οριοθέτηση των οικονομικών εγκλημάτων	Σελ. 10
II. Ορισμός και χαρακτηριστικά γνωρίσματα της οικονομικής εγκληματικότητας	Σελ. 10-11
III. Οριοθέτηση της έννοιας της οικονομικής εγκληματικότητας από συναφείς έννοιες	
1. Εγκληματικότητα λευκού κολάρου	Σελ. 12
2. Επαγγελματικά εγκλήματα	Σελ. 12-13
3. Εγκλήματα των επιχειρήσεων	Σελ. 13
4. Εγκληματικότητα των ισχυρών	Σελ. 13
5. Οργανωμένη Εγκληματικότητα	Σελ. 14
6. Παγκοσμιοποιημένο Έγκλημα	Σελ. 14
7. Περιβαλλοντική Εγκληματικότητα	Σελ. 14
IV. Συμπερασματικές παρατηρήσεις	Σελ. 14-15
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑ</b>	
I. Εισαγωγή	Σελ. 16-18
II. Το φαινόμενο της φορολογικής παραβατικότητας ως επιμέρους μορφή εμφάνισης της οικονομικής εγκληματικότητας κατά του Δημοσίου στην Ελλάδα	Σελ. 19-21
III. Η συστηματική του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου για την αντιμετώπιση της φορολογικής παραβατικότητας	Σελ. 21-23
IV. Προστατευόμενο έννομο αγαθό	Σελ. 23-29
1. Μεθοδολογικά προλεγόμενα	Σελ. 23
2. Η κρατούσα άποψη	Σελ. 24-25
3. Κριτική της κρατούσας άποψης	Σελ. 25-28
4. Ο προτεινόμενος από τη θεωρία ορισμός	Σελ. 28-29
V. Οι επιμέρους εννοιολογικές διακρίσεις του φαινομένου της φορολογικής παραβατικότητας	Σελ. 29-35
1. Τα βασικά κριτήρια της διάκρισης	Σελ. 29-32
2. Η έννοια της φοροαποφυγής	Σελ. 32-33

3. Η έννοια της φοροδιαφυγής	Σελ. 33
4. Η έννοια της φορο – υπερημερίας	Σελ. 33-34
VI. Συμπερασματικές παρατηρήσεις	Σελ. 35
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ:ΤΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ</b>	
I. Εισαγωγή	Σελ. 36-38
II. Η συστηματική του νόμου	Σελ. 38-39
III. Οι επιμέρους ποινικές τυποποιήσεις	
1. Η φοροδιαφυγή στο φόρο εισοδήματος, στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) και στον ειδικό φόρο ακινήτων (ΕΦΑ) (παλαιό άρθρο 17 παρ. 1 – 3 του Νόμου 2523/1997 άρθρο 66 του Ν.4174/2013 και ήδη άρθρο 72 κατόπιν της αναρίθμησης με βάση το άρθρο 8 του Νόμου 4337/2015	
1.1. Βασικά χαρακτηριστικά του φόρου εισοδήματος – Οι έννοιες «ενιαίος φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων» και «ειδικός φόρος ακινήτων»	Σελ. 39-42
1.2. Αναδρομή σε προϊσχύσασες ποινικές διατάξεις	Σελ. 42
1.3. Αντικειμενική υπόσταση	Σελ. 43-45
1.4. Υποκειμενική υπόσταση	Σελ. 45
1.5 Ποινές	Σελ. 46
2. Η μη απόδοση ή η ανακριβής υποβολή δήλωσης ΦΠΑ και παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών (άρθρο 18 του Νόμου 2523/1997, άρθρο 66 παρ.1 περ. β' του Νόμου 4174/2013 και ήδη άρθρο 72 μετά την αναρίθμηση του Νόμου 4337/2015)	
2.1. Βασικά χαρακτηριστικά του Φόρου Προστιθέμενης αξίας, των παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, των φόρων κύκλου εργασιών και των φόρων ασφαλιστρών	
2.1.1. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)	Σελ. 47-48
2.1.2. Η έννοια παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων	Σελ. 48-49
2.1.3. Ειδικότερα για τους φόρους κύκλου εργασιών	Σελ. 49-50
2.1.4. Οι φόροι ασφαλιστρών	Σελ. 50-51
2.2. Αντικειμενική υπόσταση	Σελ. 51-54
2.4. Υποκειμενική Υπόσταση	Σελ. 54
2.5 Ποινές	Σελ. 54-55
3. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων - η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων - η νόθευση φορολογικών στοιχείων (παλαιό άρθρο 19 παρ. 1 - 4 του Νόμου 2523/1997 και πλέον άρθρο 66 παρ. 5 του Νόμου 4174/2013 και ήδη άρθρου 72 παρ. 5	

μετά την αναρίθμηση με το Νόμο 4337/2015)	
3.1. Το φαινόμενο της διακίνησης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων	Σελ. 56
3.2. Αντικειμενική Υπόσταση	Σελ. 56-61
3.3. Υποκειμενική υπόσταση	Σελ. 61
3.4. Ποινές	Σελ. 61-64
3.5. Συμπεράσματα	Σελ. 64-65
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΥΘΥΝΗΣ ΕΠΙ ΑΔΙΚΗΜΑΤΩΝ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ</b>	
I. Εισαγωγή	Σελ. 66
II. Ποινική ευθύνη σε περιπτώσεις νομικών προσώπων και άλλων συλλογικών οντοτήτων	Σελ.
1. Το ισχύον δόγμα: «societas delinquere non potest»	Σελ. 66-67
2. Η ποινική ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων	Σελ. 67-68
2.1. Θεμελιωτικές της αυτουργικής ευθύνης ιδιαίτερες ιδιότητες (άρθρο 20 παρ. 1-3 του Νόμου 2523/1997 και πλέον με την τροποποίηση Νόμου 4337/2015, άρθρο 73 παρ. 1-2 Νόμου 4174/2013)	Σελ. 68-70
2.2. Ευθύνη των διοικητών σε περιπτώσεις αυτοπρόσωπης πραγμάτωσης των στοιχείων της αντικειμενικής υπόστασης και σε περιπτώσεις πραγμάτωσης των στοιχείων της αντικειμενικής υπόστασης από τρίτους	Σελ. 71-72
2.3. Συμμετοχική ευθύνη τρίτων προσώπων (άρθρο 20 παρ. 5 του Νόμου 2523/1997 και πλέον με την τροποποίηση του Νόμου 4337/2015, άρθρο 73 παρ. 3-4 Νόμου 4174/2013)	Σελ. 72-73
III. Λόγοι εξάλειψης του αξιοποίνου	Σελ. 73-76
IV. Συρροές	Σελ. 76-77
V. Συμπεράσματα	Σελ. 77-78
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: Η ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΚΑΤΑ ΤΟ ΝΟΜΟ 1882/1990</b>	

I. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	Σελ. 79
II. Αντικειμενική Υπόσταση	Σελ. 79-81
III. Υποκειμενική Υπόσταση	Σελ. 82
IV. Ποινές	Σελ. 82-83
V. Ποινική ευθύνη σε περιπτώσεις νομικών προσώπων και άλλων συλλογικών οντοτήτων	Σελ. 83-85
VI. Λόγοι εξάλειψης του αξιοποίνου	Σελ. 86-87
VII. Συρροή	Σελ. 87
VIII. Συμπεράσματα	Σελ. 87
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ: ΘΕΜΑΤΑ ΔΙΑΧΡΟΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ</b>	
I. Εισαγωγή	Σελ. 88-89
II. Οι βασικές αρχές που διέπουν τη χρονική επέκταση ισχύος των ουσιαστικών ποινικών νόμων	Σελ. 90-100
III. Επισκόπηση των προβλημάτων διαχρονικού δικαίου στα αδικήματα της φοροδιαφυγής και της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους	Σελ. 100-101
IV. Συμπεράσματα	Σελ. 101-102
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ: ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΣΤΟ ΧΩΡΟ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ – Ο ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ</b>	
I. Εισαγωγικές παρατηρήσεις	Σελ. 103
II. Δικονομικές Αποκλίσεις - ισχύον και παλαιό καθεστώς	Σελ. 103-113
III. Εκκρεμείς υποθέσεις	Σελ. 113-114
IV. Οι εξουσίες των ελεγκτικών και διωκτικών οργάνων της φορολογικής διοίκησης.	Σελ. 114-120
V. Το φορολογικό απόρρητο	Σελ. 121-123
VI. Το τραπεζικό απόρρητο	Σελ. 124-125
VII. Συμπεράσματα	Σελ. 125
<b>ΤΕΛΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</b>	Σελ. 126
<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ</b>	

**Ο αμερικανός δικαστής Όλιβερ Γουέντελ Χολμς είχε πει πως οι φόροι “είναι το αντίτιμο που πληρώνουμε για να ζούμε σε μια πολιτισμένη κοινωνία”.**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Είναι γενική η αίσθηση, τα τελευταία χρόνια, ότι η φορολογική – οικονομική εγκληματικότητα στην Ελλάδα έχει συχνά μία καθαρά ωφελμιστική κατεύθυνση, με κύριο κίνητρο την επίτευξη οικονομικού οφέλους.

Με βάση το παραπάνω δεδομένο, δεν απέχει κανείς πολύ από την πραγματικότητα εάν υποστηρίζει ότι τα τελευταία χρόνια στην Ελλάδα το οικονομικό έγκλημα έχει αρχίσει να προσλαμβάνει εκρηκτικές διαστάσεις με επακόλουθο να καθίσταται αναγκαία η αντιμετώπιση με δραστικότερο τρόπο τουλάχιστον εκείνων των οικονομικών εγκλημάτων, που πλήττουν σοβαρά την καλή λειτουργία της οικονομίας της ή σημαντικά λειτουργικών κλάδων και θεσμών της, αφού μία παραμέληση αυτού του στόχου θα δημιουργούσε προβλήματα όχι μόνο στην οικονομία, αλλά και στο αίσθημα ασφάλειας του κοινού και στην εμπιστοσύνη αυτού προς τη λειτουργία ενός υγιούς κράτους δικαίου, χωρίς διακρίσεις υπέρ ορισμένων κοινωνικών ομάδων και εις βάρος άλλων.

Προς την κατεύθυνση αυτή, τα τελευταία χρόνια η Πολιτεία έχει αποδοθεί σε ένα επίμονο και επίπονο αγώνα να θέσει τα φορολογικά εγκλήματα υπό έλεγχο, κυρίως μάλιστα όταν η έκταση και η απαξία τους δημιουργούν ευρύτερα προβλήματα για το κοινωνικό σύνολο, και εφόσον η καταπολέμησή τους δεν συνεπάγεται δυσάρεστες κοινωνικοοικονομικές παρενέργειες (π.χ. κλείσιμο της επιχείρησης ή ασφυξία των οικονομικών συναλλαγών).

Έχοντας, λοιπόν, σαν γνώμονα τις παραπάνω παρατηρήσεις οι οποίες επαληθεύονται από πλήθος αποφάσεων των Δικαστηρίων της χώρας μας αλλά και από σωρεία εγκληματολογικών ερευνών, αντικείμενο της ανά χείρας εργασίας αποτελεί η παρουσίαση του νομοθετικού καθεστώτος που διέπει το φαινόμενο της φορολογικής παραβατικότητας στη χώρα μας.

Για την εκπλήρωση του παραπάνω στόχου, αρχικά οριοθετείται η έννοια της οικονομικής εγκληματικότητας προκειμένου να αποφευχθεί κάθε σύγχυση με άλλες συναφείς έννοιες και ειδικότερα εξετάζονται σε γενικό επίπεδο οι κυριότερες μορφές εκδήλωσης του φαινομένου της φορολογικής παραβατικότητας.

Εν συνεχεία, εξετάζεται λεπτομερώς το πλαίσιο των διατάξεων του Νόμου 2523/1997 αναφορικά με τις επιμέρους μορφές εκδήλωσης των αδικημάτων της φοροδιαφυγής, ενώ παράλληλα τίθενται προς διερεύνηση και επιμέρους, αλλά ζωτικής σημασίας, ζητήματα που συνδέονται με το αδίκημα της φοροδιαφυγής.

Περαιτέρω, ιδιαίτερη προσοχή δίνεται στο καθεστώς του Νόμου 1882/1990 αναφορικά με τη στοιχειοθέτηση αλλά και την αντιμετώπιση των αδικημάτων της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο ενώ παρατίθενται όλα τα απαραίτητα στοιχεία ερμηνείας του Νόμου 2960/2001 αναφορικά με το αδίκημα της λαθρεμπορίας.

Περαιτέρω, δεν θα μπορούσαν να παραλειφθούν οι ιδιαίτερα σημαντικές δικονομικές αποκλίσεις που εντοπίζονται στο χώρο των οικονομικών εγκλημάτων και ιδιαίτερα στο πλαίσιο των φορολογικών εγκλημάτων ενώ παρατίθενται μείζονος σημασίας παρατηρήσεις αναφορικά με το ζήτημα του τραπεζικού απορρήτου και των δυνατοτήτων άρσης του στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της δίωξης των φορολογικών εγκλημάτων.

Προχωρώντας, αποτελεί κοινή παραδοχή ότι το φορολογικό δίκαιο εν γένει και ειδικότερα το φορολογικό ποινικό δίκαιο υπόκειται σε συνεχείς τροποποιήσεις. Για το λόγο αυτό γίνεται ιδιαίτερη αναφορά σε πρόσφατες σημαντικές νομοθετικές αλλαγές όπως ενδεικτικά οι μείζονος σημασίας διατάξεις του άρθρου 8 του Νόμου 4337/2015 με τις οποίες αναριθμούνται τα άρθρα 66-68 του Νόμου 4174/2013 σε 72-82.

Με το άρθρο 8 του Νόμου 4337/2015 εισήχθησαν πολύ σημαντικές αλλαγές αναφορικά με τη στοιχειοθέτηση του «αδίκου» στα εγκλήματα φοροδιαφυγής ενώ ιδιαίτερη αναφορά θα πρέπει να γίνει στο ότι επήλθαν ριζικές αλλαγές στο χρηματικό ποσό του φόρου που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί προκειμένου να δημιουργηθεί ποινική ευθύνη.

Ειδικότερα, το άρθρο 8 παρ. 3 του Νόμου 4337/2015 το οποίο τροποποίησε το άρθρο 66 παρ. 3 του Νόμου 4174/2013 (και το αναρίθμησε σε άρθρο 72 παρ. 3) προβλέπει ότι πλέον για να στοιχειοθετηθεί το έγκλημα της φοροδιαφυγής στην πλημμεληματική του μορφή απαιτείται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί ανά φορολογητέο ή διαχειριστικό έτος να υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου ή το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις 50.000 ευρώ εφόσον αφορά

Φ.Π.Α. ή τις 100.000 ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

Μάλιστα, το έγκλημα της φοροδιαφυγής λαμβάνει πλέον την κακουργηματική του διάσταση αν το ποσό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς όπως αναλύθηκε παραπάνω υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις 100.000 ευρώ εφόσον πρόκειται για ΦΠΑ ή τις 150.000 ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

Παράλληλα, με το άρθρο 8 του Νόμου 4337/2015 τροποποιήθηκε το άρθρο 67 του Νόμου 4174/2013 (και αναρρυθμίστηκε σε άρθρο 73) το οποίο προβλέπει λεπτομερώς τα φυσικά πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί και συνεργοί κατά την τέλεση φορολογικών εγκλημάτων υπό το «μανδύα» ενός νομικού προσώπου, το οποίο εξακολουθεί σαν νομικό πρόσωπο να μην υπέχει ποινική ευθύνη.

Το άρθρο 8 του 4337/2015 αποτελεί θεμελιώδες για το φορολογικό ποινικό δίκαιο για αυτό και εξετάζεται ενδελεχώς στις επιμέρους ενότητες της παρούσας.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι το Μάιο του 2016 το άρθρο 112 του Νόμου 4387/2016 εισήγαγε μια σειρά από τροποποιήσεις στο εν γένει φορολογικό δίκαιο όπως ενδεικτικά στους συντελεστές τις φορολογίας εισοδήματος (από μισθωτή εργασία, από επιχειρηματική δραστηριότητα κλπ), στην επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, στον τρόπο υπολογισμού του ΕΝΦΙΑ αλλά και στην αύξηση του κανονικού ΦΠΑ από 23% σε 24% ενώ με το άρθρο 1 παρ. 1 του Νόμου 4389/2016 συστάθηκε Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα με την επωνυμία «Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» με σκοπό τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της.

Ωστόσο, οι νόμοι 4387/2016 και 4389/2016 δεν εισήγαγαν κάποια τροποποίηση στη ποινική μεταχείριση των φορολογικών αδικημάτων και για το λόγο αυτό δεν θα εξεταστούν περαιτέρω δια της παρούσας.



## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΠ	Άρειος Πάγος
Άρθρ.	Άρθρο
Αρμεν	Αρμενόπουλος
βλ.	Βλέπε
ΣτρΘεσ	Στρατοδικείο Θεσσαλονίκης
ΕφΑθ	Εφετείο Αθηνών
ΕφΘρακ	Εφετείο Θράκης
ΕφΠατρ	Εφετείο Πατρών
εδ.	Εδάφιο
επ.	Επόμενα
Κ.Π.Δ	Κώδικας Ποινικής Δικονομίας
Ν.	Νόμος
ν.δ.	Νομοθετικό διάταγμα
ΝοΒ	Νομικό Βήμα
ο.π.	Όπως παραπάνω
Π.Κ.	Ποινικός Κώδικας
ΠοινΔικ	Ποινική Δικαιοσύνη
ΠοινΛογ	Ποινικός Λόγος
ΠοινΧρον	Ποινικά Χρονικά
Πρβλ	Παράβαλε
π.χ.	Παραδείγματος χάριν
σελ.	Σελίδα
ΣυμβλΠλημΘεσ	Συμβούλιο Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης
Στοιχ.	Στοιχείο
ΤριμΠλημ	Τριμελές Πλημμελειοδικείο
Υπέρ	Υπεράσπιση

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### I. Η οριοθέτηση των οικονομικών εγκλημάτων

Ως έγκλημα κατά τον αμιγώς νομικό ορισμό του ποινικού δικαίου, σύμφωνα με τον καθηγητή Στέργιο Αλεξιάδη νοείται «*ό,τι ορίζει ο ποινικός νομοθέτης σε μια αφηρημένη διάταξη του (ποινικού) νόμου, απειλώντας ποινή για την περίπτωση παραβίασης των ορισμών του*». <sup>1</sup> Κατά τους ορισμούς, μάλιστα, της εγκληματολογίας το έγκλημα δεν είναι μια αφηρημένη έννοια κάποιας διάταξης ενός νόμου αλλά είναι ένα πραγματικό πρόβλημα της καθημερινής ζωής, ένα κοινωνικό γεγονός με απτές διαστάσεις, που για να το αντιληφθεί ο ερευνητής δεν έχει ανάγκη από τη διόπτρα του ποινικού νόμου. <sup>2</sup>

Συνδυαστικά από τους ορισμούς των δύο παραπάνω κλάδων της νομικής επιστήμης, ως οικονομική εγκληματικότητα ορίζουμε όλες εκείνες τις αντικοινωνικές συμπεριφορές, συνήθως οικονομικά επιφανών προσώπων, με τις οποίες παραβιάζεται κάποια διάταξη ποινικού νόμου στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας που καταρχάς φαίνεται νόμιμη. Το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό γνώρισμα της συγκεκριμένης κατηγορίας εγκλημάτων αφορά καταρχήν στην εγκληματική δράση που αναφέρεται αποκλειστικά στην οικονομική ζωή της χώρας και σωρευτικά -στην πλειονότητα των περιπτώσεων- στο πρόσωπο του δράστη, ο οποίος κυριαρχεί στα οικονομικά δρώμενα.

### II. Ορισμός και χαρακτηριστικά γνωρίσματα της οικονομικής εγκληματικότητας

Ως οικονομική εγκληματικότητα ορίζεται η παραβατική συμπεριφορά που τελείται στο πλαίσιο μιας πραγματικής ή απατηλής οικονομικής δραστηριότητας από το ενεργό, πλην όμως φαινομενικά προσαρμοσμένο στην κοινωνικό-οικονομική ζωή μιας χώρας, τμήμα του πληθυσμού κατά την άσκηση του επαγγέλματος του. Η

---

<sup>1</sup> Βλ. Στ. Αλεξιάδη, Εγκληματολογία, 2011, σελ. 34.

<sup>2</sup> Βλ. Στ. Αλεξιάδη, ό.π. σελ. 36.

εγκληματική οικονομική συμπεριφορά λειτουργεί είτε βλαπτικά (εγκλήματα βλάβης) είτε θέτοντας σε κίνδυνο την εθνική ή ακόμη και διεθνή οικονομία (εγκλήματα διακινδύνευσης).<sup>3</sup>

Τρία είναι τα βασικά γνωρίσματα της οικονομικής εγκληματικότητας, βάσει των οποίων διαφοροποιείται από τους υπόλοιπους κλάδους εγκληματικότητας<sup>4</sup>:

i) Η δυσχέρεια στην εξιχνίαση και εξακρίβωση των οικονομικών εγκλημάτων.

Τα περισσότερα οικονομικά εγκλήματα τελούνται χωρίς εμφανείς δράστες και εξιχνιάζονται μόνον αφού προκαλέσουν ουσιώδη εμφανή ζημία. Δηλωτικό είναι το γεγονός ότι τα περισσότερα οικονομικά εγκλήματα εντάσσονται στη λεγόμενη αφανή εγκληματικότητα, την εγκληματικότητα δηλαδή, της οποίας τα εγκλήματα δεν έχουν καταγραφεί και δεν γνωρίζουμε το ακριβές μέγεθός της.

Το γεγονός αυτό οφείλεται σε τρία πραγματικά δεδομένα: α) τα οικονομικά εγκλήματα προϋποθέτουν ειδικές επιχειρηματικές γνώσεις από την πλευρά των δραστών, οι οποίοι είναι τις περισσότερες φορές επιχειρηματίες (φυσικά πρόσωπα) ή επιχειρήσεις (νομικά πρόσωπα) που δρουν παραβατικά κατά την άσκηση του κατά τα άλλα καθόλα νόμιμου επαγγέλματος τους, β) η επιχείρηση διαλεύκανσης τους απαιτεί ειδικά καταρτισμένο προσωπικό με οικονομικές γνώσεις, το οποίο όμως είτε δεν στελεχώνει τις διωκτικές αρχές, είτε τουλάχιστον είναι ανεπαρκές και γ) τόσο στη συνείδηση των απλών πολιτών, όσο και στη συνείδηση των διωκτικών αρχών πολλές φορές έχει εγκλωβωθεί η αντίληψη ότι τα οικονομικά εγκλήματα δεν αποτελούν σοβαρά εγκλήματα, με συνέπεια να μην συμβάλλουν αποτελεσματικά στην δίωξη τους.

ii) Τα οικονομικά εγκλήματα προκαλούν ζημία σε μεγάλο, πλην όμως αόριστο αριθμό φυσικών προσώπων (εταίρων, μετόχων υπαλλήλων, πελατών, πιστωτών, ανταγωνιστών), νομικών προσώπων (εταιριών), στο νομικό πρόσωπο του Κράτους, το οποίο πρέπει να επωμίζεται ένα βαρύ οικονομικό φορτίο υποφέροντας ταυτόχρονα από σημαντική απώλεια εσόδων, αλλά και στο ευρύτερο κοινωνικό σύνολο.<sup>5</sup>

iii) Η εγκληματική συμπεριφορά των περισσότερων οικονομικών εγκληματιών συνιστά κατάχρηση εμπιστοσύνης και εξουσίας. Τα περισσότερα οικονομικά εγκλήματα τελούνται μέσω αυτών των αντιτιθέμενων στην καλή πίστη και στα χρηστά ήθη συμπεριφορών, ήτοι μέσω της κατάχρησης εμπιστοσύνης που

---

<sup>3</sup> Βλ. Αγγ. Πιτσελά, Η εγκληματολογική προσέγγιση του οικονομικού εγκλήματος, 2011, σελ. 75-76.

<sup>4</sup> Βλ. Ιακ. Φαρσεδάκη, Στοιχεία Εγκληματολογίας, 2005, σελ.153.

<sup>5</sup> Βλ. Χαρ. Δημόπουλο, Εισηγήσεις Εγκληματολογίας, 2008, σελ. 848-849.

έχει το θύμα απέναντι στο δράστη καθώς και μέσω της καταχρηστικής άσκησης της εξουσίας του δράστη που επιβάλλεται στο θύμα.<sup>6</sup>

### **III. Οριοθέτηση της έννοιας της οικονομικής εγκληματικότητας από συναφείς έννοιες**

#### **1. Εγκληματικότητα λευκού κολάρου**

Εγκληματικότητα «λευκού κολάρου» ή αλλιώς «εγκληματικότητα λευκού περιλαιμίου» ονομάζεται η εγκληματικότητα που περιλαμβάνει εκείνα τα εγκλήματα ή εκείνες τις παράνομες δραστηριότητες που διαπράττονται από άτομα ευπόληπτα, με υψηλή κοινωνική θέση μέσα στο πλαίσιο της επαγγελματικής τους δραστηριότητας και των οποίων στόχος είναι η απόκτηση κέρδους μέσω των επιχειρηματικών τους συναλλαγών.<sup>7</sup>

#### **2. Επαγγελματικά εγκλήματα**

Επαγγελματικά εγκλήματα είναι αυτά που τελούνται κατά την άσκηση νομίμου επαγγέλματος του δράστη, το οποίο ο τελευταίος χρησιμοποιεί ως μέσο για την άσκηση των παράνομων δραστηριοτήτων του και σκοπό έχουν το προσωπικό όφελος του δράστη, το οποίο τις περισσότερες φορές είναι οικονομικό. Εν δυνάμει εγκληματίες αυτής της κατηγορίας εγκλημάτων είναι όχι μόνο οι οικονομικά επιφανείς επαγγελματίες, των οποίων το επάγγελμα τους προσδίδει κύρος, αλλά γενικά όλοι αυτοί που ασκούν νόμιμα ένα επάγγελμα, το οποίο μπορεί κατά παράβαση των καθηκόντων τους να τους αποφέρει ιδιωτικό όφελος.<sup>8</sup>

#### **3. Εγκλήματα των επιχειρήσεων**

Σε αντίθεση με τα επαγγελματικά εγκλήματα, όταν αναφερόμαστε στην εγκληματικότητα επιχειρήσεων εννοούμε τα εγκλήματα που τελούνται από ανώτατα διευθυντικά στελέχη επιχειρήσεων για το συμφέρον των επιχειρήσεων που διοικούν. Οι δράστες λειτουργούν παραβατικά κινητοποιούμενοι από τη θέση ισχύος τους στις

---

<sup>6</sup> Βλ. Αγγ. Πιτσελά, Η εγκληματολογική προσέγγιση του οικονομικού εγκλήματος, 2011, σελ. 75-78.

<sup>7</sup> Βλ. Χαρ. Δημόπουλο, ό.π. σελ. 835-837.

<sup>8</sup> Βλ. Αγγ. Πιτσελά, Η εγκληματολογική προσέγγιση του οικονομικού εγκλήματος, 2011, σελ. 93-95.

επιχειρήσεις, προκειμένου να αυξήσουν τα κέρδη των τελευταίων και κατ' επέκταση τη θέση των επιχειρήσεων αυτών στην εθνική ή/και διεθνή αγορά. Εν δυνάμει θύματα των εγκλημάτων αυτών είναι οι υπάλληλοι των επιχειρήσεων, οι πελάτες και οι καταναλωτές τους, οι ανταγωνίστριες επιχειρήσεις, αλλά και γενικότερα η εθνική ή ακόμη και η διεθνής οικονομία.<sup>9</sup>

#### **4. Εγκληματικότητα των ισχυρών**

Τα εγκλήματα αυτά διαφοροποιούνται από τις υπόλοιπες κατηγορίες ως προς το μέσο τέλεσης τους, το οποίο είναι αποκλειστικά η κατάχρηση εξουσίας. Οι δράστες βρίσκονται σε σχέση ισχύος με το θύμα και μπορούν εύκολα από την πλεονεκτική αυτή θέση να του επιβληθούν, να το εκμεταλλευτούν και εν τέλει να το βλάψουν οικονομικά.<sup>10</sup>

#### **5. Οργανωμένη Εγκληματικότητα**

Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται εγκλήματα που τελούνται όχι μόνο από έναν δράστη, αλλά από ενώσεις - ομάδες τριών ή περισσότερων εγκληματιών, οι οποίες διακρίνονται για την προγραμματισμένη διάρκεια τους στο χρόνο, για την οργανωμένη δομή τους και την επιδίωξη διάπραξης περισσότερων του ενός εγκλημάτων.

Οι ομάδες αυτές ονομάζονται εγκληματικές οργανώσεις και χαρακτηρίζονται από αυστηρή μυστικότητα, αλληλεγγύη των μελών τους, οικονομική δύναμη και προσαρμογή στις σύγχρονες κοινωνικές εξελίξεις με άσκηση παράλληλα νόμιμων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, γνώρισμα που τους επιτρέπει να δρουν με συνέπεια και συνέχεια τις παράνομες ενέργειες τους. Με άλλα λόγια, το διακριτικό τους γνώρισμα από τις υπόλοιπες κατηγορίες εγκλημάτων είναι η συλλογικότητα και η από κοινού δράση τους για την επίτευξη των εγκληματικών στόχων τους.<sup>11</sup>

#### **6. Παγκοσμιοποιημένο Έγκλημα**

---

<sup>9</sup> Βλ. Αγγ. Πιτσελά, ό.π., 95-97.

<sup>10</sup> Βλ. Αγγ. Πιτσελά, ό.π., 97-101.

<sup>11</sup> Βλ. Στ. Αλεξιάδη, Εγκληματολογία, 2011, σελ 215-217.

Παγκοσμιοποιημένο έγκλημα είναι το έγκλημα που τελείται ή οι συνέπειες του οποίου εκδηλώνονται ή και τα δύο παραπάνω μαζί σε περισσότερες από μια χώρες. Είναι το έγκλημα που διαπερνά τα εθνικά σύνορα και διεθνοποιείται είτε γιατί οι δράστες του μπορούν μέσω της διεθνοποίησης αυτής να αποκτήσουν περισσότερα κέρδη, είτε γιατί οι συνθήκες ευνοούν την τέλεση των παραβατικών συμπεριφορών και σ' άλλες χώρες με πολύ μεγαλύτερα κέρδη (π.χ. παραγωγή ναρκωτικών στην Κολομβία με το μεγαλύτερο μέρος της να εξάγεται σ' άλλες χώρες αποφέροντας τεράστια οικονομικά κέρδη στους δράστες).<sup>12</sup>

## **7. Περιβαλλοντική Εγκληματικότητα**

Περιβαλλοντική Εγκληματικότητα ονομάζεται η εγκληματικότητα που περιλαμβάνει εγκλήματα βλάβης ή διακινδύνευσης που σχετίζονται με το περιβάλλον. Χαρακτηριστικό γνώρισμα των εγκλημάτων αυτών είναι ότι τις περισσότερες φορές οι επιζήμιες και πολλές φορές ανεπανόρθωτες επιπτώσεις τους στο οικοσύστημα, γενικότερα στο περιβάλλον και στην ανθρώπινη υγεία δεν είναι εξαρχής αντιληπτές, αλλά γίνονται αντιληπτές μόνο μετά την πάροδο του χρόνου.

Έτσι ενώ αρχικό θύμα τους φαίνεται να είναι το ίδιο το περιβάλλον, το πραγματικό θύμα τους είναι όλα τα όντα (έλλογα και άλογα). Τα περισσότερα περιβαλλοντικά εγκλήματα διαπράττονται από νομικά πρόσωπα (επιχειρήσεις, εταιρίες) για την εξυπηρέτηση των οικονομικών συμφερόντων τους (πχ ρύση τοξικών αποβλήτων σε λίμνες, ποταμούς και θάλασσες, αποψίλωση δασών κλπ), κάτι που συνιστά κοινό γνώρισμα των εγκλημάτων της κατηγορίας αυτής με τα αντίστοιχα των υπόλοιπων κατηγοριών.<sup>13</sup>

## **IV. Συμπερασματικές παρατηρήσεις**

Συμπερασματικά διαπιστώνεται ότι κάθε ειδικότερη κατηγορία εγκλημάτων έχει τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και γνωρίσματα της, που τη διαφοροποιούν από τις λοιπές. Τα οικονομικά εγκλήματα δεν αποτελούν μια αόριστη και θεωρητική έννοια, αλλά διαφοροποιούνται σαφώς από τα υπόλοιπα εγκλήματα αν λάβουμε υπόψη τα παραπάνω αναφερόμενα ιδιαίτερα διακριτικά τους γνωρίσματα.

---

12 Βλ. Χαρ. Δημόπουλο, Εισηγήσεις Εγκληματολογίας, 2008, σελ. 1140-1141.

13 Βλ. Αγγ. Πιτσελά, Η εγκληματολογική προσέγγιση του οικονομικού εγκλήματος, 2011, 105-109.

Το γεγονός όμως της διαφοροποίησης τους δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να λειτουργήσει ως στεγανό, ώστε να υποστηρίξουμε ότι ένα έγκλημα είναι αποκλειστικά και μόνο έγκλημα λευκού κολάρου. Ένα έγκλημα λευκού κολάρου είναι ένα οικονομικό έγκλημα το οποίο αν τελείται από περισσότερους οργανωμένους σε εγκληματική ομάδα δράστες χαρακτηρίζεται και οργανωμένο έγκλημα και αν τέλος ξεπερνά τα σύνορα μιας χώρας και επεκτείνεται σ' άλλες χώρες, διεθνοποιείται και χαρακτηρίζεται ταυτόχρονα και ως παγκοσμιοποιημένο έγκλημα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ**

### **Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑ**

#### **I. Εισαγωγή**

Ένα μεγάλο κομμάτι της οικονομικής εγκληματικότητας στην Ελλάδα αποτελούν οι φορολογικές παραβάσεις. Το φορολογικό δίκαιο, αν και εντάσσεται στο διοικητικό δίκαιο και πιο συγκεκριμένα στο δημοσιονομικό δίκαιο, σχετίζεται με το ποινικό δίκαιο αφής στιγμής ο νομοθέτης ποινικοποίησε την πράξη της μη απόδοσης φόρων, εισφορών και λοιπών αποδοτέων στο δημόσιο ποσών.

Έκτοτε, η φορολογική παραβατικότητα αποτελεί δίχως άλλο σύννηθες οικονομικό έγκλημα, που απαντάται σ' όλα τα κοινωνικά στρώματα, αλλά εντοπίζεται σε λίγες περιπτώσεις και μετά από αυστηρούς ελέγχους.

Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής είναι ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα που έχει να αντιμετωπίσει ένα κράτος. Στην Ελλάδα φαίνεται ότι είναι ακόμα πιο οξύ διότι σύμφωνα με μελέτες η φοροδιαφυγή στη χώρα μας είναι μεγαλύτερη από ό,τι σε άλλες ανεπτυγμένες χώρες, πράγμα που επιβαρύνει ακόμα περισσότερο την πολύ άσχημη οικονομική κατάστασή της.

Χαρακτηριστική είναι μια πρόσφατη έρευνα<sup>14</sup> η οποία χαρτογραφεί το πρόβλημα της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, αναλύει τα διαθέσιμα στοιχεία για το ύψος και τη φύση του προβλήματος, και διατυπώνει μια σειρά από λύσεις για την αντιμετώπισή του.

Προφανώς, το ακριβές μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα δεν είναι γνωστό. Μπορούν να γίνουν μόνο εκτιμήσεις, και έχουν γίνει τέτοιες εκτιμήσεις σε μια σειρά από μελέτες που μετρούν στοιχεία ενδεικτικά του μεγέθους της, αλλά όχι απευθείας την ίδια.

---

<sup>14</sup> Του Οργανισμού Έρευνας και Ανάλυσης με την επωνυμία «διαNEOσις», σε συνεργασία με την Ernst & Young. Η εν λόγω έρευνα είναι δημοσιευμένη στον ιστότοπο [http://www.dianeosis.org/2016/06/tax\\_evasion\\_in\\_greece/](http://www.dianeosis.org/2016/06/tax_evasion_in_greece/)



Σύμφωνα με τις έρευνες τα διαφυγόντα έσοδα από τη φοροδιαφυγή των φυσικών προσώπων κυμαίνονται από 1,9% ως 4,7% του ΑΕΠ ετησίως. Από τη φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ εκτιμάται ότι χάνουμε το 3,5% του ΑΕΠ. Οι απώλειες από το λαθρεμπόριο ποτών, τσιγάρων και καυσίμων αντιστοιχεί σε περίπου 0,5% του ΑΕΠ.

Για τα νομικά πρόσωπα, τα διαφυγόντα κέρδη για τη χώρα από τη φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή των επιχειρήσεων υπολογίζονται γύρω στο 0,15% του ΑΕΠ.

Κατά συνέπεια, το μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα μπορεί να προσδιοριστεί σε ένα ποσοστό από 6% ως 9% του ΑΕΠ, δηλαδή ανάμεσα σε €11 και €16 δισ. το χρόνο.



Πηγή: Έκθεση του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος

Όπως φαίνεται στον παραπάνω πίνακα, τα έσοδα της χώρας μειώνονται λίγο-πολύ σταθερά από το 2010 και μετά, με τη μεγαλύτερη μείωση να εμφανίζεται στους έμμεσους φόρους. Στους άμεσους, έχουν μειωθεί ραγδαία οι εισπράξεις από το φόρο εισοδήματος (από 17,2 δισ το 2008 σε 12,1 δισ. το 2015) -πράγμα αναμενόμενο, καθώς έχουν μειωθεί ραγδαία και τα εισοδήματα των πολιτών. Ταυτόχρονα, όμως, μέσα στην κρίση αυξήθηκαν θεαματικά οι υπόλοιποι άμεσοι φόροι, ενώ προστέθηκαν και καινούριοι (εισφορά αλληλεγγύης, ΕΝΦΙΑ), με αποτέλεσμα η μείωση των εσόδων από άμεσους φόρους για το κράτος να αμβλυνθεί.

Σύμφωνα με τα τελευταία στοιχεία για το 2015, το 88% αυτών των εσόδων του κεντρικού κράτους (δεν περιλαμβάνουν τις ασφαλιστικές εισφορές που εισπράττουν τα ταμεία) προέρχονται από τη φορολογία, και τα υπόλοιπα από άλλες πηγές, συμπεριλαμβανομένων των αποκρατικοποιήσεων. Από τα φορολογικά έσοδα,

οι άμεσοι φόροι φέρνουν περίπου €20 δισ., ενώ οι έμμεσοι (ΦΠΑ, φόροι καυσίμων, καπνών κλπ) φέρνουν περίπου €24 δισ.

Αυτό είναι ένα σημαντικό στοιχείο. Ως γνωστόν, οι έμμεσοι φόροι είναι περισσότερο «άδικοι» γιατί πλήττουν εξίσου πλούσιους και φτωχούς. Τα φορολογικά συστήματα των περισσότερων ανεπτυγμένων χωρών στηρίζονται περισσότερο σε άμεσους φόρους παρά σε έμμεσους. Στους έμμεσους φόρους στηρίζονται περισσότερο φορολογικά συστήματα αναπτυσσόμενων ή τριτοκοσμικών χωρών.

Σύμφωνα με τα τελευταία στοιχεία για το 2015, το 88% αυτών των εσόδων του κεντρικού κράτους (δεν περιλαμβάνουν τις ασφαλιστικές εισφορές που εισπράττουν τα ταμεία) προέρχονται από τη φορολογία, και τα υπόλοιπα από άλλες πηγές, συμπεριλαμβανομένων των αποκρατικοποιήσεων. Από τα φορολογικά έσοδα, οι άμεσοι φόροι φέρνουν περίπου €20 δισ., ενώ οι έμμεσοι (ΦΠΑ, φόροι καυσίμων, καπνών κλπ) φέρνουν περίπου €24 δισ.<sup>15</sup>

Για την αντιμετώπιση της φορολογικής παραβατικότητας ο νομοθέτης υπήρξε πληθωρικός. Σωρεία νομοθετημάτων με σκοπό την αντιμετώπιση του φαινομένου ίσχυαν παράλληλα μέχρι την ψήφιση του Νόμου 2523/1997, ο οποίος αποσαφήνισε και συγκέντρωσε τις ποινικές κυρώσεις για τις περισσότερες φορολογικές παραβάσεις, υπακούοντας και στην συνταγματική επιταγή της συγκεκριμενοποίησης και σαφήνειας των ποινικών αδικημάτων.

Το ζήτημα που απασχόλησε και απασχολεί έως σήμερα τους θεωρητικούς του δικαίου, αλλά και τους νομικούς εν γένει (δικαστές, δικηγόρους), αφού δεν έχει μόνο θεωρητική αλλά διαθέτει και πρακτική αξία είναι το προστατευόμενο έννομο αγαθό των φορολογικών εγκλημάτων. Η έννοια του προστατευόμενου εννόμου αγαθού αποτελεί κομβική έννοια στο ποινικό δίκαιο, αφού δεν νοείται έγκλημα, χωρίς το αντίστοιχο προστατευόμενο έννομο αγαθό, το οποίο ο νομοθέτης μέσω της απειλής επιβολής ποινικής κύρωσης προσπαθεί να προστατέψει από την προσβολή.

Μετά τη διατύπωση πολλών απόψεων επικράτησε τελικά η άποψη ότι προστατευόμενο έννομο αγαθό των φορολογικών εγκλημάτων είναι οι ειδικότερες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία του ενεργητικού της περιουσίας του<sup>16</sup>, ορισμός που θα αναλυθεί περαιτέρω παρακάτω στο κεφάλαιο αυτό.

---

<sup>15</sup> Βλ. αναλυτικά την έρευνα του Οργανισμού Έρευνας και Ανάλυσης με την επωνυμία «διαNEOσις», σε συνεργασία με την Ernst & Young, δημοσιευμένη στον ιστότοπο [http://www.dianeosis.org/2016/06/tax\\_evasion\\_in\\_greece/](http://www.dianeosis.org/2016/06/tax_evasion_in_greece/)

<sup>16</sup> Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 189-190.

Τέλος όπως θα αναπτυχθεί παρακάτω, η φορολογική παραβατικότητα διακρίνεται σε ειδικότερες κατηγορίες, βάσει των μορφών των φορολογικών παραβάσεων και του τρόπου που επιτυγχάνονται.

## **II. Το φαινόμενο της φορολογικής παραβατικότητας ως επιμέρους μορφή εμφάνισης της οικονομικής εγκληματικότητας κατά του Δημοσίου στην Ελλάδα**

Δίχως να υπάρξει περιθώριο αμφιβολιών, το φορολογικό δίκαιο αποτελεί τη θεσμική και νομική διάσταση του φορολογικού συστήματος, το οποίο έχει εξάλλου ιδιαίτερη πολιτική και οικονομική σημασία. Ειδικότερα, το φορολογικό δίκαιο αποτελείται από το σύνολο των νομικών κανόνων που διέπουν το περιεχόμενο, τους φορείς και τους γενικούς όρους ασκήσεως της φορολογικής εξουσίας του κράτους.<sup>17</sup>

Με βάση το παραπάνω δεδομένο, καθίσταται αντιληπτό ότι το φορολογικό δίκαιο συνιστά μία σειρά νομικών κανόνων με τους οποίους προβλέπονται οι φορείς της φορολογικής εξουσίας, εξειδικεύονται οι αρχές της νόμιμης άσκησης, τα υποκείμενα της φορολογικής υποχρέωσης και η συναφής προστασία σε περίπτωση παράνομης ενέργειας των οργάνων της πολιτείας, που είναι επιφορτισμένα με την άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής. Οι κανόνες αυτοί αποσκοπούν αφενός στον καθορισμό του πλαισίου της φορολογικής έννομης σχέσης, με έμφαση στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, αφετέρου δε στην πρόβλεψη νομικών εγγυήσεων προς τους φορολογούμενους για τη διασφάλιση του κράτους δικαίου.

Ήδη από το σημείο αυτό θα πρέπει να επισημανθεί ότι αν και από άποψη συστηματική, το φορολογικό δίκαιο ανήκει στο δημοσιονομικό δίκαιο, πολλές από τις ρυθμίσεις του διαθέτουν αυτονομία, μιας και εμφανίζει ειδικά θέματα και συγκεκριμένες ιδιαιτερότητες εκ του σκοπού και του περιεχομένου του.

Κι αυτό διότι, δεν μπορεί να παραγνωριστεί η ιδιαιτερότητα της φορολογικής επιβολής που συνεπάγεται ορισμένες διαφοροποιήσεις σε σχέση με τα γενικώς ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, όπως ιδίως η αυστηρή ερμηνεία της αρχής της νομιμότητας, η περιορισμένη έκταση της κανονιστικής εξουσίας, η απαγόρευση της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων, η στενή ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, η κατ' αρχήν απουσία διακριτικής ευχέρειας των φορολογικών οργάνων.

---

<sup>17</sup>Βλ. Θ. Φορτσάκη, Η σημασία της θεωρίας στη διαμόρφωση του Φορολογικού δικαίου, ΔΕΕ 2005, σελ. 1206.

Αυτή ακριβώς η αποδέσμευση του φορολογικού δικαίου από τις κοινές έννοιες και ρυθμίσεις του εν γένει δημοσίου δικαίου συνιστά την ονομαζόμενη «αυτονομία» του και αποδίδεται στο γεγονός ότι το φορολογικό δίκαιο επιδιώκει την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος με την πρόληψη και καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.<sup>19</sup>

Περαιτέρω, από το φορολογικό νόμο καθορίζεται το υποκείμενο της φορολογίας, δηλαδή ρυθμίζεται το σύνολο των φυσικών ή νομικών προσώπων, τα οποία πραγματοποιούν πράξεις ή συνδέονται με περιστατικά ή καταστάσεις που υπάγονται σε φόρο.

Έτσι, για παράδειγμα, στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υπάγονται τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν εισόδημα (είτε από την άσκηση επαγγέλματος, είτε από την εκμετάλλευση ακινήτων κλπ), αντιστοίχως στον φόρο κληρονομίας και δωρεάς υπάγεται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά κινητή ή ακίνητη περιουσία αιτία θανάτου ή δωρεάς. Η εξωτερίκευση της φορολογικής υποχρέωσης λαμβάνει χώρα κατά τις προβλεπόμενες διοικητικές διαδικασίες.

Το γεγονός ότι καθορίζεται νομοθετικώς το υποκείμενο της φορολογίας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι δεν επιτρέπεται με ιδιωτική συμφωνία η μεταβολή του φορολογικού υποκειμένου, δεν αποκλείεται ωστόσο η ιδιότητα του υποκειμένου του φόρου να μην ταυτίζεται με το πρόσωπο που είναι υπόχρεο για την καταβολή του φόρου στο δημόσιο ταμείο.<sup>20</sup>

Ακολούθως, με τον όρο «φόρος» νοείται η αναγκαστική χρηματική παροχή των πολιτών προς το κράτος. Οι παροχές αυτές, μάλιστα, δεν συνοδεύονται από άμεση αντιπαροχή. Το Σύνταγμα προβλέπει περιοριστικώς ορισμένες κατηγορίες αντικειμένων φόρου, όπως το εισόδημα, την περιουσία, τις δαπάνες και τις συναλλαγές, ενώ περαιτέρω αντικείμενο του φόρου είναι η φορολογική βάση, η οποία για να προσδιορισθεί πρέπει να ληφθεί υπόψη η φορολογητέα ύλη.<sup>21</sup>

Από αυτήν την οριοθέτηση του εννοιολογικού περιεχομένου του φόρου, προκύπτουν τα ακόλουθα κύρια χαρακτηριστικά του:

---

<sup>18</sup> Βλ. Β. Παπαχρήστου/ Γ. Σταθέα, Η ποινικοποίηση της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, Απαγόρευση εξόδου, πιστοποιητικό ενημερότητας (ιστορική και θεωρητική έρευνα), 1990, σελ. 22-23.

<sup>19</sup> Βλ. Θ. Φορτσάκη, Η σημασία της θεωρίας στη διαμόρφωση του Φορολογικού δικαίου, ΔΕΕ 2005, σελ. 1207.

<sup>20</sup> Βλ. Β. Παπαχρήστου/ Γ. Σταθέα, ό.π., σελ. 24.

<sup>21</sup> Βλ. Κων/νο Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο (ουσιαστικό μέρος, φορολογική διαδικασία, φορολογική δικονομία), εκδόσεις Σάκκουλα, β' έκδοση, 2014, σελ. 2-3.

- α) ο χαρακτήρας του ως άμεση χρηματική παροχή του ιδιώτη προς το Κράτος,
- β) το υποχρεωτικό της παροχής,
- γ) ο οριστικός χαρακτήρας της παροχής,
- δ) η «μονομέρεια» της παροχής, η έλλειψη δηλαδή ειδικού ανταλλάγματος από πλευράς του Κράτους προς τον ιδιώτη,
- ε) οι λειτουργίες του, δηλαδή η κάλυψη δαπανών αλλά και η επιδίωξη επίτευξης άλλων οικονομικών και κοινωνικών στόχων του σύγχρονου Κοινωνικού Κράτους.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει το τέταρτο (υπό στοιχ. δ) από τα ανωτέρω συνθετικά της έννοιας του φόρου χαρακτηριστικά, σύμφωνα με το οποίο ο φόρος συνιστά παροχή του ιδιώτη προς το Δημόσιο που δεν συνδέεται με αντίστοιχη, άμεσα αντιληπτή τουλάχιστον, ειδική αντιπαροχή από πλευράς του τελευταίου, εφόσον – όπως ήδη ειπώθηκε – η φορολογία αποσκοπεί στην κάλυψη των δημοσίων δαπανών στο σύνολό τους και όχι στην κάλυψη συγκεκριμένης ανάγκης.

Αυτό ακριβώς το χαρακτηριστικό της έννοιας του φόρου, δηλαδή η μονομέρεια της παροχής και η έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος, με την ακόλουθη, αντίστοιχη μείωση του διαθέσιμου εισοδήματος των ιδιωτών – φορολογουμένων, δεν μπορεί να γίνει εύκολα αντιληπτή και προκαλεί συχνά τις αντιδράσεις τους. Περαιτέρω δε, η αντίδραση αυτή μπορεί να εκδηλωθεί με ποικίλους τρόπους και έχει πάντα ως στόχο τη μείωση της φορολογικής τους επιβάρυνσης.

Στο πλαίσιο αυτό, ένα από τα πιο σοβαρά προβλήματα που παραδοσιακά αντιμετωπίζει το ελληνικό κράτος είναι αυτό της ανειλικρίνειας και της ασυνέπειας των Ελλήνων φορολογουμένων σε ό,τι αφορά τις σχέσεις τους με τη φορολογική Διοίκηση και την εκπλήρωση των επιμέρους φορολογικών τους υποχρεώσεων.<sup>22</sup>

### **III. Η συστηματική του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου για την αντιμετώπιση της φορολογικής παραβατικότητας**

Δίχως αμφιβολία η πολυνομία και η ύπαρξη διάσπαρτων κυρωτικών διατάξεων που επικρατούσε για πολλές δεκαετίες στη χώρα μας, κατέστησε επιτακτική τη θέσπιση ενός ενιαίου, κωδικοποιημένου, νομοθετήματος για τις «διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία».

Έτσι, στις 9 Σεπτεμβρίου του 1997 εκδόθηκε ο Νόμος 2523/1997, ευρέως

---

<sup>22</sup> Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 1.

γνωστός και ως «Φορολογικό Ποινολόγιο», ο οποίος τέθηκε σε ισχύ στις 11 Σεπτεμβρίου του 1997, πλην των ρητών εξαιρέσεων που περιλαμβάνονται στη διάταξη του άρθρου 38 του αυτού νόμου. Σκοπός του εν λόγω νομοθετήματος ήταν να καταπολεμηθεί η μέχρι τότε ισχύουσα πολυνομία και πολυπλοκότητα του φορολογικού κυρωτικού συστήματος και να ικανοποιηθεί περαιτέρω το «κοινό περί δικαίου αίσθημα».

Στο άρθρο 25 του Νόμου 2523/1997 ορίστηκε ότι από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νόμου αυτού καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων, καθώς και διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας. Έτσι, ο Νόμος 2523/1997 ή άλλως το ισχύον «Φορολογικό Ποινολόγιο» αποτελεί σήμερα το βασικότερο νομοθέτημα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, από άποψη τόσο διοικητικών όσο και ποινικών κυρώσεων.<sup>23</sup>

Αντίστοιχα, στο χώρο του τελωνειακού δικαίου, το οποίο δεν αποτελεί αντικείμενο μελέτης της ανά χειράς διπλωματικής εργασίας, ισχύει σήμερα, ο Νόμος 2960/2001, γνωστός ως «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», στον οποίον εμπίπτει η προστασία δασμοφορολογικών αξιώσεων τόσο του ελληνικού κράτους, όσο και της Ε.Ε. και ειδικότερα:

α) οι κάθε είδους δασμοί και λοιπές φορολογικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται σε εισαγόμενα από τρίτες χώρες ή σε εξαγόμενα σε τρίτες χώρες εμπορεύματα,

β) οι φόροι ειδικής κατανάλωσης στα πετρελαιοειδή προϊόντα, στο οινόπνευμα, στα αλκοολούχα ποτά, στα βιομηχανοποιημένα καπνά και στα οχήματα, ακόμη και αν προέρχονται από κράτη μέλη της Ε.Ε. ή ακόμη και αν παράγονται και διακινούνται εντός της Ελλάδας και

γ) ο επιβαλλόμενος στα εισαγόμενα από τρίτες χώρες αγαθά Φ.Π.Α. Το εν λόγω νομοθέτημα, όπως και ο Νόμος 2523/1997, είχε ως στόχο τον εκσυγχρονισμό και την απλοποίηση του μέχρι τότε ισχύοντος τελωνειακού κυρωτικού συστήματος.

Περαιτέρω, στο ισχύον σήμερα κυρωτικό σύστημα για την προστασία όλων συνολικά των (δασμο)φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, περιλαμβάνεται σαφώς και ο Νόμος 1882/1990, ο οποίος στοχεύει στην είσπραξη όλων των δημοσίων εσόδων, ανεξάρτητα από την ειδικότερη φύση τους.

---

<sup>23</sup>Βλ. χαρακτηριστικά ΓνωμΝΣΚ 86/2001, ΠοινΔικ 2003, σελ. 1311 επ., σχετικά με το αρθρ. 8 παρ. 12 ν. 1882/1990.

Ειδικότερο ενδιαφέρον παρουσιάζει το άρθρο 25 του νόμου αυτού, στο οποίο τυποποιείται ως έγκλημα – όπως ήδη ανωτέρω επισημάνθηκε – η μη καταβολή των χρεών προς το Δημόσιο, δηλαδή η «φορο – υπερημερία» του φορολογούμενου απέναντι στο κράτος. Η εν λόγω ρύθμιση – πέρα από τους φόρους – αφορά γενικά κάθε ταμειακά βεβαιωμένη [βεβαιωμένη με τη στενή του όρου έννοια] και ληξιπρόθεσμη οφειλή προς το Δημόσιο, ΝΠΔΔ και επιχειρήσεις και οργανισμούς του ευρύτερου δημοσίου τομέα, ανεξάρτητα από την αιτία γέννησής της, η οποία περαιτέρω εισπράττεται από τις Δ.Ο.Υ. ή τα Τελωνεία.<sup>24</sup>

Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι εδώ και τρία χρόνια έχει τεθεί σε ισχύ ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Νόμος 4174/2013), οι διατάξεις του οποίου μεταξύ άλλων καθορίζουν τη διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κώδικα αυτού, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση προς την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τον τρόπο είσπραξης των εσόδων αυτών.

#### **IV. Προστατευόμενο έννομο αγαθό**

##### **1.Μεθοδολογικά προλεγόμενα**

Αν επιχειρήσει κανείς να ορίσει το έννομο αγαθό, το οποίο νομιμοποιούνται να προστατεύουν οι φορολογικές ποινικές διατάξεις, οφείλει να θέσει ως σημείο αναφοράς του κατά πρώτο λόγο, όχι τα συνήθως στατιστικώς προσδιοριζόμενα αφηρημένα μακρο – οικονομικά, μακρο-κοινωνικά ή μακρο-πολιτικά μεγέθη, αλλά εκείνα τα εμπειρικά αντιληπτά μεγέθη, τα οποία μπορούν να επηρεαστούν και συνήθως επηρεάζονται άμεσα και ορατά από τις εκάστοτε μεμονωμένες πράξεις φοροδιαφυγής ή φορο – υπερημερίας.

Κι αυτό, διότι μόνο έτσι μπορεί το οριζόμενο έννομο αγαθό να αποκτήσει ουσιαστική δογματική αξία, είτε ως εργαλείο κριτικής προσέγγισης και ανάδειξης των τιμωρητικών εκτροπών της φορολογικής ποινικής νομοθεσίας (εξωσυστηματική λειτουργία) είτε ως ερμηνευτική πυξίδα των εκάστοτε φορολογικών ποινικών διατάξεων (ενδοσυστηματική λειτουργία).

---

<sup>24</sup>Βλ. αναλυτικά Θ. Παπακυριάκου, Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 30-33.

Αντίθετα, η υιοθέτηση για την περιγραφή του εννόμου αγαθού αόριστων και γενικών εννοιών, που θα υποδηλώνουν (στατιστικώς προσεγγίσιμα) μακρο – οικονομικά, μακρο – κοινωνικά ή μακρο – πολιτικά μεγέθη, ακυρώνει εκ των προτέρων, είτε εν μέρει είτε ολικά, τόσο την κριτική όσο και την ερμηνευτική λειτουργία του εννόμου αγαθού.<sup>25</sup>

## 2. Η κρατούσα άποψη

Η παραπάνω μεθοδολογική προσέγγιση, που προσπαθεί να ταυτίσει το έννομο αγαθό με κατά το δυνατόν συγκεκριμένα, ευχερώς διαγνώσιμα ως προς την οντολογία τους μεγέθη, υιοθετείται ουσιαστικά και από την κρατούσα άποψη στην ελληνική ποινική νομολογία και θεωρία.

Ο Άρειος Πάγος επιχειρεί αναγωγές και σε δημόσια αγαθά ή (διατρέχουσες το Σύνταγμα κανονιστικές) αξίες ευρύτερης εμβέλειας, όπως η «εθνική οικονομία»<sup>26</sup>, η «ισοδυναμία της εισοδηματικής πολιτικής και της άμεσης συμμετοχής των πολιτών στις κοινές δαπάνες»<sup>27</sup>, «η συνέχιση της συστηματικής και συνεχούς κοινωνικής πολιτικής»<sup>28</sup> ή ακόμα γενικότερα «η εξυπηρέτηση του γενικού συμφέροντος».<sup>29</sup>

Στόχος των παραπάνω αναφορών δεν είναι να ορίσουν δογματικά το προσβαλλόμενο με τα φορολογικά εγκλήματα έννομο αγαθό, αλλά να καταδείξουν και να επιδοκιμάσουν τους δικαιοπολιτικούς εκείνους λόγους, που ωθούν το νομοθέτη στην ποινικοποίηση της φοροδιαφυγής. Από τη στιγμή που τίθεται το ζήτημα του εννόμου αγαθού, ως δογματικό εργαλείο για την επίλυση ερμηνευτικών ζητημάτων (π.χ. στην περίπτωση της συρροής των φορολογικών ποινικών διατάξεων με διατάξεις του ΠΚ ή άλλων ειδικών νόμων), ο Άρειος Πάγος δείχνει ότι ως προστατευόμενο αγαθό εκλαμβάνει ένα άμεσα συναρτώμενο με τη συνήθη πράξη φοροδιαφυγής μέγεθος και, ειδικότερα, την περιουσία του ελληνικού Δημοσίου, η οποία πλήττεται από την απώλεια φόρων.

Άλλωστε, δεν είναι τυχαίο ότι και για το χαρακτηρισμό των πράξεων φοροδιαφυγής γίνεται συχνά χρήση του όρου «φορολογική απάτη», με στόχο

<sup>25</sup> Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 189.

<sup>26</sup> Βλ. ΣυμβΑΠ 644/1988 (Ολομ), ΠοινΧρον 1988 σελ. 743.

<sup>27</sup> Βλ. ΑΠ 1576/1994 ΠοινΧρον 1994, σελ. 1365.

<sup>28</sup> Βλ. ΑΠ 813/1997 ΠοινΧρον 1998 σελ. 250.

<sup>29</sup> Βλ. ΑΠ 73/1998, ΠοινΧρον 73/1998 σελ. 738.



ακριβώς να υποδηλωθεί η άμεση συγγένεια με τα «κοινά» εγκλήματα του ειδικού μέρους του ΠΚ που στρέφονται κατά της περιουσίας.

Στο ίδιο μήκος κύματος κινείται και η θεωρία, η οποία απορρίπτει κατά κανόνα την αναφορά σε αφηρημένα μεγέθη και γενικές συνταγματικές αρχές (π.χ. δημόσια οικονομία, ισότητα βαρών) προτείνοντας για τον ορισμό του εννόμου αγαθού καταρχήν την προσφυγή στην έννοια της περιουσίας του Δημοσίου, με προσανατολισμένες προς τη φύση της φορολογικής οφειλής εξειδικεύσεις, όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο.<sup>30</sup>

### 3.Κριτική της κρατούσας άποψης

Η γενική αναφορά στην έννοια της περιουσίας του Δημοσίου και στην κρατούσα σήμερα οικονομική έννοια της περιουσίας, αν και συνιστά μια ικανοποιητική αφετηρία δεν είναι δογματικά επαρκής.

Ειδικότερα, ούτε την ιδιομορφία του φορολογικού αδικού έναντι άλλων προσβολών της περιουσίας του Δημοσίου μπορεί να αναδείξει με ενάργεια, ούτε τις αναγκαίες εννοιολογικές διακρίσεις μεταξύ των διαφορετικών τύπων φορολογικού αδικού επιτρέπει, ούτε τέλος σαφείς κατευθύνσεις δίνει ως προς τον τρόπο μέτρησης των προσβολών του εννόμου αγαθού.

Αρχικά, θα πρέπει να επισημανθεί ότι οι διάφορες μορφές φοροδιαφυγής πλήττουν μεν συστατικά στοιχεία της περιουσίας του Δημοσίου και ειδικότερα τις φορολογικές αξιώσεις του, τα στοιχεία όμως αυτά εμφανίζουν τόσο στο συνολικό πλαίσιο της κρατικής περιουσίας όσο και κυρίως κατ' αντιπαράβολή με τα στοιχεία μιας ιδιωτικής περιουσίας, σημαντικές διαφοροποιήσεις.

Συγκεκριμένα, στην περίπτωση των φορολογικών αξιώσεων πρόκειται για στοιχεία ενεργητικού με τη μορφή χρηματικών απαιτήσεων έναντι τρίτων, το περιεχόμενο και ο χρόνος είσπραξης των οποίων προσδιορίζονται από το Δημόσιο κυριαρχικά, και μάλιστα χωρίς να προβλέπονται ταυτόχρονα ειδικές αντιπαροχές του Δημοσίου προς τους βαρυνόμενους τρίτους, έτσι ώστε να καθίσταται ευχερής ο έλεγχος της αναλογικότητάς τους.

Η παραπάνω απόλυτη μονομέρεια αναφορικά με τη διάπλαση του περιεχομένου και την κατεύθυνση των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, απόρροια της οποίας είναι και η συχνά οξεία αμφισβήτησή τους από την πλευρά των

---

<sup>30</sup> Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 189.

φορολογουμένων, επιτρέπει το συμπέρασμα ότι οι φορολογικές αξιώσεις, μέχρι να εισπραχθούν συνιστούν περιουσιακά στοιχεία με ουσιαστική αυτοτέλεια έναντι των άλλων στοιχείων που συγκροτούν την περιουσία του Δημοσίου (κινητά και ακίνητα πράγματα που έχουν περιέλθει στην κυριότητα του Δημοσίου, ρευστά χρηματικά διαθέσιμα, ενοχικές απαιτήσεις που απορρέουν από αμοτεροβαρείς σχέσεις των παραπάνω χαρακτηριστικών τους (κυριαρχικός τρόπος θέσπισης και εξατομίκευσής τους).<sup>31</sup>

Καθίσταται, επίσης, σαφές ότι οι φορολογικές αξιώσεις συνιστούν στοιχεία ενεργητικού τα οποία μπορούν να υπάρξουν μόνο στο πλαίσιο της έννοιας της ιδιωτικής περιουσίας. Οι ιδιομορφίες αυτές εξηγούν και νομιμοποιούν συγχρόνως την τάση του νομοθέτη να τυποποιεί τις προσβολές των φορολογικών αξιώσεων σε ειδικούς νόμους, καθιστώντας έτσι διακριτό το φορολογικό άδικο τόσο απέναντι στο άδικο που πραγματώνεται με προσβολή άλλων στοιχείων της περιουσίας του Δημοσίου όσο και απέναντι στο άδικο που τελείται με προσβολή της περιουσίας των ιδιωτών. Δίχως αμφιβολία, οι ιδιομορφίες αυτές λόγω της δογματικής και πρακτικής σημασίας τους θα πρέπει να καταγράφονται και στον ορισμό του εννόμου αγαθού. Η γενική αναφορά στην έννοια της περιουσίας του Δημοσίου και στην προσβολή της δεν ικανοποιεί το αίτημα αυτό.

Περαιτέρω, ιδιαίτερα σημαντικό είναι το γεγονός ότι οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου μέχρι να εισπραχθούν και να ενσωματωθούν στην περιουσία αυτού ως έσοδα, διέρχονται διαδοχικά στάδια «ωρίμανσης». *Ειδικότερα:*

Αρχικά, το στάδιο της νομοθετικής πρόβλεψης (ψήφιση και έναρξη ισχύος φορολογικού νόμου), το στάδιο της «γέννησης» (χρονικό σημείο συνδρομής στο πρόσωπο του φορολογούμενου των προϋποθέσεων του φορολογικού νόμου), το στάδιο της «βεβαίωσης» (σύνθετη διαδικασία, στο πλαίσιο της οποίας η φορολογική αξίωση, με τη συγκρότηση του τίτλου βεβαίωσης και είσπραξης αυτής εξατομικεύεται, ενώ στη συνέχεια με την ταμειακή της βεβαίωση καθίσταται εισπρακτέο δημόσιο έσοδο και τελικά το στάδιο της είσπραξης, οπότε και το χρηματικό ποσό, που αποτελεί αντικείμενο της φορολογικής αξίωσης (φορολογικό έσοδο) εισρέει πραγματικά στο ταμείο του Δημοσίου (ενσωματώνεται στην περιουσία του Δημοσίου).<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 193.

<sup>32</sup> Βέβαια, μεταξύ της ταμειακής βεβαίωσης και της είσπραξης μεσολαβεί συχνά το στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης, δηλαδή της λήψης μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης με βάση τις διατάξεις του

Έτσι, καθίσταται αντιληπτό ότι οι κατά αυτής στρεφόμενες πράξεις μπορούν ανάλογα με το χρόνο εκδήλωσής τους, να ενταχθούν σε δυο γενικές κατηγορίες:

α) Στις πράξεις που έχουν ως στόχο τους να πλήξουν και αυτήν ακόμα την υπόσταση της γεννημένης φορολογικής αξίωσης, όπως η υπόσταση αυτή προσδιορίζεται από τη φορολογική αρχή κατά δέσμια αρμοδιότητα στο πλαίσιο της βεβαιωτικής διαδικασίας και

β) Στις πράξεις που έχουν ως στόχο τους να πλήξουν μόνο την (έγκαιρη και ολοσχερή) ικανοποίηση βεβαιωμένης φορολογικής αξίωσης, δηλαδή την έγκαιρη και ολοσχερή ενσωμάτωση φορολογικού εσόδου όπως αυτό προσδιορίστηκε ορθά στο πλαίσιο της βεβαιωτικής διαδικασίας στην περιουσία του Δημοσίου.

Προσβλητικές για τα συμφέροντα του Δημοσίου είναι και οι δυο αυτές κατηγορίες πράξεων αφού και οι δυο αποτρέπουν την εισροή νόμιμου φορολογικού εσόδου στα δημόσια ταμεία. Ωστόσο, οι πράξεις της πρώτης κατηγορίας χαρακτηρίζονται κατά τεκμήριο από αυξημένη επικινδυνότητα και συνεπώς από αυξημένη απαξία.

Αυτές καθώς επενεργούν αρνητικά στο πιο κρίσιμο στάδιο της φορολογικής διαδικασίας (εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής, σύσταση τίτλων βεβαίωσης και είσπραξή της), δρομολογούν τον κίνδυνο μιας κατάστασης μόνιμης πλάνης ή άγνοιας των φορολογικών αρχών είτε ως προς την ύπαρξη είτε ως προς το αληθές ύψος της φορολογικής οφειλής, με αποτέλεσμα και την πρακτική εξουδετέρωση του κρατικού μηχανισμού διοικητικής εκτέλεσης.

Αντίθετα, οι πράξεις της δεύτερης κατηγορίας λαμβάνοντας χώρα μόλις στο τελευταίο στάδιο της φορολογικής διαδικασίας διακρίνονται συγκριτικά από μικρότερη επικινδυνότητα. Στο μέτρο που η φορολογική οφειλή έχει πλέον βεβαιωθεί ταμειακά, οι έχουσες γνώμη αυτής φορολογικές αρχές μπορούν σε κάθε περίπτωση να ενεργοποιήσουν το μηχανισμό διοικητικής εκτέλεσης, εισπράττοντας έστω και μέσω αυτής της οδού το φορολογικό έσοδο. Η εννοιολογική ταυτοποίηση του εννόμου αγαθού θα πρέπει να καθιστά ευχερή την αντιδιαστολή μεταξύ των δυο παραπάνω βασικών κατηγοριών πράξεων προσβολής του. Ωστόσο, η γενική έννοια της περιουσίας του Δημοσίου δεν ανταποκρίνεται στο αίτημα αυτό.

Ολοκληρώνοντας, ιδιαίτερης προσοχής χρήζει και το γεγονός ότι η αναφορά στη γενική έννοια της περιουσίας, χωρίς συμπληρωματικές διευκρινήσεις δυσχεραίνει την κατανόηση και την ερμηνεία των υφιστάμενων φορολογικών ποινικών

---

Κ.Ε.Δ.Ε. με στόχο είτε τον εξαναγκασμό του οφειλέτη σε ικανοποίηση της φορολογικής αξίωσης είτε την αυτοδύναμη ικανοποίηση της αξίωσης (π.χ. από το προϊόν του πλειστηριασμού).

διατάξεων, οι οποίες διαφοροποιούνται ουσιαστικά μεταξύ τους (π.χ. ως προς την αναγκαία για τη θεμελίωση του αξιολογίου συμπεριφορά, ως προς τα χρηματικά όρια θεμελίωσης και επαύξησης του αξιολογίου, ως προς το απειλούμενο πλαίσιο ποινής), ανάλογα με το εκάστοτε είδος φόρου, την καταβολή του οποίου προσπαθεί να αποφύγει ο δράστης (π.χ. υπάρχουν αυτοτελείς τυποποιήσεις για τη διαφυγή στο φόρο εισοδήματος, τη διαφυγή στο Φ.Π.Α. ή στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τη διαφυγή δασμών κλπ).<sup>33</sup>

#### **4. Ο προτεινόμενος από τη θεωρία ορισμός**

Με βάση όλα όσα προαναφέρθηκαν, ο ορισμός του εννόμου αγαθού των φορολογικών ποινικών διατάξεων, ακόμα και αν έχει (ορθά) ως αφητηρία του την έννοια της περιουσίας του Δημοσίου, θα πρέπει να ικανοποιεί τρία ακόμη αιτήματα:

α) Θα πρέπει να επιτρέπει να διαφανούν με ενάργεια οι ιδιαιτερότητες του αδικού της φοροδιαφυγής σε σχέση με το άδικο που πραγματώνεται με άλλες πράξεις προσβολής της περιουσίας του Δημοσίου.

β) Επιπρόσθετα, κρίνεται επιβεβλημένο να καθιστά δυνατή τη διάκριση μεταξύ των διαφορετικών τύπων φορολογικού αδικού, όπου τέτοια διάκριση παρίσταται αναγκαία για εγκληματοπολιτικούς, δογματικούς ή άλλους λόγους.

γ) Παράλληλα, ωφέλιμο θα ήταν να διευκολύνει την κατανόηση της ύπαρξης διαφορετικών ποινικών τυποποιήσεων για τα διάφορα είδη φόρων και να χαράσσει με σαφήνεια τα όρια σε σχέση με άλλα στοιχεία της περιουσίας του Δημοσίου.

Έτσι, κατά την άποψη αυτή προστατευόμενο έννομο αγαθό είναι οι διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού, που προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο κυριαρχικά, από κρατικά όργανα (φορολογικός νομοθέτης, φορολογική Διοίκηση), συγκροτώντας ένα διακριτό τμήμα της περιουσίας του Δημοσίου.<sup>34</sup>

Ο εν λόγω ορισμός αποδίδει την ιδιομορφία του φορολογικού αδικού και το οριοθετεί με σαφήνεια απέναντι στο άδικο που πραγματώνεται με προσβολή άλλων στοιχείων της περιουσίας του Δημοσίου, δηλαδή εκτός των φορολογικών αξιώσεων.

Ταυτόχρονα, όμως, δείχνει ότι το προστατευόμενο από τις φορολογικές

---

<sup>33</sup> Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 195-196.

<sup>34</sup> Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 197.

ποινικές διατάξεις έννομο αγαθό δεν συνιστά ένα aliud, δηλαδή κάτι διαφορετικό, σε σχέση με την κρατική περιουσία, αλλά ειδικότερο τμήμα αυτής, γεγονός αποφασιστικής σημασίας για τη θεμελίωση της ειδικότητας του συστήματος φορολογικής ποινικής καταστολής απέναντι σε διατάξεις του Ειδικού μέρους του Ποινικού Κώδικα, που αφορούν περιουσιακά εγκλήματα ή εγκλήματα κατά της ιδιοκτησίας.

Αντίθετα, εφόσον, ως έννομο αγαθό οριζόταν ένα μέγεθος άσχετο με την περιουσία του Δημοσίου (π.χ. ισότητα έναντι των φορολογικών βαρών, κρατική οικονομία, κοινωνικό συμφέρον αναφορικά με την είσπραξη των φόρων), θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προκύπτουν άτοπα ερμηνευτικά αποτελέσματα και ζητήματα συρροής.

Ειδικότερα και εξαιτίας του γεγονότος ότι η κρατική περιουσία υπάγεται στο σύνολό της (συμπεριλαμβανομένων και των φορολογικών αξιώσεων) στη ρυθμιστική εμβέλεια των εγκλημάτων κατά της ιδιοκτησίας και της περιουσίας του Ποινικού Κώδικα, θα μπορούσε να υποστηρίξει κανείς ότι σε περιπτώσεις προσβολής (αποκλειστικά) φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου (π.χ. φοροδιαφυγή στο εισόδημα ή στο Φ.Π.Α.) υφίσταται αληθινή συρροή μεταξύ των φορολογικών ποινικών διατάξεων και των διατάξεων του ειδικού μέρους του Ποινικού Κώδικα (π.χ. άρθρα 386 και 375 ΠΚ).<sup>35</sup>

## **V. Οι επιμέρους εννοιολογικές διακρίσεις του φαινομένου της φορολογικής παραβατικότητας**

### **1. Τα βασικά κριτήρια της διάκρισης**

Εξ αρχής, θα πρέπει να καταστεί σαφές ότι το φαινόμενο της φορολογικής παραβατικότητας εκδηλώνεται στην πράξη με διάφορες μορφές, δηλαδή με διαφορετικούς τύπους συμπεριφοράς, οι οποίοι υπάγονται σε μία ενιαία κατηγορία, αυτή της φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια. Οι βασικές μορφές εκδήλωσης του φαινομένου της φορολογικής παραβατικότητας είναι τρεις, η φοροαποφυγή, η φοροδιαφυγή και η φορο – υπερημερία.

Στο φαινόμενο της φοροδιαφυγής με την ευρεία του όρου έννοια δεν

---

<sup>35</sup> Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 198-199.

εντάσσονται, και επομένως δεν δύνανται να χαρακτηριστούν ως μορφές φορολογικής παραβατικότητας, οι περιπτώσεις εκείνες, οι οποίες συνίστανται σε απλή μόνο παράβαση κανόνων επιμέλειας και δεν υποκρύπτουν με οποιονδήποτε τρόπο πρόθεση του φορολογουμένου να μεθοδεύσει τη μείωση της νόμιμης φορολογικής του υποχρέωσης και επιβάρυνσης.

Κοινό χαρακτηριστικό και των παραπάνω τριών βασικών μορφών εκδήλωσης του φαινομένου της φορολογικής παραβατικότητας είναι η ύπαρξη ενός υποκείμενου σε φορολόγηση προσώπου, το οποίο επιχειρεί να αποφύγει ολικά ή μερικά, την εκπλήρωση νόμιμης φορολογικής του υποχρέωσης ή επιχειρεί να λάβει φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο όμως δεν δικαιούται. Επιπρόσθετα, αυτό που διαφοροποιεί τους παραπάνω τύπους συμπεριφοράς και επομένως και την απαξία τους, είναι το χρονικό σημείο, κατά το οποίο αυτοί εκδηλώνονται και τα μέσα, τα οποία χρησιμοποιεί ο φορολογούμενος, προκειμένου να πετύχει το στόχο του, δηλαδή τη μη εκπλήρωση της φορολογικής του οφειλής.<sup>36</sup>

Κατά συνέπεια, κρίσιμο για τον εννοιολογικό προσδιορισμό ενός τρόπου εκδήλωσης φορολογικής παραβατικότητας ως φοροαποφυγής, φοροδιαφυγής ή φορο-υπερημερίας είναι το χρονικό σημείο εκδήλωσης της εκάστοτε υπό κρίση συμπεριφοράς. Ειδικότερα, οι φορολογικές απαιτήσεις του Δημοσίου γεννιούνται τυπικά, αυτόματα, κατά τη στιγμή που θα συντρέξουν στο πρόσωπο του συγκεκριμένου φορολογούμενου οι σχετικές προϋποθέσεις, όπως αυτές τίθενται από το οικείο φορολογικό δίκαιο.

Παρόλα αυτά, λόγω της πολυπλοκότητας των φορολογικών νόμων και του εν γένει φορολογικού συστήματος που ισχύει στη χώρα μας, ο προσδιορισμός των φορολογικών απαιτήσεων του Δημοσίου συντελείται τελικά, αλλά και ουσιαστικά, στα πλαίσια της διοικητικής βεβαιωτικής διαδικασίας, οπότε και γίνεται εφικτή η συνεκτίμηση από τη φορολογική Διοίκηση όλων των ιδιαιτεροτήτων και χαρακτηριστικών κάθε επιμέρους φορολογούμενου.<sup>37</sup>

Έτσι, καταρχήν, εντοπίζονται δύο στάδια στην ανωτέρω περιγραφόμενη διαδικασία βεβαίωσης των φορολογικών απαιτήσεων Δημοσίου [και αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών]. Το πρώτο στάδιο, που έχει ως στόχο να καταστήσει την απαίτηση του Δημοσίου, βέβαιη και εκκαθαρισμένη, είναι η

---

<sup>36</sup>Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 8, υποσημ. 29.

<sup>37</sup>Βλ. Θ. Παπακυριάκου, ό.π. σελ. 8-9.

βεβαίωση ευρείας έννοιας ή φορολογική βεβαίωση. Αυτή η βεβαίωση συνίσταται στη με βάση συγκεκριμένο «τίτλο βεβαίωσης» (όπως λ.χ. τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος [Ε1] του εκάστοτε φορολογουμένου ή την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.), σύνταξη από το αρμόδιο όργανο, και ακόλουθη αποστολή στην αρμόδια ταμειακή υπηρεσία, χρηματικού καταλόγου ή ατομικού φύλλου βεβαίωσης, όπου προσδιορίζεται ποσοτικά και ποιοτικά η προς είσπραξη απαίτηση.

Ο συγκεκριμένος κάθε φορά χρηματικός κατάλογος ή το ατομικό φύλλο βεβαίωσης αποτελούν τον «τίτλο είσπραξης». Ακολούθως, το δεύτερο στάδιο της διαδικασίας βεβαίωσης των φορολογικών απαιτήσεων του Δημοσίου, το οποίο περαιτέρω έχει ως στόχο να καταστήσει την απαίτηση που εξατομικεύεται στον τίτλο είσπραξης δημόσιο έσοδο, δυνάμενο να εισπραχθεί σύμφωνα με τα μέσα που προβλέπει ο Κ.Ε. .Ε., είναι η βεβαίωση με τη στενή του όρου έννοια ή άλλως η «ταμειακή βεβαίωση», η οποία συντελείται με την έκδοση τριπλότυπου παραλαβής του τίτλου είσπραξης από την αρμόδια ταμειακή υπηρεσία. Στην πράξη, η ταμειακή αυτή βεβαίωση, γίνεται ορατή στον υπόχρεο, αφού του κοινοποιηθεί η σχετική ατομική ειδοποίηση προς πληρωμή. Η ατομική ειδοποίηση περιέχει, μεταξύ άλλων, τα στοιχεία του οφειλέτη, το είδος και το ποσό της οφειλής, το χρόνο βεβαίωσης αυτής, καθώς και την καταληκτική ημερομηνία της πληρωμής, σύμφωνα με το αρθρ. 4 του Κ.Ε.Δ.Ε.

Περαιτέρω, η έννοια της ταμειακής βεβαίωσης (βεβαίωση με τη στενή του όρου έννοια), προσφέρεται ως κριτήριο για την κατηγοριοποίηση των επιμέρους μορφών εκδήλωσης της φορολογικής παραβατικότητας, αφενός γιατί αυτή χρησιμοποιείται, έμμεσα, και από το νομοθέτη κατά τη διάπλαση των φορολογικών εγκλημάτων, και αφετέρου γιατί διευκολύνει την ανάδειξη διακριτών μορφών αδικού, κατά την τέλεση φορολογικών παραβάσεων.

Έτσι, παρατηρείται ότι τα άρθρα 17, 18 και 19 του Νόμου 2523/1997, καθώς και το άρθρο 155 του Νόμου 2960/2001 (του νέου Τελωνειακού Κώδικα) αναφέρονται σε συμπεριφορές που προηγούνται, ενώ το αρθρ. 25 του Νόμου 1882/1990 σε συμπεριφορές που έπονται της ταμειακής βεβαίωσης της οφειλής.

Πιο συγκεκριμένα, παράνομες πράξεις που τελούνται από τον φορολογούμενο σε στάδιο προγενέστερο της ταμειακής βεβαίωσης, ενέχουν τον κίνδυνο της εσφαλμένης εξατομίκευσης της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου εκ μέρους των φορολογικών αρχών. Με τις πράξεις αυτές, τίθεται κατά κανόνα σε κίνδυνο η ίδια η υπόσταση της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου.

Αντίθετα, παράνομες πράξεις, οι οποίες τελούνται από το φορολογούμενο,

μετά την ταμειακή βεβαίωση της συγκεκριμένης κάθε φορά οφειλής, με την ταυτόχρονη προϋπόθεση ότι στο προηγούμενο στάδιο της διαδικασίας της βεβαίωσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλ. κατά το στάδιο της φορολογικής βεβαίωσης, ο φορολογούμενος υπήρξε συνεπής (λ.χ. υπέβαλε ακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος), θέτουν σε κίνδυνο μόνο την τελική ικανοποίηση της φορολογικής αξίωσης, δηλ. την είσπραξη του συγκεκριμένου δημοσίου εσόδου από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.<sup>38</sup>

## 2. Η έννοια της φοροαποφυγής

Στις περιπτώσεις εκείνες, οι οποίες εντάσσονται στο ειδικότερο φαινόμενο της «φοροαποφυγής», ο φορολογούμενος, εκμεταλλεύεται κενά ή ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας ή χρησιμοποιεί, προς όφελός του, θεσμικές δυνατότητες που του παρέχει η διεθνής ή εθνική έννομη τάξη, διαμορφώνοντας έτσι τα πραγματικά περιστατικά, ώστε να μην εμπίπτουν στη διάταξη φορολογικού νόμου που θεμελιώνει σχετική φορολογική υποχρέωση. Με τον τρόπο αυτό, κατορθώνει να «αποφύγει» τη σχετική υποχρέωση, παρά το γεγονός ότι από το «πνεύμα» του σχετικού νόμου, θα έπρεπε να υπαχθεί στη συγκεκριμένη φορολόγηση.<sup>39</sup>

Στις περιπτώσεις «φοροαποφυγής», ο φορολογούμενος, κατά κανόνα, κάνει χρήση νόμιμων καταρχήν μέσων, ώστε να αποκλείεται ο χαρακτηρισμός της συγκεκριμένης συμπεριφοράς ως παράνομης και, περαιτέρω, ως στοιχειοθετούσας κάποιο από τα σχετικά αδικήματα του Νόμου 2523/1997.

Παρόλα αυτά, η συγκεκριμένη συμπεριφορά, θα μπορούσε να αξιολογηθεί ως

---

<sup>38</sup> Υπάρχουν βεβαίως και περιπτώσεις, στις οποίες, ο φορολογούμενος διαπράττει πράξεις, οι οποίες ανάγονται τόσο στο χρόνο της φορολογικής βεβαίωσης (δηλ. στο πρώτο ως άνω περιγραφόμενο διακριτό στάδιο της διαδικασίας βεβαίωσης της σχετικής φορολογικής αξίωσης), όσο και στο χρόνο της ταμειακής βεβαίωσης (δηλ. στο δεύτερο, ως άνω, στάδιο της εν λόγω διαδικασίας). Στην περίπτωση αυτή, δεδομένου ότι κινδυνεύει τόσο η ίδια η υπόσταση της φορολογικής αξίωσης, όσο και η είσπραξη αυτής καθεαυτή του δημοσίου εσόδου, και λαμβανομένου υπόψη ότι μεταξύ της πρώτης πράξης, λ.χ. της ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και της δεύτερης, της μη καταβολής δηλ. του βεβαιωμένου πλέον χρέους προς το Δημόσιο, παρεμβάλλει η διαδικασία ελέγχου από μέρους των αρμοδίων φορολογικών αρχών, αλλά και η καταγραφή της σχετικής απαίτησης του Δημοσίου στους στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και η εμφάνιση της συγκεκριμένης απαίτησης ως δυνάμενης να εισπραχθεί, οπότε και βάσιμα μπορεί να υποστηριχθεί ότι έχει μεσολαβήσει ειρήνευση του προστατευόμενου εννόμου αγαθού, υπάρχει αληθινή πραγματική συρροή μεταξύ των διατάξεων που τυποποιούν τα εγκλήματα σε στάδιο προγενέστερο της ταμειακής βεβαίωσης (αρθρ. 17-19 ν. 2523/1997) και της διάταξης του αρθρ. 25 ν. 1882/1990, που τυποποιεί ως έγκλημα την μη καταβολή των χρεών (δηλ. βεβαιωμένων ταμειακά και ληξιπρόθεσμων οφειλών) προς το Δημόσιο. Αναλυτικότερα το ζήτημα αυτό θα αναπτυχθεί σε επόμενο κεφάλαιο.

<sup>39</sup>Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 10-11, όπου και σχετικά, εξαιρετικά χρήσιμα για την κατανόηση της έννοιας της φοροαποφυγής, παραδείγματα.



καταχρηστική<sup>40</sup> ή ακόμη και ως περίπτωση καταστρατήγησης νόμου, εφόσον προκύπτει σαφώς – τόσο από τη βούληση του φορολογούμενου, όσο και από τα μέσα που αυτός χρησιμοποίησε – ότι σκοπός του ήταν αποκλειστικά και μόνο η αποφυγή συγκεκριμένης φορολόγησης, την οποία γνώριζε εκ των προτέρων και επιδίωκε, με τον συγκεκριμένο τρόπο, να «αδρανοποιήσει».

Στις περιπτώσεις αυτές, ακόμη κι αν είναι προφανής ο σκοπός του φορολογούμενου, δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί ποινική ευθύνη, εφόσον – αντικειμενικά – δεν πληρούται η νομοτυπική μορφή των οικείων εγκλημάτων φοροδιαφυγής, όπως αυτά περιγράφονται στις διατάξεις των αρθρ. 17,18 και 19 του Νόμου 2523/1997.<sup>41</sup>

### **3. Η έννοια της φοροδιαφυγής**

Στην περίπτωση της φοροδιαφυγής, με την στενή του όρου έννοια (*stricto sensu*), ο φορολογούμενος με επιμέρους παράνομες πράξεις ή παραλείψεις του, κατά το στάδιο της φορολογικής βεβαίωσης της οφειλής, δηλαδή κατά το χρόνο εξατομίκευσης της φορολογικής του υποχρέωσης προσβάλλει ή θέτει σε κίνδυνο την ίδια την υπόσταση της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου.

Ειδικότερα, ο φορολογούμενος δηλώνει ψευδώς ή αποσιωπά, κατά τρόπο παράνομο, ήτοι κατά παράβαση των σχετικών υποχρεώσεων που του επιβάλλει ο φορολογικός νόμος, ενώπιον των αρμοδίων φορολογικών αρχών, σε σχέση με κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, από τα οποία – κανονικά – θα προέκυπτε, ποσοτικά, αλλά και ποιοτικά, η φορολογική του υποχρέωση.

Έτσι, ο φορολογούμενος, χρησιμοποιώντας παράνομα μέσα, πετυχαίνει έναν παράνομο σκοπό, που δεν είναι άλλος από τον μη καταλογισμό της φορολογικής του οφειλής ή τον καταλογισμό αυτής σε μικρότερο ύψος από το νόμιμα προβλεπόμενο.

Κατά συνέπεια, με τον όρο «φοροδιαφυγή» νοείται κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου, με την οποία επιδιώκει τη μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης ή αποφυγή καταβολής του φόρου που του αντιστοιχεί.<sup>42</sup>

### **4. Η έννοια της φορο – υπερημερίας**

---

<sup>40</sup> Βλ. Θ. Φορτσάκη, Η σημασία της θεωρίας στη διαμόρφωση του Φορολογικού δικαίου, ΔΕΕ 2005, σελ. 1207.

<sup>41</sup> Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ.11-12.

<sup>42</sup> Βλ. Θ. Παπακυριάκου, ό.π., σελ. 13, υποσημ. 47.

Στις περιπτώσεις οι οποίες αποδίδονται με τον όρο «φορο – υπερημερία», ο φορολογούμενος παραλείπει να καταβάλλει εμπρόθεσμα φορολογική οφειλή που έχει βεβαιωθεί ταμειακά σε βάρος του και έχει περαιτέρω καταστεί ληξιπρόθεσμη. Η υπερημερία του φορολογούμενου ως προς την καταβολή του οφειλόμενου από τη σχετική υποχρέωση ποσού του φόρου, τυποποιείται ως έγκλημα στη διάταξη του αρθρ. 25 ν. 1882/1990.<sup>43</sup>

Σ' αυτές τις περιπτώσεις, ο φορολογούμενος δεν προσβάλλει, ούτε θέτει σε κίνδυνο την υπόσταση της φορολογικής αξίωσης, η οποία μάλιστα έχει ήδη βεβαιωθεί και με την στενή του όρου έννοια, δηλ. ταμειακά, μετά την εγγραφή της στο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Παρόλα αυτά, παραλείπει υπαίτια<sup>34</sup> να καταβάλλει τον οφειλόμενο φόρο, με αποτέλεσμα το κράτος να στερείται των απαραίτητων για την εύρυθμη λειτουργία του εσόδων. Η συγκεκριμένη μορφή εκδήλωσης του φαινομένου της φορολογικής παραβατικότητας εντάσσεται στην γενικότερα κατηγορία των περιπτώσεων «υπερημερίας οφειλέτη». Δεδομένου, άλλωστε, ότι η υπερημερία οφειλέτη στο πλαίσιο των διαφορών μεταξύ ιδιωτών, δεν επισύρει – κατά κανόνα – ποινικές κυρώσεις, αλλά μόνον τις κυρώσεις, που προβλέπονται από το αστικό δίκαιο, έχουν ανακύψει εύλογα ερωτήματα γύρω από τη δικαιολόγηση της θέσπισης διατάξεων, όπως αυτή του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990 [μετά την αντικατάστασή της από το άρθρο 23 του Νόμου 2523/1997].

Με άλλα λόγια, από ένα μέρος της θεωρίας, τουλάχιστον, φαίνεται να αμφισβητείται το ουσιαστικό άδικο του εγκλήματος της μη καταβολής των χρεών προς το Δημόσιο, με το σκεπτικό ότι η υπερημερία αυτή καθεαυτή δεν ενέχει τους κινδύνους, αλλά και την απαξία των εγκλημάτων της φοροδιαφυγής. Παρόλα αυτά, μία τέτοια άποψη – όπως είναι αναμενόμενο – συναντά και τον αντίλογο, ο οποίος εντοπίζει την ουσιαστική απαξία του εγκλήματος της «φορο-υπερημερίας» [όπως τυποποιείται στη διάταξη του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990] στην αποστέρηση του κρατικού μηχανισμού από τα απαραίτητα για την λειτουργία των υπηρεσιών του και την υλοποίηση του κρατικού προγραμματισμού, κονδύλια, με απώτερο αποτέλεσμα την έμμεση, τουλάχιστον, βλάβη των συμφερόντων του κοινωνικού συνόλου και ιδίως των συνεπών φορολογούμενων πολιτών.

---

<sup>43</sup> Βλ. Παπαχρήστου/Σταθά, Η ποινικοποίηση της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, Απαγόρευση εξόδου, πιστοποιητικό ενημερότητας (ιστορική και θεωρητική έρευνα), 1990, σελ. 43.

## **VI. Συμπερασματικές παρατηρήσεις**

Το φορολογικό δίκαιο συνιστά μία σειρά νομικών κανόνων με τους οποίους προβλέπονται οι φορείς της φορολογικής εξουσίας, εξειδικεύονται οι αρχές της νόμιμης άσκησης, τα υποκείμενα της φορολογικής υποχρέωσης και η συναφής προστασία σε περίπτωση παράνομης ενέργειας των οργάνων της πολιτείας που είναι επιφορτισμένα με την άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής.

Οι κανόνες αυτοί αποσκοπούν αφενός στον καθορισμό του πλαισίου της φορολογικής έννομης σχέσης, με έμφαση στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, αφετέρου δε στη πρόβλεψη νομικών εγγυήσεων προς τους φορολογούμενους για τη διασφάλιση του κράτους δικαίου.

Έτσι, ο Νόμος 2523/1997 ή άλλως το ισχύον «Φορολογικό Ποινολόγιο» αποτελεί σήμερα το βασικότερο νομοθέτημα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, από άποψη τόσο διοικητικών, όσο και ποινικών κυρώσεων.

Αντίστοιχα, στο χώρο του τελωνειακού δικαίου, το οποίο δεν αποτελεί αντικείμενο μελέτης της παρούσας, ισχύει σήμερα, ο Νόμος 2960/2001 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», στον οποίον εμπίπτει η προστασία δασμοφορολογικών αξιώσεων τόσο του ελληνικού κράτους, όσο και της Ε.Ε

Περαιτέρω, στο ισχύον σήμερα κυρωτικό σύστημα για την προστασία όλων συνολικά των δασμοφορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, περιλαμβάνεται σαφώς και ο Νόμος 1882/1990, ο οποίος στοχεύει στην είσπραξη όλων των δημοσίων εσόδων, ανεξάρτητα από την ειδικότερη φύση τους.

Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι εδώ και τρία χρόνια έχει τεθεί σε ισχύ ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Νόμος 4174/2013), οι διατάξεις του οποίου μεταξύ άλλων καθορίζουν τη διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κώδικα, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση προς την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τον τρόπο είσπραξης των εσόδων αυτών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ ΤΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

### I. Εισαγωγή

Η νοοτροπία του Έλληνα νομοθέτη, όπως και ολόκληρης της ελληνικής κοινωνίας, αναφορικά με την ποινικοποίηση των παραβατικών συμπεριφορών, αντικατοπτρίζεται και στο Νόμο 2523/1997, ο οποίος αποτελεί το κύριο νομοθέτημα για την αντιμετώπιση της πράξης της φοροδιαφυγής υπό την απειλή ποινικών κυρώσεων, παρά το γεγονός ότι οι διοικητικές κυρώσεις από την παράβαση των φορολογικών διατάξεων είναι πολλές και σε κάποιες περιπτώσεις ιδιαίτερα κρίσιμες.

Ενδεικτικά αναφέρονται τα πρόστιμα, οι πρόσθετοι φόροι ή τα πολλαπλά τέλη εκατομμυρίων ευρώ, η διακοπή συμβάσεων με το δημόσιο και ο αποκλεισμός από δημόσιους οργανισμούς και προγράμματα δανειοδοτήσεων και επιδοτήσεων, η δέσμευση τραπεζικών λογαριασμών, η αναστολή της λειτουργίας των επιχειρήσεων και άλλα.

Ωστόσο, θεωρήθηκε ότι όλα τα ανωτέρω δεν κατάφεραν να αποθαρρύνουν τον Έλληνα πολίτη από την τέλεση πράξεων φοροδιαφυγής και κρίθηκε απαραίτητη η ποινικοποίηση της πράξης της φοροδιαφυγής με την ιστορική αναδρομή της ελληνικής νομοθεσίας στο έγκλημα αυτό να αποκαλύπτει μια συνεχή τάση για αυστηροποίηση των ποινών. Δηλωτικό του γεγονότος αυτού είναι και η πρόβλεψη ποινικών αδικημάτων σε βαθμό κακουργήματος.<sup>44</sup>

Δικαιολογημένα Νόμος 2523/1997 χαρακτηρίστηκε από πολλούς ως φορολογικό ποινολόγιο. Μάλιστα, στο άρθρο 25 παράγραφος 1 του νόμου αυτού ρητά ορίζεται ότι *«από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του παρόντος νόμου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων καθώς και διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας»*, κάτι που σημαίνει πως το ουσιαστικό ποινικό δίκαιο που αφορά στα εγκλήματα φοροδιαφυγής συνοψίζεται στα άρθρα 17, 18 και

---

<sup>44</sup> Βλ. Αικ. Συγκιάτη, Τα φορολογικά εγκλήματα, εκδ. 2010, σελ 15-16.

19 του νόμου αυτού καταργούμενης κάθε άλλης ειδικής ρύθμισης που σχετίζεται με επιπρόσθετες ποινικές κυρώσεις.<sup>45</sup>

Βέβαια σήμερα τα άρθρα αυτά δεν ισχύουν, αφού σύμφωνα με το άρθρο 71 του Νόμου 4174/2013, το οποίο προστέθηκε στο νόμο αυτό με το άρθρο 8 του Νόμου 4337/2015, «τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του Νόμου 2523/1997, όπως ισχύουν, καταργούνται. Όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του Νόμου 2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του παρόντος Κεφαλαίου (άρθρα 66-70)».

Κατά συνέπεια, η εξέταση των αδικημάτων της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο της παρούσας μελέτης θα γίνει υπό το πρίσμα των νέων τροποποιητικών διατάξεων των άρθρων 17,18 και 19 του Νόμου 2523/1997.

Πριν προχωρήσουμε, όμως, στην ανάλυση των κατ' ιδίαν αδικημάτων φοροδιαφυγής θα πρέπει να επισημανθούν ορισμένα κρίσιμα ζητήματα σχετικά με τη φύση αυτών των εγκλημάτων.

ι) Μεγάλη συζήτηση έχει προκαλέσει το ζήτημα του προστατευόμενου εννόμου αγαθού στα εγκλήματα της φοροδιαφυγής, αφού για να υπάρξει έγκλημα σύμφωνα με το ποινικό δίκαιο, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η προσβολή ενός εννόμου αγαθού, στου οποίου την προστασία αποσκοπεί η ποινική διάταξη.

Το πρόβλημα με τα εγκλήματα φοροδιαφυγής ήταν ο προσδιορισμός του εννόμου αγαθού που προσβάλλεται με την πράξη της φοροδιαφυγής.

Σύμφωνα με μια πρώτη άποψη<sup>46</sup> το έννομο αγαθό που προσβάλλεται είναι η δημόσια περιουσία του Κράτους, υπό την ειδικότερη μορφή του διαφυγόντος κέρδους.

Με βάση μια δεύτερη άποψη<sup>47</sup> που πλησιάζει αρκετά στην πρώτη, ως έννομο αγαθό θεωρούνται οι ειδικότερες κατηγορίες των φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου οι οποίες αυτές φορολογικές αξιώσεις αποτελούν αυτοτελή στοιχεία του ενεργητικού της περιουσίας του Ελληνικού Δημοσίου.

Μία τρίτη άποψη<sup>48</sup> θεωρεί ότι δεν υπάρχει έννομο αγαθό που προστατεύεται με το έγκλημα της φοροδιαφυγής, αφού το τελευταίο μάλλον δεν αποτελεί γνήσιο

---

<sup>45</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, *Εγκλήματα Φοροδιαφυγής*, εκδ. 2011, σελ 37.

<sup>46</sup> Βλ. Δ. Ζιούβα σε Κουράκη, *Τα οικονομικά εγκλήματα*, εκδ. 2007, 15 επ.

<sup>47</sup> Βλ. Θ. Παπακυριάκου, *Φορολογικό ποινικό δίκαιο*, εκδ. 2005, σελ. 197.

<sup>48</sup> Βλ. Αικ. Συκιώτη, *Τα φορολογικά εγκλήματα*, εκδ. 2010, σελ 84.

έγκλημα του ποινικού δικαίου, αλλά ψευτοέγκλημα, που θεσπίστηκε για εκφοβιστικούς κυρίως λόγους.

ii) Τα περισσότερα εγκλήματα φοροδιαφυγής τυποποιήθηκαν ως εγκλήματα διακινδύνευσης του εννόμου αγαθού. Υπάρχουν βέβαια και εγκλήματα που απαιτούν την βλάβη του εννόμου αγαθού, ωστόσο τα περισσότερα τιμωρούνται μόνο εξαιτίας του κινδύνου απώλειας χρηματικών πόρων του νομικού προσώπου του Κράτους ή του κινδύνου ανασφάλειας που θα μπορούσε να δημιουργηθεί στις συναλλαγές από παράνομες δραστηριότητες, όπως η έκδοση και η αποδοχή εικονικών τιμολογίων, χωρίς να ενδιαφέρει περαιτέρω, αν πράγματι το κράτος απώλεσε νόμιμα έσοδα του και κατά συνέπεια χωρίς να ενδιαφέρει αν επήλθε η βλάβη.<sup>49</sup>

iii) Παρατηρείται, επίσης, ότι τα περισσότερα εγκλήματα φοροδιαφυγής είναι εγκλήματα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης (εγκλήματα σκοπού) αφού, πέρα από την ειδικότερη υποκειμενική υπόσταση κάθε εγκλήματος φοροδιαφυγής, απαιτείται να καταφαθεί και ένας πρόσθετος ειδικός σκοπός του δράστη που συνίσταται στην αποφυγή της πληρωμής των φορολογικών υποχρεώσεων που του αναλογούν, ώστε να θεωρείται ότι πληρώθηκε η υποκειμενική υπόσταση των εγκλημάτων αυτών.

iv) Τέλος, η απαξία των φορολογικών παραβάσεων που αποτελούν φορολογικά εγκλήματα κλιμακώνεται αναλόγως σε πταίσματα, σε πλημμελήματα και εν τέλει σε κακουργήματα, βάσει του ποσού απώλειας εσόδων του Δημοσίου, ενώ το χρηματικό όριο αποτελεί και κριτήριο για το ποινικά κολάσιμο της φορολογικής παράβασης, αφού δεν τιμωρούνται ποινικά όλες οι φορολογικές παραβάσεις, αλλά μόνο όσες υπερβαίνουν το χρηματικό όριο που θέτει ο νόμος, γεγονός που καταδεικνύει την καθαρά εισπρακτική πολιτική του νομοθέτη στην ποινικοποίηση των φορολογικών παραβάσεων.<sup>50</sup>

## **II. Η συστηματική του νόμου**

Από την εισηγητική έκθεση του Νόμου 2523/1997 προκύπτει ότι σκοπός του νομοθέτη κατά τη θέσπιση του ήταν η συγκεκριμενοποίηση, η εκλογίκευση και η απλοποίηση των διάσπαρτων σε πολλά νομοθετήματα διατάξεων που αφορούν στις

<sup>49</sup> Βλ. Αικ. Συγκιώτη, ό.π., σελ 66-67.

<sup>50</sup> Βλ. Αικ. Συγκιώτη, Τα φορολογικά εγκλήματα, εκδ. 2010, σελ 67-68.

διοικητικές και ποινικές κυρώσεις αλλά και εν γένει στα ζητήματα των παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Μέχρι την ψήφιση του, η σωρεία διατάξεων που αφορούσαν σ' όλα τα παραπάνω ζητήματα είχε δημιουργήσει πολλά προβλήματα στην εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων όχι μόνο στις δημόσιες υπηρεσίες, αλλά και στα δικαστήρια της χώρας και σε ολόκληρο εν γένει τον νομικό κόσμο, αφού σε πολλές περιπτώσεις οι φορολογικές κυρώσεις επικάλυπταν η μία την άλλη ενώ σε κάποιες περιπτώσεις επιβάλλονταν σωρευτικά για την ίδια φορολογική παράβαση περισσότερες ποινές.<sup>51</sup>

Σήμερα, πλέον, με τη θέσπιση του Νόμου 2523/1997 τα προβλήματα αυτά έχουν ξεπεραστεί. Ο νόμος αυτός διαιρείται σε πέντε μέρη, από τα οποία το πρώτο αφορά στις διοικητικές κυρώσεις, το δεύτερο στις ποινικές κυρώσεις, το τρίτο στις κυρώσεις (διοικητικές και ποινικές) για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων, το τέταρτο στις καταργούμενες και μεταβατικές διατάξεις και το πέμπτο στην έναρξη ισχύος των διατάξεων του νόμου.<sup>52</sup>

Εν προκειμένω, θα εξεταστεί αποκλειστικά το δεύτερο από τα παραπάνω μέρη και συγκεκριμένα με το μέρος των ποινικών κυρώσεων που προβλέπονται στα άρθρα 17,18 και 19. Εντούτοις, παρόλο που ο Νόμος 2523/1997 βρίσκεται ακόμη εν ισχύ, τα παραπάνω άρθρα καταργήθηκαν και αντικαταστάθηκαν από τα αντίστοιχα άρθρα 66-70 του Νόμου 4174/2013, τα οποία στη συνέχεια αναριθμήθηκαν με βάση τα άρθρα του Νόμου 4337/2015 γεγονός που καθιστά επιβεβλημένη την ανάλυσή τους με βάση τις νέες ισχύουσες διατάξεις.

### **III. Οι επιμέρους ποινικές τυποποιήσεις**

**1. Η φοροδιαφυγή στο φόρο εισοδήματος, στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) και στον ειδικό φόρο ακινήτων (ΕΦΑ) (παλαιό άρθρο 17 παρ. 1 – 3 του Νόμου 2523/1997 άρθρο 66 του Ν.4174/2013 και ήδη άρθρο 72 κατόπιν της αναρίθμησης με βάση το άρθρο 8 του Νόμου 4337/2015**

**1.1. Βασικά χαρακτηριστικά του φόρου εισοδήματος – Οι έννοιες «ενιαίος φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων» και «ειδικός φόρος ακινήτων»**

<sup>51</sup> Βλ. Αικ. Συκιάτη, ό.π., σελ. 65

<sup>52</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ 35-36.

Φόρος εισοδήματος ονομάζεται ο φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα είτε των φυσικών είτε των νομικών προσώπων, όπως αυτά προσδιορίζονται πλέον στα άρθρα 3 και 45 του Νόμου 4172/2013 και όπως ο τελευταίος αυτός νόμος τροποποιήθηκε εκ νέου με το Νόμο 4223/2013.

Ο φόρος αυτός πλήττει το καθαρό εισόδημα ή αλλιώς τα κέρδη που πραγματοποιούν σε μια ορισμένη χρονική περίοδο τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα, υπολογίζεται δε σύμφωνα με τις ειδικότερες διατάξεις του Νόμου 4172/2013.

Υποκείμενα του φόρου εισοδήματος είναι:

α) όλα τα φυσικά πρόσωπα που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα για το φορολογητέο εισόδημα τους, που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα τους που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος,

β) το αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων μόνο όμως για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα,

γ) όλα τα φυσικά πρόσωπα που παρόλο, που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα υπόκεινται όμως σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα τους που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος,

δ) από τα νομικά πρόσωπα: οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι κοινοπραξίες, και οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Περαιτέρω δύο χαρακτηριστικά γνωρίσματα του φόρου εισοδήματος είναι τα ακόλουθα:

α) Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί χαρακτηριστική περίπτωση προσωπικού φόρου, αφού παρόλο που το ποσοστό επιβολής του είναι ίδιο και ίσο για μια



ορισμένη κατηγορία υποχρεών του, για παράδειγμα των ελευθέρων επαγγελματιών, το χρηματικό ποσό που τελικά θα υποχρεωθεί να πληρώσει, βάσει του ποσοστού του φόρου εισοδήματος κάθε ελεύθερος επαγγελματίας δεν είναι ίδιο, αλλά εξαρτάται από τον αστάθμητο παράγοντα των εξόδων που παρουσιάζει κάθε ελεύθερος επαγγελματίας, όχι μόνο των εξόδων που προκύπτουν από την εργασία του αλλά και αυτών της προσωπικής του ζωής.

Συγκεκριμένα για να καταλήξει η φορολογική διοίκηση στο ποσό του φόρου εισοδήματος που αντιστοιχεί σε κάθε φορολογούμενο θα πρέπει να αφαιρέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του, τα έξοδα, ώστε να προκύψουν τα καθαρά εισοδήματα. Όταν λοιπόν ο φορολογούμενος Α δηλώνει περισσότερα έξοδα από το φορολογούμενο Β, ακόμη και αν τα ακαθάριστα έσοδα τους και το ποσοστό φόρου που τους αναλογεί είναι ίδιο, ο φορολογούμενος Β θα πληρώσει μεγαλύτερο φόρο εισοδήματος από τον φορολογούμενο Α.

β) Πρόκειται για άμεσο φόρο, αφού ο κατά νόμο υπόχρεος σε απόδοση του φόρου συμπίπτει με εκείνον που πράγματι υφίσταται το βάρος.<sup>53</sup>

Στο υλικό αντικείμενο του παραπάνω αδικήματος συμπεριλαμβάνεται και η φοροδιαφυγή στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων και στον ειδικό φόρο ακινήτων. Ο ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων ψηφίστηκε με το Νόμο 4223/2013 και αφορά στο φόρο, που επιβάλλεται σε κάθε φυσικό, νομικό πρόσωπο και σε κάθε είδους νομικές οντότητες, τα οποία έχουν ή πρόκειται να αποκτήσουν εμπράγματο δικαίωμα -και όχι μόνο, σε κάποιες περιπτώσεις επιβάλλεται και σε δικαιώματα νομής ή οιονεί νομής ή κατοχής- σε κάθε είδους ακίνητη περιουσία (οικόπεδα, αγροτεμάχια) ακόμη και της πρώτης κατοικίας –όσον αφορά στα φυσικά πρόσωπα.

Ο νόμος αυτός ψηφίστηκε στο πλαίσιο των δεσμεύσεων, που έχει αναλάβει η χώρα μας απέναντι στους δανειστές της (Ευρωπαϊκή Ένωση, Διεθνές Νομισματικό Ταμείο κ.α.) προκειμένου να λάβει χώρα η λεγόμενη δημοσιονομική εξυγίανση στα δημόσια ταμεία και το δημόσιο χρέος της χώρας να χαρακτηριστεί από οικονομική άποψη βιώσιμο. Πρόκειται για ένα είδος έκτακτου και αναγκαστικού φόρου, η μη καταβολή του οποίου συνδέεται με δυσμενείς συνέπειες για τον υπόχρεο, για το λόγο δε αυτό κάποιες από αυτές κρίθηκαν αντισυνταγματικές από το Συμβούλιο της Επικρατείας.

---

<sup>53</sup> Βλ. Κων/νο Φινοκαλιώτη, Φορολογικό δίκαιο, εκδ. 2011, σελ. 57 -59.

Από την άλλη πλευρά ο ειδικός φόρος ακινήτων προβλέφθηκε για πρώτη φορά στα άρθρα 15 - 17 του Νόμου 3091/2002 και επιβάλλεται σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., τα οποία έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα.

Ο ειδικός αυτός φόρος καταβάλλεται ετήσια και το ποσό καταβολής του αφορά σε ένα συγκεκριμένο ποσοστό επί της αξίας των ακινήτων. Τα παραπάνω άρθρα του Νόμου 3091/2002 τροποποιήθηκαν με το άρθρο 57 του Νόμου 2842/2010 και εκ νέου με το άρθρο 33 του Νόμου 4223/2013, πλην όμως το ουσιαστικό τους περιεχόμενο παρέμεινε ίδιο.

## **1.2. Αναδρομή σε προϊσχύσασες ποινικές διατάξεις**

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει στην εισαγωγή, μέχρι τη θέσπιση του Νόμου 2523/1997 υπήρχαν πολλά νομοθετημένα σχετικά με τα αδικήματα της φοροδιαφυγής. Σε χρονολογική σειρά τα νομοθετήματα αυτά ήταν τα ακόλουθα: Ν.Δ. 632/1948, Α.Ν. 1839/1951, Ν.Δ. 3323/1955, Α.Ν. 185/1967, Ν.Δ. 248/1973, Π.Δ. 99/1977, Νόμος 820/1978, Νόμος 1591/1986, ο οποίος τροποποιήθηκε εν μέρει με το Νόμο 1828/1989 και τέλος ο εν ισχύ Νόμος 2523/1997.

Αυτό που αξίζει να αναφερθεί εν προκειμένω είναι ότι από όλα τα παραπάνω νομοθετήματα, ο Νόμος 1591/1986 αποτέλεσε κατ' ουσίαν τον πρόδρομο για το Νόμο 2523/1997, αφού από την προσεκτική μελέτη του προκύπτει πως η όλη συστηματική του νόμου ακολουθήθηκε σε μεγάλο μέρος από το Νόμο 2523/1997.

Άλλωστε ο Νόμος 1591/1986 υπήρξε ο πρώτος φορολογικός νόμος, στον οποίο ποινικοποιήθηκαν διάφορες φορολογικές παραβάσεις, για τις οποίες μέχρι τότε προβλέπονταν μόνο διοικητικές κυρώσεις.<sup>54</sup>

Τέλος και ειδικότερα όσον αφορά στα άρθρα 17, 18 και 19 του Νόμου 2523/1997, αυτά πλέον έχουν αντικατασταθεί από το άρθρο 66 του Νόμου 4174/2013, το οποίο τροποποίησε όχι μόνο τις ποινικές κυρώσεις των παλαιών αυτών άρθρων, αλλά και εν μέρει την αντικειμενική τους υπόσταση. Ήδη το άρθρο 66 έχει λάβει νέα αρίθμηση με βάση το άρθρο 8 του Νόμου 4337/2015 και αποτελεί πλέον το άρθρο 72.

---

<sup>54</sup> Βλ. Αικ. Συγκιάτη, Τα φορολογικά εγκλήματα, εκδ. 2010, σελ 13 – 15.

### 1.3. Αντικειμενική υπόσταση

Στο πλαίσιο της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής λόγω παράλειψης υποβολής ή λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος, στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων και στον ειδικό φόρο ακινήτων<sup>55</sup>, υπάγονται τα ακόλουθα κρίσιμα στοιχεία.

#### **i) Το υποκείμενο της υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή της παράλειψης υποβολής δήλωσης.**

Η λέξη «όποιος» που υπάρχει στην Αντικειμενική Υπόσταση της διάταξης δηλώνει το δυνητικό υποκείμενο του αδικήματος της φοροδιαφυγής στους παραπάνω φόρους δίνει στον αναγνώστη την εντύπωση ότι πρόκειται για κοινό έγκλημα. Προσεκτικότερη ανάγνωση ωστόσο, μας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα, αφού δράστης του, μπορεί να είναι μόνο όποιος σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις έχει υποχρέωση απόδοσης των παραπάνω φόρων.<sup>56</sup>

#### **ii) Η απαρίθμηση των περισσότερων δυνατών τρόπων τέλεσης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής:**

α) *«ιδίως παραλείποντας να υποβάλλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη».*

Η πρώτη αλλαγή σε σχέση με το παλαιό άρθρο 17 του Νόμου 2523/1997<sup>57</sup> εντοπίζεται στη φράση αυτή, αφού ο νομοθέτης επιλέγει να προβεί σε ενδεικτική απαρίθμηση των περισσότερων τρόπων τέλεσης του εγκλήματος. Η παλαιά διατύπωση «παραλείποντας να υποβάλλει δήλωση η υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση» προέβλεπε τους δύο αυτούς τρόπους τέλεσης, δηλαδή μια παράλειψη και μια θετική ενέργεια αντίστοιχα.

Η νέα διατύπωση, όμως, εμφανίζεται εμπλουτισμένη με περισσότερους τρόπους τέλεσης οι οποίοι μάλλον αποτελούν τους συχνότερους τρόπους τέλεσης του

<sup>55</sup> Τα οποία ονομάζονται πλέον ενιαία «έγκλημα φοροδιαφυγής».

<sup>56</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, *Εγκλήματα Φοροδιαφυγής*, εκδ. 2011, σελ. 52-54.

<sup>57</sup> Εκτός από τη βασική αλλαγή με την οποία διευρύνθηκε το υλικό αντικείμενο του νόμου και στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων και στον ειδικό φόρο ακινήτων.

εγκλήματος και από τους οποίους μόνο ο πρώτος συνιστά παράλειψη ενώ οι υπόλοιποι συνιστούν θετική ενέργεια.

Η φράση «αδίως δε» έχει τεθεί προκειμένου να αποφευχθούν ερμηνείες αποκλειστικής απαρίθμησης από νομικούς και μη, οι οποίες θα δυσχέραιναν την εφαρμογή της διάταξης και θα την περιόριζαν μόνο στους παραπάνω αναφερόμενους τρόπους. Έτσι, ξεκαθαρίζεται ότι η παραπάνω απαρίθμηση των τρόπων τέλεσης είναι ενδεικτική.

Περαιτέρω με την προσθήκη των περισσότερων τρόπων τέλεσης, το έγκλημα χαρακτηρίζεται ως υπαλλακτικά μικτό, αφού οι περισσότεροι τρόποι τέλεσης μπορούν να εναλλαχθούν και να σωρευτούν. Για παράδειγμα μπορεί κάποιος να αποκρύψει κάποια από τα εισοδήματα του και ταυτόχρονα να εμφανίζει στα λογιστικά του βιβλία ανύπαρκτες δαπάνες, με αποτέλεσμα με την πρώτη πράξη να υποβάλλει ανακριβή δήλωση και με τη δεύτερη να καταχωρίζει εικονικές δαπάνες στα λογιστικά του βιβλία.

Πρόκειται, τέλος, για ένα στιγμιαίο έγκλημα, αφού ο δράστης το τελεί σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή και δεν μπορεί να παρατείνει αυτοβούλως τη χρονική διάρκεια του, ώστε να το χαρακτηρίσουμε διαρκές.

β) *«αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία».*

Εδώ περιγράφεται με σαφήνεια το αποτέλεσμα του αδικήματος της φοροδιαφυγής στο φόρο εισοδήματος, δηλαδή η απόκρυψη. Αρκεί μόνο η απόκρυψη, κάτι που σημαίνει ότι η φοροδιαφυγή στο φόρο εισοδήματος τυποποιείται, όπως τα περισσότερα εγκλήματα φοροδιαφυγής, ως έγκλημα διακινδύνευσης και ειδικότερα αποτελεί έγκλημα συγκεκριμένης διακινδύνευσης, αφού με την πράξη της απόκρυψης έχει δημιουργηθεί μια κατάσταση που εάν την αφήσουμε να εξελιχθεί, η κατάληξη της θα οδηγήσει τελικά στη βλάβη του εννόμου αγαθού.<sup>58</sup>

### **iii) Η ύπαρξη αντικειμενικού αιτιώδους συνδέσμου.**

Παρόλο που δεν υπάρχει κάποια σαφής έκφραση που να το υποδηλώνει, εννοείται πως είναι επιβεβλημένη η ύπαρξη αντικειμενικού αιτιώδους συνδέσμου μεταξύ των περισσότερων τρόπων τέλεσης του εγκλήματος και του αποτελέσματος της απόκρυψης.

---

<sup>58</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτριναια, *Εγκλήματα Φοροδιαφυγής*, εκδ. 2011, σελ. 57-58

Απαιτείται δηλαδή να διαπιστωθεί ότι εξαιτίας κάποιου από τους παραπάνω αναφερόμενους ή και άλλους τρόπους τέλεσης, επήλθε το αποτέλεσμα της απόκρυψης, έτσι ώστε αυτό (το αποτέλεσμα) δεν θα επέρχονταν, αν δεν είχε λάβει χώρα η συγκεκριμένη πράξη τέλεσης του δράστη, η οποία ήταν ικανή να οδηγήσει στην απόκρυψη.<sup>59</sup>

#### 1.4. Υποκειμενική υπόσταση

Η υποκειμενική υπόσταση που απαιτείται στο συγκεκριμένο έγκλημα προσδιορίζεται από τη φράση «με πρόθεση», η οποία σύμφωνα με τη θεωρία του ποινικού δικαίου και το άρθρο 27 του Ποινικού Κώδικα σημαίνει πως απαιτείται τουλάχιστον ενδεχόμενος δόλος για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος.

Κατά συνέπεια, είναι απαραίτητο ο δράστης να σκέφτηκε ότι με την πράξη του πιθανώς να επέλθει η απόκρυψη και έτσι να τελεστεί η αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος και το αποδέχτηκε.

Πέρα όμως από αυτό, από τη φράση «*προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων, (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ)*» προκύπτει ότι πρόκειται για ένα έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης, όπως χαρακτηρίζονται στο ποινικό δίκαιο τα εγκλήματα, που εκτός από την τυποποιημένη υποκειμενική τους υπόσταση, η οποία δηλώνει την ψυχική διάθεση του δράστη κατά την τέλεση της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος, απαιτούν και έναν επιπλέον ειδικό σκοπό του δράστη και συγκεκριμένα το κίνητρο που τον οδήγησε στην εγκληματική συμπεριφορά.<sup>60</sup>

Ως εκ τούτου, στο συγκεκριμένο έγκλημα ο επιπλέον σκοπός απαιτείται να αφορά στην αποφυγή πληρωμής των παραπάνω φορολογικών υποχρεώσεων. Ο δράστης μετέρχεται τέτοιων πράξεων προκειμένου να αποφύγει όχι την πληρωμή των φόρων γενικά αλλά συγκεκριμένα την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων και του ειδικού φόρου ακινήτων.<sup>61</sup>

<sup>59</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 59-60

<sup>60</sup> Υπενθυμίζεται στο σημείο αυτό ότι με τη νέα διάταξη του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 και ήδη άρθρου 72 μετά την αναρίθμηση του Νόμου 4337/2015, ο νομοθέτης καθιστά σαφές ότι πρόκειται μεταξύ άλλων και για το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο φόρο εισοδήματος, όπως αυτό τυποποιούνταν στο άρθρο 17 του Νόμου 2523/1997.

<sup>61</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 65-66.

## 1.5 Ποινές

Εξετάζοντας το τελευταίο σκέλος του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στα παραπάνω είδη φόρων αρχικά διαπιστώνεται ότι η πράξη της απόκρυψης τους είναι ποινικά κολάσιμη μόνο αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό (100.000 €) ευρώ ανά είδος φόρου.

Αντίθετα αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί είναι μικρότερος του ανωτέρω ποσού, παρόλο υπάρχει μεν φοροδιαφυγή στο εισόδημα, αυτή δεν κρίνεται αξιόποινη. Με τον τρόπο αυτό, θεσπίζεται ένα «ποινικό κατώφλι» κάτω από το οποίο η πράξη της φοροδιαφυγής μένει ποινικά ατιμώρητη.

Όσον αφορά στη διαβάθμιση του παραπάνω εγκλήματος φοροδιαφυγής και αυτή ακολουθεί χρηματικά όρια, αφού ο νομοθέτης τιμωρεί το έγκλημα της φοροδιαφυγής σε βαθμό πλημμελήματος και συγκεκριμένα με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών<sup>62</sup>, αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000 €) ανά είδος φόρου, ενώ η ίδια πράξη τιμωρείται σε βαθμό κακουργήματος, αφού επιβάλλεται γι αυτήν κάθειρξη<sup>63</sup> αν το παραπάνω ποσό υπερβεί τις εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ (150.000 €) ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος.<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> Άρα το πλαίσιο ποινής είναι φυλάκιση από 2 έως 5 έτη.

<sup>63</sup> Άρα το πλαίσιο της επιβολής πρόσκαιρης καθειρήξεως διαμορφώνεται από 5 έως 20 έτη.

<sup>64</sup> Βλ. σχετικά Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 68.

**2. Η μη απόδοση ή η ανακριβής υποβολή δήλωσης ΦΠΑ και παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών (άρθρο 18 του Νόμου 2523/1997, άρθρο 66 παρ.1 περ. β' του Νόμου 4174/2013 και ήδη άρθρο 72 μετά την αναρίθμηση του Νόμου 4337/2015)**

**2.1. Βασικά χαρακτηριστικά του Φόρου Προστιθέμενης αξίας, των παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, των φόρων κύκλου εργασιών και των φόρων ασφαλιστών**

### **2.1.1. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)**

Οι φόροι κατανάλωσης επιβαρύνουν τη δαπάνη των καταναλωτών για την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών. Οι φόροι αυτοί είναι έμμεσοι φόροι, αφού μετακυλούνται από τον κατά το νόμο υπόχρεο σε απόδοση τους πωλητή, στον αγοραστή. Συγκεκριμένα, ο αγοραστής ταυτόχρονα με την αγορά των προϊόντων ή υπηρεσιών καταβάλλει στον πωλητή τον φόρο κατανάλωσης και ο πωλητής είναι υποχρεωμένος να αποδώσει στο δημόσιο το ποσό του φόρου αυτού που του κατέβαλε ο αγοραστής. Η επιβολή των φόρων κατανάλωσης δικαιολογείται από την ύπαρξη φοροδοτικής ικανότητας του αγοραστή, η οποία υποδηλώνεται έμμεσα από τη δαπάνη για την αγορά αγαθών.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα φόρου κατανάλωσης αποτελεί και ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ). Ο φόρος αυτός είναι ένας φόρος κύκλου εργασιών και επιβλήθηκε στη χώρα μας με το Νόμο 1642/1986 στο πλαίσιο της εναρμόνισης των φόρων κύκλου εργασιών στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα με βάση την 6<sup>η</sup> οδηγία για το ΦΠΑ 77/388 ΕΟΚ. Σήμερα οι σχετικές με τον ΦΠΑ διατάξεις περιέχονται στο Νόμο 2859/2000, με τον οποίο κυρώθηκε ο κώδικας ΦΠΑ.<sup>65</sup>

Υποκείμενοι στο φόρο προστιθέμενης αξίας είναι:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

---

<sup>65</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 81.

β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος μέλος,

γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α και

δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7.<sup>66</sup>

Πέρα από το φόρο προστιθέμενης αξίας στην παρούσα διάταξη περιλαμβάνονται και άλλοι φόροι, οι παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές όπως ειδικότερα ορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 66 (ήδη άρθρου 72), ο φόρος κύκλου εργασιών και ο φόρος ασφαλιστών.

Όλοι οι παραπάνω φόροι, τα τέλη και οι εισφορές αποτελούν το υλικό αντικείμενο του αδικήματος που τυποποιείται στην παραπάνω αναφερόμενη περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Νόμου 4174/2013 (και ήδη άρθρου 72 με βάση τη νέα αρίθμηση του Νόμου 4337/2015) και αποτελούν κατ' ουσίαν τους φόρους που ανέμενε να εισπράξει το νομικό πρόσωπο του Κράτους, αλλά δεν εισέπραξε λόγω παρανομιών των φορολογούμενων.<sup>67</sup>

### **2.1.2. Η έννοια παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων**

Παρακρατούμενοι ονομάζονται οι φόροι, τα τέλη ή οι εισφορές που προεισπράττονται και παρακρατούνται από τρίτα πρόσωπα, διαφορετικά από τους κατά νόμο υποχρέους τους σε απόδοση προς το Κράτος. Συγκεκριμένα, οι πραγματικά υπόχρεοι σε καταβολή αυτών των φόρων, τελών ή εισφορών καταβάλλουν υποχρεωτικά στα τρίτα πρόσωπα συνήθως ένα ποσοστό των παραπάνω φόρων, τελών ή εισφορών και τα τρίτα αυτά πρόσωπα έχουν την υποχρέωση να αποδώσουν τα ποσά αυτά, τα οποία προεισέπραξαν και παρακράτησαν από τους πραγματικά και άμεσα φορολογούμενους στο Κράτος.

<sup>66</sup> Βλ. Κων/νο Φινοκαλιώτη, Φορολογικό δίκαιο, εκδ. 2005, σελ.36-37 και 302-303.

<sup>67</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 82.



Η παρακράτηση λαμβάνει χώρα σε χρόνο προγενέστερο της υποχρέωσης απόδοσης των παραπάνω ποσών στο Κράτος, γι αυτό και η φοροδιαφυγή αυτού του είδους ονομάζεται φοροδιαφυγή σε εισπραττόμενους φόρους, σε φόρους δηλαδή τους οποίους οι πραγματικά υπόχρεοι έχουν προκαταβάλλει στα τρίτα πρόσωπα, τα οποία σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις επιφορτίζονται με την απόδοση των παρακρατούμενων αυτών ποσών στο Κράτος.

Έτσι, δράστες αυτού του είδους αδικήματος της φοροδιαφυγής είναι τα παραπάνω αναφερόμενα τρίτα πρόσωπα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα παρακρατούμενων φόρων είναι η παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επιρριπτόμενοι φόροι ονομάζονται εκείνοι οι έμμεσοι φόροι, οι οποίοι ναι μεν αποδίδονται στο Δημόσιο από τους πραγματικά υπόχρεους σε καταβολή τους, αλλά το ποσό που αντιστοιχεί σ' αυτούς δεν καταβάλλεται από τους πραγματικά υπόχρεους, αλλά από τρίτα πρόσωπα, μέσω του μηχανισμού διαμόρφωσης αξίας.

Συγκεκριμένα τα τρίτα πρόσωπα επιβαρύνονται οικονομικά με το ποσό που αντιστοιχεί στους φόρους αυτούς κάθε φορά που αγοράζουν αγαθά ή κάθε φορά που τους παρέχονται υπηρεσίες από τους πραγματικά υπόχρεους και οι τελευταίοι επιφορτίζονται απλώς με την απόδοση του ποσού των φόρων που εισέπραξαν, στο κράτος.

Η φορολογική επιβάρυνση αυτού του είδους απορρέει άλλωστε και από το χαρακτηρισμό τους, ως έμμεσων φόρων, έννοια που υποδηλώνει ακριβώς αυτήν την μετακύληση φόρου από τον κατά το νόμο υπόχρεο σε απόδοση τους πωλητή, στον αγοραστή. Χαρακτηριστικό παράδειγμα τέτοιου είδους φόρου είναι ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, οινοπνεύματος, αλκοολούχων ποτών αλλά και ο ΦΠΑ. Μόλις που χρειάζεται να αναφερθεί ότι, παρόλο που ο ΦΠΑ αποτελεί ένα είδος επιρριπτόμενου φόρου, ωστόσο η φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ τυποποιείται στο παρόν άρθρο ως αυτοτελές έγκλημα και συνεπώς, ως τέτοιο πρέπει να τιμωρείται.

### **2.1.3. Ειδικότερα για τους φόρους κύκλου εργασιών**

Προβληματισμό δημιουργούσε μέχρι πρότινος και η ένταξη και του φόρου κύκλου εργασιών στην παρούσα διάταξη. Όπως ήδη προαναφέρθηκε ο ΦΠΑ επιβλήθηκε στη χώρα μας με το Νόμο 1642/1986 στο πλαίσιο εναρμόνισης των

φόρων κύκλου εργασιών με την 6<sup>η</sup> οδηγία για τον ΦΠΑ 77/388 της άλλοτε ονομαζόμενης Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας.

Σύμφωνα δε με το άρθρο 33 της παραπάνω οδηγίας απαγορεύονταν η επιβολή άλλων φόρων που έχουν τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, με αποτέλεσμα ο ΦΠΑ να έχει υποκαταστήσει τον παλαιότερο φόρο κύκλου εργασιών.

Μάλιστα και στο άρθρο 57 παράγραφος πρώτη του παραπάνω αναφερόμενου Νόμου 1642/1986 οριζόταν ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού καταργούνταν οι διατάξεις για την επιβολή φόρου κύκλου εργασιών στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, με εξαίρεση τις διατάξεις που αφορούν την επιβολή του φόρου αυτού στα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Όλα αυτά, όμως, αποτελούν παρελθόν, αφού με το άρθρο 1 παρ. 3α Νόμου 4334/2015 καταργήθηκε η παρ. 5 του άρθρου 29 του Νόμου 3492/2006 και κάθε διάταξη που αφορά σε απαλλαγές από το φόρο κύκλου εργασιών, που επιβαλλόταν με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 14 του Α.Ν. 1524/1950, ο οποίος κυρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου πρώτου του Νόμου 1620/1951. Συνεπώς, σήμερα δεν ισχύουν οι απαλλαγές από τον φόρο κύκλου εργασιών και αυτός επιβάλλεται και εισπράττεται κανονικά.<sup>68</sup>

#### **2.1.4. Οι φόροι ασφαλιστρών**

Όσον αφορά τέλος στους φόρους ασφαλιστρών, οι οποίοι προστέθηκαν για πρώτη φορά με το Νόμο 4174/2013 στο υλικό αντικείμενο του εγκλήματος της φοροδιαφυγής και σ' αυτούς έπαψαν να ισχύουν οι φοροαπαλλαγές, που θεσπίζονταν με το άρθρο 14 του Νόμου 1620/1951.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 82.

<sup>69</sup> Αφού πλέον και με το ίδιο ως άνω άρθρο του Νόμου 4334/2015 ορίζεται ότι καταργούνται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 14 του α.ν. 1524/1950 (Α' 246), ο οποίος κυρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου πρώτου του Ν. 1620/1951 (Α' 2) και όριζε την αντικατάσταση του φόρου ασφαλιστρών από τον φόρο κύκλου εργασιών και συγκεκριμένα «1. Επί των από 1ης Ιανουαρίου 1951 και εφεξής απαιτητών ασφαλιστρών και δικαιωμάτων πάσης φύσεως καταργείται ο φόρος του Ν. 2194/1920 ως ισχύει. 2. Επί των από 1ης Ιανουαρίου 1951 και εφεξής απαιτητών ασφαλιστρών και πάσης φύσεως δικαιωμάτων παρομαρτούντων τη ασφαλιστική συμβάσει επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών του α.ν. 660/1937 οριζόμενος».

Εξαίρεση, ωστόσο, αποτελεί η διατήρηση και με το Νόμο 4334/2015 της απαλλαγής από το φόρο ασφαλιστρών για τα καταβαλλόμενα ασφαλιστρα ζωής εφόσον τα συναπτόμενα συμβόλαια είναι διάρκειας τουλάχιστον 10 ετών.<sup>70</sup>

## 2.2. Αντικειμενική υπόσταση

Στην αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος της μη απόδοσης ή ανακριβούς υποβολής δήλωσης ΦΠΑ και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, τελών, εισφορών, φόρου κύκλου εργασιών και φόρου ασφαλιστρών<sup>71</sup>, υπάγονται τα ακόλουθα κρίσιμα στοιχεία.<sup>72</sup>

### ι) Υποκείμενο τέλεσης του εγκλήματος

Το υποκείμενο τέλεσης του εγκλήματος φαίνεται αρχικά και από τη διατύπωση του νόμου («όποιος») να είναι και εν προκειμένω οποιοσδήποτε δράστης.

Το υλικό αντικείμενο, όμως, του εγκλήματος δηλαδή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, οι παρακρατούμενοι φόροι, ο φόρος κύκλου εργασιών, ο φόρος ασφαλιστρών περιορίζει και εδώ τους δυνητικούς δράστες, έτσι ώστε να μπορεί να βεβαιότητα να επισημανθεί ότι πρόκειται για ένα γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα του οποίου ο δράστης θα είναι το πρόσωπο που έχει κατά το νόμο υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης των παρακρατούμενων φόρων, δηλαδή το πρόσωπο εκείνο που έχει υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ και απόδοσης των υπόλοιπων παραπάνω αναφερόμενων φόρων.<sup>73</sup>

**ii) Τρόποι τέλεσης του εγκλήματος:** *«δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές».*

Στην παραπάνω περιεκτικότερη φράση απαριθμούνται οι τρόποι τέλεσης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στην μη απόδοση του ΦΠΑ και των λοιπών αναφερόμενων παραπάνω φόρων και τελών, με τρόπο μάλλον αποκλειστικό, αφού

<sup>70</sup> Βλ. σχετικά Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 83.

<sup>71</sup> Το οποίο πλέον μετά την αλλαγή με το Νόμο 4174/2013 ονομάζεται ενιαίο έγκλημα φοροδιαφυγής.

<sup>72</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 95.

<sup>73</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, ό.π., σελ. 96.

και σε αντιδιαστολή με την περίπτωση α' της ίδιας παραγράφου, στην β' περίπτωση του εξεταζόμενου άρθρου δεν υπάρχει λέξη «ιδίως».<sup>74</sup>

Κατά συνέπεια, προβλέπονται τρεις τρόποι τέλεσης του εγκλήματος και συγκεκριμένα:

α) οποιοσδήποτε πράξεις μετέρχεται ο δράστης και έχουν ως αποτέλεσμα την μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση ή συμψηφισμό ή ανακριβή έκπτωση των φόρων,

β) πράξεις παράστασης ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή αθέμιτης παρασιώπησης, ή απόκρυψης αληθινών γεγονότων που έχουν ως αποτέλεσμα την παραπλάνηση της φορολογικής διοίκησης και τελικά τη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση ή συμψηφισμό ή ανακριβή έκπτωση των φόρων ή λήψη επιστροφής φόρων και

γ) οποιοσδήποτε πράξεις οδηγούν στη διακράτηση τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών.<sup>75</sup>

Από τα παραπάνω γίνεται σαφές ότι σε αντίθεση με το περιγραφόμενο στην περίπτωση α της παραγράφου 1 εγκλήματος φοροδιαφυγής το έγκλημα φοροδιαφυγής της περίπτωσης β είναι έγκλημα βλάβης.<sup>76</sup>

Για την πραγμάτωση του απαιτείται να επέλθει βλάβη στο έννομο αγαθό, δηλαδή εν προκειμένω η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοση κλπ και όχι απλώς να δημιουργηθεί ο κίνδυνος για τη βλάβη του.

Ειδικότερα όσον αφορά στην παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή στην αθέμιτη παρασιώπηση ή στην απόκρυψη αληθινών γεγονότων παρατηρούμε ότι ο νομοθέτης επέλεξε, παρά τα δογματικά και ερμηνευτικά ζητήματα που δημιουργήθηκαν, να αντιγράψει τη νομοτυπική μορφή του εγκλήματος του άρθρου 386 ΠΚ, ήτοι του εγκλήματος της κοινής απάτης.<sup>77</sup>

Όπως και στο έγκλημα της απάτης έτσι και εδώ πρέπει να υπάρχει ο δέκτης της απατηλής συμπεριφοράς, αυτός δηλαδή που παραπλανήθηκε που στην προκειμένη περίπτωση είναι η Φορολογική Διοίκηση η οποία αποτελεί το δέκτη της παραπλάνησης.

Βέβαια η φορολογική διοίκηση ή σωστότερα η φορολογική αρχή είναι θεσμός και ως τέτοιος δεν μπορεί να είναι δέκτης της παραπλάνησης, πράξη που απαιτεί μια

<sup>74</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτριναια, ό.π., σελ. 97.

<sup>75</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτριναια, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 98.

<sup>76</sup> Το οποίο είναι έγκλημα συγκεκριμένης διακινδύνευσης.

<sup>77</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτριναια, ό.π., σελ. 99.

νοητική διεργασία. Συγκεκριμένα απαιτεί αρχικά νοητική επικοινωνία, στην οποία ο δράστης με κάποιον από τους παραπάνω αναφερόμενους τρόπους παραπλάνησης θα καταφέρει να πείσει το θύμα για την ορθότητα των ισχυρισμών του. Έτσι όταν ο νόμος αναφέρει «παραπλάνα τη φορολογική διοίκηση» εννοεί, τα φυσικά πρόσωπα που εκπροσωπούν τη φορολογική διοίκηση τη δεδομένη χρονική στιγμή που λαμβάνει χώρα η παραπλάνηση.<sup>78</sup>

Με δεδομένο ότι οι περισσότεροι τρόποι τέλεσης μπορούν να εναλλαχθούν και να σωρευτούν, το έγκλημα αυτό χαρακτηρίζεται ως υπαλλακτικά μικτό. Για παράδειγμα με την απόκρυψη αληθινών γεγονότων, ο δράστης καταφέρνει να αποδίδει ανακριβώς το ΦΠΑ και έτσι να διακρατά ανεπίτρεπτα ένα ποσό του ΦΠΑ που έπρεπε να αποδώσει στη Διοίκηση.

Όσον αφορά τέλος στο κρίσιμο ζήτημα του χρόνου περάτωσης της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος και επομένως στο χαρακτηρισμό του σε στιγμιαίο ή διαρκές έγκλημα, αυτός εξαρτάται από τον τρόπο τέλεσης του εγκλήματος.

Αν για παράδειγμα το έγκλημα τελείται με παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών, τότε είναι στιγμιαίο, αφού η παράσταση λαμβάνει χώρα μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή η οποία δεν μπορεί να παραταθεί αυτοβούλως από το δράστη. Αν, όμως, πρόκειται αποκλειστικά για περίπτωση διακράτησης των παραπάνω φόρων, τότε έχουμε ένα διαρκές έγκλημα, του οποίου η αντικειμενική υπόσταση, δηλαδή η πράξης της διακράτησης παρατείνεται όσο χρόνο θέλει ο δράστης.<sup>79</sup>

### **iii) Η ύπαρξη αντικειμενικού αιτιώδους συνδέσμου.**

Παρόλο που δεν υπάρχει και εδώ κάποια σαφής έκφραση που να το υποδηλώνει, είναι επιβεβλημένη η ύπαρξη αντικειμενικού αιτιώδους συνδέσμου μεταξύ των περισσότερων τρόπων τέλεσης του εγκλήματος και του αποτελέσματος της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή συμψηφισμού ή έκπτωσης ή διακράτησης των φόρων τελών ή εισφορών που περιγράφηκαν ανωτέρω.

Απαιτείται δηλαδή κάποια ή περισσότερες μαζί πράξεις του δράστη από τις παραπάνω αναφερόμενες να οδήγησαν αιτιωδώς στην μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση και στα υπόλοιπα ανωτέρω αναφερόμενα αποτελέσματα, έτσι ώστε αν δεν

<sup>78</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτριναια, ό.π., εκδ. 2011, σελ. 100.

<sup>79</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτριναια, ό.π., σελ. 101-102.

είχαν λάβει χώρα η πράξη ή η περισσότερες πράξεις του δράστη δεν θα επέρχονταν το βλαπτικό αποτέλεσμα για το Δημόσιο.<sup>80</sup>

#### 2.4. Υποκειμενική Υπόσταση

Η φράση «με πρόθεση» ήδη στην πρώτη πρόταση του παρόντος εγκλήματος υποδηλώνει πως και εδώ για όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης απαιτείται τουλάχιστον ενδεχόμενος δόλος.

Πέρα όμως από αυτό, ο νομοθέτης όπως και στο έγκλημα της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 66 (ήδη άρθρου 72) απαιτεί και έναν πρόσθετο ειδικό σκοπό για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος. Συγκεκριμένα απαιτεί από τον δράστη να ενεργεί παράνομα «προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών».

Με τη φράση αυτή συγκεκριμενοποιείται και το υλικό αντικείμενο του εγκλήματος, το οποίο αφορά μόνο στους παραπάνω φόρους και όχι σε άλλους. Κατά συνέπεια, δεν αρκεί η παραβατική συμπεριφορά να συμβαίνει για την αποφυγή της πληρωμής φόρων γενικά, αλλά για την αποφυγή πληρωμής των συγκεκριμένων φορολογικών υποχρεώσεων.<sup>81</sup>

#### 2.5 Ποινές

Οι ποινικές κυρώσεις και αυτού του εγκλήματος περιγράφονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 66 του Νόμου 4174/2013 (και ήδη άρθρου 72 με βάση τη νέα αρίθμηση του Νόμου 4337/2015).

Συγκεκριμένα στην περίπτωση β της παραγράφου 3 το παραπάνω περιγραφόμενο έγκλημα τιμωρείται σε βαθμό πλημμελήματος, αφού προβλέπεται για αυτό φυλάκιση τουλάχιστον 2 ετών.<sup>82</sup> Συγκεκριμένα σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται

<sup>80</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 102-103.

<sup>81</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, ό.π., σελ. 107.

<sup>82</sup> Επομένως, το πλαίσιο ποινής διαμορφώνεται σε φυλάκιση από 2 έως 5 χρόνια-

υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση», ενώ στην παράγραφο 4 το ίδιο έγκλημα τιμωρείται ως κακούργημα, αφού προβλέπεται για αυτό η ποινή της κάθειρξης «αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000).

Κατά συνέπεια, και εν προκειμένω η απαξία της εγκληματικής συμπεριφοράς εξαρτάται από το χρηματικό ποσό που απώλεσε το Δημόσιο, με τέτοιο τρόπο, ώστε όσο μεγαλύτερο είναι το χρηματικό ποσό απώλειας προσόδων του Δημοσίου, τόσο μεγαλύτερη ποινική τιμωρία προβλέπεται.

Τέλος και στο έγκλημα αυτό υπάρχει το λεγόμενο «ποινικό κατώφλι», κάτω από το οποίο η τελικά άδικη και τελικά καταλογιστή πράξη του δράστη παραμένει ατιμώρητη. Ειδικά για τη φοροδιαφυγή στο ΦΠΑ, η πράξη κρίνεται αξιόποινη μόνο αν υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων ευρώ (50.000 €) ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος, ενώ για τους λοιπούς φόρους, τέλη και εισφορές μόνο αν υπερβαίνει το ποσό των εκατό χιλιάδων ευρώ (100.000 €) ανά διαχειριστικό ή φορολογικό έτος.<sup>83</sup>

---

<sup>83</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρηνα, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 109.

**3. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων - η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων - η νόθευση φορολογικών στοιχείων (παλαιό άρθρο 19 παρ. 1 - 4 του Νόμου 2523/1997 και πλέον άρθρο 66 παρ. 5 του Νόμου 4174/2013 και ήδη άρθρου 72 παρ. 5 μετά την αναρίθμηση με το Νόμο 4337/2015)**

### **3.1. Το φαινόμενο της διακίνησης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων**

Το φαινόμενο αυτό είναι γνωστό εδώ και πολλά χρόνια στην ελληνική κοινωνία, αποτελώντας κατά γενική παραδοχή «πληγή» στα φορολογικά έσοδα της χώρας. Ωστόσο, τα τελευταία χρόνια, η οικονομική κρίση σε συνδυασμό με την υπερφορολόγηση έχουν οδηγήσει σε έξαρση του.

Οι περισσότεροι πολίτες προσπαθούν είτε να δημιουργήσουν και να εμφανίσουν στη φορολογική διοίκηση πλασματικές δαπάνες, είτε να εμφανίσουν λιγότερα από τα πραγματικά έξοδα ή τις συναλλαγές που κάνουν, προκειμένου να αποδώσουν όσο το δυνατόν λιγότερους φόρους, τέλη ή εισφορές στο δημόσιο.

Αυτό το επιτυγχάνουν σε μεγάλο βαθμό μέσω της διακίνησης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Έτσι, ο νομοθέτης αντιλαμβανόμενος την αδυναμία της φορολογικής διοίκησης να παρακολουθεί και να διαπιστώνει τέτοιου είδους παράνομες συμπεριφορές, ποινικοποίησε τις παραπάνω συμπεριφορές απειλώντας τους παραβάτες με ποινικές κυρώσεις.

Η εν λόγω εγκληματική συμπεριφορά της διακίνησης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων προβλεπόταν μέχρι πρότινος στο άρθρο 19 του Νόμου 2523/1997 και πλέον μετά την κατάργηση του άρθρου αυτού, προβλέπεται στο άρθρο 66 παράγραφος 5 του Νόμου 4174/2013 (ήδη άρθρο 72 παρ. 5 μετά την αναρίθμηση του Νόμου 4337/2015).

### **3.2. Αντικειμενική Υπόσταση**

Η αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος της παραγράφου 5 του άρθρου 66 (ήδη άρθρου 72) συνίσταται:

α) στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων,



β) στην αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων και τέλος

γ) στην νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Καθίσταται σαφές από την ανάγνωση των ανωτέρω ότι δεν αποτελεί ποινικό αδίκημα η λήψη πλαστού φορολογικού στοιχείου.

Η νομοθετική αυτή επιλογή κρίθηκε επιβεβλημένη σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του νόμου «καθόσον είναι δυνατόν λήπτες πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων να αγνοούν την πλαστικότητα ή τη νοθεία των στοιχείων».

Η σκέψη αυτή, όμως, του νομοθέτη και η αιτιολόγηση της μόνο αφελής μπορεί να χαρακτηριστεί, αφού στην περίπτωση που περιγράφεται ναι μεν η πράξη της λήψης πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων θα κρινόταν τελικά άδικη, όχι όμως και τελικά καταλογιστή στο δράστη, πράγμα που σημαίνει πως λόγω έλλειψης δόλου και ύπαρξης μόνο αμέλειας στο πρόσωπο του, δεν θα πληρούταν η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος και έτσι θα έμενε ατιμώρητος.<sup>84</sup>

Προκειμένου να γίνουν αντιληπτές οι κατ' ιδίαν πράξεις του εγκλήματος θα πρέπει πρώτα να εξεταστεί η ακριβής σημασία των εννοιών που περιγράφονται στις ανωτέρω πράξεις, αφού και ο ίδιος ο νομοθέτης εστιάζει στις έννοιες αυτές παραθέτοντας τους σχετικούς ορισμούς.<sup>85</sup>

#### **α) «Φορολογικά στοιχεία»**

Τα φορολογικά στοιχεία αποτελούν το υλικό αντικείμενο του εγκλήματος, αφού όλες οι πράξεις της έκδοσης, της αποδοχής και της νόθευσης αφορούν σ' αυτά. Η έννοιά τους μέχρι πρότινος αναζητούνταν στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ο οποίος όμως, ενώ αρχικά με το άρθρο πρώτο, παρ. Ε, υποπαρ. Ε1 του Νόμου 4093/2012 καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, σήμερα και με το άρθρο 38 παρ. 1 του Νόμου 4308/2014 καταργήθηκε εντελώς χωρίς να αντικατασταθεί από κάποιον άλλο νόμο.

Παρόλα αυτά η έννοια των φορολογικών στοιχείων δεν μπορεί να αλλάξει. Φορολογικά στοιχεία ονομάζονται εκείνα τα στοιχεία και δεδομένα που ζητά η φορολογική διοίκηση από τον φορολογούμενο, προκειμένου να διαπιστώσει μέσω αυτών το είδος και το ύψος των φορολογικών του υποχρεώσεων. Ενδεικτικά φορολογικά στοιχεία αποτελούν τα τιμολόγια πώλησης αγαθών ή παροχής

<sup>84</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 201-202.

<sup>85</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, ό.π., σελ. 201-202.

υπηρεσιών, οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, οι αποδείξεις δαπανών και άλλα.<sup>86</sup>

### **β) «Εικονικά φορολογικά στοιχεία»**

Η έννοια της εικονικότητας αποδίδεται στο νόμο με θετικούς αλλά και αρνητικούς ορισμούς. Συγκεκριμένα στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 5 ορίζεται ότι δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

Περαιτέρω με το νέο άρθρο 66 παράγραφος 5 (ήδη άρθρο 72 παρ. 5 με βάση το Νόμο 4337/2015) που αντικατέστησε το αντίστοιχο άρθρο 19 του Νόμου 2523/1997 προστέθηκε διευκρίνιση, η οποία αποτελεί το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 (ήδη άρθρου 72) και ορίζει ότι δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Τέλος δεν θεωρούνται εικονικά αλλά μόνο ανακριβή τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής. Αντίθετα τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Κατά συνέπεια, πρόκειται για μορφή μερικής εικονικότητας, η οποία αφορά στην αξία του αντικείμενου της συναλλαγής που εμφανίζεται ψευδώς μεγαλύτερη της πραγματικής αξίας. Η δε εικονικότητα στην παρούσα περίπτωση εντοπίζεται μόνο σ' αυτό το τμήμα της μεγαλύτερης αξίας, γι αυτό και ονομάζεται εικονική.

Έτσι, γίνεται σαφές ότι μόνο η υπερτιμολόγηση του φορολογικού στοιχείου θεωρείται εικονική ως προς το υπερβάλλον μέρος αυτής, ενώ η υποτιμολόγηση του δεν καθιστά το φορολογικό στοιχείο εικονικό, παρά μόνο ανακριβές.

---

<sup>86</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτριναια, ό.π., σελ. 126-128.

Περαιτέρω εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, κάτι που σημαίνει πως η εικονικότητα εδώ αφορά αποκλειστικά και μόνο στη συναλλαγή, η οποία είτε δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ στον εξωτερικό κόσμο στο σύνολο της, είτε πραγματοποιήθηκε αλλά μόνο κατά ένα μέρος της.

Αυτό που πρέπει να τονιστεί είναι ότι απαιτείται να έχουμε συναλλαγή, ήτοι να έχουμε δύο τουλάχιστον συμβαλλόμενα πρόσωπα που προβαίνουν σε δοσοληψίες και συμφωνούν να εμφανίζουν συνολικά ή κατά ένα μέρος ως υπαρκτή μια ανύπαρκτη συναλλαγή. Τέλος, στο νόμο θεσπίζεται και περίπτωση εικονικότητας που αφορά στο πρόσωπο του συναλλασσομένου.

Ειδικότερα, εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται ...ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Το ψευδές εδώ εντοπίζεται στο πρόσωπο των συναλλασσομένων και όχι στην συναλλαγή, η οποία στην περίπτωση αυτή, είναι υπαρκτή.

### **γ) «Πλαστά φορολογικά στοιχεία»**

Σύμφωνα με το νόμο θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του καθώς επίσης και το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Γίνεται σαφές ότι περιγράφονται δύο περιπτώσεις πλαστότητας. Η πρώτη αφορά στα φορολογικά στοιχεία που πρέπει να θεωρούνται από τα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής και παρόλα αυτά έχουν διατηρηθεί ή σφραγιστεί χωρίς να λάβει χώρα η καταχώριση τους στα ως άνω βιβλία και η δεύτερη αφορά στο

περιεχόμενο του φορολογικού στοιχείου, το οποίο νοθεύεται με τέτοιο τρόπο, ώστε αλλοιώνεται το νόημα του.

Σε σχέση με τους τρόπους τέλεσης του εγκλήματος αυτοί όπως αναφέρονται στην αρχή της εξέτασης της αντικειμενικής υπόστασης του παρόντος αποτελούν στο σύνολο τους θετικές πράξεις του δράστη, αφού απαιτούν ενέργεια του (έκδοση, αποδοχή, νόθευση) και όχι παράλειψη του. Ο χαρακτηρισμός όμως του εγκλήματος βάσει των τρόπων τέλεσης του δεν είναι ενιαίος.

Αναφορικά με την έκδοση εικονικού ή πλαστού φορολογικού στοιχείου, το έγκλημα είναι υπαλλακτικά μικτό, αφού οι δύο αυτοί τρόποι τέλεσης μπορούν να σωρευθούν στην ίδια εγκληματική συμπεριφορά ή να εναλλαχθούν. Σε ότι αφορά όμως την έκδοση πλαστού η εικονικού φορολογικού στοιχείου και τη νόθευση του, το έγκλημα χαρακτηρίζεται σωρευτικά μικτό, αφού οι δύο αυτοί τρόποι τέλεσης δεν μπορούν να εναλλαχθούν στο ίδιο φορολογικό στοιχείο, η νόθευση απαιτεί γνήσιο και όχι εικονικό ή πλαστό φορολογικό στοιχείο.

Από τους τρόπους τέλεσης προκύπτει επιπλέον ότι πρόκειται για ένα έγκλημα στιγμιαίο, η αντικειμενική υπόσταση του οποίου ολοκληρώνεται στη μοναδική χρονική στιγμή της έκδοσης εικονικού ή πλαστού φορολογικού στοιχείου, στην αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου και τέλος στη νόθευση του αρχικά γνήσιου φορολογικού στοιχείου.

Περαιτέρω η φράση *«ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου»* υποδηλώνει πως πρόκειται για ένα έγκλημα διακινδύνευσης και ειδικότερα ένα έγκλημα αφηρημένης διακινδύνευσης, αφού ο κίνδυνος δεν τυποποιείται ως στοιχείο της αντικειμενικής του υπόστασης, ούτε όμως ενδιαφέρει αν το προστατευόμενο έννομο αγαθό διέτρεξε πραγματικά κίνδυνο. Το κρίσιμο για τα εγκλήματα αυτά είναι ότι ενέχουν μια αφηρημένη και θεωρητικά πιθανότητα να διατρέξει κίνδυνο βλάβης το προστατευόμενο έννομο αγαθό.

Όσον αφορά στο ενεργητικό υποκείμενο του εγκλήματος πρόκειται για ένα έγκλημα κοινό όσον αφορά στις πράξεις της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και της νόθευσης ή αποδοχής τέτοιων φορολογικών στοιχείων. Ειδικά όμως ως προς την έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, για τα οποία είναι αναγκαία η θεώρηση τους από την αρμόδια φορολογική αρχή, το έγκλημα είναι γνήσιο ιδιαίτερο, αφού μπορεί να τελεστεί μόνο από εκείνον που έχει την

ιδιαίτερη ιδιότητα του επιτηδευματία, ο οποίος έχει την υποχρέωση θεώρησης των επαγγελματικών του βιβλίων.<sup>87</sup>

### 3.3. Υποκειμενική υπόσταση

Παρόλο που δεν υπάρχει ρητά διατυπωμένη φράση που να δηλώνει την υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος, αυτή προκύπτει από το χαρακτήρα των εγκλημάτων (πλημμελημάτων και κακουργημάτων) σε συνδυασμό με το άρθρο 26 παρ. 1 του ΠΚ, σύμφωνα με το οποίο πλημμελήματα και κακουργήματα τιμωρούνται μόνο όταν τελούνται με δόλο.

Κατ' εξαίρεση στις περιπτώσεις που ορίζει ειδικά ο νόμος, τα πλημμελήματα τιμωρούνται και όταν τελούνται από αμέλεια. Στην προκειμένη περίπτωση και εφόσον δεν ορίζεται ειδικά αλλιώς στο άρθρο, τα εγκλήματα του παρόντος τιμωρούνται μόνο όταν τελούνται από δόλο και συγκεκριμένα από οποιοδήποτε είδους δόλο, αρκεί επομένως, όπως και στα υπόλοιπα εξεταζόμενα εγκλήματα της παρούσας μελέτης, ο ενδεχόμενος δόλος.

Ειδικά όμως όσον αφορά στην πράξη της έκδοσης πλαστού φορολογικού στοιχείου που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του, δεν αρκεί ο ενδεχόμενος δόλος, αλλά απαιτείται να υπάρχει στο πρόσωπο του δράστη αναγκαίως δόλος, όπως σαφώς προκύπτει από τη φράση «εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου».<sup>88</sup>

### 3.4. Ποινές

Εφόσον πληρούνται οι όροι της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης του αδικήματος της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Νόμου 4174/2013 (ήδη άρθρου 72) επέρχονται οι κυρώσεις στο πρόσωπο του δράστη.

Η πράξη της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η νόθευση φορολογικών στοιχείων

<sup>87</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 124-125.

<sup>88</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 202.

αποτελούν πλημμελήματα, αφού τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 3 μηνών, πράγμα που σημαίνει ότι το πλαίσιο ποινής διαμορφώνεται σε φυλάκιση από 3 μήνες έως 5 χρόνια.

Ειδικότερα, όμως, για την πράξη της έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή στο μέρος της, προβλέπονται δύο επιβαρυντικές περιπτώσεις, βάσει της συνολικής αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα η παραπάνω πράξη τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ.

Συνεπώς, η παραπάνω πράξη τιμωρείται σε βαθμό πλημμελήματος με φυλάκιση από ένα έτος έως πέντε έτη, αν η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 75.000 € και σε βαθμό κακουργήματος, με κάθειρξη από πέντε έως δέκα έτη αν η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των 200.000 €. <sup>89</sup>

Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημανθεί ότι οι ως άνω, διαμορφωθείσες βάσει χρηματικών ορίων, ποινές της ειδικότερα αναφερόμενης στο νόμο πράξης αποτελούν απλώς επιβαρυντικές περιστάσεις, πράγμα που σημαίνει ότι το αξιόποιο της παραπάνω συμπεριφοράς δεν θεμελιώνεται το πρώτον σε αυτές, αλλά θεμελιώθηκε ήδη στην ποινή φυλάκισης των τριών μηνών έως πέντε ετών του πρώτου εδαφίου της αυτής παραγράφου.

Συνεπώς, αν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν ή έγιναν αποδεκτά για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή στο μέρος της, είναι κατώτερη των 75.000 €, τότε στοιχειοθετείται η παράνομη πράξη του εδαφίου α' της παραγράφου 5 του άρθρου 66 (ήδη άρθρου 72), που τιμωρείται με ποινή φυλάκισης από τρεις μήνες έως πέντε έτη.

Περαιτέρω σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 66 (ήδη άρθρου 72) για την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται ιδίως υπόψη το ύψος του ποσού που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε και η διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης. Η μεταχείριση από τον δράστη ιδιαιτέρων τεχνασμάτων συνιστά επιβαρυντική κατάσταση.

---

<sup>89</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 201-206.

Στην παράγραφο αυτή περιγράφονται ορισμένα κριτήρια και συμπεριφορές που συνιστούν επιβαρυντικές περιστάσεις για το δράστη και χρησιμοποιούνται από το Δικαστή κατά την επιμέτρηση της ποινής για να αυξήσουν την ποινή. Έτσι, όταν κατά την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ο δράστης μεταχειρίζεται ιδιαίτερα τεχνάσματα και αυτό αποδειχθεί, τότε ο Δικαστής λαμβάνοντας υπόψη αυτή τη συμπεριφορά του δράστη θα αυξήσει το πλαίσιο ποινής, επιβάλλοντας για παράδειγμα φυλάκιση τριών ετών, αντί για τριών μηνών που αποτελεί το ελάχιστο χρονικό διάστημα φυλάκισης που μπορεί να επιβάλλει.<sup>90</sup>

Ιδιαίτερη προσοχή απαιτεί η αλλαγή που επέφερε ο Νόμος 4174/2013 στη σχέση μεταξύ του εγκλήματος φοροδιαφυγής της πέμπτης παραγράφου του άρθρου 66 (ήδη άρθρου 72 μετά την αναρίθμηση) και των υπόλοιπων εγκλημάτων φοροδιαφυγής που προβλέπονται στις παραγράφους 1 έως 4 του παρόντος.

Στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 μετά την ποινική κύρωση για τη βασική μορφή της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων και της νόθευσης τους αναφέρεται εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.

Έτσι, καθίσταται σαφές ότι όσες φορές το αδίκημα της πέμπτης παραγράφου χρησιμοποιείται ή έχει ως συνέπεια την τέλεση των αδικημάτων των παραγράφων 1 - 4 του άρθρου 66 (ήδη άρθρου 72), υφίσταται μεταξύ τους φαινομενική πραγματική συρροή και ο δράστης θα τιμωρηθεί είτε ως αυτουργός είτε ως συμμετοχος μόνο για τα αδικήματα των παραγράφων 1-4 και όχι για το αδίκημα της παραγράφου 5.

Αντίθετα στην παράγραφο 2 του καταργημένου άρθρου 19 του Νόμου 2523/1997 προβλεπόταν ότι το αδίκημα του άρθρου αυτού είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος νόμου», κάτι που σημαίνει ότι μεταξύ των περισσότερων εγκλημάτων δημιουργείται σχέση αληθινής συρροής, με αποτέλεσμα να συνέβαινε το νομικά ανεπίτρεπτο να τιμωρείται σωρευτικά ο δράστης και για τα εγκλήματα των παλαιών άρθρων 17 και 18 του Νόμου 2523/1997 και για το έγκλημα του άρθρου 19.<sup>91</sup>

<sup>90</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτριναια, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 207.

<sup>91</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτριναια, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 121-122.

Τέλος, η πρόθεση του νομοθέτη για τη νομικά ορθή σχέση φαινομενικής συρροής αποτυπώνεται και στο εδάφιο γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 66 (ήδη άρθρου 72) που ορίζει ότι για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέτοχος.

### **3.5.Συμπεράσματα**

Κατόπιν όλων των παραπάνω και μετά από 70 σχεδόν χρόνια συνεχούς και έντονης νομοθετικής παρέμβασης (διοικητικής και ποινικής) στα φορολογικά αδικήματα συνάγεται μετά βεβαιότητας όχι μόνο η αποτυχία της φορολογικής νομοθεσίας να αποτρέψει τους πολίτες από την τέλεση νέων πράξεων φορολογικής παράβασης, αλλά κυρίως η αποτυχία του Κράτους να καταστήσει σαφές στη νοοτροπία του φορολογούμενου, ότι οι φορολογικές παραβάσεις δεν σημαίνουν αποφυγή πληρωμής του Κράτους, ούτε κλοπή στα δημόσια έσοδα, αλλά προπάντων σημαίνουν αυτοεξαπάτηση, αφού τα δημόσια έσοδα είναι ανταποδοτικά και χρησιμοποιούνται σε στόχους βελτιωτικούς των κρατικών παροχών, σε στόχους αναπτυξιακούς των κρατικών θεσμών και μηχανισμών και γενικότερα σε στόχους ευημερίας της ίδιας της κοινωνίας.

Το πρόβλημα συνεπώς δεν είναι τόσο νομοθετικό, όσο πρόβλημα καλλιέργειας και κουλτούρας των πολιτών. Από την άλλη πλευρά όμως, δεν θα πρέπει να παραβλέψουμε, ότι η συνεχιζόμενη αυτή πρακτική των φορολογικών παραβάσεων μπορεί να σχετίζεται άμεσα με τις παθογένειες και αδυναμίες σύσσωμου του ελληνικού κρατικού μηχανισμού, ιδίως των δημοσίων υπηρεσιών, που επιφορτίζονται με τη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων, τελών και λοιπών κρατικών εσόδων, αφού δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις δημοσίων σκανδάλων με δημοσίους υπάλληλους, πολιτικούς και με άλλα υψηλόβαθμα κυβερνητικά στελέχη, που δωροδοκούνται για να αποτρέψουν την επιβολή των νομίμων κυρώσεων στους φορολογικούς παραβάτες.

Τέλος και όσον αφορά αποκλειστικά στο νομικό ποινικό σκέλος του νόμου, η άποψη σύσσωμου σχεδόν του νομικού κόσμου συνοψίζεται στο συμπέρασμα ότι οι φορολογικές παραβάσεις που ποινικοποιήθηκαν μόνο ως «ψευτοεγκλήματα»



μπορούν να χαρακτηριστούν, αφού αποτελούν απλές τυπικές ιδεολογικές κατασκευές του νομοθέτη, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από την θέσπιση του αξιοποίνου μόνο όταν η απώλεια εσόδων για το δημόσιο υπερβαίνει τα συγκεκριμένα χρηματικά όρια που τίθενται στο νόμο.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ**  
**ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΥΘΥΝΗΣ**  
**ΕΠΙ ΑΔΙΚΗΜΑΤΩΝ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ**

**I. Εισαγωγή**

Ένα από τα πιο σπουδαία ζητήματα του ποινικού δικαίου με ιδιαίτερα σημαντικές πρακτικές συνέπειες είναι αυτό της ποινικής ευθύνης των νομικών προσώπων. Ειδικότερα δε στα φορολογικά εγκλήματα το ζήτημα της ευθύνης των νομικών προσώπων αποκτά μεγάλη πρακτική αξία, αφού ένα μεγάλο μέρος των σοβαρών φορολογικών εγκλημάτων (αυτών δηλαδή εξαιτίας των οποίων το Δημόσιο απολύει ένα μεγάλο μέρος των εισπρακτέων εσόδων του) τελούνται από νομικά πρόσωπα.

Η όλη προβληματική γύρω από την ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων ερείδεται στη βασική αρχή του ουσιαστικού ποινικού δικαίου ότι μόνο τα φυσικά πρόσωπα, αυτά δηλαδή στα οποία μπορεί να καταλογιστεί η ενοχή (υποκειμενική υπόσταση) πράττουν.

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί θα αναπτυχθεί περαιτέρω η εν λόγω προβληματική και η λύση που υπέδειξε ο νομοθέτης με τη θέσπιση ποινικής ευθύνης των νομικών προσώπων πλέον στο άρθρο 73 του Νόμου 4174/2013, αφού σε περίπτωση μη επέμβασης του με το συγκεκριμένο ειδικό ποινικό νόμο, οι δράστες των εγκλημάτων που φαινομενικά πράττουν τα νομικά πρόσωπα, θα έμεναν ποινικά ανεύθυνοι.

**II. Ποινική ευθύνη σε περιπτώσεις νομικών προσώπων και άλλων συλλογικών οντοτήτων**

**1. Το ισχύον δόγμα: «societas delinquere non potest» (τα νομικά πρόσωπα δεν έχουν ποινική ευθύνη)**

Θεμελιώδης αρχή του ουσιαστικού ποινικού δικαίου είναι ότι τα νομικά πρόσωπα σε αντίθεση με τα φυσικά δεν μπορούν να είναι δράστες ποινικών αδικημάτων. Πρώτα από όλα γιατί δεν πράττουν. Σύμφωνα με το άρθρο 7 του

Συντάγματος το έγκλημα και η ποινή προϋποθέτουν πράξη του δράστη, άρα δεν είναι δυνατόν να κατηγορηθεί το νομικό πρόσωπο για πράξη, αφού είναι φύσιν αδύνατο να πράξει.

Περαιτέρω, η καθιέρωση ποινικής ευθύνης στα νομικά πρόσωπα εμποδίζεται από την επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της ενοχής, η οποία στο ποινικό δίκαιο εντοπίζεται στο ζήτημα της υποκειμενικής υπόστασης. Η υποκειμενική υπόσταση είτε διατυπωμένη ρητά, είτε συναγόμενη βάσει των διατάξεων του ποινικού κώδικα υπάρχει σε κάθε έγκλημα και δηλώνει την βούληση, τους ειδικότερους σκοπούς και γενικά την ψυχική διάθεση του δράστη κατά την τέλεση του εγκλήματος.

Κανένα έγκλημα δεν μπορεί να καταλογιστεί σε κάποιον αν αυτός δεν πληροί την υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος για το οποίο κατηγορείται. Ο εφαρμοστής του ποινικού δικαίου δεν μπορεί να τιμωρήσει τον δράστη, αν δεν διαπιστώσει πρώτα ότι ο τελευταίος πληροί και την αντικειμενική και την υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος. Κατά συνέπεια, είναι φύση αδύνατο να καθιερωθεί ποινική ευθύνη στα νομικά πρόσωπα, αφού δεν συντρέχει και το στοιχείο της ενοχής.<sup>92</sup>

Για τους παραπάνω λόγους κυρίως οι θεωρητικοί του ποινικού δικαίου αρνούνται την κατάφαση ποινικής ευθύνης στα νομικά πρόσωπα.

## **2. Η ποινική ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων**

Παρά τα παραπάνω δογματικά ζητήματα, ο νομοθέτης, στο παλαιό άρθρο 20 του Νόμου 2523/1997 και πλέον στο νέο άρθρο 67 του Νόμου 4174/2013 και μετά την αναρίθμηση του με το άρθρο 8 του Νόμου 4337/2015 σε άρθρο 73, καθιέρωσε την ποινική ευθύνη νομικών προσώπων, μέσω κατ' ουσίαν των εκπροσώπων τους, φυσικών προσώπων στα εγκλήματα φοροδιαφυγής που περιγράψαμε στο προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας μελέτης.

Αξίζει να υπενθυμιστεί στο σημείο αυτό ότι καταργήθηκε το άρθρο 20 του Νόμου 2523/1997 που προέβλεπε την ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων και αντικαταστάθηκε από το άρθρο 67 του Νόμου 4174/2013 και μετά την αναρίθμηση

---

<sup>92</sup> Βλ. Αικ. Συγκιάτη, Τα φορολογικά εγκλήματα, εκδ. 2010, σελ. 130 – 131.

από το άρθρο 73 του Νόμου 4337/2015, το οποίο θα αναλυθεί διεξοδικά στη συνέχεια.

**2.1. Θεμελιωτικές της αυτουργικής ευθύνης ιδιαίτερες ιδιότητες (άρθρο 20 παρ. 1-3 του Νόμου 2523/1997 και πλέον με την τροποποίηση Νόμου 4337/2015, άρθρο 73 παρ. 1-2 Νόμου 4174/2013)**

Στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 73 αναφέρονται όλα τα φυσικά πρόσωπα που δύνανται να θεωρηθούν ως αυτουργοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, αν με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη τους συντέλεσαν στην τέλεση των εγκλημάτων αυτών.

Ο νομοθέτης στην παράγραφο 1 κατηγοριοποίησε τους δυνάμενους φυσικούς αυτουργούς με βάση το είδος του νομικού προσώπου. Συγκεκριμένα φυσικοί αυτουργοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής μπορεί να είναι:

α) στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες, εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες οι ομόρρυθμοι εταίροι και οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

γ) Στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες οι διαχειριστές αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών.

δ) Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από

ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

ε) Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους, με βάση την ιδιωτική βούληση ή το νόμο ή δικαστική απόφαση, και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι λοιπές διατάξεις της παρούσας παραγράφου.

στ) Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του εγκλήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

ζ) Στα νομικά πρόσωπα εκτός των ανωτέρω αναφερομένων ή στις νομικές οντότητες κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994 ή της περίπτωσης δ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ως αυτουργοί θεωρούνται οι εκπρόσωποι αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών.

Η παραπάνω κατηγοριοποίηση κρίθηκε μάλλον αναγκαία λόγω της διαφορετικής δομής και ιεραρχίας στις εξουσίες των φυσικών προσώπων και των διαφορετικών νομικών ρυθμίσεων, που υφίστανται στη λειτουργία των παραπάνω αναφερόμενων νομικών προσώπων.<sup>93</sup>

Περαιτέρω στις πρώτες τέσσερις (α, β, γ, δ) παραπάνω κατηγορίες νομικών προσώπων παρατηρούμε ότι επαναλαμβάνεται με ακρίβεια η φράση «ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών» και λίγο παραλλαγμένη «ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών».

Με τη φράση αυτή ο νομοθέτης προσπαθεί να διευρύνει όσο το δυνατόν περισσότερο τους δυνητικούς δράστες του εγκλήματος, σε όλα εκείνα τα «πρόσωπα κλειδιά» που ασκούν εν τοις πράγμασι εξουσίες στη διοίκηση των νομικών προσώπων. Ο σκοπός αυτός του νομοθέτη γίνεται αντιληπτός και στην τελευταία

---

<sup>93</sup> Βλ. Αικ. Συγκιώτη, Τα φορολογικά εγκλήματα, εκδ. 2010, σελ. 62.

παράγραφο 4 του άρθρου 73, όπου ορίζει ότι αυτοурγοί «θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1».

Επομένως, στόχος του νομοθέτη για τα φορολογικά εγκλήματα των νομικών προσώπων είναι να κατηγορηθούν και εν τέλει να τιμωρηθούν οι πραγματικά ασκούντες εξουσίες σ' αυτά, αφού αυτοί είναι που αποκομίζουν το κέρδος από τη δράση των νομικών αυτών προσώπων και κατ' επέκταση αυτοί έχουν και το βασικό κίνητρο για την αποφυγή απώλειας εσόδων των νομικών προσώπων, που λαμβάνει χώρα με την πληρωμή των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Η επιλογή αυτή του νομοθέτη, όμως, να διευρύνει όσο το δυνατόν περισσότερο το ενεργητικό υποκείμενο των εγκλημάτων φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα έχει χαρακτηριστεί από κάποιους νομικά επικίνδυνη, αφού πρώτον επιτρέπει με τον τρόπο αυτό να θεωρηθεί φυσικός αυτουργός των φορολογικών αδικημάτων ένας μεγάλος αριθμός προσώπων που σχετίζεται με τα νομικά πρόσωπα και δεύτερον δεν περιγράφονται με απόλυτη ακρίβεια και σαφήνεια οι ιδιαίτερες ιδιότητες των φυσικών προσώπων που μπορεί να θεωρηθούν φυσικοί αυτουργοί ή ορθότερα οι ιδιαίτερες αυτές ιδιότητες είναι τόσο ευρέως και αφηρημένα διατυπωμένες, παρόλο που το άρθρο 7 του Συντάγματος απαιτεί ο ποινικός νόμος να είναι ορισμένος και σαφής, κάτι που αποτυπώνεται και στην γνωστή ρήση «*nullum crimen nulla poena sine lege*».<sup>94</sup>

Τέλος, στη δεύτερη παράγραφο του εξεταζόμενου άρθρου, ο νομοθέτης προσπαθεί να ρυθμίσει και τις περιπτώσεις εκείνες φυσικών προσώπων που αναλαμβάνουν προσωρινά αλλά σύμφωνα με τους όρους του νόμου τη διεκπεραίωση ξένων υποθέσεων. Τα πρόσωπα αυτά στο πλαίσιο των παραπάνω καθηκόντων τους δύνανται επίσης να ενεργήσουν ως φυσικοί αυτουργοί φορολογικών εγκλημάτων, για το λόγο δε αυτό ο νομοθέτης επέλεξε να προβλέψει σε ξεχωριστή παράγραφο την αυτουργική τους ευθύνη.

---

<sup>94</sup> Βλ. Αικ. Συγκιώτη, Τα φορολογικά εγκλήματα, εκδ. 2010, σελ. 63.

## **2.2. Ευθύνη των διοικητών σε περιπτώσεις αυτοπρόσωπης πραγμάτωσης των στοιχείων της αντικειμενικής υπόστασης και σε περιπτώσεις πραγμάτωσης των στοιχείων της αντικειμενικής υπόστασης από τρίτους**

Συνέπεια της παραπάνω πρόβλεψης ιδιαίτερων ιδιοτήτων στο πρόσωπο του δράστη των εγκλημάτων φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα είναι πως τα εγκλήματα φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα χαρακτηρίζονται ιδιαίτερα εγκλήματα και ειδικότερα γνήσια ιδιαίτερα εγκλήματα, αφού για να θεμελιωθεί ο αξιόποινος χαρακτήρας της πράξης φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα απαιτείται στο πρόσωπο του δράστη να υπάρχει κάποια από τις παραπάνω αναφερόμενες ιδιαίτερες ιδιότητες ή σχέσεις.

Σε περίπτωση που την πράξη φοροδιαφυγής τελέσει ένα από τα παραπάνω πρόσωπα, που φέρει σε σχέση με το νομικό πρόσωπο τις ιδιαίτερες ιδιότητες ή σχέσεις απαιτεί ο νόμος, τότε το πρόσωπο αυτό θα τιμωρηθεί ως φυσικός αυτουργός του εγκλήματος της φοροδιαφυγής και θα τιμωρηθεί σύμφωνα με τις ποινικές κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 72 του Νόμου 4174/2013.

Στην περίπτωση όμως που ο δράστης των εγκλημάτων φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα δεν φέρει καμία από τις παραπάνω ιδιότητες και σχέσεις που απαιτεί ο νόμος, αλλά αντίθετα είναι ένα τρίτο πρόσωπο, άσχετο και αποσυνδεδεμένο με τη λειτουργία και την εν γένει δράση των νομικών προσώπων, τότε για την κατάφαση της ποινικής ευθύνης στο πρόσωπο αυτό θα πρέπει να γίνουν οι εξής διακρίσεις:

α) αν το πρόσωπο αυτό ενήργησε από μόνο του αυτοβούλως ή ορθότερα αν δεν αποδειχθεί στο έγκλημα αυτό καμία συμμετοχική δράση, έτερου προσώπου που να φέρει σε σχέση με το νομικό πρόσωπο τις ιδιαίτερες ιδιότητες ή σχέσεις απαιτεί ο νόμος, τότε ο δράστης κοινώς θα μείνει ατιμώρητος, αφού σύμφωνα με το ποινικό δίκαιο δεν έπραξε, δεν τέλεσε την πράξη,

β) αν όμως επιπρόσθετα με τη δράση του αυτουργού αποδειχθεί και οποιαδήποτε συμμετοχική ευθύνη ετέρου προσώπου, το οποίο όμως φέρει τις απαιτούμενες, βάσει του νόμου, ιδιαίτερες ιδιότητες ή σχέσεις, τότε σύμφωνα με το άρθρο 49 παράγραφος 1 εδάφιο β' του Ποινικού Κώδικα, ο φυσικός αυτουργός θα τιμωρηθεί ως συμμετοχος και συγκεκριμένα ως άμεσος συνεργός στο έγκλημα, ενώ ο συμμετοχος θα τιμωρηθεί ως έμμεσος αυτουργός του εγκλήματος. Αυτό σημαίνει ότι ο έμμεσος αυτουργός τιμωρείται με την ποινή του φυσικού αυτουργού, ενώ ο αρχικά

φυσικός αυτουργός θα τιμωρηθεί ως συμμετοχος αντλώντας το άδικο που απαιτείται για την ποινική του τιμωρία από τον έμμεσο αυτουργό.<sup>95</sup>

Συνεπώς η ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων, που φέρουν σε σχέση με το νομικό πρόσωπο τις ιδιαίτερες ιδιότητες ή σχέσεις απαιτεί ο νόμος, σε περιπτώσεις αυτοπρόσωπης πραγμάτωσης των στοιχείων της αντικειμενικής υπόστασης και σε περιπτώσεις πραγμάτωσης των στοιχείων της αντικειμενικής υπόστασης από τρίτους, θα διαμορφωθεί σύμφωνα με όσα αναλύθηκαν ανωτέρω, ήτοι: στην περίπτωση πραγμάτωσης της αντικειμενικής υπόστασης από τους ίδιους θα τιμωρηθούν ως φυσικοί αυτουργοί και στην περίπτωση πραγμάτωσης της αντικειμενικής υπόστασης από τρίτους, κατά την οποία αποδειχθεί η συμμετοχική τους δράση, θα τιμωρηθούν και πάλι ως φυσικοί αυτουργοί, αφού σύμφωνα με τη θεωρία του ποινικού δικαίου και το άρθρο 49 θεωρούνται έμμεσοι αυτουργοί.

Στο σημείο αυτό αξίζει να επισημανθεί ότι ο ποινικός νομοθέτης κατασκεύασε την έννοια του έμμεσου αυτουργού αναλογιζόμενος προφανώς αυτές τις περιπτώσεις, όπου λόγω έλλειψης κάποιων κρίσιμων ιδιοτήτων στο πρόσωπο των δραστών, οι οποίες θεμελιώνουν το αξιόποino της πράξης, οι τελευταίοι και οποιοσδήποτε άλλος συμμετοχος στο έγκλημα –αφού οι συμμετοχοι αντλούν το άδικο από τον φυσικό αυτουργό- θα διέφευγαν της νόμιμης τιμωρίας, διότι δεν θα μπορούσαν να κατηγορηθούν ακόμη και για την πράξη των όρων της αντικειμενικής υπόστασης.

### **2.3. Συμμετοχική ευθύνη τρίτων προσώπων (άρθρο 20 παρ. 5 του Νόμου 2523/1997 και πλέον με την τροποποίηση του Νόμου 4337/2015, άρθρο 73 παρ. 3-4 Νόμου 4174/2013**

Στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 73 του Νόμου 4174/2013 αναφέρονται ορισμένες περιπτώσεις συμμετοχής στα εγκλήματα φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα.

Συγκεκριμένα στην παράγραφο τρία ορίζεται ότι τιμωρείται ως άμεσος συνεργός ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων.

<sup>95</sup> Βλ. Α. Κωστάρα, Έννοιες και Θεσμοί του Ποινικού Δικαίου, εκδ. 2012, σελ. 596-597.



Στο σημείο αυτό πρέπει να γίνουν δυο επισημάνσεις σε σχέση με την παραπάνω διατύπωση του νομοθέτη:

α) από την επανάληψη της φράσης «εν γνώσει» καθίσταται σαφής ο σκοπός του, ήτοι να δηλωθεί εμφαντικά πως για τον καταλογισμό της συμμετοχικής δράσης στα φορολογικά εγκλήματα των νομικών προσώπων με τη μορφή της άμεσης συνέργειας δεν αρκεί ο ενδεχόμενος δόλος, όπως αρκεί για τον φυσικό αυτουργό, αλλά απαιτείται άμεσος δόλος β' βαθμού ή αλλιώς αναγκαίος δόλος, πράγμα που σημαίνει πως ο συμμετοχος και ειδικότερα εδώ ο άμεσος συνεργός γνωρίζει ότι για την επίτευξη του σκοπού του αναγκαστικά θα παρανομήσει και το αποδέχεται και

β) διορθώθηκε στο ορθό η διατύπωση του παλαιάς παραγράφου 5 του άρθρου 20 του Νόμου 2523/1997 η οποία όριζε ότι άμεσος συνεργός ήταν και όποιος συμπράττει με οποιοδήποτε τρόπο», φράση που οδηγούσε κατ' αποτέλεσμα στην πλήρη εξίσωση της άμεσης με την απλή συνέργεια, αφού δεν προέβαινε σε καμία περαιτέρω διάκριση. Αντίθετα η σημερινή διατύπωση προσθέτει τη φράση «άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων, ξεκαθαρίζοντας ότι πρόκειται μόνο για περιπτώσεις άμεσης και όχι απλής συνδρομής και κατ' επέκταση αποκλείει την περίπτωση της απλής συνέργειας.

Στην τέταρτη παράγραφο δε, παρατηρούμε την ήδη παραπάνω αναφερόμενη πρόθεση του νομοθέτη να διευρύνει όσο το δυνατόν περισσότερο τον κύκλο των ευθυνόμενων προσώπων για τα φορολογικά αδικήματα στα νομικά πρόσωπα, αφού σύμφωνα με αυτήν συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1.

### **III. Λόγοι εξάλειψης του αξιοποίνου**

Η πλήρωση της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος δεν σημαίνει αυτόματα πως επέρχεται και η τιμωρία του δράστη, αφού πριν από το στάδιο της τιμωρίας θα πρέπει να εξεταστεί το ενδεχόμενο της ύπαρξης λόγων που αίρουν τον αξιοποينو χαρακτήρα της πράξης.

Στα εγκλήματα της φοροδιαφυγής και στους νόμους που εξετάζονται στην παρούσα μελέτη, ήτοι στον Νόμο 2523/1997 και στο Νόμο 4174/2013, δύο είναι οι λόγοι που μπορούν να οδηγήσουν στην εξάλειψη του αξιοποίνου.

### **i) Η παραγραφή**

Εξαίρεση στο άρθρο 112 του Ποινικού Κώδικα που ρυθμίζει το χρόνο έναρξης της παραγραφής των εγκλημάτων στην ημέρα τέλεσης τους, αποτελεί η δεύτερη παράγραφος του άρθρου 74 του Νόμου 4174/2013 η οποία ορίζει ότι η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής.

Η παραπάνω επιλογή του νομοθέτη διευκολύνει τον εφαρμοστή του νόμου, αφού σε αντίθεση με την προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 21, που ρύθμιζε διαφορετικά το χρόνο έναρξης της παραγραφής για κάθε ένα από τα τρία βασικά φορολογικά εγκλήματα που προηγήθηκαν στην προηγούμενη ενότητα της παρούσας μελέτης, η νέα διάταξη δεν προβαίνει σε τέτοιες διακρίσεις και ρυθμίζει ενιαία για όλα τα φορολογικά εγκλήματα την έναρξη της παραγραφής.

Έτσι ο χρόνος παραγραφής για τα πλημμελήματα είναι πέντε έτη, ενώ για τα κακουργήματα 15 έτη, σύμφωνα με τις ποινικές κυρώσεις των φορολογικών εγκλημάτων που αναλύθηκαν και σύμφωνα με ο άρθρο 111 του Ποινικού Κώδικα που ρυθμίζει το ζήτημα του χρόνου της παραγραφής.

### **ii) Ο φορολογικός συμβιβασμός**

Ο φορολογικός συμβιβασμός προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 24 του Νόμου 2523/1997, η οποία ισχύει μέχρι και σήμερα και ορίζει ότι στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του παρόντος.

Με την επιφύλαξη των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός δεν συντελείται αν κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργασιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών δεν καταβληθεί ποσό ίσο με το ένα πέμπτο (1/5) του οφειλόμενου, κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου, γενομένης

σχετικής μνείας για την υποχρέωση αυτή του υπόχρεου στο πρακτικό του συμβιβασμού.

Σε περίπτωση μη καταβολής από τον υπόχρεο του ως άνω ποσοστού φόρου ή προστίμου κατά τα ανωτέρω, ο επιτευχθείς συμβιβασμός θεωρείται ως μη γενόμενος. Εξαιρετικά, επί επιχειρήσεων υπό εκκαθάριση παρέχεται η δυνατότητα μη άμεσης καταβολής του ως άνω ποσοστού φόρου ή προστίμου, κατά τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια, οπότε, στις περιπτώσεις αυτές, το σύνολο του οφειλόμενου, βάσει του συμβιβασμού, ποσού καταβάλλεται μέχρι της τελευταίας εργάσιμης για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημέρα του επόμενου, από την υπογραφή του συμβιβασμού, μήνα. Ειδικά στη φορολογία κληρονομιών η καταβολή του ως άνω ποσοστού γίνεται και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 εδάφιο δεύτερο του Νόμου 2097/1952

Για τη νομική φύση των ως άνω διατάξεων του φορολογικού συμβιβασμού έχουν διατυπωθεί δύο απόψεις στη θεωρία. Σύμφωνα με την πρώτη άποψη ο φορολογικός συμβιβασμός εξαλείφει το αξιόποινο των εγκλημάτων της φοροδιαφυγής εισάγοντας ένα μοντέλο δικονομικού συμβιβασμού, έτσι ώστε η διευθέτηση της σχετικής φορολογικής διαφοράς που ανέκυψε να μην αφήνει μετά και την εξασφάλιση των απαιτήσεων του δημοσίου κανένα περιθώριο αξιοποίησης.<sup>96</sup>

Με βάση όμως με τη δεύτερη άποψη, η ένταξη του φορολογικού συμβιβασμού στους λόγους εξάλειψης του αξιοποίνου δεν είναι από δογματική άποψη απολύτως ορθή. Ειδικά όσον αφορά στο έγκλημα της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, στην αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων και στη νόθευση τους, το οποίο όπως προαναφέρθηκε τυποποιείται ως έγκλημα αφηρημένης διακινδύνευσης, προβληματισμό δημιουργεί σε τι μπορεί να συνίσταται η αποκατάσταση του εννόμου αγαθού που προσβλήθηκε, ώστε να μπορεί να γίνει λόγος για μια ιδιαίτερη περίπτωση έμπρακτης μετάνοιας, που αποτελεί πραγματικό λόγο άρσης του αξιοποίνου.

Σύμφωνα με τους υποστηρικτές της άποψης αυτής η διατύπωση του νόμου δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του παρόντος» δεν αφήνει άλλα περιθώρια ερμηνείας, ειμή δε μόνο της αναδρομικής άρσης του αρχικά άδικου χαρακτήρα της

---

<sup>96</sup> Βλ. Νικ. Μπιτζιλέκη, σε Καϊάφα-Γκμπάντι/Μπιτζιλέκη/Συμεωνίδου-Καστανίδου, Δίκαιο των ποινικών κυρώσεων, εκδ. 2008 σελ. 188.

πράξης, αφού στη συγκεκριμένη περίπτωση η παραπάνω φράση ισοδυναμεί με πλασματική έλλειψη ποινικής πρόβλεψης.<sup>97</sup>

#### **IV. Συρροές**

Όπως έχει αναφερθεί ήδη στο προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας μελέτης, η σχέση συρροής μεταξύ του εγκλήματος της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων και της νόθευσης τους, με τα άλλα δύο φορολογικά εγκλήματα που προβλέπονται στις παραγράφους 1-4 του άρθρου 72, μετά την τροποποίηση που επέφερε ο Νόμος 4174/2013 είναι σχέση πραγματικής φαινομενικής συρροής, πράγμα που αποτυπώνεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 72, το οποίο ορίζει ότι εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.

Σύμφωνα δε με τη θεωρία του Ποινικού Δικαίου, η οποία επιβεβαιώνεται και από τη θέση του νομοθέτη στο ζήτημα, η παραπάνω φαινομενική πραγματική συρροή επιλύεται εφαρμόζοντας την αρχή της σιωπηρής επικουρικότητας, αφού η προσβολή του εννόμου αγαθού στο έγκλημα της παραγράφου 5 του άρθρου 66 φαίνεται απομακρυσμένη και ως ένα βαθμό εντασσόμενη στην προσβολή των εννόμων αγαθών των εγκλημάτων που περιγράφονται στις παραγράφους 1-4 του άρθρου 66, πολλώ δε μάλλον αν λάβουμε υπ' όψιν ότι το έγκλημα της παραγράφου 5 του άρθρου 66 τυποποιείται ως έγκλημα αφηρημένης διακινδύνευσης, ενώ τα εγκλήματα των παραγράφων 1-4 του άρθρου 66 είναι εγκλήματα συγκεκριμένης διακινδύνευσης και βλάβης του ίδιου εν ευρεία εννοία εννόμου αγαθού.

Έτσι τα πιο απομακρυσμένα από την τελική προσβολή του εννόμου αγαθού στάδια -ήτοι του έγκλημα αφηρημένης διακινδύνευσης- τιμωρούνται επικουρικά έναντι των εγγύτερων προσβολών, γι αυτό και τελικά και σύμφωνα με τους ορισμούς του νομοθέτη, ο δράστης θα τιμωρηθεί μόνο για τα εγκλήματα των παραγράφων 1-4 του άρθρου 66 του ποινικού κώδικα.

Όσον αφορά στα άλλα δύο εγκλήματα των παραγράφων 1-4 του άρθρου 72 του Νόμου 4174/2013 η συρροή μεταξύ τους είναι αληθινή, αφού το έννομο αγαθό

---

<sup>97</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, *Εγκλήματα Φοροδιαφυγής*, εκδ. 2011, σελ. 229-231.

που προσβάλλεται στα εγκλήματα αυτά δεν είναι ακριβώς το ίδιο. Συγκεκριμένα αν δεχτούμε – όπως μάλλον επικρατεί- την άποψη ότι προστατευόμενο έννομο αγαθό των εγκλημάτων φοροδιαφυγής είναι οι ειδικότερες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία του ενεργητικού της περιουσίας του, καταλαβαίνουμε ότι δημιουργείται σχέση αληθινής συρροής για κάθε φορολογικό έγκλημα, στο οποίο τυποποιείται ως εγκληματική συμπεριφορά κάθε ειδικότερη φορολογική αξίωση του δημοσίου, που δεν αποδίδεται σ' αυτό ή αποδίδεται ανακριβώς ή παρακρατείται παρανόμως από τους πολίτες και γενικά κάθε συμπεριφορά που οδηγεί κατ' ουσίαν στην παράνομη μη καταβολή κάθε ειδικότερης φορολογικής αξίωσης του ελληνικού δημοσίου. Περαιτέρω για το είδος της συρροής, το οποίο καθορίζει και την επιμέτρηση της συνολικής ποινής κατά τα ειδικώς οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 94 του Ποινικού Κώδικα, η αληθινή συρροή μεταξύ τους είναι πραγματική και κατ' επέκταση η επιμέτρηση της ποινής θα γίνει σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια της παραγράφου 1 του άρθρου 94 του ποινικού κώδικα. 98

## **V. Συμπεράσματα**

Κατόπιν όλων των ανωτέρω κατανοούμε την προσπάθεια του ποινικού νομοθέτη να θεμελιώσει την ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων αποκαλύπτοντας τα φυσικά πρόσωπα, που κατ' ουσίαν διαπράττουν την αντικειμενική υπόσταση των φορολογικών εγκλημάτων εκπροσωπώντας τα νομικά πρόσωπα. Τα φυσικά αυτά πρόσωπα λοιπόν φέρουν κατ' ουσία την ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων.

Πέραν της ποινικής ευθύνης των νομικών προσώπων, προκειμένου να ολοκληρωθεί ως νομοθέτημα η ποινικοποίηση των φορολογικών παραβάσεων, ο νομοθέτης στο ίδιο άρθρο με την ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων προέβλεψε ειδικότερα στις παραγράφους 3 και 4 αυτού τη συμμετοχική δράση τρίτων προσώπων στην τέλεση των φορολογικών εγκλημάτων.

Ειδικότερη και ιδιαίτερη σε σχέση με άλλους ποινικούς νόμους είναι τέλος η πρόβλεψη της διαδικασίας του φορολογικού συμβιβασμού, ο οποίος, όπως παραπάνω αναφέρεται αποτελεί κατά μια άποψη λόγο εξάλειψης του αξιόποινου χαρακτήρα των

---

<sup>98</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτριντα, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 122.

εν λόγω εγκλημάτων. Με βάση το σκεπτικό, ότι βασική επιδίωξη του νομοθέτη με την ποινικοποίηση των φορολογικών παραβάσεων ήταν ο εξαναγκασμός των πολιτών να καταβάλλουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις υπό την απειλή της ποινικής κύρωσης, γίνεται αντιληπτό ότι όταν ο στόχος αυτός εκπληρώνεται έστω και μερικώς με την τμηματική καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων δεν απαιτείται πλέον η επιβολή της ποινικής κύρωσης, ειδικά αν δηλαδή αυτή επιβάλλονταν και στην παραπάνω περίπτωση του συμβιβασμού, θα εξέλειπε το κίνητρο για την επίτευξη του, γεγονός που σε κάθε περίπτωση δεν θα εξυπηρετούσε το Δημόσιο, αφού δεν θα εισφέρονταν χρήματα στα ταμεία του.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ**  
**Η ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΚΑΤΑ ΤΟ ΝΟΜΟ**  
**1882/1990**

**I. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις**

Το ποινικό αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους που τυποποιείται στο άρθρο 25 του Νόμου 1882/1990 αφορά στην φορο-υπερημερία των φορολογούμενων απέναντι στο Κράτος. Με το άρθρο αυτό ο νομοθέτης στοχεύει στην τιμωρία της συμπεριφοράς εκείνου του φορολογούμενου, που επανειλημμένα καθυστερεί και δεν καταβάλλει τις βεβαιωμένες οφειλές του προς το Δημόσιο, με αποτέλεσμα να γίνεται υπερήμερος οφειλέτης.

Γίνεται αντιληπτό ότι και αυτή η πράξη της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, ποινικοποιήθηκε για εισπρακτικούς σκοπούς, αφού η απειλή ποινικής κύρωσης αποτελεί, σύμφωνα με το σκεπτικό του νομοθέτη, ένα ισχυρό μέσο πίεσης των φορολογούμενων να καταβάλλουν τις ληξιπρόθεσμες οφειλές τους.

Ο παραπάνω δε εισπρακτικός σκοπός του νομοθέτη δεν αφορά μόνο στα φορολογικά χρέη, αλλά αφορά γενικά σε κάθε ταμειακά βεβαιωμένη και ληξιπρόθεσμη οφειλή προς το Δημόσιο, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, αλλά και στις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημοσίου τομέα, ανεξάρτητα από την αιτία γέννησης της οφειλής.

Στην ενότητα αυτή θα αναλυθούν οι επιμέρους πτυχές της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης του αδικήματος του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990 καθώς και όλα τα ειδικά ζητήματα εφαρμογής του.

**II. Αντικειμενική Υπόσταση**

Στην αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος της μη καταβολής χρεών στο Δημόσιο και τρίτους πρέπει να διακρίνουμε τα ακόλουθα στοιχεία:

1. **«Όποιος»:** Η λέξη αυτή που δηλώνει το δυνητικό υποκείμενο του αδικήματος της μη καταβολής χρεών στο Δημόσιο δίνει στον αναγνώστη την

εντύπωση ότι πρόκειται για κοινό έγκλημα. Προσεκτικότερη ανάγνωση ωστόσο, μας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα, αφού δράστης του, μπορεί να είναι μόνο όποιος σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία έχει ταμειακά βεβαιωμένες και ληξιπρόθεσμες οφειλές προς το Δημόσιο και παρόλα αυτά δεν τις καταβάλλει.

2. **«δεν καταβάλλει τα βεβαιωμένα στη Φορολογική Διοίκηση χρέη προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα».**

Η φράση «δεν καταβάλλει» δηλώνει καταρχάς ότι πρόκειται για έγκλημα γνήσιας παράλειψης, το οποίο απαιτεί από τον δράστη όχι θετική πράξη αλλά παράλειψη, αδράνεια. Περαιτέρω δηλώνει πως πρόκειται για ένα έγκλημα βλάβης, αφού απαιτείται να μην καταβάλλει τελικά ο δράστης και όχι απλώς να στοχεύει στη μη καταβολή. Απαιτείται δηλαδή να υποστεί βλάβη το έννομο αγαθό, το οποία κατά την κρατούσα άποψη είναι –όπως και στα φορολογικά εγκλήματα του Νόμου 2523/1997- οι ειδικότερες κατηγορίες αξιώσεων του ελληνικού δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία του ενεργητικού της περιουσίας του.<sup>99</sup>

Επομένως απαιτείται να μην εισπράξει το δημόσιο τα βεβαιωμένα στη φορολογική διοίκηση χρέη των πολιτών. Η φράση δε «βεβαιωμένα στη φορολογική διοίκηση χρέη» αποκαλύπτει τον κατά κύριο λόγο διοικητικό και όχι ποινικό χαρακτήρα της πράξης της μη καταβολής των χρεών, αφού ο νομοθέτης χρησιμοποιεί ακόμη και στην αντικειμενική υπόσταση του ποινικού αδικήματος αυθεντικούς ορισμούς του διοικητικού δικαίου.

Η πράξη δε της βεβαίωσης αποτελεί τη βασική προϋπόθεση για να εισπραχθεί ένα χρέος από το Δημόσιο. Στο διοικητικό δίκαιο προβλέπονται δύο ειδών

---

<sup>99</sup> Για το προστατευόμενο έννομο αγαθό στα αδικήματα της φοροδιαφυγής και στο άρθρο 25 του Νόμου 1882/1990 και τις διαφορετικές απόψεις που έχουν κατά καιρούς υποστηριχθεί στη θεωρία και τη νομολογία, βλ. αναλυτικότερα ΟλΑΠ 644/1988, ΠοινΧρον 1988, σελ. 743, Κ. Καλλιντέρη, ό.π., σελ. 36, Κ. Φινοκαλιώτη, ό.π., σελ. 311, Χ. Εμπορίδου, ό.π., σελ. 31, Μπουρόπουλο, Το αδίκημα της λαθρεμπορίας, σελ. 3, Βουγιούκα, Οικονομικών Ποινικών Δίκαιον, Γενικών Μέρους, σελ. 51, Μ. Κυπραίο, Φορολογικών Ποινικών Δίκαιον, σελ. 60, Λ. Θεοχαρόπουλο, Η φοροδιαφυγή από δημοσιονομικής απόψεως, Αρμ 1989, σελ. 614, Θ. Παπακυριάκου, ό.π., σελ. 197 επ., όπου ο συγγραφέας καταλήγει στη διατύπωση της εξής άποψης: «Προστατευόμενο έννομο αγαθό στο φορολογικό ποινικό δίκαιο είναι οι διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού, που προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο κυριαρχικά από τα κρατικά όργανα (φορολογικός νομοθέτης, φορολογική Διοίκηση), συγκροτώντας, έτσι, ένα διακριτό τμήμα της περιουσίας του Δημοσίου». Πρβλ. και την κρατούσα στη θεωρία και νομολογία άποψη, σύμφωνα με την οποία το προστατευόμενο έννομο αγαθό στο ν. 2523/1997 είναι η περιουσία του Δημοσίου, Ι. Μανωλεδάκη.



βεβαιώσεις οφειλών α) η βεβαίωση εν ευρεία εννοία και β) η βεβαίωση εν στενή εννοία.

Η πρώτη, βεβαίωση εν ευρεία εννοία ή αλλιώς φορολογική βεβαίωση αφορά στη σύνταξη του χρηματικού καταλόγου των οφειλών από κάθε υπηρεσία του δημοσίου ή φορέα του δημοσίου, στον οποίο έπρεπε να καταβληθεί το χρέος και στην αποστολή στο Δημόσιο Ταμείο προκειμένου να λάβει χώρα η εκκαθάριση του οφειλόμενου ποσού, το είδος και η αιτία του, ώστε να εκδοθεί και ο νόμιμος τίτλος είσπραξης του.

Η δεύτερη, βεβαίωση εν στενή εννοία ή αλλιώς ταμειακή βεβαίωση επακολουθεί την βεβαίωση εν ευρεία εννοία, αφού προϋποθέτει την έκδοση νόμιμου τίτλου και σημαίνει ότι η οφειλή έχει πλέον καταχωρηθεί στο Δημόσιο Ταμείο ως εισπρακτέο έσοδο του Κράτους.<sup>100</sup> Στο συγκεκριμένο ποινικό αδίκημα όταν ο νομοθέτης αναφέρεται σε βεβαιωμένα χρέη, εννοεί βεβαιωμένα με την στενή του όρου έννοια χρέη, απαιτεί δηλαδή να έχει επέλθει και η ταμειακή βεβαίωση του χρέους, ώστε αυτό να καταστεί για το δημόσιο, εισπρακτέο.

Ο νόμος αναφέρει ειδικότερα και τους φορείς των ληξιπρόθεσμων αξιώσεων που δεν εισπράττονται, ήτοι το Δημόσιο, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημοσίου τομέα καθιστώντας έτσι σαφές ότι δεν πρόκειται για έσοδα μόνο του Νομικού προσώπου του Κράτους, αλλά και των λοιπών φορέων του.

Σκόπιμα, επίσης, γίνεται αναφορά σε χρέη και όχι αναλυτικά στο είδος της κάθε οφειλής, αφού η ευρεία διατύπωση επιτρέπει να συμπεριληφθούν σ' αυτήν οι κάθε είδους οφειλές ανεξάρτητα από την αιτία γέννησης και το είδος τους, με αποτέλεσμα στον εν λόγω κυρωτικό κανόνα να περιλαμβάνεται κάθε απλήρωτη οφειλή στο Δημόσιο και στα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990.

3. Ο χαρακτήρας του συγκεκριμένου ποινικού αδικήματος, ως εγκλήματος φορο-υπερημερίας επιβεβαιώνεται κυρίως από την τελευταία προϋπόθεση της αντικειμενικής του υπόστασης, ήτοι **«για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων (4) μηνών»**. Έτσι το έγκλημα θεωρείται τελεσμένο μόνο εφόσον παρέλθει η τασσόμενη από το νόμο τετράμηνη προθεσμία και ο οφειλέτης

---

<sup>100</sup> Βλ. Απόστολο Γέροντα - Αθανάσιο Ψάλτη, Ερμηνεία ΚΕΔΕ, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα - Θεσσαλονίκη, Β' Έκδοση, σελ. 47-48.

δεν καταβάλλει τα βεβαιωμένα και ληξιπρόθεσμα χρέη του. Η τετράμηνη δε προθεσμία ξεκινά κατά την ορθότερη άποψη από την κοινοποίηση στον υπόχρεο της ατομικής ειδοποίησης προς πληρωμή, οπότε και λαμβάνει γνώση της βεβαίωσης του χρέους.

### **III. Υποκειμενική Υπόσταση**

Παρόλο που δεν υπάρχει ρητά διατυπωμένη φράση που να δηλώνει την υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος, αυτή συνάγεται από το χαρακτήρα του, ως πλημμελήματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 26 παρ. 1 του ΠΚ, σύμφωνα με το οποίο πλημμελήματα και κακουργήματα τιμωρούνται μόνο όταν τελούνται με δόλο. Κατ' εξαίρεση στις περιπτώσεις που ορίζει ειδικά ο νόμος, τα πλημμελήματα τιμωρούνται και όταν τελούνται από αμέλεια. Στην συγκεκριμένη περίπτωση λοιπόν και εφόσον δεν ορίζεται ειδικά αλλιώς στο άρθρο, το έγκλημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους τιμωρείται μόνο όταν τελείται από δόλο και συγκεκριμένα από οποιοδήποτε είδους δόλο, αρκεί επομένως και ο ενδεχόμενος δόλος.

### **IV. Ποινές**

Πληρουμένης της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης του αδικήματος του άρθρου 25 του Ν.1882/1990 επέρχονται οι κυρώσεις στο πρόσωπο του δράστη. Η πράξη τιμωρείται σε βαθμό πλημμελήματος, αφού προβλέπεται μόνο ποινή φυλάκισης και συγκεκριμένα ενός (1) τουλάχιστον έτους, εφόσον το συνολικό χρέος από κάθε αιτία, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών, υπερβαίνει το ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ και τριών (3) τουλάχιστον ετών, εφόσον το συνολικό χρέος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση α, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ.

Όπως και στα φορολογικά εγκλήματα του Νόμου 2523/1997, έτσι και στο συγκεκριμένο ποινικό αδίκημα ο νομοθέτης διαβαθμίζει την ποινική κύρωση, βάσει ποσοτικών κριτηρίων που σχετίζονται με τη χρηματική απώλεια, την απώλεια εσόδων δηλαδή για το Δημόσιο και τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην

παράγραφο 1 του Νόμου 1882/1990, ενώ βάσει των ίδιων ποσοτικών κριτηρίων κρίνεται και το αξιόποιο ή μη του εγκλήματος αυτού.

Έτσι, ποινικό αδίκημα υπάρχει αλλά δεν θεωρείται αξιόποιο και επομένως δεν τιμωρείται σε περίπτωση που το συνολικό χρέος από κάθε αιτία, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών» είναι κατώτερο του ποσού των 100.000 €. Για να θεωρηθεί αξιόποινη και να τιμωρηθεί η πράξη της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο πρέπει το συνολικό χρέος από κάθε αιτία, όπως προσδιορίζεται ανωτέρω στην παρατιθέμενη φράση του νόμου, να υπερβεί το ποσό των 100.000 €, οπότε ο δράστης θα τιμωρηθεί με ποινή φυλάκισης και ειδικότερα με πλαίσιο ποινής από 1 έτος έως 5 έτη, ενώ σε περίπτωση που το συνολικό χρέος σύμφωνα και πάλι με τον προσδιορισμό που γίνεται στο νόμο υπερβαίνει το ποσό των 200.000 €, η ποινική κύρωση παραμένει ίδια και είναι η φυλάκιση, αλλά το πλαίσιο ποινής αυξάνεται και ξεκινά από φυλάκιση τουλάχιστον 3 έως 5 ετών.

## **V. Ποινική ευθύνη σε περιπτώσεις νομικών προσώπων και άλλων συλλογικών οντοτήτων**

Παρά τα δογματικά ζητήματα του ποινικού δικαίου που ανακύπτουν από την αναγνώριση ποινικής ευθύνης στα νομικά πρόσωπα και αφορούν κυρίως στην τέλεση της πράξης ή παράλειψης και στην υποκειμενική υπόσταση που απαιτείται για την κατάφαση της τέλεσης ενός εγκλήματος, ο ποινικός νομοθέτης, όπως και στα φορολογικά εγκλήματα του Νόμου 2523/1997, έτσι και στο έγκλημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο με ιδιαίτερη διάταξη του, θεμελίωσε την ποινική ευθύνη και για τα νομικά πρόσωπα.

Συγκεκριμένα στην παράγραφο 2 του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990 ρητά ορίζεται ότι οι προβλεπόμενες ποινές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, επιβάλλονται και προκειμένου:

α) για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, στους προέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους ή διοικητές ή γενικοί διευθυντές ή διευθυντές αυτών ή σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή

διαχείριση αυτών, σωρευτικά ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, οι ποινές επιβάλλονται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω,

β) για εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, στους ομόρρυθμους εταίρους και στους διαχειριστές τους. Για περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, στους διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεώς τους ή όταν απουσιάζουν αυτοί από την έδρα της εταιρίας χωρίς να είναι γνωστό στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή στο τελωνείο όπου είναι βεβαιωμένα το χρέη πού ευρίσκονται, σε κάθε εταίρο, σωρευτικό ή μη,

γ) για συνεταιρισμούς, στους προέδρους ή γραμματείς ή ταμίες ή διαχειριστές αυτών, σωρευτικά ή μη,

δ) για κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, στους εκπροσώπους τους και στα μέλη τους, σωρευτικά ή μη. Για συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες που ασκούν επιχείρηση στους εκπροσώπους τους,

ε) για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και για κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς στους διευθυντές ή αντιπρόσωπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικά ή μη. στ) Για νομικά πρόσωπα, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπρόσωπους αυτών.

Από την παραπάνω διατύπωση, η οποία σε μεγάλο βαθμό ομοιάζει με την αντίστοιχη πρόβλεψη για την ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων στα φορολογικά εγκλήματα, που θεμελιώνεται στο νέο άρθρο 73 του Νόμου 4174/2013, παρατηρείται ότι τα φυσικά εκείνα πρόσωπα, που δύνανται να κατηγορηθούν ως δράστες του εγκλήματος, το οποίο καταρχάς φέρεται να τελέστηκε από το νομικό πρόσωπο, είναι σε κάθε περίπτωση άρρηκτα συνδεδεμένα με τη λειτουργία των νομικών προσώπων ή των λοιπών συλλογικών οντοτήτων. Οι ιδιότητες που απαιτεί ο νόμος για τα φυσικά αυτά πρόσωπα καταδεικνύουν πως σε κάθε περίπτωση συνδέονται με τη δράση των νομικών αυτών προσώπων, διό λόγο άλλωστε και ο νομοθέτης επέλεξε να φέρουν αυτά την ποινική ευθύνη, καθιστώντας τις παραπάνω ιδιότητες σε θεμελιωτικές της ποινικής ευθύνης των φυσικών αυτών προσώπων, έτσι ώστε αν στο πρόσωπο του φερόμενου δράστη δεν συντρέχει κάποια από αυτές, ο

τελευταίος όχι μόνο δεν μπορεί να τιμωρηθεί, αλλά ούτε να κατηγορηθεί για το έγκλημα.<sup>101</sup>

Μάλιστα στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990 ο νομοθέτης, και σε αντίθεση με το άρθρο 74 του Νόμου 4174/2013, στο οποίο δεν υπάρχει αντίστοιχη πρόβλεψη, διευρύνει το χρονικό πλαίσιο της ποινικής ευθύνης των ανωτέρων φυσικών προσώπων, όχι μόνο στο χρόνο που τα τελευταία έφεραν τις ιδιαίτερες ιδιότητες που απαιτεί ο νόμος και ταυτόχρονα τα χρέη των νομικών προσώπων ήταν βεβαιωμένα ή βεβαιώνονταν, αλλά και πέρα και ανεξάρτητα από το συνδυασμό των δύο ως άνω βασικών κριτηρίων (χρόνος βεβαίωσης των χρεών και χρόνος ύπαρξης στο πρόσωπο των φυσικών προσώπων των ιδιαίτερων ιδιοτήτων που απαιτεί ο νόμος).<sup>102</sup>

Ειδικότερα, για το πρόσωπα, που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, η ποινική δίωξη ασκείται για τα χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή. Για τα χρέη που ήταν ληξιπρόθεσμα κατά την απόκτηση της ιδιότητος αυτής από τους ανωτέρω, η ποινική δίωξη ασκείται μετά τρεις (3) μήνες από την απόκτησή της. Για τα πρόσωπα, που δεν υπείχαν ποινική ευθύνη κατά τις διατάξεις του άρθρου που αντικαθίσταται, όσον αφορά τα ήδη ληξιπρόθεσμα χρέη κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, το ποινικό αδίκημα διαπράττεται μόλις συμπληρωθούν τέσσερις (4) μήνες από την έναρξη της ισχύος του.

Τέλος και σε μια προσπάθεια εξασφάλισης των ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων του Δημοσίου και των λοιπών νομικών προσώπων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 25 του Ν.1882/1990, ο νομοθέτης στην παράγραφο 6 του αυτού άρθρου του Ν.1882/1990 διευρύνει επίσης τον κύκλο των ποινικά ευθυνόμενων προσώπων ορίζοντας ότι την ίδια ευθύνη με τους οφειλέτες έχουν και οι από οποιαδήποτε αιτία συνυπόχρεοι καταβολής και οι εγγυητές χρεών κατά το ανωτέρω. Κατά των εγγυητών και των συνυπόχρεων καταβολής χρεών προς το Δημόσιο λαμβάνονται όλα τα μέτρα

---

<sup>101</sup> Βλ. Θεόδ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, εκδ. 2005, σελ. 380-381.

<sup>102</sup> Βλ. Θεόδ. Παπακυριάκου, ο.π., σελ. 381-382.

που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κατά των πρωτοφειλετών, χωρίς να απαιτείται βεβαίωση του χρέους σε βάρος τους».

## **VI. Λόγοι εξάλειψης του αξιοποίνου**

Οι εισπρακτικοί λόγοι που οδήγησαν το νομοθέτη στην ποινικοποίηση της πράξης της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο ή τρίτους γίνονται επίσης αντιληπτοί και από τη δυνατότητα εξάλειψης του αξιοποίνου σε περίπτωση είτε τμηματικής καταβολής, είτε ολοσχερούς εξόφλησης των βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων χρεών του δράστη, η οποία μάλιστα, εξάλειψη του αξιοποίνου μπορεί να λάβει χώρα σύμφωνα με το νόμο σε οποιοδήποτε στάδιο της ποινικής διαδικασίας από την κίνηση της ποινικής δίωξης έως και την έκδοση αμετάκλητης καταδικαστικής απόφασης.

Είναι βέβαια αδόκιμη η φράση «εξάλειψη του αξιοποίνου» κατά το στάδιο της κίνησης της ποινικής δίωξης, αφού η εξάλειψη προϋποθέτει να έχει κριθεί από το δικαστήριο αρχικά και τελικά άδικη και καταλογιστή η πράξη και συνεπώς καταχρηστικά χρησιμοποιείται η έκφραση στο στάδιο αυτό της έναρξης της ποινικής δίωξης, ωστόσο ο νομοθέτης τη χρησιμοποιεί στο εδάφιο α' της παραγράφου 5 του αυτού άρθρου και νόμου.

Ειδικότερα, προβλέπεται ότι με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις, αναστέλλεται η ποινική δίωξη, για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους της ρύθμισης και τελικά εξαλείφεται το αξιοποίνο σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης.

Το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση που τα βεβαιωμένα στη φορολογική διοίκηση χρέη εξοφληθούν μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης σε οποιοδήποτε βαθμό, αφού στην υποπαράγραφο 3 της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι η πράξη μπορεί να κριθεί ατιμώρητη, εάν το ποσό που οφείλεται εξοφληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης σε οποιοδήποτε βαθμό.

Στην περίπτωση όμως αυτή που είναι και η μοναδική περίπτωση, όπου το αξιοποίνο εξαλείφεται με την πραγματική έννοια του όρου, που χρησιμοποιείται στον

ποινικό κώδικα, ο νομοθέτης δεν αρκείται στην τμηματική καταβολή, αλλά απαιτεί πλήρη και ολοσχερή εξόφληση των χρεών.

Η τελευταία δε δυνατότητα του οφειλέτη να μην υποβληθεί στην εκτέλεση της απόφασης προβλέπεται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου όπου ορίζεται ότι για τον ίδιο λόγο αναβάλλεται η εκτέλεση της καταγνωσθείσας ποινής ή διακόπτεται η εκτέλεση αυτής που άρχισε, η οποία τελικά εξαλείφεται σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης.

Έτσι, στο στάδιο της εκτέλεσης της αμετάκλητης πλέον καταδικαστικής απόφασης, ο οφειλέτης μπορεί, είτε να καταβάλλει τμηματικά τις βεβαιωμένες οφειλές του στη φορολογική διοίκηση, προκειμένου να αναβληθεί ή να διακοπεί η εκτέλεση της απόφασης μέχρι να συμπληρωθεί ολόκληρο το οφειλόμενο ποσό, οπότε και σύμφωνα με τους ορισμούς του νομοθέτη εξαλείφεται η ποινή, είτε έχει τη δυνατότητα να καταβάλλει εξαρχής ολόκληρο το οφειλόμενο ποσό, οπότε εξαλείφεται εξαρχής και η ποινή.

## **VII. Συρροή**

Όσον αφορά στη σχέση συρροής μεταξύ του ποινικού αδικήματος της μη καταβολής χρεών του παρόντος νόμου και των υπόλοιπων εγκλημάτων του ποινικού κώδικα, ζήτημα συρροής δεν τίθεται, αφού η περίπτωση του ποινικού αδικήματος του Νόμου 1882/1990, ως γνήσιου εγκλήματος φορο-υπερμερίας δεν συνιστά έγκλημα κατά τις διατάξεις του ποινικού κώδικα.<sup>103</sup>

## **VIII. Συμπεράσματα**

Συμπερασματικά γίνεται αντιληπτό ότι και το έγκλημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο κατ' εξακολούθηση λειτουργεί υπό την ίδια παραπάνω αναφερόμενη και στα υπόλοιπα φορολογικά εγκλήματα, λογική, ήτοι της ποινικοποίησης φορολογικών παραβάσεων με στόχο τον αποτρεπτικό χαρακτήρα της απειλούμενης ποινικής κύρωσης. Το ίδιο όμοια με τον παραπάνω Νόμο 4174/2013 είναι και η διαμόρφωση της φορολογικής αυτής ποινικής παράβασης του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990, αφού προβλέπονται και εδώ κατά την ίδια λογική και με

---

<sup>103</sup> Βλ. Θεόδ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό δίκαιο, εκδ. 2005, σελ. 284

παρόμοια διατύπωση η ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων και η μερική ή τμηματική καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεων, ως λόγος εξάλειψης του αξιόποινου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

### ΘΕΜΑΤΑ ΔΙΑΧΡΟΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

#### I. Εισαγωγή

Το φορολογικό ποινικό δίκαιο, τόσο στις επιμέρους μορφές της αξιόποινης φοροδιαφυγής, όσο και στην περίπτωση του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, παρουσιάζει σημαντικές θεωρητικές, αλλά και πρακτικές δυσχέρειες.

Αυτό οφείλεται σε δύο, κυρίως, λόγους. Αφενός, στην άμεση εξάρτηση των ποινικών διατάξεων, τόσο του ουσιαστικού, όσο και του δικονομικού δικαίου, από «εξωποινικές διατάξεις», οι οποίες προέρχονται, κατά βάση<sup>104</sup> από το χώρο του διοικητικού, ειδικότερα δε, του φορολογικού δικαίου<sup>105</sup> και ακολούθως, στη νομοτεχνική μέθοδο της ρητής ή σιωπηρής παραπομπής στο κανονιστικό περιεχόμενο των ουσιαστικών φορολογικών ρυθμίσεων και αφετέρου στην πολυνομία και πολυπλοκότητα που διέπει το δικαιοκό χώρο του εν γένει φορολογικού ποινικού δικαίου και, ειδικότερα, στις αλληπάλληλες τροποποιήσεις που υφίστανται τόσο οι ποινικές διατάξεις, όσο και οι «εξωποινικές» διατάξεις, από τις οποίες άμεσα εξαρτώνται.

---

<sup>104</sup> Στην ερμηνεία και εφαρμογή των εν λόγω ποινικών διατάξεων, ιδίως δε, των διατάξεων που αφορούν στους φυσικούς αυτουργούς των αδικημάτων, σημαντικό ρόλο διαδραματίζει, επίσης, και το εμπορικό δίκαιο και ειδικότερα το εταιρικό δίκαιο για τις προσωπικές και κεφαλαιουχικές εταιρίες, σε σχέση, κυρίως, με θέματα διαχείρισης και εκπροσώπησης αυτών (Βλ. Θεόδ. Παπακυριάκου, ό.π., σελ. 364 επ., Β. Αντωνόπουλου, Δίκαιο ΑΕ & ΕΠΕ, σύμφωνα με το ν. 3604/2007, β' έκδοση, 2008, σελ. 429).

<sup>105</sup> Βλ. σχετικά Θεόδ. Παπακυριάκου, ό.π., σελ. 289. Πρβλ. Ι. Μανωλεδάκη, Γενική Θεωρία, 2004, αρ. περιθ. 102, του ίδιου, Μελέτες για εμβάθυνση στο ποινικό δίκαιο (1978- 1989), σελ. 116 επ. Σύμφωνα με τον Καθηγητή Μανωλεδάκη, οι ισχύουσες φορολογικές ποινικές διατάξεις θα έπρεπε να ενταχθούν στη συντριπτική τους πλειονότητα στην κατηγορία των «χωλών» ποινικών νόμων, που είναι καταρχήν συνταγματικοί, δηλ. συμβατοί με τη θεμελιώδη αρχή του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντάγματος.



Τα πράγματα, βεβαίως, περιπλέκονται ακόμη περισσότερο για τον εφαρμοστή του δικαίου, όταν από το χρόνο τέλεσης έως το χρόνο αμετάκλητης εκδίκασης της εκάστοτε υπό κρίση πράξης φοροδιαφυγής ή μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, ίσχυσαν περισσότεροι νόμοι, οι οποίοι δύναται να διαφοροποιήσουν την ποινική μεταχείριση του φερόμενου ως δράστη. Σ' αυτήν, ακριβώς, την περίπτωση, καλείται να δώσει λύση το διαχρονικό δίκαιο και πιο συγκεκριμένα οι θεμελιώδεις αρχές που το διέπουν.

Έτσι, τα προβλήματα διαχρονικού δικαίου ταλάνισαν και εξακολουθούν να ταλανίζουν τη θεωρία και τη νομολογία του ποινικού δικαίου, τόσο στα αδικήματα της φοροδιαφυγής, όσο και στο αδίκημα του άρθρου 25 του Νομου 1882/1990. Δεν είναι, άλλωστε, τυχαίο – όπως εκτενώς θα αναφέρουμε κατωτέρω - ότι μεγάλο μέρος των αποφάσεων των δικαστηρίων της ουσίας, αλλά και του ΑΠ, την τελευταία, κυρίως, δεκαετία ασχολήθηκε με θέματα διαχρονικού δικαίου.

Είναι, μάλιστα, αξιοσημείωτο ότι στο χώρο του φορολογικού ποινικού δικαίου, παρατηρείται η μεγαλύτερη «εξοικείωση» του ποινικού δικαστή με ζητήματα ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 2 ΠΚ. Η «εξοικείωση» αυτή είναι και εύλογη, αλλά και ευπρόσδεκτη, δεδομένου ότι το διαχρονικό δίκαιο φαίνεται ότι ανέκαθεν διαδραμάτιζε και βεβαίως, θα εξακολουθεί να διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στα εν λόγω αδικήματα, εν αναμονή και νέων, ποινικών και «εξωποινικών», μεταβολών.

Η συγκεκριμένη «εξοικείωση» του ποινικού δικαστή με θέματα διαχρονικού δικαίου συνιστά το αντιστάθμισμα στην περιορισμένη γνώση του ακριβούς εννοιολογικού περιεχομένου των φορολογικών εννοιών που συναντώνται στα αδικήματα της φοροδιαφυγής και της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, ως και στη «φειδωλή» αντιμετώπιση ζητημάτων υποκειμενικής υπόστασης των εν λόγω αδικημάτων και δη του απαιτούμενου κάθε φορά δόλου.

Κατά συνέπεια, στην πρόσφατη νομολογία του φορολογικού ποινικού δικαίου, συναντά κανείς ενδιαφέρουσες σκέψεις που άπτονται της εφαρμογής θεμελιωδών αρχών του διαχρονικού δικαίου, ενώ την ίδια στιγμή, είναι εξαιρετικά περιορισμένη τόσο η εννοιολογική προσέγγιση τεχνικών όρων του φορολογικού

δικαίου, αν και συγκροτούν την Αντικειμενική Υπόσταση των εν λόγω αδικημάτων, όσο και η αντιμετώπιση του δόλου.<sup>106</sup>

## **II. Οι βασικές αρχές που διέπουν τη χρονική επέκταση ισχύος των ουσιαστικών ποινικών νόμων**

Προκειμένου να δοθεί απάντηση στα δύσκολα θέματα διαχρονικού δικαίου που έχουν ανακύψει κατά την εφαρμογή του Νόμου 2523/1997, ως και του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990, κρίνεται απαραίτητο να ανατρέξουμε στις βασικές αρχές που διέπουν τα χρονικά όρια εφαρμογής των ποινικών νόμων. Τούτο δε, είναι απολύτως εύλογο, δεδομένου ότι οι αρχές διαχρονικού δικαίου που συναντώνται στα ως άνω νομοθετήματα δεν συνιστούν τίποτε άλλο παρά εξειδίκευση των θεμελιωδών αρχών που διατρέχουν το εν γένει ποινικό σύστημα.

Καταρχήν, όπως είναι ευρέως γνωστό, όλοι οι κανόνες δικαίου ισχύουν έως ότου καταργηθούν με νεότερο ισόβαθμο ή υπέρτερο κανόνα δικαίου. Αυτό, πρακτικά, σημαίνει ότι ένας νόμος εφαρμόζεται εφόσον είναι «ενεργός», δηλαδή ακόμη ισχύει. Το ερώτημα που γεννάται στο χώρο του ποινικού δικαίου σχετίζεται με τις δύο κρίσιμες χρονικές στιγμές για τη χρονική εφαρμογή των κανόνων του ποινικού δικαίου: από τη μια μεριά, ο χρόνος τέλεσης της πράξης και, από την άλλη, ο χρόνος της αμετάκλητης κρίσης.

Με βάση την αρχή του μη- «ετεροχρονισμού», θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η αμετάκλητη κρίση για την τέλεση κάποιου αδικήματος πρέπει να γίνεται με βάση το δίκαιο που ίσχυε κατά το χρόνο τέλεσης της πράξης<sup>107</sup>, ενώ η επιβολή της ποινής, πρέπει να πραγματοποιηθεί, σύμφωνα με το δίκαιο που ισχύει, κατά το χρόνο

---

<sup>106</sup> Κυρίως δε σ' ό,τι αφορά την ποινική ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων.

<sup>107</sup> Βλ. το άρθρο 17 ΠΚ, σύμφωνα με το οποίο ως χρόνος τέλεσης της πράξης θεωρείται ο χρόνος, κατά τον οποίο ο υπαίτιος ενήργησε ή όφειλε να ενεργήσει, ενώ ο χρόνος επέλευσης του αποτελέσματος είναι αδιάφορος. Πρβλ. Α. Μαργαρίτη/ Ν. Παρασκευόπουλο, Ποινολογία, στ' έκδοση, σελ. 196, όπου και ανάλυση των τριών θεωριών που έχουν υποστηριχθεί αναφορικά με το χρονικό σημείο έναρξης της παραγραφής κατ' αρθρ. 112 ΠΚ [θεωρία της συμπεριφοράς, διευρυμένη θεωρία της συμπεριφοράς, θεωρία του αποτελέσματος]. Από τη νομολογία ενδεικτικά, βλ. ΑΠ 239/1967, ΠοινΧρον 1967, σελ. 465, ΟΛΑΠ 641/1982, ΠοινΧρον 1983, σελ. 60, ΕφΘεσ 296/1996, Αρμ 1996, σελ. 627 = Υπερ 1996, σελ. 556, με παρατηρήσεις Καϊάφα – Γκμπάντι.

επιβολής, ακόμη κι αν είναι διαφορετικό από το πρώτο που χαρακτηρίζει την πράξη.<sup>108</sup>

Παρόλα αυτά, στο χώρο του ουσιαστικού ποινικού δικαίου, δεν ισχύει απαρέγκλιτα η αρχή του μη- «ετεροχρονισμού». Και τούτο, διότι στο συγκεκριμένο δικαιοκόσμο, ισχύουν δύο μερικότερες αρχές, οι οποίες χαράσσουν τα χρονικά όρια εφαρμογής των διατάξεων του ουσιαστικού ποινικού δικαίου και συνιστούν το βασικό κορμό του διαχρονικού ποινικού δικαίου. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 1 ΠΚ, το έγκλημα δεν μπορεί να καταφαθεί με βάση το νόμο που ισχύει κατά το χρόνο της κρίσης, αν αυτός δεν ίσχυε και κατά το χρόνο της τέλεσης της πράξης [αρχή ομόχρονου εγκλήματος και ποινικού νόμου]. Μάλιστα, το αρθρ. 7 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι έγκλημα δεν υπάρχει χωρίς νόμο που να ισχύει πριν και κατά την τέλεση της πράξης.<sup>109</sup>

Συνεπώς, απαγορεύεται ο «ετεροχρονισμός» με τη μορφή της αναδρομικότητας του ποινικού νόμου, ακόμη και με την έκδοση ερμηνευτικού νόμου, προκειμένου να χαρακτηριστεί μία πράξη ως έγκλημα. Από την άλλη, σύμφωνα με το αρθρ. 2 ΠΚ, αν από την τέλεση της πράξης μέχρι την αμετάκλητη εκδίκασή της ίσχυσαν περισσότεροι ποινικοί νόμοι, εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες διατάξεις για τον κατηγορούμενο.

Με άλλα λόγια, αν πρόκειται να αποχαρακτηριστεί η πράξη που όταν τελέστηκε ήταν έγκλημα ή να δοθεί σ' αυτή ηπιότερος, από ποινικής άποψης, χαρακτήρας, τότε ο «ετεροχρονισμός» με τη μορφή της αναδρομικότητας του νέου ευμενέστερου νόμου, που δεν ίσχυε όταν τελέστηκε η πράξη, αλλά ισχύει όταν αυτή εκδικάζεται, θεωρείται επιβεβλημένος. Αν με το μεταγενέστερο νόμο, η πράξη χαρακτηρίζεται ως μη αξιόποινη (ανέγκλητη), τότε και αν ακόμη έχει επιβληθεί αμετάκλητα ποινή για την πράξη, παύει τόσο ο χαρακτηρισμός της πράξης ως εγκλήματος, όσο και η εκτέλεση της επιβληθείσας ποινής, ως και τα επακόλουθά της, δηλαδή οι παρεπόμενες ποινές.<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> Βλ. σχετικά Ι. Μανωλεδάκη, Ποινικό Δίκαιο, επιτομή γενικού μέρους, ε' έκδοση, σελ. 85-86.

<sup>109</sup> Αξίωμα «nullum crimen nulla poena sine lege» που διατυπώθηκε από τον Α. Feuerbach, επιμέρους έκφραση του οποίου, συνιστά η αρχή «nullum crimen nulla poena sine legepraevia», Γ. Μπέκα, Η χρονική επέκταση ισχύος των ουσιαστικών ποινικών νόμων [ερμηνεία των άρθρων 2 & 3 ΠΚ], 1992, σελ. 92.

<sup>110</sup> Η συνέπεια αυτή δεν ισχύει για τυχόν επιβληθέντα μέτρα ασφαλείας, τα οποία εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του αρθρ. 2 παρ. 2 ΠΚ (βλ. αρθρ. 4 παρ. 2 ΠΚ). Πρβλ. Α. Μαργαρίτη/ Ν. Παρασκευόπουλο, Ποινολογία, ό.π., σελ. 616, όπου και παράθεση απόψεων σχετικά με τις συνέπειες του μεταγενέστερου χαρακτηρισμού μίας πράξης ως ανέγκλητης. Κατά τους Γάφο, Ζησιάδη,

Μάλιστα, όταν το άρθρο 2 παρ. 2 ΠΚ ορίζει ότι η πράξη χαρακτηρίστηκε ως μη αξιόποινη, δεν εννοεί απλώς να έχει καταργηθεί, μεταξύ άλλων, μία ποινική διάταξη που την προέβλεπε και που απωθούσε άλλες τυχόν διατάξεις, βάσει κάποιας αρχής της φαινομενικής συρροής. Τουναντίον, η πράξη γίνεται ανέγκλητη, όταν δεν είναι πια τυποποιημένη ως έγκλημα και όταν, βεβαίως, δεν επικαλύπτεται από άλλες ποινικές διατάξεις που απορροφούνταν από τη διάταξη που καταργήθηκε.

Τότε μόνο είναι δυνατό να παύσει η εκτέλεση της επιβληθείσας ποινής και τα ποινικά της επακόλουθα. Σε περίπτωση κατάργησης ποινικού νόμου, αλλά μη ολοκληρωτικού αποχαρακτηρισμού μίας πράξης ως εγκλήματος, είναι δυνατή μόνο η μετρίαση της επιβληθείσας ποινής με χάρη, εφόσον ο καταργούμενος νόμος, με βάση τον οποίο επήλθε η καταδίκη ήταν κατά πολύ αυστηρότερος από αυτόν ή αυτούς που εξακολουθούν να βρίσκονται σε ισχύ και προβλέπουν το αξιόποινο της συγκεκριμένης πράξης.

Από τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα, προκύπτει η διατύπωση των δύο θεμελιωδών αρχών του διαχρονικού ποινικού δικαίου. Η πρώτη αρχή συνοψίζεται στην απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής αυστηρότερων ποινικών νόμων<sup>111</sup> και η δεύτερη αρχή στην επιταγή της αναδρομικότητας επεικέστερων για τον κατηγορούμενο ποινικών νόμων.<sup>112</sup>

Σύμφωνα, μάλιστα, με τη δεύτερη αυτή αρχή μπορεί ένας κυρωτικός κανόνας που δεν ίσχυε ούτε κατά το χρόνο τέλεσης της πράξης, ούτε και κατά το χρόνο επιβολής της ποινής, να ισχύσει και να καθορίσει αυτή την επιβολή, αρκεί να είναι

---

Καρανίκα και Μπουρόπουλο, στα ποινικά επακόλουθα του άρθρου 2 παρ. 2 ΠΚ, δεν περιλαμβάνονται μόνοι οι παρεπόμενες ποινές, αλλά και οι συνέπειες που προκύπτουν από την επιβολή της ποινής, όπως λ.χ. η θεμελίωση της υποτροπής και η μη χορήγηση της υφ' όρον ανατολής εκτελέσεως της ποινής. Αναλυτικότερα, βλ. Μπέκα, Η χρονική επέκταση ισχύος των ουσιαστικών ποινικών νόμων, ό.π., σελ. 251 επ.

<sup>111</sup> Η αρχή αυτή είναι και συνταγματικά κατοχυρωμένη [άρθρο 7 παρ. 1 Σ], σε αντίθεση με την αρχή του άρθρου 2 ΠΚ που δεν καλύπτεται από αντίστοιχη συνταγματική ρύθμιση, διεκδικεί, όμως, συνταγματική κατοχύρωση με βάση άλλες διατάξεις του Συντάγματος, βλ. αναλυτικότερα Ν. Ανδρουλάκη, Ποινικό Δίκαιο, 2000, σελ. 123, Μπέκα, ό.π., σελ. 109 επ. Σημειωτέον ότι η αρχή του άρθρου 2 ΠΚ έχει υπερνομοθετική ισχύ (κατά το αρθρ. 27 Σ), σύμφωνα με το αρθρ. 15 παρ. 1 εδ. γ' του ΔΣΑΠΔ (ήδη ν. 2462/1997 στην εσωτερική έννομη τάξη), το οποίο ορίζει ότι «εάν μετά τη διάπραξη του (ποινικού αδικήματος) ο νόμος προβλέπει την επιβολή ελαφρύτερης ποινής, ο δράστης επωφελείται από αυτήν».

<sup>112</sup> Βλ. ενδεικτικά από τη νομολογία, ΑΠ 325/1996, ΠοινΧρον 1996, σελ. 1671, ΑΠ 1063/1997, ΠοινΧρον 1998, σελ. 223, ΑΠ 739/1993, Υπερ 1993, σελ. 1108, με παρατηρήσεις Μανωλεδάκη, Πρβλ. και ΑΠ 368/1990, ΝοΒ 1990, σελ. 1036, σύμφωνα με την οποία ο Άρειος Πάγος εφαρμόζει αυτεπαγγέλτως τον επεικέστερο νόμο αν αυτός ίσχυσε μετά την έκδοση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, αν όμως ίσχυσε πριν από την έκδοσή της και δεν τον εφάρμοσε το δικαστήριο της ουσίας, θα πρέπει η πλημμέλεια αυτή να προβληθεί ως αναιρετικός λόγος κατ' αρθρ. 510 περ. Ε' ΚΠοινΔ. Επίσης βλ. ΕφΠειρ 397/1996, ΠοινΧρον 1996, σελ. 1713, σύμφωνα με την οποία η εφαρμογή του αρθρ. 2 παρ. 1 ΠΚ γίνεται αυτεπάγγελτα από το δικαστήριο της ουσίας και στην κατ' έφεση δίκη,

ευμενέστερος για τον κατηγορούμενο τόσο σε σχέση με το νόμο που ίσχυε όταν η πράξη τελέστηκε, όσο και σε σχέση με το νόμο που ίσχυε κατά το χρόνο επιβολής της ποινής.<sup>113</sup>

Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Μανωλεδάκης, πρόκειται για «νεκρανάσταση» («αναχρονισμό») ενός κανόνα δικαίου για να εφαρμοστεί σε μελλοντικό γι' αυτόν συμβάν, δηλ., εν προκειμένω, στην επιβολή της ποινής. Σε κάθε περίπτωση, οριακό σημείο για την εφαρμογή του αρθρ. 2 ΠΚ, είτε με τη μορφή της αναδρομικότητας, είτε με τη μορφή του «αναχρονισμού», είναι η αμετάκλητη εκδίκαση της πράξης, αν πρόκειται για ευμενέστερη ποινική αντιμετώπιση του δράστη, και η λήξη της εκτιμώμενης ποινής, αν πρόκειται για αποχαρακτηρισμό της εγκληματικής πράξης.

Ως απόρροια των παραπάνω αρχών, γίνεται δεκτό – τόσο από τη θεωρία, όσο και από τη νομολογία – ότι τα χρονικά όρια εφαρμογής των εκάστοτε ποινικών νόμων και ειδικότερα, η εφαρμογή τους και σε πραγματικά περιστατικά που έλαβαν χώρα πριν από τη θέσπισή τους (δηλ. αναδρομική εφαρμογή), είναι ζήτημα που πρέπει κάθε φορά να κρίνεται *in concreto*, με κριτήριο το αν η εφαρμογή της νέας διάταξης στη συγκεκριμένη κάθε φορά περίπτωση ευνοεί ή όχι τον κατηγορούμενο, συγκριτικά με τις προγενέστερες ποινικές διατάξεις.<sup>114</sup>

Είναι σαφές ότι το ευμενέστερο του ενός ή του άλλου νόμου, δεν δύναται να κριθεί αφηρημένα<sup>115</sup>, δίχως δηλ. να λαμβάνονται υπόψη οι συγκεκριμένες κάθε φορά περιστάσεις, υπό τις οποίες καλείται να εφαρμοστεί το άρθρο 2 ΠΚ. Παλαιότερα, η κρατούσα στη νομολογία άποψη<sup>116</sup>, δεχόταν ότι δεν επιτρέπεται ο συνδυασμός δύο διαφορετικών νόμων που ίσχυσαν και η επιλογή των ηπιότερων διατάξεων που περιέχονται στον καθένα από αυτούς, γιατί τότε κατασκευάζεται νέος νόμος που δεν υπάρχει και ο δικαστής στην περίπτωση αυτή καταλήγει να νομοθετεί ανεπίτρεπτα.

---

<sup>113</sup> Βλ. Ι. Μανωλεδάκη, Ποινικό Δίκαιο, επιτομή γενικού μέρους, ό.π., σελ. 88.

<sup>114</sup> Σύμφωνα με τη νομολογία του ΑΠ, «επιεικέστερος νόμος είναι εκείνος, η εφαρμογή του οποίου στη συγκεκριμένη περίπτωση έχει το ευνοϊκότερο για τον κατηγορούμενο αποτέλεσμα ΑΠ 1838/2001 Ποιν/Λογ2001 σελ. 2064.

<sup>115</sup> Βλ. ΑΠ1278/1995 ΠοινΧρον 1996, σελ. 391, ΑΠ 1846/1998.

<sup>116</sup> ΑΠ 56/1989, ΠοινΧρον 1989, σελ. 695, ΑΠ 820/1988, ΠοινΧρον 1988, σελ. 896. Πρβλ. ΣυμβΠλημΘεσ 522/1993 και ειδικότερα πρόταση Εισαγγελέα Αχιλλέα Ζήση (σχετικά με το αδίκημα της έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων αρθρ. 31 παρ. 1 περ. ζ' ν. 1591/1986 για πράξεις που τελέστηκαν τα έτη 1987, 1988 και 1989 και την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής κατά το αρθρ. 51 παρ. 2 εδ. β' ν.1882/1990 και το μεταγενέστερο αρθρ. 41 ν. 1884/1990) in Κ. Μαλαφάτη, Αξιοποίηση φοροδιαφυγή, 2006, σελ. 71-73.

Ήδη, όμως, γίνεται δεκτό και από το Ακυρωτικό ότι είναι δυνατό για έγκλημα που τελέστηκε υπό την ισχύ παλαιότερου και εκδικάζεται υπό την ισχύ νεότερου νόμου, να εφαρμόζεται αφενός ό,τι απαιτεί ένας νόμος ως προς τα στοιχεία που συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος, και αφετέρου ό,τι προβλέπει άλλος νόμος ως προς την απειλούμενη ποινή, δηλαδή ότι, όπως υποστηρίζουν από παλαιότερα στη θεωρία και περιορισμένα στη νομολογία, δεν αποκλείεται σε συγκεκριμένη περίπτωση να εφαρμοσθεί εν μέρει ο προηγούμενος νόμος και εν μέρει ο νεότερος, με επιλογή των ευμενέστερων διατάξεων καθενός από αυτούς, χωρίς τούτο να συνιστά επέμβαση της δικαστικής εξουσίας στο έργο της νομοθετικής, αφού ο δικαστής εφαρμόζει δύο υφιστάμενους νόμους και δημιουργεί τρίτο ενδιάμεσο.<sup>117 118</sup>

Εκ προοιμίου, υπογραμμίζεται ότι η συνδυαστική αυτή μέθοδος, η οποία χρησιμοποιείται από τη νομολογία, κατά την ερμηνεία και εφαρμογή των κανόνων διαχρονικού ποινικού δικαίου, δεν είναι δογματικά ορθή και έχει κατά καιρούς αποδοκιμαστεί από τη θεωρία<sup>119</sup>, καθώς εν τέλει – και παρά τα όσα υποστηρίζονται από τη νομολογία – η σύνθεση Αντικειμενική Υπόσταση ή Υποκειμενική Υπόσταση ενός κανόνα δικαίου με την ποινή άλλου, συνιστά, από μέρους του εφαρμοστή του δικαίου, παραγωγή νέου ποινικού κανόνα, χωρίς τη σχετική νομοθετική εξουσιοδότηση.

---

<sup>117</sup> Βλ. ΤριμΠλημΚέρκ 2144/2004, ΠοινΔικ 2005, σελ. 686 επ., ΕφΑθ 986/1989, ΝοΒ 1989, σελ. 789, ΑΠ 557/2004, ΠοινΔικ 2004, σελ. 880. Γενικά για το συνδυασμό δύο διαφορετικών νόμων που ίσχυσαν και την επιλογή ευμενέστερων διατάξεων καθενός από αυτούς, βλ. Ι. Μανωλεδάκη, Ποινικό Δίκαιο, επιτομή γενικού μέρους, ό.π., σελ. 89.

<sup>118</sup> Σύμφωνα, μάλιστα, με την ΤριμΠλημΚέρκ 2144/2004: «Ανεπίτρεπτη, λοιπόν, κατ' αρθρ. 26 του Συντάγματος, επέμβαση του δικαστή στο έργο της νομοθετικής εξουσίας συντρέχει στην περίπτωση που αυτός δημιουργεί μία νέα διάταξη, επιλέγοντας στοιχεία της από ένα νόμο που ίσχυε στο χρόνο από την τέλεση έως την εκδίκαση της υποθέσεως και στοιχεία της από ένα άλλο νόμο της ίδιας χρονικής περιόδου, όπου ως διάταξη νοείται η γενική και αφηρημένη ρύθμιση μιας αυτοτελούς παραμέτρου του ποινικού κολασμού (π.χ. ρύθμιση για στοιχειοθέτηση εγκλήματος, ρύθμιση για την ποινή, ρύθμιση για τον τρόπο δίωξης). Μπορεί δηλαδή να προκριθεί και να εφαρμοσθεί ως ευμενέστερη μία διάταξη που απαιτεί πρόσθετα στοιχεία, μη συντρέχοντα στην συγκεκριμένη περίπτωση, για τη στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης του ίδιου κατά τα λοιπά νομοτυπικά στοιχεία εγκλήματα που τιμωρούνταν από ένα άλλο νόμο, αλλά δεν επιτρέπεται ένας συνδυασμός στοιχείων αντικειμενικών υποστάσεων εγκλημάτων που προβλέπονται από διαφορετικούς νόμους, που θα έχει ως συνέπεια τη διάπλαση από το δικαστή μιας εντελώς νέας αντικειμενικής υπόστασης που ουδέποτε καταγράφηκε νομοθετικά ως στοιχειοθετούσα έγκλημα.»

<sup>119</sup> Βλ. Θεόδ. Παπακυριάκου, ό.π., σελ. 406, όπου ο συγγραφέας, αναφορικά με το έγκλημα της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, κάνει λόγο για ανεπίτρεπτη – από άποψη δογματική – «συνθετική» μέθοδο.

Εξάλλου, η «συνθετική» αυτή μέθοδος δεν είναι καν απαραίτητη, προκειμένου να ανευρεθεί ο επιεικέστερος ποινικός νόμος, εφόσον γίνει ορθή εφαρμογή των αρχών του διαχρονικού δικαίου, σε ορισμένο – ατομικό επίπεδο, αντί δηλαδή της ως άνω συνδυαστικής μεθόδου σε γενικό – αφηρημένο επίπεδο.

Δεδομένου ότι ο συνδυασμός περισσότερων νόμων σε σχέση με τα κριτήρια επιλογής του ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος, δηλ. της επιεικέστερης για τον κατηγορούμενο ρύθμισης, πρόκειται ούτως ή άλλως να μας απασχολήσει εκτενώς, κατά την ανάλυση των επιμέρους θεμάτων διαχρονικού δικαίου στα αδικήματα της φοροδιαφυγής και της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, στο συγκεκριμένο σημείο, αξίζει μόνο να παρατεθεί η άποψη της καθηγήτριας Καϊάφα – Γκμπάντι, η οποία χαρακτηριστικά, ως προς την ως άνω συνθετική μέθοδο στο αδίκημα του άρθρου 25 παρ. 1 του Νόμου 1882/1990, επισημαίνει ότι *«με την ευκαιρία αυτής ακριβώς της θέσης της απόφασης, που είναι απόλυτα ορθή, αξίζει να σημειωθεί ωστόσο ότι εξίσου προβληματικό εμφανίζεται, σε αντίθεση με όσα δέχεται γενικότερα στη μείζονα σκέψη της ακολουθώντας σχετικά τον ΑΠ, να εφαρμόζεται ως επιεικέστερος σε συγκεκριμένη περίπτωση νόμος ένας συνδυασμός διατάξεων δύο επιμέρους νόμων που προκύπτει με την εφαρμογή τμήματος του ενός, που αφορά τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος και τμήματος του άλλου, που αφορά την ποινή»*.

Και τούτο, γιατί στους κυρωτικούς κανόνες το τμήμα της διάταξης που προβλέπει την νομοτυπική μορφή ενός εγκλήματος δεν έχει αυτοτέλεια απέναντι στην ποινή, όπως και το αντίστροφο. Με άλλα λόγια, έγκλημα χωρίς ποινή δεν μπορεί να υπάρξει αλλά ούτε και η τελευταία νοείται ανεξάρτητα, χωρίς να αποδίδεται σε συγκεκριμένη αξιόποινη συμπεριφορά.

Με αυτή την έννοια, ούτε ο συνδυασμός στοιχείων από δύο διαφορετικές διατάξεις που αφορούν τη νομοτυπική μορφή του εγκλήματος (π.χ. σύμμιξη στοιχείων διαφορετικών αντικειμενικών υποστάσεων, όπως έγινε στην παραπάνω περίπτωση με τον ισχυρισμό που προβλήθηκε υπέρ του κατηγορουμένου) είναι επιτρεπτός, αλλά ούτε και ο συνδυασμός μιας διάταξης ενός νόμου που αφορά την τυποποίηση του εγκλήματος με μια διάταξη άλλου νόμου που ορίζει για την ίδια αξιόποινη πράξη διαφορετική ποινή.

Και τούτο γιατί και οι δύο συνδυασμοί αποτελούν τελικά δημιούργημα του εφαρμοστή του δικαίου και όχι του νομοθέτη, ενώ και κάθε τμήμα αυτών των

συνδυασμών στερείται αυτοτέλειας, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κρίνεται αν ένας κυρωτικός κανόνας είναι επιεικέστερος ή δυσμενέστερος ενός άλλου σε συγκεκριμένη περίπτωση, αν δεν εξετάζεται ως ενότητα νομοτυπικής μορφής του εγκλήματος που περιγράφει και ποινής που απειλεί γι' αυτό.<sup>120</sup>

Ωστόσο, αυτό δεν αποκλείει σε συγκεκριμένη περίπτωση να θεωρηθεί ευμενέστερος ο νόμος που απειλεί το βαρύτερο πλαίσιο ποινής, αν για την κατάφαση του εγκλήματος απαιτεί με βάση τη νομοτυπική του μορφή επιπρόσθετα στοιχεία (όπως π.χ. την σκοπούμενη ή εν γνώσει τέλεση της πράξης), τα οποία στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν συντρέχουν, οπότε και έγκλημα δεν υπάρχει. Αν αντίθετα, αυτά συντρέχουν και μ' αυτά καταφάσκει η νομοτυπική μορφή του εγκλήματος, όπως την περιγράφουν τόσο ο ποινικός κανόνας που απειλεί τη βαρύτερη ποινή, όσο και αυτός που απειλεί την ηπιότερη, τότε προφανώς θα εφαρμοστεί ο τελευταίος ως επιεικέστερος για τη συγκεκριμένη περίπτωση.

Έτσι ανάγκη συνδυασμού στοιχείων του ενός νόμου και του άλλου, με την έννοια της εφαρμογής της νομοτυπικής μορφής από τον ένα και της ποινικής κύρωσης από τον άλλο όχι μόνο δεν υπάρχει, αλλά, όπως είπαμε, είναι και ανεπίτρεπτη». Κλείνοντας τη σύντομη αυτή παρουσίαση του βασικού κορμού του εν γένει διαχρονικού ποινικού δικαίου, που θα μας φανεί χρήσιμη στην κάτωθι ανάλυση επιμέρους ζητημάτων που αφορούν στο φορολογικό ποινικό δίκαιο, κρίνεται σκόπιμο να παρατεθούν επιγραμματικά ορισμένες περιπτώσεις<sup>121</sup>, οι οποίες αναδεικνύουν την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του αρθρ. 2 ΠΚ. Ειδικότερα, όπως κατά καιρούς έχει γίνει δεκτό από τη θεωρία και τη νομολογία, είναι επιεικέστερος:

i. Ο ποινικός κανόνας που χαρακτηρίζει την πράξη ανέγκλητη, δηλ. μη αξιόποινη. Στην κατηγορία αυτή συμπεριλαμβάνονται και οι κανόνες που καταργούν την ποινική ευθύνη συγκεκριμένων προσώπων, που υπό το προγενέστερο δίκαιο, θεωρούνταν φυσικοί αυτουργοί ή συμμετοχοί.

ii. Αυτός που προβλέπει για την πράξη ειδικούς λόγους άρσης του αδικού ή του καταλογισμού ή λόγους εξάλειψης του αξιοποίνου, καθώς, επίσης και αυτός που προσθέτει στη νομοτυπική μορφή της κυρωτικής διάταξης, εξωτερικό όρο του αξιοποίνου, εφόσον τούτος στην υπό κρίση κάθε φορά περίπτωση δεν συντρέχει.

---

<sup>120</sup> Βλ. Μ. Καϊάφα – Γκμπάντι, Παρατηρήσεις σε ΤριμΠλημΚέρκ 2144/2004, ΠοινΔικ 2005, σελ. Σ' αυτήν την κατεύθυνση βλ. όμως ήδη ΑΠ 1990/2002, ΠοινΛογ 2002, σελ. 2313 επ., 690-691

<sup>121</sup> Για την ως άνω αναφερόμενη περιπτώσιολογία, βλ. Μανωλεδάκη, Ποινικό Δίκαιο, επιτομή γενικού μέρους, ό.π., σελ. 90 επ.



iii. Ο ποινικός κανόνας που προβλέπει την εξώδικη επίλυση της διαφοράς ως λόγος κατάργησης της ποινικής δίκης, υπό την προϋπόθεση ότι συντρέχουν εν προκειμένω οι όροι για την επίτευξη μίας τέτοιας επίλυσης.<sup>122</sup>

iv. Ο κυρωτικός κανόνας ή ο γενικός κανόνας, σε συνδυασμό με τον κυρωτικό, που προβλέπει ή ηπιότερη της ποινική μεταχείριση του της ή απόπειρας ή της την συμμετοχής ή διευρύνει τους γενικούς λόγους άρσης του αδίκου ή του καταλογισμού εξάλειψης αξιοποιίνου μεταβάλλει υποκειμενική υπόσταση υπέρ το κατηγορουμένου ή προβλέπει γενικά μικρότερα όρια στα είδη των ποινών.

v. Επίσης, ο γενικός εκείνος ποινικός κανόνας που προβλέπει ευνοϊκότερους για τον κατηγορούμενο όρους μετατροπής της στερητικής της ελευθερίας ποινής σε χρηματική ή περισσότερους λόγους μείωσης της ποινής ή ελαφρότερες παρεπόμενες ποινές ή ευνοϊκότερους όρους για την αναστολή της εκτέλεσης της ποινής κατ' αρθρ. 99 ΠΚ.

vi. Ακολούθως, ευνοϊκότερος μπορεί να είναι και ο κανόνας που ορίζει ότι η συρροή είναι λ.χ. φαινομενική *ex lege*<sup>123</sup> ή ότι οι επιμέρους πράξεις συνιστούν ένα έγκλημα και όχι αληθινή συρροή ή καταργεί την αθροιστική έκτιση των ποινών σε περίπτωση συρροής.<sup>124</sup>

vii. Επεικέστερος είναι, ακόμη, ο κανόνας που απειλεί για την ίδια πράξη ηπιότερο είδος ποινής (λ.χ. φυλάκιση αντί για κάθειρξη) ή προβλέπει για το ίδιο είδος ποινής, μικρότερο ανώτατο ή κατώτατο όριο.

viii. Επίσης, ο κανόνας που απαιτεί, πλέον, για την ποινική δίωξη μιας πράξης που διωκόταν αυτεπάγγελτα, την προηγούμενη έγκληση του παθόντος ή αίτηση<sup>125</sup>, εφόσον στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν έχει υποβληθεί έγκληση ή αίτηση, ακόμη κι αν προβλέπει αυστηρότερη ποινή.

ix. Με το ίδιο σκεπτικό, επεικέστερος είναι και ο κανόνας που προβλέπει συντομότερη παραγραφή της πράξης ή μη αναστολή της ή μικρότερο χρόνο αναστολής της, εφόσον η εφαρμογή του εν λόγω κανόνα στη συγκεκριμένη κάθε φορά περίπτωση, πρόκειται να οδηγήσει σε εξάλειψη του αξιοποιίνου.

x. Σε περίπτωση, τώρα, «λευκών» ή «χωλών» ποινικών νόμων, το ερώτημα που τίθεται αφορά την μεταβολή του πρωτεύοντα «εξωποινικού» κανόνα, που

<sup>122</sup> Ενδεικτικά από τη νομολογία στο χώρο του φορολογικού ποινικού δικαίου, βλ. ΣυμβΠλημΘεσ 1171/1991, με παρατηρήσεις Λ. Μαργαρίτη, Υπερ 1992, σελ. 363.

<sup>123</sup> Βλ. Μ. Καϊάφα – Γκμπάντι, Υπερ 1991, σελ. 189 επ.

<sup>124</sup> Βλ. ΕφΘρακ 106/1994, ΠοινΧρον 1994, σελ. 1032.

<sup>125</sup> Βλ. ΕφΠατρών 428/1991, ΠοινΧρον 1991, σελ. 436.

συμπληρώνει την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος. Το θέμα αυτό πρόκειται, ειδικότερα, να μας απασχολήσει σε επόμενο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας, όπου θα γίνει εκτενής αναφορά στις ευνοϊκές για τον κατηγορούμενο μεταβολές «εξωποινικών»<sup>126</sup> και πιο

συγκεκριμένα φορολογικών διατάξεων, στις οποίες παραπέμπουν τα αδικήματα της φοροδιαφυγής του Νόμου 2523/1997. Στο παρόν σημείο, αξίζει μόνο να επισημανθεί ότι το ερώτημα που τέθηκε ανωτέρω αφορά κατ' ουσία τον προσδιορισμό του ποινικού status που ισχύει σε συγκεκριμένη περίπτωση.

Έτσι, αν θεωρήσουμε ότι οι εξωποινικές διατάξεις (λ.χ. πρωτεύοντες αγορανομικοί ή φορολογικοί, επιτακτικοί ή απαγορευτικοί κανόνες δικαίου) αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο με τους λευκούς ή χωλούς ποινικούς νόμους, τους οποίους αναγκαία συμπληρώνουν, τότε είναι σαφές ότι συμπροσδιορίζουν το εκάστοτε ισχύον ποινικό status. Στην περίπτωση αυτή, ενδιαφέρει η ευνοϊκή μεταβολή συγκεκριμένου ποινικού status ως ενιαίου συνόλου, οπότε δεν ενδιαφέρει αν η μεταβολή ανήκει στο καθαρά ποινικό στο εξωποινικό σκέλος που το στηρίζει, και συνεπώς, θα πρέπει να επέλθει το ευμενές για τον κατηγορούμενο αποτέλεσμα κατ' άρθρον 2 ΠΚ.<sup>127</sup>

Προς επίρρωση, μάλιστα, της θέσης αυτής, υποστηρίζεται ότι το άρθρο 2 ΠΚ δεν διακρίνει αν οι περισσότεροι νόμοι είναι ποινικοί ή όχι, και ως εκ τούτου, στο άρθρο 2 ΠΚ υπάγονται και οι εξωποινικές νομοθετικές μεταβολές, εφόσον επηρεάζουν το υπό ουσιαστικό τις ποινικό status κάθε του φορά συγκεκριμένου περιστάσις.<sup>128</sup>

---

<sup>126</sup> Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 419 επ., όπου ο συγγραφέας διακρίνει μεταξύ «άμεσων» και «έμμεσων» μεταβολών της φορολογικής ποινικής νομοθεσίας

<sup>127</sup> Έτσι Μανωλεδάκης, Ποινικό Δίκαιο, επιτομή γενικού μέρους, ε' έκδοση, σελ. 93, υποσημ. 66, όπου αναθεωρεί την προηγούμενη άποψή του ως προς τους χωλούς ποινικούς νόμους (όπως αυτή είχε διατυπωθεί στην Επιτομή, γ' έκδοση, 1992).

<sup>128</sup> Αναλυτικότερα για τις μεταβολές εξωποινικών διατάξεων, βλ. Α. Κατσαντώνη, Η αναδρομικότητα του επιεικέστερου ποινικού νόμου εν περιπτώσει εξωποινικής νομοθετικής μεταβολής, ΠοινΧρον 1975, σελ. 801 επ., Μπέκα, Η χρονική επέκταση ισχύος των ουσιαστικών ποινικών νόμων, ό.π., σελ. 149 επ. Ενδεικτικά από τη νομολογία, ΔΣτρΘες 40/1988, ΠοινΧρον 1989, σελ. 776, με πρόταση Παπαδαμάκη. Πρβλ. ως προς την κατάργηση του αρθρ. 7 παρ. 1 ν. 1798/1988 για τον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης στις μπανάνες με το αρθρ. 6 ν. 2648/1998, ΑΠ 153/2001, ΠοινΛογ 2001, σελ. 132 = ΝοΒ 2001, σελ. 1353, ΑΠ 865/2001, ΠοινΔικ 2002, σελ. 1080. Κατά την άποψη του Παπακυριάκου, η κατάργηση του ειδικού αυτού φόρου στις μπανάνες δεν θίγει το αξιόποινο της λαθρεμπορίας που τελέστηκε υπό την ισχύ του, με την σκέψη ότι επρόκειτο για νόμο προσωρινής ισχύος, οπότε ενέπιπτε στην εξαίρεση του αρθρ. 3 ΠΚ, αναλυτικότερα Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 430.

xi. Εξίσου, άλλωστε, ενδιαφέρον παρουσιάζεται και το ζήτημα της εφαρμογής των θεμελιωδών αρχών του διαχρονικού ποινικού δικαίου ως προς τη νομολογία των ποινικών δικαστηρίων. Κατά την ορθότερη και κρατούσα άποψη, η νομολογία – δεδομένου ότι στερείται γενικού κανονιστικού περιεχομένου – δεν μπορεί να υπαχθεί στην έννοια του νόμου κατ' άρθρον 2 ΠΚ.

Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με τη θέση που διατύπωσε ο Μανωλεδάκης, η εφαρμογή του άρθρου 2 ΠΚ πρέπει να γίνει δεκτή ως προς τις αποφάσεις της Ολομελείας του Αρείου Πάγου σε θέματα σχετικά με τη συνταγματικότητα ενός ποινικού νόμου ή για την ορθή νομική ερμηνεία του, με το σκεπτικό ότι η νομολογία της Ολομελείας είναι δεσμευτική για τα ποινικά δικαστήρια της ουσίας και εξομοιώνεται με νόμο, ως έχουσα γενικό κανονιστικό χαρακτήρα και αφού αυθεντικά προσδιορίζει το ποινικό status του συγκεκριμένου κατηγορουμένου. Τούτο, βέβαια, ισχύει μόνο για την ευμενέστερη για τον κατηγορούμενο μεταβολή της νομολογίας.<sup>129</sup>

Τέλος, υπογραμμίζεται ότι εξαίρεση στον ως άνω περιγραφόμενο «ετεροχρονισμό» των ποινικών νόμων του άρθρου 2 ΠΚ, εισάγουν τα άρθρα 3 και 4 ΠΚ. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 3 ΠΚ «νόμοι με προσωρινή ισχύ εφαρμόζονται και μετά την παύση της ισχύος τους σε πράξεις που τελέσθηκαν όταν αυτοί ίσχυαν», ενώ «κατά τα λοιπά εφαρμόζεται η διάταξη της παρ. 1 του προηγούμενου άρθρου».

Με την εν λόγω διάταξη, επιβάλλεται η εφαρμογή της ομόχρονης με την πράξη διάταξης προσωρινής ισχύος, ακόμη κι αν κατά τον χρόνο εκδίκασης έχει παύσει να ισχύει ή εν τω μεταξύ έχει εισαχθεί ευμενέστερη για τον κατηγορούμενο διάταξη. Σε περίπτωση, βεβαίως, ισχύος περισσότερων νόμων προσωρινής ισχύος, κατά το διάστημα μεταξύ της τέλεσης της πράξης και της αμετάκλητης εκδίκασής της, εφαρμόζεται και πάλι το άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ, οπότε επιλέγεται ο ευνοϊκότερος για τον κατηγορούμενο νόμος προσωρινής ισχύος, για την αυτή πράξη.<sup>130</sup> Η εισαγωγή της αποκλίνουσας αυτής ρύθμισης δικαιολογείται από την ίδια τη φύση των νόμων προσωρινής ισχύος, οι οποίοι, είτε προβλέπουν ρητά περιορισμένο χρόνο διάρκειάς

---

<sup>129</sup> Η θέση αυτή έχει ιδιαίτερο θεωρητικό, αλλά και πρακτικό ενδιαφέρον για την περίπτωση των δικαιούμενων σε υποβολή έγκλησης για το αδίκημα της έκδοσης ακάλυπτης επιταγής, η οποία αναλύθηκε παραπάνω.

<sup>130</sup> Βλ. ΑΠ 1073/1990, Υπερ 1991, σελ. 615.

τους, ορίζοντας οι ίδιοι την ημερομηνία που θα παύσουν, είτε εξαρτώνται από συγκεκριμένα γεγονότα και τη διάρκεια αυτών.

Είναι δε σαφές ότι ο «ετεροχρονισμός» του άρθρου 2 παρ. 2 ΠΚ, δεν δύναται να ισχύσει στις συγκεκριμένες περιπτώσεις, καθώς θα οδηγούσε στην ανεπίτρεπτη εξασφάλιση της ατιμωρησίας του δράστη και τελικώς, στην κατάλυση αυτών καθ'αυτών των νόμων προσωρινής ισχύος.<sup>131</sup> Ακολουθώς, κατά τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 ΠΚ, τα μέτρα ασφαλείας επιβάλλονται πάντα σύμφωνα με το νόμο που ισχύει κατά την εκδίκαση της πράξης και τούτο, διότι τα μέτρα ασφαλείας δεν έχουν ούτε γενικό προληπτικό, αλλά ούτε και ανταποδοτικό χαρακτήρα, τουναντίον, ο σκοπός τους είναι θεραπευτικός και εξασφαλιστικός του κοινωνικού συνόλου. Σημειώνεται ότι για τα μέτρα με κατεξοχήν θεραπευτικό σκοπό<sup>132</sup>, η εν λόγω ρύθμιση είναι εύλογη και δικαιολογημένη, δεν ισχύει, όμως, το ίδιο για τα μέτρα εκείνα που έχουν μόνο εξασφαλιστικό σκοπό, οπότε συνεπάγονται τον περιορισμό της προσωπικής ελευθερίας του κατηγορουμένου. Για τα τελευταία, έχει βάσιμα υποστηριχθεί ότι θα έπρεπε να υπαχθούν στην εμβέλεια του άρθρου 2 παρ. 1 ΠΚ.

### **III. Επισκόπηση των προβλημάτων διαχρονικού δικαίου στα αδικήματα της φοροδιαφυγής και της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους**

Από την ανωτέρω ανάλυση, καταδεικνύεται σαφώς η δυσκολία που αντιμετωπίζει ο εφαρμοστής του ποινικού δικαίου στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες έχει επέλθει μεταβολή (ή μεταβολές) της νομοθεσίας, από το χρόνο τέλεσης της πράξης έως το χρόνο της αμετάκλητης κρίσης επί αυτής, οπότε και τίθεται θέμα εφαρμογής των ως άνω θεμελιωδών αρχών του διαχρονικού δικαίου.

Η δυσκολία αυτή είναι ακόμη μεγαλύτερη στους ειδικούς ποινικούς νόμους, οι οποίοι, αφενός, υπόκεινται – συνήθως – σε περισσότερες νομοθετικές μεταβολές, και αφετέρου, συχνά συμπληρώνονται από εξωποινικές διατάξεις.

---

<sup>131</sup> Πρβλ. ΑΠ 1351/1983, ΠοινΧρον 1984, σελ. 287, η οποία, κατά τον Μανωλεδάκη, είναι εσφαλμένη, διότι χαρακτηρίζει (κακώς) την πράξη του υπουργικού συμβουλίου, με την οποία καθορίζεται το ανώτατο επιτρεπτό όριο του τόκου δικαιοπραξίας και υπερημερίας ως νόμο προσωρινής ισχύος, αν και δεν προβλέπει η ίδια το περιορισμένο χρονικό διάστημα της ισχύος της και επιπλέον, δεν εξαρτάται από συγκεκριμένο γεγονός, Μανωλεδάκης, Ποινικό Δίκαιο, επιτομή γενικού μέρους, ε' έκδοση, σελ. 96, υποσημ. 73.

<sup>132</sup> Άρθρα 69, 71 και 72 ΠΚ.

Τα προβλήματα διαχρονικού δικαίου είναι, άλλωστε, γνώριμα και στο χώρο του φορολογικού ποινικού δικαίου και ειδικότερα των αδικημάτων της φοροδιαφυγής (Νόμος 2523/1997) και της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους (άρθρο 25 παρ. 1 του Νόμου 1882/1990). Στα παρακάτω κεφάλαια της παρούσας, επιχειρείται μία προσέγγιση επιμέρους θεμάτων διαχρονικού δικαίου, τόσο στο Νόμο 2523/1997, όσο και στο άρθρο 25 του Νόμου 1882/1990, τα οποία κατά καιρούς απασχόλησαν και εξακολουθούν να απασχολούν, τη νομολογία και τη θεωρία του ποινικού δικαίου.

Ειδικότερα, στο άρθρο 25 του Νόμου 1882/1990, τα θέματα διαχρονικού δικαίου που έχουν επιλεγεί και πρόκειται να μας απασχολήσουν, αφορούν τα εξής: α) την Α.Υ. και την ποινική κύρωση (κλιμάκωση απειλούμενων ποινών σε σχέση με το ύψος των ταμειακά βεβαιωμένων και μη καταβληθέντων χρεών) στο αδίκημα που προβλέπεται και τιμωρείται από το άρθρο 25 παρ. 1 του Νόμου 1882/1990, στις τρεις (3) μορφές που έλαβε από το 1990 μέχρι σήμερα, και πιο συγκεκριμένα, ζητήματα του κατ' εξακολούθηση εγκλήματος και του αξιόποινου των μερικότερων πράξεων, καθώς, επίσης και ζητήματα που άπτονται των δανειστών του χρέους (= φορέα της απαίτησης), ως και της προβλεπόμενης προθεσμίας για την καταβολή τους, β) την ποινική ευθύνη (ειδικότερα των εγγυητών και των ετερόρρυθμων εταίρων ετερόρρυθμων εταιριών), γ) την παραγραφή του εν λόγω αδικήματος.

Στο Νόμο 2523/1997, δεδομένου ότι ο εν λόγω νόμος αφορά τρία εγκλήματα (άρθρα 17, 18 και 19), τα θέματα που πρόκειται να μας απασχολήσουν, είναι αφενός περισσότερα και αφετέρου, πιο πολύπλοκα, συνοψίζονται δε, στα ακόλουθα: α) σε πράξεις μη αξιόποινες μετά τη θέση σε ισχύ του Νόμου 2523/1997 και σε θέματα συρροής με τα αδικήματα του Ειδικού Μέρους του ΠΚ, β) στις πλημμεληματικές και κακουργηματικές μορφές των αδικημάτων των άρθρων 17, 18 και 19, σε σχέση, κυρίως, με ποσοτικά κριτήρια, ως και στην κατ' εξακολούθηση τέλεσή τους, γ) στην ποινική αντιμετώπιση του αδικήματος της αποδοχής πλαστών φορολογικών στοιχείων, δ) στην ποινική αντιμετώπιση του αδικήματος της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, κυρίως, σε σχέση με την Υ.Υ. (γνώση και σκοπό τέλεσης του αδικήματος), ε) στην οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής και στην παραγραφή των αδικημάτων των αρθρ. 17 και 18, στ) στην άσκηση της ποινικής δίωξης στο αδίκημα του αρθρ. 19, ζ) στην παραγραφή του αδικήματος του αρθρ. 19, η) στην περίπτωση της εκπρόθεσμης απόδοσης Φ.Π.Α., θ) στο ρόλο του φορολογικού

συμβιβασμού στο αδίκημα του αρθρ. 19, ι) στην παραγραφή του αδικήματος μη απόδοσης Φ.Π.Α. και τέλος, ια), στην περίπτωση των εξωποινικών (άλλως έμμεσων) μεταβολών.

#### **IV. Συμπεράσματα**

Όπως και σε κάθε ποινικό νόμο έτσι και στις φορολογικές παραβάσεις που ποινικοποιήθηκαν, το διαχρονικό δίκαιο αποκτά ιδιαίτερη σημασία, αφού με την εφαρμογή του δύναται όχι μόνο να μειωθεί η ποινική κύρωση, αλλά ακόμη και να μην επιβληθεί ποινική κύρωση, σε περίπτωση μεταγενέστερης από την πράξη του κατηγορουμένου κατάργησης του ποινικού νόμου ή της ποινικής διάταξης που προέβλεπε τον αξιόποιο χαρακτήρα της πράξης.

Με άλλα λόγια η εφαρμογή του διαχρονικού δικαίου αποτελεί το βασικό εργαλείο των συνηγόρων υπεράσπισης του κατηγορούμενου, οι οποίοι δύναται με την άσκηση ενδίκων μέσων –κάτι που είναι ευρέως διαδεδομένο στην πρακτική δικηγορία, ιδίως όταν η άσκηση των ενδίκων μέσων έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα να ευελπιστούν στην κατάργηση του ποινικού νόμου ή διάταξης που προέβλεπε τον αξιόποιο χαρακτήρα της πράξης, ώστε ο κατηγορούμενος να μην υποβληθεί καθόλου στην εκτέλεση της ποινής.

Τέλος η συνταγματική κατοχύρωση της αρχής του διαχρονικού δικαίου (άρθρο 7 παρ. 1 του Συντάγματος) εκτός από την ιδιαίτερη αξία που προσδίδει στην αρχή αυτή, εμποδίζει τόσο την κατάργηση της, δίχως την αναγκαία αναθεώρηση του Συντάγματος, όσο και τον νομοθέτη από την θέσπιση ειδικής εξαίρεσης της εφαρμογής της σε οποιαδήποτε ποινικό νόμο ή διάταξη.

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ**  
**ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΣΤΟ ΧΩΡΟ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ – Ο ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ**

**I. Εισαγωγικές παρατηρήσεις**

Οι ιδιαιτερότητες που παρουσιάζουν τα φορολογικά εγκλήματα από πλευράς ουσιαστικού ποινικού δικαίου δεν λείπουν και από το ποινικό δικονομικό δίκαιο. Αρχικά και όπως ρητά αναφέρεται πλέον στην παράγραφο 7 του άρθρου 74 του Νόμου 4174/2013 οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας εφαρμόζονται και στα φορολογικά εγκλήματα.

Ο ποινικός νομοθέτης όμως εισήγαγε κάποιες εξαιρέσεις από την εφαρμογή των κανόνων του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας, που αφορούν στην κίνηση της ποινικής δίωξης και στο στάδιο της κύριας διαδικασίας της ποινικής δίκης των φορολογικών εγκλημάτων και οι οποίες σήμερα και μετά από νομοθετικές αλλαγές προβλέπονται στο άρθρο 74 του Νόμου 4174/2013.

Στην ανάλυση που ακολουθεί παρατίθενται οι κυριότερες δικονομικές αποκλίσεις, όπως ισχύουν σήμερα μετά τις αλλαγές που επέφεραν οι νόμοι 4174/2013 και 4337/2015 με ταυτόχρονη συγκριτική αναφορά στις παλαιότερες διατάξεις επί του ζητήματος.

## **II. Δικονομικές Αποκλίσεις - ισχύον και παλαιό καθεστώς**

### **α) Η Ποινική Δίωξη**

Η ποινική δίωξη ανήκει φυσικά στην αποκλειστική αρμοδιότητα του Εισαγγελέα. Αυτός είναι αδιαμφισβήτητα το όργανο κίνησης της ποινικής δίωξης. Προκειμένου όμως να ασκηθεί η ποινική δίωξη από τον Εισαγγελέα προαπαιτούνται ορισμένες ενέργειες της διοίκησης.

Συγκεκριμένα στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Νόμου 4174/2013 ορίζεται ότι εάν συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος του παρόντος νόμου υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης ή από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.

Ο νομοθέτης επιφορτίζει τα παραπάνω πρόσωπα (τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και τα όργανα της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας) με τον έλεγχο και τη διαπίστωση τέλεσης ή ακόμη και απόπειρας τέλεσης των φορολογικών εγκλημάτων και την αμελλητί αναφορά τους στον αρμόδιο Εισαγγελέα με σκοπό την κίνηση της ποινικής δίωξης.

Η επιλογή αυτή του νομοθέτη δεν είναι ασφαλώς τυχαία. Το ίδιο ίσχυε και παλαιότερα πριν την αλλαγή του Νόμου 4174/2013, αφού ρητά ορίζονταν στην παράγραφο 2 του άρθρου 21 του Νόμου 2523/1997 ότι η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα. Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργήθηκε από όργανα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε) ή της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας ή των ελεγκτικών κέντρων του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (Α' 211) ή υποβάλλεται από τον Προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

Με τη διάταξη αυτή αλλά και με τις ειδικότερες διατάξεις που ακολουθούσαν στην παράγραφο 2 του άρθρου 21 ο νομοθέτης ορθώς ανέθετε και πάλι στα όργανα



της δημόσιας διοίκησης την εξακρίβωση τέλεσης των φορολογικών εγκλημάτων, αφού η διαπίστωση τέλεσης των εγκλημάτων αυτών – η ακόμη και απόπειρα τέλεσης τους συνδέεται με οικονομικούς όρους και ειδικότερα φορολογικά ζητήματα, για τα οποία τα ποινικά δικαστήρια και κατ' επέκταση και οι εισαγγελείς δεν είναι πάντοτε εξοικειωμένοι.

Για το λόγο αυτό κρίνεται και σήμερα απολύτως αναγκαία η διενέργεια ελέγχου από τεχνοκράτες, οι οποίοι όχι μόνο θα διαπιστώσουν την τέλεση ή απόπειρα τέλεσης φορολογικών εγκλημάτων αλλά θα βοηθήσουν αρχικά την κατηγορούσα αρχή, τον εισαγγελέα και μετέπειτα τον εφαρμοστή του νόμου, δικαστή, αφού θα έχουν συγκεντρώσει όλο το αναγκαίο αποδεικτικό υλικό προς απόδειξη της εγκληματικής ενέργειας.

Μάλιστα είναι χαρακτηριστική η υπ' αριθμ. 326/2004 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία απαντώντας στο νομικό ζήτημα αν υπάρχει υποχρέωση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προς διενέργεια φορολογικού ελέγχου, κατόπιν παραγγελίας εισαγγελέα ή προανακριτικού υπαλλήλου απεφάνθη ότι από καμία διάταξη νόμου δεν παρέχεται η δυνατότητα στον Εισαγγελέα, όπως παραγγείλει ή διατάξει ο ίδιος ή δια των προανακριτικών υπαλλήλων τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης από τα αρμόδια φορολογικά όργανα, αφού οι ανωτέρω ενέργειες ανήκουν αναμφίβολα στην αποκλειστική αρμοδιότητα των φορολογικών αρχών, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να ασκούν το ελεγκτικό τους έργο υπό αυστηρές διαδικαστικές προϋποθέσεις σύμφωνα με τις κείμενες φορολογικές διατάξεις.<sup>133</sup>

Αυτό βέβαια δεν σημαίνει ότι με την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς, στην οποία θα συγκεντρώνεται και όλο το αποδεικτικό υλικό, οι ύποπτοι και με την κίνηση της ποινικής δίωξης, οι κατηγορούμενοι, καταδικάζονται άνευ ετέρου, αφού η τελική κρίση για την καταδίκη τους ή μη ανήκει στο ποινικό δικαστήριο, το οποίο μπορεί να κρίνει ότι συντρέχει κάποιος λόγος άρσης του αξιοποίνου ή ότι η φορολογική παράβαση από παραδρομή αποδόθηκε στον συγκεκριμένο φορολογούμενο ενώ έπρεπε να αποδοθεί σ' άλλον.

Κατόπιν τούτων γίνεται σαφές ότι η φράση «η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως» δεν είναι απολύτως ακριβής, αφού ακόμη και αν ο εισαγγελέας πληροφορηθεί την τέλεση φορολογικών εγκλημάτων από ίδια πηγή δεν μπορεί να

---

<sup>133</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 241-242.

ασκήσει την ποινική δίωξη χωρίς προηγουμένως να έχει υποβληθεί μηνυτήρια αναφορά. Έτσι η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς ανάγεται από το νόμο σε απαραίτητη δικονομική προϋπόθεση της κίνησης ποινικής δίωξης, ώστε στην πραγματικότητα η ποινική δίωξη δεν ασκείται αυτεπαγγέλτως, αλλά κατόπιν αίτησης της αρμόδιας αρχής για άσκηση της σύμφωνα με το άρθρο 41 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας.<sup>134</sup>

Με το άρθρο 2 παράγραφος 1 του Νόμου 3943/2011 όμως προστέθηκε νέο άρθρο στο Νόμο 2523/1997, το οποίο αριθμήθηκε σε 17α και ισχύει μέχρι σήμερα προβλέποντας την σύσταση του θεσμού του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 17α Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος ορίζεται με τον αναπληρωτή του, εισαγγελικός λειτουργός με βαθμό αντεισαγγελέα εφετών, από εκείνους που υπηρετούν στην Εισαγγελία Εφετών Αθηνών. Η τοποθέτηση τους διενεργείται με προεδρικό διάταγμα που εκδίδεται ύστερα από απόφαση του οικείου Ανωτάτου Δικαστικού Συμβουλίου. Ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος εκτελεί τα καθήκοντα του με πλήρη και αποκλειστική απασχόληση και συνεπικουρείται από τρεις, τουλάχιστον, εισαγγελείς ή αντεισαγγελείς πρωτοδικών, εκ των οποίων δύο τουλάχιστον από εκείνους που υπηρετούν στην Εισαγγελία Πρωτοδικών Αθηνών και ένας από εκείνους που υπηρετούν στην Εισαγγελία Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης. Οι τελευταίοι ορίζονται από τους διευθύνοντες τις οικείες Εισαγγελίες», ενώ σύμφωνα με την παράγραφο 2 «Το έργο των αρμόδιων για τα οικονομικά εγκλήματα Εισαγγελέων εποπτεύει και συντονίζει Αντεισαγγελέας του Αρείου Πάγου που ορίζεται με πλήρη ή μερική απασχόληση από τον Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου».

Στις επόμενες δε παραγράφους 3, 4, 5, 6, 7, 9 και 10 του παραπάνω άρθρου ο νομοθέτης αναγάγει τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος στο ανώτερο εποπτεύον όργανο της διαπίστωσης των φορολογικών εγκλημάτων, αφού του απονέμει μία σειρά αρμοδιοτήτων, οι οποίες σήμερα ισχύουν παράλληλα με τις εξουσίες των οργάνων της φορολογικής διοίκησης στην κίνηση της ποινικής δίωξης, όπως αναλύθηκαν παραπάνω και συγκεκριμένα:

α) την εποπτεία, την καθοδήγηση και τον συντονισμό των ενεργειών των γενικών κατά το άρθρο 33 παράγραφος 1 περίπτωση α' του Κ.Π.Δ. και ειδικών προανακριτικών υπαλλήλων, ιδίως δε υπαλλήλων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού

<sup>134</sup> Βλ. σχετικά Γεώργ. Δημήτρη, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 243.

Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), των Τελωνείων, της Ε.Λ.Υ.Τ. και των φοροελεγκτικών υπηρεσιών, εν γένει, του Υπουργείου Οικονομικών, κατά τη διενέργεια ερευνών, προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης για την εξακρίβωση τελέσεως κάθε είδους φορολογικών και οικονομικών εγκλημάτων και οποιωνδήποτε άλλων συναφών, εφόσον αυτά διαπράττονται σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου, οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, νομικών προσώπων του ευρύτερου δημόσιου τομέα και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ή βλάπτουν σοβαρά την εθνική οικονομία,

β) την ενημέρωση για κάθε πιθανή φορολογική παράβαση ώστε να παραγγέλλει τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης από τους κατά την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου γενικούς ή ειδικούς προανακριτικούς υπαλλήλους,

γ) την γνώση του περιεχομένου της πλήρους δικογραφίας που σχηματίστηκε κατά την έρευνα των γενικών και ειδικών προανακριτικών υπαλλήλων, ώστε να αποφασίσει περαιτέρω την διαβίβαση της δικογραφίας στους κατά τόπους εισαγγελείς με την παραγγελία άμεσης άσκησης ποινικής δίωξης,

δ) την εξουσία -αφού λάβει και τη σύμφωνη γνώμη του εποπτεύοντος Αντιεισαγγελέα του Αρείου Πάγου- να παραγγέλλει τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης από τον κατά τόπο αρμόδιο εισαγγελέα πρωτοδικών και άλλες, που προβλέπονται στο παραπάνω άρθρο 17α.

Μετά την εισαγωγή του θεσμού του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος οι αρμοδιότητες των φορολογικών οργάνων στην κίνηση της ποινικής δίωξης δεν είναι πια τόσο καθοριστικές, αφού πλέον προβλέπεται πως και ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος ή και οι κατά τόπους εισαγγελείς μετά από παραγγελία του, μπορούν να διατάξουν στους ειδικούς προανακριτικούς υπαλλήλους, ήτοι σήμερα σ' αυτούς που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Νόμου 4174/2013 τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης και με την περάτωση της να κινήσουν την ποινική δίωξη, χωρίς να είναι επιπροσθέτως αναγκαία η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τους εκπροσώπους της φορολογικής αρχής, οι οποίοι κατά τα λοιπά έχουν αυτή τη δυνατότητα.

Περαιτέρω μετά την αλλαγή που επέφερε ο Νόμος 4174/2013 η κίνηση της ποινικής δίωξης ρυθμίζεται ενιαία για όλα τα φορολογικά αδικήματα ως άνω, ήτοι με μοναδική δικονομική προϋπόθεση την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τα

αρμόδια φορολογικά όργανα. Αντίθετα στον Νόμο 2523/1997 και συγκεκριμένα στην παράγραφο 2 του άρθρου 21 η άσκησης της ποινικής δίωξης εξαρτιόταν και από πρόσθετες διατυπώσεις όπως κυρίως από το ότι *η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής:*

αα) στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 17 και

ββ) στην περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 17, εφόσον δεν παραγγέλθηκε η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει σε καμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, επίσης, αν αυτός κατά του οποίου πρόκειται να ασκηθεί, αποδεικνύει ότι έχει έναντι του Δημοσίου ή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) απαίτηση βέβαιη και εκκαθαρισμένη, ποσού ίσου ή μεγαλύτερου του ποσού των φόρων, τελών και εισφορών, για τα οποία επρόκειτο να ασκηθεί η ποινική δίωξη.

Η τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου δεσμεύει τα δικαστήρια που επιλαμβάνονται του ποινικού μέρους της υπόθεσης ως προς το ύψος των καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρυβεί και το φόρο εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά, σε σχέση πάντα με την τελευταία φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε νομότυπα. Κατά τον αυτό λόγο η ίδια τελεσίδικη κρίση δεσμεύει και ως προς το ύψος των λοιπών φόρων που πρέπει να αποδοθούν στο Δημόσιο ή σε άλλον οριζόμενο φορέα, καθώς και ως προς τον καθορισμό της διαφοράς του φόρου που προκύπτει κάθε φορά επί ανακριβούς δήλωσης.

Το διοικητικό δικαστήριο διαπιστώνοντας την ύπαρξη των πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν τα αδικήματα των άρθρων 17 και 18 του παρόντος νόμου διατάσσει την αποστολή με μέριμνα της γραμματείας του επικυρωμένου αντιγράφου της απόφασής του στον αρμόδιο εισαγγελέα για την άσκηση της κατά νόμο ποινικής δίωξης. Η γραμματεία του διοικητικού δικαστηρίου υποχρεώνεται να διαβιβάζει το συντομότερο δυνατόν το άνω αντίγραφο στον αρμόδιο εισαγγελέα. Τέτοια υποχρέωση δεν συντρέχει για τη γραμματεία του διοικητικού πρωτοδικείου όταν ασκηθεί έφεση από έναν από τους διαδίκους.

Ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την επιφύλαξη των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2, εφόσον δεν ασκήθηκε προσφυγή κατά του οικείου φύλλου ελέγχου, υποβάλλει αμελλητί, σχετική μηνυτήρια αναφορά στην αρμόδια εισαγγελική αρχή, για την άσκηση της κατά νόμο ποινικής δίωξης.<sup>135</sup>

Με το Νόμο 4174/2013 όμως ο νομοθέτης σε δύο σημεία και συγκεκριμένα στις παραγράφους 1 και 3 αποσύνδεσε πλέον ρητά την άσκηση της ποινικής δίωξης από τις πρόσθετες παραπάνω διατυπώσεις και όρισε στην παράγραφο 1 πως με τη διαπίστωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης φορολογικών εγκλημάτων υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά.

Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία. Το ποινικό δικαστήριο δύναται πάντως, σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης, να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου. Συνεπώς οι δύο διαδικασίες, που προκαλεί η παράβαση φορολογικών διατάξεων, η ποινική και η διοικητική μπορούν να κινούνται ταυτόχρονα, χωρίς πλέον η ποινική να έπεται υποχρεωτικά της διοικητικής διαδικασίας και το αποτέλεσμα της τελευταίας να καθίσταται δεσμευτικό για την ποινική διαδικασία. Το ποινικό δικαστήριο δύναται πλέον και δεν υποχρεούται να αναστείλει την έκδοση της απόφασης του αναμένοντας την απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου.

Με το άρθρο 3 παράγραφος 5 δε, του ακόμη νεότερου Νόμου 4337/2015 προστέθηκε νέο άρθρο με την αρίθμηση 55α στο Νόμο 4174/2013 και το οποίο αφορά στην κίνηση της ποινικής δίωξης ειδικότερα στα φορολογικά εγκλήματα που διαπιστώνονται κατά την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Η αντιμετώπιση του νομοθέτη και σ' αυτά είναι ίδια και δεν διαφέρει σε κανένα σημείο με την ανωτέρω ανάλυση, αφού μάλιστα χρησιμοποιείται και η ίδια διατύπωση και συγκεκριμένα εάν, με βάση την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής, όπως ορίζεται στο άρθρο 66 υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

---

<sup>135</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρηνα, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, εκδ. 2011, σελ. 237.

Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία. Το ποινικό δικαστήριο δύναται πάντως, σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης, να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου.

Για την ταυτότητα του νομικού λόγου λοιπόν, όσα προαναφέρθηκαν σχετικά με την κίνηση της ποινικής δίωξης γενικότερα στα φορολογικά εγκλήματα, των οποίων η τέλεση διαπιστώνεται με οποιοδήποτε τρόπο από τη φορολογική διοίκηση ισχύουν ανάλογα και στα φορολογικά εγκλήματα, των οποίων η τέλεση ή απόπειρα τέλεσης διαπιστώνεται στο στάδιο αυτό της έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Τέλος, οι παραπάνω αναφερόμενες σκέψεις για την κίνηση της ποινικής δίωξης των φορολογικών εγκλημάτων ισχύουν όμοια και στο ποινικό αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 25 του Νόμου 1882/1990, αφού στην παράγραφο 1 αυτού, η κίνηση της ποινικής δίωξης ορίζεται σχεδόν πανομοιότυπα και συγκεκριμένα η ποινική δίωξη ασκείται ύστερα από αίτηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή των Ελεγκτικών Κέντρων ή του Τελωνείου προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας τους, που συνοδεύεται υποχρεωτικά από πίνακα χρεών, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων.

## **β) Η κύρια διαδικασία**

Οι αποκλίσεις από την κύρια διαδικασία αφορούν στα ζητήματα της αρμοδιότητας, της παράστασης πολιτικής αγωγής και στο αποδεικτικό μέσο των μαρτύρων και προβλέπονται στις παραγράφους 4, 5 και 6 αντίστοιχα του άρθρου 74 του Νόμου 4174/2013, χωρίς να παρατηρείται ουσιαστική και μεγάλη αλλαγή σε σχέση με τις παραγράφους 4, 5 και 11 του άρθρου 21 του Νόμου 2523/1997, στις οποίες προβλέπονταν τα ίδια παραπάνω ζητήματα της κύριας διαδικασίας.

Η αρμοδιότητα ρυθμίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 74 του Νόμου 4174/2013. Ειδικότερα, αρμόδιο δικαστήριο είναι, κατά περίπτωση, το μονομελές ή το τριμελές πλημμελειοδικείο ή το μονομελές εφετείο κακουργημάτων της έδρας της

αρμόδιας για τη φορολόγηση Δ.Ο.Υ., ενώ το άρθρο 21 παρ. 5 προέβλεπε ότι όσον αφορά στα κακουργήματα αρμόδιο ήταν το τριμελές εφετείο κακουργημάτων αντί του μονομελούς εφετείου, στο οποίο υπάγονται σήμερα αποκλειστικά τα φορολογικά εγκλήματα που τιμωρούνται σε βαθμό κακουργήματος.

Σύμφωνα με το άρθρο 74 παρ. 5 του Νόμου 4174/2013 το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγον ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα εγκλήματα του παρόντος νόμου. Η διάταξη του άρθρου 5 του ν.δ. 2711/1953 (Α'323) εφαρμόζεται και στην περίπτωση αυτή. Όταν η δίωξη ασκείται σε βαθμό πλημμελήματος, το Δημόσιο μπορεί να εκπροσωπείται και από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον οριζόμενο από αυτόν υπάλληλο. Η διάταξη αυτή δεν διαφέρει σε τίποτα, ούτε ακόμη και στην διατύπωση από την παλαιά διάταξη της παραγράφου 11 του άρθρου 21 του Νόμου 2523/1997.

Το ζήτημα όμως της παράστασης πολιτικής αγωγής στην ποινική δίκη των φορολογικών εγκλημάτων ταλάνισε τους θεωρητικούς, αφού άλλοι υποστήριξαν την ύπαρξη πολιτικής αγωγής στην ποινική δίκη των φορολογικών εγκλημάτων και άλλοι εναντιώθηκαν σ' αυτήν, καθώς η παράσταση πολιτικής αγωγής στις δίκες των συγκεκριμένων εγκλημάτων αποκλίνει σε μεγάλο βαθμό από τις προϋποθέσεις και τη λειτουργία της παράστασης πολιτικής αγωγής του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με το άρθρο 63 του ΚΠΔ η πολιτική αγωγή για την αποζημίωση και την αποκατάσταση από το έγκλημα και για τη χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης ή ψυχικής οδύνης μπορεί να ασκηθεί στο ποινικό δικαστήριο από τους δικαιούμενους σύμφωνα με τον αστικό κώδικα.

Σύμφωνα με τον καθηγητή κ. Παπαδαμάκη *«η πολιτική αγωγή εν γένει αφορά αξιώσεις αστικής φύσεως, ήτοι αξιώσεις αποζημιώσεως και αποκαταστάσεως, χρηματικής ικανοποίησης λόγω ηθικής βλάβης ή ψυχικής οδύνης, οι οποίες προκύπτουν από τη διάπραξη εγκλήματος και καταρχήν υπάγονται στα πολιτικά δικαστήρια (άρθρο 63 ΚΠΔ)»*.<sup>136</sup>

Στα φορολογικά εγκλήματα όμως η αξίωση του Νομικού Προσώπου του Κράτους για είσπραξη των φόρων είναι πρωτογενής αξίωση δημοσίου δικαίου, η οποία πηγάζει από την κυριαρχική εξουσία του Κράτους και αποτυπώνεται στη

---

<sup>136</sup> Βλ. σχετικά Α. Παπαδαμάκη, Ποινική Δικονομία, εκδ. 2012, σελ. 166.

φορολογική νομοθεσία και δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση αξίωση αστικού δικαίου.<sup>137</sup>

Από την άλλη πλευρά στο ζήτημα αυτό τοποθετήθηκε και ο καθηγητής Μαργαρίτης, ο οποίος δέχτηκε πως παρόλο που και η διάταξη του άρθρου 66 ΚΠΔ αναφέρεται μόνο σε πολιτικά δικαστήρια, επιβεβαιώνοντας τον κυρίως αστικό χαρακτήρα της πολιτικής αγωγής θα πρέπει να γίνει διασταλτική ερμηνεία των διατάξεων της πολιτικής αγωγής, ώστε να η τελευταία να επεκταθεί και στο πεδίο της διοικητικής δικαιοδοσίας, στο οποίο είναι δυνατή η κρίση αστικής φύσεως απαιτήσεων, αφού ο νομοθέτης από παραδρομή και αναλογιζόμενος το συνήθως συμβαίνον αναφέρθηκε μόνο σε πολιτικά δικαστήρια και όχι εν γένει σε δικαστήρια προκειμένου να συμπεριληφθούν και τα διοικητικά.<sup>138</sup>

Πέρα τούτων όμως και ιδίως όσον αφορά στην χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης προβληματισμό δημιουργεί και το γεγονός ότι στα νομικά πρόσωπα η αξίωση αυτή στηρίζεται στην προσβολή της πίστης της υπόληψης και γενικά της αξιοπιστίας του νομικού προσώπου στις συναλλαγές, γεγονός όμως που λείπει στην υπό κρίση περίπτωση, όπου στην τέλεση των φορολογικών εγκλημάτων το Νομικό Πρόσωπο του Κράτος λειτουργεί όπως προαναφέραμε ως κυριαρχική διοίκηση, ως *imperium* και όχι ως *fiscus*, ως νομικό πρόσωπο δηλαδή που συναλλάσσεται στην αγορά, ώστε να πούμε ότι θίγεται η αξιοπιστία του στις συναλλαγές από την τέλεση φορολογικών εγκλημάτων.<sup>139</sup>

Προκειμένου να υπερβεί τα παραπάνω δογματικά ζητήματα ο νομοθέτης επέλεξε να προβλέψει ειδικά και κατ' απόκλιση από την πολιτική αγωγή του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας, την πολιτική αγωγή στην ποινική δίκη των φορολογικών εγκλημάτων. Το δε άρθρο 5 του νομοθετικού διατάγματος 2711/1953, το οποίο ισχύει μέχρι σήμερα, ορίζει ειδικά την παράσταση του δημοσίου σε ποινικές δίκες εισάγοντες και εξαιρετικούς κανόνες για τη δήλωση παράστασης του Δημοσίου.

Για τις αξιώσεις αποζημίωσης του από κάθε παράβαση το Ελληνικό Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ενώπιον του Ποινικού Δικαστηρίου προβάλλοντας το πρώτον επί του ακροατηρίου με την εκφώνηση της υπόθεσης, χωρίς την τήρηση έγγραφης προδικασίας, με μόνη τη δήλωση του νομίμου πληρεξουσίου του που καταχωρίζεται

<sup>137</sup> Βλ. σχετικά Γεώργ. Δημήτρη, *Εγκλήματα Φοροδιαφυγής*, εκδ. 2011, σελ. 273.

<sup>138</sup> Βλ. σχετικά Γεώργ. Δημήτρη, *ό.π.*, σελ. 274.

<sup>139</sup> Βλ. Γεώργ. Δημήτρη, *ό.π.*, σελ. 274-275.



στα πρακτικά, γνωστοποιώντας ταυτόχρονα τα ονοματεπώνυμα των εξεταστέων μαρτύρων για την απόδειξη των αξιώσεών του.

Σε σχέση δε, με το αποδεικτικό μέσο των μαρτύρων και κατ' εξαίρεση από την αρχή της προφορικής διεξαγωγής και της αμεσότητας της ποινικής δίκης στην παράγραφο 6 του άρθρου 74 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι στις δίκες που αφορούν εγκλήματα των διατάξεων του παρόντος νόμου, η εμφάνιση του μάρτυρα στο ακροατήριο δεν είναι υποχρεωτική, εφόσον έχει λάβει χώρα έγγραφη ενημέρωση του αρμόδιου εισαγγελέα ή του δικαστηρίου εκ μέρους της Αρχής που διενήργησε τον έλεγχο σχετικά με την υπόθεση, εκτός εάν το δικαστήριο αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν αιτήματος του κατηγορουμένου κρίνει ότι πρέπει να κληθεί μάρτυρας, για να καταθέσει για ουσιώδη για την έκβαση της δίκης ζητήματα που δεν μπορούν να προκύψουν από τα έγγραφα της υπόθεσης.

Η παραπάνω διάταξη δεν έχει τροποποιηθεί ουσιωδώς σε σχέση με την παλαιά που προβλέπονταν στην υποπαράγραφο 3 της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Νόμου 2523/1997, αφού και σ' αυτήν η εμφάνιση του μάρτυρα στο ακροατήριο δεν ήταν υποχρεωτική υπό την προϋπόθεση όμως ότι είχε λάβει χώρα έγγραφη ενημέρωση του εισαγγελέα ή του δικαστηρίου τρεις τουλάχιστον ημέρες πριν τη δικάσιμο σχετικά με την τέλεση των φορολογικών εγκλημάτων. Στη νέα διάταξη δεν υπάρχει χρονικός περιορισμός σε σχέση με την ενημέρωση του δικαστηρίου και προστίθεται η δυνατότητα το δικαστήριο να κρίνει αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν αιτήματος ότι θα κληθεί εν τέλει ο μάρτυρας και δεν θα διεξαχθεί η δίκη αποκλειστικά, βάσει της έγγραφης ενημέρωσης της φορολογικής διοίκησης.

Τέλος και όσον αφορά στο ποινικό αδίκημα της μη καταβολής χρεών στο δημόσιο και τρίτους που τυποποιείται στο άρθρο 25 του Νόμου 1882/1990, στην παράγραφο 8 αυτού, προβλέπεται παρόμοια δικονομική απόκλιση για το αποδεικτικό μέσο των μαρτύρων, η οποία (δικονομική απόκλιση) ομοιάζει με την παλαιά διάταξη της υποπαράγραφο 3 της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Νόμου 2523/1997, που αφορούσε στο ίδιο ζήτημα.

Συγκεκριμένα, μάρτυρας παρίσταται ο κατά την ημερομηνία της δικασίμου προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή τελωνείου ή υπάλληλος που υπηρετεί στην ίδια ή αντίστοιχη υπηρεσία. Η εμφάνιση του μάρτυρα στο ακροατήριο δεν είναι υποχρεωτική, εφόσον έχει λάβει χώρα έγγραφη ενημέρωση του αρμόδιου εισαγγελέα ή του δικαστηρίου εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. σχετικά με τη

διαδικαστική εξέλιξη της οφειλής, τρεις τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο. Τα παραπάνω αναφερόμενα για το αποδεικτικό μέσο των μαρτύρων ισχύουν όμοια και για την παρούσα διάταξη του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990.

### **III. Εκκρεμείς υποθέσεις**

Το ζήτημα των εκκρεμών υποθέσεων επιλύει ο νομοθέτης στο άρθρο 76 του Νόμου 4174/2013, όπου στην παράγραφο 1 ορίζει ως κρίσιμο χρονικό σημείο για την εφαρμογή των νέων διατάξεων του Νόμου 4174/2013 το χρόνο, όπου έλαβε χώρα η επίδοση του κλητήριου θεσπίσματος ή της κλήσης στον κατηγορούμενο και συγκεκριμένα ορίζει πως αν η επίδοση των παραπάνω έγινε μέχρι τη δημοσίευση του νέου Νόμου 4174/2013, τότε θα εφαρμοστούν οι διατάξεις των άρθρων 17,18 και 19 του Νόμου 2523/1997, ενώ αν η επίδοση τους έγινε μετά τη δημοσίευση του νέου νόμου, τότε θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του τελευταίου.

Περαιτέρω για τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί βάσει των άρθρων 17,18 και 19 του Νόμου 2523/1997 και αφορούν σε φορολογικά εγκλήματα για ποσά κατώτερα των οριζομένων στο νέο Νόμο 4174/2013, για τα οποία οι φορολογικές παραβάσεις αποτελούν και φορολογικά εγκλήματα –αφού στο νέο νόμο τα χρηματικά ποσά που θεμελιώνουν το αξιόποιο της φορολογικής παράβασης έχουν αυξηθεί- ορίζεται ότι δεν θα εκτελεστούν, ενώ αν έχει ήδη αρχίσει η εκτέλεση τους, αυτή θα διακοπεί. Τέλος αν έχουν υποβληθεί μηνυτήριες αναφορές για φορολογικά εγκλήματα βάσει των παλαιών κατώτερων χρηματικών ποσών, αυτές δεν εισάγονται για συζήτηση και οι υποβληθείσες δικογραφίες τίθενται με διάταξη του εισαγγελέα στο αρχείο.

### **IV. Οι εξουσίες των ελεγκτικών και διοικητικών οργάνων της φορολογικής διοίκησης.**

Ένα από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά γνωρίσματα των φορολογικών εγκλημάτων είναι πως το έργο του εντοπισμού των φορολογικών παραβάσεων αναλαμβάνουν κατά πρώτο και κύριο λόγο τα όργανα της φορολογικής διοίκησης και σε ένα μικρότερο βαθμό η αστυνομική αρχή, σε αντίθεση με ότι συμβαίνει στα υπόλοιπα εγκλήματα.

Ως τέτοια όργανα ο νόμος 2523/1997 στο άρθρο 21 και στην παράγραφο 2 αναφέρει τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργήθηκε από όργανα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε) ή της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας ή των ελεγκτικών κέντρων του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (Α` 211) ή τον Προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών. Στο νέο νόμο αντίθετα και συγκεκριμένα στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 η διατύπωση αλλάζει και ως τέτοια όργανα αναφέρονται ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων, τα όργανα της φορολογικής διοίκησης και η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας.

Το ζήτημα, όμως, δεν είναι οι ονομασίες των ελεγκτικών οργάνων, αλλά οι εξουσίες τους οι οποίες είναι διευρυμένες τόσο κατά το στάδιο ελέγχου τέλεσης φορολογικών παραβάσεων, όσο και στο στάδιο είσπραξης των χρηματικών αξιώσεων του δημοσίου.

Συγκεκριμένα στο άρθρο 23 ορίζεται το γενικό πλαίσιο των εξουσιών της φορολογικής διοίκησης κατά τον φορολογικό έλεγχο, το οποίο έχει ως εξής:

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα

που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της,

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

Περαιτέρω στα άρθρα 24 και 25 ορίζονται οι ειδικότερες προϋποθέσεις πρόσβασης της φορολογικής αρχής στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου και εισόδου των φορολογικών οργάνων στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου και έχουν ως εξής:

α) όσον αφορά στην πρόσβαση της φορολογικής αρχής στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία, και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωριστεί σε αυτά. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία,

εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του.

Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν» και όσον αφορά στην είσοδο των φορολογικών οργάνων στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου «1. Ο οριζόμενος «ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος «ή υπάλληλοι», «φέρουν», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, «ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωση του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.

7. Ειδικά προκειμένου για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή/και δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παράγραφο 1, μπορεί να περιλαμβάνει, αντί των υπό γ' και δ' στοιχείων, την περιοχή του ελέγχου ή/και το

είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι και εκτός του επισήμου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

8. Ο αρμόδιος υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης μπορεί, οποτεδήποτε, εφόσον το κρίνει απαραίτητο, να ζητήσει τη συνδρομή των οργάνων της Ελληνικής Αστυνομίας για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και τα όργανα της Ελληνικής Αστυνομίας υποχρεούνται να παρέχουν αυτή τη συνδρομή, κατά το χρόνο και στον τόπο που ζητείται.

Οι παραπάνω εξουσίες των διωκτικών οργάνων της φορολογικής διοίκησης με κύρια την εξουσία επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας, με μόνη την εντολή του αρμοδίου εισαγγελέα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 προκάλεσαν πλήθος ερωτημάτων.

Ένα από αυτά προσπάθησε να επιλύσει και η Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους στην υπ' αριθμ. 256/2014 απόφαση του, στην οποία ασχολήθηκε ειδικότερα με το ζήτημα της συνταγματικότητας του παραπάνω επιτόπιου φορολογικού ελέγχου χωρίς την παρουσία δικαστικού εκπροσώπου, με μόνη την εισαγγελική εντολή και στο οποίο απεφάνθη ότι η είσοδος οργάνων της Φορολογικής Διοικήσεως στην κατοικία φορολογουμένου (αμιγή ή μικτή), για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, βάσει διατάξεων του άρθρου 25 και για τη διενέργεια ερευνών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 40 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), όπως ισχύουν, είναι επιτρεπτή, μετά τήρηση των όρων, των προϋποθέσεων και της διαδικασίας που προβλέπουν οι ίδιες διατάξεις, με μόνη την εντολή του αρμοδίου εισαγγελέα, τουτέστιν χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας κατά τη διάρκεια του ελέγχου και των ερευνών.

Μάλιστα στο αιτιολογικό της πλειοψηφούσας γνώμης της ως άνω απόφασης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους αναφέρεται ότι συνεπεία του φορολογικού ελέγχου, διαπίστωση διοικητικών φορολογικών παραβάσεων, οι οποίες ενδέχεται να αποτελούν και ποινικά αδικήματα (άρθρα: 17, 18, 19 του ν. 2523/1997, Α' 179), χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας κατά τη διενέργεια του ελέγχου, δεν μετάγει την κατ' οίκον έρευνα σε συνταγματικώς ανεπίτρεπτη ενέργεια, λόγω παραβίασεως του οικιακού ασύλου, διότι η διαπίστωση των ποινικών παραβάσεων αποτελεί απλώς δευτερεύουσα συνέπεια της διαπιστώσεως

φορολογικών παραβάσεων, μη δυνάμενη να αναιρέσει τον διοικητικό χαρακτήρα του ελέγχου.

Όσον αφορά στο στάδιο είσπραξης των χρηματικών αξιώσεων του δημοσίου στο άρθρο 46 του Νόμου 4174/2013 προβλέπονται όπως αναφέρεται στον τίτλο του «Μέτρα διασφάλισης των οφειλών στο Δημόσιο». Αυτά αφορούν σε μια σειρά πράξεων και ενεργειών, στις οποίες προβαίνει η φορολογική διοίκηση προς εξασφάλιση των χρηματικών αξιώσεων της και που προβλέπονται εξαιρετικά και κατ' απόκλιση από τις ισχύουσες αρχές του δικαίου συστήματος της χώρας, ιδίως αν λάβει κανείς υπόψη την πρόβλεψη της παραγράφου 1 του άρθρου 46, σύμφωνα με την οποία η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να διασφαλίζει την είσπραξη φόρων, μπορεί σε επείγουσες περιπτώσεις ή για να αποτραπεί επικείμενος κίνδυνος για την είσπραξη των φόρων, να προβαίνει με βάση τον εκτελεστό τίτλο του άρθρου 45 του Κώδικα πριν τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια του είτε στα χέρια τρίτου.

Η συντηρητική κατάσχεση τρέπεται αυτοδίκαια σε αναγκαστική με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της οφειλής και έχει τις συνέπειες της αναγκαστικής κατάσχεσης από το χρόνο της εγγραφής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται αναλογικά τα άρθρα 707 - 723 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, εξαιρουμένων των άρθρων 715 παρ.5 και 722 του ανωτέρω Κώδικα. Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθεί ότι ο εκτελεστός τίτλος του άρθρου 45 που αναφέρεται στην πρώτη παράγραφο είναι τις περισσότερες φορές πράξη ή πράξεις προσδιορισμού φόρων που εκδίδονται από την ίδια τη φορολογική διοίκηση.

Πέρα, όμως, από αυτά και στις υπόλοιπες παραγράφους του άρθρου 46 προβλέπονται μέτρα που φανερώνουν τις εκτεταμένες εξουσίες των ελεγκτικών αρχών της φορολογικής διοίκησης σε περιπτώσεις διαπίστωσης φορολογικών παραβάσεων, όπως για παράδειγμα η άρνηση χορήγησης εγγράφων που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, η οποία προβλέπεται στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου.



## **V. Το φορολογικό απόρρητο**

Το φορολογικό απόρρητο ρυθμίζονταν αρχικά στο άρθρο 85 του Νόμου 2238/1994, που αποτελούσε τον κώδικα φορολογίας εισοδήματος. Μετά την κατάργηση του από το Νόμο 4174/2013, ο οποίος αποτελεί τον κώδικα φορολογίας διαδικασίας, το φορολογικό απόρρητο προβλέφθηκε στο άρθρο 17 του νεότερου αυτού νόμου, 4174/2013 και σήμερα οι διατάξεις του άρθρου αυτού, το οποίο έφερε τον τίτλο «Διαφύλαξη πληροφοριών – απόρρητο», με τις τροποποιήσεις που δέχτηκαν από τους νόμους 4223/2013, 4254/2014 και 4258/2014 περιλήφθηκαν στο άρθρο 92 του π.δ. 28/2015 που αφορά στην κωδικοποίηση των διατάξεων για την πρόσβαση σε δημόσια έγγραφα και στοιχεία και φέρει τον τίτλο «Φορολογικό απόρρητο».

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 92 ορίζονται το φορολογικό απόρρητο και τα υποκείμενα σ' αυτό πρόσωπα και συγκεκριμένα πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και τις πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

Από την ευρεία διατύπωση «καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης» και «όλα τα στοιχεία και τις πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους» αντιλαμβανόμαστε καταρχάς την προσπάθεια του νομοθέτη για διεύρυνση και των προσώπων που δεσμεύονται από το φορολογικό απόρρητο και του αντικειμένου που καταλαμβάνεται από αυτό.

Εξαιρέση από την απαγόρευση διάθεσης πληροφοριών ρυθμίζεται επίσης στην παράγραφο 1, όπου ορίζεται ότι τα δεσμευόμενα από το απόρρητο πρόσωπα δύνανται να αποκαλύπτουν τα στοιχεία και τις πληροφορίες που καταλαμβάνονται από το απόρρητο μόνο στα πρόσωπα, που με περιοριστική απαρίθμηση αναφέρονται στο νόμο και συγκεκριμένα:

α) άλλους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης και μέλη του κυρίου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, στο πλαίσιο εκτέλεσης των καθηκόντων τους,

β) διοικητικές αρχές στο πλαίσιο διερεύνησης ή δίωξης αδικημάτων,

γ) δικαστικές αρχές στο πλαίσιο εκδίκασης οποιασδήποτε ποινικής ή φορολογικής υπόθεσης ή αστικής υπόθεσης με διάδικο το Δημόσιο ή Φορέα της Γενικής Κυβέρνησης,

δ) φορολογικές αρχές της αλλοδαπής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διεθνείς συμβάσεις, στον ν. 4170/2013 στον οποίο ενσωματώθηκαν οι διατάξεις της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, καθώς και στη νομοθεσία για τη δικαστική συνδρομή,

ε) υπηρεσίες των φορέων γενικής κυβέρνησης, εφόσον κρίνεται αναγκαίο από τη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να προσδιοριστούν οι υποχρεώσεις, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, των φορολογουμένων προς αυτούς τους φορείς και να εντοπιστούν πηγές αποπληρωμής των απαιτήσεών τους,

στ) σε εξουσιοδοτημένους υπαλλήλους δημοσίων υπηρεσιών, Ν.Π.Δ.Δ. και δημοσίων οργανισμών με αρμοδιότητα διαχείρισης, παρακολούθησης και ελέγχου χρηματοδοτήσεων και ενισχύσεων ή επιδοτήσεων από εθνικούς ή ενωσιακούς πόρους, καθώς και σε εξουσιοδοτημένο προσωπικό ή εξουσιοδοτημένα πρόσωπα της ΕΛ.ΣΤΑΤ. στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 8 του ν. 3832/ 2010, όπως ισχύει, στην οποία ορίζεται η διασφάλιση σε κάθε περίπτωση, της τήρησης του απορρήτου των στοιχείων,

ζ) σε διαζευγμένους ή συζύγους σε διάσταση για τον καθορισμό διατροφής κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας, για τα στοιχεία που αναγράφονται ρητά σε αυτήν,

η) στην Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης για την άσκηση των αρμοδιοτήτων της που ορίζονται στον ν. 3691/2008, όπως ισχύει, θ) σε τρίτους, κατόπιν αιτιολογημένης εισαγγελικής παραγγελίας, ότι δεν συντρέχει περίπτωση φορολογικού απορρήτου, ι) σε φορολογουμένους που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, κατόπιν αιτήσεώς τους, και μόνο καθ' ο μέρος αυτό είναι απολύτως αναγκαίο, προκειμένου να διακριβωθεί η φορολογική ή η επαγγελματική υπόσταση άλλου φορολογουμένου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Σύμφωνα δε με την παράγραφο 2 του άρθρου 92, τα πρόσωπα αυτά που λαμβάνουν κατ' εξαίρεση γνώση των απόρρητων πληροφοριών και στοιχείων οφείλουν να τις χρησιμοποιούν μόνο για την επίτευξη του σκοπού, για τον οποίο τους επιτράπηκε η γνώση τους και συνεπώς απαγορεύεται η χρήση των πληροφοριών αυτών για έτερους σκοπούς.

Άλλη μια εξαίρεση από την αρχή του απορρήτου θεσπίζεται στην παράγραφο 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, όπου ορίζεται ότι στοιχεία ή πληροφορίες σχετικά με φορολογούμενο είναι δυνατόν να αποκαλύπτονται σε τρίτο, κατόπιν αιτήσεως, με την έγγραφη συναίνεση του φορολογουμένου. Στην περίπτωση αυτή λοιπόν το απόρρητο αίρεται λόγω της ύπαρξης συναίνεσης του προσώπου υπέρ του οποίου θεσπίστηκε το απόρρητο.

Στην δε παράγραφο 3 του άρθρου 92 του ανωτέρω νόμου και σε μια προσπάθεια να μην μείνει αρρυθμιστο κανένα ζήτημα σχετικά με τη χρήση απόρρητων πληροφοριών και στοιχείων προβλέπεται και η περίπτωση που τρίτος - εκτός των ανωτέρω αναφερόμενων προσώπων, στα οποία κατ' εξαίρεση αποκαλύπτονται απόρρητα στοιχεία και πληροφορίες- με οποιοδήποτε τρόπο λαμβάνει γνώση απόρρητων πληροφοριών και στοιχείων. Σύμφωνα λοιπόν με τη διάταξη αυτή και το τρίτο αυτό πρόσωπο δεσμεύεται από την υποχρέωση μη αποκάλυψης των απόρρητων πληροφοριών και επιπρόσθετα οφείλει να επιστρέφει στη φορολογική διοίκηση τυχόν έγγραφα που περιήλθαν στην κατοχή του και περιλαμβάνουν τέτοιες πληροφορίες ή στοιχεία.

Τέλος στην παράγραφο 5 ορίζεται πως το ζήτημα των κυρώσεων από την παραβίαση του φορολογικού απορρήτου και όλα τα ειδικά θέματα που τυχόν ανακύψουν, πρόκειται να ρυθμιστούν με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Κατόπιν τούτων και κυρίως από την προσπάθεια να μην μείνει αρρυθμιστο κάποιο ζήτημα γίνεται σαφής η σημασία που αποδίδει ο νομοθέτης στο φορολογικό απόρρητο, το οποίο κάμπτεται μόνο για τις παραπάνω περιοριστικά αναφερόμενες περιπτώσεις, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται και η διαπίστωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης φορολογικών εγκλημάτων.

## **VI. Το τραπεζικό απόρρητο**

Το τραπεζικό απόρρητο από την άλλη προβλέπεται στο νομοθετικό διάταγμα 1059/1971, το οποίο ισχύει μέχρι και σήμερα και στο εδάφιο α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 ορίζει ότι *«οι κάθε μορφής καταθέσεις σε πιστωτικά ιδρύματα είναι απόρρητες»*.

Στο εδάφιο α' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 ορίζονται και τα πρόσωπα που δεσμεύονται από το τραπεζικό απόρρητο, ήτοι: *«Διοικηταί, μέλη Διοικητικών Συμβουλίων ή άλλων συλλογικών οργάνων ή υπάλληλοι Τραπεζών, οίτινες ως εκ των καθηκόντων των λαμβάνουν γνώσιν των τραπεζικών καταθέσεων, παρέχοντες καθ' οιονδήποτε τρόπον, οιασδήποτε περί αυτών πληροφορία, τιμωρούνται δια φυλακίσεως τουλάχιστον εξ μηνών»*.

Στα παραπάνω δεσμευόμενα από το απόρρητο πρόσωπα προστέθηκαν με την παράγραφο 1α του άρθρου 63 του Νόμου 4174/2013 και οι με οποιαδήποτε σχέση εργασίας υπάλληλοι του Δημοσίου και συγκεκριμένα: *«Οι διατάξεις του άρθρου 2 του ν.δ. 1059/1971 (Α' 270) και του άρθρου 371 ΠΚ ισχύουν και για τους υπαλλήλους, το προσωπικό που υπηρετεί με οποιαδήποτε σχέση εργασίας, καθώς και τους λειτουργούς των αρχών, υπηρεσιών και φορέων του Δημοσίου.»*, ενώ με την παράγραφο 1γ του ίδιου ως άνω άρθρου, 63 από το απόρρητο δεσμεύονται και τρίτα πρόσωπα που με οποιοδήποτε τρόπο έλαβαν γνώση των προστατευόμενων στοιχείων και πληροφοριών.

Όπως και το φορολογικό, έτσι και το τραπεζικό απόρρητο κάμπτεται και δεν ισχύει σε ορισμένες περιπτώσεις.

Σύμφωνα με το εδάφιο β' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 κάμπτεται έναντι των αρμόδιων για την είσπραξη και τον έλεγχο στον τομέα των δημοσίων εσόδων υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και των αρμοδίων υπηρεσιών και ασφαλιστικών ταμείων για την είσπραξη των κοινωνικοασφαλιστικών εισφορών.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1α του άρθρου 63 του Νόμου 4174/2013 η περαιτέρω διαβίβαση των πληροφοριών, που καλύπτονται από το τραπεζικό και επαγγελματικό απόρρητο και το απόρρητο των στοιχείων, επιτρέπεται μόνον αν προβλέπεται από ειδική διάταξη νόμου.

Παράλληλα σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν.1059/197 εξαιρετικώς επιτρέπεται η παροχή πληροφοριών για τις απόρρητες χρηματικές ή

άλλες καταθέσεις σε τράπεζες που λειτουργούν στην Ελλάδα μετά από ειδικά αιτιολογημένη παραγγελία ή αίτηση ή απόφαση του αρμόδιου για την άσκηση ποινικής δίωξης ή τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης ή κύριας ανάκρισης οργάνου δια του δικαστικού συμβουλίου ή δικαστηρίου, στο οποίο διενεργείται η σχετική διαδικασία, εφ'όσον η παροχή των πληροφοριών αυτών είναι απολύτως αναγκαία για την ανίχνευση και τον κολασμό κακούργηματος.

Όσον αφορά στο ζήτημα των κυρώσεων, εκτός από την ποινική κύρωση που αναφέρεται ανωτέρω στην παράγραφο 1 του άρθρου 2, ο νομοθέτης προέβλεψε στην παράγραφο 1β του ίδιου άρθρου, ειδικά για τους δημοσίους υπαλλήλους ότι η παράβαση του τραπεζικού απορρήτου *«συνιστά το πειθαρχικό παράπτωμα της παράβασης καθήκοντος και δύναται να επισύρει την ποινή της οριστικής παύσης ή απόλυσης.»* και στην τελευταία παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου 63 προβλέπονται επιπρόσθετα και οι διοικητικές κυρώσεις του άρθρου 8 του ν. 3832/2010 για τους παραβάτες του τραπεζικού απορρήτου.

Περαιτέρω προς διασφάλιση του απορρήτου στην παράγραφο 3 του άρθρου 2 του ν.δ. 1059/1971 ορίζεται ότι τα δεσμευόμενα από το απόρρητο πρόσωπα απαγορεύεται να εξεταστούν ως μάρτυρες σε ποινική και πολιτική δίκη για τα προστατευόμενα από το απόρρητο στοιχεία και πληροφορίες, που γνωρίζουν.

Συνεπώς και το τραπεζικό απόρρητο, όπως και το φορολογικό αίρονται και παρέχονται οι προστατευόμενες από αυτό πληροφορίες και τα στοιχεία, προκειμένου οι αρχές να διευκολυνθούν στη διαπίστωση της τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης φορολογικών εγκλημάτων. Αυτό που πρέπει να επισημανθεί όμως είναι ότι η άρση των απόρρητων πληροφοριών δεν θα πρέπει να γίνεται αλόγιστα και αναιτιολόγητα, αλλά θα πρέπει να τελεί υπό την αρχή της αναλογικότητας, με την έννοια ότι η πράξη της άρσης είναι η αναγκαία και αποτελεσματική εκείνη ενέργεια που θα οδηγήσει στη διαπίστωση τέλεσης φορολογικών εγκλημάτων.

## **VII. Συμπεράσματα**

Οι δικονομικές αποκλίσεις, όπως αναλύθηκαν παραπάνω δεν παρουσιάζουν στην ουσία τίποτα το εξαιρετικά ιδιαίτερο, αφού είναι απολύτως συνυφασμένες με τον καταρχήν φορολογικό και δημοσιονομικό χαρακτήρα των διατάξεων των παραπάνω νομοθετημάτων. Είναι σαφές άλλωστε ότι οι ειδικές δικονομικές διατάξεις

για τις εξουσίες των ελεγκτικών και διωκτικών οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως επίσης και για την άρση του φορολογικού και τραπεζικού απορρήτου στα πλαίσια των ανακριτικών πράξεων είναι επιβεβλημένες για την αποκάλυψη των φορολογικών παραβάσεων, η οποία είναι εκ των πραγμάτων πολύ δύσκολη υπόθεση.

## **ΤΕΛΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Κατέστη σαφές ότι στην ελληνική έννομη τάξη υφίσταται μια πληθώρα νομοθετημάτων προκειμένου να καταστεί δυνατή τόσο η πρόληψη όσο και η καταστολή της φορολογικής παραβατικότητας. Κυρίαρχο, μάλιστα, χαρακτηριστικό του φορολογικού ποινικού δικαίου είναι η διαρκής αναθεώρηση των διατάξεων του νόμου αφού σε πολύ σύντομα χρονικά διαστήματα εκδίδονται νέοι νόμοι που συνιστούν τροποποιήσεις των μέχρι πρότινος ισχυόντων.

Η συνεχιζόμενη πρακτική των φορολογικών παραβάσεων σχετίζεται άμεσα με τις παθογένειες και τις αδυναμίες σύσσωμου του ελληνικού κρατικού μηχανισμού, ιδίως των δημοσίων υπηρεσιών, που επιφορτίζονται με τη βεβαίωση και είσπραξη των φόρων, τελών και λοιπών κρατικών εσόδων, ενώ οι ειδικές δικονομικές διατάξεις για τις εξουσίες των ελεγκτικών και διωκτικών οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως επίσης και για την άρση του φορολογικού και τραπεζικού απορρήτου στο πλαίσιο των ανακριτικών πράξεων είναι επιβεβλημένες για την αποκάλυψη των φορολογικών παραβάσεων, η οποία είναι εκ των πραγμάτων πολύ δύσκολη υπόθεση.

Κατόπιν όλων των παραπάνω και μετά από 70 σχεδόν χρόνια συνεχούς και έντονης νομοθετικής παρέμβασης συνάγεται μετά βεβαιότητας όχι μόνο η αποτυχία της φορολογικής νομοθεσίας να αποτρέψει τους πολίτες από την τέλεση νέων πράξεων φορολογικής παράβασης, αλλά κυρίως η αποτυχία του Κράτους να καταστήσει σαφές στη νοοτροπία του φορολογούμενου, ότι οι φορολογικές παραβάσεις δεν σημαίνουν αποφυγή πληρωμής του Κράτους, ούτε κλοπή στα δημόσια έσοδα, αλλά προπάντων σημαίνουν αυτοεξαπάτηση, αφού τα δημόσια έσοδα είναι ανταποδοτικά και χρησιμοποιούνται σε στόχους βελτιωτικούς των κρατικών παροχών, σε στόχους αναπτυξιακούς των κρατικών θεσμών και μηχανισμών και γενικότερα σε στόχους ευημερίας της ίδιας της κοινωνίας. Το πρόβλημα, συνεπώς, δεν είναι τόσο νομοθετικό, όσο πρόβλημα καλλιέργειας και κουλτούρας των πολιτών.

Σε πρόσφατη έρευνα της διαNEOσις οι ερωτηθέντες έδειξαν να συμφωνούν: 91% δήλωσαν πως θεωρούν τη φοροδιαφυγή κλοπή. Ταυτόχρονα, όμως, ένα 36% δήλωσε πως ευχαρίστως φοροδιαφεύγει, όταν έχει την ευκαιρία, επειδή “το κάνουν όλοι”. Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής είναι ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα που έχει να αντιμετωπίσει ένα κράτος. Στην Ελλάδα φαίνεται ότι είναι ακόμα πιο οξύ: Σύμφωνα με μελέτες η φοροδιαφυγή στη χώρα μας είναι μεγαλύτερη από ό,τι σε άλλες ανεπτυγμένες χώρες, πράγμα που επιβαρύνει ακόμα περισσότερο την πολύ άσχημη οικονομική κατάστασή της.

Η νέα έρευνα της διαNEOσις, σε συνεργασία με την Ernst & Young, χαρτογραφεί το πρόβλημα της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, αναλύει τα διαθέσιμα στοιχεία για το ύψος και τη φύση του προβλήματος, και διατυπώνει μια σειρά από λύσεις για την αντιμετώπισή του. Εδώ θα δούμε συνοπτικά τα βασικά συμπεράσματα που προκύπτουν.

### **Πόση είναι η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα;**

Προφανώς, το ακριβές μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα δεν είναι γνωστό. Μπορούν να γίνουν μόνο εκτιμήσεις, και έχουν γίνει τέτοιες εκτιμήσεις σε μια σειρά από μελέτες που μετρούν στοιχεία ενδεικτικά του μεγέθους της, αλλά όχι απευθείας την ίδια. Συγκεντρώσαμε τις εκτιμήσεις που έχουν γίνει για τις διάφορες κατηγορίες φοροδιαφυγής, και προχωρήσαμε σε μια σύνθεση που έχει ένα βαθμό

αυθαιρεσίας, αλλά δίνει μια τάξη μεγέθους που πιθανότατα δεν απέχει πολύ από την πραγματικότητα.

Σύμφωνα με τις έρευνες:

- ✓ Τα διαφυγόντα έσοδα από τη φοροδιαφυγή των **φυσικών προσώπων** κυμαίνονται **από 1,9% ως 4,7% του ΑΕΠ** ετησίως.
- ✓ Από τη φοροδιαφυγή στον **ΦΠΑ** εκτιμάται ότι χάνουμε το **3,5% του ΑΕΠ**.
- ✓ Απώλειες από το **λαθρεμπόριο** ποτών, τσιγάρων και καυσίμων αντιστοιχεί σε περίπου **0,5% του ΑΕΠ**.
- ✓ Για τα νομικά πρόσωπα, τα διαφυγόντα κέρδη για τη χώρα από τη φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή των **επιχειρήσεων** υπολογίζονται γύρω στο **0,15% του ΑΕΠ**.

Κατά συνέπεια, το μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα μπορεί να προσδιοριστεί σε ένα ποσοστό **από 6% ως 9% του ΑΕΠ**, δηλαδή **ανάμεσα σε €11 και €16 δισ. το χρόνο**.

Είναι, βεβαίως, εξαιρετικά ενδιαφέρονσα η σύνθεση της φοροδιαφυγής, δηλαδή το ποιος φοροδιαφεύγει και πόσο, και καταρρίπτει αρκετούς μύθους. Συμπέρασμα που τεκμηριώνεται κι αν μελετήσουμε το θέμα και ανάποδα:

### **Ποιος πληρώνει φόρους στην Ελλάδα;**

Το ελληνικό κράτος έχει κάθε χρόνο **έσοδα ύψους περίπου €50 δισ.** Αυτά είναι τα έσοδα, με αυτά και με τις ασφαλιστικές εισφορές και τα δάνεια των μνημονίων πρέπει να καλύπτει όλα του τα έξοδα για τη λειτουργία του, για την αποπληρωμή δανείων (περίπου **€12 δισ.** το χρόνο), για την πληρωμή συντάξεων (**€28 δισ.** το χρόνο), για τους μισθούς των δημοσίων υπαλλήλων (περίπου **€15 δισ.** το χρόνο) και, σύμφωνα με τα μνημόνια που έχει υπογράψει με τους δανειστές του, από αυτά πρέπει να εξασφαλίσει και σημαντικά πρωτογενή πλεονάσματα τα επόμενα χρόνια.

Σύμφωνα με τα τελευταία στοιχεία για το 2015, το 88% αυτών των εσόδων του κεντρικού κράτους (δεν περιλαμβάνουν τις ασφαλιστικές εισφορές που εισπράττουν τα ταμεία) προέρχονται από τη φορολογία, και τα υπόλοιπα από άλλες πηγές, συμπεριλαμβανομένων των αποκρατικοποιήσεων. Από τα φορολογικά έσοδα,



οι άμεσοι φόροι φέρνουν **περίπου €20 δισ.**, ενώ οι έμμεσοι (ΦΠΑ, φόροι καυσίμων, καπνών κλπ) φέρνουν **περίπου €24 δισ.**

Αυτό είναι ένα σημαντικό στοιχείο. Ως γνωστόν, οι έμμεσοι φόροι είναι περισσότερο "άδικοι" γιατί πλήττουν εξίσου πλούσιους και φτωχούς. Τα φορολογικά συστήματα των περισσότερων ανεπτυγμένων χωρών στηρίζονται περισσότερο σε άμεσους φόρους παρά σε έμμεσους. Στους έμμεσους φόρους στηρίζονται περισσότερο φορολογικά συστήματα αναπτυσσόμενων ή τριτοκοσμικών χωρών.

Τα έσοδα της χώρας μειώνονται λίγο-πολύ σταθερά από το 2010 και μετά, με τη μεγαλύτερη μείωση να εμφανίζεται στους έμμεσους φόρους. Στους άμεσους, έχουν μειωθεί ραγδαία οι εισπράξεις από το φόρο εισοδήματος (από 17,2 δισ το 2008 σε 12,1 δισ. το 2015) -πράγμα αναμενόμενο, καθώς έχουν μειωθεί ραγδαία και τα εισοδήματα των πολιτών. Ταυτόχρονα, όμως, μέσα στην κρίση αυξήθηκαν θεαματικά οι υπόλοιποι άμεσοι φόροι, ενώ προστέθηκαν και καινούριοι (εισφορά αλληλεγγύης, ΕΝΦΙΑ), με αποτέλεσμα η μείωση των εσόδων από άμεσους φόρους για το κράτος να αμβλυνθεί.

### **Ποιοι είναι όμως αυτοί που πληρώνουν φόρους;**

Από ό,τι φαίνεται, μέχρι και τα πρώτα χρόνια της κρίσης τους φόρους τους πλήρωναν μερικοί από αυτούς που θα αποκαλούσαμε "πλούσιους". Στην Ελλάδα το 2011 -τελευταίο έτος για το οποίο υπάρχουν αναλυτικά επίσημα στοιχεία από τη ΓΓΠΣ- υποβλήθηκαν **5,7 εκατομμύρια φορολογικές δηλώσεις**, ένας αριθμός που έχει παραμείνει λίγο-πολύ αμετάβλητος τα τελευταία δέκα χρόνια. Σχεδόν οι μισές από αυτές (**49%**) αφορούσαν εισοδήματα **κάτω των €12.000**. Οι αυτοαπασχολούμενοι, δε, δήλωναν εισοδήματα κάτω από το τότε αφορολόγητο όριο των €12.000 σε ποσοστό **64%** (δήλωναν μέσο όρο εισοδημάτων 4.300 ο καθένας). Όλοι αυτοί οι φορολογούμενοι πλήρωσαν **λιγότερο από το 1%** των συνολικών φορολογικών εσόδων. Με άλλα λόγια, **2,8 εκατομμύρια πολίτες** πλήρωσαν φόρο συνολικά **60 εκατομμύρια ευρώ**, δηλαδή **€21,4 ο καθένας**. Αντίθετα, το **8%** των φορολογούμενων που δήλωσαν εισοδήματα άνω των €42.000 ετησίως, περίπου 400.000 πολίτες, πλήρωσαν **το 69% των φόρων** εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Παρόμοια είναι η εικόνα και στις επιχειρήσεις. Στην Ελλάδα το 2011 υπήρχαν **220.000 επιχειρήσεις** που δήλωναν ετήσια κέρδη μικρότερα από 1,2 εκατομμύρια ευρώ, και **μόλις 901 επιχειρήσεις** που δήλωναν μεγαλύτερα κέρδη. Οι δεύτερες, που αποτελούν **το 0,4%** των ελληνικών επιχειρήσεων, πλήρωναν **το 61%** των φόρων.

Οι πρώτες πλήρωναν φόρο κατά μέσο όρο **€5.400** ετησίως. Οι δεύτερες πλήρωναν φόρο κατά μέσο όρο **€2,1 εκ.** ετησίως.

Οι “πλούσιοι” ήταν αυτοί που σήκωναν το φορολογικό βάρος της χώρας. Και ποιοι είναι αυτοί οι "πλούσιοι"; Στη συντριπτική τους πλειοψηφία **υψηλόμισθοι μισθωτοί και πολύ μεγάλες επιχειρήσεις**. Η μεγάλη πλειοψηφία των εσόδων από φόρους εισοδήματος προερχόταν από αυτούς.

Αυτό, όμως, δείχνει να αλλάζει. Σύμφωνα με τα ανεπίσημα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η διαNEOσις -και που έχουν δημοσιευτεί κατά καιρούς και στον Τύπο- για το φορολογικό έτος 2014, υπάρχει μια **θεαματική μετατόπιση των εισοδημάτων προς τα κάτω** (τα φυσικά πρόσωπα που δηλώνουν έσοδα άνω των 42.000 δεν είναι πια το 8% -είναι μόνο το 1,6%) , και μια παράλληλη **μετατόπιση των φορολογικών βαρών στα μεσαία στρώματα**.

### **Ποιοι φοροδιαφεύγουν;**

Υπάρχει μια αλήθεια που, λίγο-πολύ, ισχύει σε όλες τις χώρες του κόσμου: **Οι αυτοαπασχολούμενοι και οι πολύ μικρές επιχειρήσεις φοροδιαφεύγουν**. Από τις Ηνωμένες Πολιτείες μέχρι τη Γερμανία, και από την Ιταλία μέχρι τη Βουλγαρία, παντού οι πολύ μικρές επιχειρήσεις και πολλοί ελεύθεροι επαγγελματίες κατά κανόνα δηλώνουν στις Αρχές μικρότερο ποσοστό του εισοδήματός τους από ό,τι οι μισθωτοί ή οι μεγάλες επιχειρήσεις, επειδή η πιθανότητα εντοπισμού τους είναι παντού πολύ χαμηλή, και το κίνητρο να κόψουν αποδείξεις και να δηλώσουν τα εισοδήματά τους μικρότερο. Παρ’ όλη τη φορολογική κουλτούρα, παρ’ όλο το ύψος των προστίμων, μια πολύ μικρή επιχείρηση στη Γερμανία μπορεί κάλλιστα να μην κόβει αποδείξεις για μέρος των πωλήσεών της χωρίς να εντοπιστεί, και χωρίς συνέπειες.

Αυτό το φαινόμενο έχει μικρότερες συνέπειες στα φορολογικά έσοδα των περισσότερων ανεπτυγμένων χωρών για έναν απλό λόγο: Επειδή οι πολύ μικρές επιχειρήσεις σε αυτές τις οικονομίες **είναι λίγες**, και οι αυτοαπασχολούμενοι **μικρό ποσοστό** του εργατικού δυναμικού. Αυτό είναι ένα πολύ κρίσιμο χαρακτηριστικό του ελληνικού φορολογικού προβλήματος: Στην Ελλάδα **το ποσοστό της αυτοαπασχόλησης είναι διπλάσιο του ευρωπαϊκού μέσου όρου** (34%). Σύμφωνα με μελέτες, το ποσοστό των μη-δηλωθέντων εισοδημάτων των αυτοαπασχολούμενων κυμαίνεται στο 57-58,6%, ενώ για τους μισθωτούς το αντίστοιχο ποσοστό είναι 0,5-1%. Οι απασχολούμενοι σε πολύ μικρές επιχειρήσεις (0-9 ατόμων) στην Ελλάδα είναι **διπλάσιοι** από ό,τι ισχύει στην Ε.Ε. -ένα ιλιγγιώδες **59%**. Το δε ποσοστό των εργαζομένων σε μεγάλες επιχειρήσεις (με πάνω από 250 υπαλλήλους) είναι **μόλις 13%** για την Ελλάδα, έναντι 33% της Ε.Ε. Το πρόβλημα εδώ είναι ότι οι μικρές επιχειρήσεις μπορούν πιο εύκολα να απασχολούν αδήλωτους εργαζόμενους, αποφεύγοντας την καταβολή φορολογικών και ασφαλιστικών εισφορών, ενώ κόβουν σπανιότερα αποδείξεις και αποδίδουν λιγότερο ΦΠΑ.

Κατά κανόνα, όπως είδαμε παραπάνω, οι πολίτες που έχουν υψηλά εισοδήματα πληρώνουν και την πλειοψηφία των φόρων στη χώρα. Ταυτόχρονα,

όμως, πολίτες με πολύ υψηλά εισοδήματα -ένα πολύ πολύ μικρό υποσύνολο των 400.000 που δηλώνουν εισόδημα άνω των 42.000 ευρώ το χρόνο), έχουν στη διάθεσή τους μια σειρά από εργαλεία **φοροαποφυγής**, όπως την ίδρυση offshore εταιρειών, shell corporations, trusts και άλλων νομικών οντοτήτων. Σύμφωνα με μελέτες, το 8% της περιουσίας φορολογούμενων παγκοσμίως βρίσκεται σε φορολογικούς παραδείσους.

Στην Ελλάδα, τα συχνότερα εργαλεία που έχουν χρησιμοποιηθεί γι' αυτό το σκοπό είναι η μεταβίβαση ακινήτων σε εξωχώριες εταιρείες (ένα φαινόμενο που εν μέρει αντιμετωπίζεται με έναν ειδικό φόρο που επιβάλλεται σε τέτοια ακίνητα) και με την αλλαγή φορολογικής κατοικίας, ενίοτε και με τεχνητά μέσα.

Τα **νομικά πρόσωπα** φοροδιαφεύγουν με μια σειρά από μεθόδους. Η πιο συνήθης είναι η έκδοση ή λήψη εικονικών τιμολογίων, μια πρακτική συνήθης κυρίως σε μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις, που στοχεύει ταυτόχρονα στη μείωση του φόρου εισοδήματος και του ΦΠΑ, και την εμφάνιση εικονικών ζημιών. Υπάρχει και μια σειρά άλλων τρόπων αποφυγής της απόδοσης του ΦΠΑ και της μείωσης των κερδών που εμφανίζει η επιχείρηση, εμφανίζοντας εικονικές δαπάνες.

Οι **επιχειρήσεις μεγάλου μεγέθους** κατά κανόνα δεν μπορούν να καταφεύγουν σε τέτοιες λύσεις -ως εκ τούτου εμφανίζονται να πληρώνουν και την μεγάλη πλειοψηφία των φόρων που αποδίδουν τα νομικά πρόσωπα στη χώρα. Υπάρχουν όμως άλλοι τρόποι φοροδιαφυγής διαθέσιμοι σε πολύ μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις. Η πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών αλλά και η απάτη τύπου “Καρουζέλ” που αναλύονται στην έρευνα αποτελούν τέτοιες μεθόδους. Αυτές, βεβαίως, δεν αντιμετωπίζονται από μεμονωμένα κράτη. Περίπου **το 60% του παγκόσμιου εμπορίου** διεξάγεται εντός πολυεθνικών ομίλων με ενδοομιλικές συναλλαγές, όπου υπάρχουν μεγάλα περιθώρια φοροαποφυγής. Όπως αναφέραμε στην αρχή, ετησίως δεν καταβάλλεται ένα ποσοστό κοντά στο 4-10% του φόρου εισοδήματος των επιχειρήσεων παγκοσμίως. Η αντιμετώπιση του φαινομένου αποτελεί μεγάλη πρόκληση και απαιτεί τη συνεργασία και τη συντονισμένη δράση των αρχών πολλών χωρών και διακρατικών οργανισμών.

Στην Ελλάδα, βεβαίως, όπως είπαμε υπάρχουν μόνο 901 “μεγάλες” επιχειρήσεις (με κέρδη άνω των 1,2 εκατομμυρίων ετησίως) -το 0,4% του συνόλου. Κάποιες από αυτές οπωσδήποτε έχουν την δυνατότητα να χρησιμοποιήσουν τέτοιες μεθόδους για να αποφύγουν μέρος της φορολόγησής τους. Αλλά ταυτόχρονα, αυτές είναι οι επιχειρήσεις που καταβάλλουν το 69% των φορολογικών εσόδων που προέρχονται από νομικά πρόσωπα στη χώρα, ένα ποσό που είναι κάτω από το 4% των κρατικών εσόδων -γύρω στα **€1,9 δις.** ευρώ. Τα διαφυγόντα κέρδη του κράτους από αυτές τις δραστηριότητες είναι δύσκολο να υπολογιστούν, αλλά σύμφωνα με “αυστηρές” εκτιμήσεις, όπως είδαμε πιο πάνω, μπορεί να φτάνουν και το 0,15% του ΑΕΠ.

Είναι προφανές ότι αυτή η φοροδιαφυγή/φοροαποφυγή, αν και σοβαρή, είναι αφ' ενός πολύ δύσκολο να εντοπιστεί από μεμονωμένα κράτη, και αφ' ετέρου πολύ μικρότερης κλίμακας και κόστους για τα δημόσια έσοδα από τη φοροδιαφυγή των αυτοαπασχολούμενων και των μικρών επιχειρήσεων.

### **Το τέρας της παραοικονομίας**

Η παραοικονομία είναι το σύνολο των αδήλωτων οικονομικών συναλλαγών. Ως έννοια δεν ταυτίζεται με τη φοροδιαφυγή. Περιλαμβάνει μια σειρά από αδήλωτες, “κρυφές” μυστικές δραστηριότητες που κυμαίνονται από το λαθρεμπόριο μέχρι τα ιδιαίτερα μαθήματα και την ταβέρνα που δεν κόβει αποδείξεις.

Αντίθετα με ό,τι πιστεύουν πολλοί, το μεγαλύτερο μέρος της παραοικονομίας (σχεδόν τα 2/3) οφείλεται στην **αδήλωτη εργασία**. Κι αυτό είναι ένα μέγεθος που μέσα στην κρίση αυξάνεται ραγδαία. Το 2010 το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας έκανε έλεγχο σε 22.000 ιδιωτικές επιχειρήσεις, και βρήκε ότι το **25%** των εργαζομένων δεν είχε δηλωθεί. Τα χρόνια της κρίσης το νούμερο αυτό αυξήθηκε δραματικά: Το 2013 είχε φτάσει στο **40,5%**. Σύμφωνα με έρευνα του Υπουργείου Εργασίας, δε, το **27%** όσων εργάστηκαν αδήλωτοι το πρότειναν οι ίδιοι στους εργοδότες τους.

Στην Ελλάδα το μέγεθος της παραοικονομίας της έχει υπολογιστεί από διάφορες μελέτες να κυμαίνεται από 20 μέχρι 30% του ΑΕΠ, ένα ποσοστό πολύ υψηλό για ανεπτυγμένη χώρα. Είναι κατά κανόνα γύρω στις 4-5 μονάδες πάνω από το μέσο όρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στα χρόνια της κρίσης μειώνεται, πάντως, ένα φαινόμενο που κατά κανόνα ισχύει πανευρωπαϊκά. Για το 2015 υπολογίστηκε γύρω στο **22,4% του ΑΕΠ**, δηλαδή σχεδόν **40 δις**.

### **Τι φταίει για τη φοροδιαφυγή;**

Οι παράμετροι που καθορίζουν το ύψος της φοροδιαφυγής σε μια οικονομία σύμφωνα με τη διεθνή βιβλιογραφία είναι τρεις:

- ✓ Το ύψος των φορολογικών συντελεστών
- ✓ Η πιθανότητα εντοπισμού και τιμωρίας
- ✓ Το μέγεθος των επιβαλλόμενων προστίμων

Το αν ένας πολίτης η μια επιχείρηση θα φοροδιαφύγει είναι μια απόφαση που επηρεάζεται ουσιαστικά από αυτούς τους τρεις παράγοντες. Αν οι φορολογικοί συντελεστές είναι χαμηλοί, το κίνητρο για φοροδιαφυγή είναι μικρότερο. Αν οι φοροεισπρακτικοί μηχανισμοί του κράτους λειτουργούν αναποτελεσματικά, ή αν οι κυρώσεις στην περίπτωση σύλληψης είναι αμελητέες, το κίνητρο για να φοροδιαφύγει κάποιος αυξάνεται. Αυτό δεν είναι κάτι που ισχύει μόνο στην Ελλάδα -

η φοροδιαφυγή είναι καθολικό φαινόμενο, υπάρχει παντού. Και οι παράμετροι είναι οι ίδιες παντού.

Αν πρέπει να το εξειδικεύσουμε περισσότερο στην περίπτωση της Ελλάδας, μπορούμε να πούμε πως οι αιτίες της φοροδιαφυγής είναι κυρίως οκτώ:

- ✓ Η πολυνομία και η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος.
- ✓ Η ανασφάλεια δικαίου φορολογούμενων και υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης.
- ✓ Η συνεχιζόμενη αύξηση των φόρων.
- ✓ Η ανυπαρξία πολιτικής βούλησης για την αντιμετώπιση του φαινομένου.
- ✓ Τεχνολογική ανεπάρκεια
- ✓ Γραφειοκρατία
- ✓ Διαρθρωτικές στρεβλώσεις της ελληνικής οικονομίας
- ✓ Φορολογική κουλτούρα

Τα δύο πρώτα προβλήματα είναι προφανή και συνδέονται μεταξύ τους. Από το 1975 στην Ελλάδα ψηφίστηκαν **250 φορολογικά νομοσχέδια** και **115.000 υπουργικές αποφάσεις**. Μόνο τους τελευταίους 30 μήνες έχουν ψηφιστεί **10 φορολογικά νομοσχέδια** με **117 άρθρα** και **17 άλλοι νόμοι** με **71 εμβόλιμες φορολογικές διατάξεις**. Για τις διατάξεις αυτές εκδόθηκαν **111 υπουργικές αποφάσεις** και **138 διευκρινιστικές εγκύκλιοι**.

Για τη σύγκριση, αξίζει να αναφέρουμε ότι στις ΗΠΑ, από την ίδρυση του κράτους το 1776, έχουν ψηφιστεί συνολικά 12 φορολογικά νομοσχέδια.

Είναι προφανές ότι αυτή η πολυπλοκότητα αφ' ενός κάνει τη λειτουργία του φοροεισπρακτικού μηχανισμού εξαιρετικά δύσκολη, αφ' ετέρου αναπόφευκτα προκαλεί ανασφάλεια τόσο στους φορολογούμενους όσο και στους υπαλλήλους της φορολογικής διοίκησης, που συχνά δεν γνωρίζουν τι είναι νόμιμο και τι όχι. Και, βεβαίως, μέσα στην πολυπλοκότητα εμφανίζονται ευκαιρίες και κίνητρα διαφθοράς.

Το τρίτο αίτιο είναι εξίσου προφανές. Μέσα στα χρόνια της κρίσης έχει αυξηθεί η φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και έχει καταργηθεί το αφορολόγητο όριο. Το ίδιο έχει συμβεί και για τους αυτοαπασχολούμενους, οι οποίοι πρέπει επιπλέον να καταβάλουν μεγαλύτερο ποσοστό φόρου προκαταβολικά. Έχει αυξηθεί η φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων, και έχει αυξηθεί και η δική τους προκαταβολή φόρου. Τέλος, έχουν αυξηθεί ραγδαία οι συντελεστές υπολογισμού της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, έχει εισαχθεί ο ΕΝΦΙΑ, έχουν αυξηθεί οι συντελεστές ΦΠΑ σε προϊόντα και υπηρεσίες καθώς και οι φόροι κατανάλωσης σε οινοπνευματώδη, καπνό και καύσιμα.

Είναι κοινή πεποίθηση ότι πλέον η φορολογία στην Ελλάδα είναι εξαιρετικά υψηλή. Πράγματι, ο ΟΟΣΑ υπολόγισε ότι το φορολογικό βάρος στην Ελλάδα το

2014 αυξήθηκε από 34,4% σε 35,9%. Ως γνωστόν, υπάρχει ένα όριο, το οποίο αν υπερβούν οι φορολογικοί συντελεστές τα φορολογικά έσοδα μειώνονται. Αυτό το όριο απεικονίζεται από τη λεγόμενη **καμπύλη Laffer**, από το όνομα του οικονομολόγου που τη ζωγράφησε σε μια χαρτοπετσέτα για να εξηγήσει το φαινόμενο στο Ντόναλντ Ράμσφελντ και τον Ντικ Τσέινι, στελέχη της κυβέρνησης του Προέδρου των ΗΠΑ Τζέραλντ Φορντ, το 1974. Σύμφωνα με μια μελέτη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, αυτό το όριο για τις χώρες της Ε.Ε. βρίσκεται στο **54%** για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και στο **72%** για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Πρόκειται για εξαιρετικά υψηλούς συντελεστές, πολύ μεγαλύτερους από αυτούς που ισχύουν σήμερα στην υπερφορολογημένη Ελλάδα (ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων το 2012 υπολογίστηκε στο **38%**, για παράδειγμα). Ωστόσο, αυτό δε σημαίνει απαραίτητα ότι υπάρχει περιθώριο αύξησης των φορολογικών συντελεστών στην ελληνική οικονομία. Η ίδια μελέτη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής εκτιμά ότι για χώρες με πολύ υψηλά ποσοστά “μαύρης” οικονομίας τα όρια της καμπύλης Laffer **διαμορφώνονται προς τα κάτω**. Για τέτοιες χώρες, όπως η Ελλάδα, το όριο της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων περιορίζεται στο **39%**, δηλαδή πολύ κοντά στο σημερινό συντελεστή. Αυτό σημαίνει πως η αύξηση των φορολογικών συντελεστών στην Ελλάδα μπορεί στην καλύτερη περίπτωση να έχει πενιχρά αποτελέσματα.

Βεβαίως, οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές έχουν και άλλες πολύ σοβαρές συνέπειες, πέρα από τη μειωμένη τους αποδοτικότητα. Αποτελούν σοβαρό αντικίνητρο για επενδύσεις, μειώνουν ραγδαία την ανταγωνιστικότητα των εγχώριων επιχειρήσεων έναντι των ξένων, ενώ επηρεάζουν αρνητικά την κατανάλωση (οι πωλήσεις αλκοολούχων ποτών στην Ελλάδα στην περίοδο 2009-2012 μειώθηκαν κατά 45,7%).

Γιατί όμως δεν αντιμετωπίζεται το πρόβλημα της φοροδιαφυγής από το ελληνικό κράτος; Παρ’ όλο που η καταπολέμησή της είναι διαχρονική δέσμευση όλων των πολιτικών δυνάμεων που έχουν συμμετάσχει ποτέ σε εκλογές, στην πράξη τα αποτελέσματα είναι πενιχρά.

Η Ελλάδα καθυστέρησε δραματικά να μηχανογραφήσει τη φορολογική της διοίκηση. Για παράδειγμα, **μόλις το 2013** έγινε εφικτή η ηλεκτρονική υποβολή φορολογικών δηλώσεων νομικών προσώπων, ενώ μια σειρά από διαδικασίες εξακολουθούν να απαιτούν φυσική παρουσία των φορολογούμενων στις υπηρεσίες της φορολογικής διοίκησης. Υπάρχουν πληροφοριακά συστήματα τα οποία δεν διασυνδέονται μεταξύ τους, βάσεις δεδομένων που δεν είναι ψηφιοποιημένες ή επικαιροποιημένες, ελλιπής ενημέρωση των πληροφοριακών συστημάτων της διοίκησης με τις προβλέψεις της τρέχουσας νομοθεσίας -η οποία, όπως είπαμε, αλλάζει πολύ συχνά-, ένας κυκεώνας δυσλειτουργιών που σε άλλες χώρες έχουν ξεπεραστεί εδώ και πολλά χρόνια.

Αυτό το πρόβλημα είναι άμεσα συνδεδεμένο με **το χάος των γραφειοκρατικών διαδικασιών** που μαστίζει τη δημόσια διοίκηση εν γένει, αλλά είναι εξαιρετικά έντονο και στη φορολογική διοίκηση. Η διασπορά αρμοδιοτήτων, η υπέρμετρη τυπολατρία, η δυσλειτουργία του μηχανισμού επίλυσης διαφορών, η υποστελέχωση υπηρεσιών, η ελλιπής εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού και η έλλειψη κινήτρων για την επίτευξη στόχων του φοροελεγκτικού μηχανισμού είναι μερικά από τα προβλήματα που εξακολουθούν να υπάρχουν, παρά τις προσπάθειες που έχουν γίνει τα τελευταία χρόνια.

Εξάλλου, υπάρχει και εξής: Σε άλλες ανεπτυγμένες χώρες το εκπαιδευμένο προσωπικό των φοροεισπρακτικών υπηρεσιών αμείβεται με **το 134% του κατά κεφαλήν ΑΕΠ**. Στην Ελλάδα τα στελέχη της φορολογικής διοίκησης αμείβονται κατά μέσο όρο με **το 50% του κατά κεφαλήν ΑΕΠ**.

### **Ποιες λύσεις υπάρχουν;**

Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής είναι μια πρόκληση για όλα τα κράτη του κόσμου, ακόμα και για τα πιο ανεπτυγμένα. Και η Ευρωπαϊκή Ένωση και ο ΟΟΣΑ έχουν αναπτύξει εργαλεία καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, ενώ υπάρχει πλούσια προϊστορία πολιτικών καταπολέμησης του προβλήματος από άλλες χώρες που αξίζει να μελετηθεί. Η εκτεταμένη χρήση πλαστικού χρήματος και η επέκταση των ηλεκτρονικών συναλλαγών έχουν δοκιμαστεί σε πολλές χώρες (από τη Νότια Κορέα και την Αργεντινή μέχρι την Ολλανδία και τη Σουηδία). Ο εκσυγχρονισμός της φορολογικής διοίκησης έχει υλοποιηθεί με αξιοσημείωτο τρόπο στη Σιγκαπούρη, τη Βραζιλία αλλά και τη Βουλγαρία. Καμπάνιες για τη δημιουργία φορολογικής συνείδησης έχουν γίνει με επιτυχία στην Ινδία, το Ισραήλ και το Μεξικό. Εξαιρετικά αποτελέσματα είχε η σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής κατά της Διαφθοράς στο Χονγκ Κονγκ.

Δεν είναι όλα αυτά τα μέτρα εύκολα εφαρμόσιμα στη δική μας χώρα, αλλά πολλά από αυτά μπορούν να αποτελέσουν παραδείγματα προς μίμηση. Η έρευνα της διαΝΕΟσις καταλήγει σε μια σειρά από λύσεις που περιλαμβάνουν:

- ✓ **μείωση των συντελεστών φορολογίας** και των έκτακτων φόρων επί των ήδη φορολογηθέντων εισοδημάτων
- ✓ **εκτεταμένη χρήση πλαστικού χρήματος** και επέκταση της **ηλεκτρονικής τιμολόγησης**
- ✓ **αποτελεσματική και εντατική διενέργειας ελέγχων** και **αποτελεσματική περαίωσης** των φορολογικών υποθέσεων (μέσω διοικητικών και δικαστικών διαδικασιών)
- ✓ **βελτιστοποίηση της οργάνωσης** και **εκσυγχρονισμό** των φορολογικών αρχών
- ✓ **δημιουργία ηλεκτρονικής Φορολογικής Διοίκησης**

- ✓ **κατάρτιση και εκπαίδευση** των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης, **αύξηση** των αποδοχών τους.
- ✓ καταπολέμηση φαινομένων **διαφθοράς**, εφαρμογή αντικινήτρων.
- ✓ **αυστηροποίηση των προστίμων** σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής
- ✓ δημιουργία **σταθερού και απλοποιημένου φορολογικού συστήματος**
- ✓ σταδιακή **αλλαγή στη διάρθρωση** της ελληνικής οικονομίας
- ✓ δημιουργία **φορολογικής συνείδησης** και καλλιέργεια **φορολογικής παιδείας**

Όπως γίνεται προφανές από τα παραπάνω, η υιοθέτηση των παραπάνω λύσεων και η επίλυση του προβλήματος είναι μια πολιτική απόφαση. Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα είναι ένα δύσκολο, δομικό πρόβλημα της ελληνικής οικονομίας, έχει να κάνει με τον τρόπο που αυτή είναι διαρθρωμένη, με τον πολύ μεγάλο αριθμό των αυτοαπασχολούμενων, με το πολύ μικρό μέσο μέγεθος των επιχειρήσεων. Οι πολιτικές ηγεσίες στο παρελθόν έχουν διστάσει να αντιμετωπίσουν αποτελεσματικά το πρόβλημα για πολιτικούς λόγους, διαιωνίζοντας την κουλτούρα ανομίας και δικαιολογημένα, και την έλλειψη εμπιστοσύνης των πολιτών απέναντι στο κράτος. Και, βεβαίως, δεν έχουν κατορθώσει να αλλάξουν το αδιέξοδο παραγωγικό μοντέλο της χώρας.

Ωστόσο, στην κατάσταση που βρίσκεται η ελληνική οικονομία σήμερα, η επίλυση του προβλήματος είναι επιβεβλημένη και ίσως για πρώτη φορά και εφικτή. Κάποιες πρώτες κινήσεις για τον εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης έχουν γίνει. Ίσως να υπάρχει περιθώριο να γίνουν περισσότερα. Οποσδήποτε υπάρχει η ανάγκη.



## ΠΙΝΑΚΑΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

### I. Γενικά έργα, εγχειρίδια, κατ' άρθρον ερμηνείας και επιστημονικές μελέτες

1. Αλεξιάδης Στ., Εγκληματολογία, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε. Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011
2. Ανδρουλάκης Ν., Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος, εκδόσεις Π.Μ. Σάκκουλα 2000.
3. Αντωνόπουλος Β., Δίκαιο ΑΕ & ΕΠΕ, σύμφωνα με το ν. 3604/2007, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε. Αθήνα - Θεσσαλονίκη, β' έκδοση, 2008
4. Δημήτριντας Γεώργ., Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, εκδ. 2011.
5. Δημόπουλος Χαρ., Εισηγήσεις Εγκληματολογίας, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2008
6. Ζιούβας Δ. σε Κουράκη, Τα οικονομικά εγκλήματα, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα 2007.
7. Καϊάφα – Γκμπάντι Μ., Παρατηρήσεις σε ΤριμΠλημΚέρκ 2144/2004, ΠοινΔικ 2005.
8. Καϊάφα – Γκμπάντι Μ., Υπερ 1991, σελ. 189 επ.
9. Κατσαντώνης Α., Η αναδρομικότητα του επεικέστερου ποινικού νόμου εν περιπτώσει εξωποινικής νομοθετικής μεταβολής, ΠοινΧρον 1975, σελ. 801 επ.
10. Κωστάρας Α., Έννοιες και Θεσμοί του Ποινικού Δικαίου, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 2012.
11. Μανωλεδάκης Ι. Μελέτες για εμβάθυνση στο ποινικό δίκαιο (1978- 1989), Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε., 1990.
12. Μανωλεδάκης Ι., Γενική Θεωρία, Εκδόσεις Σάκκουλα 2004.
13. Μανωλεδάκης Ι. , Ποινικό Δίκαιο, επιτομή γενικού μέρους (άρθρα 1-49 ΠΚ), Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε., ε' έκδοση.
14. Μαργαρίτης Λ/Παρασκευόπουλος Ν., Ποινολογία, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε. στ' έκδοση.

- 15.Μπέκας Γ., Η χρονική επέκταση ισχύος των ουσιαστικών ποινικών νόμων, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 1989
- 16.Μπέκας Γ., Η χρονική επέκταση ισχύος των ουσιαστικών ποινικών νόμων [ερμηνεία των άρθρων 2 & 3 ΠΚ], Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 1992
- 17.Μπιτζιλέκης Νικ., σε Καϊάφα-Γκμπάντι/Μπιτζιλέκη/Συμεωνίδου-Καστανίδου, Δίκαιο των ποινικών κυρώσεων, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2008
- 18.Παπαδαμάκης Α., Ποινική Δικονομία, εκδ. Σάκκουλα Α.Ε., 2012.
- 19.Παπακυριάκου Θεόδ, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε., 2005.
- 20.Παπαχρήστου Β./ Σταθέας Γ. Η ποινικοποίηση της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, Απαγόρευση εξόδου, πιστοποιητικό ενημερότητας (ιστορική και θεωρητική έρευνα), 1990.
- 21.Πιτσελά Αγγ., Η εγκληματολογική προσέγγιση του οικονομικού εγκλήματος, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε. 2011
- 22.Συκιάτη Αικ., Τα φορολογικά εγκλήματα, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2010.
- 23.Φαρσεδάκης Ιακ., Στοιχεία Εγκληματολογίας, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2005
- 24.Φινοκαλιώτης Κων/νος, Φορολογικό Δίκαιο (ουσιαστικό μέρος, φορολογική διαδικασία, φορολογική δικονομία), εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε., β' έκδοση, 2014
- 25.Φορτσάκης Θ., Η σημασία της θεωρίας στη διαμόρφωση του Φορολογικού δικαίου, ΔΕΕ 2005, σελ. 1206.

## **II. Αποφάσεις Δικαστηρίων, Συμβουλίων και Γνωμοδοτήσεις**

ΑΠ 557/2004, ΠοινΔικ 2004, σελ. 880.

ΑΠ 1990/2002, ΠοινΛογ 2002, σελ. 2313 επ., 690-691

ΑΠ 153/2001, ΠοινΛογ 2001, σελ. 132 = ΝοΒ 2001, σελ. 1353, ΑΠ 865/2001, ΠοινΔικ 2002, σελ. 1080

ΑΠ 1838/2001 ΠοινΛογ2001 σελ. 2064.

ΑΠ 73/1998, ΠοινΧρον 73/1998 σελ. 738.

ΑΠ 1063/1997, ΠοινΧρον 1998, σελ. 223,

ΑΠ 813/1997 ΠοινΧρον 1998 σελ. 250.

ΑΠ1278/1995 ΠοινΧρον 1996, σελ. 391

ΑΠ 325/1996, ΠοινΧρον 1996, σελ. 1671,  
ΑΠ 1576/1994 ΠοινΧρον 1994, σελ. 1365.  
ΑΠ 739/1993, Υπερ 1993, σελ. 1108, με παρατηρήσεις Μανωλεδάκη.  
ΑΠ 1073/1990, Υπερ 1991, σελ. 615.  
ΑΠ 368/1990, ΝοΒ 1990, σελ. 1036  
ΑΠ 56/1989, ΠοινΧρον 1989, σελ. 695  
ΣυμβΑΠ 644/1988 (Ολομ), ΠοινΧρον 1988 σελ. 743.  
ΑΠ 820/1988, ΠοινΧρον 1988, σελ. 896.  
ΑΠ 1351/1983, ΠοινΧρον 1984, σελ. 287

ΕφΠειρ 397/1996, ΠοινΧρον 1996, σελ. 1713  
ΕφΘρακ 106/1994, ΠοινΧρον 1994, σελ. 1032.  
ΕφΠατρών 428/1991, ΠοινΧρον 1991, σελ. 436.  
ΕφΑθ 986/1989, ΝοΒ 1989, σελ. 789,  
ΤριμΠλημΚέρκ 2144/2004, ΠοινΔικ 2005, σελ. 686 επ.,  
ΣυμβΠλημΘεσ 1171/1991, με παρατηρήσεις Λ. Μαργαρίτη, Υπερ 1992, σελ. 363.

ΔΣτρΘες 40/1988, ΠοινΧρον 1989, σελ. 776, με πρόταση Παπαδαμάκη.

ΓνωμΝΣΚ 86/2001, ΠοινΔικ 2003, σελ. 1311 επ., σχετικά με το αρθρ. 8 παρ. 12 ν.  
1882/1990.

### **III. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

1. Οργανισμός Έρευνας και Ανάλυσης με την επωνυμία «διαΝΕΟσις», ιστότοπος [http://www.dianeosis.org/2016/06/tax\\_evasion\\_in\\_greece](http://www.dianeosis.org/2016/06/tax_evasion_in_greece).
2. Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών με την επωνυμία «ΝΟΜΟΣ», ιστότοπος <https://lawdb.intrasoftnet.com/index.php>.
3. Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών με την επωνυμία «ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ», ιστότοπος <http://www.dsanet.gr>.

