



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
UNIVERSITY OF PIRAEUS



ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

**ΔΙΚΑΙΟ &
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ**

MASTER IN LAW & ECONOMICS

Διατμηματικό Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών με τίτλο

«Δίκαιο και Οικονομία – Master in Law and Economics»

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

**«ΤΟ ΦΑΙΝΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ Η
ΠΟΙΝΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ»**

Της

Σιδέρη Ελένης

2021



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ
ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
«ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ»

ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΕΚΠΟΝΗΣΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία για τη λήψη του μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, του Πανεπιστημίου Πειραιώς, «Δίκαιο και Οικονομία» με τίτλο «Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και η ποινική αντιμετώπισή του», έχει συγγραφεί από εμένα αποκλειστικά και στο σύνολό της. Δεν έχει υποβληθεί ούτε έχει εγκριθεί στο πλαίσιο κάποιου άλλου μεταπτυχιακού προγράμματος ή προπτυχιακού τίτλου σπουδών, στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, ούτε είναι εργασία ή τμήμα εργασίας ακαδημαϊκού ή επαγγελματικού χαρακτήρα.

Δηλώνω επίσης υπεύθυνα ότι οι πηγές στις οποίες ανέτρεξα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης εργασίας, αναφέρονται στο σύνολό τους, κάνοντας πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου.

Υπογραφή Μεταπτυχιακής Φοιτήτριας:

Όνοματεπώνυμο: Σιδέρη Ελένη

Ημερομηνία: 20/01/2022

Αφιερώνεται στον πατέρα μου...

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία παρουσιάζει ένα από τα πιο σοβαρά και παραδοσιακά προβλήματα που αντιμετωπίζει το σύγχρονο ελληνικό κράτος, ήτοι τη φορολογική παραβατικότητα και πιο συγκεκριμένα το έγκλημα της φοροδιαφυγής και το σχετικό με αυτή αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους. Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύεται εκτενώς η έννοια της φοροδιαφυγής και εντοπίζεται η διάκρισή της από συναφείς έννοιες όπως η έννοια της φοροαποφυγής, της φορο-υπερημερίας, της παραοικονομίας καθώς και της διαφθοράς, ιδωμένες υπό το πρίσμα της ελληνικής θεωρίας. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αίτια του προβλήματος της φορολογικής παραβατικότητας και οι επιπτώσεις της στην ελληνική πραγματικότητα. Ειδικότερα, επισημαίνεται πως οι ρίζες του προβλήματος δεν πρέπει να αναζητούνται μονάχα σε «ενδογενείς» παράγοντες, που σχετίζονται με την «φορολογική ηθική» των Ελλήνων φορολογούμενων αλλά κυρίως στο ίδιο το ελληνικό κράτος, που με την άναρχη και διαρκώς μεταβαλλόμενη φορολογική νομοθεσία του ενθαρρύνει όχι μόνο τη δημιουργία αλλά και διατήρηση του φαινομένου. Έπειτα, στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται μία συνοπτική παρουσίαση των φορολογικών ποινικών κυρώσεων, από τον α.ν 1839/1951 έως το άρθρο 66 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, καθώς και των αλλαγών που έχουν επέλθει έως σήμερα στη φορολογική ποινική νομοθεσία. Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, παρουσιάζεται το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους, του άρθρου 25 ν. 1882/1990 σε σχέση με το αδίκημα της φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει. Πιο συγκεκριμένα, απαντώνται ερωτήματα όσον αφορά τη σχέση των δύο αυτών αδικημάτων, το έννομο αγαθό το οποίο έκαστο προστατεύει ενώ παράλληλα παρουσιάζεται η κριτική που έχει ασκήσει μέρος της ελληνικής θεωρίας στην επιλογή του νομοθέτη να αντιμετωπίσει με την επιβολή ποινικών κυρώσεων την παράλειψη πληρωμής βεβαιωμένων οφειλών.

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	IV
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΕΝΝΟΙΕΣ	8
1. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	8
1.1 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΑΠΟ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΈΝΝΟΙΕΣ (ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ -ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ- ΔΙΑΦΘΟΡΑ)	9
1.1.1 ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ.....	9
1.1.2 ΠΑΡΑΟΙΚΟΝΟΜΙΑ.....	11
1.1.3 ΦΟΡΟ-ΥΠΕΡΗΜΕΡΙΑ	12
1.1.4 ΔΙΑΦΘΟΡΑ.....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΑΙΤΙΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ	14
2.1 ΑΙΤΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	14
2.2.1 Πολυνομία – Πολυπλοκότητα Φορολογικού Συστήματος.....	14
2.2.2 Ανασφάλεια Δικαίου	15
2.2.3 Αύξηση Φορολογικού Βάρους	16
2.2.4 Υπερφορολόγηση	19
2.2.5 Απουσία Σταθερής Πολιτικής Βούλησης για την Αντιμετώπιση του Φαινομένου.....	20
2.2.6 Φορολογική Ηθική.....	20
2.2 ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΟΙΝΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ	23
3.1 ΑΠΟ ΤΟΝ Α.Ν. 1839/1951 ΜΕΧΡΙ ΤΟΝ Α.Ν. 185/1967	23
3.2 ΑΠΟ ΤΟΝ Α.Ν 185/1967 ΜΕΧΡΙ ΤΟ Π.Δ. 99/1977	25
3.3 ΑΠΟ ΤΟ Π.Δ. 99/1977 ΜΕΧΡΙ ΤΟ Ν. 2523/1997.....	29
3.4 Ο Ν. 2523/1997	31
3.5 ΤΟ ΙΣΧΥΟΝ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ	32
3.6 ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΩΝ ΑΛΛΑΓΩΝ.....	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΤΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΑΔΙΚΗΜΑ ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΧΡΕΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΚΑΙ ΤΡΙΤΟΥΣ ..	44
4.1 ΆΡΘΡΟ 25 Ν. 1882/1990	44
4.2 Η ΣΧΕΣΗ ΤΟΥ ΑΔΙΚΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 25 Ν. 1882/1990 ΜΕ ΤΑ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 66 Ν. 4174/2013	48
4.3 ΤΟ ΠΡΟΣΤΑΤΕΥΟΜΕΝΟ ΕΝΝΟΜΟ ΑΓΑΘΟ ΣΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ (ΑΡΘΡΟ 66 Ν. 4174/2013) ΚΑΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 25 ΤΟΥ Ν. 1882/1990.....	50
4.4 ΜΙΑ ΚΡΙΤΙΚΗ ΘΕΩΡΗΣΗ ΤΗΣ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΟΥ ΑΔΙΚΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΧΡΕΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΚΑΙ ΤΡΙΤΟΥΣ.....	54
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	57
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	59
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	60

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η άσκηση κρατικής εξουσίας έχει από την αρχαιότητα συνδεθεί με την επιβολή οικονομικών βαρών, τα οποία αποτελούσαν τον αναγκαίο «τροφοδότη» για την κάλυψη των δαπανών της λειτουργίας της. Μεταξύ των πηγών άντλησης εσόδων για το κράτος κεντρική θέση έχει η φορολογία. Βέβαια ο φόρος είναι ένα οικονομικό φαινόμενο, συνιστά όμως συγχρόνως και θεσμό του δικαίου. Ο κλασικός ορισμός της έννοιας του φόρου διατυπώθηκε από τον G. Jeze, έγινε δε αποδεκτός και από την ελληνική επιστήμη: Σύμφωνα με αυτόν ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών.

Διαχρονικά ωστόσο ερχόμαστε αντιμέτωποι με το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, ήτοι την προσπάθεια των φορολογούμενων πολιτών να αποκρύψουν ή μειώσουν τις νόμιμες φορολογικές υποχρεώσεις τους με παράνομες πράξεις. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής αποτελεί μία σύγχρονη κοινωνικοοικονομική μάστιγα αφού στερεί από το κράτος τους αναγκαίους πόρους για την εκπλήρωση της αποστολής του, στρεβλώνει τον ανταγωνισμό, δημιουργεί φαινόμενα άνιση μεταχείρισης των πολιτών, εντείνει το δημοσιονομικό πρόβλημα της χώρας με τη μείωση των δημόσιων εσόδων, επηρεάζοντας ιδιαίτερα στις σημερινές συνθήκες της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης και της δυσχερούς δημοσιονομικής κατάστασης, την οικονομική κατάσταση και φερεγγυότητα της χώρας.

Το ερώτημα που ανακύπτει σε αυτό το σημείο είναι γιατί οι Έλληνες φορολογούμενοι αποκρύπτουν το εισόδημά τους, ποιοι είναι οι παράγοντες που καθορίζουν την επιλογή τους να προβούν στην φοροδιαφυγή και ποιες οι συνέπειες του φαινομένου στην ελληνική πραγματικότητα;

Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής επιβάλλεται ως ανάγκη για την οικονομική ανάπτυξη και κοινωνική ευημερία της χώρας και των πολιτών της προκειμένου να υλοποιηθεί και ουσιαστικώς η επιταγή του άρθρου 4 του Συντάγματος, σύμφωνα με την οποία οι Έλληνες πολίτες πρέπει να συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη σύμφωνα με τη φοροδοτική τους ικανότητα.

Ο νομοθέτης, με ένα πλέγμα διατάξεων που περιλαμβάνονται στους νόμους που θεσπίζουν τους κατ' ιδία φόρους αλλά και στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας επιδιώκει να αποτρέψει την απόκρυψη φορολογητέας ύλης σε προληπτικό επίπεδο, μέσω της θέσπισης ουσιαστικών και διαδικαστικών ρυθμίσεων αλλά και με κατασταλτικές διατάξεις, εισάγοντας πολλαπλές (διοικητικές και ποινικές) κυρώσεις ιδίως για τη φοροδιαφυγή και τη φορο-υπερημερία.

Η φορο-υπερημερία δε, ήτοι η παράλειψη εμπρόθεσμης καταβολής στις φορολογικές αρχές των οφειλών που έχουν βεβαιωθεί ταμειακά, συνιστά ένα αδίκημα το οποίο δεν στηρίζεται σε πράξεις ή παραλείψεις σχετικά με τον προσδιορισμό της οφειλής, αλλά στην υπαίτια παράλειψη του φορολογούμενου να καταβάλει εμπρόθεσμα τις φορολογικές οφειλές του. Ερωτήματα γεννώνται αναφορικά με το κατά πόσο μία τέτοιου τύπου συμπεριφορά μπορεί να έχει τέτοια απαξία ώστε να θεσπιστούν ποινικές κυρώσεις για την αντιμετώπισή της. Ποιο έννομο αγαθό θίγεται, η προσβολή του οποίου επισύρει την στοιχειοθέτηση του ποινικού αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και προς τρίτους και ποια η σχέση του με το αδίκημα της φοροδιαφυγής; Τέλος, ποια η θέση της ελληνικής θεωρίας στην καθιέρωση του προρρηθέντος εγκλήματος που κατά το περιεχόμενο και τη δομή του ενδεχομένως να συνιστά μία πρωτοτυπία;

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΚΑΙ Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1. Η έννοια της φοροδιαφυγής

Ως φοροδιαφυγή (tax evasion) ορίζεται κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου, με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης ή η αποφυγή καταβολής βεβαιωμένων φόρων. Η φοροδιαφυγή επίσης, ως παράνομη πράξη, καταστρατηγεί διατάξεις ισχυόντων φορολογικών νόμων και για το λόγο αυτό συνιστά ποινικά κολάσιμη πράξη. (Ernst & Young, 2016). Έχει εξελιχθεί σε σταθερό φαινόμενο συνεχώς διογκούμενο με αστάθμητες συνέπειες στα δημόσια έσοδα, μειώνοντας παράλληλα τις κοινωνικές παροχές και δημιουργώντας φορολογική ανισότητα μεταξύ των φορολογουμένων. (Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής 2011-2013).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας ελληνικής νομοθεσίας και πιο συγκεκριμένα με το άρθρο 66 του ν. 4174/2013, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή του ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία 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. Επιπλέον, κατά τους ορισμούς του ανωτέρω άρθρου, φοροδιαφυγή διαπράττει όποιος δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών.

Επίσης, πράξη φοροδιαφυγής αποτελεί το λαθρεμπόριο, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 155 του ν. 2960/2001 (Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας), συνίσταται στην εισαγωγή ή εξαγωγή εμπορευμάτων χωρίς την άδεια των τελωνειακών αρχών και χωρίς την καταβολή δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, όπως και στην οποιαδήποτε ενέργεια αποσκοπεί να στερήσει από το Ελληνικό Δημόσιο ή την Ευρωπαϊκή Ένωση εισπρακτέους δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις από τα εισαγόμενα ή τα εξαγόμενα εμπορεύματα.

Έγκλημα φοροδιαφυγής θεωρείται επίσης, κατά την παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ και την εγκ. ΠΟΛ 1142/2016, και η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση αυτών, ανεξάρτητα από το αν ο υπαίτιος διαφεύγει ή μη τη πληρωμή του φόρου. (Σταματόπουλος, Ανάλυση Ερμηνεία Κυρώσεων ΚΦΔ. Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος, 2018, Αθήνα).

Όπως προκύπτει, η φοροδιαφυγή αποτελεί μία έννοια σύνθετη λόγω της πληθώρας των τρόπων με τους οποίους συντελείται, επί της άμεσης και έμμεσης φορολόγησης, από νομικά και φυσικά πρόσωπα και σε όλα τα συστήματα φορολογίας (κλιμάκια, αυτοτελής, τεκμαρτή), των ειδών φόρου και των επαγγελματικών ομάδων (μισθωτοί, ελεύθεροι επαγγελματίες, έμποροι - βιοτέχνες κ.λπ.). Για το λόγο αυτό, η μέτρησή της καθίσταται ιδιαίτερα δυσχερής και συνήθως υπόκειται σε διάφορες α priori παραδοχές. (Βασαρδάνη Μελίνα, «Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Μια γενική επισκόπηση», Οικονομικό Δελτίο Τεύχος 35, Τράπεζα της Ελλάδος).

1.1 Διάκριση της Φοροδιαφυγής από Συναφείς Έννοιες (Φοροαποφυγή - Παραοικονομία- Διαφθορά)

1.1.1 Φοροαποφυγή

Πολλές φορές η έννοια της φοροδιαφυγής συγχέεται με την έννοια της φοροαποφυγής (tax avoidance) με την οποία εννοούμε: «...το σύνολο των νόμιμων ενεργειών των ιδιωτικών φορέων, οι οποίες αποβλέπουν στη μείωση ή εξάλειψη της φορολογικής τους επιβάρυνσης από ορισμένο ή ορισμένους φόρους με την επιλογή λύσεων που συνήθως στηρίζονται σε λάθη ή κενά της φορολογικής νομοθεσίας». (Φωτόπουλος Ι. και Φωτόπουλος Γ., Υπεράκτιες εταιρείες, περιοδικό Λογιστής, 2001).

Πρόκειται για το φαινόμενο της μη καταβολής ή μερικής καταβολής φόρων, μέσω εκμετάλλευσης των κενών της νομοθεσίας. Τα νομοθετικά αυτά κενά, ο τρόπος που ερμηνεύονται από τα δικαστήρια και η σχετική πρακτική των φορολογικών αρχών, αποτελούν συχνά αντικείμενο εξειδικευμένης επαγγελματικής συμβουλής (λ.χ. νομικών, φοροτεχνικών κ.α.). Η φοροαποφυγή συνίσταται στην πρόθεση εξάλειψης ή μείωσης της φορολογικής υποχρέωσης όπως γίνεται και στη φοροδιαφυγή, με τη διαφορά ότι στη φοροαποφυγή το σύνολο των ενεργειών είναι νόμιμες, ενώ στη φοροδιαφυγή γίνεται καταστρατήγηση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Επομένως, ως προς τις οικονομικές τους συνέπειες η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή δεν διαφέρουν καθόλου μεταξύ τους. Διαφέρουν όμως σημαντικά από πολιτική και ηθική άποψη. Γιατί, ενώ στην

περίπτωση της φοροδιαφυγής υπάρχει καταστρατήγηση τόσο του γράμματος, όσο και του πνεύματος του νόμου, στην περίπτωση του της φοροαποφυγής υπάρχει καταστρατήγηση μόνο του πνεύματος του νόμου. Για το λόγο αυτό ορισμένοι προτιμούν αντί για τον όρο «φοροαποφυγή» τον όρο «νόμιμη φοροδιαφυγή». (Λιότσος Φώτης, Μαλάνος Γιώργος, Η εξέλιξη της φοροδιαφυγής σε σχέση με το εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο (2006). Οι συνέπειες της φοροαποφυγής για τη μείωση της φορολογητέας ύλης είναι ευνόητες και η αποκάλυψη της συνδέεται με την προσπάθεια της διοίκησης για την πλήρωση των κενών της νομοθεσίας. (Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής 2011-2013).

Η φοροδιαφυγή θα μπορούσε να ορισθεί ως το σύνολο των παράνομων ενεργειών των φορολογουμένων, που αποβλέπουν στη μείωση ή την πλήρη αποφυγή της φορολογικής τους υποχρέωσης. (Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό δίκαιο, 6η έκδ., 2020). Αλλά από πρακτικής πλευράς και ο ορισμός αυτός δεν είναι ιδιαίτερα χρήσιμος, γιατί στην πράξη οι περισσότερες οικονομικές ενέργειες προκύπτουν ως αποτέλεσμα ενός πλέγματος κινήτρων και είναι εξαιρετικά δύσκολο να φανεί αν το βασικό κίνητρο κάθε συναλλαγής είναι η αποφυγή του φόρου. Έτσι, ενώ από θεωρητική άποψη ο ορισμός αυτός φαίνεται χρήσιμος, βασίζεται σε υποκειμενικές εκτιμήσεις, αφήνει μεγάλα περιθώρια αμφισβητήσεων και κατά συνέπεια δεν μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμος στην πράξη. Αλλά και οι υπόλοιπες προσπάθειες ορισμού της φοροαποφυγής με μεγαλύτερη ακρίβεια παρουσιάζουν λίγο-πολύ παρόμοια μειονεκτήματα. Γιατί είτε επιχειρούν να είναι πλήρεις με αποτέλεσμα να είναι πολύ ευρείς ή αντίθετα επιδιώκουν να είναι ακριβείς με αποτέλεσμα να γίνονται πολύ στενοί. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ακριβής ορισμός της φοροαποφυγής είναι δύσκολος και ότι το τι ακριβώς νοείται ότι καλύπτεται κάτω από τον όρο «φοροαποφυγή» μπορεί να αλλάζει διαχρονικά και ποικίλλει από χώρα σε χώρα. Θα μπορούσε ωστόσο κανείς να δεχτεί ότι, παρά τις δυσκολίες που υπάρχουν στον ακριβή ορισμό της έννοιας και του περιεχομένου της φοροαποφυγής, μια ενέργεια για να θεωρηθεί ως ενέργεια φοροαποφυγής θα πρέπει τυπικά να έχει τρία χαρακτηριστικά: α) να διέπεται από το στοιχείο της ανειλικρίνειας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας, β) να έχει συντελεστεί στο πλαίσιο της εκμετάλλευσης των κενών, των ασαφειών και της κακής διατύπωσης της φορολογικής νομοθεσίας, ή διαφορετικά εκμετάλλευση δυνατοτήτων («παράθυρα»), οι οποίες δεν ήταν στην πρόθεση του νομοθέτη να παρασχεθούν, γ) να χαρακτηρίζεται από μυστικότητα ώστε να αποτραπεί η λήψη μέτρων εκ μέρους του νομοθέτη, για την πάταξη της φοροαποφυγής. (Νασόπουλος Α. Αντώνιος. Το ζήτημα της φοροαποφυγής με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164, Prosvasis, 2018).

1.1.2 Παραοικονομία

Σύμφωνα με τον Schneider (1986) παραοικονομία ή σκιάδης οικονομία είναι όλες εκείνες οι οικονομικές δραστηριότητες που δημιουργούν προστιθέμενες αξίες και για αυτό θα έπρεπε να συμπεριλαμβάνονται στο εθνικό εισόδημα (National Income), αλλά δεν περιλαμβάνονται τελικά στην επίσημη μέτρηση του εισοδήματος. Επίσης, σύμφωνα με έναν ευρύτερο ορισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης η σκιάδης οικονομία περιλαμβάνει τις οικονομικές εκείνες δραστηριότητες τις οποίες αποφεύγουν, να δηλώσουν, εσκεμμένα ή όχι, οι φορολογούμενοι. Η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας, λοιπόν, η οποία δεν καταγράφεται, είτε για το λόγο ότι την αποκρύπτουν αυτοί που τη διεξάγουν, είτε για το λόγο ότι οι στατιστικές υπηρεσίες δεν διαθέτουν την κατάλληλη προς αυτό οργάνωση ονομάζεται παραοικονομία. Αποκαλείται έτσι, πιθανόν για να δώσει στον όρο κάποια χροιά παραβάσεως της εννόμου τάξεως και των κανόνων λειτουργίας της οικονομίας, ενώ στη διεθνή βιβλιογραφία ονομάζεται «shadow economy – σκιάδης», «informal economy – άτυπη οικονομία», «hidden – κρυφή», «parallel – παράλληλη», «black – μαύρη», «moonlight – οικονομία του λυκόφωτος», «unrecorded – μη καταγραφόμενη», «underground» – υπόγεια, «grey» – γκριζα, «dual» – δυαδική, «unobserved» – μη παρατηρήσιμη, κ.τ.λ. <http://www.paraoikonomia.gr/faq/>

Σύμφωνα με τον Μπιτζένη (2010) κάθε ανεπίσημη δραστηριότητα που δεν είναι καταγεγραμμένη στο Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν μιας χώρας χαρακτηρίζεται ως μαύρη ή σκιάδης οικονομία ή αδήλωτη εργασία ή παραοικονομία. Η προστιθέμενη αξία που προέρχεται από οποιαδήποτε πράξη και η μη καταγραφή της μπορεί να έγινε σκόπιμα ή όχι, δηλαδή μπορεί να διέφυγε η καταγραφή της, ή να υπάρχει σκόπιμη απόκρυψή της. [\(http://www.paraoikonomia.gr/faq/\)](http://www.paraoikonomia.gr/faq/)

Τέλος, στον ευρύτερο όρο της σκιάδους οικονομίας περιλαμβάνουμε την εισφοροδιαφυγή, την φοροδιαφυγή, την φοροαποφυγή, τη διαφθορά η οποία συνυπάρχει και ενισχύεται από την γραφειοκρατία (γρηγορόσημο, ή υπέρβαση/αποφυγή κανονισμών και νομοθεσίας), τις δωροδοκίες – την διαφθορά (με σκοπό την αύξηση εισοδήματος), το λαθρεμπόριο, τις παράνομες δραστηριότητες όπως εμπόριο ναρκωτικών, όπλων, και λευκής σαρκός, τη πορνεία (όπου είναι παράνομη), την αδήλωτη εργασία, ακόμη και την αυτοκατανάλωση. [\(http://www.paraoikonomia.gr/faq/\)](http://www.paraoikonomia.gr/faq/)

1.1.3 Φορο-υπερημερία

Ως φορο-υπερημερία δύναται να ορισθεί η μη προσήκουσα πληρωμή των εκάστοτε προσδιορισμένων κατά περιεχόμενο ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών. (Φωτόπουλος Ιωάννης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018). Χαρακτηριστικό γνώρισμα της φορο-υπερημερίας είναι ότι ο φορολογούμενος παραλείπει να πληρώσει εμπρόθεσμα φορολογική οφειλή που έχει βεβαιωθεί ταμειακά σε βάρος του από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Ο φορολογούμενος δεν επενεργεί εδώ (με πράξεις ή παραλείψεις του) στη διαδικασία προσδιορισμού και ταμειακής βεβαίωσης του φόρου (και επομένως δεν θέτει σε κίνδυνο την ορθή εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής από τις αρμόδιες αρχές), παραλείπει ωστόσο υπαίτια να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο. Εφόσον δεν συνοδεύεται από τη χρήση κάποιου νομικοηθικά αποδοκιμαστέου μέσου (π.χ. εικονική πτώχευση, τέλεση πράξεων καταδολίευσης) η νομικοηθική απαξία του συγκεκριμένου τύπου συμπεριφοράς, που (από την άποψη της γενικής θεωρίας του δικαίου) μπορεί να ενταχθεί στην τυπολογική κατηγορία της υπερημερίας οφειλέτη στηρίζεται κυρίως στο προκαλούμενο αποτέλεσμα, στο ότι δηλαδή το κράτος στερείται (και με αυτόν τον τρόπο) των απαραίτητων για την εύρυθμη λειτουργία του εσόδων. Εάν το γεγονός αυτό και μόνο μπορεί να δικαιολογήσει, εκτός από τη λήψη μέτρων διοικητικού καταναγκασμού, και τη λήψη μέτρων ποινικής καταστολής σε βάρος του φορολογούμενου είναι, ωστόσο ζήτημα που χρήζει επίσης ενδελεχούς εξέτασης, ιδιαίτερα αν λάβει κανείς υπόψη πως ο ίδιος τύπος συμπεριφοράς (υπερημερία οφειλέτη) στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών δεν επισύρει κατά κανόνα ποινικές κυρώσεις, αλλά υπόκειται μονάχα στις κυρώσεις και τα μέσα καταναγκασμού του αστικού δικαίου. (Παπακυριάκου Θεόδωρος, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, 2005).

1.1.4 Διαφθορά

Το φαινόμενο της διαφθοράς καταγράφεται ιστορικά ιδίως σε γραφειοκρατικές δομές εξουσίας και διοίκησης. Η προσέγγισή του επιβάλλεται, βέβαια, να είναι σύνθετη και να συνεκτιμά τις βαθύτερες προβληματικές δομές της κοινωνικής και θεσμικής πραγματικότητας μέσα στην οποία αναπτύσσεται. Από την άλλη πλευρά, είναι γεγονός ότι η διαφθορά συνδέεται στενά με το οικονομικό έγκλημα. Η επιδίωξη μεγιστοποίησης οικονομικού πλούτου με αθέμιτα μέσα χρησιμοποιεί συχνά τη δωροδοκία δημόσιων λειτουργών ως μέσο για την επίτευξη του συγκεκριμένου στόχου. Το δεδομένο αυτό τροφοδοτεί δυναμικά την εμφάνιση της διαφθοράς στην πράξη. Με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας εξάλλου, αλλά και τη διακρατική δράση του οργανωμένου εγκλήματος, η διαφθορά έχει προσλάβει

διεθνείς διαστάσεις. (Καϊάφα-Γκμπάντι Μ./Παπακυριάκου Θ., Στοιχεία Ενωσιακού Ποινικού Δικαίου, σελ. 59, 2η έκδ., 2019).

Ο όρος «διαφθορά» αποδίδει περιληπτικά διάφορες συμπεριφορές και παρουσιάζει ιδιαίτερη ρευστότητα. Γι' αυτό και είναι χαρακτηριστικό ότι σε νομικά κείμενα δεν συναντάται αυτούσιος ορισμός της.

Πιο κλασικός για την έννοια της διαφθοράς θεωρείται ο ορισμός του J. S. Nye (1967): «Η διαφθορά είναι η συμπεριφορά που αποκλίνει από τα καθήκοντα της δημόσιας θέσης λόγω ιδιωτικού συμφέροντος (οικογένεια, στενός κύκλος ή κλίκα), ή για χρηματικό όφελος ή για όφελος στην κοινωνική θέση (status), ή η συμπεριφορά που παραβιάζει κανόνες κατά την άσκηση επιρροής σε σχέση με ιδιωτικά συμφέροντα. Περιλαμβάνει δωροδοκία (χρήση της ανταμοιβής για τη διαστροφή της κρίσης ενός ατόμου σε μια θέση εμπιστοσύνης), νεποτισμό (παροχή προστασίας για λόγους συμφεροντολογικής σχέσης και όχι λόγω αξίας) και υπεξαίρεση (παράνομη ιδιοποίηση δημοσίων πόρων για ιδιωτική χρήση)».

Ο Μη Κυβερνητικός Οργανισμός «Διεθνής Διαφάνεια» (Transparency International) ορίζει τη διαφθορά ως την «κατάχρηση δημόσιας εξουσίας για ίδιο όφελος».

Η διαφθορά νοείται εν γένει ότι καλύπτει την κατάχρηση της θέσης την οποία κατέχει κάποιος εντός της δημόσιας διοίκησης ή των σχέσεων που διατηρεί με αυτήν με σκοπό την εξασφάλιση αδικαιολόγητων οφελών για τον ίδιο ή για κάποιον τρίτο. Στην έννοια της μείζονος διαφθοράς περιλαμβάνονται οι συναλλαγές μεταξύ ανώτερων κλιμακίων των εθνικών και τοπικών διοικήσεων, κορυφαίων αξιωματούχων πολιτικών κομμάτων, εκλεγμένων πολιτικών και συμφερόντων του ιδιωτικού τομέα. Η διαφθορά μικρής κλίμακας λαμβάνει χώρα στο πλαίσιο της αλληλεπίδρασης μεταξύ χαμηλότερων κλιμακίων της δημόσιας διοίκησης και μεμονωμένων πολιτών. (Θεματικό Ενημερωτικό Δελτίο Ευρωπαϊκού εξαμήνου καταπολέμησης της διαφθοράς, 2017).

Στην έννοια της διαφθοράς εμπίπτουν έτσι, για παράδειγμα, και παροχές μη οφειλόμενων ωφελημάτων για τη δημιουργία «ευνοϊκού κλίματος» απλώς, ενώ τούτη μπορεί να συνδυάζεται με διάφορες αξιόποινες πράξεις, δημοσίων υπαλλήλων συνήθως, που αποτελούν κατά κανόνα τον απώτερο στόχο της, και συγκεκριμένα: την κατάχρηση εξουσίας, την απιστία, τις ψευδείς βεβαιώσεις κ.ο.κ. (Καϊάφα-Γκμπάντι Μ./Παπακυριάκου, Θ., Στοιχεία Ενωσιακού Ποινικού Δικαίου, σελ. 59, 2η έκδ., 2019). Από την άλλη πλευρά, η διαφθορά αναγνωρίζεται σήμερα, όχι αδικαιολόγητα, ως μία από τις σοβαρότερες κοινωνικές απειλές, γιατί η λειτουργία του κρατικού μηχανισμού σ' αυτές τις περιπτώσεις εκφυλίζεται σε όλες τις επιμέρους εκφάνσεις της (: νομοθετική, εκτελεστική, δικαιοδοτική), με αποτέλεσμα να

προκαλούνται εκτεταμένες βλάβες στο κοινωνικό σύνολο και να επηρεάζεται η ευημερία ενός ολόκληρου λαού. (Προοίμιο παρ. 5 της ποινικής σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης για τη διαφθορά).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΑΙΤΙΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

2.1 Αιτίες της φοροδιαφυγής

Σε έρευνα που πραγματοποίησε ο Οργανισμός Έρευνας και Ανάλυσης «διαΝέοσις», Ernst & Young (EY) το 2016, διαπιστώθηκε ότι οι βασικοί παράγοντες που συντελούν στην εμφάνιση και στην εξέλιξη της φοροδιαφυγής πρέπει να αναζητηθούν στη φορολογική πολιτική και στο πολιτικό περιβάλλον της χώρας εν γένει. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη μελέτη, οι νομοθετικές / πολιτικές αιτίες φοροδιαφυγής, συνίστανται στην πολυνομία – πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, στην ανασφάλεια δικαίου που δημιουργείται τόσο στους φορολογουμένους όσο και στους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, στη συνεχόμενη αύξηση του φορολογικού βάρους και στη μη ύπαρξη πολιτικής βούλησης για την αντιμετώπιση του φαινομένου.

2.2.1 Πολυνομία – Πολυπλοκότητα Φορολογικού Συστήματος

Σύμφωνα με την ανωτέρω έρευνα, σημαντική αιτία για την άνθηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής αποτελεί η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος. Όπως παρατηρεί ο ΟΟΣΑ (και επιβεβαιώνεται από την ελληνική πραγματικότητα), εκδίδεται πληθώρα εγκυκλίων από τη Φορολογική Διοίκηση, μόνο και μόνο για να ερμηνευθεί και να διευκρινιστεί η εφαρμογή της –δαιδαλώδους– φορολογικής νομοθεσίας. Η ύπαρξη πολλών φορολογικών νομοθετημάτων και η συνεχής αναθεώρηση και τροποποίησή τους δημιουργούν de facto σύγχυση και διευρύνουν τόσο το πεδίο για εισαγωγή ειδικών, ή ακόμη και απαλλακτικών, φορολογικών διατάξεων, όσο και το πεδίο για υποστήριξη παρερμηνειών της φορολογικής νομοθεσίας.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα της σύγχυσης που δημιουργείται στους φορολογούμενους εξαιτίας της πολυνομίας που διέπει το φορολογικό σύστημα, εντοπίζουμε στην υπ' αριθμ. 825/79 απόφαση του ΣτΕ. Στην εν λόγω απόφαση κρίθηκε πως είναι δυνατή η άρση του αξιόποινου σε περίπτωση ανώτερης βίας παρόλο που τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις επιβάλλονται χωρίς να απαιτείται η ύπαρξη αμέλειας ή δόλου (ΣτΕ 3278/92, 138/98). Η θέση

αυτή της νομολογίας αιτιολογείται από το σκοπό που προσδίδει στις κυρώσεις αυτές, και ειδικότερα από το ότι αυτές δεν έχουν την έννοια της αποδοκιμασίας όπως η ποινή, αλλά ότι με αυτές σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην υλοποίηση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία. Θα πρέπει όμως να επισημανθεί ότι οι ρυθμίσεις αυτές είναι αμφιβόλου ορθότητας. Και τούτο διότι οι τόκοι- προσαυξήσεις, και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς φορολογικής δήλωσης θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως αποζημίωση του Δημοσίου για την ζημία που υπέστη από την εκπρόθεσμη ή ανακριβή δήλωση κ.λπ., αν και στο μέτρο που το ύψος τους υπερβαίνει ένα εύλογο όριο, αποκτούν και αυτές τον χαρακτήρα της κύρωσης. Όμως δεν θεωρούμε ότι το ίδιο πρέπει να ισχύει για τα πρόστιμα που συνιστούν κύρωση για την παράβαση των σχετικών ρυθμίσεων. (Φινοκαλιώτης Κων/νος, Φορολογικό δίκαιο, 5η έκδ., 2014).

2.2.2 Ανασφάλεια Δικαίου

Συνεχίζοντας, στην έρευνα του Οργανισμού Έρευνας και Ανάλυσης «διαΝέοσις» Ernst & Young (EY) το 2016, εντοπίζουμε πως η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, αναπόφευκτα, οδηγεί σε ανασφάλεια δικαίου, καθώς οι φορολογούμενοι αδυνατούν –ανά πάσα στιγμή– να γνωρίζουν και να εφαρμόζουν το φορολογικό νόμο όπως κάθε φορά ισχύει, λαμβάνοντας υπόψη και τις ερμηνευτικές οδηγίες/εγκυκλίους που εκδίδονται σε μεγάλο βαθμό από τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικά ως προς τις ερμηνευτικές εγκυκλίους, ενώ αδιαμφισβήτητα δεν δύνανται να εισαγάγουν δίκαιο, ούτε να «αποσαφηνίσουν» το νόμο επί τα χείρω, πολλές φορές εκδίδονται προκειμένου να καλυφθούν κενά νόμου ή να ερμηνευθούν διατάξεις κατά το δοκούν και να καλυφθούν ζητήματα τα οποία ο νομοθέτης δεν ήθελε εξ αρχής να καλύψει. Κατ' αυτό τον τρόπο, πολλές φορές αλλοιώνεται ή και εξουδετερώνεται το γράμμα του νόμου, προκαλώντας εύλογα σύγχυση στους φορολογουμένους. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίους είναι δεσμευτικές μόνο για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας. Ωστόσο, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει περισσότερες διαχρονικά ερμηνευτικές εγκυκλίους για το ίδιο φορολογικό ζήτημα, χωρίς να υιοθετεί απαραίτητα την ίδια ερμηνεία. Στην περίπτωση μάλιστα που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, δεν του επιβάλλεται πρόστιμο. Ωστόσο, το αναφερόμενο νομοθετικό / κανονιστικό πλέγμα μέσα στο οποίο δρα η Φορολογική Διοίκηση προκαλεί στους φορολογουμένους αίσθημα ανασφάλειας δικαίου και θίγει το δικαίωμά τους για δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στις δράσεις της Διοίκησης.

Η αρχή αυτή που γίνεται δεκτή και στο διοικητικό δίκαιο και στο ενωσιακό δίκαιο, συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Ειδικότερα, στο κοινοτικό δίκαιο γίνεται δεκτό ότι, στο πλαίσιο του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας, οι αρμόδιες εθνικές φορολογικές αρχές υποχρεούνται να τηρούν την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. (Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό δίκαιο, 5η έκδ., 2014). Όπως ορθά τονίζει ο Δαγτόγλου, σε ένα κοινωνικό κράτος, όπου το μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής εξαρτάται από την ρυθμιστική αλλά και την περιοριστική διοίκηση, ένα *minimum* εμπιστοσύνης του πολίτη αποτελεί *conditio sine qua non*. Έτσι, χωρίς να αρνείται κανείς στη διοίκηση τη δυνατότητα να μεταβάλλει τις αντιλήψεις της και την πρακτική της, θα πρέπει να επισημάνει ότι η μεταβολή αυτή δεν θα πρέπει να εμφανίζεται ως ασυνέπεια και ως αυθαιρεσία.

Το αίσθημα ανασφάλειας δικαίου καθίσταται εντονότερο εξαιτίας και των λεγόμενων «ατομικών λύσεων», που συχνά εκδίδονται από τη Φορολογική Διοίκηση. Οι ατομικές λύσεις αποτελούν έγγραφες απόψεις της Φορολογικής Διοίκησης που εκδίδονται κατόπιν υποβολής ερωτήματος από τους φορολογουμένους. Οι απαντήσεις που παρέχονται ή οι απόψεις που διατυπώνονται από τον εκάστοτε υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, κατά κανόνα, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, το γεγονός ότι ένας φορολογούμενος για ένα συγκεκριμένο φορολογικό ζήτημα μπορεί να έχει στη διάθεσή του μια ατομική διοικητική λύση, και να ακολουθεί πιστά τις οδηγίες της Διοίκησης που αναγράφονται σε αυτή, δεν τον προστατεύει από την επιβολή προστίμων σε έναν ενδεχόμενο μελλοντικό έλεγχο, λόγω αντίθετης θέσης της Φορολογικής Διοίκησης (ελέγχου) ως προς το ζήτημα.

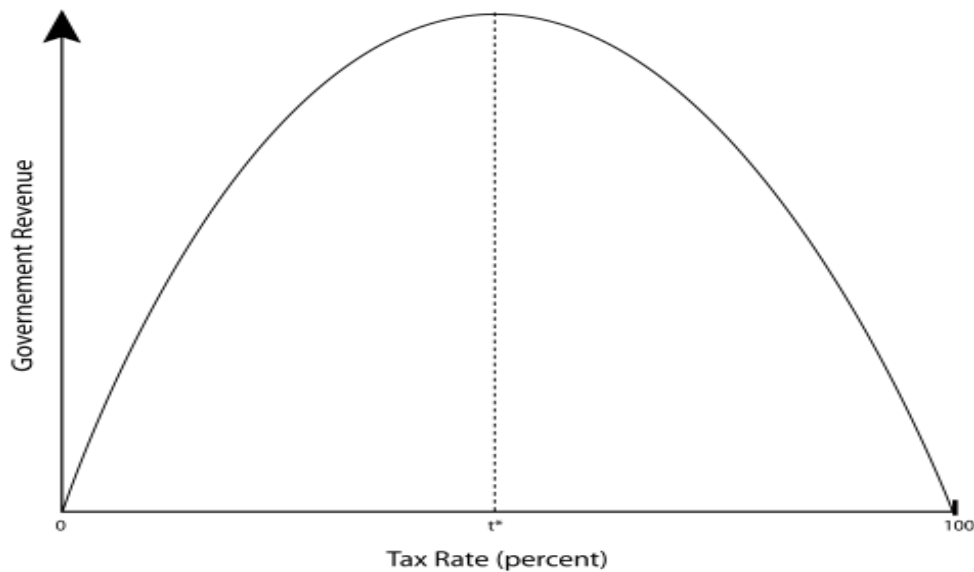
2.2.3 Αύξηση Φορολογικού Βάρους

Η συνεχής αύξηση της φορολογικής επιβάρυνσης δημιουργεί ισχυρό κίνητρο για φοροδιαφυγή, καθώς το όφελος από την απόκρυψη εισοδημάτων για φορολογικούς σκοπούς, σε σχέση με το αναλαμβανόμενο κάθε φορά ρίσκο, είναι μεγάλο και οδηγεί σε περιορισμό της ηθελημένης συμμόρφωσης. Σύμφωνα με τη διεθνή βιβλιογραφία, τρία είναι τα καθοριστικά στοιχεία για την φοροδιαφυγή: α) οι υψηλοί συντελεστές φορολογίας, β) η πιθανότητα εντοπισμού και τιμωρίας και γ) το μέγεθος των επιβαλλόμενων προστίμων. Το ύψος των φορολογικών συντελεστών επηρεάζει άμεσα την πορεία των εσόδων, συνθήκη που απεικονίζεται πιστά στην καμπύλη Laffer. Με την καμπύλη αυτή είναι δυνατόν να προσδιοριστεί η σχέση φορολογικών συντελεστών και εσόδων, και πιο συγκεκριμένα να καταγραφεί το άριστο (ή βέλτιστο) σημείο, από το οποίο τυχόν επιπλέον αύξηση των

φορολογικών συντελεστών θα επιφέρει μείωση των εσόδων. (Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις καταπολέμησής της, Ernst & Young (EY), 2016)

Στην οικονομική θεωρία, η καμπύλη Laffer είναι μια θεωρητική αναπαράσταση της σχέσης μεταξύ των κρατικών εσόδων που αποκτήθηκαν μέσω φορολογίας και όλων των πιθανών φορολογικών συντελεστών. Η καμπύλη χρησιμοποιείται για να δείξει την έννοια της ελαστικότητας του φορολογητέου εισοδήματος (ότι δηλ. το φορολογητέο εισόδημα θα αλλάξει ανάλογα με τις αλλαγές στο φορολογικό συντελεστή). Η καμπύλη είναι κατασκευασμένη από νοητικό πείραμα. Πρώτα υπολογίζεται το ποσό των εσόδων από φόρους που τέθηκαν κατά τους ακραίους φορολογικούς συντελεστές του 0% και 100% αντίστοιχα. Είναι φανερό ότι με 0% φορολογικό συντελεστή δεν δημιουργούνται έσοδα, αλλά η υπόθεση της καμπύλης Laffer είναι επίσης ότι με 100% φορολογικό συντελεστή δεν πρόκειται να δημιουργηθούν έσοδα γιατί ο φορολογούμενος πολίτης δεν θα έχει πλέον κανένα κίνητρο να κερδίσει οποιοδήποτε εισόδημα και έτσι τα έσοδα θα είναι στο σύνολο μηδενικά. Έτσι λοιπόν, αν το 0% και 100% των φορολογικών συντελεστών δεν αποφέρουν κανένα απολύτως έσοδο, πρέπει να υπάρχει ένα ποσοστό ενδιάμεσα έτσι ώστε το εισόδημα από τους φόρους να είναι το μέγιστο δυνατό. (Κοσκοσάς Ιωάννης, Διεθνείς χρηματοοικονομικές αγορές, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2012).

Η καμπύλη Laffer είναι συνήθως ένα τυποποιημένο διάγραμμα που αρχίζει από το 0% φόρο, μηδενικά έσοδα, αυξάνεται στο μέγιστο ποσοστό των εσόδων που είναι στο ενδιάμεσο φορολογικό συντελεστή και στη συνέχεια πέφτει και πάλι στο μηδέν των εσόδων με 100% φορολογικό συντελεστή. Ωστόσο, υπάρχουν άπειρες καμπύλες που πληρούν τέτοιες οριακές συνθήκες όμως λίγα μπορούμε να πούμε χωρίς περαιτέρω υποθέσεις ή εμπειρικά δεδομένα. Ένα πιθανό αποτέλεσμα της καμπύλης Laffer είναι ότι η αύξηση των φορολογικών συντελεστών πέρα από ένα προκαθορισμένο σημείο, θα αποβεί αντιπαραγωγική για την περαιτέρω αύξηση των φορολογικών εσόδων. (Κοσκοσάς Ιωάννης, Διεθνείς χρηματοοικονομικές αγορές, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2012).



Πρόκειται, λοιπόν, για μια ένδειξη του ύψους του ιδανικού φορολογικού συντελεστή, προκειμένου να μεγιστοποιηθούν τα έσοδα του κράτους από τη φορολογία. Έτσι, αν ο φορολογικός συντελεστής είναι μικρότερος από τον ιδανικό, το κράτος θα μπορούσε να τον αυξήσει για να πλησιάσει τον ιδανικό συντελεστή και να μεγιστοποιήσει τα φορολογικά του έσοδα. Αντίστοιχα, αν ο ισχύον φορολογικός συντελεστής είναι μεγαλύτερος από τον ιδανικό, το κράτος θα εισπράττει λιγότερα έσοδα από αυτά που θα μπορούσε. (Η καμπύλη Laffer για την ελληνική οικονομία. Ε. Πετράκης, 2006).

Μελέτη της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, βασισόμενη σε στοιχεία από όλες τις χώρες της Ε.Ε., παραθέτει εκτίμηση της καμπύλης Laffer για το σύνολο της Ε.Ε., προσδιορίζοντας τις υψηλότερες τιμές για τους συντελεστές πέραν των οποίων τα έσοδα σημειώνουν καθοδική τάση. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με τη μελέτη:

- Για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, ο ανώτερος συντελεστής εκτιμάται στο 54%, μετά τον οποίο τα έσοδα μειώνονται.
- Για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, ο ανώτερος συντελεστής φορολογίας νομικών προσώπων εκτιμάται στο 72%, μετά τον οποίο τα έσοδα μειώνονται.
- Ο συντελεστής φορολογίας κατανάλωσης (έμμεσοι φόροι) εκτιμάται ότι συνεχίζει να παράγει έσοδα και μετά το 90%. (Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις καταπολέμησής της, Ernst & Young (EY), 2016).

Υπενθυμίζεται ότι, βάσει εκτιμήσεων του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και πιο συγκεκριμένα της DG Taxation and Customs Union, οι τελικοί φορολογικοί συντελεστές για την Ελλάδα το 2012 ήταν 38% για τη φορολογία εισοδήματος και 16,2% για τη φορολογία κατανάλωσης. Το 2015 δε ο φορολογικός συντελεστής του εισοδήματος ήταν στο 39,3% και

ο φόρος κατανάλωσης στο 18,4%. (Η καμπύλη Laffer για την ελληνική οικονομία. Ε. Πετράκης.).

Εκ πρώτης όψεως, η σύγκριση των τελικών συντελεστών για την Ελλάδα με τους εκτιμώμενους ανώτατους συντελεστές, από την ανάλυση της καμπύλης Laffer, για το σύνολο της Ε.Ε. φαίνεται να δείχνει ότι η Ελλάδα απέχει πολύ από το μέγιστο του μέσου όρου των χωρών της Ε.Ε., και επομένως λογικά θα ανέμενε κανείς ότι υπάρχει περιθώριο αύξησης των φόρων και των εσόδων. Ωστόσο, υπάρχει ένα επιπλέον εύρημα της εν λόγω μελέτης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, το οποίο μπορεί να είναι ιδιαίτερα διαφωτιστικό για την ελληνική πραγματικότητα. Συγκριμένα, η μελέτη εκτιμά ότι για χώρες με υψηλά ποσοστά παραοικονομίας, όπως η Ελλάδα, οι προαναφερόμενοι ανώτατοι συντελεστές της καμπύλης Laffer διαμορφώνονται προς τα κάτω, κυρίως λόγω του υψηλού βαθμού υποκατάστασης μεταξύ της νόμιμης και της σκιώδους οικονομίας.

2.2.4 Υπερφορολόγηση

Σύμφωνα με τα στοιχεία του ΟΟΣΑ του έτους 2017, στη χώρα μας εμφανίζεται υπερφορολόγηση η οποία την κατατάσσει μεταξύ των χωρών με τα μεγαλύτερα φορολογικά βάρη. Αξίζει σχετικά να αναφερθεί ότι, αύξηση εμφανίζουν όχι μόνο τα έσοδα από τους έμμεσους φόρους, αλλά και από τους άμεσους, και μάλιστα όχι μόνο στη φορολογία εισοδήματος αλλά και τη φορολογία των ακινήτων. (Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, Φορολογικό δίκαιο, 6η έκδ., Εκδόσεις Σάκκουλα, 2020).

Η υπερφορολόγηση αποτελεί βασικό εμπόδιο σε οποιαδήποτε επενδυτική προσπάθεια εν γένει. Συγκεκριμένα, η υπερφορολόγηση καθιστά τη χώρα μας μη ελκυστική σε εγχώριες και ξένες επενδύσεις, με αποτέλεσμα να συρρικνώνεται η φορολογική βάση και να αυξάνεται η φορολογική επιβάρυνση όσων επιλέγουν να δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. (Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις καταπολέμησής της, Ernst & Young (EY), 2016). Χαρακτηριστικό είναι το γεγονός ότι τα φορολογικά έσοδα ως ποσοστό του ΑΕΠ αυξήθηκαν από το 30% που ήταν το έτος 2009, σε 39 % το έτος 2017. (Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, Φορολογικό δίκαιο, 6η έκδ., Εκδόσεις Σάκκουλα, 2020).

Σύμφωνα με το Σύνδεσμο Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών (ΣΕΒ), η υπερφορολόγηση των συνεπών φορολογουμένων και επιχειρήσεων, παρότι βραχυπρόθεσμα δεν οδηγεί σε ορατά σημάδια αποσύνθεσης της οικονομίας, μακροπρόθεσμα όμως υποσκάπτει τα θεμέλια της οικονομικής και της κοινωνικής ευημερίας. Η καλή –σήμερα– πορεία των εσόδων σε φόρους

και ασφαλιστικές εισφορές βασίζεται σε εισπρακτικά μέτρα (ταμειευτικός σκοπός φόρου) και όχι στην ανάπτυξη, με τα αντικίνητρα στην εργασία και στην επιχειρηματική δραστηριότητα να συσσωρεύονται και να οδηγούν σε μια οικονομία χαμηλής παραγωγικότητας.

2.2.5 Απουσία Σταθερής Πολιτικής Βούλησης για την Αντιμετώπιση του Φαινομένου

Η πολυνομία στο πεδίο της φορολογίας είναι άμεσα συνδεδεμένη με την πολιτική αστάθεια που παρουσιάζεται κατά τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας. Παρά το γεγονός ότι η πάταξη της φοροδιαφυγής αποτελεί υπόσχεση και στόχο κάθε κυβέρνησης, οι διαδοχικές αλλαγές κυβερνήσεων των τελευταίων ετών, κατά κανόνα, είχαν ως αποτέλεσμα την αλλαγή της φορολογικής πολιτικής προς την επίτευξη του κοινού στόχου. Με αυτό τον τρόπο, δεν καθιερώθηκε η εφαρμογή ενιαίας και σταθερής πολιτικής για την αντιμετώπιση του φαινομένου. Συνυφασμένη με την ύπαρξη (ή μη) πολιτικής βούλησης για την πάταξη της φοροδιαφυγής είναι και η ύπαρξη διαφθοράς στον κρατικό μηχανισμό. Το φαινόμενο της διαφθοράς συνδέεται επίσης άμεσα με την απουσία διαφάνειας στη διοίκηση και ενισχύεται από την ύπαρξη κομματικού κράτους που διέπει τον δημόσιο τομέα. (Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα, Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις καταπολέμησής της, Ernst & Young (EY), 2016).

2.2.6 Φορολογική Ηθική

Ένας ακόμη παράγοντας που συμβάλει στην επίταση του φαινομένου της φοροδιαφυγής είναι το αίσθημα ηθικής των πολιτών περί τη φορολογία (φορολογική ηθική), το αίσθημα δηλαδή των πολιτών να διευθετήσουν τις φορολογικές υποχρεώσεις τους σε συνάρτηση με την ανταποδοτικότητα του κράτους. Πράγματι, οι φορολογούμενοι φαίνονται περισσότερο διατεθειμένοι να καταβάλουν τους φόρους που τους αναλογούν, όταν λαμβάνουν ως ανταπόδοση από το κράτος καλής ποιότητας υπηρεσίες, διότι δεν αισθάνονται ότι το κράτος τους εξαπατά ή τους εκμεταλλεύεται. (Schneider F. (2015), Tax evasion, shadow economy and corruption in Greece and other OECD countries: some empirical facts, σελ. 9-10). Το επίπεδο της φορολογικής ηθικής (tax morale) είναι γενικά υψηλότερο στις χώρες που η φορολογία είναι μεγαλύτερη. Ενώ υπάρχει σημαντική διακύμανση μεταξύ των χωρών, το γενικό πρότυπο είναι ότι οι χώρες με υψηλούς δείκτες φορολογίας ως προς το ακαθάριστο εγχώριο προϊόν (ΑΕΠ) διακρίνονται από υψηλότερο επίπεδο φορολογικής ηθικής. Αυτή η διαπίστωση μπορεί να είναι ενδεικτική ενός ενάρτετου κύκλου μεταξύ μίας αποτελεσματικής κυβερνητικής απόδοσης, υψηλότερου επιπέδου φορολογικής ηθικής και εθελοντικής φορολογικής συμμόρφωσης (καθώς και αποτελεσματικής επιβολής) ή απόδειξη μιας

φορολογικής σύμβασης μεταξύ των φορολογουμένων και του κράτους (προθυμία των πολιτών να πληρώσουν φόρο ως αντάλλαγμα για αποτελεσματικές δημόσιες υπηρεσίες. (Latin American Economic Outlook 2018: Rethinking Institutions for Development, OECD Publishing, Paris.).

Νέα δεδομένα από έρευνες αντίληψης του κοινού επιβεβαιώνουν προηγούμενα ευρήματα ότι παράγοντες που φαίνεται να επηρεάζουν το επίπεδο της φορολογικής ηθικής είναι η ηλικία, η εκπαίδευση, το φύλο, η θρησκεία και η εμπιστοσύνη στην κυβέρνηση. Η σύγκριση της νέας παγκόσμιας ανάλυσης με προηγούμενη ανάλυση που έγινε πριν από οκτώ χρόνια δείχνει ότι πολλοί από τους ίδιους παράγοντες φαίνεται να επηρεάζουν τη φορολογική ηθική. Τα άτομα που είναι μεγαλύτερα, πιο μορφωμένα ή πιστεύουν περισσότερο στη θρησκεία, φαίνεται ότι έχουν σταθερά υψηλότερα επίπεδα φορολογικής ηθικής σε παγκόσμιο επίπεδο, όπως και οι γυναίκες, γενικά. Εκείνοι που έχουν μεγαλύτερη εμπιστοσύνη στην κυβέρνηση έχουν επίσης υψηλότερο φορολογικό ηθικό. (Έκθεση του ΟΟΣΑ με τίτλο «Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?», 11ης Σεπτεμβρίου 2019).

Ενώ σε παγκόσμιο επίπεδο οι γυναίκες έχουν υψηλότερο ποσοστό φορολογικής ηθικής από τους άνδρες, στην Αφρική διαπιστώνεται ότι έχουν χαμηλότερο. Οι λόγοι που προκύπτουν είναι ασαφείς και τα ευρήματα επισημαίνουν την ανάγκη για περαιτέρω έρευνες σχετικά με το φύλο και τη φορολογία (όχι μόνο το ηθικό του φόρου), συμπεριλαμβανομένων διάφορων πτυχών όπως το πώς αντιμετωπίζεται η μη αμειβόμενη φροντίδα στο φορολογικό σύστημα και οι διαφορές στη φορολογία μεταξύ γυναικών και ανδρών. (Έκθεση του ΟΟΣΑ με τίτλο «Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?», 11ης Σεπτεμβρίου 2019).

2.2 Επιπτώσεις της φοροδιαφυγής

Παρά τις επιμέρους διαφοροποιήσεις τους είτε ως προς το χρόνο που εκδηλώνονται είτε ως προς τα μέσα που μετέρχονται, όλες οι προαναφερόμενες μορφές φορολογικής παραβατικότητας, που συγκροτούν την έννοια της φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια, συγκλίνουν (με δεδομένο τον κοινό στόχο τους) ως προς τις δυσμενείς δημοσιονομικές τους συνέπειες. Καταρχάς, όλες οι παραπάνω μορφές συμπεριφοράς έχουν ως άμεσο αποτέλεσμα, ότι το ελληνικό κράτος χάνει ένα μεγάλο μέρος των νόμιμων εσόδων του, υφιστάμενο έτσι αντίστοιχη μείωση των διαθέσιμων σε αυτό χρηματικών μέσων. Εξαιτίας αυτής της μείωσης, το ελληνικό κράτος περιέρχεται, στη συνέχεια, τόσο σε αδυναμία χρηματοδότησης των προγραμματισμένων δαπανών του όσο και γενικότερα σε αδυναμία συστηματικής και

αποτελεσματικής άσκησης της οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής του. (Παπακυριάκου Θεόδωρος, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2005).

Όπως χαρακτηριστικά τονίζεται στη θεωρία, το σύγχρονο κοινωνικό κράτος δικαίου είναι φορολογικό κράτος, καθώς για την πραγμάτωση των γενικότερων οικονομικών, κοινωνικών και ιστορικών επιδιώξεών του βασίζεται στα φορολογικά έσοδα που θα εισπράξει από τους διάφορους φόρους, είτε άμεσους είτε έμμεσους. Αυτοί αποτελούν την κύρια πηγή των εσόδων του και χωρίς αυτούς δεν μπορεί να λειτουργήσει. Ακλόνητη απόδειξη για τα παραπάνω παρέχει και η απλή μόνο ανάγνωση των ετήσιων τακτικών προϋπολογισμών του ελληνικού κράτους. Έτσι, π.χ., τα έσοδα του τακτικού προϋπολογισμού για το οικονομικό έτος 2004, συνολικού ύψους 43.620 εκατ. Ευρώ, προβλεπόταν να προέλθουν κατά ποσοστό περίπου 37,6% από την άμεση φορολογία (16.385 εκατ. Ευρώ) και κατά ποσοστό περίπου 55,8% από την έμμεση φορολογία (24.341 εκατ. Ευρώ), ενώ τα μη φορολογικά έσοδα προβλεπόταν να ανέλθουν μόλις στο 6,6% των συνολικών εσόδων (2.894 εκατ. Ευρώ). (Παπακυριάκου Θεόδωρος, Εκδόσεις Σάκκουλα, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, 2005).

Παράλληλα, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη και το γεγονός, ότι η σύγχρονη φορολογική πολιτική δεν αποβλέπει μόνο σε ταμειυτικούς σκοπούς (συγκέντρωση εσόδων), αλλά και στην επίτευξη ποικίλων άλλων στόχων κοινωνικοπολιτικού και κοινωνικοοικονομικού χαρακτήρα μέσω της χρησιμοποίησης του φόρου ως εργαλείου για την καθοδήγηση της κοινωνικής και οικονομικής δραστηριότητας των πολιτών. Οι διάφορες μορφές φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια, στο μέτρο που ακυρώνουν έμμεσα την επιθυμητή δράση του φόρου ως καθοδηγητικού εργαλείου, ματαιώνουν αναπόφευκτα την επίτευξη και των μη ταμειυτικών στόχων, υπονομεύοντας, έτσι, και από αυτήν την άποψη, τον ευρύτερο κυβερνητικό κοινωνικοοικονομικό σχεδιασμό. (Παπακυριάκου Θεόδωρος, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2005). Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση στο σχέδιο νόμου «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής» η φοροδιαφυγή αποτελεί τη χειρότερη ίσως μορφή αδικίας μέσα στο φορολογικό μας πλαίσιο, που εμποδίζει τη λειτουργία του κράτους, πολλαπλασιάζει τη διαφθορά και δημιουργεί συνθήκες κοινωνικής αδικίας μεταξύ των πολιτών και αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

Τέλος, οι ίδιες μορφές συμπεριφοράς προκαλούν σοβαρές στρεβλώσεις στην ομαλή λειτουργία της ιδιωτικής οικονομίας καθώς και ρωγμές στον κοινωνικό ιστό, γιατί, καταλύοντας την αρχή της φορολογικής ισότητας των πολιτών και μεταθέτοντας τα δημόσια βάρη αποκλειστικά στους ώμους των φορολογικά ειλικρινών και συνεπών πολιτών, αφενός θεμελιώνουν αθέμιτα ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα (και συνεπώς και επιπλέον οικονομικά

κέρδη) για τους φορολογικά ανειλικρινείς πολίτες και αφετέρου πλήττουν ανεπανόρθωτα κάθε προσπάθεια δημιουργίας κοινωνικής συνοχής και αλληλεγγύης. (Παπακυριάκου Θεόδωρος, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2005).

Τόσο οι παραπάνω βλαπτικές επενέργειες της φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια επί αυτών των ιδίων των θεμελίων του οικονομικού και μάλιστα ανεξάρτητα από το αν ως αφετηρία για τον προσδιορισμό της έννοιας της οικονομικής εγκληματικότητας τίθεται μία «προσωποπαγής» ή μία «πραγματοπαγής» αντίληψη. (Παπακυριάκου Θεόδωρος, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2005).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΟΙΝΙΚΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ

3.1 Από τον α.ν. 1839/1951 μέχρι τον α.ν. 185/1967

Ο α.ν. 1839/1951 «Περί μεταρρυθμίσεων εις την φορολογίαν των καθαρών προσόδων» προέβλεπε στο άρθρο 20 αυτού ότι: «Η μη καταβολή υπό των υποχρέων του ποσού των παρακρατουμένων φόρων απασών των κλάσεων της Γ` Κατηγορίας και της ΣΤ` Κατηγορίας του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων, ως και του φόρου επί του κύκλου εργασιών εντός τριμήνου από της λήξεως της καθ' εκάστην περίπτωσηιν καθωρισμένης προθεσμίας δηλώσεως και καταβολής αυτών, εκτός της επιβολής των νομίμων προσαυξήσεων του φόρου, συνεπάγεται και την ποινικήν δίωξιν του παραλίποντος την δήλωσιν και καταβολήν υποχρέου τιμωρουμένου υπό του Πλημμελειοδικείου, κατ' έγκλησιν του Υπουργού των Οικονομικών, δια ποινής φυλακίσεως τουλάχιστον τριών μηνών ή δια χρηματικής ποινής ουχί κατωτέρας των πενήκοντα χιλιάδων μεταλλικών δραχμών ή και δι' αμφοτέρων των ποινών τούτων, εκτός αν η πράξις τιμωρήται βαρύτερον κατ' άλλας του Ποινικού Νόμου διατάξεις, οπότε επιβάλλεται η υπό τούτων οριζομένη ποινή». Στην §2 ορίζονται τα ακόλουθα: «2.) Αι ποιναί της προηγουμένης παραγράφου καταγινώσκονται και επιβάλλονται επί τη διαπιστώσει και μόνον της μη δηλώσεως και καταβολής εις το Δημόσιον Ταμείον μέχρι της ανωτέρω προθεσμίας του ποσού, ο οποίον ώφειλεν ο υπόχρεως και ασχέτως του αν αυτή εγένετο εκ προθέσεως ή μη του υποχρέου όπως περιποίησι όφελος εις εαυτόν ή εις άλλον». Στην §3 βλέπει κανείς αυστηροποίηση της κύρωσης, μέσω του νομοθετικού αποκλεισμού της αναστολής ή της μετατροπής της ποινής. «3.) Επί καταδίκης κατά τον παρόντα νόμον δεν έχουσιν εφαρμογήν αι περί αναστολής ή μετατροπής της ποινής διατάξεις». Τέλος, στην §4 εμφανίζεται η διαχρονική προβληματική της μεταχείρισης της ποινικής ευθύνης για τα νομικά πρόσωπα: «4.) Προκειμένου περί ομορρύθμων και

ετερορρυθμων εταιριων, τας ανωτερω ποινικας ευθυνας υπεχουσιν οι διαχειρισταί της εταιριας, προκειμένου δε περί ανωνύμων εταιριών, περιλαμβανομένων και των εν Ελλάδι εργαζομένων αλλοδαπών τοιούτων πιστωτικών ή άλλης φύσεως ιδρυμάτων οργανισμών και εν γένει νομικών προσώπων πάσης φύσεως, τας εκ της μη εμπροθέσμου καταβολής των οφειλομένων υπό τούτων ως ανωτέρω φόρων ποινικας ευθυνας της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου υπεχουσιν οι διευθυνταί, διευθύνοντες σύμβουλοι ή εντεταλμένοι σύμβουλοι και εν γένει τα πρόσωπα, τα οποία κατά το καταστατικόν της εταιριας ή τον ιδρυτικόν νόμον ή κατ' άλλας διατάξεις, υπό των οποίων διέπεται το νομικόν πρόσωπον, ίδρυμα κλπ., εκπροσωπούσι τούτο εις τας μετά των τρίτων σχέσεις αυτού».

Στη συνέχεια, το άρθρο 74 με υπότιτλο «ποινικαί και ηθικαί κυρώσεις», του ν.δ/τος 3323/1955, προέβλεψε ότι: «1. Εναντίον των καθ'ων επιβάλλεται το πρόστιμον του προηγούμενου άρθρου, δύναται ν' ασκηθεί και ποινική δίωξις, επιβαλλομένης εν τοιάυτη περιπτώσει υπό του αρμόδιου Δικαστηρίου ποινής φυλακίσεως μέχρις εξ (6) μηνών». Εκτός, όμως, από την ποινική κύρωση προβλεπόταν και «ηθική κύρωση, αφού σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου «εις το τέλος εκάστου οικον. Έτους συντάσσεται υπό των Οικονομικών Εφόρων κατάστασις των φορολογούμενων της αρμοδιότητός των, οι οποίοι α) δεν απέδωσαν παντάπασιν δηλώσεις περί του εισοδήματος αυτών, β) επέδωσαν δηλώσεις εισοδήματος μικροτέρου κατά 30% του πραγματικού τοιούτου, το οποίον ήθελεν εκ του ελέγχου εξακριβωθεί και προσδιορισθή οριστικώς και τελεσιδικώς. Η κατάσταση αυτή δέον να περιλαμβάνη το ονοματεπώνυμο, επάγγελμα και την διένυθσιν του φορολογούμενου, το δηλωθέν εισόδημα και τον επ' αυτού αναλογούντα φόρον, ως επίσης και το εισόδημα όπερ προσδιορισθή οριστικώς και τελεσιδικώς και τον επ' αυτού αναλογούντα φόρο...». Η κατάσταση αυτή αναρτιόταν και παρέμενε αναρτημένη επί ένα τρίμηνο με επιμέλεια του Οικονομικού Εφόρου στο κατάστημα της Οικονομικής Εφορίας την 1^η Ιουλίου κάθε έτους και δημοσιευόταν μία φορά στον ημερήσιο τύπο της έδρας της Οικονομικής Εφορίας. Η κατά τα άνω δυνητική άσκηση της ποινικής δίωξης είχε ως ειδική δικονομική της προϋπόθεση την υποβολή σχετικής έγκλησης του Οικονομικού Εφόρου προς τον αρμόδιο Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών.

Ακολούθησε ο ν. 4242/1962, ο οποίος προέβλεψε και διοικητική χρηματική ποινή για τον υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με το ν.δ. 3323/1955, ο οποίος παρέλειπε να την υποβάλει ή υπέβαλε ανειλικρινή δήλωση. (Δημήτρηνας Γεώργιος, Εγκλήματα φοροδιαφυγής, Ζητήματα φοροδιαφυγής στο εισόδημα, στο ΦΠΑ και στα φορολογικά στοιχεία, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011).

3.2 Από τον α.ν 185/1967 μέχρι το π.δ. 99/1977

Ο α.ν. 185/1967 όρισε στα αρ. 1 και 2 τα αδικήματα φοροδιαφυγής ως εξής: αρ. 1: «1.) Η παράλειψις υποβολής δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος ή η υποβολή ανακριβούς τοιαύτης υπό των προς τούτο υποχρέων, εφ' όσον το αμετακλήτως προσδιορισθέν ετήσιον συνολικόν καθαρόν εισόδημα υπερβαίνει το δηλωθέν τοιούτον. 2.) Η παράλειψις υποβολής δηλώσεως ή η ανακριβής δήλωσις ή η μη απόδοσις εις το Δημόσιον, παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος. 3.) Η παράλειψις υποβολής δηλώσεως ή η υποβολή ανακριβούς δηλώσεως φόρου κύκλου εργασιών, εφ' όσον το αμετακλήτως προσδιορισθέν ποσόν φόρου υπερβαίνει το δηλωθέν τοιούτον. 4.) Η παράλειψις υποβολής δηλώσεως φόρου κληρονομίας, ή η εν γνώσει μη αναγραφή εν τη δηλώσει κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων, ή η εν γνώσει δήλωσις ψευδών στοιχείων του παθητικού της κληρονομίας, πάντων τούτων αμετακλήτως διαπιστουμένων. 5.) Η αδικαιολόγητος υπέρ τους εξ μήνας καθυστέρησις καταβολής φόρου εισοδήματος ή κύκλου εργασιών ή κληρονομιών, αμετακλήτως προσδιορισθέντος, βεβαιωθέντος δε παρά τω Δημοσίω Ταμείω και απαιτητού. Αρ. 2: «Ωσαύτως συνιστώσιν αδικήματα φοροδιαφυγής: 1.) Η υπό του φορολογουμένου κατάρτισις απογραφής και ισολογισμού βάσει ανακριβών στοιχείων ως προς το είδος και την πραγματικήν αξίαν των στοιχείων του ενεργητικού και των προς τρίτους υποχρεώσεων. 2.) Η υπό του φορολογουμένου τήρησις ανεπισημών βιβλίων, εκ της συγκρίσεως των οποίων προς τα τηρούμενα τοιαύτα, βάσει του Κωδ. Φορολ. Στοιχείων, προκύπτει ότι ούτος απέκρυψεν έσοδα ή αγοράς και εν γένει τα υπ' αυτού κτηθέντα κέρδη. 3.) Η υπό των νόμων υποχρέων ή των υπό τούτων εντεταλμένων: α) Μη έκδοσις ή έκδοσις με ανακριβές περιεχόμενον ως προς το είδος, ποσότητα, αξίαν, τίμημα ή αμοιβήν, τιμολογίου αγοράς γεωργικών ή άλλων πάσης φύσεως προϊόντων, ή χονδρικής πωλήσεως αγαθών, τιμολογίων, αποδείξεων ή δελτίων λιανικής πωλήσεως, δελτίου αποθηκεύσεως εις ψυγεία, δελτίου αποστολής αγαθών εις τρίτους, φορτωτικής, δελτίου μεταφοράς δι' αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσεως, τιμολογίου ή εκτελέσεως έργου και αποδείξεως εισπράξεως αμοιβής υπό του ελευθέρου επαγγελματίου. β) Μη καταχώρισις ή ανακριβής καταχώρισις εις τα βιβλία τα προβλεπόμενα υπό του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων, αγορών, πωλήσεων, δαπανών, αμοιβών και περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού και υποχρεώσεων. 4.) Η άρνησις του φορολογουμένου όπως θέση εις την διάθεσιν των αρμοδίων φορολογικών οργάνων, τα υπό του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων, προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία».

Στο αρ. 3 απαντάται το ζήτημα της ποινικής ευθύνης σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής νομικών

προσώπων: 1.) «Επί νομικών προσώπων, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται: α) Επί ημεδαπής ανωνύμου εταιρείας ο Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου, οι διοικητικοί, οι διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι ή συμπράτοντες σύμβουλοι, γενικοί διευθυνταί ή διευθυνταί, ως και εν γένει παν πρόσωπον εντεταλμένον, είτε αμέσως εκ του νόμου, είτε εξ ιδιωτικής βουλήσεως είτε δια δικαστικής αποφάσεως εις την διοίκησιν ή διαχείρισιν αυτής, β) επί συνεταιρισμού, ο πρόεδρος και ο γενικός γραμματεύς αυτού, γ) επί εταιρείας περιορισμένης ευθύνης οι διαχειρισταί αυτής και εν ελλείψει τοιούτων άπαντες οι εταίροι, δ) επί προσωπικών εταιρειών οι διαχειρισταί ή εκπρόσωποι και οι ομόρρυθμοι εταίροι. 2.) Επί αλλοδαπών εν γένει επιχειρήσεων, ως αυτουργοί του αδικήματος θεωρούνται οι εν Ελλάδι εκπρόσωποι αυτών. 3.) Ωσαύτως αυτουργοί θεωρούνται και: α) Οι δυνάμει νόμου ή δικαστικής αποφάσεως ή διατάξεως τελευταίας βουλήσεως διαχειρισταί αλλοτρίας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμών ή διοικητής αλλοτρίων κατά τας διατάξεις του Αστικού Δικαίου. 4.) Ως αναγκαίοι (άμεσοι) συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής λογίζονται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου πάσης μορφής ή τύπου επιχειρήσεως ή πας όστις καθ' οιονδήποτε τρόπον συμπράττει εν γνώσει εις την διάπραξιν των εν άρθροις 1 και 2 αδικημάτων. 5.) Εν περιπτώσει υπογραφής της δηλώσεως υπό πληρεξουσίου ευθύνεται ούτος, δεν παύει δε υφισταμένη και η κατά τον παρόντα νόμον ποινική ευθύνη του φορολογουμένου ή των εν τω παρόντι άρθρω αυτουργών».

Παραπληρωματική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του κράτους βρίσκει κανείς στο αρ. 6, όπου προβλέπεται ποινική ευθύνη για εσωτερικές προσβολές από δημοσίους υπάλληλους: 1.) «Πας οικονομικός ή έτερος δημόσιος υπάλληλος καθιστάμενος ηθικός αυτουργός ή άμεσος ή απλούς συνεργός, διά τινός των εν άρθροις 46 και 47 του Ποιν. Κώδικος αναφερομένων ενεργειών, εις την διάπραξιν του αδικήματος της φοροδιαφυγής ή ανεχόμενος εν γνώσει αυτήν, τιμωρείται διά προσκαίρου καθειρξεως μέχρι 10 ετών. 2.) Εάν αι ανωτέρω πράξεις ετελέσθησαν κατ' εξακολούθησιν επί μακρόν χρόνον η δ' εκ τούτου ζημία του Δημοσίου είναι ιδιαιτέρως μεγάλη, επιβάλλεται εις τον ένοχον η ποινή της προσκαίρου καθειρξεως. 3.) Επιφυλασσομένων των διατάξεων των προηγουμένων παραγράφων, υπάλληλος αρμοδιότητος Υπουργείου Οικονομικών, απαιτών ή δεχόμενος δώρα ή έτερα μη προσήκοντα αυτώ ωφελήματα ή την υπόσχεσιν τοιούτων, χάριν μελλούσης ή τελεσθείσης ήδη υπηρεσιακής ενεργείας ή παραλείψεως αντικειμένης εις τα καθήκοντά του, εφ' όσον ταύτα ανάγονται εις φορολογικά αντικείμενα τιμωρείται δια φυλακίσεως τουλάχιστον ενός έτους. Η αυτή ποινή επιβάλλεται και εις τον κατά τα εν τω προηγουμένω εδαφίω προσφέροντα, δίδοντα ή υπισχνούμενον εις υπάλληλον ή εις οικείον αυτού τοιαύτα δώρα ή ωφελήματα. 4.) Υπάλληλος αρμοδιότητος Υπουργείου Οικονομικών, απαιτών ή δεχόμενος δώρα ή έτερα μη προσήκοντα αυτώ ωφελήματα ή την υπόσχεσιν τοιούτων, χάριν μελλούσης ή τελεσθείσης ήδη ενεργείας ή παραλείψεως, νομίμου πράξεως, αναγομένης εις

την συναφή προς φορολογικά αντικείμενα υπηρεσίαν του, τιμωρείται δια φυλακίσεως τουλάχιστον εξ μηνών. Διά της αυτής ποινής τιμωρείται και ο κατά τα εν τω προηγουμένω εδαφίω προσφέρων, δίδων ή υπισχνούμενος εις υπάλληλον ή εις οικείον αυτού τοιαύτα δώρα και ωφελήματα. 5.) Απαγορεύεται εις υπαλλήλους αρμοδιότητος Υπουργείου Οικονομικών όπως τηρώσι λογιστικά βιβλία φορολογουμένων ή όπως, παρέχωρισιν εις αυτούς επ' αμοιβή φορολογικάς ή άλλας συμβουλάς ή υπηρεσίας εν γένει. Οι παραβάται τιμωρούνται διά ποινής φυλακίσεως τουλάχιστον εξ μηνών. 6.) Προϊστάμενοι οικονομικών υπηρεσιών ή Οικονομικοί Επιθεωρηταί, γενόμενοι ένοχοι παραλείψεων ή αμελείας περί τον έλεγχον των υφισταμένων αυτών ή των εις επιθεώρησιν αυτών υποκειμένων υπαλλήλων, ης ένεκεν δεν απεφεύχθη η υπό τούτων τέλεσις αδικήματος, εκ των εν τω παρόντι άρθρω αναφερομένων τιμωρούνται δια ποινής φυλακίσεως τουλάχιστον εξ μηνών. 7.) Οικονομικός Έφορος ή Διευθυντής Δημοσίου Ταμείου, παραλείπων εξ αμελείας να προκαλέση την κατά τας παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 8 του παρόντος ποινικήν δίωξιν, τιμωρείται δια φυλακίσεως εξ μηνών μέχρι δύο ετών. 8.) Αι διατάξεις του παρόντος άρθρου κατισχύουσι των διατάξεων του Κεφαλαίου ΙΒ' του Ποινικού Κώδικος ως και παντός ετέρου ειδικού, εν σχέσει προς εγκλήματα περί την υπηρεσίαν, ποινικού νόμου, εφ' όσον διά τούτων δεν επιβάλλεται βαρυτέρα ποινή».

Ειδική διάταξη για την παραγραφή θεσπίστηκε στο αρ. 7, αναστολή της οποίας προβλέφθηκε μέχρι την οριστικοποίηση της φορολογικής οφειλής: «1.) Τα υπό του παρόντος νόμου προβλεπόμενα αδικήματα παραγράφονται μετά δέκα έτη, αν η κατ' αυτών απειλουμένη ποινή είναι της προσκαίρου καθείρξως, μετά δε πέντε έτη, αν η απειλουμένη ποινή είναι η της φυλακίσεως. 2.) Η παραγραφή άρχεται από της τελέσεως του αδικήματος, συμφώνως τη γενική διατάξει του άρθρ. 112 του Ποιν. Κώδικος. 3.) Η προθεσμία παραγραφής, αναστέλλεται, επί μεν των εν παραγράφοις 1 και 3 του άρθρου 1 του παρόντος αδικημάτων ως και των συναφών αυτοίς, εν παραγράφοις 1 και 6 του άρθρου 6 τοιούτων των δημοσίων υπαλλήλων, μέχρι του αμετακλήτου προσδιορισμού του εισοδήματος ή του φόρου κύκλου εργασιών επί δε των λοιπών εν τω παρόντι νόμω προβλεπομένων αδικημάτων, διά παραλείψεως υποβολής της οικείας φορολογικής δηλώσεως τελουμένων, ως και των συναφών αυτοίς ως άνω αδικημάτων των δημοσίων υπαλλήλων, εν όσω χρόνω δεν υπεβλήθη η τοιαύτη φορολογική δήλωσις, ουχί όμως πέραν της 15ετίας. 4. Κατά τα λοιπά ισχύουσιν αι γενικαί περί αναστολής της προθεσμίας της παραγραφής διατάξεις του Ποινικού Κώδικος».

Ακολούθησε το ν.δ. 117/1973 «περί επιβολής ποινικών κυρώσεων κατά παραβατών διατάξεων φορολογικής νομοθεσίας» το οποίο τυποποιούσε τις ακόλουθες αξιόποινες συμπεριφορές φοροδιαφυγής. Στο αρ. 1: «Οστις παραλείπει την υποβολήν δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος ή παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος ή φόρου κύκλου εργασιών

ή φόρου κληρονομίας, τιμωρείται με φυλάκισιν τριών μηνών και χρηματικήν ποινήν τριάκοντα χιλιάδων μέχρι πέντε εκατομμυρίων δραχμών» και αυστηρότερη μεταχείριση σε περίπτωση υποτροπής στο αρ. 3§1: «Ο υπότροπος φοροδιαφυγής τιμωρείται με φυλάκισιν τουλάχιστον ενός έτους και χρηματικήν ποινήν εκατόν χιλιάδων μέχρι δέκα εκατομμυρίων δραχμών».

Και εδώ, όπως και στην «ηθική κύρωση» του ν.δ. 3323/1955 προβλέφθηκε η δημοσίευση της καταδικαστικής απόφασης: «2.) Υπό τους όρους της προηγούμενης παραγράφου το δικαστήριον δύναται να επιβάλη και τις δαπάναις του φορολογουμένου δημοσίευσιν της καταδικαστικής αποφάσεως εις τον ημερήσιον τύπον».

Ακολούθησε το ν.δ. 248/1973 «περί επιβολής ποινικών κυρώσεων κατά παραβατών φορολογικών διατάξεων». Το ν.δ. 248/1973 όρισε στα αρ. 1 και 2 τα εγκλήματα φοροδιαφυγής: αρ. 1 Συνιστούν αδικήματα φοροδιαφυγής: «1.) Η παράλειψις υποβολής δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος ή η υποβολή ανακριβούς τοιαύτης υπό των προς τούτο υποχρέων, εφ' όσον το αμετακλήτως προσδιορισθέν ετήσιον συνολικόν εισόδημα υπερβαίνει το δηλωθέν. 2.) Η παράλειψις υποβολής δηλώσεως ή η ανακριβής δήλωσις ή η μη απόδοσις εις το Δημόσιον παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος. 3.) Η παράλειψις υποβολής δηλώσεως ή υποβολή ανακριβούς δηλώσεως φόρου κύκλου εργασιών, εφ' όσον το αμετακλήτως προσδιορισθέν ποσόν φόρου υπερβαίνει το δηλωθέν. 4.) Η παράλειψις υποβολής δηλώσεως φόρου κληρονομίας, ή η εν γνώσει μη αναγραφή εν τη δηλώσει κληρονομαίων περιουσιακών στοιχείων, ή η εν γνώσει δήλωσις ψευδών στοιχείων του παθητικού της κληρονομίας, πάντων τούτων αμετακλήτως διαπιστουμένων. 5.) Η αδικαιολόγητος υπέρ τους εξ μήνας καθυστέρησις καταβολής φόρου εισοδήματος ή κύκλου εργασιών ή κληρονομιών, αμετακλήτως προσδιορισθέντος, βεβαιωθέντος δε παρά τω Δημοσίω Ταμείω και απαιτητού». Αρ. 2: «Συνιστώσιν ωσαύτως αδικήματα φοροδιαφυγής: 1.) Η υπό του φορολογουμένου κατάρτισις απογραφής και ισολογισμού βάσει ανακριβών στοιχείων ως προς το είδος και την πραγματικήν αξίαν των στοιχείων του ενεργητικού και των προς τρίτου υποχρεώσεων. 2.) Η υπό του φορολογουμένου τήρησις ανεπισήμων βιβλίων, εκ της συγκρίσεως των οποίων προς τα τηρούμενα τοιαύτα, βάσει του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων προκύπτει ότι ούτος απέκρυπεν έσοδα ή αγοράς και εν γένει τα υπ' αυτού κτηθέντα κέρδη. 3.) Η υπό των νόμων υποχρέων ή των υπό τούτων εντεταλμένων: α) Μη έκδοσις ή έκδοσις με ανακριβές περιεχόμενον, ως προς το είδος, ποσότητα, αξίαν τίμημα ή αμοιβήν, τιμολογίου αγοράς γεωγραφικών ή άλλων πάσης φύσεως προϊόντων ή τιμολογίων πωλήσεως, δελτίου αποθηκείσεως εις ψυγεία, δελτίου αποστολής αγαθών εις τρίτους, φορτωτικής, δελτίου μεταφοράς δι' αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσεως, τιμολογίου ή δελτίου επί παροχής υπηρεσιών ή εκτελέσεως έργου και δελτίου παροχής υπηρεσιών υπό του ελευθέρου

επαγγελματίου. β) Μη καταχώρισις ή ανακριβής καταχώρισις εις τα βιβλία των προβλεπομένων υπό του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων, αγορών, πωλήσεων, δαπανών, αμοιβών και περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού και υποχρεώσεων. 4.) Η άρνησις του φορολογουμένου όπως θέση εις την διάθεσιν των αρμοδίων φορολογικών οργάνων, τα υπό του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία. 5.) Η παρ' οιουδήποτε τρίτου, μη δεσμευομένου νόμου εξ επαγγελματικού απορρήτου, άρνησις παροχής ή ψευδής παροχή πληροφοριών εις τα αρμόδια φορολογικά όργανα επί γνωστών αυτών γεγονότων ή περιστατικών, αναγομένων εις τον φορολογικόν έλεγχον». Δεν έλειπαν, βέβαια, και οι αντίστοιχες προβλέψεις για τους αυτουργούς του αδικήματος της φοροδιαφυγής στην περίπτωση των νομικών προσώπων, για τα αδικήματα των δημόσιων υπαλλήλων και τέλος την ποινική ευθύνη του προσυπογράφοντος λογιστή.

3.3 Από το π.δ. 99/1977 μέχρι το ν. 2523/1997

Το π.δ. 99/1977 τυποποίησε ως εγκλήματα φοροδιαφυγής συμπεριφορές, που αφορούσαν στις υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, επαναλαμβάνοντας πρόβλεψη για την ποινική ευθύνη σε περιπτώσεις νομικών προσώπων, ενώ με ποινική προστασία εξοπλίστηκε στο νόμο αυτό και η προστασία του φορολογικού απορρήτου. Η άσκηση ποινικής δίωξης και εδώ γινόταν με αποκλειστικό όχημα την «αίτηση» του Οικονομικού Εφόρου.

Έπειτα ακολούθησε το ν.δ. 820/1978 που τυποποίησε στο αρ. 43 §1, 2 και 3 εγκλήματα φοροδιαφυγής, τις ποινές τους και αυστηρότερη μεταχείριση για την περίπτωση της υποτροπής ως εξής: «1.) Εις περίπτωσιν κατά την οποίαν ο υπόχρεος υποπέσει εκ προθέσεως εις μίαν εκ των αναφερομένων εις το προηγούμενον άρθρον παραβάσεων, τιμωρείται υπό του αρμοδίου ποινικού δικαστηρίου δια: α) Ποινής φυλακίσεως τουλάχιστον εξ (6) μηνών. β) Στερήσεως της υπό του νόμου "περί εμπορικών μισθώσεων" παρεχομένης ειδικής προστασίας της επαγγελματικής στέγης και γ) απωλείας του δικαιώματος λήψεως διαβατηρίου δια την αλλοδαπήν ή στερήσεως του υπάρχοντος τοιούτου επί χρονικόν διάστημα από εξ (6) μηνών έως ενός έτους. Αναλόγως προς την σοβαρότητα της αξιοποιού πράξεως επιβάλλονται όλαι αι ανωτέρω ποιναι ή τουλάχιστον μία εξ' αυτών. 2.) Δια των ποινών της προηγουμένης παραγράφου τιμωρείται και ο επιτηδευματίας όστις εκ' προθέσεως δεν εκδίδει τιμολόγιον ή έτερον στοιχείον ή αρνείται να παραδώση βιβλία, έγγραφα και στοιχεία, παραφυλαττομένων των δια τους ελευθέρους επαγγελματίας ισχυουσών διατάξεων περί επαγγελματικού απορρήτου, εκ των οποίων ενδέχεται να προκύπτει απόκρυψις φορολογητέας ύλης ή τηρεί ανακριβή βιβλία και στοιχεία κ εν γένει προβαίνει εις πράξεις ή

παραλείψεις, συνεπεία των οποίων αλλοιούνται ουσιωδώς τα εκ των βιβλίων και στοιχείων προκύπτοντα δεδομένα, ο προϊστάμενος του λογιστηρίου και πας τρίτες, όστις συμπράττει εις τοιαύτας πράξεις ή παραλείψεις, ως και ο ελεύθερος επαγγελματίας δια την μη έκδοσιν αποδείξεως παροχής υπηρεσίας εφ' όσον το επιβληθέν τελεσιδικώς εις βάρος του παραβάτου πρόστιμον είναι ανώτερον των δύο τρίτων (2/3) του ανωτάτου ορίου του προβλεπομένου, κατά περίπτωσιν, υπό των διατάξεων του άρθρου 47 του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων.

3.) Εις περίπτωσιν κατά την οποίαν ο υπόχρεως υποπέσει εκ προθέσεως εκ νέου εντός πενταετίας από της τελέσεως της παραβάσεως εις μίαν εκ των αναφερομένων εις το προηγούμενον άρθρον και εις την παράγραφον 2 του παρόντος άρθρου παραβάσεων αι προβλεπόμεναι υπό της προηγουμένης παραγράφου ποινάί διπλασιάζονται και επιβάλλεται και στέρησις των πολιτικών δικαιωμάτων από δύο (2) έως πέντε (5) έτη».

Ο ν. 1591/1986 σηματοδότησε το πέραςμα στην εποχή συστηματικότερης αντιμετώπισης της ποινικής καταστολής κατά της φοροδιαφυγής. Πέρα από τις τροποποιήσεις, που έφερε στο χώρο του διοικητικού – φορολογικού δικαίου (αρ. 1-30), στο αρ. 31 τυποποίησε τα εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Επιπρόσθετα, εγκλήματα φοροδιαφυγής σχετικά με το ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους τυποποιήθηκαν με το αρ. 51§1 και 2 ν. 1642/1986.

Ο ν. 2238/1994, ο οποίος ήταν ο τελευταίος νόμος πριν τον ν. 2523/1997, αποτέλεσε προσπάθεια κωδικοποίησης των διατάξεων, που ίσχυαν ως τότε, με αυτό να ισχύει και για τους κυρωτικούς κανόνες και τις ποινικοοικονομικές διατάξεις σχετικά με την φοροδιαφυγή.

Ένα σημαντικό σημείο του ρυθμιστικού πλαισίου του ν. 2238/1994, στο οποίο οφείλει να αναφερθεί κανείς, είναι το σύνολο των σκληρών παρεπόμενων ποινών, που προβλέφθηκαν στα αρ. 95§12 και 13: 12.) «Η καταδίκη για το αδίκημα της παραγράφου 1 αυτού του άρθρου επιφέρει αυτοδικαίως κατά του καταδικασθέντος φυσικού προσώπου και του υπόχρεου νομικού προσώπου: α) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, των νομικών προσώπων δημόσιου δικαίου, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας για χρονικό διάστημα ενός (1) έτους. β) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα ενός (1) έτους. γ) Την απαγόρευση για περίοδο τριών (3) ετών της σύναψης συμβάσεων με το κράτος ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς. δ) Την απώλεια του δικαιώματος για περίοδο τριών (3) ετών λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων. 13.) Απόσπασμα της απόφασης του δικαστηρίου παραδίδεται μέσα σε πέντε (5) ημέρες από της εκδόσεώς της από το γραμματέα της έδρας

του δικαστηρίου στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, η οποία επιμελείται αμέσως για την κοινοποίηση της στις αρμόδιες αρχές προς εφαρμογή των κυρώσεων της προηγούμενης παραγράφου». (Τερτσίδης Μιχαήλ, Η ποινικοδικονομική όψη της καταστολής της φοροδιαφυγής στην Ελληνική έννομη τάξη, 2018).

Τέλος, τρία ζητήματα, που αφορούν το ποινικοδικονομικό δίκαιο έχουν ιδιαίτερη σημασία: α) ο ν. 2238/1994, ακολουθώντας την αντίστοιχη τάση, που εκδήλωσαν και άλλοι προαναφερθέντες νόμοι, θέλησε να καταστήσει αυστηρότερη την καταστολή της φοροδιαφυγής, αποκλείοντας ex lege εκτός από την μετατροπή και την αναστολή της ποινής, και το ανασταλτικό αποτέλεσμα της έφεσης (αρ. 95§6: «[...] η δε άσκηση της έφεσης δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα»), β) εμφανίζεται και στον ν. 2238/1994 η προσπάθεια του νομοθέτη να ασκήσει ασφυκτική πίεση στους δράστες της φοροδιαφυγής μέσω της νομοθετικής αναβάθμισης ορισμένων εγκλημάτων φοροδιαφυγής (αυτά του αρ. 95§1) σε αυτόφωρα εγκλήματα αρ. 95§14): Τα αδικήματα της παραγράφου 1 θεωρούνται πάντοτε αυτόφωρα, και γ) τέλος, και ο νομοθέτης του ν. 2238/1994 αποφάσισε να περιχαρακώσει νομοθετικά την ανεξαρτησία μεταξύ επιβολής (διοικητικών) κυρώσεων και ποινών (αρ. 93§5): «Οι ανωτέρω ποινές επιβάλλονται ανεξάρτητο από τους πρόσθετους φόρους και τα Πρόστιμα που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις». (Τερτσίδης Μιχαήλ, Η ποινικοδικονομική όψη της καταστολής της φοροδιαφυγής στην Ελληνική έννομη τάξη, 2018).

3.4 Ο ν. 2523/1997

Ο Ν. 2523/1997, που καθιερώθηκε σύντομα στις συναλλαγές με την (ενδεικτική για την πρακτική σημασία του) ονομασία «Φορολογικό Ποινολόγιο», αποτελεί τον κεντρικό νομοθετικό άξονα στην ελληνική έννομη τάξη σε ό,τι αφορά την επιβολή κυρώσεων για προσβολή φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, η διαχείριση (βεβαίωση - είσπραξη) των οποίων διενεργείται από τις Δ.Ο.Υ. Αν και από άποψη αυστηρότητας δεν υπολείπεται προγενέστερων νομοθετημάτων, ο Ν. 2523/1997 συνιστά μία θετική εξέλιξη στο φορολογικό κυρωτικό χώρο. Αυτό συνέβη διότι αποφάσισε να ενοποιήσει σε ένα ενιαίο νομοθετικό σώμα το κυρωτικό σύστημα που αφορούσε τη ποινική καταστολή της φοροδιαφυγής, αντιμετωπίζοντας αποτελεσματικά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής και εξασφαλίζοντας ασφάλεια δικαίου, ενότητα και διαφάνεια εφαρμογής. (Τερτσίδης Μιχαήλ, Η ποινικοδικονομική όψη της καταστολής της φοροδιαφυγής στην Ελληνική έννομη τάξη, 2018).

Πιο συγκεκριμένα, με το Ν. 2523/1997 αποποινικοποιήθηκε π.χ. το αδίκημα της εκπρόθεσμης δήλωσης απόδοσης Φ.Π.Α. ή άλλων παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων, που προβλεπόταν στο άρθρο 95 παρ. 1 Κ.Φ.Ε., μία πληθώρα αδικημάτων σε σχέση με την τήρηση και επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. (μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. (μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων, τήρηση ανακριβών βιβλίων και στοιχείων, μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων στο φορολογικό έλεγχο κ.ά.), που τυποποιούνταν μεταξύ άλλων στο άρθρο 31 παρ. 1 περ. β' έως στ' Ν. 1591/1986 και στο άρθρο 31 παρ. 1 και 3 Ν. 2214/1994, το αδίκημα των υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων που προβλεπόταν στα άρθρα 94 και 39 Κ.Φ.Ε. (Παπακυριάκου Θεόδωρος, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, 2005).

Επίσης εισήγαγε σε αυτόν αισθητά μεγαλύτερη διαφάνεια και δικαιοσύνη με τους ακόλουθους τρόπους: α) Συστηματοποίησε τις διάφορες κατηγορίες φορολογικών παραβάσεων τόσο στο διοικητικό κυρωτικό χώρο (παραβάσεις σχετικά με την υποβολή φορολογικών δηλώσεων, παραβάσεις σχετικά με τη χρήση του Α.Φ.Μ., παραβάσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, παραβάσεις σχετικά με την καταβολή ειδικών τελών κ.λπ.) όσο και στον ποινικό χώρο (φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος, φοροδιαφυγή στη φορολογία πλοίων, φοροδιαφυγή στο Φ.Π.Α. και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, παραβάσεις σε σχέση με τη χρήση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. β) Περιέστειλε δραστικά τις ποινικές διατάξεις, και συνέβαλε ουσιαστικά στον εξορθολογισμό των διοικητικών κυρώσεων. γ) Καθιέρωσε ενιαία ορολογία και (σχετικά) αντικειμενικά ελέγξιμο τρόπο υπολογισμού στις διάφορες κατηγορίες διοικητικών κυρώσεων, αίροντας έτσι την εννοιολογική σύγχυση, τις πολλαπλές αλληλοεπικαλύψεις και τις αξιολογικές αντιφάσεις του προγενέστερου δικαίου. (Παπακυριάκου Θεόδωρος, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, 2005).

3.5 Το ισχύον νομοθετικό καθεστώς

Έχοντας ως κριτήρια αφενός την παραδοσιακή διάκριση μεταξύ των ΔΟΥ και των Τελωνείων, σε ό,τι αφορά τα κρατικά όργανα που είναι αρμόδια για τη βεβαίωση και είσπραξη των διαφόρων κατηγοριών φόρων, και αφετέρου την κρατούσα κατηγοριοποίηση των –υπό ευρεία έννοια– πράξεων φοροδιαφυγής σε πράξεις φοροαποφυγής, πράξεις φοροδιαφυγής και πράξεις (απλής) φορο-υπερημερίας, τα άρθρα 66 έως 71 ΚΦΔ, που προστέθηκαν στον ΚΦΔ με το άρθρο 8 ν. 4337/2015, συγκροτώντας το 12ο κεφάλαιο του ΚΦΔ με τον τίτλο «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής – Ποινικές Κυρώσεις», συνιστούν από την 17.10.2015 τις διατάξεις εκείνες που θέτουν στην ελληνική έννομη τάξη το ποινικό κυρωτικό πλαίσιο αναφοράς για πράξεις φοροδιαφυγής σε σχέση με φόρους που βεβαιώνονται και

εισπράττονται από τις Δ.Ο.Υ. (Φωτόπουλος Ιωάννης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018).

Πιο συγκεκριμένα, οι βασικές τροποποιήσεις του ν. 4337/2015 απαντώνται στο αρ. 8 ν. 4337/2015, με το οποίο αναριθμήθηκαν τα άρθρα 66 και 67 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Μέρους Α' του ΚΦΔ σε 72 και 73, το Κεφάλαιο Δωδέκατο σε Κεφάλαιο Δέκατο Τρίτο, και τα άρθρα 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75 και 76 ΚΦΔ αναριθμήθηκαν σε 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81 και 82 και προστέθηκε νέο Κεφάλαιο Δωδέκατο, στο οποίο (αρ. 66-71) απαντώνται οι νέες ουσιαστικές και δικονομικές ποινικές διατάξεις για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Τα αρ. **66-71** του **ΚΦΔ** έχουν, λοιπόν, σήμερα ως εξής:

Άρθρο 66. Εγκλήματα φοροδιαφυγής 1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει 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, β) 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, 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, γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου. **3.** Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) 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 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.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη 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) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, 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. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, 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. 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 συμμετοχος. 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 και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό 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. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά

κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. 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. 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 εκδόμενου 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.

Στην ρύθμιση του ένατου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 66 ΚΦΔ ο νομοθέτης δεν παύει να κάνει λόγο για μια περίπτωση εικονικότητας που αφορά «πραγματική συναλλαγή». Ως εκ τούτου, ορολογικά, εξακολουθεί να διακρίνει τις περιπτώσεις όπου το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται για «πραγματική συναλλαγή», από τις περιπτώσεις του έκτου εδαφίου, όπου το φορολογικό στοιχείο «εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής». Έτσι, έστω και χωρίς πλέον την επιθυμητή για την ασφάλεια δικαίου συστηματική καθαρότητα, παραμένει και στο νέο δίκαιο η διάκριση μεταξύ εικονικότητας ως προς τη συναλλαγή και εικονικότητας ως προς το πρόσωπο. Συνεπώς, οι μη αποποινικοποιημένες περιπτώσεις της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο μπορούν να διώκονται μόνο με τη διάταξη που τυποποιεί τη βασική μορφή του αδικήματος. –Κατά τα λοιπά, η αποποινικοποίηση που έλαβε χώρα θυμίζει εν μέρει την αποποινικοποίηση της αποδοχής πλαστών φορολογικών στοιχείων, η οποία είχε συντελεσθεί με τη θέσπιση του Ν 2523/1997. Και εκεί, η πράξη της έκδοσης του πλαστού φορολογικού στοιχείου είχε παραμείνει αξιόποινη για τον εκδότη, ενώ παράλληλα είχε τεθεί εκτός αξιολογίου η πράξη της αποδοχής του ίδιου στοιχείου. Πίσω και από τις δύο νομοθετικές επεμβάσεις φαίνεται να βρίσκεται η αντίληψη ότι ο αποδέκτης που λαμβάνει το αναγραφόμενο στο στοιχείο αγαθό και καταβάλλει το οφειλόμενο τίμημα είναι κατά τεκμήριο καλόπιστος και, ως εκ τούτου, δεν είναι σκόπιμο να διώκεται για μια παράβαση που σε τελική ανάλυση φαίνεται να εξυπηρετεί αποκλειστικά σκοπιμότητες του εκδότη. (Παπακυριάκου Θεόδωρος, Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ, Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, (2016), Η ποινική ευθύνη για παραβάσεις σε σχέση με την έκδοση ή την αποδοχή φορολογικών στοιχείων μετά τον Ν. 4337/2015)

Σχετική με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ είναι η με αριθ. 134/2016 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), με την οποία δίνεται απάντηση στο ερώτημα αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δικαιούται να εκπέσει από το φόρο

εκροών, ήτοι από αυτόν που αναλογεί στις ενεργούμενες από τον λήπτη πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν (φόρο εισροών), όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και ο λήπτης ήταν καλόπιστος. Προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ αποτελεί η έκδοση νόμιμου δικαιολογητικού, υπό την έννοια ότι θα πρέπει να έχει εκδοθεί νομότυπα, ήτοι αφενός μεν να προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να φέρει όλα τα στοιχεία που κατά το νόμο απαιτούνται. Φυσικά η ύπαρξη νομότυπου δικαιολογητικού δεν αναιρεί α priori τη συνδρομή της εικονικότητας, η οποία μπορεί να υφίσταται και επί νομοτύπου εκδοθέντος δικαιολογητικού. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της εν λόγω εικονικότητας και πιο συγκεκριμένα αρκεί να αποδειχθεί είτε ότι: α) ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, (οπότε ο λήπτης βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), β) είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι γ) εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο, σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. (ΣτΕ 3336/2015, 1405/2015, 4629/2014, 4473/2014, 721/2014, 4328/20213, 533/2013).

6. 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 ιδιαίτερων τεχνασμάτων συνιστά επιβαρυντική περίπτωση.

Άρθρο 67. Αυτουργοί και συνεργοί 1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους: 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. 2. Επίσης, αυτουργοί των ανωτέρω εγκλημάτων, κατά την έννοια της προηγούμενης παραγράφου, θεωρούνται και: α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλοτρίων κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. 3. 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 τιμωρείται ως άμεσος συνεργός. (Βλ. σχ. ΑΠ 1015/2019, ΑΠ 90/2015). 4. Αυτουργοί ή 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.

Σε ό,τι αφορά τη συναφή διαδικασία, η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ, ή το αρμόδιο όργανο της φορολογικής αρχής ή της οικονομική αστυνομία, και με αυτή ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η άσκηση ποινικής δίωξης. Ορθά έχει γίνει δεκτό από το ΝΣΚ με την υπ' αριθ. 254/2017 γνωμοδότησή του ότι δεν είναι επιτρεπτή η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τη φορολογική διοίκηση για παραγραφείς χρήσεις. (Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό δίκαιο, 6η έκδ., 2020)

Άρθρο 68. **1.** 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. **2.** 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. **3.** 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. **4.** 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. **5.** Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων 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. **6.** 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. **7.** Κατά τα λοιπά, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και του Γενικού Μέρους του Ποινικού Κώδικα.

Άρθρο 69. Για τα εγκλήματα του παρόντος νόμου μετατροπή και αναστολή της ποινής γίνεται κατά τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 82 και 99 επ. του Ποινικού Κώδικα. Σε περίπτωση πρώτης υποτροπής, αν μετατραπεί η ποινή, κάθε ημέρα φυλάκισης υπολογίζεται σε ποσό από είκοσι (20) έως εκατό (100) ευρώ. Δεν επιτρέπεται μετατροπή της ποινής σε περίπτωση δεύτερης και κάθε περαιτέρω υποτροπής.

Άρθρο 70. 1. Υποθέσεις για εγκλήματα των άρθρων 17, 18 και 19 του ν. 2523/1997, εάν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου έχει γίνει επίδοση κλητηρίου θεσπίσματος ή κλήσης στον κατηγορούμενο, εκδικάζονται από το αρμόδιο δικαστήριο στο οποίο έχουν εισαχθεί. **2.** Αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων για εγκλήματα των άρθρων 17, 18 και 19 του ν. 2523/1997 που εκδόθηκαν για ποσά μικρότερα από τα οριζόμενα στο άρθρο 66 και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν εκτελούνται. Αν άρχισε η εκτέλεσή τους, διακόπτεται. Εκκρεμείς μηνυτήριες αναφορές για εγκλήματα που προβλέπονται στο πρώτο εδάφιο δεν εισάγονται για συζήτηση και οι σχετικές δικογραφίες τίθενται στο αρχείο με πράξη του αρμόδιου εισαγγελέα.

Άρθρο 71. 1. Τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν, καταργούνται. Οπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν. 2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του παρόντος Κεφαλαίου (άρθρα 66-70). **2.** Τα ποσά των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ και των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, των περιπτώσεων α) και β), αντίστοιχα, της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του νόμου 1882/1990 («Ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους»), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, αντικαθίστανται από τα ποσά των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ και διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ, αντίστοιχα. Αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων που εκδόθηκαν για χρέη μικρότερα από εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δεν εκτελούνται. Αν άρχισε η εκτέλεσή τους, διακόπτεται. Εκκρεμείς αιτήσεις Προϊσταμένων Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών ή Ελεγκτικών Κέντρων ή Τελωνείων για χρέη κατώτερα αυτού του ποσού, δεν εισάγονται για συζήτηση. Η αναστολή της παραγραφής των χρεών, κατώτερων του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ, για τα οποία υποβλήθηκε αίτηση ποινικής δίωξης, λήγει με τη δημοσίευση του νόμου αυτού, η παραγραφή συνεχίζεται και δεν συμπληρώνεται πριν την πάροδο έτους από τη λήξη της αναστολής.

Για την ορθή επισκόπηση του ισχύοντος φορολογικού νόμου, οφείλει κανείς να ξεκινήσει από το αρ. 71§1 ΚΦΔ, το οποίο καταργεί ρητά τα αρ. 17, 18, 19 και 21 ν. 2523/1997, οπότε με τον ν. 4337/2015 έχουν καταργηθεί όλα τα εγκλήματα φοροδιαφυγής του ν. 2523/1997 και οι ουσιαστικές και δικονομικές διατάξεις, που απαντώνταν στο αρ. 21 ν. 2523/1997, με

αποτέλεσμα να οφείλει να συμπεράνει κανείς ότι το σύνολο των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, καθώς και οι δικονομικές αποκλίνοσες ρυθμίσεις τους βρίσκονται όλες σήμερα στον ΚΦΔ.

Αξίζει να επισημάνουμε πως τα άρθρα 66 έως 71 ΚΦΔ δεν καταλαμβάνουν πράξεις φοροδιαφυγής σε σχέση με φόρους που βεβαιώνονται και εισπράττονται από τα Τελωνεία (εφεξής: φόροι αρμοδιότητας των Τελωνείων), ακόμη και όταν οι φόροι αυτοί εμπίπτουν από συστηματική άποψη στις γενικές κατηγορίες φόρων που μνημονεύονται στο άρθρο 66 ΚΦΔ. Έτσι, π.χ., οι εισπραττόμενοι από τα Τελωνεία ΕΦΚ στα αλκοολούχα ποτά, στα βιομηχανοποιημένα καπνά ή στα ενεργειακά προϊόντα, αν και συνιστούν επιρριπτόμενους φόρους, δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχ. β' ΚΦΔ. Το ποινικό κυρωτικό πλαίσιο αναφοράς για τις πράξεις φοροδιαφυγής σε σχέση με αυτούς τους φόρους, όπως και γενικότερα για τους φόρους αρμοδιότητας των Τελωνείων, εξακολουθεί να τίθεται (κατ' αρχήν) από τα άρθρα 119Α, 137 και 155 επ. ν. 2960/2001 (Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας). Συνεπώς συνεχίζεται και στο νέο δίκαιο η μακρόχρονη παράδοση διάκρισης μεταξύ του φορολογικού ποινικού δικαίου με στενή έννοια και του τελωνειακού ποινικού δικαίου, η οποία εδράζεται στη διαφορετικότητα των οργάνων διαχείρισης της εκάστοτε φορολογικής ύλης.

3.6 Συνοπτική επισκόπηση των αλλαγών

Στο βιβλίο «Η ποινική ευθύνη για παραβάσεις σε σχέση με την έκδοση ή την αποδοχή φορολογικών στοιχείων μετά τον Ν. 4337/2015», ο Θεόδωρος Παπακυριάκου, Επικ. Καθηγητή της Νομικής Σχολής Α.Π.Θ., παρουσιάζει ως κάτωθι τις βασικές διαφορές που διαπιστώνει κανείς συγκρίνοντας τις παλαιές με τις νέες διατάξεις:

Πρώτον, όπως έχει σημειωθεί σε προγενέστερο σημείο της παρούσας εργασίας, αποποινικοποιήθηκαν οι παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και της έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, οι οποίες τυποποιούνταν σε βαθμό πλημμελήματος στην παρ. 5 του άρθρου 19 Ν. 2523/1997. Πλέον για τις παραβάσεις αυτές προβλέπονται μόνο διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες υπολογίζονται με σημείο αναφοράς το ποσό ΦΠΑ, την πληρωμή του οποίου επεδίωξε να αποφύγει ο παραβάτης.¹

¹ Βλ. άρθρο 58 Α περ. 1 ΚΦΔ: «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα πρόκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Δεύτερον, αποποινικοποιήθηκε η παράβαση της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, όταν η εικονικότητα αφορά αποκλειστικά το πρόσωπο του εκδότη²

Τρίτον, διατηρήθηκε μεν, κατά τα λοιπά, η ποινικοποίηση των παραβάσεων της έκδοσης πλαστών ή εικονικών, της αποδοχής εικονικών και της νόθευσης φορολογικών στοιχείων, αυξήθηκαν όμως τα χρηματικά όρια για τη στοιχειοθέτηση των διακεκριμένων παραλλαγών του οικείου βασικού αδικήματος. Ειδικότερα, ενώ με τον Ν. 2523/1997 οι διακεκριμένες παραλλαγές, οι οποίες αφορούσαν και εξακολουθούν να αφορούν αποκλειστικά την έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων για (μερικά ή ολικά) ανύπαρκτη συναλλαγή, είχαν ως όρια θεμελίωσης τα 3.000 (: διακεκριμένο πλημμέλημα) και τα 150.000 ευρώ (: κακούργημα) συνολικής εικονικής αξίας, πλέον τα όρια του διακεκριμένου πλημμελήματος και του κακούργηματος έχουν αναβιβαστεί, αντίστοιχα, στα 75.000 και στα 200.000 ευρώ.

Τέταρτον, μειώθηκε το ανώτατο όριο απειλούμενης ποινής για την προαναφερόμενη κακούργηματική παραλλαγή από τα 20 στα 10 χρόνια κάθειρξη.

Πέμπτον, καταργήθηκε η προβλεπόμενη στο άρθρο 19 παρ. 1 εδ. τρίτο Ν. 2523/1997 παρεπόμενη ποινή του κλεισίματος, μέχρι ένα μήνα, του καταστήματος, του γραφείου, του εργοστασίου, του εργαστηρίου, της αποθήκης και γενικά της επαγγελματικής εγκατάστασης του δράστη, όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικαζόταν, υπερέβαινε το ποσό των 235.000 ευρώ.

Έκτον, θεσπίστηκε ρήτρα ειδικής απόλυτης επικουρικότητας συνολικά για όλες τις μορφές του αδικήματος, η οποία προβλέπει την απώθηση της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 66 ΚΦΔ, όταν ο δράστης τέλεσε το οικείο (τυπικό) αδίκημα για να προπαρασκευάσει ή να υποστηρίξει την τέλεση κάποιου (ουσιαστικού) αδικήματος φοροδιαφυγής των παρ. 1 έως 4, για το οποίο και τελικά τιμωρείται ως αυτουργός ή συμμετοχος, αντίστοιχα.

Έβδομον, θεσπίστηκε για όλα τα αδικήματα φοροδιαφυγής του άρθρου 66 ΚΦΔ και, συνεπώς, και για τα (τυπικά) αδικήματα της παρ. 5, ανεξαρτήτως αν πρόκειται για τη βασική

² Βλ. τη νεοπαγή πρόβλεψη του άρθρου 66 παρ. 5 εδ. ένατο ΚΦΔ, η οποία ορίζει τα εξής: «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». Αντίθετα, το άρθρο 19 παρ. 4 εδ. πρώτο Ν. 2523/1997 όριζε, γενικά, ως εικονικό κάθε «στοιχείο που εκδίδεται ... για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο», χωρίς να εξαιρεί από την εμβέλεια του ορισμού την προαναφερόμενη περίπτωση του εικονικού ως προς τον εκδότη στοιχείου.

μορφή ή για διακεκριμένη παραλλαγή, μια νέα επιβαρυντική περίπτωση, αυτή της χρήσης ιδιαίτερων τεχνασμάτων.

Όγδοον, για τις περιπτώσεις που η παράβαση τελείται στο όνομα νομικών προσώπων ή άλλων συλλογικών οντοτήτων επεκτάθηκε ρητά η δυνατότητα θεμελίωσης αυτουργικής ποινικής ευθύνης και σε βάρος προσώπων που διοικούν εν τοις πράγμασι την οντότητα, χωρίς να έχουν κάποια από τις ρητές τυπικές ιδιότητες ή θέσεις, που απαριθμούνταν στο άρθρο 20 Ν. 2523/1997 και απαριθμούνται, πλέον, στο άρθρο 67 ΚΦΔ. Το συγκεκριμένο βήμα είχε πάντως ήδη γίνει από τη νομολογία και, ως εκ τούτου, η εν λόγω αλλαγή κωδικοποιεί, ουσιαστικά, νομολογιακό δίκαιο.³

Ένατον, φαίνεται να διευρύνθηκε ο χρόνος παραγραφής όλων των μορφών του αδικήματος καθώς το χρονικό σημείο έναρξης της προθεσμίας παραγραφής μετατέθηκε από τον χρόνο θεώρησης της έκθεσης ελέγχου στον (μεταγενέστερο) χρόνο οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής λόγω μη άσκησης προσφυγής ή, άλλως, στον χρόνο έκδοσης τελεσίδικης απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής που τυχόν άσκησε ο δράστης.⁴

Δέκατον προβλέφθηκε για όλες τις μορφές του αδικήματος, ανεξαρτήτως αν πρόκειται για κακούργημα ή πλημμέλημα, η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης, με μόνη ρητή –αν εστιάσει κανείς την προσοχή του αποκλειστικά στο άρθρο 68 παρ. 1 ΚΦΔ– δικονομική προϋπόθεση την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τη Φορολογική Διοίκηση ή τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας.⁵

³Βλ. ενδεικτικά ΑΠ 1028/2012, ΝΟΜΟΣ, που επικυρώνει ως ειδικά και εμπειρισταωμένα αιτιολογημένη την απόφαση του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου, με την οποία οι κατηγορούμενοι είχαν κηρυχθεί ένοχοι για το αδίκημα του άρθρου 19 παρ. 1 Ν. 2523/1997, αφενός γιατί «τυγχάνοντες πραγματικοί υπόχρεοι ως de facto διαχειριστές και ελέγχοντες τις δραστηριότητες της εταιρίας ... εξέδωσαν προς διάφορες επιχειρήσεις τα αναφερόμενα αναλυτικά ... φορολογικά στοιχεία, τα οποία είναι εικονικά, διότι εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους» και αφετέρου «γιατί τυγχάνοντες πραγματικοί υπόχρεοι ως de facto διαχειριστές και ελέγχοντες τις δραστηριότητες της εταιρίας ... ζήτησαν, έλαβαν και καταχώρησαν στα βιβλία της πιο πάνω επιχείρησης τα πιο κάτω αναλυτικά αναφερόμενα φορολογικά στοιχεία, τα οποία είναι εικονικά, διότι εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους». ΑΠ 195/2015, Π 851/2013.

⁴Βλ. τις ταυτόσημες κατά περιεχόμενο διατάξεις των άρθρων 55Α παρ. 3 και 68 παρ. 2 ΚΦΔ: «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». Αντίθετα, στο άρθρο 21 παρ. 10 εδ. τρίτο Ν. 2523/1997 ορίζονταν τα εξής: «Στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος Νόμου η παραγραφή αρχίζει από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο».

⁵Βλ. άρθρο 68 παρ. 1 ΚΦΔ άρθρο 55 Α παρ. 1 ΚΦΔ. Υπό το καθεστώς του Ν. 2523/1997, για τα οικεία αδικήματα προβλεπόταν είτε άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης με βάση τα πορίσματα του

Ενδέκατον, έπαυσε κάθε δυνατότητα πρόσδοσης πλασματικής διάρκειας τέλεσης στα συζητούμενα αδικήματα, με ό,τι αυτό θα μπορούσε να συνεπάγεται κάθε φορά για τη δικονομική τους αντιμετώπιση, στον βαθμό που καταργήθηκε η ρύθμιση του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. πρώτο Ν. 2523/1997, που είχε αναγάγει καταχρηστικά, για λόγους δικονομικής σκοπιμότητας, όλα τα αδικήματα του οικείου νόμου σε διαρκή και, κατ' επέκταση, σε «συνεχή αυτόφωρα».⁶

Καταλήγοντας, σύμφωνα με τον κ. Χαράλαμπο Καραμπέλη, ο Ν. 4174/2013 θεσπίστηκε για να συγκεντρώσει σε ένα νομοθέτημα τις ποινικές κυρώσεις των τριών βασικών φορολογικών αδικημάτων, δηλαδή της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ) (άρθρο 66 παρ. 1 περ. α' του νόμου), της μη απόδοσης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλων παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 66 παρ. 1 περ. β') και της έκδοσης ή αποδοχής πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών στοιχείων (άρθρο 66 παρ. 5).

Το υποκείμενο των αδικημάτων του άρθρου 66 παρ. 1 δεν είναι άλλο από το υποκείμενο του φόρου, όπως αυτό ορίζεται στην αντίστοιχη φορολογική νομοθεσία για τα φυσικά πρόσωπα και στο άρθρο 67 για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, τις ΕΠΕ και τις ΙΚΕ, καθώς και τα άλλα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται εκεί.

Επιπλέον, απαιτείται δόλος, που πρέπει να καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης του αδικήματος, τα οποία όμως βρίσκονται και εκτός της διατύπωσης του άρθρου 66, στις ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις που παραβιάζει ο φορολογούμενος, όταν δεν υποβάλλει, ενώ έχει υποχρέωση, δήλωση ή όταν υποβάλλει δήλωση ανακριβή, η οποία δεν περιλαμβάνει τα δεδομένα που ορίζουν οι οικείες φορολογικές διατάξεις.

φορολογικού ελέγχου, όταν επρόκειτο για την κακουργηματική παραλλαγή, είτε άσκηση της δίωξης μετά την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς που προέκυπτε με βάση την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου, για όλες τις άλλες περιπτώσεις. Βλ. άρθρο 21 παρ. 2 Ν. 2523/1997.

⁶Βλ. άρθρο 21 παρ. 10 εδ. πρώτο Ν. 2523/1997: «Στα αδικήματα του παρόντος νόμου, χρόνος τέλεσης είναι το χρονικό διάστημα από την ημέρα κατά την οποία για πρώτη φορά όφειλε να ενεργήσει ο υπαίτιος μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής». Στη θεωρία επισημαινόταν, βέβαια, ορθά, κατ' επίκληση ιδίως της Αιτιολογικής Έκθεσης του Ν. 3943/2011, ο οποίος προσέθεσε στον Ν. 2523/1997 το παραπάνω εδάφιο, ότι τα αδικήματα του άρθρου 19 Ν. 2523/1997 δεν συμπεριλαμβάνονταν, ούτως ή άλλως, σ' αυτά τα οποία ο νομοθέτης θέλησε να θεσπίσει «ως διαρκή και επομένως, ως συνεχή αυτόφωρα». Βλ Δημήτριάνα, Εγκλήματα φοροδιαφυγής [2011], σελ. 292, αρ. περιθ. 427. Βλ. έτσι και ΣυμβΠλημΑθ 1494/2012, ΠοινΧρ 2014, 308-309, 311.

Καθίσταται σαφές ότι η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος δεν αποσαφηνίζεται χωρίς την άμεση παραπομπή στις αντίστοιχες διατάξεις που ορίζουν το υποκείμενο, το αντικείμενο, τον χρόνο, αλλά και τον τρόπο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και, συνακόλουθα, της τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής (λευκός ποινικός νόμος). Αν από αμέλεια δεν συμπεριλήφθηκαν στη δήλωση τα υποχρεωτικά από τον νόμο στοιχεία, επειδή ο φορολογούμενος δεν γνώριζε ή παρερμήνευσε ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις, τότε δεν έχει γνώση της ανακρίβειας της δήλωσής του και του γεγονότος ότι αποκρύπτει καθαρά εισοδήματα, συνεπώς δεν στοιχειοθετείται ο αναγκαίος για την κατάφαση του αδικού δόλος.

Περαιτέρω, το αδίκημα της φοροδιαφυγής είναι έγκλημα σκοπού («προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου» είναι η διατύπωση του νόμου). Η διάκριση του αδικήματος από πλημμέλημα σε κακούργημα συνίσταται σε ένα αριθμητικό μέγεθος, αποσυνδεδεμένο από οποιεσδήποτε μεθοδεύσεις και τεχνάσματα του φορολογουμένου. Επιπλέον, στις μορφές του αδικήματος έχει προστεθεί και η παράνομη επιστροφή του ΦΠΑ με εξαπάτηση της φορολογικής αρχής, δηλαδή μια ειδική μορφή απάτης σε βάρος του Δημοσίου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΤΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΑΔΙΚΗΜΑ ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΧΡΕΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΚΑΙ ΤΡΙΤΟΥΣ

4.1 Άρθρο 25 Ν. 1882/1990

Το άρθρο 25 Ν 1882/1990 εντάσσεται συστηματικά στο Κεφάλαιο Η' του Νόμου «Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις» υπό τον τίτλο «Μέτρα για την είσπραξη των Δημοσίων Εσόδων». Η παρ.1 του άρθρου 25 του Ν. 1882 όπως είχε τροποποιηθεί με την παρ.2 άρθρ.18 και παρ.2-4 άρθρ.28 του Ν.2948/2001 και συμπληρωθεί με το άρθρο 34 Ν.3016/2002, (ΦΕΚ 110/17.5.2002), με την παρ.1 άρθρ.34 Ν.3220/2004, (ΦΕΚ Α15), το άρθρο 3 παρ.1 Ν.3943/2011, (ΦΕΚ Α 66/31.3.2011) αντικαταστάθηκε με το άρθρο 20 του Ν.4321/2015 (ΦΕΚ Α 32/21.3.2015) και έχει ως εξής:

1. Όποιος 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 για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων (4) μηνών τιμωρείται με ποινή φυλάκισης:

α) 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".

β) 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" .

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.

«Στην αίτηση και στον πίνακα χρεών που υποβάλλονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν συμπεριλαμβάνονται και δεν υπολογίζονται για τον προσδιορισμό της ευθύνης του προσώπου, τα χρέη που προέρχονται από τη μη εκτέλεση χρηματικών ποινών που επιβλήθηκαν από ποινικό δικαστήριο και οι σχετικές με αυτά προσαυξήσεις, τόκοι και λοιπές επιβαρύνσεις καθώς και τα χρέη από τα αδικήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας μαζί με τις σχετικές με αυτά προσαυξήσεις, τόκους και λοιπές επιβαρύνσεις.»

Το μέσα σε « » πιο πάνω εδάφιο προστέθηκε με το άρθρο 469 του Ποινικού Κώδικα, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο Ν.4619/2019, ΦΕΚ Α 95.

Η πράξη μπορεί να κριθεί ατιμώρητη, εάν το ποσό που οφείλεται εξοφληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης σε οποιονδήποτε βαθμό.

Τα ποσά των περιπτώσεων α' και β' αναπροσαρμόστηκαν ως άνω με τη παρ.2 άρθρου 71 παρ.2 Ν.4174/2014, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 8 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015, με την οποία ορίζεται επίσης ότι:

«Αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων που εκδόθηκαν για χρέη μικρότερα από εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δεν εκτελούνται. Αν άρχισε η εκτέλεσή τους, διακόπτεται. Εκκρεμείς αιτήσεις Προϊσταμένων Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών ή Ελεγκτικών Κέντρων ή Τελωνείων για χρέη κατώτερα αυτού του ποσού, δεν εισάγονται για συζήτηση. Η αναστολή της παραγραφής των χρεών, κατώτερων του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ, για τα οποία υποβλήθηκε αίτηση

ποινικής δίωξης, λήγει με τη δημοσίευση του νόμου αυτού, η παραγραφή συνεχίζεται και δεν συμπληρώνεται πριν την πάροδο έτους από τη λήξη της αναστολής.»⁷

2. Στις πιο κάτω περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου και τρίτων πλην ιδιωτών, 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 που 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.

3. 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

⁷ Προηγούμενη σχετική ρύθμιση βλ. στο άρθρο 20 του Ν.4321/2015 (ΦΕΚ Α 32/21.3.2015).

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 ιδιότητας 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.

4. Για χρέη βεβαιωμένα σε βάρος κληρονομούμενου η ποινική δίωξη των κληρονόμων ασκείται μετά ένα (1) έτος από την πάροδο της προθεσμίας προς αποποίηση της επαχθείσας κληρονομιάς ή κληροδοσίας.

5. 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 αξιόποιο σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης. Επίσης, 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.

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

7. Η υποβολή αίτησης ποινικής δίωξης αναστέλλει την παραγραφή του χρέους για το οποίο υποβλήθηκε μέχρι να εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση. Ο χρόνος παραγραφής του χρέους δεν συμπληρώνεται πριν την πάροδο ενός έτους από τη λήξη της αναστολής.⁸

8. 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.⁹

⁸ Η παρ.7 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2 άρθρ.34 Ν.3220/2004, ΦΕΚ Α 15/28.1.2004.

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.¹⁰

9. Προκειμένου περί χρεών της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, ήδη ληξιπρόθεσμων κατά την έναρξη ισχύος της παρούσης παραγράφου, τα ποινικά αδικήματα των περιπτώσεων α', β', γ' και δ' της παραγράφου αυτής, τελούνται με τη συνέχιση της μη καταβολής τους μετά την πάροδο τεσσάρων (4) μηνών από την έναρξη ισχύος των διατάξεων της παρούσας παραγράφου.»¹¹

Με μεταγενέστερες διατάξεις παρέχεται δυνατότητα ρύθμισης οφειλών με την οποία και αναστέλλεται η ποινική δίωξη.

Για τους σκοπούς του παρόντος, ως «βασικά αδικήματα» νοούνται τα ακόλουθα:

α)...β)... ιστ) τα αδικήματα: αα) ...ββ) ...γγ) μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο που προβλέπονται στο άρθρο 25 του ν. 1882/1990 (Α' 43), με την εξαίρεση της περ. α' της παρ. 1, καθώς και της μη καταβολής χρεών που προκύπτουν από χρηματικές ποινές ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί από τα δικαστήρια ή από διοικητικές και άλλες αρχές..."¹²

(ΝΟΜΟΣ, ΒΑΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ)

4.2 Η σχέση του αδικήματος του άρθρου 25 ν. 1882/1990 με τα αντίστοιχα της φοροδιαφυγής του άρθρου 66 ν. 4174/2013

Σημαντική αποδεικνύεται για την κατανόηση του ουσιαστικού περιγράμματος του αδικήματος του άρθρου 25 ν. 1882/1990, η σχέση του με τα εγκλήματα φοροδιαφυγής του άρθρου 66 ν. 4174/2013.

Όπως διεξοδικά εκτέθηκε ανωτέρω στην έννοια της **φοροδιαφυγής** ανήκουν πράξεις (ενέργειες ή παραλείψεις οφειλόμενων ενεργειών) με τις οποίες ο δράστης θέτει σε κίνδυνο,

⁹ Η παρ.8 προστέθηκε με την παρ.3 άρθρ.34 Ν.3220/2004, ΦΕΚ Α 15/28.1.2004.

¹⁰ Το δεύτερο εδάφιο της παρ.8 προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ.1β Ν.3943/2011,ΦΕΚ Α 66/31.3.2011.

¹¹ Η παρ.9 προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ.1γ' Ν.3943/2011,ΦΕΚ Α 66/31.3.2011.

¹² Κατά το άρθρο 4 του ν.4557/2018 (Πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2015/849/ΕΕ), όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 Ν.4734/2020, ΦΕΚ Α 196 (περ. α' παρ. 2 άρθρου 1 Οδηγίας (ΕΕ) 2018/843).

την ορθή βεβαίωση της εκάστοτε φορολογικής αξίωσης, επενεργώντας στην διαδικασία εξατομίκευσης της φορολογικής οφειλής, με απώτερο στόχο συνήθως την παραπλάνηση της φορολογικής διοίκησης, έτσι ώστε να μην καταλογισθεί ή καταβληθεί το οφειόμενο ποσό φόρου. Ο φορολογούμενος, εν προκειμένω, μετέρχεται παράνομα μέσα (δήλωση ψευδών ή ελλιπών στοιχείων, αθέμιτη παρασιώπηση στοιχείων κατά παράβαση αντίστοιχης υποχρέωσης ανακοίνωσης) για να πετύχει έναν παράνομο σκοπό και πιο συγκεκριμένα ψεύδεται ή σιωπά κατά τρόπο αθέμιτο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών σε σχέση με συντρέχοντα, φορολογικά κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, επιχειρώντας έτσι να επιτύχει είτε τον μη καταλογισμό φορολογικής οφειλής είτε τον καταλογισμό οφειλής σε ύψος μικρότερο από το νόμιμα προβλεπόμενο. (Καρανίκα Ευαγγελία, Ερμηνευτική προσέγγιση της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 469 ΠΚ και ζητήματα συρροής στα φορολογικά αδικήματα, Αντεισαγγελέας Εφετών)

Στην έννοια δε της φορο-υπερημερίας νοείται η μη προσήκουσα καταβολή των εκάστοτε ληξιπρόθεσμων και προσδιορισμένων ήδη κατά περιεχόμενο φορολογικών οφειλών. Σε αυτή την περίπτωση, ο φορολογούμενος δεν επενεργεί στην διαδικασία προσδιορισμού και ταμειακής βεβαίωσης του φόρου, αλλά αντίθετα, παραλείπει υπαιτίως, σε ένα μεταγενέστερο χρονικά στάδιο να τον καταβάλλει. Κατ' αυτό τον τρόπο ο δράστης, θέτει σε κίνδυνο ή αποτρέπει την έγκαιρη και ολοσχερή ενσωμάτωση του χρηματικού αντικειμένου βεβαιωμένης φορολογικής αξίωσης στην περιουσία του Δημοσίου. (Καρανίκα Ευαγγελία, Ερμηνευτική προσέγγιση της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 469 ΠΚ και ζητήματα συρροής στα φορολογικά αδικήματα, Αντεισαγγελέας Εφετών)

Κριτήριο διάκρισης των δύο τύπων φορολογική παραβατικότητας αποδεικνύεται το χρονικό-διαδικαστικό σημείο της βεβαίωσης στενής έννοιας ή ταμειακής βεβαίωσης, δηλαδή το στάδιο κατά το οποίο η απαίτηση του Δημοσίου, με την έκδοση τριπλοτύπου παραλαβής του τίτλου εισπραξής του από την αρμόδια ταμειακή υπηρεσία, καθίσταται εξατομικευμένη απαίτηση και, συνεπώς, δημόσιο έσοδο που μπορεί να εισπραχθεί με τα μέσα καταναγκασμού του Κ.Ε.Δ.Ε. (Αδάμπας Βασίλειος, Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο και τρίτους, 2018).

Πιο συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής του άρθρου 66 ν. 4174/2013, ο υπαίτιος, με πράξεις ή παραλείψεις του, θέτει σε κίνδυνο την ορθή βεβαίωση ή προκαλεί εσφαλμένη βεβαίωση της εκάστοτε φορολογικής αξίωσης, πλήττοντας την ίδια την υπόστασή της. Έτσι, η φορολογική αρχή δεν προβαίνει σε βεβαίωση εντός των χρονικών ορίων που θέτει ο νόμος, είτε προβαίνει σε ελλιπή-ανακριβή βεβαίωση. Πλήττεται λοιπόν, η οικονομική, και όχι η

δικαιική υπόσταση της φορολογικής αξίωσης. Έκτοτε, μετά την ταμειακή βεβαίωση, ο υπάιτιος αποτρέπει την έγκαιρη και ολοσχερή ενσωμάτωση του χρηματικού αντικειμένου της βεβαιωμένης φορολογικής αξίωσης στην περιουσία του Δημοσίου οπότε γίνεται λόγος για την φορο-υπερημερία του άρθρου 25 ν. 1882/1990. Είναι λοιπόν πρόδηλο ότι η διαφορετική βαρύτητα της εκάστοτε προσβολής εξηγεί και τη νομοθετική επιλογή για κολασμό των μεν αδικημάτων φοροδιαφυγής (και) σε βαθμό κακουργήματος, ενώ της φορο-υπερημερίας (μόνο) σε βαθμό πλημμελήματος. (Αδάμπαρ Βασιλείος, Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο και τρίτους, 2018, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα).

4.3 Το προστατευόμενο έννομο αγαθό στις διατάξεις περί φοροδιαφυγής (άρθρο 66 Ν. 4174/2013) και του άρθρου 25 του Ν. 1882/1990

Ο ορθός προσδιορισμός του εννόμου αγαθού στο πεδίο των ειδικών ποινικών νόμων, τις περισσότερες φορές είναι πιο δυσχερής και αυτό γιατί σε πολλούς ειδικούς ποινικούς νόμους, ειδικά στον χώρο του ονομαζόμενου «οικονομικού εγκλήματος» η θέσπισή τους δεν υποδηλώνει και την τυποποίηση ενός νέου εννόμου αγαθού που δεν προστατεύεται από τον Ποινικό Κώδικα αλλά η δικαιολόγηση της ύπαρξής τους συνίσταται είτε στο να καταστεί πληρέστερη η προστασία του ίδιου εννόμου αγαθού, επεκτείνοντας την ποινική καταστολή και σε συμπεριφορές που δεν καλύπτονται από τις σχετικές αντικειμενικές υποστάσεις των εγκλημάτων του Ειδικού Μέρους του Ποινικού Κώδικα, είτε στο να διαφοροποιηθεί η ένταση της προστασίας του σε σχέση με αυτή του κοινού εγκλήματος του ποινικού κώδικα. (Μπακέλας Ευάγγελος, Ζητήματα συρροής στα εγκλήματα φοροδιαφυγής, Αντεισαγγελέας Εφετών).

Επισκοπώντας διαχρονικά τις θέσεις της ελληνικής ποινικής νομολογίας σε σχέση με το έννομο αγαθό που προστατεύεται από τις εκάστοτε ισχύουσες ειδικές φορολογικές ποινικές διατάξεις (: συμπεριλαμβανομένων σ' αυτές και των τελωνειακών ποινικών διατάξεων καθώς και του άρθρου 25 ν. 1882/1990), διαπιστώνει κανείς ότι αυτή αναδεικνύει σταθερά ως προστατευόμενο αγαθό την περιουσία του ελληνικού Δημοσίου. Ο Άρειος Πάγος επιχειρεί βέβαια μερικές φορές αναγωγές και σε δημόσια αγαθά ή (διατρέχουσες το Σύνταγμα κανονιστικές) αξίες ευρύτερης εμβέλειας, όπως είναι η «εθνική οικονομία», η «ισονομία της εισοδηματικής πολιτικής και της άμεσης συμμετοχής των πολιτών στις κοινές δαπάνες», «η συνέχιση της συστηματικής και συνεχούς κοινωνικής πολιτικής», «το δημόσιο συμφέρον», «η αρχή της γενικής ωφελείας», «η ύπαρξις της πολιτείας», «η εκπλήρωση της φορολογικής υποχρέωσης που θέτει το δημόσιο με απώτερο σκοπό την προστασία του δημοσίου συμφέροντος», «η αρχή της ισότητας και καθολικότητας των φορολογικών βαρών», «η

φορολογική εξουσία του κράτους και το δημόσιο συμφέρον γενικώς εκ της αποδόσεως εκάστου φόρου» (Φωτόπουλος Ιωάννης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα).

Όπως συνάγεται από την ανάλυση των σχετικών αποφάσεων, όλες οι παραπάνω έννοιες είναι εξαιρετικά αόριστες και γενικές, γεγονός που εμποδίζει τον εντοπισμό του πραγματικά θιγόμενου εννόμου αγαθού. Στόχος των παραπάνω αναφορών δεν είναι να ορίσουν δογματικά το προσβαλλόμενο με τα φορολογικά εγκλήματα έννομο αγαθό, αλλά να καταδείξουν (και να επιδοκιμάσουν) τους δικαιολογητικούς εκείνους λόγους που δικαιολογούν την ποινικοποίηση της φοροδιαφυγής. Από τη στιγμή που τίθεται το ζήτημα του εννόμου αγαθού, ως δογματικού εργαλείου για την επίλυση ερμηνευτικών ζητημάτων (π.χ. συρροή των φορολογικών ποινικών διατάξεων με διατάξεις του ΠΚ ή άλλων ειδικών νόμων), το Ακυρωτικό δείχνει ότι ως προστατευόμενο αγαθό εκλαμβάνει (μόνο) το άμεσα συναρτώμενο με την κάθε πράξη φοροδιαφυγής μέγεθος και, ειδικότερα, την περιουσία του ελληνικού Δημοσίου η οποία πλήττεται από την απώλεια φόρων. (Φωτόπουλος Ιωάννης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα).

Στο ίδιο μήκος κύματος κινείται καταρχήν διαχρονικά και η κρατούσα άποψη στη θεωρία, η οποία προτείνει για τον ορισμό του εννόμου αγαθού την προσφυγή στην έννοια της περιουσίας του Δημοσίου, με προσανατολισμένες προς τη φύση της φορολογικής οφειλής εξειδικεύσεις, όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο. Περιορισμένα έχει υποστηριχθεί, πάντως, με αναφορά ιδίως στις διατάξεις του ν. 2523/1997, και η άποψη ότι τα φορολογικά αδικήματα δεν προσβάλλουν κάποιο έννομο αγαθό. Για την τεκμηρίωση αυτής της θέσης γίνεται συνήθως επίκληση δεδομένων που σχετίζονται είτε με την εν γένει ρευστότητα της διαδικασίας προσδιορισμού του φόρου και τις εκεί εμφιλοχωρούσες εκτιμήσεις της Φορολογικής Διοίκησης, είτε με τις ειδικότερες προβλέψεις των φορολογικών ποινικών νόμων, που εξαρτούν τη θεμελίωση του αξιοποιήσιμου από την υπέρβαση συγκεκριμένων χρηματικών ορίων ή αποκλείουν το αξιοποιήσιμο αν λάβει χώρα διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός του δράστη με τη Φορολογική Διοίκηση. (Φωτόπουλος Ιωάννης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα).

Η παραπάνω γενική αναφορά στην έννοια της περιουσίας του Δημοσίου, και, κατ' αυτόν τον τρόπο, και στην «περιουσία» ως ατομικό έννομο αγαθό που προστατεύεται ήδη από σειρά διατάξεων του ΠΚ, αν και συνιστά μια ικανοποιητική αφετηρία, δεν επαρκεί, πάντως, δογματικά, αφού (α) δεν αναδεικνύει την ιδιομορφία του φορολογικού αδικού έναντι άλλων περιουσιακών προσβολών (: δεν αναδεικνύει, π.χ., ότι προσβάλλεται εν προκειμένω μια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, οι φορολογικές αξιώσεις, που εξ ορισμού δεν

συναντάται στην περιουσία ιδιωτών, καθώς η ύπαρξή της συνδέεται στενά με την άσκηση κρατικής εξουσίας, και για τον λόγο αυτό μάλιστα υπόκειται, ως προς τη διαμόρφωσή της, σε ρευστές πολιτικές αξιολογήσεις και σκοπιμότητες), (β) δεν διευκολύνει τις αναγκαίες διακρίσεις μεταξύ των διαφόρων τύπων φορολογικού αδίκου (: π.χ. μεταξύ των πράξεων φοροδιαφυγής, που λαμβάνουν χώρα ήδη κατά το στάδιο της εξατομίκευσης της φορολογικής οφειλής και θέτουν σε κίνδυνο, ενόψει της απατηλής φύσης τους, τον ορθό προσδιορισμό της, και των πράξεων απλής φορο-υπερημερίας σε σχέση με ταμειακά βεβαιωμένες οφειλές οι οποίες προσδιορίστηκαν ύστερα από ειλικρινείς δηλώσεις του υπόχρεου), και (γ) δεν παρέχει σαφείς κατευθύνσεις ως προς τον τρόπο μέτρησης των προσβολών του εννόμου αγαθού (: π.χ. ως προς το αν θα πρέπει να θεωρείται επιτρεπτή η άθροιση της ζημίας που προκαλείται από πράξεις φοροδιαφυγής σε διαφορετικούς φόρους ή σε διαφορετικά φορολογικά έτη). (Φωτόπουλος Ιωάννης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα).

Ως ορθότερος προβάλλει, λοιπόν, ο εξής ορισμός: Το έννομο αγαθό που προστατεύεται από τις φορολογικές ποινικές διατάξεις, μεταξύ των οποίων εντάσσονται πλέον και τα άρθρα 66 έως 71 ΚΦΔ, είναι οι διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού, που προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο κυριαρχικά από τα κρατικά όργανα (φορολογικός νομοθέτης, φορολογικές αρχές), συγκροτώντας, έτσι, ένα διακριτό τμήμα της περιουσίας του Δημοσίου. Παραπέρα, οι φορολογικές ποινικές κυρώσεις θα πρέπει όχι μόνο να τελούν σε αναλογία με την απαξία της εκάστοτε συμπεριφοράς φοροδιαφυγής, αλλά και να εναρμονίζονται με το συνολικό αξιολογικό σύστημα που διατρέχει την ελληνική ποινική νομοθεσία και προσδιορίζει την έκταση και τον βαθμό προστασίας των εννόμων αγαθών. (Φωτόπουλος Ιωάννης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα).

Επίσης, υποστηρίζεται ότι ο κυρωτικός κανόνας για τη φοροδιαφυγή στον Φ.Π.Α. «προστατεύει όχι μόνο την περιουσία, αλλά και την ιδιοκτησία του Ελληνικού Δημοσίου, ενώ το άρθρο 25 του ν. 1882/1990 προστατεύει αποκλειστικά περιουσιακές αξιώσεις του Ελληνικού Δημοσίου». Επιπλέον, γίνεται δεκτό ότι «η δεύτερη πράξη της μη πληρωμής του βεβαιωμένου ποσού «βαθαίνει» ποσοτικά την προσβολή του εννόμου αγαθού, ώστε στην πραγματικότητα να μην υπάρχει και γι' αυτόν το λόγο ταύτιση των δύο παραβάσεων». (Αδάμπας Βασίλειος, Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο και τρίτους, 2018, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα).

Άλλη ενδιαφέρουσα άποψη υποστηρίζει ότι το πλέγμα των ποινικών διατάξεων περί φοροδιαφυγής προστατεύει τις διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού

Δημοσίου, οι οποίες προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο κυριαρχικά από τα κρατικά όργανα και αποτελούν αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού του, συγκροτώντας έτσι ένα διακριτό τμήμα της περιουσίας του Δημοσίου. Ορθότερη και κρατούσα σε θεωρία και νομολογία είναι η άποψη, που δέχεται ως προστατευόμενο έννομο αγαθό, από τις διατάξεις περί φοροδιαφυγής των άρθρων 17, 18, 19 του Ν.2523/1997 και ήδη 66 Ν. 4174/2013, αυτό της περιουσίας του Δημοσίου. Τα χρηματικά ποσά, τα οποία αποκρύπτονται ή εξοικονομούνται παράνομα με τις πράξεις της φοροδιαφυγής, είναι ποσά τα οποία ανήκουν στην περιουσία του κράτους και θα έπρεπε να βρίσκονται στα ταμεία του, τα οποία με αυτό τον τρόπο παρουσιάζουν έλλειμμα. Ανεξάρτητα λοιπόν από τον τρόπο επιβολής και τη διαδικασία είσπραξης των φόρων, είναι σαφές ότι καθεμία από τις τυποποιούμενες στο νόμο ποινικές διατάξεις (παράλειψη υποβολής ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος - μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών – έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων) θέτει σε διακινδύνευση ή βλάπτει την περιουσία του Δημοσίου, είτε με τη μορφή της μείωσης, είτε με τη μορφή της μη αύξησης του ενεργητικού της. Βέβαια στην περίπτωση των πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων συμπροστατευόμενο έννομο αγαθό είναι και αυτό του υπομνήματος. Περαιτέρω, στην περίπτωση των διατάξεων του νόμου 1882/1990 για τη μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο, ο εντοπισμός του προστατευόμενου εννόμου αγαθού δεν παρουσιάζει ιδιαίτερη δυσκολία και αυτό είναι το ίδιο, δηλαδή αυτό της περιουσίας του Δημοσίου. Έτσι στη διάταξη του άρθρου 25 του Ν.1882/1990, στην οποία προβλέπεται το αδίκημα της μη καταβολής ταμειακά βεβαιωμένων χρεών, τυποποιείται έγκλημα βλάβης της περιουσίας του Δημοσίου, αφού το κράτος, με την μη καταβολή των ήδη βεβαιωμένων χρεών, στερείται από το ενεργητικό της περιουσίας του το αντίστοιχο χρηματικό ποσό. (Μπακέλας Ευάγγελος, Ζητήματα συρροής στα εγκλήματα φοροδιαφυγής, Αντεισαγγελέας Εφετών).

Η ύπαρξη προστατευόμενου εννόμου αγαθού από τη διάταξη 25 του νόμου 1882/1990 έχει αμφισβητηθεί έντονα, από τον Θ. Παπακυριάκου, ο οποίος υποστηρίζει ότι «η ποινικοποίηση της μη καταβολής ταμειακά βεβαιωμένων (φορολογικών) χρεών προς το Δημόσιο, ιδίως μάλιστα αν λάβει κανείς υπόψη του, ότι η σχετική ποινικοποίηση αναφέρεται σε συμπεριφορές γνήσιας υπερημερίας οφειλέτη και δεν θέτει πρόσθετες προϋποθέσεις για τη θεμελίωση του αξιοποίνου (π.χ. πράξεις καταδολίευσης από την πλευρά του οφειλέτη), εμφανίζεται ιδιαίτερα αμφισβητήσιμη ως προς την εγκληματοπολιτική και δογματική νομιμοποίησή της». (Παπακυριάκου Θεόδωρος, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της ΕΕ στην ελληνική έννομη τάξη).

4.4 Μία κριτική θεώρηση της ποινικής αξιολόγησης του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους

Όπως εύστοχα παρατηρεί ο κ. Βασίλειος Ι. Αδάμπαζ, ο φορολογούμενος που παραλείπει να καταβάλει εμπρόθεσμα τη φορολογική οφειλή που έχει βεβαιωθεί ταμειακά σε βάρος του από τις αρμόδιες αρχές (φορο-υπερημερία) δεν επενεργεί, με πράξεις ή παραλείψεις του, στη διαδικασία προσδιορισμού της ταμειακής βεβαίωσης του φόρου (και, συνεπώς, δε θέτει σε κίνδυνο την ορθή εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής από τις αρμόδιες αρχές): απλά, παραλείπει, υπαίτια να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο.

Ερωτάται λοιπόν: Αρκεί αυτή η στόχευση για την ίδρυση κυρωτικού κανόνα για τη μη καταβολή χρεών προς το δημόσιο και προς τρίτους; Αρκεί για την καθιέρωση εγκλήματος που, κατά το περιεχόμενο και τη δομή του, ενδεχομένως, συνιστά πανευρωπαϊκή πρωτοτυπία;

Προκειμένου απαντηθεί το παραπάνω ερώτημα, αξίζει να αναφερθεί πως λίγο μετά την εισαγωγή του κυρωτικού κανόνα για τη μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο ο κ. Παπαδαμάκης σημειώνει τα εξής: «Όσοι αναζητούν την επικουρία του ποινικού μηχανισμού για να λύσουν τα προβλήματα της βιομηχανικής και τεχνολογικής ανάπτυξης, διατείνονται ότι, μ' αυτό το δραστικό μέσο διευκολύνουν την κρατική εξουσία στην επιβολή της ρυθμιστικής της θέλησης. Η αρκετά διαδεδομένη αυτή αντίληψη νοθεύει όμως το τυποποιημένο «ποινικό φαινόμενο», αποπροσανατολίζοντας τον πολίτη από το χώρο του πραγματικού εγκλήματος και καθιστά δυσχερές το έργο της απονομής της ποινικής δικαιοσύνης (...). Έτσι αναπαράγονται, με την υποστήριξη μάλιστα και των δικαστηρίων, χιλιοειπωμένες σκοπιμότητες (λ.χ. φορολογική εισοδηματική, οικονομική πολιτική) και σχολαστικές λεπτομέρειες της κοινωνικής συμβίωσης, όπως το νόημα της «άμεσης συμμετοχής στα κοινά δαπανήματα», γεγονός που προκαλεί εκτροπές στη φυσιογνωμία του «ποινικού φαινομένου». Εφόσον το τελευταίο συνδέεται με το χώρο της κοινωνικής ηθικής και αναφέρεται σ' αυτόν, η ποινικοποίηση παραβάσεων διοικητικών νόμων εκλύει μεγάλες ποσότητες άστοχης και κοινωνικά επικίνδυνης παρέμβασης στην κοινωνική ζωή (...). Η αποκατάσταση της αξίας του γνήσιου ποινικού δικαίου, η επαναφορά του από την απλή παράβαση ρυθμιστικών κανόνων στην ιδιαιτερότητα του κοινωνικού στιγματισμού του δεν θα μπορούσαν να επιτευχθούν αν το έγκλημα δεν περιορισθεί στην πραγματική προσβολή των κοινωνικών αγαθών» (Παπαδαμάκης Αδάμ., Παρατηρήσεις στην ΑΠ 1219/1995, Υπερ 1996, σελ. 279)

Ακολούθως, ο Κρ. Κοκκινάκης, σημείωσε πως «σε επίπεδο δικαιοπολιτικό είναι αμφίβολο κατά πόσο η ποινικοποίηση της μη καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο θεμελιώνεται αξιολογικά». Περαιτέρω, στη συνέχεια, ο Θ. Παπακυριάκου εξέφρασε τον

προβληματισμό του σχετικά με το αν είναι θεμιτό να απειλούνται ποινικές κυρώσεις χωρίς τη συνδρομή όρων (π.χ. πράξεις καταδολίευσης, εικονική πτώχευση), που θα δικαιολογούσαν την τυποποίηση εγκληματικού αδίκου. Επιπλέον, ο ίδιος συγγραφέας υπογράμμισε ότι ναι μεν η μη πληρωμή ταμειακά βεβαιωμένης φορολογικής οφειλής συνιστά συμπεριφορά που προσβάλλει έννομο αγαθό, πλην όμως «στο μέτρο, (...) που η προστασία του (...) σε αυτές τις περιπτώσεις μπορεί να εξασφαλίζεται αποτελεσματικά με τη λήψη μέτρων διοικητικής εκτέλεσης καθώς και με την πρόβλεψη (αποζημιωτικών) διοικητικών κυρώσεων, η θέσπιση και ποινικών κυρώσεων (...) είναι εξαιρετικά προβληματική» ενώ, σημείωσε πως «ρυθμίσεις σαν αυτές του άρθρου 25 ν. 1882/1990 δημιουργούν αργά αλλά σταθερά στον πολίτη τη συνείδηση ότι το ποινικό δίκαιο και η ποινική δίκη δεν αποτελούν τίποτα περισσότερο, από ένα ακόμη εργαλείο, που μπορεί να χρησιμοποιεί κατά βούληση η Διοίκηση, και μάλιστα ως υποκατάστατο του φοροεισπρακτικού διοικητικού μηχανισμού. Τέλος, πιο πρόσφατα, «κινούμενοι» στην αυτή κατεύθυνση, η Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι και ο Στ. Παύλου, έκαναν λόγο για καταχρηστική ποινικοποίηση, ο Σ. Μπαλτάς, διατύπωσε «δικαιοπολιτικές επιφυλάξεις σχετικά με το αν πρέπει για τις συμπεριφορές της «γνήσιας υπερημερίας» του φορολογικού οφειλέτη να υπάρχει ποινική κύρωση», ενώ ο Οβ. Ναμίας υποστήριξε ότι «ποινική κύρωση θα έπρεπε να επισύρει μόνο εκείνη η συμπεριφορά που ενέχει στην πυρήνα της, από την σκοπιά του ποινικού δικαίου, μία αντικοινωνική συμπεριφορά, όπως λ.χ. οι περιπτώσεις φορολογικής απάτης (...) και όχι απλώς λ.χ. η υπερημερία ως προς την πληρωμή φόρου».

Με τις παραπάνω, σχεδόν ταυτόσημες, εκτιμήσεις των εκπροσώπων της θεωρίας δύσκολα θα μπορούσε να διαφωνήσει κανείς. Πραγματικά, η αθέτηση συμβατικών υποχρεώσεων, ακόμη και όταν ένας «συμβαλλόμενος» είναι το Δημόσιο, δεν αποδεικνύεται από μόνη της αξιόποινη, ιδιαίτερα μάλιστα όταν η αξίωση είναι αγωγήμη και ικανοποιείται με μέσα αναγκαστικής εκτέλεσης. (Β. Αδάμπα, Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο και τρίτους, 2018, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα)

Η ποινική καταστολή όταν χρησιμοποιείται για τέτοιου είδους φορολογικές παραβάσεις φαντάζει καταχρηστική, με την έννοια ότι καλείται τελικά το ποινικοκατασταλτικό σύστημα να υπηρετήσει αλλότριους σκοπούς, πέραν της ίδιας της ποινικής τιμωρίας των αληθινών εγκλημάτων, που είναι ο μόνος δικαιοκρατικός στόχος του. Έτσι, όπως εύλογα παρατηρεί ο Γ. Δημήτραινας στο συναφές πεδίο των αδικημάτων φοροδιαφυγής, κατά τον τρόπο αυτό, «το ποινικό δίκαιο αρχίζει να αποσαρθρώνεται, καθώς από *ultimum refugium* μεταλλάσσεται σε «δεκανίκι» της χωλής διοίκησης». (Δημήτραινας Γεώργιος, Εγκλήματα φοροδιαφυγής. Ζητήματα φοροδιαφυγής στο Εισόδημα, στο Φ.Π.Α. και στα Φορολογικά στοιχεία, 2011).

Η εκτίμηση για την καταχρηστικότητα της εγκληματικής τυποποίησης του άρθρου 25 ν. 1882/1990 γίνεται εντονότερη αν σταθμισθεί πως η ρύθμιση, με το ευρύτατο πεδίο

εφαρμογής της, δεν πλαισιώνει κυρωτικά μόνο την είσπραξη φόρων, αλλά και λοιπών απαιτήσεων αστικής υφής του Δημοσίου ή φορέων του ευρύτερου δημόσιου τομέα! Είναι λοιπόν προφανές ότι η ήδη υφιστάμενη, με σημείο αναφοράς τη φορολογική αξίωση, κανονιστική ελλειπτικότητα, που πάντως «ασοσταθμίζεται» ουσιαστικά με ένα σαφές μέγεθος «κοινωνικής αναφοράς», πλέον επιβαρύνεται ακόμη περισσότερο με παραμέτρους, που έχουν να κάνουν με την επίμονη προσπάθεια του Δημοσίου, ως ισχυρότερου συμβαλλόμενου, να επιβάλει με κάθε μέσο την ικανοποίηση των (συμβατικών) του αξιώσεων. (Αδάμπας Βασίλειος, Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο και τρίτους, 201, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα)

Για την άρση του απόπου, εύλογα προτείνεται να είναι κολάσιμη η φορο-υπερημερία όταν συνοδεύεται από συμπεριφορές που έχουν καταδολιευτικά χαρακτηριστικά, όπως λ.χ. συμβαίνει όταν ο οφειλέτης αποξενώνεται από περιουσιακά του στοιχεία ή αποκρύπτει τέτοια. Αν τα πράγματα διαμορφωθούν έτσι, είναι σαφές ότι δε θα τιμωρείται η υπερημερία, αλλά η έναντι της τελευταίας, ενέργεια του οφειλέτη. Με άλλα λόγια, ο δράστης δεν θα αντιμετωπίζει τον κίνδυνο δίωξης επειδή οφείλει, αλλά επειδή διαστρέφει το νόμιμο μηχανισμό υλοποίησης της αγωγίμης αξίωσης του δανειστή του, παρακωλύοντας ή καταλύοντας την έννομη κινητοποίηση που θα του επέβαλε την καταβολή και την ικανοποίησή της. (Αδάμπας Βασίλειος, Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο και τρίτους, 2018, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα)

Καταλήγοντας, κρίνεται αρκετή και απολύτως αναγκαία η αναγωγή στην ακόλουθη ιδιαίτερα εύστοχη, λόγω της δικαιοπολιτικής της αρτιότητας, θέση του Θ. Παπακυριάκου σύμφωνα με την οποία «Εστιάζοντας κανείς την προσοχή του στον εκάστοτε μεμονωμένο παραβάτη, ακόμη και τον «μεγαλο-φοροφυγά», παρατηρεί, ότι αυτό που μπορεί κανείς να του καταλογίσει εύλογα είναι (μόνο) η (απόπειρα) στέρηση(ς) του ελληνικού κράτους από συγκεκριμένο έσοδο ή η συναφής (απόπειρα) πρόκληση(ς) ζημίας στην περιουσία του ελληνικού Δημοσίου ύψους αντίστοιχου με την προσβαλλόμενη κάθε φορά κρατική φορολογική αξίωση. Η πρακτική σημασία της επισήμανσης αυτής, ιδίως στον χώρο της κρατικής καταστολής, είναι μεγάλη. Οι κυρωτικές διατάξεις, έχοντας στο επίπεδο εφαρμογής τους εξ ορισμού ως αποδέκτη τους κάθε παραβάτη ξεχωριστά, θα πρέπει (για να είναι αναλογικές και, εν τέλει, δικαιοκρατικές) να προσανατολίζονται ως προς την αυστηρότητά τους στις συνέπειες που προκαλεί ή μπορεί να προκαλέσει αυτός και μόνο. Ο κλονισμός της δημοσιονομικής ευρυθμίας του ελληνικού κράτους, η ανατροπή τα κυβερνητικής οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, η στρέβλωση της λειτουργίας της οικονομίας της αγοράς ή η διατήρηση του κοινωνικού ιστού δεν συμπεριλαμβάνονται σε αυτές τις συνέπειες και, επομένως, δεν επιτρέπεται να προσδιορίζουν το μέτρο της απειλούμενης (ή, κατά μείζοντα λόγο, της επιβαλλόμενης) ποινής σε βάρος του κάθε παραβάτη ξεχωριστά».

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας ήταν να αναδείξει και να παρουσιάσει τις διαφορετικές πτυχές και μορφές της φορολογικής παραβατικότητας και ειδικότερα το ποινικό αδίκημα της φοροδιαφυγής, ενός φαινομένου που μαστίζει στην σύγχρονη ελληνική πραγματικότητα καθώς στερεί μεγάλο μέρος των εσόδων από τα Δημόσια ταμεία, προκαλώντας εκτός από οικονομικές συγχρόνως και κοινωνικές επιπτώσεις.

Αφού έγινε κατανοητός ο διαχωρισμός των διαφόρων εννοιών φορολογικής παραβατικότητας, και πιο συγκεκριμένα της έννοιας της φοροαποφυγής, της φορο-υπερημερίας, της παραοικονομίας καθώς και της διαφθοράς, παρουσιάστηκε εκτενώς στο πρώτο κεφάλαιο η έννοια της φοροδιαφυγής.

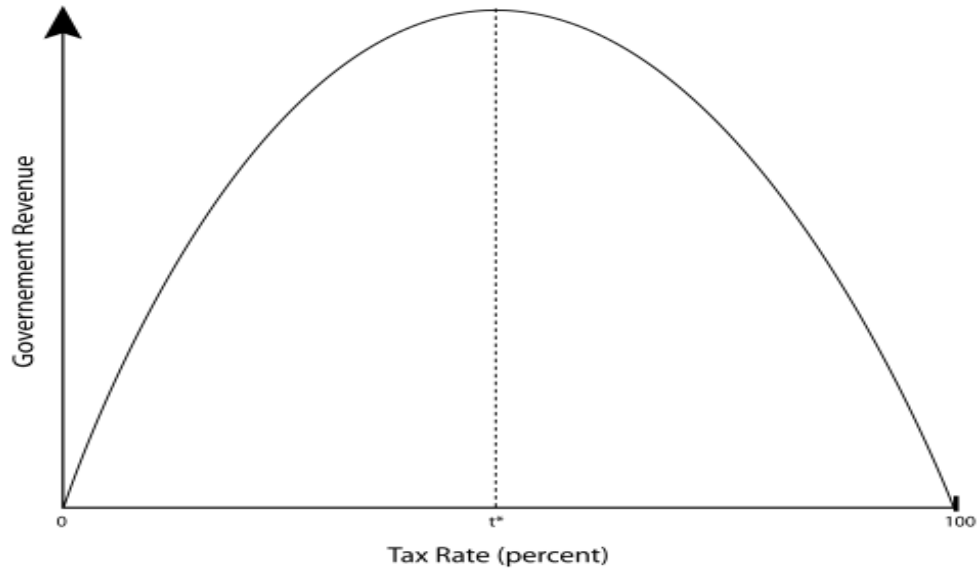
Δεδομένου ότι η φοροδιαφυγή ως φαινόμενο αποτελεί μία σύγχρονη μάστιγα με ποικίλες οικονομικό-κοινωνικές προεκτάσεις, στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάστηκαν οι αιτίες πρόκλησης του φαινομένου και πιο συνοπτικά οι συνέπειες που δημιουργεί. Οι βασικοί παράγοντες που συντέλεσαν στην εμφάνιση και στην εξέλιξη της φοροδιαφυγής σύμφωνα με τα ευρήματα πρόσφατης έρευνας αναζητούνται όπως είδαμε στη φορολογική πολιτική και στο πολιτικό περιβάλλον της χώρας εν γένει. Πιο συγκεκριμένα, κύριες αιτίες πρόκλησης του φαινομένου της φοροδιαφυγής συνιστούν η πολυνομία, η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, η ανασφάλεια δικαίου που δημιουργείται τόσο στους φορολογουμένους όσο και στους υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, η συνεχόμενη αύξηση του φορολογικού βάρους και η μη ύπαρξη πολιτικής βούλησης για την αντιμετώπιση του φαινομένου. Λιγότερες «ευθύνες» εντοπίζονται στη «φορολογική ηθική» των φορολογούμενων πολιτών, η οποία αποτελεί θα λέγαμε λογικό επακόλουθο των ανωτέρω νομοθετικών και πολιτικών συνθηκών και λιγότερο μία έμφυτη τάση των ιδίων των πολιτών για μείωση της φορολογικής τους επιβάρυνσης ή αποφυγή καταβολής των βεβαιωμένων φόρων.

Για λόγους συνολικής θεώρησης του φαινομένου που εξετάζεται στη παρούσα εργασία, κρίθηκε σκόπιμο να παρουσιαστούν συνοπτικά όλες οι νομοθετικές μεταβολές που έχουν επέλθει έως σήμερα όσον αφορά τη ποινική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, από τον α.ν. 1839/1951 έως σήμερα με τα άρθρα 66-71 του ΚΦΔ, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει. Πλέον, το σύνολο των εγκλημάτων της φοροδιαφυγής βρίσκεται σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο (ΚΦΔ), η θεσμοθέτηση του οποίου συμβάλει μεν στην αντιμετώπιση της άναρχης φορολογικής νομοθεσίας εντούτοις δε, δεν επιλύει το πρόβλημα. Σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τον κ. Παπαδαμάκη, το νέο φορολογικό ποινικό δίκαιο, όπως αυτό έχει

διαμορφωθεί μετά τον Ν. 4337/2015, παρά τη βελτιωμένη εικόνα που παρουσιάζει σε σύγκριση με το παρελθόν, εξακολουθεί να θέτει πολλαπλά δικαιopolιτικά και ερμηνευτικά ζητήματα. Όπως καταδεικνύει η σύντομη επισκόπηση που προηγήθηκε, με σημείο αναφοράς τα αδικήματα του άρθρου 66 παρ. 5 ΚΦΔ, η επίλυση αυτών των ζητημάτων προϋποθέτει τη στενή συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων δικαιικών κλάδων.

Στο τέλος της παρούσας διπλωματικής εργασίας παρουσιάζεται το συναφές με το αδίκημα της φοροδιαφυγής αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και προς Τρίτους, του άρθρου 25 του Ν. 1882/1990. Όπως επισημάνθηκε, η ειδοποιός διαφορά των δύο αυτών ποινικών αδικημάτων εντοπίζεται περισσότερο στο χρονικό-διαδικαστικό σημείο που βεβαιώνεται ταμειακά η απαίτηση του Δημοσίου και λιγότερο στο έννομο αγαθό που οι διαφορετικές διατάξεις προστατεύουν. Όπως αναλύθηκε, μέρος της ελληνικής θεωρίας έχει ασκήσει έντονη κριτική στο γεγονός της ποινικής αξιολόγησης της καθυστέρησης πληρωμής βεβαιωμένων οφειλών, με αποτέλεσμα εύλογα κανείς να μπορεί να ισχυριστεί πως η θέσπιση ενός ποινικού αδικήματος με μόνη την παραβίαση συμβατικών υποχρεώσεων, είναι ενδεχομένως καταχρηστική.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ



Πηγή: Ι. Κοσκοσάς, Διεθνείς χρηματοοικονομικές αγορές, 2012.

BIBΛIOΓPAΦIA

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Αδάμπας Βασίλειος, Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο και τρίτους, 2018, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.
2. Βασαρδάνη Μελίνα, «Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Μια γενική επισκόπηση», Οικονομικό Δελτίο Τεύχος 35, Τράπεζα της Ελλάδος, <https://www.bankofgreece.gr/Publications/oikodelt201106.pdf>
3. Δημήτραινας Γεώργιος, Εγκλήματα φοροδιαφυγής, Ζητήματα φοροδιαφυγής στο εισόδημα, στο ΦΠΑ και στα φορολογικά στοιχεία, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011
4. Καρανίκα Ευαγγελία, Ερμηνευτική προσέγγιση της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 469 ΠΚ και ζητήματα συρροής στα φορολογικά αδικήματα https://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2021/karanika_2021.pdf
5. Καϊάφα-Γκμπάντι Μ. /Παπακυριάκου Θ., Στοιχεία Ενωσιακού Ποινικού Δικαίου, 2η έκδ., 2019
6. Καραμπέλης Χρήστος, Ζητήματα συρροής μεταξύ των αδικημάτων φοροδιαφυγής και του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, Ψηφιακή Νομική Βιβλιοθήκη - Περιοδικά – Ποινική Δικαιοσύνη, Οκτώβριος 2016
7. Κοσκοσάς Ιωάννης, Διεθνείς χρηματοοικονομικές αγορές, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2012
8. Μπακέλας Ευάγγελος, Ζητήματα συρροής στα εγκλήματα φοροδιαφυγής <https://www.esdi.gr/nex/images/stories/pdf/epimorfosi/2017/mpakelas%20forodiafigi.pdf>
9. Νασόπουλος Α Αντώνιος. Το ζήτημα της φοροαποφυγής με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164. (2018), Prosvasis, <https://www.taxheaven.gr/circulars/28896/arora-to-zhthma-ths-foroapofygys-me-thn-odhgia-ee-2016-1164>
10. Παπακυριάκου Θεόδωρος, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της ΕΕ στην ελληνική έννομη τάξη, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2005
11. Παπακυριάκου Θεόδωρος, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2005
12. Παπακυριάκου Θεόδωρος, Η ποινική ευθύνη για παραβάσεις σε σχέση με την έκδοση ή την αποδοχή φορολογικών στοιχείων μετά τον Ν. 4337/2015, Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ, Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, 2016
13. Σταματόπουλος, Ανάλυση Ερμηνεία Κυρώσεων ΚΦΔ., Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος, 2018

14. Τερτσίδης Μιχαήλ, Η ποινικοοικονομική όψη της καταστολής της φοροδιαφυγής στην Ελληνική έννομη τάξη, 2018
<https://repo.lib.duth.gr/jspui/bitstream/123456789/10880/1/Tsertsidis.pdf>
15. Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, Φορολογικό δίκαιο, 6η έκδ., Εκδόσεις Σάκκουλα, 2020
16. Φινοκαλιώτης Κων/νος, Φορολογικό δίκαιο, 5η έκδ., Εκδόσεις Σάκκουλα, 2014
17. Φωτόπουλος Ιωάννης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2018
18. Φωτόπουλος Ι. Και Φωτόπουλος Γ, Υπεράκτιες εταιρείες, περιοδικό Λογιστής, 2001
19. Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής 2011-2013
https://www.e-kyklades.gr/images/1TRIETES_2011_05_02_FINAL_F29353.pdf
20. Ernst and Young, «Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Αιτίες, έκταση και προτάσεις καταπολέμησής της», Οργανισμός Έρευνας και Ανάλυσης «ΔιαΝΕΟσις», 2016
https://www.dianeosis.org/wp-content/uploads/2017/03/Tax_Evasion_diaNEOsis_Upd_17_03_2017.pdf
21. Θεματικό Ενημερωτικό Δελτίο Ευρωπαϊκού εξαμήνου καταπολέμησης της διαφθοράς, 2017 https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_fight-against-corruption_el.pdf
22. Προοίμιο της ποινικής σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης για τη διαφθορά
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/ALL/?uri=URISERV:133027>
23. Παναγιώτης Πετράκης, Η καμπύλη Laffer για την ελληνική οικονομία, (2006)
<http://www.indepanalysis.gr/oikonomia/h-kampylh-laffer-gia-thn-ellhnikh-oikonomia>

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Έκθεση του ΟΟΣΑ με τίτλο «Tax Morale: What Drives People and Businesses to Pay Tax?», 11ης Σεπτεμβρίου 2019 (<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/f3d8ea10-en/index.html?itemId=/content/publication/f3d8ea10-en#section-d1e369>)
2. Latin American Economic Outlook 2018: Rethinking Institutions for Development, OECD Publishing, Paris
(https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43514/1/LEO2018_en.pdf)