





ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ    ΔΗΜΟΚΡΙΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΡΑΚΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ            ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ  
ΔΙΔΡΥΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΥΧΕΡΩΝ ΠΑΙΓΝΙΩΝ ΜΕΣΩ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ  
ΚΑΙ Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΤΟΥΣ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ

Διπλωματική Εργασία

της

Ασημίνας – Γρηγορίας Γαϊτανά

Θεσσαλονίκη, Οκτώβριος 2019



ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΥΧΕΡΩΝ ΠΑΙΓΝΙΩΝ ΜΕΣΩ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ  
ΚΑΙ Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΤΟΥΣ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ

Ασημίνα – Γρηγορία Γαϊτανά

Πτυχίο Νομικής, Α.Π.Θ., Μάρτιος 2017

Διπλωματική Εργασία

υποβαλλόμενη για τη μερική εκπλήρωση των απαιτήσεων του

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΥ ΤΙΤΛΟΥ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΟ ΔΙΚΑΙΟ & ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗ

Επιβλέποντες Καθηγητές:

Θεοχάρης Δαλακούρας

Ελένη Θεοχαροπούλου

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή την 15/10/2019

Θεοχάρης Δαλακούρας

Ελένη Θεοχαροπούλου

Αθανάσιος Βαζακίδης

.....

.....

.....

Ασημίνα – Γρηγορία Γαϊτανά



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Αντικείμενο της παρούσας διπλωματικής εργασίας αποτελεί η «Φορολογία τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου και η Ποινική τους Μεταχείριση». Η πρώτη απόπειρα νομοθετικής ρύθμισης της δραστηριότητας των τυχερών παιγνίων στο συσταθέν κράτος της Ελλάδας έλαβε χώρα το 1922, δεδομένου ότι είχε καταστεί αντιληπτό ότι η φορολόγησή τους θα μπορούσε να αποτελέσει σημαντική πηγή εσόδων. Έκτοτε δε, και ιδίως τις τελευταίες δεκαετίες, ο τρόπος διεξαγωγής των τυχερών παιγνίων μεταβλήθηκε άρδην, κυρίως λόγω της εξέλιξης της τεχνολογίας, γεγονός που οδήγησε στην εμφάνιση μίας νέας μορφής διαδικτυακής δραστηριότητας, το onlinegambling. Προσαρμοζόμενος ο νομοθέτης στα νέα δεδομένα και ενόψει των εξελίξεων σε επίπεδο Ε.Ε. ψήφισε και έθεσε σε ισχύ το βασικό πλέον νομοθέτημα για τη «Ρύθμιση της αγοράς παιγνίων και άλλες διατάξεις (άρθρα 25-71 ν. 4002/2011)». Σκοπός της εν λόγω εργασίας είναι η επισκόπηση αφενός μεν του νομοθετικού ρυθμιστικού πλαισίου για τη φορολόγηση των αδειοδοτημένων παρόχων και των παιχτών, αφετέρου δε η ποινική τους μεταχείριση σε περίπτωση τέλεσης αδικημάτων, ιδίως εκείνων της φοροδιαφυγής και της φορο-υπερημερίας αναφορικά με έσοδα που προέρχονται από διαδικτυακά τυχερά παίγνια. Η έρευνα στηρίχθηκε σε ελληνική και ξένη βιβλιογραφία, σε νομικά άρθρα και περιοδικά, καθώς και σε διάφορους διαδικτυακούς ιστοτόπους, πάντα υπό το πρίσμα των πλέον πρόσφατων εξελίξεων τόσο σε επίπεδο φορολογίας όσο και σε επίπεδο ποινικής αντιμετώπισης. Από την εξέταση των ως άνω θεματικών ο αναγνώστης θα καταλήξει ότι έχοντας ως αφετηρία το νομοθετικό πλαίσιο και τις βασικές αρχές του Φορολογικού και Ποινικού Δικαίου είναι σε θέση να αντιμετωπίσει τις προκλήσεις που φέρει η νέα διαδικτυακή πραγματικότητα, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητές της.

**Λέξεις κλειδιά:** διαδικτυακά τυχερά παίγνια, φορολογία, ποινική μεταχείριση, φοροδιαφυγή, φορο-υπερημερία, αδειοδοτημένοι πάροχοι, παίχτες



## **ABSTRACT**

Object of the present master's thesis is the "Taxation of Online Gambling and its Criminal Treatment". The first legislation attempt of gambling in the State of Greece took place in the year 1922, considering the fact that taxation of gambling would be a great source of income for the State had already been realized. Ever since, and especially during the last decades, the conduction procedure of gambling has changed significantly, mainly because of the developments in the fields of technology, which has led to invention of a new form of internet activity in the area of gambling, the online gambling. The legislator, having adapted to the new data and having taken into consideration the progress in the E.U. level, voted and set into action the basic so far law for the "Game market regulation and other provisions (articles 25-71 l. 4002/2011)". This master's thesis aims to overview on the one hand the legislative regulatory framework of taxation for the online gambling licensed providers and players, on the other hand the criminal treatment of the mentioned above subjects in case they commit crimes, particularly the crimes of tax evasion and tax overdue payment regarding incomes from online gambling. The conducted survey was based on Greek and foreign bibliography, legal articles and magazines, as well as various internet sites, having always in mind the most recent progress in the fields of taxation and criminal treatment. From the examination of the above mentioned thematics the reader will conclude that, having as a starting point the legislative framework and the basic principles of Tax and Criminal Law, is capable of facing the challenges brought by the new internet reality, taking into consideration its specific features.

**Keywords:** online gambling, taxation, criminal treatment, tax evasion, tax overdue payment, licensed providers, players





## **Ευχαριστίες**

Μετά το πέρας της διπλωματικής μου εργασίας, αισθάνομαι την ανάγκη να ευχαριστήσω ορισμένα πρόσωπα για τη στήριξη, τη συμβολή τους, αλλά και την συμπαράστασή τους σε αυτό το δύσκολο και πρωτόγνωρο ταξίδι γνώσης και έρευνας.

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω τους δύο επιβλέποντες καθηγητές μου, αφενός μεν την κυρία Θεοχαροπούλου Ελένη, Αναπληρώτρια Καθηγήτρια Νομικής Δ.Π.Θ., η οποία ήταν υπεύθυνη για το πρώτο μέρος της εργασίας μου που αφορά τη φορολόγηση των τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, αφετέρου δε τον κύριο Δαλακούρα Θεοχάρη, Καθηγητή Νομικής Δ.Π.Θ., ο οποίος είχε την επιμέλεια του δεύτερου μέρους της διπλωματικής μου που αφορά την ποινική μεταχείριση. Θέλω να τους ευχαριστήσω για τη διάθεσή τους να με αναλάβουν, για την ακαδημαϊκή τους παρουσία και για τις πολύτιμες πληροφορίες που μου μεταλαμπαδευσαν για την ομαλή διεξαγωγή της παρούσας εργασίας.

Θα ήθελα, τέλος, να ευχαριστήσω την οικογένεια και τους φίλους μου που με βοήθησαν με τον δικό τους μοναδικό και αποτελεσματικό τρόπο στη δύσκολη αυτή προσπάθειά μου να ολοκληρώσω με επιτυχία τις μεταπτυχιακές μου σπουδές. Η επίτευξη του στόχου δεν θα ήταν δυνατή χωρίς τα πρόσωπα αυτά.



## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ .....	11
ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ.....	17
1. Σημασία του θέματος και επικαιρότητα.....	17
2. Κεντρικοί άξονες της παρούσας εργασίας.....	18
2.1 Φορολογία τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου.....	18
2.2 Η ποινική μεταχείριση .....	19
3.Ιστορική επισκόπηση των τυχερών παιγνίων και οι απαρχές της νομοθετικής τους ρύθμισης.....	20
4. Διαδικτυακά τυχερά παίγνια .....	23
4.1. Έννοια τυχερών παιγνίων .....	23
4.2. Έννοια διαδικτυακών τυχερών παιγνίων .....	25
5. Βασική νομοθεσία τυχερών διαδικτυακών παιγνίων .....	26

## Α' ΜΕΡΟΣ

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΥΧΕΡΩΝ ΠΑΙΓΝΙΩΝ ΜΕΣΩ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ

1. Φορολογία εισοδήματος για τους παρόχους .....	28
1.1 Έννοια φορολογικού εισοδήματος.....	28
1.1.1. Νομική έννοια ή εισόδημα με τη στενή έννοια του όρου.....	29
1.1.2. Θεωρία οικονομικής επαύξησης ή ευρεία έννοια εισοδήματος .....	37
1.2.Αδειοδότηση των παρόχων.....	39
1.2.1. Καθεστώς άδειας.....	39
1.2.2. Υποχρεώσεις των αδειοδοτημένων παρόχων .....	44
1.2.3. Διοικητικές και Ποινικές κυρώσεις .....	45
1.3.Συμμετοχή Ελληνικού Δημοσίου στα έσοδα από τυχερά παίγνια.....	46
1.4.Ισχύον Φορολογικό καθεστώς .....	47
1.4.1. Φορολογικό σύστημα της ελληνικής έννομης τάξης.....	47
1.4.2. Υποκείμενο του φόρου .....	51
1.4.3. Μόνιμη εγκατάσταση και έδρα ως στοιχεία προσδιορισμού του υποκειμένου του φόρου	52

1.4.4.	Αντικείμενο του φόρου.....	62
1.4.5.	Κέρδη.....	62
1.4.6.	Εκπεσέες δαπάνες.....	63
1.4.7.	Συντελεστές του φόρου.....	64
2.	Φορολογία κεφαλαίου για τους παίχτες.....	69
2.1.N. 4002/2011:	Διαδικασία συμμετοχής παιχτών στο online gambling .....	69
2.2.	Φορολογία κερδών από τυχερά παίγνια.....	70
3.	Το καθεστώς ΦΠΑ για τους αδειοδοτημένους παρόχους.....	73

## **Β' ΜΕΡΟΣ**

### **ΠΟΙΝΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ**

	ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ.....	75
1.	Έκταση και αίτια της φορολογικής παραβατικότητας γενικά και ειδικότερα μέσω διαδικτύου .....	75
1.1.	Έννοια του φόρου .....	75
1.2.	Έννοια ΦΠΑ (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας).....	76
1.3.	Έννοια παρακρατούμενων φόρων .....	78
1.4.	Έννοια επιρριπτόμενων φόρων.....	79
1.5.	Φορολογική παραβατικότητα .....	79
1.6.	Συνέπειες φορολογικής παραβατικότητας γενικά και ειδικότερα μέσω διαδικτύου .....	81
1.7.	Online gambling.....	81
1.8.	Ενέργειες πρόληψης της φορολογικής παραβατικότητας .....	83
2.	Επιμέρους εκδηλώσεις φορολογικής παραβατικότητας .....	86
2.1.	Φοροαποφυγή .....	86
2.2.	Φοροδιαφυγή .....	86
2.3.	Φορο-υπερημερία.....	88
3.	Το ρυθμιστικό πλαίσιο .....	88
3.1.	Το ρυθμιστικό πλαίσιο παγκοσμίως για τον διαδικτυακό τζόγο .....	88
3.2.	Το ρυθμιστικό πλαίσιο του διαδικτυακού στοιχηματισμού σε ΕΕ και Ελλάδα .....	89
3.2.1.	Ευρωπαϊκή Ένωση.....	89
3.2.2.	Ελλάδα .....	91
4.	Προστατευόμενο έννομο αγαθό.....	92

5. Τα αδικήματα της φοροδιαφυγής και φορο-υπερημερίας.....	97
6. Το αδίκημα της φοροδιαφυγής – άρθρο 66 παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ.....	97
6.1. Αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος:.....	97
6.2. Τρόποι τέλεσης:.....	99
6.3. Υποκειμενική Υπόσταση:.....	100
6.4. Προβλεπόμενες ποινικές κυρώσεις (άρθρο 66 παρ. 1 στοιχείο α'):.....	101
7. Το αδίκημα της φοροδιαφυγής – άρθρο 66 παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ (αφορά τον ΦΠΑ, λοιπούς παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη, εισφορές, φόρους κύκλου εργασιών και φόρους ασφαλιστρών).....	104
7.1. Αντικειμενική υπόσταση εγκλήματος:.....	104
7.2. Τρόποι τέλεσης:.....	105
7.3. Υποκειμενική υπόσταση:.....	106
7.4. Προβλεπόμενες ποινικές κυρώσεις (άρθρο 66 παρ. 1 στοιχείο β'):.....	107
8. Το αδίκημα της φοροδιαφυγής με έκδοση ή αποδοχή ή νόθευση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων – άρθρο 66 παρ. 5 ΚΦΔ.....	111
9. Αυτουργοί και συνεργοί – Άρθρο 67 ΚΦΔ.....	116
9.1. Αυτουργός:.....	116
9.2. Συνεργός:.....	117
10. Δικονομικές διατάξεις για το αδίκημα της φοροδιαφυγής.....	118
10.1. Άσκηση ποινικής δίωξης για το αδίκημα της φοροδιαφυγής (άρθρο 68 ΚΦΔ):.....	118
10.2. Παραγραφή:.....	118
10.3. Αρμοδιότητα (παρ. 4 άρθρου 68):.....	119
10.4. Επιβαρυντικές περιστάσεις:.....	119
11. Μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο – Άρθρο 25 του ν. 1882/1990.....	120
11.1. Τέλεση του αδικήματος της μη καταβολής των χρεών από ιδιώτη (άρθρο 25 παρ. 1):.....	120
11.1.1. Άσκηση ποινική δίωξη για το αδίκημα του άρθρου 25 παρ. 1:.....	122
11.2. Τέλεση του αδικήματος από νομικό πρόσωπο:.....	122
11.2.1. Άσκηση ποινική δίωξης στην περίπτωση διάπραξης του αδικήματος από ν.π.: ..	123
11.3. Κοινές διατάξεις (για φ.π. και ν.π.):.....	124
11.4. Ζητήματα απόδειξης αναφορικά με το άρθρο 25 του ν. 1882/1990.....	125
12. Ζητήματα συρροής.....	133
13. Αρχές του ποινικού δικαίου που δεν εφαρμόζονται κατά την επιβολή των φορολογικών διοικητικών κυρώσεων.....	137

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι .....	140
ΠΑΡΑΤΗΜΑ ΙΙ .....	142
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	145

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

α.	άρθρο
Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία
α.ν.	αναγκαστικός νόμος
α.υ.	αντικειμενική υπόσταση
Α.Φ.Μ.	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΑΕΔ	Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο
ΑΚ	Αστικός Κώδικας
ΑΠ	Άρειος Πάγος
ΑΠΔΠΧ	Αρχή Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα
β.δ.	βασιλικό διάταγμα
βλ.	βλέπε
Δ.Ε.Η. Α.Ε.	Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρικού Ανώνυμη Εταιρεία
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Δ.Σ.	Διοικητικό Συμβούλιο
Δ.Φ.Ν	Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας
ΔΕΕ	Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης
Ε	Ενεργητικό
Ε.Δ.Δ.Α.	Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση



Ε.Ε.Ε.Π	Επιτροπή Ελέγχου και Εποπτείας Παιγνίων
Ε.Ο.Χ.	Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.Σ.Δ.Α.	Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΕΚ	Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο
εκδ.	εκδόσεις
ΕΝΦΙΑ	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
ΕΟΚ	Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
επ.	επόμενα
επιμ.	επιμέλεια
Εφ.Αθ.	Εφετείο Αθηνών
ΕΦΑ	Ειδικός Φόρος Ακινήτων
ΕΦΚ	Ειδικός Φόρος Κατανάλωσης
ΗΠΑ	Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής
ΘΠΔΔ	Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου
Ι.Κ.Ε.	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
Κ.Δ.Π.	Κώδικας Δεοντολογίας Παιγνίων
Κ.Ε.Δ.Ε. ή ΚΕΔΕ	Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων
κ.λπ.	και λοιπά/οί
Κ.Π.Δ.	Κώδικας Ποινικής Δικονομίας
κ.υ.α.	κοινή υπουργική απόφαση

Κ.Φ.Δ.	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
Κ.Φ.Π.Α.	Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας
ΚΔΕΠ	Κανονισμός Διεξαγωγής και Ελέγχου Παιγνίων
ΚΘ	Καθαρή Θέση
ΚΠΣ	Κεντρικό Πληροφοριακό Σύστημα
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
λ.χ.	λόγου χάρη
ΜΕ	Μόνιμη Εγκατάσταση
ΜονΠλημΘες	Μονομελές Πλημμελειοδικείο Θεσσαλονίκης
Ν. ή ν.	Νόμος
Ν.Δ. ή ν.δ.	Νομοθετικό διάταγμα
ν.π.	νομικό πρόσωπο
ΝΠΔΔ	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
ΝΣΚ	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρεία
ό.π.	όπως πριν
ΟΔΙΕ ΑΕ	Οργανισμός Διεξαγωγής Ιπποδρομιών Ελλάδος ΑΕ
Ολ.	Ολομέλεια
Ολ.Απ	Ολομέλεια Αρείου Πάγου
Ολ.ΣτΕ	Ολομέλεια Συμβουλίου της Επικρατείας
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

ΟΠΑΠ ΑΕ	Οργανισμός Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου ΑΕ
ΟΤΑ	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Σ.	Πρότυπο Σύμβασης
π.χ.	παραδείγματος χάριν
παρ.	παράγραφος
ΠΚ	Ποινικός Κώδικας
ΠΟΙΝ	Ποινικά
ΠοινΔικ	Ποινική Δίκη
ΠοινΧρ	Ποινικά Χρονικά
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος
πρβλ.	παραβλέπε
ΠΣΕΕ	Πληροφοριακό Σύστημα Εποπτείας και Ελέγχου
ΣΑΔΦ	Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
σελ.	σελίδα/ες
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
Συντ.	Σύνταγμα ή Συντάγματος
ΤΝΠ	Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών
υ.υ.	υποκειμενική υπόσταση
υπ' αριθ.	υπ' αριθμόν
Φ.Ε.Ε.	Φόρος Ελεύθερων Επαγγελματιών
Φ.Μ.Υ.	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών

φ.π.	φυσικό πρόσωπο
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CNS	Consultation Procedure
COM	Commision
EUR	Euro
IP	Internet Protocol
No ήno	Number
OECD	Organisation for Economic and Co-operation Development
SEP	Significant Economic Presence



## ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

### 1. Σημασία του θέματος και επικαιρότητα

Οι προκλήσεις της ψηφιοποίησης της οικονομίας εντοπίστηκαν ως ένα από τα βασικά σημεία του σχεδίου δράσης για τη διάβρωση της βάσης και τη μετατόπιση των κερδών (BEPS) που οδήγησαν στην Έκθεση Δράσης 1 του BEPS για το 2015. Τον Μάρτιο του 2017, οι Υπουργοί των Οικονομικών της G20 εξουσιοδότησαν τον ΟΟΣΑ να εκπονήσει ενδιάμεση έκθεση σχετικά με τις επιπτώσεις της ψηφιοποίησης στη φορολογία έως τον Απρίλιο του 2018 μέσω του Περιεκτικού Πλαισίου για την Ασφάλεια των Τροφίμων (BEPS). Οι φορολογικές προκλήσεις που προκύπτουν από την ψηφιοποίηση έχουν πλέον συμφωνηθεί από τα περισσότερα από 110 μέλη του Περιεκτικού Πλαισίου<sup>1</sup>.

Το υπάρχον φορολογικό σύστημα αδυνατεί να αντιμετωπίσει τις ψηφιακές μορφές συναλλαγών, τον ψηφιακό τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων και γενικότερα τον ψηφιακό τρόπο λειτουργίας της οικονομίας, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Εξακολουθεί, δυστυχώς, να ανταποκρίνεται στην παραδοσιακή μορφή οικονομίας και λειτουργίας των επιχειρήσεων και ειδικά εκείνων που λειτουργούν σε συγκεκριμένο τόπο με φυσικές εγκαταστάσεις.

Ο τζόγος και τα τυχερά παίγνια εν γένει έχουν λάβει μία ιδιαίτερη μορφή και φυσιογνωμία τα τελευταία χρόνια, ιδίως δε με την εδραίωση της τεχνολογίας και της ραγδαίας χρήσης των ηλεκτρονικών μηχανημάτων. Η εξέλιξη αυτή έχει γεννήσει νέους προβληματισμούς στο δίκαιο, καθώς μαζί με την ανακάλυψη του κυβερνοχώρου και την έκρηξη των ηλεκτρονικών δραστηριοτήτων μέσω διαδικτύου ξεκίνησε και η ανάπλαση νέων κανόνων δικαίου και αρχών. Τούτο διότι διαμορφώνονται με πολύ διαφορετικό τρόπο οι έννομες σχέσεις, με αποτέλεσμα η ιδιαίτερη φύση αυτή των διαδικτυακών δραστηριοτήτων να οδηγεί και στη δυσκολία φορολόγησής τους. Δημιουργείται νέα δομή της επιχείρησης στο ηλεκτρονικό «γίγνεσθαι», αφού ακόμα και τα προϊόντα είναι νέα και άυλα. Παρατηρείται εδώ έντονα υποχώρηση τόσο των εδαφικών όσο και των υλικών στοιχείων των συναλλαγών<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup>Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): «Tax challenges arising from digitalization – Interim Report», <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>

<sup>2</sup>Ελ. Λ. Θεοχαροπούλου, Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο, 2007, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 12.

Η φορολογία, αλλά και το καθεστώς αδειοδότησης της διαδικτυακής δραστηριότητας των τυχερών παιγνίων είναι ένα ζήτημα επίκαιρο και φλέγον. Το Υπουργείο Οικονομικών<sup>3</sup> έχει προχωρήσει ήδη στα πρώτα βήματα προς τον εκσυγχρονισμό της νομοθεσίας της αγοράς τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, εισάγοντας νέα διαδικασία αδειοδότησης και εναρμόνισής της με τις ευρωπαϊκές οδηγίες. Το σχέδιο νόμου είχε τεθεί σε διαβούλευση έως τον Οκτώβριο του 2018, ενώ έχει σταλεί ήδη από το Υπουργείο Οικονομικών στις αρμόδιες ευρωπαϊκές αρχές. Το σχέδιο νόμου αναρτήθηκε στο σύστημα TRISτης ΕΕ και βρισκόταν σε διαβούλευση για διάστημα τριών μηνών (η λήξη της περιόδου διαβούλευσης – περίοδος statusquoήταν η 2<sup>α</sup> Ιουλίου 2019) προτού επιτραπεί στην ελληνική κυβέρνηση να το θέσει προς ψήφιση. Με τις διατάξεις που περιλαμβάνονται στο νομοσχέδιο, μεταξύ άλλων, επιχειρείται<sup>4</sup> η αποσαφήνιση και ο εξορθολογισμός των κανόνων φορολόγησης τόσο των παρόχων υπηρεσιών τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στην ελληνική επικράτεια, όσο και των παιχτών.

## **2. Κεντρικοί άξονες της παρούσας εργασίας**

### **2.1 Φορολογία τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου**

Αρχικά, επιχειρείται μία ιστορική επισκόπηση των τυχερών παιγνίων και η καταγραφή της εξέλιξης των νομοθετικών ρυθμίσεων από τις αρχές του εικοστού αιώνα έως σήμερα. Στη συνέχεια να αναλυθεί η έννοια και τα χαρακτηριστικά των τυχερών παιγνίων και των διαδικτυακών τυχερών παιγνίων, ενώ θα γίνει αναφορά στη βασική νομοθεσία που διέπει τη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Στο πρώτο μέρος της παρούσας εργασίας θα αναλυθεί το νομοθετικό πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος τόσο για τα έσοδα των αδειοδοτημένων παρόχων όσο και τα έσοδα των παιχτών.

Αναλυτικότερα δε, στη θεματική της φορολογίας εισοδήματος για τους αδειοδοτημένους παρόχους, θα γίνει εκτενής αναφορά στην έννοια του φορολογικού εισοδήματος με την στενή και ευρεία έννοια, καθώς και στη διαδικασία αδειοδότησης που θα πρέπει να ακολουθήσει μία υποψήφια εταιρία προκειμένου να μπορέσει να λάβει την απαιτούμενη από τον νόμο άδεια διεξαγωγής παιγνίων μέσω διαδικτύου. Ειδικότερα, αναλύεται το καθεστώς της άδειας, οι

---

<sup>3</sup>Ρυθμίσεις για την αγορά διαδικτυακών παιγνίων – Τροποποίηση του ν. 4002/2011, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα: <http://www.opengov.gr/minfin/?p=8801>

<sup>4</sup>Την αγορά online τυχερών παιγνίων ρυθμίζει η κυβέρνηση, πρβλ. <https://www.insider.gr/oikonomia/ellada/123107/sti-rythmisi-tis-agoras-tyheron-paignion-meso-diadiktyou-prohora-i>

υποχρεώσεις των εταιριών που καταφέρνουν και εξασφαλίζουν τη άδεια, αλλά και τις διοικητικές και ποινικές κυρώσεις σε περίπτωση παράνομης απόκτησης άδειας ή παράνομης διεξαγωγής τυχερών παιγνίων. Επιπλέον, επισημαίνεται η καταλυτική συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα έσοδα από τυχερά παίγνια και επιχειρείται προσπάθεια εκτενής αναφοράς στο ισχύον φορολογικό καθεστώς, συγκεκριμένα δε στο φορολογικό σύστημα της ελληνικής έννομης τάξης, στην έννοια του υποκειμένου του φόρου, στην κομβικής σημασίας ερμηνεία της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης, αλλά και στον προσδιορισμό του αντικειμένου του φόρου, των κερδών, των εκπεσέων δαπανών και των συντελεστών του φόρου. Τέλος, σχετικά με την φορολογία κεφαλαίου για τους παίχτες, γίνεται αναφορά τόσο στη διαδικασία συμμετοχής των παιχτών στο onlinegambling με βάση τον ν. 4002/2011, όσο και στο νομοθετικό καθεστώς της φορολογίας κερδών από τυχερά παίγνια (ν. 2961/2001).

## **2.2 Η ποινική μεταχείριση**

Στο δεύτερο μέρος της παρούσας εργασίας εξετάζουμε την έκταση και τα αίτια της φορολογικής παραβατικότητας γενικά και ειδικότερα μέσω διαδικτύου, προσεγγίζοντας την ενότητα αυτή αφού έχουμε πρώτα προσδιορίσει συγκεκριμένες έννοιες. Έτσι, παρατίθεται ο ορισμός της έννοια του φόρου και οι διακρίσεις του, η έννοια του ΦΠΑ, η έννοια των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων. Έπειτα επιχειρείται η προσέγγιση της φορολογικής παραβατικότητας, οι συνέπειές της και ειδικότερα σε σχέση με τον διαδικτυακό τζόγο, ενώ επισημαίνονται οι ενέργειες πρόληψής της.

Στη συνέχεια η ενότητα αυτή προχωράει στις επιμέρους εκδηλώσεις της φορολογικής παραβατικότητας, με κυρίαρχες τις μορφές της φοροαποφυγής, φοροδιαφυγής και φορο-υπερημερίας, ενώ γίνεται επισήμανση του ρυθμιστικού πλαισίου σε παγκόσμιο, ευρωπαϊκό επίπεδο και στην ελληνική έννομη τάξη. Σημαντικός είναι ο προσδιορισμός του προστατευόμενου έννομου αγαθού στην περίπτωση του φορολογικού ποινικού δικαίου. Ακολούθως, αναλύεται το αδίκημα της φοροδιαφυγής (άρθρο 66 παρ. 1 περ. α', β' και παρ. 5) και συγκεκριμένα παρατίθεται η αντικειμενική, υποκειμενική υπόσταση των εγκλημάτων, οι τρόποι τέλεσής τους, καθώς και οι προβλεπόμενες ποινικές κυρώσεις. Η ίδια ανάλυση πραγματοποιείται και στο αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο (άρθρο 25 ν. 1882/1990). Τέλος, προβληματιζόμαστε πάνω στο θέμα της συρροής των αδικημάτων αυτών,



ενώ η ενότητα κλείνει με τις αρχές του ποινικού δικαίου που δεν εφαρμόζονται κατά την επιβολή των φορολογικών διοικητικών κυρώσεων.

### **3. Ιστορική επισκόπηση των τυχερών παιχνιδιών και οι απαρχές της νομοθετικής τους ρύθμισης**

Στην Ευρώπη ήδη από την εποχή της βασιλείας ήταν γνωστή η δραστηριότητα της χαρτοπαιξίας. Ο απλός λαός, αλλά και οι επιφανείς άνδρες ενέδιδαν στον εθισμό που προκαλούσε σαν παίγνιο, με αποτέλεσμα να παίζονται πολλά χρήματα και να χάνονται ακόμη περισσότερες περιουσίες. Με το πέρασμα του χρόνου οι πολιτικές ηγεσίες διαπίστωσαν ότι η χαρτοπαιξία ήταν αδύνατο να αποτραπεί. Έτσι, το κράτος μερίμνησε αφενός να τεθεί υπό έλεγχο η συγκεκριμένη δραστηριότητα, αφετέρου δε να ωφεληθεί όσο το δυνατόν περισσότερο απ' αυτή, ιδίως μέσω της φορολόγησής της.

Από την αρχαία Ελλάδα όλες οι κοινωνικές ομάδες θέλγονταν από το ρίσκο και τον κίνδυνο των τυχερών παιχνιδιών – παθιασμένοι παίχτες με τα ζάρια ή τα κυβεία υπήρξαν οι Αθηναίοι. Απεικονίζονται πάνω σε διάφορα αρχαία αγγεία σκηνές, οι οποίες δείχνουν τους αρχαίους πολίτες της Αθήνας να παίζουν στοιχήματα για κόκορες και ορτύκια, ενώ δεν ήταν λίγοι και εκείνοι που στοιχημάτιζαν ολόκληρες περιουσίες στα ζώα που κτυπιούνται. Στην πιο σύγχρονη Ελλάδα, τα πρώτα δείγματα τυχερών παιχνιδιών – καζίνο παρατηρούνται στο νησί της Ρόδου, που βρίσκονταν υπό Ιταλική κατοχή. Εκεί στεγάστηκε το πρώτο καζίνο το έτος 1929, και οραματιστής για αυτό ήταν ο Μάριο Lago, ο σκληρός Ιταλός διοικητής των Δωδεκανήσων, ο οποίος υποθέτοντας το τουριστικό μέλλον της Ρόδου, ξεκίνησε την κατασκευή του GrandeAlbergodelleRose (Το μεγάλο ξενοδοχείο των Ρόδων) το 1924 στις αίθουσες του οποίου λειτούργησε το πρώτο καζίνο. Μετά την περίοδο 1940-1950 αρχίζει το πρώτο τουριστικό ρεύμα και έτσι για χάρη του δημιουργείται ακόμα ένα καζίνο στην Κέρκυρα την δεκαετία του 1960<sup>5</sup> ενώ μερικά χρόνια αργότερα ιδρύεται για πρώτη φορά καζίνο στην Πάρνηθα. Όμως αυτές οι προσπάθειες δεν ήταν ιδιαίτερα επιτυχημένες μέχρι να έρθουμε στην σύγχρονη εποχή και την δεκαετία του 1990, όπου άνοιξε ο δρόμος για την δημιουργία ιδιωτικών ελληνικών καζίνο.

---

<sup>5</sup>Βλ. ν.δ. 51/1968 «Περί κυρώσεως της από 15 Ιουλίου 1968 συμβάσεως μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και του Ε.Ο.Τ. αφ' ενός και της εν Αθήναις εδρευούσης Ανωνύμου Εταιρίας υπό την επωνυμίαν ΚΑΖΙΝΑ ΕΛΛΑΔΟΣ Α.Ε. αφ' ετέρου, περί τροποποιήσεως της διά του Ν. Δ/τος 4212/1961 κυρωθείσης συμβάσεως ως προς το καζίνο Ρόδου», ΦΕΚ Τεύχος Πρώτον 294/1968.

Έτσι, λοιπόν, η έννοια των τυχερών παιγνίων, η προστασία καθώς και η φορολόγηση αυτών απασχόλησε την ελληνική έννομη τάξη ήδη από το 1922<sup>6</sup>, όπου βρίσκουμε τον υπ' αριθ. 2916/1922 νόμο 'Περί λειτουργίας τυχηρών παιγνίων και φορολογίας αυτών'. Ειδικότερα δε, στο εν λόγω νομοθέτημα εισάγεται για πρώτη φορά ο ορισμός της έννοιας «παιγνιον» (άρθρο 1, κεφάλαιον Α'), οι διακρίσεις του (τεχνικά παίγνια, τυχηρά παίγνια και μικτά), προβλέπεται έκδοση ειδικής άδειας για τη λειτουργία τους (άρθρο 3επ.), ενώ γίνεται ειδική μνεία για τα τυχηρά παίγνια όπου ρητώς «*απαγορεύονται επί του Ελληνικού εδάφους, εκτός των εν τω παρόντι νόμω εξαιρέσεων*» (άρθρο 4). Αξίζει να επισημανθεί πως στο άρθρο 7 του ν. 2916/1922 ανοίγει ο δρόμος της πρόβλεψης ειδικών διατάξεων φορολόγησης, η οποία αναλύεται εκτενώς στο Κεφάλαιο Γ' 'Φορολογία τυχηρών και μη παιγνίων, ως και των Λεσχών'. Τέλος, σημαντικό ακόμη βήμα του ν.2916/1922 αποτελεί η σύσταση του Γνωμοδοτικού Συμβουλίου Λεσχών (άρθρο 16), ενώ σημαντική είναι αναμφισβήτητα και η πρόβλεψη ποινικών κυρώσεων (άρθρο 17 επ).

Στη συνέχεια, εκδίδεται ο ν.3717/1928<sup>7</sup> 'Περί ιδρύσεως Αυτόνομου Οργανισμού προς αποκατάστασιν των σεισμοπαθών της επαρχίας Κορίνθου'. Σκοπός του Οργανισμού ήταν η ανοικοδόμηση από τον σεισμό καταστροφών της περιφέρειας (άρθρο 2) και για τον λόγο αυτό παραχωρήθηκε η αποκλειστική εκμετάλλευση της Λέσχης (καζίνο) στο Λουτράκι Κορινθίας, τα δε έσοδα από το Καζίνο προορίζονταν για τον ως άνω περιγραφόμενο σκοπό (άρθρο 2 παρ. 2). Με τον τρόπο αυτό η ανοικοδόμηση του Λουτρακίου μετά από τον καταστρεπτικό σεισμό του 1928 δίνει την ευκαιρία να ιδρυθεί το πρώτο επίσημο καζίνο το καλοκαίρι του 1930.

Το 1936<sup>8</sup> εκδόθηκαν (α) ο αναγκαστικός νόμος 258/1936 'Περί τροποποιήσεως, συμπληρώσεως και κωδικοποιήσεως των περί τυχηρών και μη παιγνίων διατάξεων' και (β) ο αναγκαστικός νόμος 298/1936 'Περί αντικαταστάσεως του άρθρου 19 του α.ν. 258/1936'. Με

---

<sup>6</sup>Βλ. ν. 2916/1922 «Περί λειτουργίας τυχηρών και μη παιγνίων και φορολογίας αυτών»,ΦΕΚ Τεύχος Πρώτον 129/1922.

<sup>7</sup>Βλ. ν. 3717/1928 «Περί ιδρύσεως Αυτόνομου Οργανισμού προς αποκατάστασιν των σεισμοπαθών της επαρχίας Κορίνθου», ΦΕΚ Τεύχος Πρώτον 276/1928.

<sup>8</sup>Βλ. α.ν. 258/1936 «Περί τροποποιήσεως, συμπληρώσεως των περί τυχηρών και μη παιγνίων διατάξεων»,ΦΕΚ Τεύχος Πρώτον 462/1936 και α.ν. 298/1936 «Περί αντικαταστάσεως του άρθρου 19 του υπ' αριθ. 258/1936 Αναγκαστικού Νόμου περί τροποποιήσεως κλπ. των περί λειτουργίας τυχηρών και μη παιγνίων διατάξεων»,ΦΕΚ Τεύχος Πρώτον 496/1936.

το ν.δ. 639/1970<sup>9</sup> τροποποιήθηκε ο α.ν. 258/1936. Μετά από αρκετές νομοθετικές αλλαγές εκδόθηκε το β.δ. 29/1971<sup>10</sup> (δημοσιεύτηκε την 28 Ιανουαρίου του 1971 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως του Βασιλείου της Ελλάδας), το οποίο κωδικοποίησε σε ενιαίο κείμενο τις ισχύουσες διατάξεις περί τυχερών και μη παιγνίων.

Παράλληλα με το β.δ. 29/1971 είχαν εφαρμογή και τα άρθρα 844 και 845 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με τα οποία *«Από παίγνιο ή από στοίχημα δεν γεννιέται απαίτηση. Το ίδιο ισχύει και για την αφηρημένη υπόσχεση ή αναγνώριση τέτοιας οφειλής, ή για την έκδοση συναλλαγματικής, ή άλλου χρεωστικού ομολόγου για το σκοπό αυτό»* και *«Τα χρέη από παίγνιο ή από στοίχημα που καταβλήθηκαν εκούσια και χωρίς δόλο ή άλλο τέχνασμα εκείνου που κέρδισε, δεν αναζητούνται»*.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και ενόψει του ότι η καταβολή του φόρου συνδέεται άρρηκτα με την ικανοποίηση των εν γένει κρατικών δαπανών, την επιδίωξη επίτευξης άλλων οικονομικών – δημοσιονομικών και κοινωνικών στόχων του σύγχρονου Κράτους και την ανακατανομή του πλούτου<sup>11</sup>, ο νομοθέτης επεδίωξε και επέβαλε τη φορολογία επί των τυχερών παιγνίων τόσο αναφορικά με τους αδειοδοτημένους παρόχους όσο και με τους παίχτες.

Το ζήτημα δε της φορολογίας γενικότερα – στην οποία εντάσσεται ειδικότερα και η φορολογία επί των τυχερών διαδικτυακών παιγνίων – και συγκεκριμένα η αρχή της νομιμότητας του φόρου<sup>12</sup> ρυθμιζόταν σε πρώιμο στάδιο ήδη στο Σύνταγμα της Επιδάουρου (1822) του οποίου η παράγραφος η' όριζε ότι *«καμμίαείσπραξις δεν γίνεται άνευ προεκδοθέντος νόμου»*<sup>13</sup>. Σήμερα το ζήτημα φορολογίας των τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου ως ειδικότερο τμήμα του θεσμού της φορολογίας ανάγεται στο άρθρο 78 του Συντάγματος και πλαισιώνεται από ορισμένες αρχές, όπως η αρχή της νομιμότητας του φόρου, η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, την οποία συναπαρτίζουν η αρχή της καθολικότητας της φορολογικής υποχρέωσης και η αρχή της φορολογικής ισότητας και της κατανομής των φορολογικών βαρών

---

<sup>9</sup>Βλ. ν.δ. 639/1970 «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του α.ν. 258/1936 περί τροποποιήσεως, συμπληρώσεως και κωδικοποιήσεως των περί τυχηρών και μη παιγνίων διατάξεων», ΦΕΚ Τεύχος Πρώτον 173/1970.

<sup>10</sup>Βλ. β.δ. 29/1971 «Περί κωδικοποιήσεως εις ενιαίονκείμενον των ισχιουσών διατάξεων περί τυχηρών και μη παιγνίων», ΦΕΚ Τεύχος Πρώτον 21/1971.

<sup>11</sup>Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 5<sup>η</sup> έκδοση, 2014, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 3-7.

<sup>12</sup>Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 80-81, Β.Αθανασάκη, Επιτομή Φορολογικού Δικαίου, 2018, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 9-12.

<sup>13</sup>Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 81.

ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα, ενώ τέλος προβλέπεται ρητά η αναγνώριση της μη αναδρομικής εφαρμογής φόρου που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνο κατά του οποίου επιβλήθηκε.

#### **4. Διαδικτυακά τυχερά παίγνια**

##### **4.1. Έννοια τυχερών παιγνίων**

Τα τυχερά παιχνίδια ή τυχερά παίγνια – όπως χαρακτηρίζονταν από την πρώτη νομοθεσία της Ελλάδας – βασίζονται σε αναπτυγμένα μαθηματικά<sup>14</sup> και υπάγονται στους νόμους των πιθανοτήτων. Στην ουσία πρόκειται για ανάληψη κινδύνου (ρίσκου) με απώτερο σκοπό το κέρδος και τεράστιας αξίας έπαθλα (χρήματα ή αντικείμενα). Τα πιο γνωστά, μάλιστα, παιχνίδια βασιζόμενα στην τύχη είναι τα παιχνίδια με χαρτιά τράπουλας, με δημοφιλέστερο εκείνο του πόκερ, ενώ για εκείνους που δεν αρέσκονται να παίζουν με τράπουλα, υπάρχουν και τα φρουτάκια (κουλοχέρης), η ρουλέτα, τα ζάρια κλπ.

Στην Ελλάδα, βάσει των επίσημων στοιχείων της ΟΠΑΠ ΑΕ, το πιο δημοφιλές παιχνίδι είναι το ΚΙΝΟ και ακολουθεί το ΠΑΜΕ ΣΤΟΙΧΗΜΑ, το οποίο χαρακτηρίζει αν μη τι άλλο τον στοιχηματισμό σε αθλητικά γεγονότα. Κάτι συναρπαστικό για τη χώρα μας αποτελεί το γεγονός ότι λαμβάνοντας υπόψη τη νόμιμη μόνο αγορά τυχερών παιχνιδιών κατατασσόμαστε στη δεύτερη χώρα παγκοσμίως στη κατά κεφαλή δαπάνη για τον τζόγο.

Μα βάση τον τρόπο που προσφέρονται στους παίχτες, τα παίγνια χωρίζονται<sup>15</sup> σε δύο βασικές ομάδες, σε εκείνα που διεξάγονται με επίγειο τρόπο (landbased), όπου προϋποτίθεται η φυσική παρουσία του παίχτη (λ.χ. επίγεια Καζίνο, στα πρακτορεία του ΟΠΑΠ, μέσω της ανώνυμης εταιρίας “Όργανισμός Διεξαγωγής Ιπποδρομιών Ελλάδος”), και σε εκείνα που διενεργούνται εξ’ αποστάσεως (remote), χωρίς τη φυσική παρουσία του παίχτη, με τη χρήση διαδικτύου και τηλεπικοινωνιών/ ή και ραδιοηλεκτρονικών συστημάτων (λ.χ. μέσω της ιστοσελίδας του ΟΠΑΠ και στις 24 εταιρίες που προσφέρουν τις υπηρεσίες τους μέσω

<sup>14</sup>Πρβλ. Βικιπαίδεια: «Τυχερά παιχνίδια», [https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A4%CF%85%CF%87%CE%B5%CF%81%CE%AC\\_%CF%80%CE%B1%CE%B9%CF%87%CE%BD%CE%AF%CE%B4%CE%B9%CE%B1](https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A4%CF%85%CF%87%CE%B5%CF%81%CE%AC_%CF%80%CE%B1%CE%B9%CF%87%CE%BD%CE%AF%CE%B4%CE%B9%CE%B1)

<sup>15</sup>Βλ. υποσημείωση υπ’ αριθμόν 12.

διαδικτύου<sup>16</sup>). Σύμφωνα μάλιστα με την Ε.Ε.Ε.Π.<sup>17</sup> τα παίγνια που διεξάγονται μέσω διαδικτύου μπορούν να χωριστούν – με βάση το περιεχόμενό τους – στους εξής τύπους:

- (α) καζίνο: περιλαμβάνονται τα παίγνια που συναντώνται – όπως προαναφέρθηκε – σε πραγματικά/επίγεια καζίνα (landbased), ειδικότερα δε εντάσσονται στην εν λόγω κατηγορία το πόκερ και οι παραλλαγές του, τα τυχερά μηχανήματα (slots), η ρουλέτα, το κίνο, το μπλακ –τζακ κλπ. Τα παίγνια τύπου καζίνο μπορεί να διεξάγονται σε ζωντανή μετάδοση και χωρίς γεννήτριες τυχαίων αριθμών (λ.χ. livepoker) είτε να στηρίζεται η διεξαγωγή τους σε γεννήτριες τυχαίων αριθμών (λ.χ. Κίνο).
- (β) προκαθορισμένης απόδοσης: περιλαμβάνονται τα αθλητικά στοιχήματα με τα ειδικά τους στοιχήματα (λ.χ. παίχτης που θα σκοράρει πρώτος, συνολικός αριθμός φάουλ κλπ.), όπως και τα στοιχήματα που σχετίζονται με τη πρόβλεψη του αποτελέσματος ενός μουσικού διαγωνισμού (λ.χ. Eurovision).

Σύμφωνα με το ισχύον έως τώρα δίκαιο, στον ν. 4002/2011 στο μέρος Δ' «Ρύθμιση της αγοράς παιγνίων και άλλες διατάξεις – Κεφάλαιο Η' Ρύθμιση της αγοράς παιγνίων» άρθρο 25 (β) ορίζεται ότι *«Τυχερά παίγνια»: Προκειμένου ένα παίγνιο να χαρακτηριστεί ως τυχερό πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: αα. Να υφίσταται, έστω και εν μέρει, επιρροή της τύχης στο αποτέλεσμα του παιγνίου. ββ. Να υφίσταται οικονομική διακινδύνευση (wager ή bet), που ως τέτοια νοείται η επιλογή του παίκτη να αναλάβει τον κίνδυνο επένδυσης στο αποτέλεσμα του παιγνίου, οποιουδήποτε χρηματικού ποσού ή άλλου περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας του στοιχείου αυτού, προκειμένου να επιδιώξει άμεσα ή έμμεσα οικονομικό όφελος από το αποτέλεσμα διεξαγωγής του παιγνίου. Για την εφαρμογή του παρόντος ορισμού, στην έννοια της οικονομικής διακινδύνευσης περιλαμβάνεται και η συμμετοχή σε διεξαγωγή τυχερού παιγνίου που παρέχεται δωρεάν (bonus, freebets κ.λπ.) και συνδέεται με οικονομική διακινδύνευση χρηματικού ποσού ή άλλου περιουσιακού στοιχείου, η οποία προηγήθηκε ή/και ακολουθεί. Στην κατηγορία των τυχερών παιγνίων εντάσσονται και όλα όσα έχουν χαρακτηριστεί*

<sup>16</sup>Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων (Ε.Ε.Ε.Π.): «Διαδικτυακοί πάροχοι», <https://www.gamingcommission.gov.gr/index.php/oi-foreis-dieksagogis-tyxeron-paignion/diadiptyakoi-paroxoi>

<sup>17</sup>Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων (Ε.Ε.Ε.Π.), «Τυχερά παίγνια μέσω Διαδικτύου», <https://www.gamingcommission.gov.gr/index.php/ta-paignia/tuxera-paignia-meso-diadiptyou-eidh>

ως «μικτά παίγνια» ή «τυχερά παίγνια», σύμφωνα με τις διατάξεις του β.δ. 29/1971, μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου. Τυχερό παίγνιο είναι και το στοίχημα».

Σε αντίθεση με τα τεχνικά – ψυχαγωγικά παίγνια<sup>18</sup>, όπου το αποτέλεσμα αυτών εξαρτάται αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο από την τεχνική ή πνευματική ικανότητα του παίχτη, στα τυχερά παιχνίδια κομβικό ρόλο διαδραματίζει αφενός μεν η επιρροή της τύχης στο αποτέλεσμα του παιχνιδιού, αφετέρου δε η οικονομική διακινδύνευση που αναλαμβάνει ο εκάστοτε παίχτης, με σκοπό την επιδίωξη άμεσα ή έμμεσα οικονομικού οφέλους από το αποτέλεσμα διεξαγωγής του παιγνίου. Ωστόσο, ως τυχερά παιχνίδια θεωρούνται και τα τεχνικά – ψυχαγωγικά παίγνια που παραλλάσσονται σε τυχερά ή για το αποτέλεσμα των οποίων συνομολογείται στοίχημα μεταξύ των προσώπων ή το αποτέλεσμά τους μπορεί να αποδώσει στον παίχτη οικονομικό όφελος οποιαδήποτε μορφής.

#### **4.2. Έννοια διαδικτυακών τυχερών παιγνίων**

Ιδιαίτερη κατηγορία παιγνίων είναι τα ηλεκτρονικά παίγνια<sup>19</sup>, για τη διεξαγωγή των οποίων απαιτούνται– εκτός από υποστηρικτικούς ηλεκτρονικούς και άλλους μηχανισμούς – ηλεκτρονικές υποστηρικτικές διατάξεις (hardware), αλλά και εκτέλεση λογισμικού προγράμματος (software) παιγνίων, το οποίο ενσωματώνεται ή εγκαθίσταται σε αυτά και περιέχει το σύνολο των πληροφοριών, οδηγιών και λοιπών στοιχείων που αφορούν στη χρήση και στη διεξαγωγή των παιγνίων (άρθρο 25 (α) ν. 4002/2011). Παραδείγματα ηλεκτρονικών παιγνίων αποτελούν παιχνίδια τύπου arcade, όπως τα γνωστά σε όλους μας Tetris και Pacman, καθώς και τα παιχνίδια προσομοίωσης (simulation).

Χαρακτηριστικά γνωρίσματα των διαδικτυακών παιχνιδιών είναι τα εξής:

- Δισδιάστατα ή τρισδιάστατα παιχνίδια που παίζονται μέσω ηλεκτρονικού υπολογιστή ή με τη βοήθεια παιχνιδομηχανής (π.χ. Xbox)
- Απαιτείται σύνδεση στο διαδίκτυο, όταν τα εν λόγω παιχνίδια παίζονται μέσω ηλεκτρονικού υπολογιστή
- Ποικιλία στη θεματολογία των παιχνιδιών

---

<sup>18</sup>Βλ. άρθρο 25 περ. (α) ν. 4002/2011.

<sup>19</sup>Βλ. άρθρο 25 περ. (α) υποπερίπτωση (γγ) ν. 4002/2011.

- Αλληλεπίδραση παίχτη με χρήστη από διάφορες χώρες, δημιουργώντας πολύ συχνά έναν ενιαίο εικονικό κόσμο
- Συνεχείς ανταμοιβές και ενισχύσεις (λ.χ. βραβείο, πηγαίνω στην επόμενη πίστα), με αποτέλεσμα να μένουν σε εγρήγορση οι παίχτες και να αναπτύσσεται το αίσθημα του ανταγωνισμού

Στα παραπάνω χαρακτηριστικά αρκεί να προστεθεί ο παράγοντας της επιρροής της τύχης για το αποτέλεσμα και το betting, ο στοιχηματισμός, δηλαδή η οικονομική διακινδύνευση που αναλαμβάνει ο κάθε παίχτης με σκοπό το άμεσο ή έμμεσο οικονομικό όφελος από το αποτέλεσμα της διεξαγωγής του παιγνίου, και καταφέρνουμε να διαμορφώσουμε και να προσδιορίσουμε την έννοια των διαδικτυακών τυχερών παιγνίων.

### **5. Βασική νομοθεσία τυχερών διαδικτυακών παιγνίων**

Η βασική νομοθεσία για τη ρύθμιση της αγοράς των τυχερών παιγνίων είναι ο ν. 4002/2011<sup>20</sup> άρθρα 25 επ., στην προστατευτική εμβέλεια του οποίου εμπίπτει και το onlinegambling. Να σημειωθεί δε πως οι διατάξεις αυτές δεν τίθενται σε εφαρμογή για τα τυχερά παίγνια, που ήδη είχαν ξεκινήσει την διεξαγωγή τους πριν την εφαρμογή του εν λόγω νομοθετήματος, καθώς και εκείνα στα οποία έχει ήδη χορηγηθεί άδεια κατά την έναρξη λειτουργίας του νόμου στα καζίνο και στις εταιρίες ΟΠΑΠ ΑΕ και ΟΔΙΕ ΑΕ, όπου ισχύουν ειδικότερες διατάξεις<sup>21</sup>.

Αξίζει να επισημανθεί πως η συγκεκριμένη αγορά των τυχερών παιγνίων δεν αποτελεί συνήθη εμπορική δραστηριότητα, ούτε συνήθη μορφή παροχής υπηρεσιών. Για τον λόγο αυτό προβλέφθηκε αυστηρή νομοθεσία προκειμένου να διαφυλαχθούν ουσιώδεις όροι δημοσίου συμφέροντος και δημόσιας τάξης, καθώς επίσης και η ασφάλεια και η προστασία των πολιτών σε μία εποχή μάλιστα, όπου η διαδικτυακή δραστηριότητα ολοένα και καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της αγοράς. Σκοπός του προαναφερθέντος νομοθετήματος – σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεσή του – είναι η δημιουργία κατάλληλων ρυθμιστικών, εποπτικών και ελεγκτικών μηχανισμών με έξι βασικούς άξονες – στόχους:

<sup>20</sup>Βλ. ν. 4002/22-8-2011 «Τροποποίηση της συνταξιοδοτικής νομοθεσίας του Δημοσίου - Ρυθμίσεις για την ανάπτυξη και τη δημοσιονομική εξυγίανση - Θέματα αρμοδιότητας Υπουργείων Οικονομικών, Πολιτισμού και Τουρισμού και Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης», ΦΕΚ 180Α.

<sup>21</sup>Βλ. άρθρο 26 παρ. 2 ν. 4002/2011.

- Διασφάλιση διαφάνειας και φερεγγυότητας της διεξαγωγής των παιγνίων και της στοιχηματικής δραστηριότητας
- Διατήρηση σε ανεκτά και φυσιολογικά επίπεδα της συμμετοχής των πολιτών στα τυχερά παιχνίδια, με σκοπό την αποτροπή υπέρμετρης σπατάλης χρημάτων
- Διασφαλίζεται ότι η διεξαγωγή των εν γένει τυχερών παιγνίων, αλλά και του onlinegamblingσυγκεκριμένα θα είναι σύμφωνη με τον νόμο, τους κανόνες του υπεύθυνου παιχνιδιού και σε καμία περίπτωση δεν εκτρέπονται προς παράνομη εκμετάλλευση και αισχροκέρδεια
- Προστασία καταναλωτών των σχετικών υπηρεσιών, ιδιαιτέρως δε οι ευαίσθητες ομάδες του πληθυσμού, αλλά και οι ανήλικοι.
- Αποτροπή μετατροπής των ψυχαγωγικών – τεχνικών παιγνίων σε παράνομα τυχερά παίγνια
- Κατεύθυνση της στοιχηματικής δραστηριότητας σε νόμιμους και ελέγξιμους παρόχους, ώστε να επιτευχθεί ο περιορισμός και σταδιακά και η εξάλειψη του παράνομου στοιχηματισμού, καθώς και τα ποινικά αδικήματα, όπως η απάτη, φοροδιαφυγή, νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές πράξεις κλπ).

Μέχρι τη ψήφιση του ν. 4002/2011 για τη ρύθμιση της αγοράς των τυχερών παιγνίων, η χώρα μας είχε ήδη καταδικαστεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την απαγόρευση των πάσης φύσεως παιγνίων, καταβάλλοντας η Ελλάδα πρόστιμο ύψους 31.536 € για κάθε μέρα παράβασης.



## Α' ΜΕΡΟΣ

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΥΧΕΡΩΝ ΠΑΙΓΝΙΩΝ ΜΕΣΩ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ

#### 1. Φορολογία εισοδήματος για τους παρόχους

Στην ενότητα αυτή θα αναπτυχθεί η θεματική της έννοιας του φορολογικού εισοδήματος, καθώς και το καθεστώς της αδειοδότησης για παρόχους, όπως ορίζει ο ν. 4002/2011 άρθρα 25 επ. Αναλυτικότερα, θα εξεταστεί η έννοια του φορολογικού εισοδήματος τόσο υπό την στενή ερμηνεία της – νομική έννοια, όσο και από την οικονομική θεωρία, τη θεωρία της οικονομικής επαύξησης (ευρεία έννοια του όρου). Στη συνέχεια, περιγράφεται η διαδικασία αδειοδότησης που πρέπει να ακολουθήσει η κάθε υποψήφια εταιρία, προκειμένου να λάβει την απαιτούμενη άδεια, με ειδικότερες υποδιαίρεσεις το καθεστώς της άδειας, τις υποχρεώσεις των αδειοδοτημένων παρόχων, σύμφωνα με τον προαναφερθέντα νόμο, καθώς και τις διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στην περίπτωση παράβασης των διατάξεων σχετικά με την συγκεκριμένη διαδικασία. Επιπλέον, γίνεται μικρή αναφορά στην καθοριστικής σημασίας συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα έσοδα από τυχερά παίγνια, ενώ στο τέλος του παρόντος κεφαλαίου αναλύεται διεξοδικά το ισχύον φορολογικό καθεστώς. Επιμέρους ενότητες της τελευταίας θεματικής αποτελεί η αναφορά στο φορολογικό σύστημα της ελληνικής έννομης τάξης, στην έννοια του υποκειμένου και αντικειμένου του φόρου, καθώς και στον προσδιορισμό των κερδών, των εκπεσέων δαπανών και των συντελεστών του φόρου.

#### 1.1 Έννοια φορολογικού εισοδήματος

Στο χώρο του Φορολογικού Δικαίου, όταν γίνεται λόγος για την έννοια του «εισοδήματος», νοείται το φορολογητέο εισόδημα, δηλαδή εξετάζεται το πότε το εισόδημα πρέπει να φορολογηθεί<sup>22</sup>. Το εισόδημα ως αντικείμενο του φόρου φορολογούταν με τον προϊσχύσαντα ΚΦΕ κατά το σύστημα του ενιαίου φόρου, δηλαδή προσδιοριζόταν πρώτα το καθαρό εισόδημα κατά κατηγορία (πηγές), σύμφωνα με την αρχή του διαφορισμού των εισοδημάτων, και στη συνέχεια εφαρμοζόταν η κλίμακα προοδευτικών συντελεστών στο αλγεβρικό άθροισμα του καθαρού εισοδήματος όλων των πηγών<sup>23</sup>. Ωστόσο, με τον νέο ΚΦΕ υιοθετήθηκε το σύστημα του αναλυτικού φόρου, σύμφωνα με το οποίο προβλέπεται

<sup>22</sup>Γ. Β. Φουφόπουλος, «Η έννοια του εισοδήματος ως αντικείμενο του φόρου», Δ.Φ.Ν., 2015, σελ. 572.

<sup>23</sup>Θ. Φορτσάκης – Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 2013, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 118 επ.

διαφορετική φορολογική μεταχείριση και διαφορετικός συντελεστής φόρου για κάθε πηγή εισοδήματος, ενώ ο οφειλόμενος φόρος είναι το άθροισμα των επιμέρους φόρων που προκύπτουν για κάθε πηγή εισοδήματος<sup>24</sup>.

Η έννοια του εισοδήματος προσδιορίζεται<sup>25</sup> αφενός υπό τη στενή έννοιά της ή άλλως τη νομική έννοια που βασίζεται κατά κόρον στη διαμόρφωση γνωρισμάτων από την νομολογία, εκτός εάν υπάρχει ειδική ρητή νομοθετική διάταξη που να ορίζει διαφορετικά, αφετέρου δε υπό την ευρεία έννοια ή αλλιώς τη θεωρία της οικονομικής επαύξησης, στηριζόμενη κυρίως στην ανάγκη αύξησης των δημοσίων εσόδων του κράτους (ταμειυτικοί λόγοι), με σκοπό να διευρυνθεί η φορολογητέα ύλη.

### 1.1.1. Νομική έννοια ή εισόδημα με τη στενή έννοια του όρου

Ο ισχύων Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) στο άρθρο 2 παραθέτει την έννοια διάφορων ορισμών, χωρίς όμως να προσδιορίζει και την έννοια του «εισοδήματος». Ακόμα και στο άρθρο 5 παρ. 1 ΚΦΕ<sup>26</sup> προβλέπονται οι πηγές προέλευσης του φόρου (ημεδαπή και αλλοδαπή), ενώ στον εκάστοτε νόμο για τη φορολογία εισοδήματος προσδιορίζονται ρητώς τα ποσά που συνιστούν εισόδημα και φορολογούνται κατά τις διατάξεις του. Αντίστοιχα και στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος δεν ορίζεται ρητά η συγκεκριμένη έννοια. Αναλυτικότερα δε ακόμα και στον προϊσχύσαντα νόμο ΚΦΕ δεν δινόταν ορισμός της έννοιας του «εισοδήματος». Το αντικείμενο του φόρου εισοδήματος προσδιοριζόταν ως το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή (άρθρο 1 ν. 2238/1994), ενώ στα άρθρα 3 και

<sup>24</sup>Δ. Σταματόπουλος – Α. Καραβοκύρης, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, 2014, FORIN, σελ. 103 επ.

<sup>25</sup>Ν. Μπάρμπας, Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, 2011, ΣΑΚΚΟΥΛΑ, σελ. 1-2.

<sup>26</sup>Πηγή προέλευσης για εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή: **α)** το εισόδημα από μισθωτή εργασία, **β)** το εισόδημα από συντάξεις, **γ)** το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης, **δ)** το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες, **ε)** το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, **στ)** το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή, **ζ)** το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, **η)** το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, **θ)** το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, **ι)** το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή, **ια)** το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή, **ιβ)** το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται από κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή, **ιγ)** το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.

4 προσδιορίζονταν ορισμένες αρχές για τον τρόπο υπολογισμού, χωρίς όμως να λαμβάνουν ρητά θέση για την έννοια του «εισοδήματος» κατά την ουσία, παρά μόνο κατ' έκταση<sup>27</sup>. Ο φορολογικός νομοθέτης<sup>28</sup> δεν περιέχει γενικό ορισμό της έννοιας του εισοδήματος ως αντικείμενο του φόρου, αλλά μόνον μία κατηγοριοποίηση των στοιχείων που αποτελούν εισόδημα και όχι κεφάλαιο.

Ο νομοθέτης, ικανοποιώντας τις επιταγές της αρχής της νομιμότητας<sup>29</sup>, η οποία αποτελεί ειδικότερη έκφανση της αρχής του Κράτους Δικαίου και διέπει τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, ακολουθεί την αρχή του ειδικού νομοθετικού ορισμού του «εισοδήματος», δηλαδή δέχεται ότι εισόδημα συνιστά οτιδήποτε προσδιορίζεται ρητά στο νόμο ως τέτοιο<sup>30</sup>. Ελλείποντος κατά συνέπεια γενικού νομοθετικού ορισμού της έννοιας του «εισοδήματος» γίνονται δεκτά ως «εισοδήματα» τα στοιχεία που κάθε φορά ο νομοθέτης κατονομάζει ρητά ως «εισόδημα» λ.χ. μισθός, σύνταξη.

Από νομική άποψη, εφόσον ελλείπει ειδική φορολογική διάταξη που να ορίζει κάτι διαφορετικό, η έννοια του φορολογικού εισοδήματος προσδιορίζεται, κατ' εφαρμογή των κριτηρίων της έννοιας των καρπών (πράγματος ή δικαιώματος), όπως ισχύει στο Αστικό Δίκαιο<sup>31</sup>. Σύμφωνα με το άρθρο 961 ΑΚ οι καρποί διακρίνονται<sup>32</sup> (α) στους καρπούς πράγματος, δηλαδή στους φυσικούς καρπούς (ΑΚ 961 παρ. 1), όπως είναι τα οργανικά προϊόντα πράγματος (λ.χ. γάλα, αυγά) και καθετί που αποκτάται από το πράγμα κατά τον προορισμό του (λ.χ. μέταλλα), τα οποία παράγονται περιοδικώς και οργανικώς χωρίς να καταστρέφεται η πηγής τους, καθώς και στους πολιτικούς καρπούς (ΑΚ 961 παρ. 3 λ.χ. μίσθωμα), και (β) στους καρπούς δικαιώματος, οι οποίοι πάλι διακρίνονται σε φυσικούς (ΑΚ 961 παρ. 2) και πολιτικούς (ΑΚ 961 παρ. 3). Οι καρποί πράγματος δεν έχουν βέβαια χρηματικό χαρακτήρα, αλλά μετατρέπονται άμεσα σε χρηματικές μονάδες με την εκποίησή τους στην αγορά, ενώ οι πολιτικοί

<sup>27</sup>Θ. Φορτσάκης – Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 2013, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 117.

<sup>28</sup>Θ. Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, 2018, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 151-152.

<sup>29</sup>Ε. Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δίκαιο, 2011, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 88.

<sup>30</sup>Γ. Μέντης, «Το εισόδημα ως αντικείμενο αυτοτελούς φορολογίας», ΘΠΔΔ, 2017, σελ. 741.

<sup>31</sup>Σχετικά με τη στενή έννοια του φορολογικού εισοδήματος βλ. *Ελ. Θεοχαροπούλου*, «Η φύση της φορολογίας μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο και οι συνέπειές της στις ναυτικές εταιρίες του ν. 959/1979», Δ.Φ.Ν., 2001, σελ. 1338, και την εκεί αναφερόμενη βιβλιογραφία και νομολογία του ΣτΕ. Βλ. ενδεικτικά αποφάσεις του ΣτΕ 2417/1965, 4264/1976, 2843/1992.

<sup>32</sup>Δ. Η. Παπαστερίου, Εμπράγατο Δίκαιο, 2011, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 107-110.

καρποί εκφράζονται σε χρηματικές μονάδες και παράγονται βάσει έννομης σχέσης (λ.χ. τόκοι δανείων, μισθός υπαλλήλου).

Από την ανάλυση των διατάξεων του Αστικού Κώδικα (άρθρο 961) απορρέουν τρία συνθετικά στοιχεία<sup>33</sup> της στενής έννοιας του εισοδήματος, τα οποία είναι η σταθερότητα της πηγής, η περιοδικότητα του προϊόντος και ο χρηματικός χαρακτήρας ή τουλάχιστον η δυνατότητα άμεσης μετατροπής τους σε χρηματικές μονάδες.

Με βάση τις σκέψεις αυτές, η νομολογία<sup>34</sup> του ΣτΕ διαμόρφωσε συγκεκριμένα κριτήρια για τον προσδιορισμό της στενής έννοιας του εισοδήματος, τα οποία είναι τα εξής:

- ύπαρξη προσόδου
- περιοδικότητα προσόδου
- προέλευσή της από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή (σταθερή πηγή προέλευσης)
- αντάλλαγμα προσωπικής εργασίας ή καρπό περιουσιακών στοιχείων
- κάθε άλλη προσαύξηση της περιουσίας του φορολογουμένου δεν αποτελεί εισόδημα, εκτός αν με ειδική διάταξη υπάγεται στο φόρο ως τέτοιο<sup>35</sup>

Συνεπώς, φορολογείται η πρόσοδος, η οποία πληροί τα προαναφερθέντα γνωρίσματα και όχι οποιαδήποτε άλλη προσαύξηση της περιουσίας, μη συγκεντρώνουσα τα ανωτέρω. Από τον συνδυασμό άλλωστε των δύο παραμέτρων, της περιοδικότητας αφενός και της σταθερής πηγής προέλευσης του εισοδήματος αφετέρου, συνάγεται ότι μεμονωμένες ή συμπτωματικές πράξεις που δεν διενεργούνται κατ' επάγγελμα δεν μπορούν κατά κύριο λόγο να αποτελέσουν πηγή εισοδήματος<sup>36</sup>. Συνεπώς τα κέρδη των παικτών από τυχερά παίγνια δεν αποτελούν εισόδημα αλλά κεφάλαιο, διότι πρόκειται για μεμονωμένο συμπτωματικό γεγονός και απουσιάζει η σταθερή πηγή εκμετάλλευσης, με αποτέλεσμα να φορολογούνται ως κεφάλαιο κατά τον ΚΦΚλ με αυτοτελή φορολογία. Βέβαια σε κάθε περίπτωση εάν με ειδική διάταξη, ο νομοθέτης προσδιορίσει ορισμένο ποσό ως εισόδημα ότι υπάγεται στο φόρο, αν και δεν ικανοποιεί τα στοιχεία που έχει ορίσει η νομολογία, τότε θα φορολογείται κανονικά ως

---

<sup>33</sup>Ν. Μπάρμπας, Φορολογία Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, 2011, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 2-3.

<sup>34</sup>ΣτΕ 3782/2013, ΣτΕ 143/1982, ΣτΕ 4264/1976.

<sup>35</sup>ΣτΕ 2417/1965.

<sup>36</sup>Ελ. Θεοχαροπούλου, «Η φύση της φορολογίας μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο και οι συνέπειές της στις ναυτικές εταιρίες του ν. 959/1979», Δ.Φ.Ν., 2001, σελ. 1338, και την εκεί αναφερόμενη βιβλιογραφία και νομολογία του ΣτΕ.

«εισόδημα», δεδομένου ότι ο φορολογικός νομοθέτης – συνεπεία της αρχής της διάκρισης των εξουσιών<sup>37</sup> – δεν δεσμεύεται καταρχάς από τα δικαστήρια ως δικαιοδοτικά όργανα της δικαστικής εξουσίας, τα οποία δεν προβαίνουν<sup>38</sup> σε αυθεντική ερμηνεία του νόμου<sup>39</sup>.

Εύλογη είναι μία ανάλυση για τα τρία βασικά χαρακτηριστικά<sup>40</sup> της στενής έννοιας του εισοδήματος, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί από τη νομολογία. Αναφορικά με τη σταθερότητα της πηγής είναι λεκτέα τα εξής: η **σταθερότητα της πηγής προέλευσης** του εισοδήματος ισοδυναμεί με τον χαρακτήρα της διαρκούς πηγής εκμετάλλευσης. Απαιτείται, λοιπόν, η πηγή να παραμένει σταθερή και να μην αλλοιώνεται τουλάχιστον βραχυπρόθεσμα με την αφαίρεση από αυτή για περισσότερες από μία φορά στοιχείων εισοδήματος. Ένα ακίνητο ή η εργασία, για παράδειγμα, παράγει εισόδημα ή το χρηματικό κεφάλαιο, όταν κατατίθεται στην Τράπεζα με την μορφή αποταμίευσης, αποδίδει τότε στον κύριο αυτού εισόδημα με την μορφή τόκων (πρόκειται για πηγή εισοδήματος που αποτελεί κεφάλαιο). Ωστόσο, η σταθερότητα της πηγής προέλευσης του εισοδήματος πρέπει να αντιμετωπίζεται σχετικά και δεν πρέπει να εκλαμβάνεται και η διαίωσιση αυτής, καθώς καμία πηγή εισοδήματος δεν είναι αναλλοίωτη στο διηνεκές. Αρκεί η πηγή να επιβιώνει της παραγωγής και να μην εξαντλείται αισθητά.

Το δεύτερο σημαντικό στοιχείο που πρέπει να συντρέχει για τον προσδιορισμό της έννοιας του φορολογικού εισοδήματος είναι η περιοδικότητα του προϊόντος. Ο όρος **«περιοδικότητα»**<sup>41</sup> σημαίνει τη δυνατότητα αφαίρεσης από μία πηγή για περισσότερες από μία φορές στοιχείων ιδιωτικού πλούτου που αποτελούν εισόδημα, αρκεί δηλαδή η δυνατότητα απόκτησης στοιχείων εισοδήματος για περισσότερες φορές στο μέλλον. Στο σημείο αυτό πρέπει να διευκρινιστούν δύο σημεία. Πρώτον η έννοια της περιοδικότητας δεν πρέπει να συγχέεται με την κανονικότητα, καθώς η δυνατότητα απόκτησης στο μέλλον μπορεί να εκδηλώνεται για περισσότερες φορές, τόσο σε τακτά όσο και σε μη τακτά χρονικά διαστήματα. Για παράδειγμα στην περίπτωση ενός εργάτη που απασχολείται στις οικοδομές και αμείβεται με ημερομίσθιο, να μην υπάρχει το στοιχείο της περιοδικότητας, ελλείπει εκείνο της κανονικότητας, καθώς εργάζεται εκείνες τις μέρες που θα του επιτρέψουν οι εργασιακές συνθήκες της αγοράς. Δεύτερη

---

<sup>37</sup>Βλ. άρθρο 26 του Συντάγματος.

<sup>38</sup>Βλ. άρθρο 77 παρ. 1 Συντάγματος.

<sup>39</sup>Φ. Κ. Σπυρόπουλος, Εισαγωγή στο Συνταγματικό Δίκαιο, 2006, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 100.

<sup>40</sup>Σχετικά με την στενή έννοια του φορολογικού εισοδήματος βλ. Ελ. Θεοχαροπούλου, «Η φύση της φορολογίας μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο και οι συνέπειές της στις ναυτικές εταιρίες του ν. 959/1979», Δ.Φ.Ν., 2001, σελ. 1338 και την εκεί αναφερόμενη βιβλιογραφία και νομολογία του ΣτΕ.

<sup>41</sup>Ν. Μπάρμπας, Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, 2011, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 3 επ.

επισήμανση είναι ότι περιοδικότητα δεν σημαίνει αναγκαστικά πως πρέπει οπωσδήποτε να αποκτά κάποιος στοιχεία εισοδήματος για περισσότερες φορές στο μέλλον. Αρκεί να υπάρχει η δυνατότητα επανάληψής τους στο μέλλον ακριβώς λόγω της εκμετάλλευσης της σταθερής πηγής εισοδήματος, όπως συμβαίνει με τα δικαιώματα ενός συγγραφέα ή μουσικού.

Κατά τη νομολογία τρίτο συνθετικό στοιχείο για τον ορισμό του εισοδήματος εν στενή εννοία είναι το **αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας** ή οι καρποί περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή ο χρηματικός χαρακτήρας ή τουλάχιστον η δυνατότητα άμεσης αποτίμησής του σε χρηματικές μονάδες<sup>42</sup>. Όπως αναλύθηκε ανωτέρω οι μισθοί, οι συντάξεις, οι τόκοι αποτελούν εισοδήματα με τη μορφή των πολιτικών καρπών, καθόσον έχουν αυτούσιο χρηματικό χαρακτήρα, ως αντάλλαγμα άλλωστε της προσωπικής εργασίας. Ωστόσο, οι καρποί από την καλλιέργεια δέντρων ναι μεν αποτελούν φυσικούς καρπούς, όμως αποτελούν εισόδημα μέσω της εκποίησής τους στην αγορά (μετατρέπονται άρα σε χρηματικές μονάδες και υπάγονται στην κατηγορία των καρπών περιουσιακών στοιχείων).

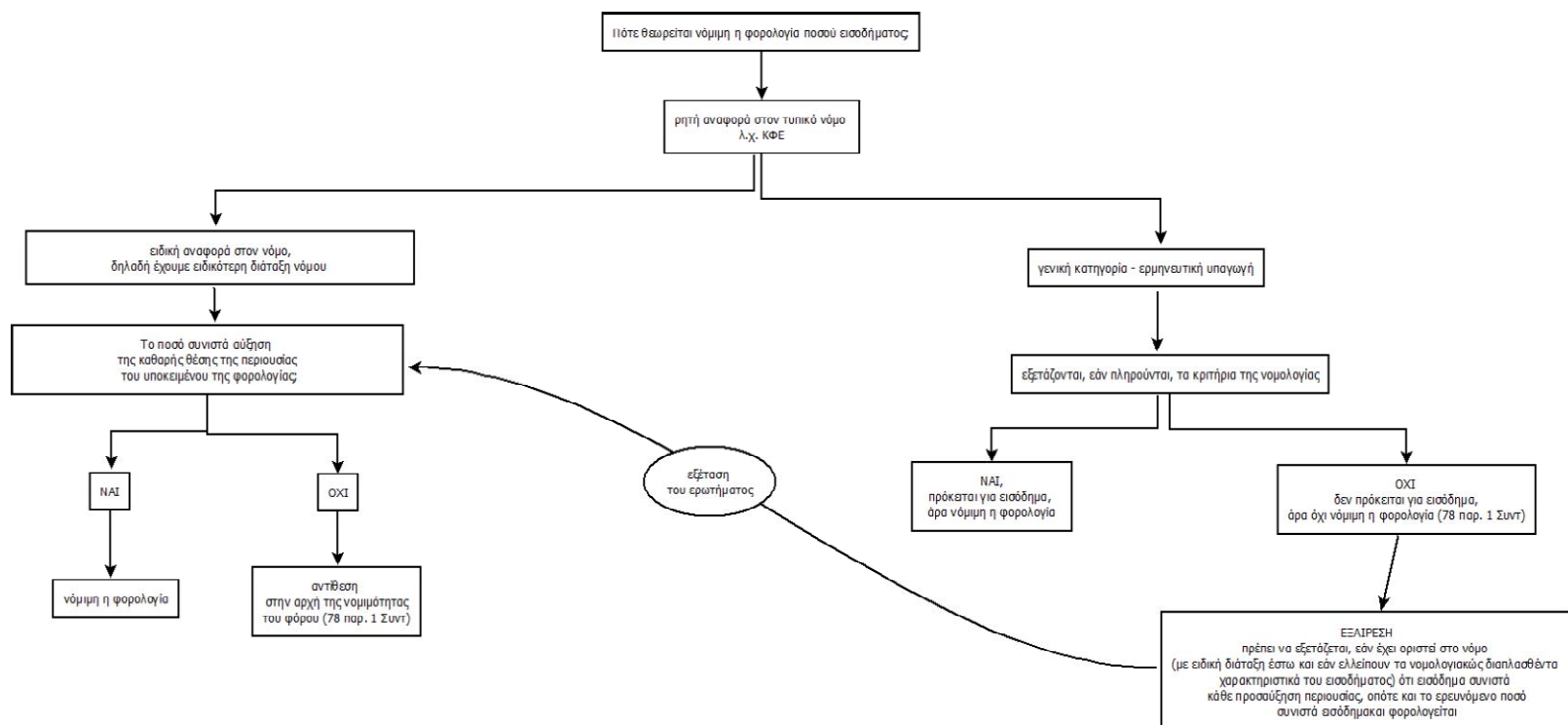
Ιδιαίτερη είναι η κατηγορία της έννοιας του «ωφελήματος», η οποία προσδιορίζεται ως το όφελος που αποκομίζει κάποιο πρόσωπο από την αυτοκατανάλωση δικών του υπηρεσιών. Το ωφέλημα έχει οικονομικό και όχι χρηματικό χαρακτήρα, ωστόσο, ο φορολογικός νομοθέτης τα εντάσσει με ορισμένους περιορισμούς στη ευρεία έννοια του φορολογικού εισοδήματος. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι εκείνο της ιδιοκατοίκησης και ιδιόχρησης οικοδομής, όπου το όφελος που αποκομίζει ο κύριος ή ο επικαρπωτής ενός ακινήτου όταν το χρησιμοποιεί ως κατοικία ή ως επαγγελματικό χώρο, ναι μεν δεν αποτελεί εισόδημα με την στενή έννοια του όρου, αλλά θεωρείται ωφέλημα. Τούτο διότι το υποκείμενο της φορολογίας εισοδήματος δεν αποκτά άμεσα καρπούς, απαλλάσσεται όμως να καταβάλει δαπάνη για τη μίσθωση παρόμοιου ακινήτου.

Εκτός από τις περιπτώσεις ύπαρξης ρητής νομοθετικής διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, τόσο το κριτήριο της σταθερής πηγής προέλευσης, όσο και το κριτήριο της περιοδικότητας του προϊόντος, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για να χαρακτηριστεί ένα χρηματικό ποσό ως εισόδημα, με την στενή νομική έννοια του όρου.

---

<sup>42</sup>Ν. Μπάρμπας, ό.π., σελ. 7 επ.

Στο σχεδιάγραμμα που παρατίθεται κατωτέρω αναλύεται ο νομικός συλλογισμός που μας βοηθά στην επίλυση του ερωτήματος πότε είναι νόμιμη η φορολογία ορισμένου ποσού ως εισοδήματος και σε ποιες περιπτώσεις η φορολόγησή του αντιβαίνει στην αρχή της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1 Συντάγματος).



Σχεδιάγραμμα 1: Νόμιμη φορολογία ποσού εισοδήματος<sup>43</sup>

Για την κατανόηση του ανωτέρω σχεδιαγράμματος είναι απαραίτητες οι εξής παρατηρήσεις:

- απαιτείται τυπικός νόμος που να ορίζει είτε ειδικά το ποσό είτε κατά γενική κατηγορία.
- στην ειδική αναφορά ποσού, η νομιμότητα ή μη του φόρου κρίνεται με βάση το εάν το ποσό συνιστά αύξηση της καθαρής θέσης της περιουσίας του υποκειμένου της φορολογίας.
- ως καθαρή θέση<sup>44</sup> (ΚΘ) λογίζεται η διαφορά που προκύπτει εάν από το συνολικό ενεργητικό (Ε) ορισμένου φυσικού ή νομικού προσώπου (δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία που το πρόσωπο έχει στην κατοχή του) αφαιρέσουμε το παθητικό (ως παθητικό ορίζεται οτιδήποτε απομειώνει την περιουσία του προσώπου λ.χ. υποχρεώσεις, βάρη). Η αποτύπωση της καθαρής θέσης με μαθηματικό τύπο γίνεται ως εξής:  $ΚΘ = Ε - Π$ .
- να τονιστεί ότι ο χαρακτηρισμός του ποσού ως εισοδήματος γίνεται μόνον αφότου έχει προσδιοριστεί η καθαρή θέση της περιουσίας.

<sup>43</sup>Γ. Μέντης, «Το εισόδημα ως αντικείμενο αυτοτελούς φορολογίας», ΘΠΔΔ, 2017, σελ. 740-741.

<sup>44</sup>Αγγ. Τσακλάγκανος, Χρηματοοικονομική Λογιστική, 2006, ΑΦΟΙ ΚΑΚΡΙΑΔΗ.



- στην περίπτωση που το ποσό δεν δίνεται ειδικά και συγκεκριμένα, αλλά προσδιορίζεται κατά γενική κατηγορία, τότε προσφεύγουμε στα διαμορφωθέντα από τη νομολογία ερμηνευτικά κριτήρια χαρακτηρισμού ορισμένου ποσού ως εισοδήματος (περιοδικότητα, διαρκώς εκμεταλλεζόμενη πηγή, αντάλλαγμα προσωπικής εργασίας ή καρπός περιουσιακού στοιχείου του φορολογουμένου).
- εάν τα κριτήρια της νομολογίας πληρούνται, τότε το ποσό αντιμετωπίζεται φορολογικά ως εισόδημα (νόμιμη φορολογία). Μη πληρουμένων των προαναφερθέντων κριτηρίων το ποσό δεν λογίζεται ως εισόδημα, με συνέπεια τυχόν φορολόγηση του ποσού να αντίκειται ευθέως στην αρχή της νομιμότητας του φόρου.
- ΕΞΑΙΡΕΣΗ<sup>45</sup>: ακόμα και στην περίπτωση αυτή, όπου δεν πληρούνται τα στοιχεία που έχουν διαμορφωθεί από τη νομολογία, η έρευνα για τον χαρακτηρισμό του ποσού ως εισόδημα συνεχίζεται μόνο όταν υπάρχει ειδική διάταξη (δηλαδή τυποποίηση του ποσού στο νόμο ειδικώς ως εισόδημα), συγκεκριμένα δε όταν σε ειδική διάταξη νόμου αναγράφεται ότι «εισόδημα συνιστά κάθε προσαύξηση περιουσίας».
- στο τελευταίο βήμα αυτό παρατηρούμε ότι ουσιαστικά μεταβαίνουμε<sup>46</sup> στην περίπτωση της ειδικής αναφοράς του ποσού και εξετάζουμε εάν το ποσό αυτό συνιστά καθαρή θέση της περιουσίας του υποκειμένου της φορολογίας.
- ακόμα και εάν καταφαθεί με βάση τα ανωτέρα ότι ορισμένο ποσό δεν συνιστά εισόδημα, είτε επειδή δεν πληροί τις προϋποθέσεις από το νόμο είτε επειδή δεν ικανοποιεί τα γνωρίσματα που έχει θέσει η νομολογία, δεν συνεπάγεται αυτομάτως ότι δεν δύναται να υποβληθεί σε φορολογία. Τούτο διότι μπορεί να πληροί τις προϋποθέσεις χαρακτηρισμού του ως άλλου αντικειμένου από τα περιοριστικώς οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος. Μεταξύ των αναφερομένων στην προαναφερθείσα διάταξη περιλαμβάνεται και η «συναλλαγή» ως αντικείμενο του φόρου<sup>47</sup>.

Αξιοσημείωτο είναι ότι η νομολογία του ΣτΕ περιορίζει<sup>48</sup> αρκετά την έννοια της σταθερής πηγής προέλευσης, καθώς την αναγνωρίζει μόνο στις περιπτώσεις της εργασίας ή της

<sup>45</sup>ΣτΕ 884/2016 7μ.

<sup>46</sup>ΣτΕ 1853/2015 Ολ, 1840/2013 Ολ (πρβλ. ΑΕΔ 33/1999).

<sup>47</sup>ΣτΕ 1181/2014 Ολ.

<sup>48</sup>Ελ. Θεοχαροπούλου, «Η φύση της φορολογίας μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο και οι συνέπειές της στις ναυτικές εταιρίες του ν. 959/1979», Δ.Φ.Ν., 2001, σελ. 1339, και την εκεί αναφερόμενη βιβλιογραφία και νομολογία του ΣτΕ., βλ. ενδεικτικά αποφάσεις του ΣτΕ 2417/1965, 4264/1976, 2843/1992.

<sup>48</sup>ΣτΕ 3782/2013, ΣτΕ 143/1982, ΣτΕ 4264/1976.

περιουσίας. Για παράδειγμα, κατά τη νομολογία του ΣτΕ δεν συνιστά εισόδημα το επίδομα κατοικίας που καταβάλλεται περιοδικώς σε διευθυντές υποκαταστημάτων τραπεζών ούτε η διατροφή συζύγου λόγω διαζυγίου<sup>49</sup>, ούτε η παροχή που χορηγεί ο εργοδότης στο μισθωτό ως μέσο για την εκτέλεση της συμβάσεως εργασίας ή για την καλύτερη διεξαγωγή της, έστω και αν από την παροχή αυτή ωφελείται έμμεσα ο μισθωτός<sup>50</sup>, διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του ανταλλάγματος εργασίας ή των καρπών περιουσιακών στοιχείων. Το γεγονός βέβαια ότι η διατροφή συζύγου φορολογείται εντέλει ως εισόδημα, βρίσκει έρεισμα σε ρητή νομοθετική διάταξη. Έτσι, λοιπόν, το ποσό που λαμβάνει το τέκνο ως διατροφή υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, η διατροφή όμως εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα του γονέως που την καταβάλλει, ενώ αναφορικά με τη διατροφή προς τη σύζυγο, εφόσον αυτή καταβληθεί εφάπαξ, το καταβληθέν ποσό εκπίπτει ολόκληρο από το φορολογητέο εισόδημα του συζύγου κατά το έτος της καταβολής. Αντίθετα όμως, το ποσό της διατροφής αυτής, ως εισόδημα της συζύγου, είναι φορολογητέο τμηματικής, εις πλείονα έτη<sup>51</sup>.

### 1.1.2. Θεωρία οικονομικής επαύξεσης ή ευρεία έννοια εισοδήματος

Η έννοια της οικονομολογικής προσέγγισης του εισοδήματος είναι αναγκαία. Τούτο διότι, ενώ η νομική επιστήμη επιτάσσει τον «δέον γενέσθαι», η οικονομική και δημοσιονομική επιστήμη παρατηρούν τα οικονομικά φαινόμενα μέσω της αλληλεπίδρασης της κοινωνίας *aposteriori*, με αποτέλεσμα να συνάγουν τα πορίσματά τους κατά τρόπο αντικειμενικό. Με τον τρόπο αυτό προλαμβάνουν καταστάσεις και ωφελούν εντέλει την κοινωνία *apriori*<sup>52</sup>. Η ευρεία οικονομική έννοια του φορολογικού εισοδήματος, ισχύει παράλληλα με την στενή νομική έννοια.

Πρόκειται για την εφαρμογή της θεωρίας της «οικονομικής επαύξεσης»<sup>53</sup> (*economic accretion concept*), που αναπτύχθηκε στην Ευρώπη και στην Αμερική, σύμφωνα με την οποία εισόδημα θεωρείται η μεταξύ δύο χρονικών σημείων επαύξεση της οικονομικής ισχύος ενός προσώπου, ανεξάρτητα από την περιοδικότητα του προϊόντος ή τη σταθερότητα της πηγής των στοιχείων που προκάλεσαν την οικονομική αυτή επαύξεση. Η νομολογία του ΣτΕ

<sup>49</sup>ΣτΕ 1153/1986.

<sup>50</sup>ΣτΕ 764/1993.

<sup>51</sup>ΣτΕ 804/1978 Ολ., Αρμενόπουλος, 1978, σελ. 864.

<sup>52</sup>Γ. Β. Φουφόπουλος, «Η έννοια του εισοδήματος ως αντικείμενου του φόρου», Δ.Φ.Ν., 2015, σελ. 563-564.

<sup>53</sup>Ν. Μπάρμπας, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 2011, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 9.

δέχεται εξάλλου ότι «...πρόσοδος συνισταμένη εις απλή προσαύξηση της περιουσίας του κτωμένου αυτήν δεν θεωρείται εισόδημα φορολογητέον, εκτός αν διά ειδικής διατάξεως νόμου τιαυτή περιουσιακή προσαύξηση λογίζεται διά την υπαγωγή της εις το φόρο ως εισόδημα»<sup>54</sup>.

Ως προς την προαναφερθείσα προσέγγιση του εισοδήματος σύμφωνα με την θεωρία της οικονομικής επαύξησης παρατηρούνται τα εξής<sup>55</sup>:

- Ως φορολογητέο εισόδημα θα ήταν κάθε παροχή σε είδος λ.χ. οποιοσδήποτε παροχές που λαμβάνει ένας εργαζόμενος (βλ. άρθρο 13 παρ. 1 ΚΦΕ)
- Τα ωφελήματα που απολαμβάνει κάθε πρόσωπο από την αυτοκατανάλωση δικών του υπηρεσιών θα αποτελούσαν επίσης αντικείμενο φορολογίας.
- Προϋποτίθεται αφαίρεση των δαπανών, δηλαδή φορολογητέο εισόδημα θεωρείται το καθαρό εισόδημα ή ο καθαρός πλουτισμός.
- Κάθε επαύξηση της πραγματικής αξίας του κεφαλαίου θεωρείται εισόδημα.
- Εντάσσονται και τα περιουσιακά στοιχεία από δωρεές και κληρονομίες, γεγονός που ενδεχομένως να οδηγούσε στη διπλή φορολογία των στοιχείων αυτών, καθώς ο φορολογούμενος θα υποχρεωνόταν τόσο σε φορολογία εισοδήματος όσο και με το φόρο κεφαλαίου, δωρεών και κληρονομιών.

Αξίζει να αναφερθεί ότι η Ελλάδα με τον ν. 3301/2004 άρθρα 11 επ. υιοθέτησε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σύμφωνα με τα οποία τα εισοδηματικά μεγέθη πρέπει να διακρίνονται από βεβαιότητα, ώστε να γίνονται δεκτικά ακριβούς επιμέτρησης<sup>56</sup>. Με βάση τα πρότυπα αυτά τα έσοδα και τα έξοδα των εταιριών που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με την χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα<sup>57</sup>. Για την εξεύρεση, λοιπόν, του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των εταιριών – οι οποίες είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από

---

<sup>54</sup>Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 1338, 1339.

<sup>55</sup>Ν. Μπάρμπας, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 2011, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 10-11.

<sup>56</sup>Γ. Β. Φουφόπουλος, «Η έννοια του εισοδήματος ως αντικειμένου του φόρου», Δ.Φ.Ν., 2015, σελ. 568.

<sup>57</sup>Ν. 3301/2004 άρθρο 13 παρ. 2: Συμφωνίες χρηματοοικονομικής ασφάλειας, Δ.Λ.Π., χρέη νοσοκομείων κ.λπ., πρβλ. ΤΠΝ ΝΟΜΟΣ.

την Ε.Ε.<sup>58</sup> – εφαρμόζονται τα εξής<sup>59</sup>: (α) Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη (ή ζημιές) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Τα κέρδη (ή ζημιές) της εταιρείας που προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς φορολογίας. (β) Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κέρδη (ή ζημιές) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Με βάση τα ανωτέρω, εταιρικό εισόδημα θεωρούνται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη εντός της χρήσεως με τη μορφή εισροών ή αύξησης του ενεργητικού ή μείωσης των υποχρεώσεων. Στο εισόδημα, λοιπόν, κατά τη λογιστική προσέγγιση περιλαμβάνονται το εισόδημα από δραστηριότητα αλλά και οι υπεραξίες<sup>60</sup>.

Μαθηματικός τύπος: εισόδημα = εισροές (ή μείωση των υποχρεώσεων ή αύξηση του ενεργητικού) + υπεραξίες

Για την μελέτη του φορολογικού δικαίου και συγκεκριμένα για τον προσδιορισμό και την εξεύρεση του εισοδήματος ενός φυσικού ή νομικού προσώπου, χρησιμοποιούμε τη νομική έννοια του όρου, όπως αναλυτικά έχει περιγραφεί ανωτέρω.

## 1.2. Αδειοδότηση των παρόχων

### 1.2.1. Καθεστώς άδειας

Άδεια: Απαραίτητη προϋπόθεση πλέον για την διεξαγωγή και εκμετάλλευση παιγνίων μέσω διαδικτύου είναι η έκδοση προηγούμενης διοικητικής άδειας<sup>61</sup>, εκτός από τις εξαιρέσεις

---

<sup>58</sup>Όπως άλλωστε προβλέπει και ο Κανονισμός (ΕΚ) αριθμ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission).

<sup>59</sup>Ν. 3301/2004 άρθρο 13 παρ. 2: Συμφωνίες χρηματοοικονομικής ασφάλειας, Δ.Λ.Π., χρέη νοσοκομείων κ.λπ., πρβλ. ΤΠΝ ΝΟΜΟΣ.

<sup>60</sup>Γ. Β. Φουφόπουλος, «Η έννοια του εισοδήματος ως αντικειμένου του φόρου», Δ.Φ.Ν., 2015, σελ. 568 επ.

<sup>61</sup>Άρθρο 27 ν. 4005/2011.

που προβλέπονται ρητώς στο νόμο<sup>62</sup>. Σε κάθε περίπτωση τα παίγνια πρέπει να είναι πιστοποιημένα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4002/2011.

Αναλυτικότερα, η ρύθμιση των αδειών τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου προβλέπεται στο άρθρο 45 του ν. 4002/2011. Η διεξαγωγή τους στην Ελλάδα ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία του Δημοσίου, μέσω ειδικά αδειοδοτημένων παρόχων<sup>63</sup>. Η Ε.Ε.Ε.Π. παίζει καθοριστικό ρόλο, καθώς είναι εκείνη που θέτει όλες τις προϋποθέσεις λειτουργίας και συγκεκριμένα τα χαρακτηριστικά που πρέπει να πληρούν από τεχνική μορφή οι servers, αλλά και το λογισμικό, ώστε να διασφαλίζεται η προστασία των παιχτών και το δημόσιο συμφέρον<sup>64</sup>.

Οι άδειες χορηγούνται μέσω διεθνούς πλειοδοτικού διαγωνισμού έπειτα από την προκήρυξή τους με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Ενδεικτικά γίνεται παράθεση στο τέλος της παρούσης εργασίας<sup>65</sup> των 24 νόμιμων στοιχηματικών εταιριών που δραστηριοποιούνται στην Ελληνική επικράτεια, βάση της ΠΟΛ.1248/13.12.2011, σύμφωνα με την ανακοίνωση της Ε.Ε.Ε.Π.<sup>66</sup>.

Να σημειωθεί δε πως οι άδειες, οι οποίες χορηγούνται είναι προσωρινές, και έχουν διάρκεια πέντε έτη. Ωστόσο, ένα χρόνο πριν την λήξη της άδειας, παρέχεται η δυνατότητα στον ανάδοχο να αιτηθεί προς την Ε.Ε.Ε.Π. χρονική επέκταση της άδειας για ίσο ή μικρότερο χρονικό διάστημα. Άλλωστε δεν μπορεί να γίνει νέα προκήρυξη αδειοδότησης, εάν δεν παρέλθει η πενταετία από τότε που έγινε η προηγούμενη προκήρυξη. Τέλος, οι άδειες είναι προσωπικές και αμεταβίβαστες, ενώ απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο εκμίσθωση ή συνεκμετάλλευση με τρίτους.

Η διαδικασία αδειοδότησης οργανώνεται με διαφανή τρόπο σύμφωνα με τους κανόνες που προβλέπονται στον ν. 4002/2011. Οι προϋποθέσεις συμμετοχής στον διεθνή διαγωνισμό για χορήγηση άδειας διενέργειας τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου αναλύονται στις διατάξεις του προαναφερθέντος νόμου<sup>67</sup> και είναι οι εξής:

---

<sup>62</sup>Σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 εδ. β' «Τρίτοι μη κάτοχοι άδειας μπορούν κατ' εξαίρεση να λειτουργούν και να εκμεταλλεύονται παίγνια με παιγνιομηχανήματα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 39».

<sup>63</sup>Βλ. Άρθρο 45 παρ. 1 ν. 4002/2011.

<sup>64</sup>Βλ. Άρθρο 45 παρ. 2 ν. 4002/2011.

<sup>65</sup>Βλ. Παράρτημα Ι της παρούσας εργασίας.

<sup>66</sup>Βλ. Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων (Ε.Ε.Ε.Π.),

<https://www.gamingcommission.gov.gr/index.php/ruthmisi-agoras-paignion/tuxera-paignia-meso-diadiktou>

<sup>67</sup>Για τις προϋποθέσεις συμμετοχής βλ. άρθρο 46 παρ. 1 και 2 ν. 4002/2011.

- Κεφαλαιουχικές εταιρίες, με καταβεβλημένο κεφάλαιο τουλάχιστον 200.000€
- Όχι καταδίκη μελών του ΔΣ ή εταιρών για κακούργημα ή οποιαδήποτε ποινή για κλοπή, υπεξαίρεση, απάτη, φοροδιαφυγή κλπ.
- Εγγυητική επιστολή 100.000€ από πιστωτικό ίδρυμα, νομίμως εγκατεστημένο στην Ελλάδα ή σε άλλος κράτος μέλος της ΕΕ

#### Λειτουργία Ε.Ε.Ε.Π. και κανονισμός λειτουργίας Π.Σ.Ε.Ε.<sup>68</sup>

Αρμόδια αρχή για την έκδοση αδειών, πιστοποιήσεως, εποπτείας και ελέγχου διεξαγωγής και εκμετάλλευσης παιγνίων είναι η Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων (εφεξής Ε.Ε.Ε.Π.), η οποία είναι καθολικός διάδοχος και συνεχιστής της ομώνυμης Επιτροπής του ν. 3229/2004. Ωστόσο, αποτελεί ειδική αυτοτελή υπηρεσία που υπάγεται στον Υπουργό Οικονομικών, χωρίς όμως να χάνεται η λειτουργική της ανεξαρτησία της. Αξίζει να διευκρινιστεί ότι η Ε.Ε.Ε.Π. δεν είναι ούτε Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή, ούτε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου – πρόκειται για εξειδικευμένη αυτοτελή δημόσια υπηρεσία προσαρμοσμένη στους ιδιαίτερους στόχους και στις απαιτήσεις του εξειδικευμένου αντικειμένου της.

Στόχος του ρυθμιστικού έργου της Ε.Ε.Ε.Π. είναι η κατάρτιση του θεσμικού πλαισίου και η θέσπιση προδιαγραφών, διασφαλίζοντας ότι τόσο τα τυχερά όσο και τα επιτρεπόμενα τεχνικά-ψυχαγωγικά παίγνια, οργανώνονται και διεξάγονται με διαφανή και αδιάβλητο τρόπο και δεν εκτρέπονται σε παράνομη εκμετάλλευση και αισχροκέρδεια, προκειμένου να προστατεύονται τα συμφέροντα των πολιτών και του δημοσίου. Στο πλαίσιο αυτό, η Ε.Ε.Ε.Π., με τη με αριθμό 8/6/25.05.2012 απόφασή της<sup>69</sup>, υιοθέτησε μία σειρά αρχών που διέπουν τις δραστηριότητές της ως προς τη διεξαγωγή του ρυθμιστικού της έργου, όπως είναι η αρχή της αναλογικότητας (:η ρυθμιστική Αρχή πρέπει να παρεμβαίνει μόνο όταν η παρέμβαση είναι αναγκαία. Τα μέτρα που λαμβάνονται πρέπει να είναι επαρκή για την αποτροπή του κινδύνου που αφορούν και το κόστος για τους ρυθμιζόμενους πρέπει να είναι αιτιολογημένο), η αρχή της λογοδοσίας (:η ρυθμιστική Αρχή πρέπει να αιτιολογεί τις αποφάσεις της και να υποβάλλεται σε δημόσιο έλεγχο), η αρχή της συνέπειας (:η ρυθμιστική Αρχή πρέπει να θεσπίζει ρυθμιστικά πλαίσια που περιέχουν διατάξεις και προβλέψεις οι οποίες διέπονται από συνοχή και που τις εφαρμόζει με αδιάβλητο τρόπο), η αρχή της διαφάνειας (:η ρυθμιστική Αρχή πρέπει να είναι

<sup>68</sup>Σχετικά με την σύσταση της Ε.Ε.Ε.Π. και τις επιμέρους αρμοδιότητές της βλ. άρθρο 28 ν. 4002/2011.

<sup>69</sup>Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων, <https://www.gamingcommission.gov.gr/>

ειλικρινής, να θεσπίζει απλά και σαφή ρυθμιστικά πλαίσια και να τα διατυπώνει με τρόπο που είναι κατανοητός στους χρήστες), η αρχή της προσήλωσης (:η ρυθμιστική Αρχή πρέπει να λειτουργεί με προσήλωση στην επίλυση των προβλημάτων, μειώνοντας παράλληλα την πιθανότητα παρενεργειών που μπορεί να προκληθούν από τις αποφάσεις της) και η αρχή της κοινωνικής ευθύνης και ενσυναίσθησης (:η ρυθμιστική Αρχή, προκειμένου να προωθεί το υπεύθυνο παιχνίδι, πρέπει να διαθέτει επίγνωση και κατανόηση των αναγκών του κοινωνικού συνόλου και να διατηρεί άμεση και ανοικτή επικοινωνία με τους πολίτες, με ιδιαίτερη έμφαση στις ευάλωτες κοινωνικές ομάδες).

Με απόφαση μάλιστα του Υπουργού Οικονομικών συστάθηκε Συμβουλευτική Επιτροπή, η οποία έχει βοηθητικό ρόλο στην Ε.Ε.Ε.Π., απαρτιζόμενη από εκπροσώπους των κυρίων φορέων της ελληνικής αγοράς παιγνίων και στοιχηματισμού<sup>70</sup>.

Η Ε.Ε.Ε.Π. χαρακτηρίζεται από ευρείες αρμοδιότητες, οι οποίες – εκτός από όσες προβλέπονται ήδη στον ν. 3229/2004 – αφορούν κυρίως στην εποπτεία και στον έλεγχο της αγοράς. Το ειδικό περιεχόμενο της εποπτείας και του ελέγχου που ασκείται από την Ε.Ε.Ε.Π. περιλαμβάνει την παρακολούθηση και τον έλεγχο των κατόχων αδειών και των παρόχων, την εξέταση, το χαρακτηρισμό, την ταξινόμηση και την πιστοποίηση όλων των τύπων παιγνίων, στοιχηματισμού και των λογισμικών τους, την εξέταση των αιτήσεων αδειοδότησης παιγνίων και λειτουργίας καταστημάτων, τον έλεγχο των πιστοποιημένων εγκαταστάσεων, την έκδοση κανονιστικών αποφάσεων για την προστασία των ανηλίκων και των ευάλωτων πληθυσμιακών ομάδων, την πιστοποίηση παιγνιομηχανημάτων και καταστημάτων εγκατάστασής τους, τον εντοπισμό και τη διακοπή λειτουργίας μη πιστοποιημένων εγκαταστάσεων, την εφαρμογή μέτρων πρόληψης και παρεμπόδισης ξεπλύματος χρημάτων. Στις αρμοδιότητες της Ε.Ε.Ε.Π. περιλαμβάνονται, εξάλλου, η συνεργασία με όλους τους συναφείς εθνικούς και διεθνείς οργανισμούς και υπηρεσίες, η υποβολή εισηγήσεων για τις αναγκαίες προσαρμογές του θεσμικού πλαισίου και για την πάταξη του παράνομου στοιχηματισμού, η τήρηση μητρώου

---

<sup>70</sup>Ρόλος της προαναφερθείσας Επιτροπής είναι η διατύπωση εισηγήσεων προς την Ε.Ε.Ε.Π. σχετικά με τις εξελίξεις του τομέα και των προσαρμογών που αυτές επιβάλλουν στις εκάστοτε ισχύουσες κανονιστικές ρυθμίσεις για την καλύτερη λειτουργία της αγοράς. Τα μέλη της συμβουλευτικής επιτροπής είναι πρόσωπα εγνωσμένου κύρους και γνώσης του χώρου, που προσφέρουν τις υπηρεσίες αμισθί χάριν της εύρυθμης λειτουργίας του κλάδου.

αδειούχων, παρόχων, κατασκευαστών και αδειοδοτημένων παιγνίων, η δημιουργία και λειτουργία Πληροφορικού Συστήματος Εποπτείας και Ελέγχου (Π.Σ.Ε.Ε.).

Ειδικότερα, η Ε.Ε.Ε.Π. καταρτίζει τον Οργανισμό, που καθορίζει τη διάρθρωση και τη λειτουργία των υπηρεσιών της, τον Κανονισμό Διεξαγωγής και Ελέγχου Παιγνίων που προβλέπει τις διαδικασίες και τους ειδικότερους όρους βάσει των οποίων διενεργεί τις κανονιστικές και ελεγκτικές της αρμοδιότητες, και τον Κώδικα Δεοντολογίας Παιγνίων, που καθορίζει τα της διαφήμισης και των ανεκτών ορίων μέσα στα οποία οφείλει να διεξάγεται η ειδική αυτή παροχή υπηρεσιών. Προβλέπεται ακόμα, η δυνατότητα της Ε.Ε.Ε.Π. να αναθέτει, με διεθνή διαγωνισμό, τη διαχείριση των ελεγκτικών μηχανισμών της σε ειδικευμένες εταιρείες, καθώς και η δυνατότητα του Υπουργού Οικονομικών να προβαίνει στο ίδιο διάβημα με διακρατικές συμφωνίες. Προβλέπεται τέλος, η δυνατότητα της Ε.Ε.Ε.Π. να εισηγείται την έκδοση κ.υ.α. για ανάθεση διαδικαστικών ενεργειών σχετικά με τα τεχνικά-ψυχαγωγικά παίγνια σε άλλους φορείς του Δημοσίου και στους ΟΤΑ Α΄ και Β΄ βαθμού.

Επιπλέον, προβλέπονται τα τρία βασικά κείμενα διάρθρωσης και λειτουργίας της Ε.Ε.Ε.Π., ο Οργανισμός, ο Κανονισμός Διεξαγωγής και Ελέγχου Παιγνίων (ΚΔΕΠ) και ο Κώδικας Δεοντολογίας Παιγνίων (ΚΔΠ) της Ε.Ε.Ε.Π.<sup>71</sup>.

Μέσω του Πληροφορικού Συστήματος Εποπτείας και Ελέγχου επιτυγχάνεται η λογισμική παρακολούθηση όλων των ιστοτόπων, καθώς και η παρακολούθηση σε πραγματικό χρόνο – Online – των τυχερών παιγνίων μέσω αδειοδοτημένων ιστοτόπων, δεδομένου ότι οι ιστότοποι αυτοί βρίσκονται συνδεδεμένοι με το Π.Σ.Ε.Ε..

Το ρυθμιστικό έργο της Ε.Ε.Ε.Π. συντελείται με σειρά Κανονισμών που είτε αφορούν στο σύνολο της αγοράς παιγνίων (οριζόντιοι κανονισμοί), είτε αφορούν σε συγκεκριμένα παίγνια ή κατηγορία παιγνίων ή τέλος, σε θέματα λειτουργίας των φορέων διεξαγωγής τους.

---

<sup>71</sup>Βλ. άρθρο 29 παρ. 1 ν. 4002/2011.



### 1.2.2. Υποχρεώσεις των αδειοδοτημένων παρόχων

Οι κάτοχοι της άδειας θα πρέπει να πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις, οι οποίες είναι οι εξής κάτωθι<sup>72</sup>:

- Νομικό πρόσωπο
- Έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα
- Φορολόγηση σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ΚΦΕ
- Όχι καταδίκη των ασκούντων τη διοίκηση και τη διαχείριση της εταιρίας σε σοβαρά αδικήματα (λ.χ. κακούργημα ή οποιαδήποτε ποινή για κλοπή, υπεξαίρεση φοροδιαφυγή κλπ.)
- Απαγορεύεται οι κάτοχοι άδειας να είναι συνδεδεμένες εταιρίες
- Ο Κανονισμός Διεξαγωγής και Ελέγχου Παιγνίων ρυθμίζει οτιδήποτε διαδικαστικό αναφορικά με τις προϋποθέσεις έκδοσης, επέκτασης χρονικής ισχύος και ανάκλησης άδειας και θέματα σχετικά με τις υποχρεώσεις των μετόχων της εταιρίας που είναι κάτοχοι της άδειας
- Απαιτείται το τίμημα της άδεια και προκαταβολή ποσού έναντι της συμμετοχής του Δημοσίου<sup>73</sup> προκειμένου να χορηγηθεί άδεια
- Υποχρεωτική κατάληξη ιστοτόπων gr
- Υποχρεωτική αποθήκευση σε υλικό μηχανισμό τα δεδομένα που αφορούν στη διεξαγωγή των διαδικτυακών τυχερών παιγνίων, καθώς και όλα τα δεδομένα που ανταλλάσσονται μεταξύ παίχτη, κατόχου άδεια, παρόχου υπηρεσιών διαδικτύου και χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. Ο μηχανισμός αυτός πρέπει να βρίσκεται εντός της ελληνικής επικράτειας και πρέπει να επιτρέπουν την αναπαραγωγή τους από την Ε.Ε.Ε.Π. για τουλάχιστον 10 χρόνια.
- Υποχρέωση τήρησης των νομικών και οικονομικών υποχρεώσεων του ν. 4002/2011 καθ' όλη τη διάρκεια ισχύος της άδειας
- Υποχρέωση άσκησης λειτουργίας του ιστοτόπου από το πρόσωπο που ασκεί και την εκμετάλλευση αυτού τυχερών παιγνίων

<sup>72</sup>Βλ. άρθρα 47 – 48 ν. 4002/2011.

<sup>73</sup>Βλ. άρθρο 50 παρ. 5 ν. 4002/2011.

- Οι κάτοχοι της άδεια επιβάλλεται να μην επιτρέπουν τη συμμετοχή στο διαδικτυακό τζόγο σε φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν συμπληρώσει το εικοστό πρώτο έτος της ηλικίας τους, καθώς και στους μη εγγεγραμμένους χρήστες.

### 1.2.3. Διοικητικές και Ποινικές κυρώσεις

Στον ν. 4002/2011 γίνεται ειδική πρόβλεψη για διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη περίπτωση που απουσιάζει η απαιτούμενη άδεια ή διαπιστωθεί παρανομία σχετικά με τη διαδικασία αδειοδότησης. Ειδικότερα ως προς τις διοικητικές κυρώσεις<sup>74</sup> προβλέπεται καταρχήν ότι, σε περίπτωση μη συμμόρφωσης προς τις προβλέψεις του νόμου, η Ε.Ε.Ε.Π. μπορεί να επιβάλει πρόστιμο, ανάλογα με τη βαρύτητα της παραβίασης, από 1.000 έως 2.000.000 ευρώ και ότι η προσφυγή εναντίον των αποφάσεων αυτών δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα. Το μεγάλο εύρος των προστίμων οφείλεται στην εκτεταμένη ποικιλία των ενδεχομένων παραβιάσεων και στους διαφορετικούς βαθμούς βαρύτητας της κάθε μιας εξ αυτών. Προβλέπεται επίσης και σφράγιση του καταστήματος σε περιπτώσεις απουσίας της απαιτούμενης άδειας ή πιστοποίησης. Με την παρ. 3 τιμωρείται η διεξαγωγή τυχερών παιγνίων χωρίς ατομική κάρτα παίκτη με πρόστιμο 5.000 ευρώ ανά διαπιστωμένη παράβαση και με αναστολή ή ανάκληση της άδειας, καθώς και με προσωρινό ή οριστικό κλείσιμο του καταστήματος σε περιπτώσεις υποτροπής, ενώ ορίζεται ότι όσοι διεξάγοντες τυχερά παίγνια συμμετέχουν σ' αυτά τιμωρούνται με πρόστιμο 1.000 ευρώ ανά διαπιστωμένη παράβαση. Η παρ. 5 αφορά στη μαύρη λίστα που οφείλει να τηρεί η Ε.Ε.Ε.Π. και στην οποία εγγράφει όλους τους εξυπηρετητές που προσφέρουν φιλοξενία σε παράνομους παρόχους διαδικτυακού στοιχήματος, ενώ η παρ. 6 προβλέπει πρόστιμο 1.000 ευρώ ανά διαπιστωμένη παράβαση για όσους κατόχους αδειών δεν τηρούν τις υποχρεώσεις που υπέχουν βάσει του άρθρου 49 παρ. 2. Επίσης με την παρ. 7 προβλέπονται κυρώσεις σε περίπτωση μη συμμόρφωσης των κατόχων της άδειας με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σύνδεση με το Π.Σ.Ε.Ε. Τέλος, ο ΚΔΕΠ θα προβλέψει τις λεπτομέρειες βεβαίωσης και καταβολής των προστίμων που θα εισπράττονται κατά τις διατάξεις του ΚΕΔΕ (παρ. 8).

Ως προς τις ποινικές κυρώσεις<sup>75</sup> για παίγνια και στοιχήματα που διεξάγονται χωρίς άδεια, στο άρθρο 52, προβλέπεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών ετών και χρηματική ποινή από 200.000 μέχρι 500.000 ευρώ. Όποιος διαφημίζει τέτοια παίγνια ή στοιχήματα, χωρίς να είναι

<sup>74</sup>Σχετικά με τις διοικητικές κυρώσεις βλ. άρθρο 52 ν. 4002/2011.

<sup>75</sup>Για τις ποινικές κυρώσεις βλ. άρθρο 52 ν. 4002/2011.

συνεργός, τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο ετών και πρόστιμο από 100.000 μέχρι 200.000 ευρώ. Όποιος συμμετέχει σε τέτοια παίγνια ή στοιχήματα, χωρίς να είναι συνεργός, τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών μηνών και χρηματική ποινή 5.000 έως 20.000 ευρώ. Όποιος εγκαθιστά και λειτουργεί τεχνικά-ψυχαγωγικά παίγνια χωρίς την κατάλληλη πιστοποίηση, τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών ετών και χρηματική ποινή από 50.000 μέχρι 100.000 ευρώ. Για τη λειτουργία τυχερών παιγνίων χωρίς πιστοποίηση, η ποινή φυλάκισης είναι τουλάχιστον τρία έτη και η χρηματική ποινή από 150.000 μέχρι 200.000 ευρώ ανά παιγνιομηχάνημα. Αυστηρά τιμωρείται επίσης η μη τήρηση των διατάξεων για την προστασία των ανηλίκων με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον 3 μηνών και πρόστιμο από 100.000 μέχρι 200.000 ευρώ. Τιμωρούνται επίσης όσοι μετέχουν σε τυχερά παίγνια μέσω παρενθέτων φυσικών ή νομικών προσώπων καθώς και εκείνοι που μετατρέπουν τεχνικά σε τυχερά παίγνια. Ακολούθως προβλέπεται ότι επί νομικών προσώπων, ως αυτουργοί των ως άνω αδικημάτων θεωρούνται οι αναφερόμενοι εκπρόσωποί τους. Ο τεχνικός εξοπλισμός και τα παιγνιομηχανήματα που χρησιμοποιήθηκαν κατά την τέλεση των αδικημάτων αυτών κατάσχονται και μετά την έκδοση αμετάκλητης απόφασης περιέρχονται στην κυριότητα του ελληνικού δημοσίου.

### **1.3. Συμμετοχή Ελληνικού Δημοσίου στα έσοδα από τυχερά παίγνια**

Όπως προβλέπεται ρητώς στον νόμο<sup>76</sup>, προκειμένου να εκδοθεί και να ανανεωθεί η άδεια διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, πρέπει να καταβληθεί:

- Παράβολο για τη συμμετοχή στο διαγωνισμό χορήγησης αδειών, σύμφωνα με τα άρθρο 46 ν. 4002/2011
- Το τίμημα για τη χορήγηση της άδειας, όπως προέκυψε κατά τη διαγωνιστική διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 46 για τα τυχερά παίγνια μέσω διαδικτύου
- Σε περίπτωση ανανέωσης άδειας, ποσό έναντι της συμμετοχής του Δημοσίου στα έσοδα των τυχερών παιγνίων, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 50.

Να επισημανθεί πως για όλα τα τυχερά παίγνια το Ελληνικό Δημόσιο συμμετέχει στα έσοδα με ποσοστό τριάντα τοις εκατό 35% επί του μικτού κέρδους που αφορά τα ποσά τα οποία προέρχονται από την εκμετάλλευση της δραστηριότητας του κατόχου της άδειας. Τα έσοδα αυτά

---

<sup>76</sup>Βλ. άρθρο 50 παρ. 2 ν. 4002/2011.

αποδίδονται στο Δημόσιο εντός δεκαέξι (16) ημερών από το τέλος του ημερολογιακού μήνα που αφορούν. Ο κάτοχος της άδειας, αν έχει παραχωρήσει το δικαίωμα εκμετάλλευσης, βαρύνεται αλληλεγγύως και εις ολόκληρον με τον φορέα εκμετάλλευσης για την καταβολή της συμμετοχής του προς το Δημόσιο.

Μέρος μάλιστα των εσόδων αυτών του Ελληνικού Δημοσίου – τουλάχιστον 20% - προορίζεται για κοινωνικές πολιτικές, όπως η ενίσχυση μέτρων πολιτικής για άτομα με αναπηρία, για την καταπολέμηση της ανεργίας, για την απεξάρτηση από τα παίγνια, καθώς και για την απεξάρτηση από άλλες μορφές εθισμού, για τον αθλητισμό, για τον πολιτισμό, και για τους ΟΤΑ πρώτου και δεύτερου βαθμού σχετικά με τις παραπάνω πολιτικές και τις διαδικαστικές ενέργειες που προβλέπονται στην περίπτωση ια΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 28, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Το εν λόγω ποσό του Δημοσίου που προορίζεται για τέτοιου είδους δραστηριότητες καθορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών, Πολιτισμού και Τουρισμού και του συναρμόδιου Υπουργού<sup>77</sup>.

Το μικτό κέρδος προσδιορίζεται ως το χρηματικό ποσό που απομένει, εάν από το συνολικό ποσό συμμετοχής των παιχτών αφαιρεθούν τα αποδιδόμενα σε αυτούς ποσά. Όλα τα στοιχεία τίθενται στη διάθεση της φορολογικής αρχής.

#### **1.4. Ισχύον Φορολογικό καθεστώς**

Τα κέρδη των επιχειρήσεων διεξαγωγής και εκμετάλλευσης παιγνίων φορολογούνται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, ενώ προβλέπεται ειδικά ο μη υπολογισμός των εξόδων εταιρείας που έχει την έδρα της στην αλλοδαπή προκειμένου να προσδιοριστεί το ύψος των καθαρών κερδών της που προκύπτουν από τη δραστηριότητά της στην Ελλάδα<sup>78</sup>.

Στο παρόν σημείο κρίνεται απαραίτητη η σκιαγραφική παρουσίαση του συστήματος φορολόγησης εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων, δεδομένου ότι μόνο νομικά πρόσωπα δύνανται να λάβουν άδεια για την διεξαγωγή διαδικτυακών τυχερών παιγνίων, ενώ τα φυσικά πρόσωπα είναι εκείνα τα οποία συμμετέχουν ως παίχτες.

##### **1.4.1. Φορολογικό σύστημα της ελληνικής έννομης τάξης**

<sup>77</sup>Βλ. αναλυτικότερα άρθρο 50 παρ. 6 ν. 4002/2011.

<sup>78</sup>Βλ. άρθρο 50 παρ. 8 ν. 4002/2011.

Σε σχέση με το παλαιότερο καθεστώς φορολόγησης<sup>79</sup>, ο νέος νόμος εφαρμόζει το σύστημα του αναλυτικού φόρου επί του εισοδήματος<sup>80</sup>, στο οποίο φορολογείται το εισόδημα από κάθε πηγή χωριστά, δηλαδή ανά κατηγορία πηγής εισοδήματος, και συγκεκριμένα:

- Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις (μισθός, σύνταξη)
- Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (λ.χ. κέρδος)
- Εισόδημα από κεφάλαιο (λ.χ. μερίσματα, τόκοι)
- Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

Κύρια χαρακτηριστικά<sup>81</sup> του νέου ΚΦΕ είναι ο περιορισμός των πηγών – κατηγοριών εισοδήματος σε τέσσερεις, η ξεχωριστή φορολόγηση κάθε μίας των πηγών, η πρόβλεψη δύο μόνων συντελεστών φόρου και η μη πρόβλεψη απαλλαγής του ελάχιστου ορίου συντήρησης. Οι φόροι, οι οποίοι επιβάλλονται σε μία χώρα, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, αποτελούν το φορολογικό της σύστημα. Ενώ στις περισσότερες χώρες επιβάλλονται ανάλογοι φόροι, τα φορολογικά συστήματα ποικίλουν από χώρα και χώρα εξαιτίας διάφορων οικονομικών, κοινωνικών και πολιτικών παραγόντων, που ενδεχομένως τα επηρεάζουν. Κομβικό ρόλο για την διάρθρωση ενός αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος παίζει η οργάνωση των οικονομικών υπηρεσιών κάθε χώρας, η λογιστική οργάνωση κάθε επιχείρησης, αλλά και η τάση των φορολογούμενων πολιτών προς την φοροδιαφυγή.

Οι διάφοροι φόροι που επιβάλλονται μπορούν να διακριθούν<sup>82</sup> ως προς τη φορολογική τους βάση (δηλαδή το οικονομικό μέγεθος επί του οποίου υπολογίζεται ο φόρος σε αναφορά και προς το πρόσωπο του φορολογουμένου), ως προς τη μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ως προς τη μέθοδο υπολογισμού τους και ως προς το χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή. Σε σχέση με την φορολογική βάση οι φόροι διακρίνονται σε πραγματικούς (επιβάλλονται σε ορισμένο οικονομικό στοιχείο ή πράξη του φορολογούμενου χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική δύναμή του ή τα προσωπικά του στοιχεία – λ.χ. φόροι κατανάλωσης όπως ο ΦΠΑ, φόροι μεταβίβασης ακινήτων λόγω πώλησης) και προσωπικούς

---

<sup>79</sup>Μέχρι και το 2013, εφαρμοζόταν το σύστημα του ενιαίου φόρου επί εισοδήματος, που επιβάλλεται στο σύνολο του εισοδήματος από όλες τις πηγές. Εφαρμόστηκε στη χώρα μας από το έτος 1955 έως το 2013 υπό την ισχύ του ν. 2238/1994.

<sup>80</sup>Το σύστημα αυτό τέθηκε σε ισχύ με τον ν. 4172/2013 (ισχύων Κ.Φ.Ε.) και άρχισε η εφαρμογή του από 01/01/2014.

<sup>81</sup>Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 51 επ.

<sup>82</sup>Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 47 επ.

φόρους (για τον υπολογισμό τους λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της προσωπικής κατάστασης του ατόμου – λ.χ. φόρος εισοδήματος φ.π., φόρος κληρονομιάς ή δωρεάς). Επίσης διακρίνονται σε *έμμεσους* και *άμεσους*. Οι άμεσοι φόροι είναι ονομαστικοί (συντάσσονται ονομαστικοί κατάλογοι για την βεβαίωση και είσπραξή τους), που σημαίνει ότι αναφέρονται σε συγκεκριμένα πρόσωπα και επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα ή στην περιουσία του φορολογούμενου (πηγές με σταθερό ή περιοδικό χαρακτήρα). Άμεσοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος δωρεών, ο φόρος γονικών παροχών, ο φόρος κληρονομιάς, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων κτλ. Έμμεσοι είναι οι φόροι που επιβάλλονται στο δαπανώμενο εισόδημα και εισπράττονται με την ευκαιρία πραγματοποίησης κάποιων συναλλαγών ή γεγονότων και όχι ονομαστικά (επ' ευκαιρία μεμονωμένων πράξεων). Σε αυτή την κατηγορία εμπίπτουν οι δασμοί, οι φόροι κατανάλωσης, τα τέλη χαρτοσήμου και εν γένει οι φόροι εκείνοι που εισπράττονται όχι βάση καταλόγων, αλλά βάση τιμολογίων<sup>83</sup>. Στους μεν άμεσους φόρους ο κατά το νόμο υπόχρεος συμπίπτει με εκείνον που πραγματικά υφίσταται το βάρος, στους δε έμμεσους φόρους ο υφιστάμενος εν τέλει το οικονομικό βάρος είναι άλλος από τον κατά το νόμο υπόχρεο.

Ως προς τη μέθοδο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, οι φόροι διακρίνονται σε φόρους εισοδήματος φ.π. και ν.π., σε φόρους περιουσίας (δηλαδή εκείνοι που επιβάλλονται στην κατοχή ή τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων) και σε φόρους κατανάλωσης (με υποκατηγορία τους γενικούς φόρους δαπάνης και ειδικούς φόρους δαπάνης). Ως προς τη μέθοδο υπολογισμού τους διακρίνονται σε φόρους επί της αξίας (επιβάλλονται με βάση την αξία του αντικειμένου της φορολογίας υποτιμώμενου σε χρηματικές μονάδες) και σε ειδικευμένους φόρους (οι οποίοι υπολογίζονται με συγκεκριμένα στοιχεία που καθορίζονται στο σχετικό νόμο όπως όγκο, βάρος). Τέλος, ως προς το χαρακτήρα του φορολογικού συντελεστή, διακρίνονται σε αναλογικούς (οι συντελεστές παραμένουν σταθεροί ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης) και προοδευτικούς (ο συντελεστής αυξάνει στο μέτρο που αυξάνει και η φορολογητέα ύλη).

Το φορολογικό σύστημα στη χώρα μας αποτελείται από διάφορες κατηγορίες φόρων, οι οποίοι έχουν ως βάση είτε την τρέχουσα παραγωγή είτε την περιουσία. Αναφορικά με την τρέχουσα παραγωγή οι φόροι διακρίνονται σε (α) φόρους εισοδήματος νομικών και φυσικών προσώπων και (β) φόρους δαπάνης, όπως είναι ο ΦΠΑ (γενικός φόρος) και ο ΕΦΚ (ειδικός

---

<sup>83</sup>Θ. Γεωργακόπουλος, Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, 2004, ΜΠΕΝΟΥ, σελ. 37.

φόρος κατανάλωσης). Σχετικά με τους φόρους που επιβάλλονται στην περιουσία, αυτοί διακρίνονται σε (α) φόρο περιουσίας κατοχής, με γνωστότερο όλων τον ΕΝΦΙΑ και (β) σε φόρο μεταβίβασης περιουσίας (λ.χ. πώληση ή δωρεά ενός οικοπέδου ή διαμερίσματος).

Τα κύρια χαρακτηριστικά του ελληνικής φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι τα εξής:

- Φορολογική βάση και δικαιοδοσία: οι πολίτες – φορολογικοί κάτοικοι (άρθρο 4 ΚΦΕ) φορολογείται με βάση το παγκόσμιο καθαρό εισόδημά τους (προστατεύονται όμως από την διπλή φορολόγηση με διάφορες συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας που συνάπτει η Ελλάδα με άλλες χώρες – ΣΑΔΦ). Οι πολίτες, οι οποίοι δεν έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, φορολογούνται με βάση το καθαρό εισόδημα που αποκτήθηκε στην Ελλάδα.
- Φορολογία οικογενειών: οι σύζυγοι υποχρεούνται σε κοινή φορολογική δήλωση, αλλά υπολογίζεται χωριστά ο φόρος
- Πηγές εισοδήματος: μισθοί, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, ενοίκια, μερίσματα, τόκοι και υπεραξία κεφαλαίου.

Ο Έλληνας νομοθέτης κωδικοποίησε για πρώτη φορά σε ενιαίο κείμενο τις διατάξεις που αφορούν τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων με τον νόμο 2238/1994. Έπειτα από σημαντικές νομοθετικές τροποποιήσεις από το 1994 έως σήμερα, η κομβική μεταβολή υπήρξε με τον ν. 4172/2013, με τον οποίο εισήχθη εκ νέου σύστημα αναλυτικού φόρου εισοδήματος για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων (σύμφωνα με τον οποίο κάθε κατηγορία εισοδήματος φορολογείται χωριστά σε αντίθεση με το σύστημα του ενιαίου φόρου), μεταβάλλοντας παράλληλα τις κατηγορίες των εισοδημάτων (ένταξη τεσσάρων ομάδων). Ο νέος κώδικας (ν. 4172/2013) ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1/1/2014, επομένως όλες οι χρήσεις μέχρι και εκείνη του 2013 υπάγονται στον προϊσχύσαντα κώδικα (ν. 2238/1994). Στα εισοδήματα των νομικών προσώπων εφαρμόζεται ενιαίος συντελεστής, με συγκεκριμένους κανόνες προσδιορισμού του εισοδήματος και φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων<sup>84</sup>. Στο εν λόγω σύστημα ο φόρος επιβάλλεται στο εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή αφαιρώντας τυχόν δαπάνες που έγιναν κατά την απόκτησή του. Στο

---

<sup>84</sup>Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 313 και 383.

τρίτο, μάλιστα, μέρος του νέου κώδικα προβλέπονται ρυθμίσεις για τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων (άρθρα 44-58).

#### **1.4.2. Υποκείμενο του φόρου**

Σε φόρο εισοδήματος ν.π. υπόκεινται μεταξύ άλλων οι κεφαλαιουχικές εταιρίες (που έχουν συσταθεί στη ημεδαπή ή αλλοδαπή), οι προσωπικές εταιρίες, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, οι κοινοπραξίες και οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (άρθρο 45 ισχύοντος ΚΦΕ). Επιπλέον δε σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του Νέου Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/23-7-2013 (εφεξής ΚΦΕ) τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτά εμφανίστηκαν στον τελευταίο ισολογισμό που έκλεισαν πριν από την 1.1.2014, και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους - μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του προηγούμενου εδαφίου συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με ζημιές από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δεκαεννέα τοις εκατό (19%). Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

Συνεπώς, κάθε νομικό πρόσωπο ανεξαρτήτως νομικής μορφής, καθώς και κάθε νομική οντότητα κατά την έννοια του άρθρου 2 περ. δ' του νέου ΚΦΕ αποτελούν υποκείμενα φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων<sup>85</sup>. Στη διάταξη μάλιστα του άρθρου 46 νέου ΚΦΕ (άρθρο 103 προϊσχύσαντος ΚΦΕ) ορίζει τα ν.π. που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Πρόκειται

---

<sup>85</sup>Γ.Μέντης, Δίκαιο Φορολογίας Εισοδήματος, 2018, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 583 επ.



για περιπτώσεις προσωπικών απαλλαγών, ήτοι απαλλαγών με κριτήριο το (νομικό) πρόσωπο που αποκτά το εισόδημα.

Συμπερασματικά, λοιπόν, καταλήγουμε ότι ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας εάν (α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο (άρθρο 4 παρ. 3 περ. α' ΚΦΕ), ή (β) έχει την καταστατική του έδρα στην Ελλάδα (άρθρο 4 παρ. 3 περ. β' ΚΦΕ), ή εάν (γ) ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους<sup>86</sup>.

### **1.4.3. Μόνιμη εγκατάσταση και έδρα ως στοιχεία προσδιορισμού του υποκειμένου του φόρου**

Εξαιτίας της ιδιαιτερότητας των ηλεκτρονικών δραστηριοτήτων, όπου αφενός η φυσική παρουσία της επιχείρησης, αφετέρου δε η σταθερότητα (χρονική και γεωγραφική) δεν εντοπίζονται με εύκολο και ξεκάθαρο τρόπο, ο ΟΟΣΑ έχει αποδεχθεί σε πρώτο επίπεδο ως εγκατάσταση τον τόπο των αυτόματων εργαλείων. Το προσωπικό αρκεί να θέτει σε λειτουργία και να συντηρεί τα αυτόματα εργαλεία (λ.χ. μηχανές παιχνιδιών). Σε δεύτερο επίπεδο η σταθερότητα από πλευρά γεωγραφική και χρονική θα πρέπει να είναι σχετική. Σχετικά με την γεωγραφική έννοια αρκεί να υφίσταται σύνδεσμος μεταξύ της εγκατάστασης της επιχειρηματικής δραστηριότητας και ενός καθορισμένου γεωγραφικού σημείου, ενώ ως προς το χρονικό σημείο, δεν απαιτείται αμιγώς προσωρινός χαρακτήρας, αλλά αρκεί η πρόθεση του φορολογουμένου για μονιμότητα. Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να ασκούνται εν όλω ή εν μέρει της επιχειρηματικής δραστηριότητας, συγκεκριμένα δε αποκλείονται ρητά δραστηριότητες προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα.

Τα προαναφερθέντα κριτήρια θα αναλυθούν κατωτέρω αφενός υπό το πρίσμα των ερμηνευτικών σχολίων της Πρότυπης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης σε επίπεδο διεθνούς φορολογικού δικαίου, αφετέρου θα δώσουμε έμφαση στην έννοια της ΜΕ επιχείρησης κατά το μονομερές εσωτερικό φορολογικό δίκαιο.

---

<sup>86</sup>Στη τελευταία αυτή περίπτωση λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τόπου άσκησης πραγματικής διοίκησης τα κριτήρια που αναφέρονται στο άρθρο 4 παρ. 4 περ. α' έως στ'.

### Έννοια μόνιμης εγκατάστασης στο πλαίσιο του συμβατικού διεθνούς φορολογικού

**δικαίου:** Η έννοια της ΜΕ στο διεθνές φορολογικό δίκαιο λαμβάνει κάποια ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, καθόσον αποτελεί συνδεδεμένο κρίκο για την εγκαθίδρυση φορολογικής δικαιοδοσίας επί αλλοδαπών εμπορικών δραστηριοτήτων νομικών προσώπων άνευ νομικής προσωπικότητας<sup>87</sup>. Επειδή ακριβώς ασχολούμαστε με ηλεκτρονική – διαδικτυακή – δραστηριότητα η παραδοσιακή έννοια της ΜΕ διαφοροποιείται. Σε πρώτο επίπεδο η ΜΕ<sup>88</sup> αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, υπό το πρίσμα του φορολογικού δικαίου, προσδιορίζεται από την εκάστοτε Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος που η Ελλάδα έχει υπογράψει με το κράτος, όπου εδρεύει η αλλοδαπή επιχείρηση. Σαφέστατα, σε περίπτωση διμερούς σύμβασης (ΣΑΔΦ) η έννοια της ΜΕ αλλοδαπής επιχείρησης δεν προσδιορίζεται με βάση τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος δεδομένης και της υπερίσχυσης των διεθνών συμβάσεων – οι οποίες έχουν κυρωθεί στην χώρα μας (28 παρ. 1 Συντάγματος).

Είναι σημαντική η ανάλυση των γενικών εννοιολογικών στοιχείων της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης, κατά το συμβατικό διεθνές φορολογικό δίκαιο, τα οποία εξάγονται από την Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ.<sup>89</sup> Οι οδηγίες του ΟΟΣΑ για την έννοια της ΜΕ έχουν ως σκοπό την ερμηνεία του Μοντέλου ΟΟΣΑ παρέχοντας αναλυτικό σχολιασμό του άρθρου 5 του Μοντέλου. Στην ενότητα αυτή θα ασχοληθούμε με την ανάλυση των εννοιολογικών στοιχείων της μόνιμης εγκατάστασης.

Σύμφωνα με το άρθρο 5 της Π.Σ. του Ο.Ο.Σ.Α. η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης προσδιορίζεται ως εξής: «για τους σκοπούς της παρούσας συνθήκης, ο όρος Μόνιμη Εγκατάσταση σημαίνει τον ορισμένο τόπο εμπορικής δραστηριότητας, μέσω του οποίου διεξάγεται ολικώς ή μερικώς η εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης. Η Μόνιμη Εγκατάσταση δεν απαιτείται να συνίσταται σε καταχωρημένο υποκατάστημα της επιχείρησης, αλλά εάν τμήμα της εμπορικής επιχείρησης είναι καταχωρημένο σε άλλη χώρα ως υποκατάστημα, η Μόνιμη Εγκατάσταση συνίσταται κανονικώς». Κατά τον ΟΟΣΑ οι

---

<sup>87</sup>Ι. Μ. Τριπιδάκη, Η έννοια της «μονίμου εγκαταστάσεως» στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, 2002, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 17 επ.

<sup>88</sup>Για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης βλ. Ελ. Θεοχαροπούλου, Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο, 2007, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 244 επ., καθώς και την εκεί βιβλιογραφία και αναφορές στις αποφάσεις του ΣτΕ (λ.χ. ΣτΕ 337/2006, 1654/2005, 2558/2004, 1277/2002).

<sup>89</sup>Πρότυπο Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (εφεξής Π.Σ. του Ο.Ο.Σ.Α.).

προϋποθέσεις <sup>90</sup>ταξινόμησης της ΜΕ *delegata* είναι οι εξής: (α) ύπαρξη τόπου επιχείρησης, δηλαδή μία εγκατάσταση – χωρικό στοιχείο (β) ο τόπος να είναι ορισμένος – διακριτό σημείο με συγκεκριμένο βαθμό μονιμότητας, (γ) διενέργεια εμπορικών πράξεων, άσκηση δηλαδή εν όλω ή εν μέρει της δραστηριότητας της επιχείρησης (άρθρο 5 του Π.Σ. του Ο.Ο.Σ.Α.).

Σύμφωνα, μάλιστα, με τα ερμηνευτικά σχόλια<sup>91</sup> του ΟΟΣΑ επί του άρθρου 5 της Π.Σ. του Ο.Ο.Σ.Α., εκτός από τα προαναφερθέντα στοιχεία, η ΜΕ μπορεί να στοιχειοθετείται με την ύπαρξη και μόνο αντιπροσώπου. Παρόλα αυτά το ΣτΕ κατά την ερμηνεία της εκάστοτε νομοθετικά κυρωμένης επίμαχης διάταξης Σύμβασης, δεν προβαίνει σε έλεγχο πάντα ένα προς ένα των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών – όπως ο ΟΟΣΑ προσδιορίζει στα ερμηνευτικά του σχόλια – παρά μόνο εκφέρει γενικότερη κρίση σε σχέση με την ύπαρξη ΜΕ αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα.

(α) Εγκατάσταση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων: Αναφορικά με το πρώτο στοιχείο, την εγκατάσταση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων<sup>92</sup>, ο ΟΟΣΑ στα ερμηνευτικά του σχόλια άλλοτε ορίζει ότι το στοιχείο αυτό υποδηλώνει εγκατάσταση, όπως ένα κατάλυμα, άλλοτε την ύπαρξη εργαλείου ή άλλου μηχανήματος. Παρατηρείται ότι τα ερμηνευτικά σχόλια σε αρμονία με το δεύτερο εννοιολογικό στοιχείο (ακριβής τοποθεσία), κάνουν διαρκή αναφορά στην αναγκαιότητα ακριβούς γεωγραφικής θέσης εγκατάστασης, εξαιτίας και της σταθερότητας που οφείλεται να τηρείται στην εγκατάσταση μιας επιχείρησης. Στην περίπτωση ενός αυτόματου εργαλείου, όπου γίνεται ρητή αναφορά στο κείμενο των ερμηνευτικών σχολίων του ΟΟΣΑ (άρθρο 5 παρ. 1 ΝΟ 10) παρατηρούνται τα εξής:<sup>93</sup> (α) ως αυτόματα εργαλεία νοούνται οι αυτόματοι διανομείς, οι μηχανές των παιχνιδιών, οι κερματοδέκτες και «άλλες παρόμοιες μηχανές», (β) οι δραστηριότητες του προσωπικού μπορούν να περιορίζονται στο να θέτουν σε λειτουργία, να ελέγχουν και να συντηρούν το εργαλείο αυτό. Οι σκέψεις αυτές θα μας βοηθήσουν στην επίλυση του προβληματισμού για τον εάν ο server, ο οποίος φιλοξενεί ιστοτόπους για λογαριασμό της επιχείρησης που ασκεί ηλεκτρονικό εμπόριο, συνιστά ΜΕ ή όχι, ως ένα αυτόματα εργαλείο, το οποίο είναι δυνατόν να λειτουργεί ακόμη και χωρίς την ανθρώπινη επέμβαση.

<sup>90</sup>Ι. Μ. Τριπιδάκη, Η έννοια της «μονίμου εγκαταστάσεως» στο διεθνές φορολογικό δίκαιο, 2002, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 132 επ.

<sup>91</sup>Ελ. Θεοχαροπούλου, Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο, 2007, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 247 επ.

<sup>92</sup>Ελ. Θεοχαροπούλου, Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο, 2007, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 247 επ.

<sup>93</sup>Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 250-251.

Καθοριστικός παράγοντας για να προσδιορίσουμε τη ΜΕ μίας επιχείρησης είναι και ο παράγοντας του ελέγχου και της κυριαρχίας του εξοπλισμού ή της εγκατάστασης και όχι η κυριότητα επ' αυτών. Στο συμπέρασμα αυτό είχε καταλήξει το Ανώτατο Φορολογικό Δικαστήριο της Γερμανίας στην διάσημη υπόθεση Pipeline. Επίσης σημαντικό στοιχείο, όπως ο ΟΟΣΑ έχει αποσαφηνίσει (ερμηνευτικά σχόλια άρθρο 5 παρ. 1 no 4), είναι η εγκατάσταση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων να βρίσκεται στη διάθεση της επιχείρησης και δεν αρκεί σε καμία περίπτωση το να υπάρχει μόνο κυριότητα επί της επιχείρησης.

(β) Σταθερή εγκατάσταση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων: το δεύτερο συνθετικό στοιχείο της ΜΕ είναι η σταθερή εγκατάσταση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Τα σχόλια του ΟΟΣΑ ερμηνεύουν την ως άνω σταθερότητα ως συνισταμένη συγκεκριμένης γεωγραφικής τοποθέτησης της εγκατάστασης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και ορισμένης χρονικής μονιμότητάς της (άρθρο 5 παρ. 1 no 2). Σε σχέση με τη σταθερότητα που πρέπει να διαθέτει η εγκατάσταση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είναι λεκτέα τα κάτωθι: η γεωγραφική διάσταση, σύμφωνα με τα ερμηνευτικά σχόλια του ΟΟΣΑ (άρθρο 5 παρ. 1 no 5) δεν προσεγγίζεται με απόλυτη έννοια.<sup>94</sup> Συγκεκριμένα δε πρέπει να υφίσταται ένας σύνδεσμος μεταξύ της εγκατάστασης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και ενός καθορισμένου γεωγραφικού σημείου, χωρίς να απαιτείται το «εργαλείο» που συνιστά την εν λόγω εγκατάσταση να είναι μόνιμα υλικά στο έδαφος εγκατεστημένο – αρκεί να παραμένει σε ιδιαίτερο μέρος. Ως προς τη χρονική σταθερότητα της εγκατάστασης, αυτή τοποθετείται όταν δεν παρουσιάζει αμιγώς προσωρινό χαρακτήρα. Στα ερμηνευτικά σχόλια της Π.Σ. του Ο.Ο.Σ.Α. (άρθρο 5 παρ. 1 no 6.3) επισημαίνεται ότι αρκεί και η πρόθεση για μόνιμη – διάρκεια εγκατάστασης, έστω και αν, λόγω άλλων παραγόντων (θάνατος φορολογουμένου, αποτυχία επένδυσης) ή ακόμη λόγω της ιδιαίτερης φύσης των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, δεν υπήρχε δυνατότητα μεγαλύτερης διάρκειας. Έλλειψη σχετικής ΣΑΔΦ ανακύπτει ο προβληματισμός σχετικά με το χρονικό διάστημα που πρέπει να παρέλθει, ώστε η δραστηριότητα να μην θεωρείται προσωρινή.

(γ) Άσκηση εν όλω ή εν μέρει της δραστηριότητας της επιχείρησης: Το τρίτο στοιχείο προσδιορισμού της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης είναι η άσκηση εν όλω ή μέρει της δραστηριότητας της επιχείρησης. Να σημειωθεί ότι εν προκειμένω η ανθρώπινη παρέμβαση έχει

---

<sup>94</sup>Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 252 επ.

το ρόλο της στην άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Είναι πολύ σημαντικό το προσωπικό που απασχολείται στη μόνιμη εγκατάσταση να τελεί σε σχέση εξάρτησης με την επιχείρηση. Αναλυτικότερα δε σύμφωνα με τα ερμηνευτικά σχόλια του ΟΟΣΑ, στην περίπτωση που πρόκειται για μηχανήματα, τα οποία ανήκουν στην επιχείρηση, αλλά το μόνο που συμβαίνει είναι ότι το προσωπικό τα συναρμολογεί και εν συνεχεία τα εκμισθώνει σε άλλες επιχειρήσεις, δεν θεωρείται ΜΕ της επιχείρησης εξαιτίας του γεγονότος αυτού (άρθρο 5 παρ. 1 no 10 Π.Σ. του ΟΟΣΑ).

Αναφορικά με τη φύση της δραστηριότητας που ασκείται από την ΜΕ επιχείρησης, η Π.Σ. του ΟΟΣΑ δεν δίνει θετικό ορισμό, παρά μόνο στο άρθρο 5 παρ. 4 ορίζει αρνητικά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (από την ΜΕ), δεδομένου ότι αποκλείεται ρητά ο χαρακτηρισμός της μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης σε δραστηριότητες που έχουν κυρίως προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα<sup>95</sup>. Συγκεκριμένα οι εν λόγω δραστηριότητες είναι οι εξής: 1) όταν χρησιμοποιούνται εγκαταστάσεις προορισμένες μόνο για τη αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση αγαθών ή εμπορευμάτων, που ανήκουν στην επιχείρηση, 2) όταν διατηρούνται αποθέματα αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση, αποκλειστικά προς τον σκοπό αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης, 3) όταν διατηρούνται αποθέματα αγαθών ή εμπορευμάτων, που ανήκουν στην επιχείρηση, αποκλειστικά προς τον σκοπό της επεξεργασίας από άλλες επιχειρήσεις, 4) όταν χρησιμοποιείται μία καθορισμένη επαγγελματική εγκατάσταση αποκλειστικά προς τον σκοπό άσκησης οποιασδήποτε αγοράς αγαθών ή εμπορευμάτων ή συγκέντρωσης πληροφοριών για την επιχείρηση, 5) όταν χρησιμοποιείται μία καθορισμένη επαγγελματική εγκατάσταση αποκλειστικά προς τον σκοπό άσκησης οποιασδήποτε δραστηριότητας που έχει προπαρασκευαστικό ή επιβοηθητικό χαρακτήρα για την επιχείρηση και 6) όταν χρησιμοποιείται μία καθορισμένη επαγγελματική εγκατάσταση αποκλειστικά προς τον σκοπό άσκησης σωρευτικά δραστηριοτήτων που επισημαίνονται στις περιπτώσεις (1) και (5), υπό την προϋπόθεση ότι η δραστηριότητα του συνόλου της καθορισμένης επαγγελματικής εγκατάστασης που προκύπτει από την σωρευση αυτή διατηρεί προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα.

---

<sup>95</sup>Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 255 επ.

Στην υπόθεση Pipeline<sup>96</sup> κρίθηκε από το Γερμανικό Δικαστήριο ότι οι υπόγειες σωληνώσεις, μέσω των οποίων η ολλανδική επιχείρηση μετέφερε στο γερμανικό έδαφος καύσιμα, συνιστούν ΜΕ της ολλανδικής επιχείρησης στη Γερμανία, δεδομένου ότι μέσω αυτών των σωληνώσεων ασκούταν κύρια και όχι βοηθητική ή προπαρασκευαστική δραστηριότητα της επιχείρησης, ακριβώς διότι η κύρια δραστηριότητα της ολλανδικής επιχείρησης ήταν η μεταφορά πετρελαίου.

(δ) Η ύπαρξη «εξαρτημένου οργάνου» (πράκτορα): Όπως επισημάνθηκε και ανωτέρω, υπάρχει η περίπτωση να μην συντρέχει κανένα από τα τρία συνθετικά στοιχεία της έννοιας της ΜΕ, αλλά να ασκείται η δραστηριότητα της επιχείρησης μέσω «εξαρτημένου οργάνου» (πράκτορας)<sup>97</sup>. Πρόκειται ουσιαστικά για αντιπρόσωπο, καθόσον ο πράκτορας έχει εξουσιοδότηση να ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης, καθώς και να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις στο όνομα της επιχείρησης. Για να τεθεί σε λειτουργία το συγκεκριμένο σχήμα, απαραίτητη προϋπόθεση είναι οι ενέργειες του πράκτορα να μην εμπίπτουν αποκλειστικά και μόνο στον κύκλο των προπαρασκευαστικών και βοηθητικών δραστηριοτήτων (άρθρο 5 παρ. 4 Π.Σ. του ΟΟΣΑ). Τέλος, ο πράκτορας – εξαρτημένο όργανο της επιχείρησης δεν πρέπει να συγχέεται με την έννοια του ανεξάρτητου πράκτορα, ο οποίος μπορεί να είναι ένας μεσίτης ή ένας γενικός αντιπρόσωπος της επιχείρησης επί προμήθεια ή άλλος ανεξάρτητος πράκτορας, εφόσον αυτοί ενεργούν στο πλαίσιο της συνήθους δραστηριότητας. Οι μορφές αυτές δεν συνιστούν ΜΕ της επιχείρησης σε καμία περίπτωση.

Σχετικά με τον χαρακτηρισμό του server και του διαδικτυακού ιστοτόπου: Αναφορικά με το ζήτημα του server, αν δηλαδή δύναται ένας διακομιστής ή ένας ιστοτόπος να μπορεί να συγκεντρώσει τα χαρακτηριστικά της μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης αξίζει να τονιστούν τα εξής: υπάρχει προβληματισμός ως προς το εάν μπορούν να χαρακτηριστούν από σταθερότητα, υπό την έννοια τόσο της γεωγραφικής όσο και της χρονικής. Επιπλέον, απουσιάζει έντονα το τρίτο συνθετικό στοιχείο της έννοιας της ΜΕ, στο οποίο παρατηρείται έντονη ανθρώπινη παρέμβαση, δεδομένου ότι ο διακομιστής μπορεί να λειτουργήσει (και να ασκήσει ενδεχομένως τη δραστηριότητα της επιχείρησης) χωρίς την ανθρώπινη παρέμβαση. Αναλυτικότερα ο server περιέχει μεν άυλα στοιχεία<sup>98</sup> (λογισμικά, δεδομένα, φιλοξενία

<sup>96</sup>Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 256.

<sup>97</sup>Ερμηνευτικά σχόλια του άρθρου 5 παρ. 5 ΝΟ31 της Π.Σ. του ΟΟΣΑ.

<sup>98</sup>Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 258 επ.

ιστοτόπων κλπ.), διαθέτει όμως και το υλικό (ενσώματο) στοιχείο. Επομένως, ο server έχει υλική υπόσταση και φυσική τοποθεσία, συνεπώς η τοποθεσία που βρίσκεται εγκατεστημένος, μπορεί να αποτελέσει ΜΕ. Εξάλλου, και ο ΟΟΣΑ, με τα ερμηνευτικά του σχόλια, έχει αποφανθεί ότι σε σχέση με έναν εξοπλισμό πληροφορικής, ο server είναι δυνατόν να συνιστά ΜΕ, «έστω κι αν κανείς από το προσωπικό της επιχείρησης αυτής δεν είναι απαραίτητος σε αυτό το μέρος για την εκμετάλλευση του εξοπλισμού». Κατ' επέκταση, λοιπόν, η υπαγωγή του διακομιστή διαδικτύου, ως στοιχείου εξοπλισμού πληροφορικής, στην έννοια της ΜΕ επιχείρησης, δεν εξαρτάται από την ύπαρξη ή όχι ανθρώπινης παρέμβασης. Στη ψηφιακή οικονομία, άλλωστε, δεν χρειάζεται απαραίτητα προσωπικό προκειμένου μία επιχείρηση να αναπτύξει τις δραστηριότητές της σε ένα καθορισμένο τόπο, δεδομένου ότι ο εξοπλισμός λειτουργεί αυτόματα.

Επιπλέον, ο server, εντός του οποίου «φιλοξενείται» ο ιστότοπος μιας επιχείρησης, μπορεί να ανήκει κατά κυριότητα σε διαφορετική επιχείρηση. Όσον αφορά λοιπόν το στοιχείο της εγκατάστασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, είναι εφικτό να συντρέχει στην περίπτωση του διακομιστή, υπό τον όρο ότι αυτός είναι στη διάθεση της επιχείρησης, στην οποία ανήκει ο ιστότοπος, μέσω του οποίου αυτή δραστηριοποιείται εμπορικά. Σύμφωνα μάλιστα με ερμηνευτική δήλωση του ΟΟΣΑ, ο ανθρώπινος παράγοντας θεωρείται αμελητέος δεδομένου ότι το στοιχείο της φυσικής παρουσίας υπάρχει. Σχετικά με τη γεωγραφική διάσταση της σταθερότητας της ΜΕ, σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ<sup>99</sup>, αρκεί ο server να παραμείνει σε ιδιαίτερο μέρος, έστω κι αν δεν είναι μόνιμα υλικά εγκατεστημένος στο έδαφος. Καλύπτεται και το στοιχείο της χρονικής διάστασης της σταθερότητας, εφόσον η εγκατάσταση δε διαθέτει χαρακτήρα αμιγώς προσωρινό<sup>100</sup>. Ο προσδιορισμός της χρονικής σταθερότητας γίνεται σε συνάρτηση με την ιδιαίτερη φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που ασκούνται μέσω του server.

Σε κάθε περίπτωση, αξίζει να υπογραμμιστεί ότι αν και πορευόμαστε στη νέα γενιά των «έξυπνων» συσκευών, αυτές σε κάθε περίπτωση στερούνται προσωπικότητας, με αποτέλεσμα να μην πληρούνται οι προϋποθέσεις της αντιπροσώπευσης της επιχείρησης από «εξαρτημένο όργανο», το οποίο πρέπει να έχει φυσική ή νομική υπόσταση είτε είναι μισθωτός της

---

<sup>99</sup>Ερμηνευτικά σχόλια, άρθρο 5 παρ. 1 no 5.

<sup>100</sup>Ερμηνευτικά σχόλια άρθρο 5 παρ. 1 no5.

επιχείρησης είτε όχι. Συνεπώς, μοιάζει ανέφικτο να θεωρηθεί ο server με τον τρόπο του ανεξάρτητου πράκτορα, ως όργανο στην υπηρεσία μιας επιχείρησης<sup>101</sup>.

Έχοντας τις σκέψεις αυτές, αποκλείεται το ενδεχόμενο ενός διαδικτυακού τόπου (site) να αποτελέσει από μόνος του μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης, αλλά ούτε και η φιλοξενία σε site, όπου ασκείται εμπορική δραστηριότητα, δύναται να δημιουργήσει τέτοιο δεσμό ΜΕ. Αντίθετα, σύμφωνα με τα ερμηνευτικά σχόλια της Π.Σ. του ΟΟΣΑ, ένας τόπος που περιλαμβάνει εξοπλισμό πληροφορικής, όπως ο τόπος του server, δύναται να συνιστά ΜΕ υπό τις προϋποθέσεις που ανωτέρω αναλύθηκαν, αρκεί οι δραστηριότητες που ασκούνται μέσω αυτού, να μη είναι βοηθητικές ή προπαρασκευαστικές της κύριας δραστηριότητας της επιχείρησης. Ενδεικτικά παραδείγματα<sup>102</sup> λειτουργιών που θα μπορούσαν να θεωρηθεί ότι έχουν βοηθητικό ή προπαρασκευαστικό χαρακτήρα περιλαμβάνει: (α) την παροχή τηλεπικοινωνιακού συνδέσμου μεταξύ προμηθευτών και πελατών (λ.χ. τηλεφωνική γραμμή), (β) τη διαφήμιση υπηρεσιών ή αγαθών, (γ) τη διαβίβαση πληροφοριών μέσω ενός διακομιστή που λειτουργεί ως αντίγραφο του κύριου διακομιστή για λόγους ασφάλειας και αποτελεσματικότητας, (δ) την συγκέντρωση δεδομένων της αγοράς για την επιχείρηση, (ε) την παροχή πληροφοριών.

Σε κάθε περίπτωση, το άρθρο 5 της Π.Σ. του Ο.Ο.Σ.Α. πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το άρθρο 7, σύμφωνα με το οποίο ένα συμβαλλόμενο κράτος δεν μπορεί να φορολογήσει τα κέρδη μίας επιχείρησης του άλλου συμβαλλόμενου κράτους εκτός εάν η επιχείρηση αυτή διεξάγει εργασίες στο πρώτο κράτος μέσω της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό. Τον Μάρτιο του 2018, η Επιτροπή υπέβαλε στο Κοινοβούλιο δύο νομοθετικές προτάσεις, εκ των οποίων η μεν πρώτη<sup>103</sup> αφορούσε οδηγία για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιριών με σημαντική ψηφιακή παρουσία, η δε δεύτερη<sup>104</sup> οδηγία σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών. Τον Δεκέμβριο του 2018, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ενέκρινε και τις δύο Προτάσεις της Επιτροπής, τροποποιώντας τες εν μέρει, ωστόσο, μόλις τον Μάρτιο του 2019, οι Ευρωπαϊκές Κυβερνήσεις δεν συμφώνησαν στην υιοθέτηση των

<sup>101</sup>Ελ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 268, καθώς και τις εκεί υποσημειώσεις και βιβλιογραφία που παρατίθεται.

<sup>102</sup>Φ. Ι. Μάλαμας, Σύγχρονες Φορολογικές Πρακτικές της Ψηφιακής Οικονομίας, 2019, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 62.

<sup>103</sup>COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS), διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX:52018PC0147>

<sup>104</sup>COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS), διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX:52018PC0148&qid=1571130039100>,



προτάσεων αυτών και δεν υλοποιήθηκε η πρωτοβουλία αυτή<sup>105</sup>. Το άρθρο 4 της οδηγίας COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS) παρατίθεται αυτούσιο στο τέλος της παρούσας εργασίας<sup>106</sup>. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι αναφορικά με την παράγραφο 6 του άρθρου 4 της προαναφερθείσας οδηγίας, ο εντοπισμός της συσκευής του χρήστη δεν θα πρέπει να επιτρέπει την ταυτοποίηση του χρήστη, σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) 2016/679, ενώ παράλληλα θεσπίζεται υποχρέωση των φορολογικών αρχών των κρατών – μελών να ενημερώνεται για τη μέθοδο που χρησιμοποιείται προκειμένου να εντοπίζεται η θέση των χρηστών.

**Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης επιχείρησης κατά το μονομερές εσωτερικό φορολογικό δίκαιο:** Σημαντική και κομβική έννοια είναι εκείνη της μόνιμης εγκατάστασης, όπου προβλέπεται στο άρθρο 6 παρ. 1 του ΚΦΕ. Ως ΜΕ ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως τον τόπο της διοίκησης, το γραφείο, το εργοστάσιο, το εργαστήριο, καθώς και το ορυχείο, μεταλλείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

Προβλέπεται επίσης και η περίπτωση κατά την οποία ένα πρόσωπο να ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης και να έχει εξουσιοδότηση, την οποία ασκεί συνήθως στην ημεδαπή να συνάπτει συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης, με αποτέλεσμα να θεωρείται τότε η επιχείρηση αυτή μόνιμη εγκατάσταση αναφορικά όμως με τις δραστηριότητες που το πρόσωπο αυτό αναλαμβάνει για λογαριασμό της.<sup>107</sup> Να τονιστεί ότι και στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο, δεν εγκαθιδρύεται ΜΕ, εάν η δραστηριότητα της επιχείρησης περιορίζεται στη διεξαγωγή εργασιών μέσω μεσίτη, γενικού αντιπροσώπου με προμήθεια ή οποιουδήποτε άλλου ανεξάρτητου πράκτορα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ενεργούν στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.<sup>108</sup>

Το γεγονός βέβαια ότι μία επιχείρηση με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα ελέγχει ή ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση που είναι κάτοικος άλλου κράτους ή που διεξάγει εργασίες

---

<sup>105</sup>Φ. Ι. Μάλαμας, Σύγχρονες φορολογικές πρακτικές της ψηφιακής οικονομίας, 2019, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 56 επ.

<sup>106</sup>Βλ. Παράρτημα ΙΙ.

<sup>107</sup>ΚΦΕ άρθρο 6 παρ. 5.

<sup>108</sup>ΚΦΕ άρθρο 6 παρ. 6.

μέσω ΜΕ ή με άλλον τρόπο σε αυτό το άλλο κράτος δεν καθιστά από μόνο του την πρώτη επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση της δεύτερης<sup>109</sup>. Η διάταξη αυτή δεν εισάγει γενική ερμηνεία, αλλά σε περίπτωση που συντρέχουν και άλλα χαρακτηριστικά της μόνιμης εγκατάστασης στην ελεγχόμενη εταιρία, τότε ενδεχομένως να κριθεί ότι η ελεγχόμενη εταιρία είναι ΜΕ της ελέγχουσας στο άλλο κράτος<sup>110</sup>.

Ο νέος ΚΦΕ παραθέτει τις κύριες περιπτώσεις που περιλαμβάνει ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση», δίχως να συνάγεται ότι πρόκειται για αποκλειστική απαρίθμηση, ενόψει της γραμματικής ερμηνείας της διάταξης («κυρίως»). Σε αντίθεση ο προϊσχύσας ΚΦΕ προέβαινε στο άρθρο 100 σε περιοριστικά απαριθμούμενες περιπτώσεις, ενώ δεν δινόταν ορισμός της έννοιας μόνιμης εγκατάστασης.

Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης της επιχείρησης, όπως αυτή προσδιορίζεται στο άρθρο 6 του ΚΦΕ, ισχύει μόνο ελλείψει διεθνούς Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας<sup>111</sup>. Ενόψει των δομικών μεταβολών στην άσκηση εμπορικής δραστηριότητας η έννοια της ΜΕ φαίνεται να χρήζει επαναπροσδιορισμού. Βέβαια ο επαναπροσδιορισμός αυτός δεν έχει αξία να συμβεί μονομερώς σε κάθε κράτος μέλος χωριστά, καθώς δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε υφιστάμενες ΣΑΔΦ. Το βασικό χαρακτηριστικό της νέας ερμηνείας που θα πρέπει να δοθεί στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης είναι η εισαγωγή της έννοιας της «ψηφιακής παρουσίας» (digitalpresence) ή και της σημαντικής «ψηφιακής παρουσίας» (significantdigitalpresence – SEP)<sup>112</sup>. Έτσι η έννοια της ΜΕ θα πρέπει να τεθεί σε νέα βάση και συγκεκριμένα να υποβαθμιστεί η παραδοσιακή – κλασική προσέγγιση της προϋπόθεσης ύπαρξης φυσικής και με χαρακτηριστικά μονιμότητας εγκατάστασης σε συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή<sup>113</sup>. Σκοπός είναι η δημιουργία ενός συνδέσμου, ο οποίος ουσιαστικά θα αποδεικνύει την αλληλεπίδραση που θα υπάρχει μεταξύ της επιχείρησης και του κράτους στο οποίο αυτή αναπτύσσει τη δραστηριότητα με τη χρήση ψηφιακών μέσων (λ.χ. διαδίκτυο). Με τον τρόπο αυτό διευρύνεται

---

<sup>109</sup>ΚΦΕ άρθρο 6 παρ. 7.

<sup>110</sup>Φ. Ι. Μάλαμας, Σύγχρονες Φορολογικές Πρακτικές Της Ψηφιακής Οικονομίας, 2019, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 51 επ.

<sup>111</sup>Ελ. Θεοχαροπούλου, Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο, 2007, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 273.

<sup>112</sup>Organisation for Economic Co-operation and Development(OECD), «Tax challenges arising from digitalization », <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>

<sup>113</sup>Φ. Ι. Μάλαμας, Σύγχρονες Φορολογικές Πρακτικές Της Ψηφιακής Οικονομίας, 2019, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 52.

το πρώτο συνθετικό στοιχείο της έννοιας της ΜΕ, δηλαδή η έννοια του «ορισμένου τόπου εργασιών μέσω του οποίου οι εργασίες μιας επιχείρησης διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει».

#### 1.4.4. Αντικείμενο του φόρου

Αξίζει λοιπόν να αναλυθούν τα επιμέρους στοιχεία, όπως αυτά επιτάσσονται και από άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Το αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος των ν.π. είναι ο φόρος ο οποίος επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά αυτά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες<sup>114</sup>. Συνεπώς, αντικείμενο του φόρου είναι το ετήσιο συνολικό καθαρό εισόδημα. Στο άρθρο 3 ΚΦΕ τίθεται η αρχή της απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης<sup>115</sup>, καθώς τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν φορολογική κατοικία – έδρα στην Ελλάδα υπόκεινται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή (παγκόσμιο εισόδημα που αποκτάται το συγκεκριμένο φορολογικό έτος). Ενώ οι εταιρίες με φορολογική κατοικία – έδρα στην αλλοδαπή υπόκεινται σε φόρο μόνο για το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται κατά το συγκεκριμένο έτος (περιορισμένη φορολογική υποχρέωση).

Αντικείμενο, λοιπόν, του φόρου είναι το καθαρό εισόδημα<sup>116</sup>, αυτό δηλαδή που προκύπτει, αφού αφαιρεθούν από το ακαθάριστο οι δαπάνες απόκτησής του και άλλα ποσά που ο νομοθέτης δικαιολογεί ως έκπτωση για λόγους οικονομικής και κοινωνικής δικαιοσύνης, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 7 του νέου ΚΦΕ<sup>117</sup>.

#### 1.4.5. Κέρδη

Ιδιαίτερη μνεία γίνεται στον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Αναλυτικότερα δε το άρθρο 47 του ΚΦΕ παραπέμπει στις διατάξεις τις σχετικές με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα ν.π. και οι νομικές οντότητες του άρθρου 45 ΚΦΕ θεωρούνται, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 47, έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

---

<sup>114</sup>Βλ. άρθρο 44 του ΚΦΕ.

<sup>115</sup>Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 386 επ.

<sup>116</sup>Γ. Β. Φουφόπουλος, «Η έννοια του εισοδήματος ως αντικείμενο του φόρου», Δ.Φ.Ν., 2015, σελ. 572 επ.

<sup>117</sup>Βλ. άρθρο 4 προΐσχύσαντος ΚΦΕ.

Εφόσον, λοιπόν, δεν υπάρχει ρητή διαφορετική ρύθμιση, ο προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με όμοιο τρόπο ανεξάρτητα του εάν πρόκειται για φυσικά ή νομικά πρόσωπα, καθιερώνοντας έτσι τη αρχή της φορολογικής ουδετερότητας σε ότι αφορά την φορολογική αντιμετώπιση των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα είτε για φ.π. είτε για ν.π.<sup>118</sup>. Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συνεπώς, τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών.

Η διάταξη αυτή (άρθρο 47 παρ. 1 ΚΦΕ) έχει ερμηνευθεί από τη Φορολογική Διοίκηση με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1059/2015 και περιλαμβάνει τις εξής περιπτώσεις: (Α) αποθεματικά, δηλαδή κέρδη προηγούμενων χρήσεων, που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται και (Β) κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε. Με την προαναφερθείσα εγκύκλιο διακρίνονται δύο περιπτώσεις: αφενός διανεμόμενα κέρδη των νομικών προσώπων και οντοτήτων βάσει του άρθρου 45 ΚΦΕ που προκύπτουν βάσει των Δ.Λ.Π κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα φορολογικά κέρδη, καθώς και διανεμόμενα κέρδη των ιδίων προσώπων σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών. Με άλλα λόγια, πρόκειται για περιπτώσεις όπου στο φορολογικό έτος προκύπτουν διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων (αποσβέσεις, μεταφερόμενες φορολογικές ζημίες προηγούμενων ετών σε λογιστικά κερδοφόρα χρήση, φορολογική αναμόρφωση χρήσης κλπ.) που θα είχαν ως αποτέλεσμα να μην οφείλεται μειωμένος φόρος για το έτος αυτό ελλείψει φορολογικών κερδών ή εμφάνισης μειωμένων έναντι των διανεμόμενων λογιστικών.

#### **1.4.6. Εκπεσέες δαπάνες**

---

<sup>118</sup>Γνωμοδότηση υπ' αριθμ. 116/2019 ΝΣΚ Τμήμα Β'.

**N. 4002/2011 – δαπάνες που εκπίπτουν:** Σημαντικό για την ολοκλήρωση της φορολογικής και λογιστικής εικόνας των αδειοδοτημένων παρόχων είναι το γεγονός ότι τα ποσά που καταβάλλονται υπέρ του Δημοσίου (λ.χ. παράβολα ή συμμετοχή του Δημοσίου στα έσοδα της εταιρίας) θεωρούνται δαπάνη της επιχείρησης και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων στις περιπτώσεις που το καθαρό εισόδημα αυτών προσδιορίζεται λογιστικά, ή από τα συνολικά κέρδη των επιχειρήσεων στις περιπτώσεις που το καθαρό εισόδημα αυτών προσδιορίζεται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/ 1994. Τα παραπάνω ποσά δεν συμψηφίζονται με άλλους φόρους ή άλλα τέλη, ούτε επιστρέφονται<sup>119</sup>.

Με την διάταξη του άρθρου 50 ν.4002/2011 ορίζεται ότι τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση των παιγνίων φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις φορολογίας του εισοδήματος. Περαιτέρω, προβλέπεται ότι για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών αλλοδαπής επιχείρησης, η οποία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και είναι κάτοχος άδειας διεξαγωγής και εκμετάλλευσης παιγνίων, δεν εκπίπτουν τα γενικά έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας που πραγματοποιούνται από την έδρα της επιχείρησης η οποία βρίσκεται στην αλλοδαπή. Εν προκειμένω παρατηρείται ότι η ανωτέρω ρύθμιση, η οποία αποκλίνει από τον κανόνα του άρθρου 100 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), ενδεχομένως δεν συνάδει με τις ρυθμίσεις συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, οι οποίες προβλέπουν ότι για τον προσδιορισμό του εισοδήματος θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση, μεταξύ άλλων, και τα γενικά έξοδα διαχείρισης που αφορούν τη μόνιμη εγκατάσταση ανεξαρτήτως του πού πραγματοποιούνται.

#### **1.4.7. Συντελεστές του φόρου**

**Φορολογικός συντελεστής:** το καθαρό (φορολογητέο) κέρδος όλων των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογείται με το συντελεστή φορολογίας του άρθρου 58 κατά τα ειδικότερα στη διάταξη αυτή οριζόμενα. Σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 ΚΦΕ<sup>120</sup> τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2018, ο οποίος μειώνεται σταδιακά σε είκοσι οκτώ τοις εκατό (28%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2019, σε είκοσι επτά

<sup>119</sup>Βλ. άρθρο 50 παρ. 7 ν. 4002/2011.

<sup>120</sup>Η παρ. 1 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 23 ν. 4579/3-12-2018.

τοις εκατό (27%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2020, σε είκοσι έξι τοις εκατό (26%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 και σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2022 και επομένων.

Αξιοσημείωτο είναι ότι ο φορολογικός συντελεστής που αφορά τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα οποία αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες έχει υποστεί τις περισσότερες αλλαγές και τροποποιήσεις. Μέχρι τις 18-5-2017 ο φορολογικός συντελεστής ήταν στο είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) για όσους τηρούν διπλογραφικά βιβλία (οι λέξεις «είκοσι έξι τοις εκατό (26%)» αντικαταστάθηκαν με τις λέξεις «είκοσι εννέα τοις εκατό (29%)», με το άρθρο 1 παρ. 4 Ν. 4334/16-7-2015, ΦΕΚ 80<sup>Α</sup>).

Τέλος, τα κέρδη των επιχειρήσεων με κερδοσκοπικό χαρακτήρα (περιπτώσεις α', β' , δ' , ε' και στ' του άρθρου 45 ΚΦΕ), εφόσον αυτές εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, όπως ορίζονται στη Σύσταση 2003/361/ΕΚ της Επιτροπής της 6ης Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «Δ.Ε.Η. Α.Ε.» ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξή τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw», κατόπιν απόφασης των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 3468/ 2006 (Α' 8), απαλλάσσονται του φόρου. Η εν λόγω απαλλαγή χορηγείται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό με την ονομασία «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw». Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος κώδικα κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους αντίστοιχα (η συγκεκριμένη παράγραφος τίθεται όπως προστέθηκε το άρθρο 23 παρ. 9 Ν. 4223/31-12-2013 / Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις, ΦΕΚ 287Α).

**Παρακράτηση φόρου και φορολογικός συντελεστής παρακράτησης:** Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου είναι κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, καθώς και κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές

σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62<sup>121</sup>. Στο άρθρο 59 παρ. 1 ΚΦΕ καθιερώνεται το σύστημα φορολόγησης του εισοδήματος στην πηγή και ορίζει ως υπόχρεα τα εξής πρόσωπα:

- κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους ή υπαλλήλους τους
- κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που καταβάλλει συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα
- ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ή παρόμοιες οντότητες που διενεργούν πληρωμές στους ασφαλισμένους τους

Το υπόχρεο προς παρακράτηση φόρου πρόσωπο, το οποίο καταβάλλει εισόδημα για μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 12 ΚΦΕ, φέρει την ευθύνη παρακράτησης και απόδοσής του στο κράτος<sup>122</sup>. Ωστόσο, εάν δεν προβαίνει ο υπόχρεος στην νόμιμη παρακράτηση, τότε οφείλει να καταβάλλει το φόρο που δεν παρακρατήθηκε, καθώς και τυχόν πρόστιμα και ποινές που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία. Εννοείται πως εισόδημα το οποίο απαλλάσσεται από τον φόρο δεν υπόκειται σε παρακράτηση.

Έτσι, λοιπόν, ο φορολογούμενος, ο οποίος αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 ΚΦΕ περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε<sup>123</sup>.

Τέλος, πληρωμές οι οποίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου είναι οι εξής<sup>124</sup>: **α)** μερίσματα, **β)** τόκοι, **γ)** δικαιώματα (royalties), **δ)** αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο, **ε)** το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφ' άπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, **στ)** η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας. Τα νομικά

<sup>121</sup>Το άρθρο 61 παρ. 1 ισχύει για πληρωμές που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 10 του Νέου Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/23-7-2013).

<sup>122</sup>Βλ. άρθρο 59 παρ. 2 ΚΦΕ.

<sup>123</sup>Βλ. άρθρο 58 παρ. 3 ΚΦΕ.

<sup>124</sup>Βλ. άρθρο 62 ΚΦΕ.

πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 64<sup>125</sup>.

**Συντελεστής παρακράτησης φόρου:** Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου, που προβλέπονται, είναι ως εξής<sup>126</sup>: **α)** για μερίσματα δέκα τοις εκατό (10%), **β)** για τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%), **γ)** για δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%), **δ)** για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%). Κατ' εξαίρεση, για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων ο συντελεστής είναι τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος, ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Σε περίπτωση εισφοράς όλου ή μέρους δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε κοινοπραξία ή εταιρεία στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος, η προβλεπόμενη παρακράτηση τρία τοις εκατό (3%) της παρούσας περίπτωσης ενεργείται μόνο από τον εργοδότη κατά την καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο. Ο φόρος αυτός που βαρύνει τον ανάδοχο συμψηφίζεται από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας με βάση βεβαίωση που χορηγεί ο ανάδοχος. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρεία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρείας. Επίσης, εφαρμόζονται και στην περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από εταιρεία μέλος της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή από κοινοπραξία επιχειρήσεων μέλους της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας. **ε)** για το ασφάλισμα που καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Για το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι του ποσού των σαράντα χιλιάδων (40.000) ευρώ δέκα τοις εκατό (10%) και για τα ποσά που υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ είκοσι τοις εκατό (20%). Οι συντελεστές των προηγούμενων εδαφίων της περίπτωσης αυτής αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που

<sup>125</sup>Βλ. άρθρο 62 παρ. 2 ΚΦΕ.

<sup>126</sup>Βλ. άρθρο 64 παρ. 1 ΚΦΕ.



πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, καθώς και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζομένου ή πτώχευσης του εργοδότη, **στ)** για την υπεραξία από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας που αποκτά φυσικό πρόσωπο δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση της παραγράφου 1 του άρθρου 64 ΚΦΕ σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή, εκτός από τις αμοιβές που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά περίπτωση.

Αξίζει να επισημανθεί ότι επί του ποσού που προκύπτει για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα υπολογίζεται προκαταβολή φόρου για τα εισοδήματα του διανυομένου έτους (του έτους δηλαδή υποβολής της δηλώσεως) σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%)<sup>127</sup>. Από το ποσό μάλιστα του προκαταβλητέου φόρου αφαιρείται ο φόρος που παρακρατείται στην Ελλάδα. Το ποσοστό του προκαταβλητέου φόρου (100%) μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα ν.π. κατά τα τρία πρώτα έτη από τη δήλωση έναρξης της εργασίας τους. Η μείωση αυτή δεν ισχύει για τα ν.π. που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων<sup>128</sup>.

Τέλος, ο τελικός φόρος<sup>129</sup> των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων προκύπτει εάν από τον αναλογούντα κατά τα ανωτέρω φόρο, αφαιρεθούν τα ακόλουθα ποσά:

- ο φόρος που παρακρατήθηκε (άρθρο 58 παρ. 3 και 64 παρ. 4 ΚΦΕ)
- ο φόρος που προκαταβλήθηκε (άρθρο 71)
- ο φόρος που προκαταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9 ΚΦΕ

<sup>127</sup>Σχετικά με την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων βλ. άρθρο 71 νέου ΚΦΕ. Το άρθρο 71 τίθεται όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 25 ν. 4223/2013, ΦΕΚ 287<sup>Α</sup>.

<sup>128</sup>Βλ. σχετικά άρθρο 71 παρ. 3 ΚΦΕ. Στην παρ. 9 μάλιστα του ίδιου άρθρου προβλέπονται απαλλαγές από την προκαταβολή του φόρου κυρίως σε περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων.

<sup>129</sup>Βλ. άρθρο 68 παρ. 3 ΚΦΕ.

Η θετική διαφορά, μετά την ανωτέρω αφαίρεση, αποτελεί τον καταβλητέο φόρο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ενώ η αρνητική διαφορά αποτελεί ποσό για επιστροφή (ή συμψηφισμό)<sup>130</sup>.

## **2. Φορολογία κεφαλαίου για τους παίχτες**

### **2.1. Ν. 4002/2011: Διαδικασία συμμετοχής παιχτών στο onlinegambling**

Με το άρθρο 31 του ν. 4002/2011 προσδιορίζεται ο τρόπος διανομής και απόδοσης των κερδών στους παίχτες. Το ελάχιστο αποδιδόμενο ποσοστό κέρδους (payout) στα τυχερά παίγνια μέσω διαδικτύου ορίζεται στο 80%<sup>131</sup>. Τα κέρδη πρέπει να καθορίζονται σε υψηλό γενικά ποσοστιαίο επίπεδο επί των ποσών που παίζονται, ώστε να καθίστανται ελκτικά τόσο για τους παίκτες, όσο –κυρίως- για τους υποψήφιους αδειούχους, οι οποίοι έλλογα προσδοκούν τη μεγαλύτερη δυνατή προσέλευση πελατών στις παρεχόμενες υπηρεσίες τους.

Η Ε.Ε.Ε.Π. έχει τη δυνατότητα να εξειδικεύει το ύψος και τις προϋποθέσεις της διανομής των κερδών εκάστου παιγνίου ή στοιχήματος, τον χρόνο και τον τρόπο καταβολής τους, τους όρους μεγιστοποίησης κατά τυχαία περιοδικότητα των κερδών με στόχο τη διασφάλιση του αναγκαίου βαθμού ελαστικότητας και ακρίβειας<sup>132</sup>. Ως προς τον τρόπο καταβολής τους αρκεί να επισημανθεί πως τα κέρδη από το Onlinegambling κατατίθενται σε λογαριασμό που τηρεί ο παίχτης σε πιστωτικό ίδρυμα ή ίδρυμα πληρωμών που είναι εγκατεστημένο και λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος – μέλος της ΕΕ (λ.χ. Τράπεζα). Υποχρεούνται, τέλος, οι κάτοχοι αδειών να διαθέτουν ρευστό σε τραπεζικό λογαριασμό, του οποίου το ύψος ποικίλει ανάλογα με το είδος και το εύρος της άδειας προκειμένου να είναι βέβαιη η άμεση ανταπόκριση στις υποχρεώσεις τους.

Ως προς τους όρους συμμετοχής των παικτών ισχύουν τα εξής<sup>133</sup>: Θεσπίζεται καταρχήν ο γενικός κανόνας συμμετοχής ατόμων που έχουν συμπληρώσει το 21<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας τους, υπό τον όρο καταβολής ορισμένου χρηματικού αντιτίμου από τον συμμετέχοντα στον αδειούχο ή στον πάροχο. Η στοιχηματική αυτή πράξη επικυρώνεται με πρόσφορο μέσο, όπως αυτό θα οριστεί με απόφαση της Ε.Ε.Ε.Π. Με τον τρόπο αυτό κατοχυρώνεται ο παίκτης και ελέγχεται ο

<sup>130</sup>Για την ερμηνεία των διατάξεων του νέου ΚΦΕ, βλ. Γ. Μέντης, Δίκαιο φορολογίας εισοδήματος, 2018, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 583 επ.

<sup>131</sup>Βλ. άρθρο 31 παρ. 1 ν. 4002/2011.

<sup>132</sup>Βλ. άρθρο 31 παρ. 2 ν. 4002/2011.

<sup>133</sup>Βλ. αναλυτικά το άρθρο 32 ν. 4002/2011.

αδειούχος του παιγνίου ή ο πάροχος του στοιχήματος. Το κόστος συμμετοχής καθορίζεται από 0,10 μέχρι 2 ευρώ με δυνατότητα αναπροσαρμογής από την Ε.Ε.Ε.Π., ώστε να παραμένουν τα παιζόμενα ποσά και τα κέρδη σε ανεκτά επίπεδα. Η πληρωμή του ποσού της συμμετοχής γίνεται είτε με την εισαγωγή χρήματος στα παιγνιομηχανήματα, είτε με την επανεπένδυση μονάδων κέρδους, είτε με τη χρήση προπληρωμένης κάρτας με τρόπο που να εξασφαλίζεται η ταυτοποίηση του παίκτη. Η παροχή πίστωσης ή έκπτωσης στους παίκτες απαγορεύονται απολύτως με στόχο την προστασία των παικτών από υπερβολική στοιχηματική δραστηριότητα και τη συγκράτηση των παιζόμενων ποσών σε λογικά επίπεδα.

Απαγορεύεται επίσης το μέγιστο ποσό που μπορεί να χάσει ο παίκτης να υπερβαίνει το χρηματικό ποσό συμμετοχής του στο παίγνιο. Απαγορεύεται απολύτως η συμμετοχή σε τυχερά παίγνια των κατόχων αδειών, του προσωπικού των εταιρειών ή των καταστημάτων τους καθώς και των μελών και του προσωπικού της Ε.Ε.Ε.Π., με προφανή πρόθεση τη προστασία των παικτών από απόπειρες εκμετάλλευσης εις βάρος τους και την αποτροπή κερδοσκοπικών δραστηριοτήτων εκ μέρους εκείνων που μπορεί διαθέτουν εκ των έσω πληροφόρηση.

Προβλέπεται επίσης ειδικότερη προστασία<sup>134</sup> για τους ανηλίκους και για όσους είναι κάτω του 21ου έτους, στους οποίους απαγορεύεται η είσοδος σε χώρους με τυχερά παίγνια. Εισάγεται, επίσης, η ατομική κάρτα παίκτη, που αποτελεί πυλώνα του υπεύθυνου παιχνιδιού καθότι αφ' ενός μεν εξακριβώνονται με τον τρόπο αυτό η ηλικία, το ΑΦΜ, οι χρηματικές ροές, ο χρόνος συμμετοχής, τα ενδεχόμενα μέγιστα ποσά ανά ημέρα ή μήνα και όλα τα αναγκαία στοιχεία αυτοπροστασίας των παικτών, αφ' ετέρου δε εξασφαλίζεται η ενημέρωση της Ε.Ε.Ε.Π. και διευκολύνεται ο έλεγχος των αδειούχων και παρόχων σχετικά με την τήρηση των δικών τους υποχρεώσεων. Για τους λόγους αυτούς, η διεξαγωγή τυχερών παιγνίων χωρίς κάρτα παίκτη απαγορεύεται και τιμωρείται αυστηρά. Τα τεχνικά χαρακτηριστικά της κάρτας καθορίζονται από την Ε.Ε.Ε.Π..

## **2.2. Φορολογία κερδών από τυχερά παίγνια<sup>135</sup>**

Σε φόρο υποβάλλονται: α) τα κέρδη από τα λαχεία, περιλαμβανομένου του αμοιβαίου λαχειοφόρου ιπποδρομιακού στοιχήματος (SWEEPSTAKE), που κυκλοφορούν στην Ελλάδα, β)

<sup>134</sup>Βλ. αναλυτικά άρθρο 33 ν. 4002/2011.

<sup>135</sup>Το νομοθετικό πεδίο φορολόγησής τους βρίσκεται στα άρθρα 58 – 60 του Κώδικα διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκίων και Κερδών από τυχερά παίγνια – ν. 2961/2001, ΦΕΚ 266Α

τα κέρδη από τα τυχερά παίγνια που εκμεταλλεύεται η ΟΠΑΠ Α.Ε., περιλαμβανομένων αυτών που διεξάγονται μέσω των παιγνιομηχανημάτων του άρθρου 39 του ν. 4002/2011, γ) τα κέρδη από τα τυχερά παίγνια που διεξάγουν αδειοδοτημένοι πάροχοι δυνάμει του άρθρου 45 του ν. 4002/2011, δ) τα κέρδη από αμοιβαίο ιπποδρομιακό στοίχημα που διεξάγουν αδειοδοτημένοι πάροχοι και ε) τα κέρδη από τις λαχειοφόρες ομολογίες και τις λαχειοφόρες αγορές, τα οποία προκύπτουν από κληρώσεις που γίνονται στην Ελλάδα, καθώς και οι κάθε είδους παροχές που προσφέρονται σε όσους συμμετέχουν σε παιχνίδια ή διαγωνισμούς ραδιοφωνικούς, τηλεοπτικούς και λοιπούς παρεμφερείς οποιασδήποτε μορφής που διενεργούνται στην Ελλάδα<sup>136</sup>.

Η γέννηση της φορολογικής υποχρέωσης γεννάται κατά τον χρόνο καταβολής του κέρδους ή της καταβολής, ενώ υπόχρεος στο φόρο θεωρείται εκείνος που δικαιούται το κέρδος<sup>137</sup>.

Ως κέρδος από τυχερό παίγνιο σημαίνει το ποσό που πληρώνεται ή πιστώνεται στον παίκτη ως αποτέλεσμα του τυχερού παιγνίου, αφαιρουμένου του ποσού που κατέβαλε για τη συμμετοχή του στο παίγνιο αυτό<sup>138</sup>. Ο ανωτέρω φόρος παρακρατείται και αποδίδεται κάθε μήνα στο Δημόσιο από τους κατόχους των σχετικών αδειών και τα πρόσωπα της παρ. 6 του άρθρου 39 του ν. 4002/2011.

Τα κέρδη από τυχερά παίγνια που διεξάγονται από αδειοδοτημένους παρόχους δυνάμει του άρθρου 45 ν. 4002/2011, υπόκεινται σε φορολογία με τις εξής ιδιομορφίες: στα τυχερά παίγνια που διεξάγονται με στήλες, υποβάλλονται σε φόρο ανά στήλη παιχνιδιού, μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού εκατό (100) ευρώ, με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για κέρδη μέχρι πεντακόσια (500) ευρώ και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) για κέρδη από πεντακόσια ευρώ και ένα λεπτό (500,01) και πάνω. Στα τυχερά παίγνια που διεξάγονται με παικτικές συνεδρίες, τα κέρδη που πληρώνονται ή πιστώνονται στον παίκτη κατά τη λήξη της παικτικής συνεδρίας υποβάλλονται σε φόρο ανά παικτική συνεδρία, μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού εκατό (100) ευρώ, με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για κέρδη μέχρι πεντακόσια (500) ευρώ και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) για κέρδη από

<sup>136</sup>Η παρ. 1 του ν. 2961/2001 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο δεύτερο παρ. 7 ν. 4093/2012.

<sup>137</sup>Οι παρ. 3 και 4 τίθενται όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 26 παρ. 1β Ν. 3842/2010.

<sup>138</sup>Φ. Ι. Μάλαμας, Σύγχρονες Φορολογικές Πρακτικές της Ψηφιακής Οικονομίας, 2019, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 176 επ.

πεντακόσια ευρώ και ένα λεπτό (500,01) και πάνω.Ως παικτική συνεδρία νοείται το χρονικό διάστημα από τη στιγμή που ο παίκτης εισάγει την ατομική κάρτα παίκτη σε παιγνιομηχάνημα ή από τη στιγμή που συνδέεται με το κεντρικό πληροφοριακό σύστημα (ΚΠΣ) ενός παρόχου τυχερών παιγνίων στο διαδίκτυο (διαδικτυακός πάροχος), εισάγοντας τα στοιχεία της ατομικής κάρτας παίκτη, μέχρι που, κατά περίπτωση ως ανωτέρω, είτε εξάγει την ατομική κάρτα παίκτη από το παιγνιομηχάνημα είτε αποσυνδέεται από το ΚΠΣ του διαδικτυακού παρόχου. Σε κάθε περίπτωση, εκάστη παικτική συνεδρία λήγει με την πάροδο 24 ωρών από τη στιγμή που ο παίκτης εισάγει την ατομική κάρτα παίκτη σε παιγνιομηχάνημα ή από τη στιγμή που συνδέεται με το ΚΠΣ διαδικτυακού παρόχου, εισάγοντας τα στοιχεία της ατομικής κάρτας παίκτη<sup>139</sup>.

Βάσει του ν. 4174/2013 άρθρο 2 παρ. 1 περ. δ' τα κέρδη των παικτών από τα τυχερά παιχνίδια εν γένει, οπότε και τα διαδικτυακά τυχερά παιχνίδια υπόκεινται σε φορολόγηση ανάλογα με το ύψους του κερδισμένου πόσου αναλυτικότερα δε (σε συνδυασμό με τον ν. 2961/2001):

- 0% φορολόγηση για ημερήσια κέρδη έως €100
- 15% φορολόγηση για ημερήσια κέρδη μεταξύ €100,01 και €500
- 20% φορολόγηση για ημερήσια κέρδη από €500,01

Η πλειοψηφία των παιχτών ανήκει στην πρώτη κατηγορία (άνευ φορολογίας), ενώ στην τρίτη κατηγορία ο φόρος που πρέπει να αποδοθεί είναι ο υψηλότερος (φορολογία με 20%).

Τα κέρδη αυτά οφείλουν οι παίκτες να τα δηλώνουν στη φορολογική τους δήλωση (άρθρο 91 παρ. 1 του ν. 2961/2001), αν και βάση του αναφερόμενου νομικού πλαισίου, οι φόροι που αναλογούν στους παίκτες έχουν ήδη παρακρατηθεί από τις διαδικτυακές εταιρείες στοιχηματισμού από τα κέρδη τους οπότε δεν υπόκεινται σε εκ νέου φορολόγηση. Για το σκοπό αυτό οι παίκτες έχουν τη δυνατότητα να ζητούν από τις εταιρείες αυτές έγγραφη βεβαίωση κερδών τους για φορολογικούς σκοπούς.

Ωστόσο, αν για κάποιο λόγο τα κέρδη αυτά δεν παρακρατηθούν απευθείας από τους διαδικτυακούς παρόχους, τότε αναμένεται ο παίκτης να φορολογηθεί από τις φορολογικές αρχές. Στην περίπτωση που δεν το κάνει, τότε έχει διαπράξει το αδίκημα της φοροδιαφυγής σχετικά με

---

<sup>139</sup>Άρθρο 60 παρ. 2 ν. 2961/2001, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 18 Ν. 4141/2013.

την απόκρυψη εισοδήματος που αφορά στην πρώτη από τις κατηγορίες που περιγράφηκαν ανωτέρω.

Να επισημανθεί ότι για το φόρο στα κέρδη από διαδικτυακά παίγνια αρμόδιος είναι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας για τη φορολογία κεφαλαίου Δ.Ο.Υ. της έδρας του ενεργούντος την κλήρωση, το παιχνίδι, το στοίχημα ή το διαγωνισμό.

### **3. Το καθεστώς ΦΠΑ<sup>140</sup> για τους αδειοδοτημένους παρόχους**

Οι βασικές τροποποιήσεις που έχουν επέλθει στον Κ.Φ.Π.Α. πραγματοποιήθηκαν με τον ν. 4361/2014 και πρόσφατα με τον ν. 4591/2019. Αναφορικά με τον τόπο παροχής ηλεκτρονικών παρεχόμενων υπηρεσιών, αυτός καθορίζεται στο άρθρο 14 παρ. 13 του Κ.Φ.Π.Α.. Οι ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες που αναφέρονται, ενδεικτικά στο Παράρτημα VII του Κ.Φ.Π.Α. είναι οι εξής: (1) η δημιουργία και η φιλοξενία ιστοσελίδων, η εξ αποστάσεως συντήρηση προγραμμάτων και εξοπλισμού, (2) η παροχή λογισμικού και η ενημέρωσή του, (3) η παροχή εικόνων, κειμένων και πληροφοριών και η διάθεση βάσεων δεδομένων, (4) η παροχή μουσικής, κινηματογραφικών ταινιών και παιχνιδιών, περιλαμβανομένων των κάθε είδους τυχερών παιχνιδιών, και (5) η παροχή διδασκαλίας εξ αποστάσεως.

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι σχετικά με τα τυχερά παίγνια μέσω διαδικτύου έχει διευκρινιστεί με έγγραφο<sup>141</sup> σε σχετικό ερώτημα που τέθηκε στο Υπουργείο Οικονομικών τα εξής: «... 1. Σύμφωνα με την παρ. 13 του άρθρου 14 Κώδικα ΦΠΑ όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει από 01/01/2015 ο τόπος παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών, τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, - ιδίως εκείνων που προβλέπονται στο Παράρτημα VII του Κώδικα ΦΠΑ, στο οποίο περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους τυχερά παιχνίδια, - είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο λήπτης μη υποκείμενος στο φόρο είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας. 2. Σύμφωνα με την περ. κζ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει<sup>142</sup>, απαλλάσσονται από το φόρο στο εσωτερικό της Ελλάδας, τα κρατικά λαχεία και τα τυχερά παίγνια και στοιχήματα που διεξάγονται που διεξάγονται με παιγνιομηχανήματα ή μέσω διαδικτύου, με βάση τις σχετικές διατάξεις του νόμου «Ρύθμιση της αγοράς παιγνίων ν. 4002/2011», όπως έχει τροποποιηθεί και

<sup>140</sup> Προβλέπεται στον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) – ν.2859/2000, ΦΕΚ 248Α.

<sup>141</sup> ΔΕΕΦ Α 1117338 ΕΞ 2015/2.9.2015.

<sup>142</sup> Η περ. κζ' της παρ. 1 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 54 παρ. 14 Ν. 4002/2011.

ισχύει. 3. Σύμφωνα με τις διατάξεις του β.δ. 29/1971 (ΦΕΚ 21 Α), στην Ελληνική επικράτεια υφίσταται καθεστώς γενικής απαγόρευσης διεξαγωγής τυχερών παιγνίων. Αυτό σημαίνει ότι τα τυχερά παίγνια διεξάγονται μόνο στην έκταση και με τον τρόπο που ορίζει κάθε φορά ο νόμος. Ειδικότερα σε ότι αφορά τα τυχερά παίγνια μέσω διαδικτύου η διεξαγωγή τους ρυθμίζεται από τις παρ. 1 και 3 του άρθρου 45 στο κεφάλαιο Η' «Ρύθμιση της αγοράς παιγνίων» του ν. 4002/2011 (ΦΕΚ 180 Α), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.....»<sup>143</sup>.

Επομένως, όπως το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κζ' του Κ.Φ.Π.Α. ορίζει, απαλλάσσονται οι υποκείμενοι στο φόρο από την υποχρέωση καταβολής τους (δηλαδή όσοι έχουν λάβει άδεια διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου).

---

<sup>143</sup>Φ. Ι. Μάλαμας, Σύγχρονες Φορολογικές Πρακτικές της Ψηφιακής Οικονομίας, 2019, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 69 επ.

## Β' ΜΕΡΟΣ

### ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

#### 1. Έκταση και αίτια της φορολογικής παραβατικότητας γενικά και ειδικότερα μέσω διαδικτύου

##### 1.1. Έννοια του φόρου

Ένα κράτος για να καλύψει τις δαπάνες του που είναι αναγκαίες για την ποικίλες δραστηριότητες του, έχει ανάγκη άντλησης οικονομικών πόρων και προκειμένου να καταφέρει να αντλήσει τους πόρους αυτούς είναι απαραίτητη η μεταβίβαση τμήματος του εισοδήματος των ιδιωτών προς το δημόσιο διαμέσου της φορολογίας. Οπότε, από την πλευρά του οφειλέτη ως φόρος λογίζεται η αναγκαστική εισφορά προς το κράτος ή προς νομικό πρόσωπο χωρίς ειδική αντιπαροχή. Τα στοιχεία<sup>144</sup> δηλαδή, τα οποία συνθέτουν την έννοια του φόρου είναι τα εξής: (α) ο χαρακτήρας του ως άμεσης χρηματικής παροχής του ιδιώτη προς το Κράτος, (β) το υποχρεωτικό της παροχής, (γ) ο οριστικός χαρακτήρας της παροχής, (δ) η μονομέρεια της παροχής, δηλαδή η έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος από πλευράς του κράτους προς τον ιδιώτη και (ε) οι λειτουργίες του, οι οποίες είναι η κάλυψη δαπανών και η επιδίωξη επίτευξης άλλων οικονομικών και κοινωνικών στόχων του σύγχρονου κοινωνικού κράτους.

Η εν λόγω υλική θυσία των πολιτών έχει ως απώτερο σκοπό την απρόσκοπτη λειτουργία του κρατικού μηχανισμού<sup>145</sup>, ανάμεσα στα οποία είναι η πληρωμή της αμοιβής των δημοσίων υπαλλήλων, δαπάνες που κατευθύνονται στην παιδεία, την εθνική άμυνα, την υγεία κτλ.

Αναγκαία είναι η διάκριση μεταξύ του φορέα της φορολογικής εξουσίας<sup>146</sup>, εκείνου δηλαδή που έχει την εξουσία προς επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων και του αποδέκτη των φορολογικών εσόδων, δηλαδή του νομικού προσώπου στο οποίο εισρέουν τα φορολογικά έσοδα. Φορέας, λοιπόν, της φορολογικής εξουσίας και κατ' επέκταση αποδέκτης των φορολογικών εσόδων είναι το Κράτος, ως νομικό πρόσωπο, που ασκεί την εξουσία αυτή «εξ' ιδίου δικαίου». Πρόκειται για πρωτογενή εξουσία που πηγάζει εκ Συντάγματος (άρθρο 78 παρ. 1). Φορείς (και αποδέκτες) επίσης είναι και οι Ο.Τ.Α.<sup>147</sup> (Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης),

<sup>144</sup>Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 2 επ.

<sup>145</sup>Δ. Σταματόπουλος, Α. Καραβοκύρης, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, 2011, ΣΤΑΜΟΥΛΗΣ, σελ.24.

<sup>146</sup>Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 9 επ.

<sup>147</sup>ΑΠ 169/1931, ΑΕΔ 34/1978.



όπου η εξουσία είναι παράγωγος, ασκείται δηλαδή από τους Δήμους και τις Περιφέρειες «κατ' εξουσιοδότηση του κράτους». Βεβαίως με το άρθρο 102 παρ. 5 του Συντάγματος παρέχεται ρητά στους Ο.Τ.Α. η εξουσία να ρυθμίζουν κατ' εξουσιοδότηση νόμου ζητήματα τοπικών φόρων. Τέλος, φορέας της φορολογικής εξουσίας είναι και η Ευρωπαϊκή Ένωση, η οποία ασκεί την εξουσία αυτή είτε άμεσα, με τη θέσπιση κανονισμών με άμεση ισχύ στα κράτη μέλη (λ.χ. ρυθμίσεις τελωνειακού δικαίου, όπως δασμοί), είτε έμμεσα, μέσω της διαδικασίας εναρμόνισης με την έκδοση οδηγιών, προς τις οποίες οφείλουν να εναρμονίσουν τις εθνικές ρυθμίσεις τους τα κράτη μέλη (λ.χ. 6<sup>η</sup> οδηγία για το Φ.Π.Α., και οδηγία 2006/112/ΕΚ, οδηγία 2012/118/ΕΚ για τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης). Η Ε.Ε. είναι και αποδέκτης φορολογικών εσόδων και ειδικότερα αναφορικά με τους δασμούς του κοινού δασμολογίου, τις γεωργικές εισφορές και το ποσοστό της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α.

Υπόχρεος του φόρου είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα ή άλλη νομική οντότητα, που κατά τον νόμο υποχρεούται να καταβάλλει το φόρο. Υπόχρεοι στην καταβολή φόρων είναι (α) τα φυσικά πρόσωπα (ημεδαποί και αλλοδαποί), (β) τα ΝΠΙΔ και (γ) τα ΝΠΔΔ υπό προϋποθέσεις, αλλά και το ίδιο το Κράτος όταν ενεργούν ως *fiscus* (λ.χ. στην περίπτωση που ασκούν σημαντική επιχειρηματική δραστηριότητα).

## **1.2. Έννοια ΦΠΑ (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας)**

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (εφεξής ΦΠΑ) επιβλήθηκε στην Ελλάδα για πρώτη φορά με τον ν. 1642/1986, στο πλαίσιο εναρμόνισης των φόρων κύκλου εργασιών στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, βασιζόμενος στην 6<sup>η</sup> οδηγία για το ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ<sup>148</sup>. Οι σχετικές διατάξεις περιέχονται στον ν. 2859/2000<sup>149</sup>, με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας ΦΠΑ (Κ.Φ.Π.Α.).

Πρόκειται για φόρο πραγματικό, έμμεσο και γενικό φόρο δαπάνης (κατανάλωσης). Ο συγκεκριμένος φόρος επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. Η έννοια του υποκειμένου στο φόρο ορίζεται στο άρθρο 3 του Κ.Φ.Π.Α. και το αντικείμενο του φόρου προσδιορίζεται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Π.Α., ενώ συστατικά στοιχεία της ιδιότητας του υποκειμένου αποτελούν καταρχήν (α) η άσκηση οικονομικής

---

<sup>148</sup>Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 517επ., καθώς και στην εκεί κείμενη βιβλιογραφία, ενδεικτικά βλ. Λ. Θεοχαρόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, Ειδικό, σελ. 571.

<sup>149</sup>ΦΕΚ 248<sup>Α</sup>.

δραστηριότητας<sup>150</sup>, (β) η άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας, κατά τρόπο ανεξάρτητο<sup>151</sup> και (γ) η διενέργεια των πράξεων αυτών έναντι αντιπαροχής.

Ο Φ.Π.Α. ως φόρος κατανάλωσης επιβαρύνει τη δαπάνη των καταναλωτών για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών. Ως φόροι επί της δαπάνης θεωρούνται οι έμμεσοι φόροι που επιβάλλονται στα προϊόντα που εισάγονται ή πωλούνται στην τιμή των οποίων ενσωματώνονται, και επιβαρύνουν τους αγοραστές αυτών. Βασικό χαρακτηριστικό τους είναι η δυνατότητα μετακύλισης, με αποτέλεσμα άλλος να είναι το υποκείμενο του φόρου (πωλητές) και άλλος να βαρύνεται (καταναλωτές). Θεωρείται γενικός φόρος κατανάλωσης δεδομένου ότι επιβαρύνει όλα, καταρχήν, τα αγαθά και τις υπηρεσίες πλην των ρητώς εξαιρούμενων<sup>152</sup>.

Μέσω του συστήματος συμψηφισμού κάθε επιχείρηση μπορεί να επιδιώξει την επιστροφή του ποσού του ΦΠΑ που έχει καταβάλει, ασκώντας το δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο. Αναλυτικότερα δε, η επιχείρηση δύναται να συμψηφίζει το ποσό του ΦΠΑ που πληρώνει για την προμήθεια των αγαθών ή υπηρεσιών, ώστε να μπορεί να ασκεί επιχειρηματική – οικονομική δραστηριότητα (ΦΠΑ εισροών), με το ποσό του ΦΠΑ που εισπράττει για λογαριασμό του Δημοσίου και την περαιτέρω διακίνηση αγαθών και υπηρεσιών (ΦΠΑ εκροών)<sup>153</sup>.

---

<sup>150</sup>Η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας προσδιορίζεται στο άρθρο 4 του Κ.Φ.Π.Α.

<sup>151</sup>Για το λόγο αυτό ο νομοθέτης στο άρθρο 3 παρ. 1 εδάφιο β' ορίζει ότι δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη. Έτσι, δεν υπάγονται στο φόρο και πρόσωπα που συνδέονται με το Δημόσιο ή ΝΠΔΔ με σχέση μίσθωσης έργου, όπως καθαρίστριες κλπ., εφόσον τελούν υπό τις εντολές του εργοδότη, με συνέπεια στην πραγματικότητα να υπάρχει σχέση μισθωτής εργασίας.

<sup>152</sup>Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, ό.π.

<sup>153</sup>Βλ. σχετικά το άρθρο 30 ΚΦΠΑ παρ. 1 «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που

Όσοι ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 Κ.Φ.Π.Α. (υπόχρεοι στο φόρο), οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο<sup>154</sup>.

### 1.3. Έννοια παρακρατούμενων φόρων

Η έννοια των παρακρατούμενων φόρων αποδίδεται στο άρθρο 66 παρ. 2 ΚΦΕ και ορίζεται ότι 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. Οι φόροι αυτοί δεν καταβάλλονται άμεσα στο Δημόσιο από εκείνους που υποχρεούνται προς καταβολή. Αντιθέτως, η καταβολή τους γίνεται με έμμεσο τρόπο, δηλαδή από τρίτα πρόσωπα, τα οποία έχουν εισπράξει εκ του νόμου τους φόρους αυτούς από τους πραγματικά υπόχρεους σε καταβολή και στη συνέχεια υποχρεωτικά αποδίδουν στο Δημόσιο ή σε άλλο φορέα τους φόρους που προείσπραξαν, σύμφωνα με την κείμενη στο νόμο διαδικασία και εντός συγκεκριμένης προθεσμίας<sup>155</sup>. Δηλαδή, υπόχρεο πρόσωπο για παρακράτηση και απόδοση του σχετικού φόρου προς το Δημόσιο είναι το πρόσωπο που καταβάλλει την παροχή προς τον δικαιούχο<sup>156</sup>, υπάρχει συνεπώς διαφοροποίηση μεταξύ του προσώπου που κατά τον νόμο είναι φορολογικά βαρυνόμενος και του προσώπου που είναι υπόχρεος προς απόδοση του φόρου. Στην έννοια των παρακρατούμενων φόρων εμπίπτουν οι φορολογικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται σε συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδημάτων, με τη μέθοδο της φορολόγησης εισοδήματος στην πηγή<sup>157</sup>, καθώς και στην περίπτωση φορολογίας

---

*αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33»*

<sup>154</sup>Άρθρο 38 παρ. 1 Κ.Φ.Π.Α., όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 8 του ν. 4281/2014. Ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1/1/2015 και εφεξής, εκτός από την περίπτωση δ' της παρ. 2 και την παρ. 12.

<sup>155</sup>Γ. Δημήτραινας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011, σελ. 103επ.

<sup>156</sup>Βλ. άρθρο 59 του ΚΦΕ παρ. 1 ορίζεται ότι «Τα ακόλουθα πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή: **α)** κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους ή υπαλλήλους τους, **β)** κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που καταβάλλει συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα, **γ)** ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ή παρόμοιες οντότητες που διενεργούν πληρωμές στους ασφαλισμένους τους» και στην παρ. 2 «Το πρόσωπο, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, το οποίο καταβάλλει εισόδημα για μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 12, φέρει την ευθύνη παρακράτησης φόρου και απόδοσής του στο κράτος».

<sup>157</sup>Λ.χ. φόρος επί του εισοδήματος ελευθέρων επαγγελματιών ή παρακράτηση του φόρου εισοδήματος των μισθωτών υπηρεσιών κατ' άρθρα 48, 50, 16 του π.δ/τος 129/1989, ΦΕΚ Α 62).

κερδών από τυχερά παίγνια<sup>158</sup>. Σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν παρακρατούμενο φόρο τα πρόστιμα (διοικητικής διαδικασίας ή δικαστικής) και τέλη, ούτε και οι διοικητικές κυρώσεις<sup>159</sup>.

#### **1.4. Έννοια επιρριπτόμενων φόρων**

Οι επιρριπτόμενοι είναι οι φόροι από εκείνες τις φορολογικές επιβαρύνσεις, οι οποίες δεν πλήττουν τελικώς τον φερόμενο ως «υπεύθυνο» ή «υπόχρεο» διά την καταβολή αυτών στο Δημόσιο, αλλά τρίτους, μέσω του μηχανισμού διαμόρφωσης της αξίας των υπό του αρχικός καταβάλλοντος αυτού παραγόμενων και πωλούμενων αγαθών ή παρεχόμενων υπηρεσιών υπ' αυτού υπηρεσιών (κυρίως οι έμμεσοι φόροι)<sup>160</sup>. Οι ιδιότητες του φορολογικά βαρυνόμενου και του υπόχρεου προς απόδοση δεν διακρίνονται με ευκολία, καθώς το αντικείμενο φορολόγησης είναι κατά κανόνα μία δαπάνη ή μία συναλλαγή. Δημιουργείται διάσταση μεταξύ του υπόχρεου προς απόδοση και του αληθώς βαρυνόμενου με τον φόρο προσώπου, δηλαδή αυτός που κατά νόμο υφίσταται το φορολογικό βάρος δεν είναι κατά ανάγκη το πρόσωπο που καταβάλλει τον φόρο προς το Δημόσιο<sup>161</sup>.

#### **1.5. Φορολογική παραβατικότητα**

Ως φορολογική παραβατικότητα ορίζεται η έκνομη ενέργεια των φορολογουμένων η οποία σκοπεύει στη μείωση ή και στην καθ' ολοκληρίαν αποφυγή της φορολογικής τους υποχρέωσης η οποία μπορεί να εκδηλωθεί με διαφορετικές κάθε φορά μορφές. Οι επιμέρους εκδηλώσεις της φορολογικής παραβατικότητας ή φοροδιαφυγής που απαντώνται είναι η φοροαποφυγή, η φοροδιαφυγή και η φορο-υπερημερία, οι οποίες παρατίθενται και αναλύονται συνοπτικά αμέσως παρακάτω, οι οποίες όμως έχουν ως κοινό τους στοιχείο την ύπαρξη ενός υποκειμένου υπό φορολόγηση προσώπου, το οποίο προσπαθεί τις πράξεις ή τις παραλείψεις του να μην εκπληρώσει την νόμιμη φορολογική οφειλή του μερικά ή ολικά με σκοπό να καρπωθεί ένα φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο δεν θα δικαιούνταν με βάση την πραγματική του περιουσιακή κατάσταση. Η βασική διαφορά του συνίσταται στην χρονική στιγμή της εκδήλωσης

---

<sup>158</sup>Άρθρο 58 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από λαχεία (ν. 2961/2001, ΦΕΚ 266Α).

<sup>159</sup>Βλ. σχετικά την υπ' αριθμ. 11/1990 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, [www.nsk.gov.gr](http://www.nsk.gov.gr)

<sup>160</sup>Βλ. σχετικά την υπ' αριθμ. 11/1990 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ.

<sup>161</sup>Θ. Παπακυριάκου, ό.π.

τους<sup>162</sup>, αλλά και στα μέσα που χρησιμοποιεί ένας φορολογούμενος για να επιτύχει το στόχο του.

Ο πολίτης αδυνατεί να συμφιλιωθεί με το θεσμό του φόρου – και τούτο διότι η αφαίρεση της οικονομικής του δύναμης, χωρίς κάποια αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή, οδηγούν τους φορολογούμενους να αντιδρούν, με απώτερο σκοπό την αποφυγή ή μείωση της φορολογικής τους επιβάρυνσης. Η αντίδραση<sup>163</sup> αυτή παίρνει τη μορφή της (νόμιμης) μετακύλισης του φόρου και και της φοροαποφυγής ή της (παράνομης) φοροδιαφυγής. Τέτοιες πρακτικές αντίκεινται στις θεμελιώσεις αρχές του φορολογικού δικαίου και ιδίως στην αρχή της καθολικότητας και στην αρχή της φορολογικής ισότητας.

Επειδή η τήρηση της φορολογικής νομιμότητας και η αποτροπή της φορολογικής παραβατικότητας είναι κρίσιμη στην Ελλάδα για την ομαλότητα της διαχείρισης των οικονομικών συναλλαγών, από καιρού εις καιρόν ψηφίζονται και εφαρμόζονται αναδιαρθρώσεις και τροποποιήσεις του φορολογικού ποινολογίου που συνήθως αφορά την παραπάνω αυστηροποίηση των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για τις φορολογικές παραβάσεις.

Αναντίρρητα, ένα από μεγάλα τμήματα της οικονομικής εγκληματικότητας στην Ελλάδα αφορά τις φορολογικές παραβάσεις. Παρότι το φορολογικό δίκαιο εντάσσεται στα πλαίσια του διοικητικού δικαίου και για την ακρίβεια στο δημοσιονομικό δίκαιο, εντούτοις έχει άμεση συνάφεια με το ποινικό δίκαιο από τη στιγμή που ο νομοθέτης έχει ποινικοποιήσει την μη απόδοση φόρων εισφορών και των υπόλοιπων αποδοτέων στο δημόσιο ταμείο ποσών. Από τη στιγμή εκείνη η φορολογική παραβατικότητα έχει καταστεί σύνθηρες οικονομικό έγκλημα, διαδεδομένο σε όλα τα κοινωνικά στρώματα, το οποίο όμως είναι δύσκολα εντοπίσιμο και έπειτα από αυστηρούς ελέγχους.

Το πρόβλημα της φοροδιαφυγής είναι ένα από τα κρισιμότερα που έχει να αντιμετωπίσει μια χώρα. Μάλιστα, στην Ελλάδα είναι ακόμη οξύτερο, όπως καταδεικνύεται από μελέτες που

---

<sup>162</sup>Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο - Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της ΕΕ στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 42.

<sup>163</sup>Ν. Ι. Μπάρμπας, Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, Δημόσια Οικονομικά, 2011, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 34.

αφορούν τις αναπτυσσόμενες χώρες, γεγονός το οποίο είναι ιδιαίτερα επιβαρυντικό για την ήδη κακή οικονομική της κατάσταση.<sup>164</sup>

### **1.6.Συνέπειες φορολογικής παραβατικότητας γενικά και ειδικότερα μέσω διαδικτύου**

Οι συνέπειες της φορολογικής παραβατικότητας, ανεξάρτητα από το τρόπο που αυτή λαμβάνει χώρα φέρουν μια σειρά συνεπειών που πλήττουν τα εισοδήματα του κράτους κυριότερα και μέσω αυτών και τον κοινωνικό ιστό. Πρωτίστως μειώνει τα δημόσια έσοδα, επηρεάζοντας αυτόματα και τις δημόσιες δαπάνες που θα κατευθύνονταν στις κοινωνικές και μιας σειρά άλλων παροχών του κράτους. Ουσιαστικά περιορίζεται σημαντικά η αναδιανεμητική λειτουργία της προοδευτικής φορολογίας. Επίσης, προκαλεί την άνιση μεταχείριση των φορολογουμένων, πέρα από την προφανή σχετική κοινωνική αδικία, ωθεί και τους συνεπείς φορολογούμενους στην αναζήτηση τρόπων φοροδιαφυγής ως απόρροια την δυσαρέσκειας που νιώθουν από την ανωτέρω αδικία, εν ολίγοις επηρεάζει αρνητικά τη φορολογική συνείδηση των πολιτών. Ο πλούτος που προκύπτει από τη φοροδιαφυγή σωρεύεται επιλεκτικά σε εκείνα τα άτομα που φοροδιαφεύγουν. Συνακόλουθα, διογκώνεται αναπόφευκτα το δημόσιο χρέος, αφού στερείται τους πόρους που θα το απομείωναν. Περαιτέρω, διαταράσσονται οι όροι ανταγωνισμού στην αγορά εξαιτίας της ανισορροπίας που προκύπτει και τέλος επηρεάζεται η προσφορά και η ζήτηση σε διάφορους κλάδους και επαγγέλματα, καθώς επίσης και οι τιμές, με αποτέλεσμα την αύξηση των εισαγωγών και τον συνολικό επηρεασμό της ίδιας της δομής της οικονομίας<sup>165</sup>.

### **1.7.Onlinegambling**

Στη σημερινή εποχή ο διαδικτυακός τζόγος, έχει λάβει ανεξέλεγκτες διαστάσεις, πάσης φύσεως παιχνίδια όπως πόκερ, φρουτάκια, ηλεκτρονικά καζίνο που περιλαμβάνουν όλα, αν όχι και περισσότερα παιχνίδια ενός αντίστοιχου φυσικού, βρίσκονται στη διάθεση όποιου επιθυμήσει να δοκιμάσει την τύχη του, οποιαδήποτε στιγμή της ημέρας, από οποιοδήποτε σημείο του πλανήτη. Πέραν των ενηλίκων, δυστυχώς εμπλέκονται σε τέτοιου είδους διαδικασίες και πολλά παιδιά. Άλλωστε η συμμετοχή σε αυτά τα παιχνίδια γίνεται ανώνυμα με την απλή χρήση μιας πιστωτικής κάρτας γεγονός που διευκολύνει οποιονδήποτε να συμμετέχει. Στο

<sup>164</sup>Οργανισμός Έρευνας και Ανάλυσης με την επωνυμία «διαΝΕΟσις», συνεργαζόμενη Ernst&Young, [http://www.dianeosis.org/2016/06/tax\\_evasion\\_in\\_greece/](http://www.dianeosis.org/2016/06/tax_evasion_in_greece/)

<sup>165</sup>Α. Γ. Κορομηλάς, Φορολογικές Σημειώσεις, 2017, TAXADVISOR, σελ. 23, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα:

σημείο αυτό είναι απαραίτητο να γίνει διάκριση μεταξύ των όρων ηλεκτρονικό παιχνίδι και τζόγος. Το πρώτο αφορά στη μη πραγματική προσέγγιση με τη δημιουργία μόνο φανταστικών δεσμών με τον εικονικό κόσμο. Από την άλλη πλευρά ο ηλεκτρονικός τζόγος ή αλλιώς onlinegambling περιλαμβάνει το ρίσκο της πραγματικής οικονομικής απώλειας ή του κέρδους.

Το onlinegambling συχνά γίνεται παράνομο, ακριβώς γιατί η φύση του διαδικτύου το επιτρέπει. Οι πιο άμεσες συνέπειες του παράνομου onlinegambling είναι η μεγάλη και ανεξέλεγκτη εκροή συναλλάγματος προς τις χώρες έδρες των αλλοδαπών εταιρειών που διακινούν με παράνομο τρόπο τα συγκεκριμένα παιχνίδια στη χώρα μας, την φοροδιαφυγή, τον παράνομο πλουτισμό και την παρανομία που είναι απόρροια της μη είσπραξης φόρων εκ των κερδών που θα έπρεπε σύννομα να καταβάλλουν οι εταιρείες στους παίκτες, είτε από τη μείωση των εσόδων του κράτους από τα παιχνίδια που θα διαχειριζόταν υπό κανονικές συνθήκες η Ο.Π.Α.Π. Α.Ε<sup>166</sup>. Αναντίρρητα, αποτελεί και ένα χώρο όπου καθίσταται εύκολο για κάποιον να προχωρήσει στο ξέπλυμα χρήματος που προέρχονται από παράνομες δραστηριότητες.

Παρά το σχετικά αυστηρό ρυθμιστικό πλαίσιο υπάρχουν εταιρίες διαδικτυακού στοιχηματισμού που παρέχουν τις υπηρεσίες του παράνομα, δηλαδή χωρίς αδειοδότηση. Το γεγονός αυτό επισύρει αυστηρές κυρώσεις, τόσο ποινικές, όσο και διοικητικές σε όλες τις ομάδες των εμπλεκομένων, όπως είναι οι ίδιοι οι πάροχοι, οι διαφημιστές τους, οι εταιρείες παροχής του διαδικτύου καθώς οι τελευταίες όφειλαν να διακόψουν την πρόσβαση αυτών των μη αδειοδοτημένων ιστοτόπων. Επιπλέον σε κυρώσεις υπόκεινται τα ιδρύματα πληρωμών και τα αντίστοιχα πιστωτικά καθώς επιτρέπουν τη διακίνηση χρημάτων ανάμεσα στους λογαριασμούς των παρόχων αυτών και των παικτών<sup>167</sup>. Οι παραπάνω αδειοδοτημένες εταιρείες βάσει της εγκυκλίου 1248/13.12.2011, οφείλουν να αποδίδουν το 35% των μικτών εσόδων τους.

Σχετικά με του παίκτες, το 2011 η κυβέρνηση προσανατολίστηκε στη δημιουργία μιας «κάρτας παίκτη» στην οποία ο κάθε παίκτης τυχερών παιχνιδιών, διαδικτυακών ή όχι, να κάνει έγγραφη σε ένα κεντρικό σύστημα του υπουργείου οικονομικών για να φορολογηθούν τα τυχόν κέρδη του ως εξής: 0% φορολόγηση για ημερήσια κέρδη έως €100, 15% φορολόγηση για ημερήσια κέρδη μεταξύ €100,01 και €500 και 20% φορολόγηση για ημερήσια κέρδη από €500 και πάνω

---

<sup>166</sup>Ε. Συμεωνίδου-Καστανίδου, Εγκλήματα κατά προσωπικών αγαθών, 2006, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 78.

<sup>167</sup>Β. Μ. Παπαδάκης, ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ: Ελληνική και Διεθνής Εμπειρία, 2002, ΜΠΕΝΟΥ, σελ. 81.

Η πραγματικότητα είναι ότι η ελληνική κυβέρνηση, απέτυχε να θέσει επιτυχώς σε λειτουργία τον παραπάνω μηχανισμό ή κάποιον παρόμοιο με αποτέλεσμα τη εισροή σχετικών μηδενικών εσόδων.

Η κρίση και η σκληρή οικονομική πολιτική που εφαρμόστηκε σε όλα τα επίπεδα από το 2015 και έπειτα, σκλήρανε και η στάση της Ε.Ε.Ε.Π. και της κυβέρνησης. Οι τελευταίες έγιναν ιδιαίτερα πειστικές και τελικά και πιο αποτελεσματικές. Οι επιχειρήσεις διαδικτυακού στοιχηματισμού εξαναγκάστηκαν να παρέχουν πιο σαφή και αξιόπιστα στοιχεία για τη λειτουργία τους. Επίσης, αναγκάστηκαν να επιτρέψουν περισσότερο εκτεταμένους ελέγχους προκειμένου να λάβουν την απαραίτητη πιστοποίηση για τη λειτουργία τους.

Για την αποτροπή της φοροδιαφυγής των παικτών, οι διαδικτυακές επιχειρήσεις υποχρεώθηκαν από την κυβέρνηση να προσθέσουν λογισμικό αυτόματου υπολογισμού του φόρου που αναλογεί στο ποσό κέρδους ενός παίκτη, να παρακρατούν τα ποσά αυτά και να τα αποδίδουν κατόπιν στο κράτος. Για την ικανοποίηση αυτού του κανόνα, η δραστηριότητα των παικτών χωρίζεται σε συνεδρίες των 24 ωρών προκειμένου να είναι δυνατός ο προσδιορισμός του φόρου.

Στα σχέδια της νέας κυβέρνησης περιλαμβάνεται πέρα από τα ήδη θεσπισμένα μέτρα η επιβολή ενός εφάπαξ ποσού ύψους 4 εκατομμυρίων ευρώ στις επιχειρήσεις διαδικτυακού στοιχήματος και 1 εκατομμυρίου ευρώ στις επιχειρήσεις διαδικτυακού καζίνο, ως ενός είδους τέλους αδειοδότησης, καθώς και ο ηλεκτρονικός περιορισμός των επιχειρήσεων που παρέχουν τέτοιες υπηρεσίες, έτσι ώστε να αποκλείεται αυτόματα η πρόσβαση σε «ύποπτα» ίχνη.<sup>168</sup>

### **1.8.Ενέργειες πρόληψης της φορολογικής παραβατικότητας**

Κρίσιμη υπήρξε η θέσπιση του Νόμου υπ' αριθ. 2523/1997<sup>169</sup> που αφορά την επιβολή διοικητικών και ποινικών κυρώσεων σχετικά με παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Ο εν λόγω Νόμος είναι προγενέστερος του ν. 4174/2013. Η κρισιμότητα έγκειται στο ότι συγκέντρωσε σε ένα συνολικό νομοθέτημα τις προαναφερθείσες κυρώσεις, οι οποίες μέχρι τότε ήταν διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα. Επιπλέον ο ν. 2523/1997 προέβλεπε την επιβολή πρόσθετων φόρων, αρκετοί από τους διατηρήθηκαν και κατά την υιοθέτηση του ν. 4174/2013.

<sup>168</sup>Σχετικά με τις φορολογικές δηλώσεις για τη δήλωση κερδών από στοίχημα και καζίνο, βλ.

<https://www.casinonews.gr/2019/07/forologikes-diloseis-pos-dilonontai-ta-kerdi-apo-stoichima-kai-kazino/>

<sup>169</sup>ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997.



Η μεγάλη όμως καινοτομία του ν. 2523/1997 είναι το γεγονός ότι αποτελεί το βασικό νομοθέτημα το οποίο ποινικοποιεί την φοροδιαφυγή, άσχετα από την ταυτόχρονη επιβολή διοικητικών κυρώσεων, οι οποίες, κατά περιπτώσεις τείνουν να είναι ιδιαίτερα κρίσιμες.

Πιο συγκεκριμένα, ο ν. 2523/ 1997 στο άρθρο 1 μέρος Α', προβλέπει την επιβολή πρόσθετου ποσοστιαίου φόρου επί του βεβαιωθέντος για την υποβολή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης εισοδήματος, ο οποίος αυξάνεται για κάθε μήνα καθυστέρησης και ο οποίος αποβλέπει στην αποθάρρυνση των φορολογούμενων να προβαίνουν σε τέτοιες συμπεριφορές. Περαιτέρω, αντίστοιχα προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου για την ανακριβή φορολογική δήλωση ή την παράλειψη της υποβολής της ο οποίος λειτουργεί παρόμοια με τον αμέσως προαναφερθέντα, αλλά και άλλες κυρώσεις, όπως είναι η ενδεχόμενη διακοπή συμβάσεων με το δημόσιο ή ακόμη, ο πιθανός αποκλεισμός από τη συμμετοχή ή τη συνεργασία με δημόσιους οργανισμούς. Επίσης, ο αποκλεισμός από τη χορήγηση δανείων και επιχορηγήσεων ή αν η βλάβη του δημοσίου είναι εκτεταμένη, η δέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών και ακόμη και αυτή η εντολή αναστολής της λειτουργίας μιας επιχείρησης.

Επειδή ακριβώς τα διοικητικά πρόστιμα και οι κυρώσεις, όσο σοβαρές και αν ήταν δεν κατάφεραν να αποθαρρύνουν τον Έλληνα φορολογούμενο από το να καταφεύγει σε πρακτικές φοροδιαφυγής, ο νομοθέτης προέβη στην ποινικοποίηση που αναφέρθηκε. Ο Νόμος αυτός έλαβε, ορθά, τον χαρακτηρισμό του φορολογικού ποινολογίου.

Σε γενικές γραμμές ο ν. 4174/2013 μεταβάλλει γενικότερα τη φορολογική νομοθεσία και ειδικότερα σε ότι αφορά τη φορολόγηση των επιχειρήσεων, αλλά και την επιβολή προστίμων, τα οποία αποσαφηνίζονται και διευρύνονται.

Η κείμενη νομοθεσία, δηλαδή ο ν. 4174/2013 στο κεφαλαίο Β', άρθρο 4 αφορά στην πρόβλεψη χρηματικού προστίμου για τους παραβάτες της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας το οποίο αυξομειώνεται ανάλογα με την σοβαρότητα της παράβασης, από τις σοβαρότερες εκ των παραβάσεων είναι κατοχή περισσότερων από έναν ΑΦΜ ή η αναγραφή ΑΦΜ άλλου προσώπου. Παρομοίως, υπάρχει ανάλογη εφαρμογή για τις διατάξεις της παραγράφου θ' του άρθρου 1. Ο τελευταίος νόμος αναπροσαρμόζει τον προγενέστερο σε αρκετά σημεία, ωστόσο σε μεγάλο βαθμό τον αναδιατυπώνει και οπωσδήποτε διατηρεί το πνεύμα του 2523/1997.

Σε κάθε περίπτωση σε κάθε κείμενο σχετικό με την φορολογική παραβατικότητα και την ποινικοποίηση από την υιοθέτηση του 2523/1997 υπάρχουν κάποια σημεία που χρήζουν αναφοράς πριν από την περαιτέρω εις βάθος ανάλυση του ζητήματος. Πρώτα από ο προσδιορισμός του προστατευόμενου εννόμου αγαθού σχετικά με τα αδικήματα της φοροδιαφυγής. Βάσει του ποινικού δικαίου, προκειμένου να θεμελιωθεί η ύπαρξη εγκλήματος πρέπει να προσβάλλεται ένα έννομο αγαθό, το οποίο σκοπεύει να θέσει σε προστασία η ποινική δίωξη. Όταν πρόκειται για φοροδιαφυγή το πρόβλημα έγκειται στον ακριβή προσδιορισμό του εννόμου αγαθού, όπως αναλύεται και στη συνέχεια. Δεύτερον, έχει παρατηρηθεί ότι η πλειονότητα των εγκλημάτων φοροδιαφυγής είναι εγκλήματα σκοπού. Πιο συγκεκριμένα πληρείται η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, αφού εκτός από την ειδικότερη υποκειμενική του υπόσταση ικανοποιείται και ο επιπλέον στόχος του δράστη που δεν είναι άλλος από την παράλειψη πληρωμής των φορολογικών του υποχρεώσεων<sup>170</sup>. Ακόμη, είναι απαραίτητο να τονιστεί ότι όπως τα εγκλήματα της φοροδιαφυγής διακρίνονται σε πταίσματα, πλημμελήματα και κακουργήματα, ανάλογα με το χρηματικό ποσό που «έχασε» το δημόσιο αντίστοιχα αυξάνεται και η ποινή του δράστη, καταδεικνύοντας την εισπρακτική σκοπιά από τη οποία ο νομοθέτης αντιμετωπίζει την φορολογική παραβατικότητα<sup>171</sup>.

Σε κάθε περίπτωση το κράτος έλαβε κάποια πιο στοχευμένα μέτρα για καταπολέμηση της φορολογικής παραβατικότητας, όπως αυτά που παρατίθενται σύντομα ακολούθως. Τα κράτη, προκειμένου να αμβλύνουν τέτοιου είδους φαινόμενα φορολογικών παραβάσεων, λαμβάνουν συγκεκριμένα μέτρα, που περιλαμβάνουν κυρίως διοικητικές και ποινικές κυρώσεις, με στόχο την περιστολή της φοροδιαφυγής.

Αναντίρρητα, η συναλλαγή των πολιτών με την κυβέρνηση μέσω της φορολογίας είναι από τις κρισιμότερες, ο εκσυγχρονισμός στον τομέα υπήρξε επιβεβλημένος για μια σειρά λόγων, όπως η διευκόλυνση των πολιτών, η συγκέντρωση των φορολογικών πληροφοριών για την καλύτερη επεξεργασία των δεδομένων με σκοπό και τον περιορισμό της φορολογικής παραβατικότητας. Επίσης τα τεκμήρια αποτελούν έναν εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας μέσω του οποίου επιτυγχάνεται η δυνατότητα αντιμετώπισης της φοροαποφυγής. Συνίσταται στη χρήση αντικειμενικών κριτηρίων τα οποία επιτρέπουν τον

---

<sup>170</sup>Αικ. Συκιώτη, Τα φορολογικά εγκλήματα, 2010, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 120.

<sup>171</sup>Αικ. Συκιώτη, ό.π., σελ. 132.

υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος, όπως είναι οι δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του για να συγκριθεί με τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα του.

## **2. Επιμέρους εκδηλώσεις φορολογικής παραβατικότητας**

### **2.1.Φοροαποφυγή**

Ως φοροαποφυγή ορίζεται η εκμετάλλευση από τον φορολογούμενο των ενδεχόμενων παραλείψεων, ατελειών και κενών της νομοθεσίας που διέπει τα φορολογικά ζητήματα, καθώς επίσης και των ενδεχόμενων θεσμικών δυνατοτήτων που του παρέχονται από διεθνής ή εθνική έννομη τάξη με τέτοιο τρόπο ώστε να διαμορφώνει τα, κατά περίπτωση, κρίσιμα σχετικά με τη φορολόγηση του, πραγματικά δεδομένα, έτσι ώστε αυτά να «εκφεύγουν» από το γράμμα του νόμου, και ταυτόχρονα, ως ενιαίο σύνολο να καλύπτονται από το πνεύμα του. Μέσω της φοροαποφυγής ουσιαστικά επιτυγχάνεται η μείωση της φορολογικής υποχρέωσης ή η ολική αποφυγή πληρωμής φόρου με νόμιμες ενέργειες του φορολογουμένου<sup>172</sup>. Η εν λόγω συμπεριφορά του φορολογούμενου θεωρείται, εν τέλει, μάλλον καταχρηστική ή ότι καταστρατηγεί το νόμο. Τέτοιου είδους μειώσεις μπορούν να επιτευχθούν με διάφορους τρόπους όπως είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε μέλη της οικογένειας του υπόχρεου σε φόρο, με στόχο τον κατακερματισμό του φορολογητέου εισοδήματος και κατ' επέκταση τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης. Η φοροαποφυγή δύναται να πραγματοποιηθεί αφενός μεν με διάφορα λογιστικά τεχνάσματα, αφετέρου με την εφαρμογή των υφιστάμενων διατάξεων κατά τρόπο ώστε να μειώνεται η φορολογική υποχρέωση. Για παράδειγμα στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι δυνατόν να υπάρξει μείωση της συνολικής φορολογικής υποχρέωσης της οικογένειας με τη «μετάθεση» εισοδημάτων (λ.χ. από ενοίκια) στο σύζυγο με χαμηλότερα εισοδήματα ή μεταβίβαση περιουσίας από τους γονείς στα τέκνα.

### **2.2.Φοροδιαφυγή**

Στη φοροδιαφυγή με τη στενή της έννοια, ο φορολογούμενος σκόπιμα ενεργεί με τέτοιο τρόπο ώστε να παραποιεί με πράξεις ή παραλείψεις τη διαδικασία εξατομίκευσης της φορολογικής του οφειλής από τις οικονομικές αρχές, προσβάλλοντας με τον τρόπο αυτό καθαυτή την οικονομική υπόσταση της φορολογικής αξίωσης του κράτους, αποτελεί δηλαδή το

---

<sup>172</sup>Ν. Ι. Μπάρμπας, Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, Δημόσια Οικονομικά, 2011, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 38 επ.

σύνολο των παράνομων ενεργειών των φορολογουμένων που αποβλέπουν στην μείωση ή την πλήρη αποφυγή της φορολογικής τους υποχρέωσης. Πιο συγκεκριμένα, χρησιμοποιεί παράνομα μέσα όπως είναι για παράδειγμα η δήλωση ψευδών ή ελλιπών στοιχείων, η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η αθέμιτη παραποίηση στοιχείων με απώτερο σκοπό τον μη καταλογισμό φορολογικής οφειλής ή τον καταλογισμό οφειλής μικρότερου ύψους από το νόμιμα προβλεπόμενο. Από οικονομικής πλευράς, ως φοροδιαφυγή εκλαμβάνεται κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου, με την οποία επιδιώκεται μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης ή αποφυγή καταβολής φόρου<sup>173</sup>. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν η μη υποβολή φορολογικής δήλωσης, ενώ υπάρχει τέτοια υποχρέωση για τον φορολογούμενο, η υποβολή ανακριβούς φορολογικής δηλώσεως (δηλώνονται συνήθως εισοδήματα και περιουσία μικρότερη από την πραγματική), η απόκρυψη φορολογητέων πράξεων κλπ.

Να σημειωθεί δε πως η φοροδιαφυγή παραβιάζει εξ ορισμού την αρχή της καθολικότητας του φόρου<sup>174</sup>, δεδομένου ότι ο φόρος επιβάλλεται σε συγκεκριμένο μόνο τμήμα της οικονομικής δύναμης του φορολογουμένου. Παράλληλα αντιβαίνει και στην αρχή της φορολογικής ισότητας, αφού άλλοτε οδηγεί η πράξη στην άνιση μεταχείριση ατόμων, οι οποίοι έχουν την ίδια φοροδοτική ικανότητα (οι έχοντες μεγάλη οικονομική δύναμη την αποκρύπτουν με αποτέλεσμα να φορολογούνται με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές) και άλλοτε σε όμοια μεταχείριση ατόμων με διαφορετική φοροδοτική ικανότητα.

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής εξαρτάται αφενός μεν από την ροπή και τη νοοτροπία των φορολογουμένων για φοροδιαφυγή, αφετέρου από την ικανότητα της ίδιας φορολογικής αρχής να περιορίσει μέσω διάφορων μηχανισμών, αλλά και τακτικών ελέγχων τις δυνατότητες των φορολογουμένων για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Η ύπαρξη μεγάλης φοροδιαφυγής σε μία χώρα δεν επιτρέπει την είσπραξη επαρκών εσόδων για την ικανοποιητική λειτουργία του δημοσίου τομέα και την άσκηση οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, παράλληλα όμως δημιουργούνται σοβαρές κοινωνικές αδικίες και προκαλείται αναδιανομή του εισοδήματος από τους ειλικρινείς φορολογούμενους στους φοροφυγάδες. Συνήθως οι «ειλικρινείς» φορολογούμενοι είναι όσοι εργάζονται στον ευρύτερο δημόσιο τομέα, οι οποίοι αδυνατούν ούτως ή άλλως να καταφύγουν σε τέτοιες πρακτικές δεδομένου ότι τα εισοδήματά τους βρίσκονται σε πλήρη διαφάνεια – τουλάχιστον όσον αφορά την κύρια πηγή εισοδήματός τους, η

<sup>173</sup>Θ. Α. Γεωργακόπουλος, Β. Α. Πατσουράτης, Δημόσια Οικονομική, 1991, ΣΜΠΙΛΙΑΣ, σελ. 187 επ.

<sup>174</sup>Ν. Ι. Μπάρμπας, Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 34 επ.

οποία είναι ο μισθός. «Ανελικρινείς» φορολογούμενοι είναι κατά κύριο λόγο όσοι σχετίζονται με επαγγέλματα που κατά τεκμήριο προσιδιάζουν σε εισοδηματικές τάξεις, όπως ελευθέρια επαγγέλματα, έμποροι κλπ., όπου υπάρχει το έδαφος είναι πιο πρόσφορο, καθόσον οι ίδιοι οφείλουν να κόβουν παραστατικά και να δηλώνουν στις φορολογικές αρχές το ύψος των εισοδημάτων τους.

### **2.3.Φορο – υπερημερία**

Η φορο-υπερημερία αφορά την παράλειψη από την πλευρά του φορολογουμένου να καταβάλει εμπρόθεσμα τη φορολογική οφειλή που του έχει βεβαιωθεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Η εν λόγω συμπεριφορά του δεν επηρεάζει τη διαδικασία προσδιορισμού και ταμειακής βεβαίωσης του φόρου, ούτε και θέτει σε κίνδυνο την σωστή εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής από τις οικονομικές αρχές, αλλά αποφεύγει σκόπιμα να καταβάλλει τον βεβαιωμένο φόρο. Η πλημμελής συμπεριφορά βασίζεται στο αποτέλεσμα που προκαλείται που είναι η αποστέρηση του κράτους των απαραίτητων εσόδων για την παραγωγή των δημόσιων αγαθών<sup>175</sup>. Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο φορολογούμενος δεν επενεργεί στην διαδικασία προσδιορισμού και ταμειακής βεβαίωσης φόρου, αλλά αντίθετα, παραλείπει υπαιτίως να τον καταβάλλει<sup>176</sup>. Αξίζει να επισημανθεί ότι τις περισσότερες φορές ο φορολογούμενος, ο οποίος προέβη στον αδίκημα φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής συνήθως δεν προχωρά σε εμπρόθεσμη καταβολή – έστω και μέρους – του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει, με αποτέλεσμα να καθίσταται και φορο-υπερήμερος.

## **3. Το ρυθμιστικό πλαίσιο**

### **3.1.Το ρυθμιστικό πλαίσιο παγκοσμίως για τον διαδικτυακό τζόγο**

Ο νόμιμος στοιχηματισμός στο διαδίκτυο υπήρξε αντικείμενο μεγάλης αντιπαράθεσης σε παγκόσμιο επίπεδο. Κάποιες χώρες, όπως οι ΗΠΑ και η Αυστραλία, μόλις το 2000 νομιμοποίησαν ελάχιστα διαδικτυακά καζίνο, καθιστώντας, αυτόματα, παράνομα τα υπόλοιπα που λειτουργούσαν<sup>177</sup>.

---

<sup>175</sup>Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο - Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της ΕΕ στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 57.

<sup>176</sup>Θ. Παπακυριάκου,ό.π., σελ. 10 επ.

<sup>177</sup>Βλ. Spectrum Gaming Group: Facing the lottery's future: Implications and Strategies Regarding Internet Sales,

Παρά, ωστόσο, την ευρεία διάδοση και συζήτηση του διαδικτυακού στοιχηματισμού υπάρχουν χώρες που δεν έχουν ρυθμίσει σαφώς το νομοθετικό πλαίσιο των διαδικτυακών τυχερών παιχνιδιών. Από την άλλη πλευρά από τις χώρες που προχώρησαν σε τέτοιες ρυθμίσεις καταδείχθηκε η πολυπλοκότητα του εγχειρήματος, το οποίο σε πολλές περιπτώσεις υπήρξε ανεπαρκές σε νομικό επίπεδο, καθιστώντας έτσι ευχερή την κερδοσκοπία, τόσο για τους παίκτες, όσο και για τους παρόχους. Σε γενικές γραμμές υπάρχουν χώρες που έχουν απαγορεύσει πλήρως το διαδικτυακό τζόγο, χώρες που έχουν απαγορεύσει κάποιες μορφές του και έχουν διατηρήσει άλλες, χώρες που τον έχουν νομιμοποιήσει πλήρως τον διαδικτυακό στοιχηματισμό, επιτρέποντας τόσο σε εγχώριες, όσο και αλλοδαπές εταιρείες να δραστηριοποιούνται στη χώρα τους και στις οποίες να παίζουν τόσο πολίτες τους, όσο και αλλοδαποί. Ακόμη συχνό είναι το φαινόμενο κατά το οποίο επιτρέπεται ο διαδικτυακός στοιχηματισμός μόνο σε εγχώριους παίκτες, αλλά και κάποιες λίγες περιπτώσεις στις οποίες επιτρέπεται στους αλλοδαπούς, αλλά απαγορεύεται στους πολίτες της χώρας<sup>178</sup>.

### **3.2. Το ρυθμιστικό πλαίσιο του διαδικτυακού στοιχηματισμού σε ΕΕ και Ελλάδα**

#### **3.2.1. Ευρωπαϊκή Ένωση**

Μέχρι και το 2012 που τέθηκε σε ισχύ ο ν. 4002/2011 σχετικά με την αδειοδότηση των στοιχηματικών εταιρειών, οι τελευταίες κατάφεραν να παρέχουν υπηρεσίες τυχερών παιχνιδιών στη χώρα, χωρίς να αποδίδουν κάποιο φόρο στο κράτος. Αυτό συνέβαινε κυρίως λόγω της έλλειψης του σχετικού ρυθμιστικού πλαισίου. Με το τρόπο αυτό, η Ελλάδα κατέστη μια από τις γκρίζες αγορές στους σχετικούς κύκλους αφού τα περιθώρια του κέρδους ήταν ψηλότερα χωρίς την επιβολή σχετικού φόρου.

Το αποτέλεσμα ήταν να υπάρξουν πληθώρα εταιρειών που κέρδισαν εκατομμύρια από αφορολόγητα έσοδα από αυτή τους τη δραστηριότητα στην Ελλάδα, το ίδιο ίσχυε άλλωστε και σε πολλά άλλα κράτη, στα οποία πολλές εταιρείες βασιζόταν μόνο στα μεικτά κέρδη τους ή στον τζίρο τους για να αποδώσουν φόρο στο κράτος από το οποίο είχαν λάβει τις άδειες λειτουργίας.

---

<https://www.masslottery.com/lib/downloads/leadership/pdfs/SpectrumGamingGroupFinalReport12-4-12Ammended.pdf>

<sup>178</sup>R. Wood, R. Williams, Problem gambling on the internet: implications for internet gambling policy in North America, 2007, NEWS MEDIA AND SOCIETY, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα:

<https://www.masslottery.com/lib/downloads/leadership/pdfs/SpectrumGamingGroupFinalReport12-4-12Ammended.pdf>

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση οι εταιρείες τυχερών παιχνιδιών έχουν την ελευθερία να παρέχουν τις υπηρεσίες στη βάση της ελεύθερης διακίνησης προϊόντων και υπηρεσιών, αρκεί, φυσικά, να εδρεύουν σε ένα από αυτά. Περαιτέρω, εξαιτίας του γεγονότος ότι η δραστηριότητα αυτή εμπίπτει στις ειδικές κατηγορίες, η Επιτροπή αφήνει στα κράτη μέλη τη διακριτική ευχέρεια να προσδιορίσουν την πολιτική τους επί του ζητήματος.

Προκειμένου να ξεκαθαρίσει το πεδίο, η ΕΕ προχώρησε στην έκδοση της Πράσινης Βίβλου το 2011 με κυριότερο στόχο την εξεύρεση ενός τρόπου εναρμόνισης και συνύπαρξης των εθνικών μοντέλων ρύθμισης της συγκεκριμένης αγοράς.

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο εξέδωσε σχετική έκθεση με τίτλο Έκθεση για τα Τυχερά Παιχνίδια στην Εσωτερική Αγορά από την ανάλυση της, καθώς και από σχετική νομολογία του ΔΕΕ καθίσταται ξεκάθαρη η διαφορετικότητα της βιομηχανίας των τυχερών παιχνιδιών του διαδικτύου συγκριτικά με άλλους τομείς υπηρεσιών, τόσο σε ότι αφορά το αυξημένο επίπεδο των κοινωνικών κινδύνων, σε ζητήματα των καταναλωτών, θέματα εθισμού, φοροδιαφυγής και ξεπλύματος χρήματος. Από την άλλη πλευρά, είναι μια πραγματικότητα ότι κράτη τα οποία επιτρέπουν τέτοιους είδους δραστηριότητες εμφανίζουν αυξημένα φορολογικά κέρδη.

Ωστόσο, παραμένει εξαιρετικά δύσκολο να ελεγχθεί και να ρυθμιστεί η λειτουργία των διαδικτυακών τυχερών παιχνιδιών εξαιτίας μιας σειράς παραγόντων. Πρωτίστως η φύση του διαδικτύου είναι ιδιάζουσα και χαοτική. Ακολούθως, οι παίκτες συνεχώς αναζητούν καινούργιους ισόχωρους παιχνιδιών, μεγαλύτερο εύρος επιλογών τόσο ως προς τα παιχνίδια, όσο και ως προς τα στοιχήματα.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή παρατήρησε ότι οι ρυθμίσεις που υιοθέτησαν τα περισσότερα κράτη μοιράζονται ορισμένα στοιχεία τα οποία άπτονται μια σειράς τομέων της πολιτικής, κοινωνικής, οικονομικής και ιδιωτικής ζωής των πολιτών. Στην παρούσα ανάλυση αναφορά θα γίνει μόνο στην οικονομική διάσταση. Τα κράτη έστρεψα σε μεγάλο βαθμό την προσοχή τους σε ζητήματα του δημοσίου δικαίου, δηλαδή σε ζητήματα ποινικού δικαίου, όπως είναι το ξέπλυμα χρήματος, η οικονομική απάτη ή τρομοκρατία. Ακόμη σε θέματα διοικητικού δικαίου που αφορά τις αδειοδοτήσεις, τις εκχωρήσεις, τα μονοπώλια κτλ<sup>179</sup>.

---

<sup>179</sup>European Commission (COM) , Commission sets out an action plan for online gambling, 2012, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα: [https://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-12-1135\\_en.htm](https://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1135_en.htm)

### 3.2.2. Ελλάδα

Το υπουργείο οικονομικών στην Ελλάδα, στις αρχές του 2011, συνέταξε ένα ενημερωτικό σημείωμα στο οποίο εκτιμούσε την υπάρχουσα κατάσταση από τη μια αφορούσε την πρόταση ενός σχεδίου νόμου σχετικά με τα διαδικτυακά τυχερά παιχνίδια. Βάσει των εκτιμήσεων του εκείνη την περίοδο ήταν προσβάσιμοι στην Ελλάδα 250 διαδικτυακοί χώροι για τη θέση στοιχημάτων, περίπου 20.000 ηλεκτρονικά μηχανήματα ψυχαγωγικών παιχνιδιών που είχαν όμως μικρό εύρος κέρδους, και περίπου 150.000 ηλεκτρονικοί υπολογιστές στους οποίους μπορούσε κανείς να στοιχηματίσει στα δημοφιλή «φρουτάκια». Οι εκτιμήσεις της περιόδου εκείνης ήταν πως από τα παραπάνω προέκυπτε τζίρος 4 δισεκατομμυρίων ευρώ από τα οποία το κράτος είχε ελάχιστα έσοδα. Για το λόγο αυτό προτάθηκε η διενέργεια πλειοδοτικού διαγωνισμού από τον οποίο θα προέκυπταν έσοδα περίπου 1 δισεκατομμυρίου ευρώ σε διάστημα 3 ετών περίπου. Ενδεικτικά ένα τέτοιο ποσό είναι εφάμιλλο με το 30% της περικοπής των συντάξεων και των μισθών.

Το 2012, το υπουργείο οικονομικών έθεσε σε λειτουργία ένα μεταβατικό καθεστώς, βάσει του οποίου δόθηκε η δυνατότητα σε εταιρείες του είδους να λάβουν προσωρινή αδειοδότηση αρκεί να ήταν εγκατεστημένες σε χώρες μέλη της ΕΕ και να κατείχαν ήδη άδειες λειτουργίας από τις αντίστοιχες αρμόδιες αρχές των κρατών αυτών βάσει του νομικού πλαισίου που είχε θέσει και η ΕΕ. Επιπλέον, ο όρος που τέθηκε ήταν να αποδώσουν αναδρομικά φόρους, από τη χρήση από Έλληνες παίκτες για την προηγούμενη τριετία. Με τον τρόπο αυτό αποκλείστηκαν από την ελληνική αγορά πολυεθνικές εταιρείες και οι εναπομείνουσες λειτουργούν υπό αυτό το μεταβατικό πλαίσιο. Πρόκειται για τις 24 που έχουν ήδη αναφερθεί, εκ των οποίων οι περισσότερες εδρεύουν στη Μάλτα. Εκείνες εκ των οποίων δεν παρουσίασαν δραστηριότητα τα τελευταία τρία χρόνια, δεν υποχρεώθηκαν και στην καταβολή φόρου. Το ίδιο καθεστώς έχει διατηρηθεί μέχρι και τώρα.

Κατά δήλωση του υπουργού οικονομικών το 2014 οι εταιρείες αυτές απέδωσαν στο ελληνικό δημόσιο 40 εκατομμύρια με τη μορφή φόρων. Η Ε.Ε.Ε.Π. είναι η αρμόδια ελληνική αρχή η οποία, βάση του ελληνικού ρυθμιστικού πλαισίου, εποπτεύει και ελέγχει τη διεξαγωγή των παιγνίων που λαμβάνουν χώρα στο ελληνικό κράτος. Η Επιτροπή αυτή έχει την αρμοδιότητα του ορισμού των προϋποθέσεων και των διαδικασιών βάσει των οποίων



λαμβάνουν χώρα αποτελεσματικοί έλεγχοι στην εν λόγω αγορά με έμφαση στην ύπαρξη διαφάνειας σε όλα τα στάδια.

Το νομικό πλαίσιο διενέργειας των παιχνιδιών αυτών τίθεται, σε ότι αφορά και την αδειοδότηση τους, στα άρθρα 45-50 του Ν. 4002/2011. Οι παραπάνω αδειοδοτημένες εταιρείες βάσει της εγκυκλίου 1248/13.12.2011, οφείλουν να αποδίδουν το 35% των μικτών εσόδων τους στο ελληνικό κράτος εν είδει φορολογίας. Η πραγματικότητα είναι ότι το ποσοστό αυτό καθιστά την Ελλάδα έναν ακριβό προορισμό για αυτές τις εταιρείες, καθώς στα άλλα κράτη της ΕΕ το αντίστοιχο ποσοστό κυμαίνεται μεταξύ 20 και 25%.

Ενδεικτική της σημασίας των φορολογικών εσόδων που προκύπτουν για το κράτος από τη φορολόγηση των εταιρειών αυτών και των δραστηριοτήτων τους είναι το γεγονός ότι, σε ότι αφορά τα έτη 2014 απέδωσαν φόρους ύψους 50 εκατομμυρίων ευρώ στο ελληνικό κράτος και αντίστοιχα το 2015 απέδωσαν φόρους ύψους μεγαλύτερου των 75 εκατομμυρίων ευρώ. Το ύψος αυτό του φόρου προέκυψε από τα συνολικά δηλωθέντα μεικτά έσοδα των παραπάνω εταιρειών, τα οποία ήταν ύψους 250 εκατομμυρίων ευρώ. Ωστόσο, δεν είναι διακριβωμένο αν αυτό είναι το πραγματικό ύψος των εσόδων τους καθώς το υπουργείο οικονομικών εκτίμησε ότι για εκείνο το έτος ανέρχονταν σε περίπου 1 δισεκατομμύριο ευρώ, οπότε και το ελληνικό δημόσιο καρπώθηκε μόλις το  $\frac{1}{4}$  αυτού που θα έπρεπε να καρπωθεί αν πράγματι τα έσοδα τους ανερχόταν στο ύψος που εκτίμησε το υπουργείο<sup>180</sup>.

#### **4. Προστατευόμενο έννομο αγαθό**

Υπάρχει έντονος προβληματισμός και διχογνωμία στη θεωρία και στη νομολογία σχετικά με το έννομο αγαθό, το οποίο ο νομοθέτης επιδιώκει να προστατέψει μέσω της τυποποίησης των προαναφερθέντων αδικημάτων.

---

<sup>180</sup>Β. Μ. Παπαδάκης, ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ: Ελληνική και Διεθνής Εμπειρία, 2002, ΜΠΕΝΟΥ, σελ. 66.

Αναλυτικότερα, η θέση της νομολογίας<sup>181</sup> σχετικά με το προστατευόμενο έννομο αγαθό από τον κυρωτικό κανόνα του άρθρου 25 ν. 1882/1990 ενδεικτικά είναι η εξής: «ο νομοθέτης προκειμένου να εξασφαλίσει την καταβολή χρεών προς το δημόσιο από τους υπόχρεους θεσμοθετεί έγκλημα σε βαθμό πλημμελήματος, του οποίου η ποινή κλιμακώνεται αναλόγως προς το ύψος του οφειλόμενου φόρου. Η δημοσιονομική πολιτική και η ορθολογιστική κατανομή των οικονομικών βαρών στους πολίτες συνιστά θεμελιώδη σκοπό της κρατικής εξουσίας, αφού μεγάλο ποσοστό των εισπραττομένων φόρων διατίθεται δια την κάλυψη αμέσων και γενικών αναγκών και μάλιστα επειγούσης φύσεως, άνευ των οποίων θα ήταν αδύνατη η συνέχιση συστηματικής και συνεχούς κοινωνικής πολιτικής υπό την μορφή των ανταποδοτικών παροχών. Προκειμένου να εισπραχθούν και τα ήδη οφειλόμενα χάριν ισότητας των πολιτών από άποψη ποινικών συνεπειών και εξαναγκασμού συμμορφώσεως, καθιερώνεται ποινική κύρωση για χρέη υφιστάμενα κατά την έναρξη ισχύος του νόμου με την ιδιομορφία ότι δια να υπάρξει έγκλημα πρέπει να έχει παρέλθει ωρισμένο χρονικό διάστημα από τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος του νόμου και δη τέσσερις μήνες»<sup>182</sup>. Σε άλλη απόφαση είχε υποστηριχθεί ότι η εισαγωγή του εν λόγω ακυρωτικού κανόνα αποσκοπούσε «στην πλέον αποτελεσματική αντιμετώπιση του οξύτατου προβλήματος της είσπραξης των δημοσίων εσόδων»<sup>183</sup>. Θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι από τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 2 ν. 1882/1990 «προκύπτει ότι προσδιορίζονται οι εκπρόσωποι του νομικού προσώπου των ανωνύμων εταιριών που υπέχουν ευθύνη για την καταβολή χρεών προς το Δημόσιο ..., οι διατάξεις αυτές αποσκοπούν στην αντιμετώπιση του κοινωνικού προβλήματος της φοροδιαφυγής που δημιουργείται από αλληπάλληλες μεταβολές που υφίστανται τα νομικά πρόσωπα των εταιριών αυτών»<sup>184</sup>. Αναφορικά μάλιστα για την ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων σε άλλη απόφαση ο ΑΠ καταλήγει ότι «...οι διατάξεις του άρθρου 25 ν. 1882/1990 δεν αντίκειται στην διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 Συντάγματος, εφόσον η παραπάνω ευθύνη προβλέπεται με νόμο και αποβλέπει στην αποτελεσματική συμμόρφωση του οφειλέτη προς τις έναντι του Δημοσίου οικονομικές του υποχρεώσεις προς εξυπηρέτηση του Δημοσίου συμφέροντος»<sup>185</sup>. Τέλος, σχετικά με τη συγκεκριμενοποίηση του προστατευόμενου εννόμου αγαθού στο αδίκημα της φοροδιαφυγής

---

<sup>181</sup>Για τις θέσεις της νομολογίας βλ. αναλυτικά Β. Ι. Αδάμπα, Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και Τρίτους (άρθρο 25 ν. 1882/1990), 2018, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 33 επ., καθώς και εκεί αναφερόμενες αποφάσεις.

<sup>182</sup>Βλ. ΑΠ 11/1994, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

<sup>183</sup>Βλ. ΟΛΑΠ 1/2009, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

<sup>184</sup>Βλ. ΑΠ 1173/2013, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

<sup>185</sup>Βλ. ΑΠ 1219/2011, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

γίνεται αναφορά ότι «...και οι δύο παραβάσεις που προβλέπονται από τις ίδιες διατάξεις του ν. 2523/1997, που αντικατέστησε τον ν. 1882/1990... φέρουν τον ίδιο νομικό χαρακτηρισμό (φοροδιαφυγή) και αφορούν την προστασία του ίδιου έννομου αγαθού (διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου και ότι αφορά τη μη απώλεια εσόδων από φόρους κτλ δικαιώματα)<sup>186</sup>.

Με τις φορολογικές ποινικές διατάξεις το κράτος επιχειρεί να προστατεύσει το έννομο αγαθό των δημοσίων εσόδων. Όποτε τα δικαστήρια ανάγονται στον «σκοπό καταπολέμησης της φοροδιαφυγής» ενόψει της σημασίας των δημοσίων εσόδων για την λειτουργία του Κράτους, αυτό συμβαίνει μόνο στο πλαίσιο περιγραφής του λόγου εισαγωγής κυρωτικού κανόνα, ή της προσπάθειας να δικαιολογηθεί η ευθύνη εκπροσώπων ενώσεων προσώπων σε σχέση με το Σύνταγμα. Όταν, όμως, τίθεται ευθέως το ζήτημα του εννόμου αγαθού, τόσο ο ΑΠ όσο και τα δικαστήρια ουσίας, αναζητούν ένα άμεσα συναρτώμενο με τη φορο-υπερημερία ή τη φοροδιαφυγή μέγεθος, καταλήγοντας σε αυτό της περιουσίας του Δημοσίου<sup>187</sup>.

Αναφορικά με τα αδικήματα της φοροδιαφυγής, δεδομένου ότι ως φαινόμενο η φοροδιαφυγή δεν αποτελεί απλώς μεμονωμένη πράξη φορολογικής παραβατικότητας, αλλά προσβάλλει με οποιονδήποτε τρόπο την περιουσία του ελληνικού κράτους, είναι φανερό ότι έχει σοβαρές επιπτώσεις και στη δημοσιονομική και κοινωνικοοικονομική λειτουργία του κράτους. Στη θεωρία, αναζητούν το έννομο αγαθό του αδικήματος της φοροδιαφυγής στην περιουσία του Δημοσίου. Αναλυτικότερα δε υποστηρίζεται από τον κ. Ανδρουλάκη<sup>188</sup> ότι η αναζήτηση του προστατευόμενου αγαθού πρέπει να γίνεται στη δικαιοσύνη που πρέπει κατά τη στοιχειώδη κοινωνική αντίληψη να διέπει την κατανομή του πλούτου και την απόκτηση οικονομικής άνεσης. Ο κ. Τσόλκας<sup>189</sup> αναζητά το έννομο αγαθό στη δημόσια οικονομία και ειδικότερα στη φορολογική αξίωση του Δημοσίου, δηλαδή το υποκείμενο του φόρου προκειμένου να εξαναγκαστεί στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του απέναντι στη Φορολογική Διοίκηση πρέπει να νιώθει την πίεση ενδεχόμενης επιβολής της προβλεπόμενης ποινικής κύρωσης.

---

<sup>186</sup>Βλ. ΑΠ 446/2014, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

<sup>187</sup>Β. Ι. Αδάμπα, ό.π., σελ. 37-39.

<sup>188</sup>Ν. Ανδρουλάκης, Γύρω από την οικονομική εγκληματικότητα, Πρακτικά Δ' ΠανΣυνΕλλΕταιρΠοινΔικ, 1993, σελ. 9 επ.

<sup>189</sup>Ο. Τσόλκα, Τα οικονομικά εγκλήματα κατά της δημοσιονομικής πολιτικής του κράτους και των υπεράκτιων φορέων, ιδίως της ΕΟΚ, , Πρακτικά Δ' ΠανΣυνΕλλΕταιρΠοινΔικ, 1993, σελ. 43 κ.έ34Αικ. Συκιώτη, Τα φορολογικά εγκλήματα, 2010, σελ. 81 επ.

Σύμφωνα με τη προσέγγιση που πρώτος υποστήριξε ο Θ. Παπακυριάκου, η περιουσία είναι ένα καθολικό οικονομικό μέγεθος, που δε σχετίζεται στο σύνολό της με τα αδικήματα της φοροδιαφυγής και φορο-υπερμερίας. Υπογραμμίζεται, λοιπόν, ότι στην προκείμενη περίπτωση, κρίσιμες είναι οι διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων κατά του Ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία του ενεργητικού, που προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο κυριαρχικά, από τα κρατικά όργανα (βλ. φορολογικός νομοθέτης, Φορολογική Διοίκηση), συγκροτώντας με τον τρόπο αυτό ένα διακριτό τμήμα της περιουσίας, που προσβάλλεται μόνο κατά το συγκεκριμένο μέρος της<sup>190</sup>.

Βάσει της κρατούσας άποψης της ελληνικής ποινικής νομολογίας και θεωρίας αυτό ορίζεται ως η εθνική οικονομία, η ισοδυναμία της εισοδηματικής πολιτικής και της άμεσης συμμετοχής των πολιτών στις κοινές δαπάνες, η συνέχιση της συστηματικής και συνεχούς κοινωνικής πολιτικής, καθώς η εξυπηρέτηση του γενικού συμφέροντος. Με τις αναφορές αυτές επιχειρείται να καταδειχθούν και να οριοθετηθούν οι δικαιοπολιτικοί λόγοι βάσει των οποίων ωθείται ο νομοθέτης να πολιτικοποιήσει τις πράξεις της φοροδιαφυγής. Στην προκειμένη περίπτωση το έννομο αγαθό αντιμετωπίζεται ως ένα δογματικό εργαλείο το οποίο θα χρησιμοποιεί για να επιλυθούν ερμηνευτικά προβλήματα. Οπότε και βάσει του Άρειου Πάγου διαφαίνεται ότι το προστατευόμενο αγαθό θεωρείται ότι βρίσκεται σε άμεση συνάρτηση με μια συνήθη, γενικά, πράξη, όπως είναι η φοροδιαφυγή. Ειδικά αν το προστατευόμενο αυτό αγαθό είναι περιουσία του ελληνικού δημοσίου, καθώς παραβλάπεται από την εκροή φόρων.

Ανάλογα με το ποια μορφή φοροδιαφυγής επιλέγει ο δράστης, τίθεται σε κίνδυνο η ορθή βεβαίωση ή η πρόκληση εσφαλμένης βεβαίωσης της φορολογικής αξίωσης πλήττοντας με τον τρόπο αυτό την ίδια υπόσταση του αδικήματος<sup>191</sup>. Ωστόσο στην περίπτωση της φορο-υπερμερίας ο ίδιος ο δράστης αποτρέπει την έγκαιρη και ολοσχερή ενσωμάτωση του χρηματικού αντικειμένου της φορολογικής αξίωσης που ήδη βεβαιώθηκε στην περιουσία του Δημοσίου<sup>192</sup>. Συνεπώς, η φορολογική αξίωση έχοντας διέλθει όλα τα προβλεπόμενα στάδια

<sup>190</sup>Βλ. Θ. Παπακυριάκου, Οικονομικό Έγκλημα και Διαφθορά στο Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική εποπτεία Μ. Καϊάφα – Γκμπάντι, 2014, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 35.

<sup>191</sup>Β. Ι. Αδάμπα, Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και Τρίτους (άρθρο 25 ν. 1882/1990), 2018, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 33 επ.

<sup>192</sup>Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο - Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της ΕΕ στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 200.

ωρίμανσής<sup>193</sup> της (δηλαδή λόγος γέννησης, γέννηση, εξατομίκευσης, βεβαίωσης, ληξιπρόθεσμου), δεν εισπράττεται τελικά.

Από την θεωρία προτείνεται η διατύπωση τριών συμπληρωματικών αιτημάτων. Πρωτίστως, θα πρέπει να διακρίνονται σαφώς οι ιδιαιτερότητες που έχει η φοροδιαφυγή ως αδίκημα (ad hoc έρευνα), σε αντιδιαστολή με τον τρόπο που προσβάλλεται η δημόσια περιουσία από άλλες πράξεις προσβολής της δημόσιας περιουσίας. Επιπλέον, είναι απαραίτητο να διακρίνονται οι διαφορετικοί τύποι του φορολογικού αδικού όπως γίνεται παρόμοια διάκριση και για άλλους τομείς του δικαίου. Τρίτον, είναι απαραίτητη η θέση διάκρισης ανάμεσα στους διαφορετικούς τύπους του φορολογικού αδικού, όταν η τελευταία είναι αναγκαία για διάφορους δικαιοϊκούς λόγους.

Με τον τρόπο αυτό, προστατευόμενο έννομο αγαθό καθίστανται οι ποικίλες κατηγορίες των φορολογικών αξιώσεων που έχει θέσει το ελληνικό δημόσιο, αλλά και αυτές εκλαμβανόμενες ως αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού, προσδιορισμένα κυριαρχικά, από τα κρατικά όργανα προκειμένου να συγκροτηθεί ένα διακριτό μέρος της δημόσιας περιουσίας<sup>194</sup>.

Έχουν υποστηριχθεί διάφορες απόψεις σχετικά με το έννομο αγαθό που προστατεύεται μέσω της τυποποίησης των αδικημάτων της φοροδιαφυγής και της φορο-υπερμερίας στους προαναφερθέντες νόμους. Σημείο σύμπλευσης των διαφορετικών απόψεων, αλλά και η κρατούσα άποψη είναι πως το προστατευόμενο έννομο αγαθό αποτελεί η περιουσία του δημοσίου, υπό την ειδικότερη μορφή των φορολογικών του αξιώσεων έναντι των πολιτών. Τέλος, ο ΑΠ με πρόσφατες αποφάσεις του προχωρά στον ακριβέστερο προσδιορισμό του εννόμου αγαθού, έχοντας λάβει υπόψιν του τη θέση πως πρόκειται για τη περιουσία του Δημοσίου, η οποία πλήττεται από την απώλεια φόρων<sup>195</sup>.

---

<sup>193</sup>Θ. Παπακυριάκου, ό.π., σελ. 200.

<sup>194</sup>Θ. Παπακυριάκου, ό.π., σελ. 189 επ.

<sup>195</sup>ΑΠ 446/2014, ΑΠ 316/2001, ΑΠ 679/2000, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

### 5. Τα αδικήματα της φοροδιαφυγής και φορο-υπερημερίας

Οι μορφές της φορολογικής παραβατικότητας που έχουν ήδη αναφερθεί και ιδιαίτερα η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή υπόκεινται σε ποινικές κυρώσεις και βάσει του άρθρου 66 του ν. 4174/2013<sup>196</sup>, καθώς εκλαμβάνονται ως εγκλήματα φοροδιαφυγής σε ότι αφορά το φόρο εισοδήματος, τον ΕΝΦΙΑ, τον ΕΦΑ αφού σκοπίμως διαπράττονται. Περαιτέρω, παρομοίως ως τέτοιες εκλαμβάνονται οι ενέργειες που αφορούν στην απόκρυψη εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή, συμπεριλαμβανομένων των τυχερών παιχνιδιών, ή περιουσιακά στοιχεία κυρίως παραλείποντας την υποβολή σχετικής δήλωσης ή υποβάλλοντας την ανακριβώς ή υποβάλλοντας την με ψευδή ή εικονικά στοιχεία έτσι ώστε να αποκρύπτεται φορολογητέα δαπάνη ή να φαίνεται μειωμένη.

Με το νόμο 4174/2013 θεσπίστηκε κώδικας φορολογικών στοιχείων, ενώ με το αρθρ. 8 ν. 4337/2015 υπό τον τίτλο Εγκλήματα φοροδιαφυγής - Ποινικές Κυρώσεις τα άρθρα 66 και 67 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Μέρους Α' του ν. 4174/2013 αναριθμούνται σε 72 και 73, το Κεφάλαιο Δωδέκατο αναριθμείται σε Κεφάλαιο Δέκατο Τρίτο, τα άρθρα 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75 και 76 αναριθμούνται σε 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81 και 82 και προστίθεται νέο Κεφάλαιο Δωδέκατο υπό τον τίτλο ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ - ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ, με το δε άρθρο 66 καταργούνται οι διατάξεις των αρθρ. 17, 18 και 19 παρ. 1 εδ. α 20 και 21 του ν. 2523/1997.

### 6. Το αδίκημα της φοροδιαφυγής – άρθρο 66 παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ

#### 6.1. Αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος:

Η αντικειμενική υπόσταση του συγκεκριμένου αδικήματος δεν μπορεί να αποσαφηνιστεί χωρίς τη άμεση παραπομπή στις αντίστοιχες διατάξεις (βλ. Κ.Φ.Π.Α., ΚΦΕ) που ορίζουν το υποκείμενο, αντικείμενο, τον χρόνο και τον τρόπο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Πρόκειται για λευκό ποινικό νόμο, καθόσον ανατρέχουμε σε κανόνα ουσιαστικού φορολογικού δικαίου προκειμένου να βρούμε τα μέρη της α.ν., όπως λ.χ. τι είναι καθαρό εισόδημα, φόρος που

---

<sup>196</sup>Ο ν. 4174/ 2013 τροποποιήθηκε με τον ν. 4337/2015 και μετέβαλε τα ισχύοντα εγκλήματα φοροδιαφυγής του ν. 2523/1997. Η φιλοδοξία του νέου πλαισίου ήταν να ενισχυθεί θεσμικά σε ότι αφορά τη φοροδιαφυγή. Σε μεγάλο βαθμό μάλιστα διατηρεί το ποινολόγιο του ν. 4174/ 2013.

αναλογεί στο καθαρό εισόδημα, δήλωση κλπ.). Αναλυτικότερα δε, ερμηνεία της α.υ. του εγκλήματος του άρθρου 66 παρ. 1 ΚΦΔ χωρίς προσφυγή στις διατάξεις αυτές και στον τρόπο που αυτές γίνονται κατανοητές από τη Φορολογική Διοίκηση και τα διοικητικά δικαστήρια είναι, κατ' αποτέλεσμα, όχι μόνο πρακτικά δυσχερής, αλλά και δογματικά εσφαλμένα<sup>197</sup>.

Για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται η εξής αντικειμενική υπόσταση εγκλήματος: «έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος 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». Είναι ένα αδίκημα **μονοπρόσωπο**, καθώς μπορεί να τελεστεί από ένα πρόσωπο μόνο, ενώ είναι δυνατή και η από περισσότερα πρόσωπα τέλεσή του, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της συναυτουργίας. Όπως φαίνεται και από την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος, η τέλεσή του δύναται να συμβεί τόσο με κίνηση όσο και με παράλειψη – πρόκειται για **μικτό** έγκλημα κίνησης και παράλειψης, αφού στην α.υ., όπως τυποποιείται στο άρθρο 66 παρ. 1 στοιχείο α' του ΚΦΔ, ο τρόπος τέλεσης αναφέρεται διαζευκτικά είτε σαν κίνηση είτε σαν παράλειψη. Τέλος, είναι ένα έγκλημα **πολύτροπο**, στο μέτρο που στην α.υ. προβλέπονται περισσότεροι από έναν γενικοί τρόποι τέλεσης, στους οποίους θα μπορούσαν να υπαχθούν διάφορες σωματικές κινήσεις<sup>198</sup>.

Από τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχείο α' του ΚΦΔ προκύπτει ότι το υποκείμενο της υποβολής της ανακριβούς δήλωσης, απαντά στο «όποιος» που υπάρχει στην αντικειμενική υπόσταση της διάταξης, ενώ προσδιορίζει το δυνητικό υποκείμενο που προβαίνει στο αδίκημα της φοροδιαφυγής. Από η διατύπωση της διάταξης αντλείται η εντύπωση πως πρόκειται για κοινό έγκλημα. Ωστόσο, στην πραγματικότητα αποτελεί ένα πραγματικά ιδιαίτερο έγκλημα, από τη στιγμή που ο υπαίτιος, μπορεί να είναι μόνο το άτομο που έχει υποχρέωση στην καταβολή των παραπάνω φόρων<sup>199</sup>. Παρατηρούμε, λοιπόν, ότι πρόκειται για ένα **γνήσιο ιδιαίτεροέγκλημα**, όπου το υποκείμενό του ως αυτουργός (και όχι ως συμμετοχος κατά τα

<sup>197</sup> Παπακυριάκου Θ., Οικονομικό Έγκλημα και Διαφθορά στο Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική εποπτεία Μ. Καϊάφα – Γκμπάντι, 2014, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 54επ.

<sup>198</sup> Ι. Μανωλαδάκης, Ποινικό Δίκαιο, 7<sup>η</sup> έκδοση (επιμ. των Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι/Ε. Συμεωνίδου-Καστανίδου), 2005, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 321 επ.

<sup>199</sup> Γ. Δημήτρηνας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 85.

άρθρα 46 επΠΚ) ανήκει σε ορισμένο κύκλο ατόμων με ιδιαίτερο χαρακτηριστικό γνώρισμα (ιδιότητα) που τους διαφοροποιεί από τα λοιπά άτομα. Το συγκεκριμένο αδίκημα μπορεί να το τελούν ως αυτουργοί μόνο εκείνα τα πρόσωπα, τα οποία είναι αποδέκτες των επιταγών του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου για υποβολή (ακριβούς) φορολογικής δήλωσης. Σε περίπτωση μάλιστα συμμετοχής περισσότερων προσώπων κατά την τέλεση του συζητούμενου εγκλήματος εφαρμοστέα είναι η διάταξη του άρθρου 49 παρ. ΠΚ.

## 6.2. Τρόποι τέλεσης:

Βάσει του νομικού πλαισίου που έθετε ο ν. 2523/1997 στο άρθρο 17, στην διατύπωση *παραλείποντας να υποβάλλει δήλωση η υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση* περιλαμβάνει δύο υποκατηγορίες τέλεσης της φοροδιαφυγής οι οποίες συνίσταντο σε μια παράλειψη και σε μια ενέργεια. Στο μεταγενέστερο νομοθετικό πλαίσιο εμπλουτίζονται οι τρόποι τέλεσης, όπως άλλωστε και την πραγματικότητα. Εξ αυτών μόνο ο ένας τρόπος που παρατίθεται αποτελεί παράλειψη και όλοι οι υπόλοιποι αποτελούν ενέργεια. Η φράση *ιδίως δε* περιλήφθηκε για να καταδείξει ότι οι τρόποι που αναφέρονται δεν είναι περιοριστικοί, αλλά ενδεικτικοί. Ακόμη, ο εμπλουτισμός των τρόπων τέλεσης, καθιστά το έγκλημα ως απαλλακτικά μικτό, από τη στιγμή που οι παραπάνω τρόποι δύναται να εναλλαχθούν ή να υπάρχουν σωρευτικά. Επιπλέον, το εν λόγω έγκλημα λογίζεται ως στιγμιαίο, καθώς λαμβάνει χώρα σε μια συγκεκριμένη στιγμή και δεν μπορεί να παραταθεί με τέτοιο τρόπο ώστε να εμπίπτει στα διαρκή εγκλήματα. Το αποτέλεσμα του εγκλήματος περιγράφεται σαφώς στο τμήμα της διάταξης *αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία* που είναι η απόκρυψη. Με βάση αυτό εξάγεται το συμπέρασμα ότι το έγκλημα της φοροδιαφυγής είναι έγκλημα διακινδύνευσης καθώς μέσω της ενέργειας της απόκρυψης λαμβάνει χώρα μια κατάσταση η οποία αν δεν απαλειφθεί θα έχει ως τελικό αποτέλεσμα τη βλάβη στο έννομο αγαθό<sup>200</sup>.

Οι τρόποι τέλεσης του ανωτέρω εγκλήματος είναι, επομένως, οι εξής: (α) παράλειψη υποβολής δήλωσης (φορολογικής), ή (β) υποβολή ανακριβούς δήλωσης, ή (γ) καταχώριση στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή (δ) επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή αυτή να εμφανίζεται μειωμένη.

---

<sup>200</sup>Γ. Δημήτραινας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 96.



Τέλος, κρίσιμο στοιχείο είναι και η διαπίστωση της ύπαρξης ενός αιτιώδους συνδέσμου ανάμεσα στους περισσότερους εκ των τρόπων τέλεσης του αδικήματος και στο αποτέλεσμα που απορρέει από την απόκρυψη, παρότι κάτι τέτοιο δεν δηλώνεται σαφώς από τη διάταξη. Εν ολίγοις, είναι απαραίτητο να υπάρξει η διαπίστωση ότι εξαιτίας κάποιου από τους προαναφερόμενους τρόπους ή τέλεσης ή αυτούς που εννοούνται, η απόκρυψη υπήρξε το αποτέλεσμα που επήλθε, και το οποίο δεν θα επερχόταν αν δεν είχε επισυμβεί η εν λόγω πράξη του δράστη, η οποία είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη<sup>201</sup>.

### 6.3. Υποκειμενική Υπόσταση:

Η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος είναι η εξής: «με πρόθεση». Από τον συνδυασμό των άρθρων 18 + 26 ΠΚ προκύπτει ότι το εν λόγω έγκλημα τελείται με δόλο<sup>202</sup>, ειδικότερα δε με δόλο οποιουδήποτε βαθμού (ΠΚ 27 παρ. 1<sup>203</sup>), δηλαδή αρκεί και ο ενδεχόμενος δόλος. Συνεπώς, ο δράστης είναι αναγκαίο να σκέφτηκε ότι με την ενέργεια στην οποία προέβη ενυπάρχει η πιθανότητα, την οποία και αποδέχτηκε, να λάβει χώρα η απόκρυψη πληρώντας την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος.

Ωστόσο, πρόκειται για υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης (ή αντίστοιχα στενότερης α.υ.) έγκλημα, καθώς η υ.υ. δεν καλύπτει μόνο, αλλά υπερκαλύπτει την α.υ. Η αντικειμενική υπόσταση, δηλαδή, διαπλάστηκε τυπικά πιο στενή, ώστε να μην περιγράψει ολόκληρη τη

---

<sup>201</sup>Γ. Δημήτρηνας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 108.

<sup>202</sup>Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση σχετικά με το άρθρο 26 νέου Ποινικού Κώδικα (ν. 4619/2019, ΦΕΚ 95Α) τα κακουργήματα και τα πλημμελήματα τιμωρούνται μόνο όταν τελούνται με δόλο και μόνο στις περιπτώσεις που ορίζει ειδικά ο νόμος τα πλημμελήματα τιμωρούνται και όταν τελούνται από αμέλεια. Ο λόγος της διάκρισης των βαθμίδων υπαιτιότητας (δόλος – αμέλεια) είναι αποτέλεσμα της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ ευθύνης και κύρωσης, διότι και οι δύο μορφές της υπαιτιότητας εκδηλώνουν επιθετικότητα απέναντι στα έννομα αγαθά, αλλά ο δόλος εκφράζει την επιδίωξη ή την αποδοχή της προσβολής μιας κοινωνικής αξίας.

<sup>203</sup>Στο άρθρο 27 επαναλαμβάνεται η ισχύουσα διάταξη. Ο δόλος, ως αμιγώς υποκειμενικό μέγεθος, συντίθεται από το γνωστικό και το βουλητικό στοιχείο. Διακρίνεται σε άμεσο δόλο πρώτου βαθμού, όταν ο δράστης γνωρίζει ως βέβαιη ή ενδεχόμενη την παραγωγή των περιστατικών που απαρτίζουν κατά νόμο την έννοια μιας αξιόποινης πράξης, και επιδιώκει την παραγωγή τους, σε άμεσο δόλο δεύτερου βαθμού, όταν γνωρίζει ως βέβαιη την παραγωγή των πιο πάνω περιστατικών και αποδέχεται την παραγωγή τους και σε ενδεχόμενο δόλο, όταν γνωρίζει ως πιθανή την παραγωγή των πιο πάνω περιστατικών και αποδέχεται επίσης την παραγωγή τους. Επομένως δεν μπορεί να θεμελιωθεί δόλος όταν ο υπαίτιος δεν επιδιώκει ή δεν αποδέχεται πάντως να πραγματοποιήσει τα στοιχεία που συγκροτούν τη νομοτυπική μορφή κάποιου εγκλήματος. Η αδιαφορία για την τήρηση των όρων του νόμου δεν σημαίνει και αποδοχή της προσβολής κάποιου έννομου αγαθού. Κατά κανόνα συνοδεύεται από την προσδοκία ότι, παρά την παραβίαση των κανόνων, η προσβολή τελικώς θα αποφευχθεί (αιτιολογική έκθεση άρθρου 27 του νέου Ποινικού Κώδικα).

συμπεριφορά στην αντικειμενική της όψη, αλλά μόνο μέρος της<sup>204</sup>. Εν προκειμένω για την ολοκλήρωση του παραπάνω εγκλήματος και τον σχηματισμό του αρχικού αξιοποιίνου απαιτείται και ένας επιπλέον σκοπός «προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ)». Η πράξη, όμως του δράστη αντικειμενικά είναι πρόσφορη να επιφέρει τον επιδιωκόμενο σκοπό<sup>205</sup>. Απλά απαιτείται η ύπαρξη και του παραπάνω σκοπού, ώστε να ολοκληρωθεί και η υποκειμενική πλευρά του εγκλήματος, εφόσον βέβαια δεν προκύπτουν λόγοι αποκλεισμού του αρχικού και τελικού καταλογισμού. Το ποινικό δίκαιο χαρακτηρίζει ως τέτοια τα εγκλήματα που πέρα από την τυπική υποκειμενική τους υπόσταση, από την οποία φανερώνεται και η ψυχική διάθεση του δράστη τη στιγμή που λαμβάνει χώρα το έγκλημα, απαιτεί και την ύπαρξη ενός κινήτρου.<sup>206</sup> Το εν λόγω κίνητρο ή ο επιπλέον σκοπός του δράστη, είναι όχι να αποφύγει την πληρωμή ενός φόρου γενικά, αλλά συγκεκριμένα το φόρο εισοδήματος, του ΕΝΦΙΑ και του ΕΦΑ<sup>207</sup>.

#### **6.4. Προβλεπόμενες ποινικές κυρώσεις (άρθρο 66 παρ. 1 στοιχείο α΄):**

Το έγκλημα της φοροδιαφυγής είναι ποινικά κολάσιμο αν το οφειλόμενο πόσο, για τις παραβάσεις που έχουν αναφερθεί στο παρόν κεφάλαιο υπερβαίνει τις 100.000. Στην περίπτωση που το ποσό είναι μικρότερο, το έγκλημα της φοροδιαφυγής εξακολουθεί να υφίσταται, αλλά δεν θεωρείται ποινικά κολάσιμο. Θα μπορούσε να ειπωθεί ότι το ποσό των 100.000 αποτελεί ενός είδους «ποινικό κατώφλι». Από εκεί και έπειτα υπάρχει διαβάθμιση σε ότι αφορά το έγκλημα της φοροδιαφυγής, οπότε και ανάλογες κυρώσεις, όπως έχει ήδη αναφερθεί<sup>208</sup>.

Στη βασική του μορφή προβλέπεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών<sup>209</sup>, εάν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυσταλλωθεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου<sup>210</sup>.

<sup>204</sup>Ι. Μανωλαδάκης, Ποινικό Δίκαιο, ζ' έκδοση πλήρως αναθεωρημένη, Ι. Μανωλαδάκης, Ποινικό Δίκαιο, 7<sup>η</sup> έκδοση (επιμ. των Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι/Ε. Συμεωνίδου-Καστανίδου), 2005, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 378.

<sup>205</sup>ΑΠ 200/2000, πρβλ. ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

<sup>206</sup>Βλ. άρθρ. 72, ν. 4337/2015.

<sup>207</sup>Γ. Δημήτρηνας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 112.

<sup>208</sup>Γ. Δημήτρηνας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 120.

<sup>209</sup>Από τον συνδυασμό των άρθρων ΠΚ 51 παρ. 1 και 53 συνάγεται ότι πρόκειται για πλημμέλημα.

<sup>210</sup>ΚΦΔ άρθρο 66 παρ. 3.

Στην παράγραφο 4 του άρθρου 66 ΚΦΔ προβλέπεται η διακριμένη μορφή του ανωτέρου αδικήματος, δηλαδή από άποψη ποινικής κύρωσης, παραλλαγή στο αυστηρότερο κάποιου βασικού εγκλήματος. Έχουν την ίδια ακριβώς νομοτυπική μορφή συμπεριφοράς (α.υ. και υ.υ.) με εξειδικευμένα ορισμένα στοιχεία και συγκεκριμένα περιγράφει μία μεγαλύτερης απαξίας, σε σχέση με το βασικό έγκλημα, εγκληματική συμπεριφορά που γι' αυτό επισύρει και βαρύτερη ποινή<sup>211</sup>. Έτσι, επιβάλλεται **κάθειρξη**<sup>212</sup>, 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.

Αξιοσημείωτη είναι η **απόφαση του Εφετείου Αθηνών 149/2017** σχετικά με τη φοροδιαφυγή για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καθώς ο φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα που έχει αποκρυφτεί είναι πάνω από το ποσό των 150.000 ευρώ. Οι σχετικές διατάξεις είναι ο συνδυασμός των διατάξεων των άρθρων 17, 18 και 19 του ν. 2523/1997 «Διοικητικές – Ποινικές Κυρώσεις στη Φορολογική Νομοθεσία» από τα ήδη προαναφερθέντα αποδεικτικά μέσα αποδείχθηκε ότι οι κατηγορούμενοι και με την ιδιότητά τους ως νόμιμων εκπροσώπων και διαχειριστών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, με αντικείμενο εργασιών την οργάνωση εκδηλώσεων τέλεσαν το αδίκημα φοροδιαφυγής για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος και συγκεκριμένα, προκειμένου να αποφύγουν την πληρωμή φόρου εισοδήματος, υπέβαλαν ανακριβή δήλωση φόρου εισοδήματος, ενώ ο φόρος, ο οποίος αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα, τα οποία έχουν αποκρυβεί, υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο τις 150.000,00 ευρώ και ειδικότερα κατά το οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2002 μέχρι 31-12-2002, υπέβαλαν ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αποκρύπτοντας καθαρά εισοδήματα και ο αναλογών φόρος σε αυτά ανέρχεται σε 174.721,63 ευρώ πλέον προσαυξήσεων. Με τα δεδομένα αυτά, αποδείχθηκε και το Δικαστήριο πείσθηκε ότι οι κατηγορούμενοι, από πρόθεση, τέλεσαν την πράξη που τους αποδίδεται της φοροδιαφυγής υπό τη μορφή της ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος, ο δε φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα που έχει αποκρυβεί υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ, και συνεπώς

<sup>211</sup>Ι. Μανωλαδάκης, Ποινικό Δίκαιο, ζ' έκδοση πλήρως αναθεωρημένη Ι. Μανωλαδάκης, Ποινικό Δίκαιο, 7<sup>η</sup> έκδοση (επιμ. των Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι/Ε. Συμεωνίδου-Καστανίδου), 2005, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 383.

<sup>212</sup>Σύμφωνα με το άρθρο 52 του νέου ΠΚ, η διάρκεια της πρόσκαιρης κάθειρξης δεν υπερβαίνει τα δεκαπέντε έτη ούτε είναι κατώτερη των πέντε ετών.

πρέπει να κηρυχθούν ένοχοι, εφαρμοζόμενων όμως των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 1,3,4 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 8 Ν.4337/2015, που ως επεικέστερος (ΑΠ 135/2016, ΑΠ 220/2016, ΑΠ 577/2016 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ), είναι εφαρμοστέος, κατ' άρθρ. 2 ΠΚ. Περαιτέρω, πρέπει να αναγνωρισθεί στους κατηγορούμενους η συνδρομή στο πρόσωπό τους της ελαφρυντικής περιστασης του άρθρου 84 παρ.2 εδ. β' ΠΚ, κατ' άρθρ. 470 ΚΠΔ.

Το Δικαστήριο κήρυξε τους κατηγορούμενους με το ελαφρυντικό του άρθρου 84 παρ. 2β του ΠΚ με την ιδιότητά τους ως νόμιμων εκπροσώπων και διαχειριστών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης τέλεσαν το αδίκημα φοροδιαφυγής για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος και συγκεκριμένα, προκειμένου να αποφύγουν την πληρωμή φόρου εισοδήματος, υπέβαλαν ανακριβή δήλωση φόρου εισοδήματος, ενώ ο φόρος, ο οποίος αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα, τα οποία έχουν αποκρυφτεί, υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο τις 150.000,00 ευρώ και ειδικότερα κατά το οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2002 μέχρι 31-12-2002, υπέβαλαν ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αποκρύπτοντας καθαρά εισοδήματα και ο αναλογών φόρος σε αυτά ανέρχεται σε 174.721,63 ευρώ πλέον προσαυξήσεων.

Λαμβάνοντας υπόψη η απόφαση τόσο τη βαρύτητα του εγκλήματος, όσο και την προσωπικότητα των κατηγορουμένων, κηρύχθηκαν ένοχοι. Για την εκτίμηση της βαρύτητας του εγκλήματος το Δικαστήριο αποβλέπει στη βλάβη που προξένησε το έγκλημα ή τον κίνδυνο που προκάλεσε, στη φύση, στο είδος και στο αντικείμενο του εγκλήματος, καθώς επίσης, σε όλες τις περιστάσεις χρόνου, τόπου, μέσων και τρόπου που συνόδευαν την προπαρασκευή ή την εκτέλεσή του, στην ένταση του δόλου των κατηγορουμένων. Κατά την εκτίμηση της προσωπικότητας των κατηγορουμένων, το Δικαστήριο σταθμίζει ιδίως το βαθμό της εγκληματικής τους διάθεσης που εκδήλωσαν κατά την πράξη. Για να τον διαγνώσει με ακρίβεια εξετάζει τα αίτια που τους ώθησαν στην εκτέλεση του εγκλήματος, την αφορμή που τους δόθηκε και το σκοπό που επιδίωξαν, το χαρακτήρα τους και στο βαθμό της ανάπτυξής του, τις ατομικές και κοινωνικές περιστάσεις και την προηγούμενη ζωή τους, τη διαγωγή τους κατά τη διάρκεια της πράξης και μετά την πράξη ιδίως τη μετάνοια που επέδειξαν και την προθυμία τους να επανορθώσουν τις συνέπειες της πράξης τους, συνάμα δε τόσο τους οικονομικούς τους όρους, όσο και των μελών της οικογένειάς τους, τα οποία συντηρούν. Έχοντας όλα τα στοιχεία αυτά

υπόψη το Δικαστήριο κρίνει ότι πρέπει να επιβληθεί στους κατηγορούμενους ποινή φυλάκισης δεκαοκτώ (18) μηνών εις έκαστον.<sup>213</sup>

**7. Το αδίκημα της φοροδιαφυγής – άρθρο 66 παρ. 1 περ. β' ΚΦΔ (αφορά τον ΦΠΑ, λοιπούς παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη, εισφορές, φόρους κύκλου εργασιών και φόρους ασφαλιστρών)**

#### **7.1. Αντικειμενική υπόσταση εγκλήματος:**

Για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, έτσι όπως τυποποιείται στο στοιχείο β' της παρ. 1 του άρθρου 66, απαιτείται η εξής αντικειμενική υπόσταση εγκλήματος: «*έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος 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*». Πρόκειται επίσης για ένα έγκλημα γνήσιο ιδιαίτερο, μονοπρόσωπο, μικτό και πολύτροπο. Προκειμένου να αποσαφηνιστεί η αντικειμενική υπόσταση του εν λόγω εγκλήματος πρέπει να συρρέουν τα στοιχεία που παρατίθενται ακολούθως. Παρομοίως με τα αναφερθέντα στην προηγούμενη ενότητα, για να αποσαφηνιστεί το υποκείμενο τέλεσης του εγκλήματος οφείλει να απαντάει στο «ποιος» και αφορά τον δράστη. Παράλληλα, το υλικό αντικείμενο του εγκλήματος που δεν είναι άλλο από του φόρους οι οποίοι δεν αποδίδονται ή αποκρύπτονται θέτει όρια στον ενδεχόμενο δράστη, έτσι ώστε να μπορεί πέρα από αμφιβολία να επιβεβαιωθεί ότι έχει τελεστεί ένα γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα. Ασφαλώς, δράστης του εν λόγω εγκλήματος λογίζεται το άτομο που εκ το νόμο είχε υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει τους εν λόγω φόρους.

Στην περίπτωση που το υπόχρεο προς απόδοση, με βάση τις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου διατάξεις, είναι ένα νομικό πρόσωπο, τότε ο κύκλος των ενεργητικών υποκειμένων του αδικήματος θα πρέπει να αναζητηθεί στο άρθρο 67 ΚΦΔ.

---

<sup>213</sup>Για τη φοροδιαφυγή για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βλ. 149/2017 Εφ.Αθ. (ΠΟΙΝ): <https://plawyers.gr/forodiaygi-gia-tin-ygovoli-anakrivous-dilosis-forologias-isodimatos-149-2017-ef-ath/>

## 7.2. Τρόποι τέλεσης:

Το δεύτερο στοιχείο είναι ο τρόπος τέλεσης του εγκλήματος, ο οποίος αποδίδεται με το τμήμα της διάταξης που αναφέρει ότι *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*. Όπως γίνεται φανερό, στο συγκεκριμένο τμήμα της διάταξης παρατίθενται αναλυτικά οι τρόποι με τους οποίους μπορεί να τελεστεί το έγκλημα της φοροδιαφυγής για των άλλων φορών και τελών που έχουν αναφερθεί. Η τέλεση αυτή θα πρέπει να έχει χαρακτήρα μάλλον αποκλειστικό σε αντίθεση με την παραπάνω περίπτωση αφού εκλείπει ο όρος *ιδίως*.

Οπότε, οι τρόποι τέλεσης του εν λόγω εγκλήματος είναι 3 και μόνο αυτοί και συνίστανται: (α) στις οποιοσδήποτε πράξεις προβαίνει ο δράστης εξαιτίας των οποίων δεν αποδίδεται ή αποδίδεται ανακριβώς ή συμψηφίζεται ή γίνεται ανακριβώς έκπτωση φόρων. (β) Δεύτερον, οι πράξεις του δράστη που ισοδυναμούν με παράσταση αναληθών γεγονότων ως αληθινών ή αθέμιτης αποσιώπησης ή απόκρυψης πραγματικών γεγονότων που απολήγουν στην παραπλανητική ενημέρωση των φορολογικών αρχών και εν τέλει τη μη απόδοση των πραγματικών φόρων. (γ) Τέλος, αφορούν όποιες άλλες πράξεις απολήγουν στην παρακράτηση, τελών ή εισφορών τέτοιου είδους.

Από την εξέταση των προαναφερθέντων γίνεται φανερό ότι για να θεωρηθεί ότι πραγματώθηκε το εν λόγω έγκλημα είναι αναγκαίο να υποστεί βλάβη στο έννομο αγαθό, δηλαδή πράγματι να μην αποδοθεί ο εν λόγω φόρος στις φορολογικές αρχές και όχι απλώς να ενυπάρχει ο σχετικός κίνδυνος.

Αξιοσημείωτο, είναι το γεγονός ότι σε ότι αφορά τις ενέργειες που σχετίζονται με την παράσταση αναληθών γεγονότων ως αληθινών ή στην αθέμιτη αποσιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, παρά τις αντίθετες απόψεις κατά την υιοθέτηση του, ο νομοθέτης αντέγραψε το άρθρο 38 του ποινικού κώδικα σε ότι αφορά τουλάχιστον τη νομοτυπική μορφή του εγκλήματος, που εξομοιώνοντας τα συγκεκριμένα εγκλήματα με κοινή απάτη. Άλλωστε, παρόμοια με το έγκλημα της απάτης, και στην προκειμένη περίπτωση, ενυπάρχει ο δέκτης της παράνομης συμπεριφοράς εν προκειμένω οι φορολογικές αρχές, εννοώντας τα πρόσωπα που

την απαρτίζουν. Οι τρόποι τέλεσης του εν λόγω εγκλήματος δύνανται να εναλλαχθούν, αλλά και να ισχύουν σωρευτικά καθιστώντας το έγκλημα αυτό υπαλλακτικά μικτό. Ακόμη ο τρόπος τέλεσης του εγκλήματος είναι αυτός που θα καθορίσει αν το έγκλημα είναι στιγμιαίο ή διαρκές σε ότι αφορά το χρόνο περάτωσης της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος.

Παρόμοια με την άλλη κατηγορία των πράξεων που συνιστούν φοροδιαφυγή και οι οποίες έχουν αναλυθεί στην προηγούμενη ενότητα, είναι απαραίτητη η ύπαρξη ενός αντικειμενικού αιτιώδους συνδέσμου ανάμεσα στην πλειονότητα των τρόπων τέλεσης του εγκλήματος και του επελθόντος αποτελέσματος που αφορά στη μη απόδοση ή στην ανακριβή απόδοση φόρων κτλ<sup>214</sup>.

### 7.3. Υποκειμενική υπόσταση:

Η υποκειμενική υπόσταση του παραπάνω αδικήματος είναι «*με πρόθεση*». Από τον συνδυασμό των άρθρων 18 + 26 ΠΚ προκύπτει ότι το εν λόγω έγκλημα τελείται με δόλο, ειδικότερα δε με δόλο οποιουδήποτε βαθμού (ΠΚ 27 παρ. 1), ενώ πρόκειται επίσης για υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης έγκλημα. Εν προκειμένω για την ολοκλήρωση του παραπάνω εγκλήματος απαιτείται και ένας επιπλέον σκοπός «*προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών*<sup>215</sup>». Απαιτείται η ύπαρξη και του παραπάνω σκοπού, ώστε να ολοκληρωθεί και η υποκειμενική πλευρά του εγκλήματος, εφόσον βέβαια δεν προκύπτουν λόγοι αποκλεισμού του αρχικού και τελικού καταλογισμού. Ο ειδικός αυτός σκοπός είναι ο δράστης να ενεργεί με παράνομο προκειμένου να φοροδιαφύγει με τον τρόπο που εξετάζεται στην παρούσα ενότητα. Αναντίρρητα, η χρήση της φράσης αυτής προσδιορίζει σαφώς και το υλικό αντικείμενο του εγκλήματος το οποίο σχετίζεται με τους παραπάνω φόρους και μόνο. Οπότε δεν είναι αρκετό να υπάρχει η παραβατική συμπεριφορά η οποία σκοπεύει στην αποφυγή απόδοσης φόρων γενικά, αλλά η αποφυγή απόδοσης συγκεκριμένων φόρων<sup>216</sup>.

---

<sup>214</sup>Γ. Δημήτραινας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 168.

<sup>215</sup>Σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 2 ΚΦΔ, 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.

<sup>216</sup>Γ. Δημήτραινας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 152.

#### 7.4. Προβλεπόμενες ποινικές κυρώσεις (άρθρο 66 παρ. 1 στοιχείο β')

Οι επιβαλλόμενες ποινές προσδιορίζονται βάσει της σοβαρότητας του αδικήματος, όπως αυτή προσδιορίζεται από το χαρακτηρισμό του εγκλήματος. Πιο συγκεκριμένα αν το ποσό που θα έπρεπε να αποδοθεί ισοδυναμεί ή υπερβαίνει τις 50.000 αν πρόκειται για ΦΠΑ ή 100.000 για τα άλλα είδη φόρων, τότε το αδίκημα χαρακτηρίζεται κακούργημα, και αντίστοιχα αποκλιμακώνεται όσο μειώνεται και το ποσό. Ακόμη και για το έγκλημα αυτό λαμβάνεται υπόψη το ήδη αναφερόμενο ποινικό κατώφλι ανάλογα το είδος του φόρου<sup>217</sup>.

Στη βασική του μορφή προβλέπεται ποινή φυλάκισης δύο (2) ετών<sup>218</sup>, εάν 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.

Στην παράγραφο 4 του άρθρου 66 ΚΦΔ προβλέπεται η διακριμένη μορφή του ανωτέρου αδικήματος, δηλαδή από άποψη ποινικής κύρωσης, παραλλαγή στο αυστηρότερο κάποιου βασικού εγκλήματος. Έχουν την ίδια ακριβώς νομοτυπική μορφή συμπεριφοράς (α.υ. και υ.υ.) με εξειδικευμένα ορισμένα στοιχεία και συγκεκριμένα περιγράφει μία μεγαλύτερης απαξίας, σε σχέση με το βασικό έγκλημα, εγκληματική συμπεριφορά που γι' αυτό επισύρει και βαρύτερη ποινή<sup>219</sup>. Έτσι, 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.

Στην περίπτωση αυτή του ΦΠΑ, των παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων, ο δράστης δεν λειτουργεί ως διαχειριστής της δικής του περιουσίας, αντίθετα δε ως διαχειριστής της δημόσιας περιουσίας<sup>220</sup>. Τούτο διότι εισπράττει ή παρακρατεί για λογαριασμό του Δημοσίου

<sup>217</sup>Γ. Δημήτρηνας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, σελ. 153.

<sup>218</sup>Από τον συνδυασμό των άρθρων ΠΚ 51 παρ. 1 και 53 συνάγεται ότι πρόκειται για πλημμέλημα.

<sup>219</sup>Ι. Μανωλαδάκης, Ποινικό Δίκαιο, ζ' έκδοση πλήρως αναθετ. Ι. Μανωλαδάκης, Ποινικό Δίκαιο, 7<sup>η</sup> έκδοση (επιμ. των Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι/Ε. Συμεωνίδου-Καστανίδου), 2005, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 383.

<sup>220</sup>Θ. Παπακυριάκου, ό.π., Κ. Τριανταφυλλόπουλος, Τα αδικήματα των φορολογικών παραβάσεων και η δικαστηριακή τους αντιμετώπιση, ΝοΒ 1988, σελ. 844.



χρηματικά ποσά (φόροι) που προέρχονται από την περιουσία τρίτων και τα οποία οφείλουν τρίτοι (λ.χ. καταναλωτές). Δεδομένου ότι πρόκειται για έμμεσους φόρους υπάρχει διάσταση μεταξύ του κατά νόμο υπόχρεου προς συλλογή και απόδοση του φόρου και του πραγματικά βαρυνόμενου, έχει όμως υποχρέωση ο κατά το νόμο υπόχρεος να αποδώσει στο Δημόσιο τον συγκεκριμένο φόρο ως δημόσιος υπόλογος.

Αξιοποινες συμπεριφορές είναι εκείνες μόνο, οι οποίες αφορούν χρηματικά ποσά που είτε εισπράχθηκαν ή παρακρατήθηκαν από τρίτους και ο δράστης δεν τα αποδίδει με σκοπό την οριστική αποστέρηση αυτών από το Δημόσιο, είτε δεν εισπράχθηκαν ή δεν παρακρατήθηκαν, όμως ο δράστης παρά το γεγονός ότι είναι τελικά υπόχρεος προς απόδοση εξ' ιδίων κεφαλαίων, προκειμένου να αποφύγει οριστικά την εκπλήρωση της προαναφερθείσας υποχρέωσης, παραλείπει να αποτυπώσει με λογιστικά ορθό τρόπο τα γενεσιουργά γεγονότα της οφειλής στα τηρούμενα βιβλία (λ.χ. αναφορικά με την απόδοση ΦΠΑ, προβαίνει σε εγγραφή ανύπαρκτων εισροών, μη εκδίδοντας κατά περίπτωση τα αναγκαία φορολογικά στοιχεία). Έτσι, υποβάλλει ανακριβή δήλωση σε σχέση με τους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους και την έκταση της φορολογικής υποχρέωσης, με συνέπεια να μειώνεται η φορολογητέα ύλη<sup>221</sup>. Η τέλεση επομένως πράξεων ιδιοποίησης, αν και δεν αναφέρεται ρητά στην αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος, υπονοείται μέσω του ειδικού σκοπού (επιπλέον σκοπός) της αποφυγής πληρωμής του φόρου, με αποτέλεσμα σύμφωνα με την ορθότερη άποψη θα πρέπει να εξετάζεται ειδικά η ύπαρξη του επιπλέον σκοπού<sup>222</sup> (ο οποίος καλύπτεται υποκειμενικά δεδομένου ότι πρόκειται για έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης). Τέλος, θα πρέπει να διαπιστώνεται η πράξη αυτή ιδιοποίησης, κατά τέτοιο τρόπο ώστε να εκδηλώνεται σαφώς η βούληση του δράστη να αποστερήσει οριστικά τις οικονομικές αξίες αυτές από το Δημόσιο και να τις ιδιοποιηθεί. Η συμπεριφορά αυτή του δράστη, που μόλις αναλύθηκε, θα πρέπει να φέρει χαρακτηριστικά με αυτά της υπεξαίρεσης, καθόσον αυτή είναι η πραγματικά έννοια του αδικήματος της φοροδιαφυγής διά της μη καταβολής ΦΠΑ, παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων<sup>223</sup>. Αξίζει να επισημανθεί ότι την άποψη αυτή, ότι δηλαδή το αδίκημα της φοροδιαφυγής προσιδιάζει με τα χαρακτηριστικά της υπεξαίρεσης κατά τον Ποινικό

---

<sup>221</sup>Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5ηξ ενημέρωση, 2016 τεύχ. II, σελ. 53επ.

<sup>222</sup>Θ. Παπακυριάκου, ό.π.

<sup>223</sup>Θ. Παπακυριάκου, ό.π.

Κώδικα, την έχει δεχθεί σε μερικές περιπτώσεις και η νομολογία<sup>224</sup>, χωρίς όμως να έχει παγιωθεί.

Χαρακτηριστική είναι και εδώ η **Απόφαση 135/2016 του Αρείου Πάγου**. Στην προκειμένη περίπτωση, με το κατηγορητήριο αποδίδεται στον κατηγορούμενο ότι στη Θεσσαλονίκη και στους παρακάτω αναφερόμενους χρόνους με περισσότερες πράξεις τέλεσε περισσότερα εγκλήματα και ειδικότερα, ως διευθύνων σύμβουλος και γενικός διευθυντής - εκτελεστικό μέλος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία "... ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ", με έδρα την Θέρμη Θεσσαλονίκης και αντικείμενο εργασιών τεχνικά έργα: 1) Το Φεβρουάριο του 2007, υπό την ανωτέρω ιδιότητά του και για λογαριασμό της ανωτέρω εταιρίας, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή προς το Δημόσιο παρακρατηθέντος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, του οποίου το ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα 75.000 €, παρέλειψε να καταβάλει ποσό ΦΠΑ 1.995.035,94 €, το οποίο αντιστοιχούσε στη διαχειριστική περίοδο από 1-5-2006 έως 31-12-2006, Το δε ποσό του αναλογούντος φόρου προσδιορίστηκε με υπ' αριθμ. 68/8-3-2007 προσωρινή πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. 2) Τον Ιανουάριο του 2007, υπό την ανωτέρω ιδιότητά του και για λογαριασμό της ανωτέρω εταιρίας, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή προς το Δημόσιο παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αποζημιώσεων απολυμένων, δεν απέδωσε αυτόν στο Δημόσιο, ενώ το ποσό του φόρου αυτού υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα 3.000 €. Συγκεκριμένα, ενώ κατά τη διαχειριστική περίοδο από 1/5/06 έως 31/12/06, κατέβαλε σε απολυθέντες υπαλλήλους της εταιρίας αποζημιώσεις απολύσεως συνολικού ύψους 163.707,71€, δεν απέδωσε στο Δημόσιο το φόρο εισοδήματος που παρακράτησε από τις αποζημιώσεις αυτές, συνολικού ποσού 12.741,53 €, όπως προσδιορίστηκε με το υπ' αριθ. 1/27-2-2007 φύλλο ελέγχου επί παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αποζημιώσεων απολύσεως. 3) Τον Ιανουάριο του 2007, υπό την ανωτέρω ιδιότητά του, και για λογαριασμό της ανωτέρω εταιρίας, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή προς το Δημόσιο του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών εργοληπτών κάθε είδους τεχνικών έργων, δεν απέδωσε αυτόν στα Δημόσιο, ενώ το ποσό του μη καταβληθέντος αυτού παρακρατούμενου φόρου υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα 3.000. Συγκεκριμένα, ενώ κατά τη διαχειριστική περίοδο από 1/5/06 έως 31/12/06 η ανωτέρω εταιρία είχε καταβάλει σε εργολήπτες κάθε είδους τεχνικών έργων αμοιβές συνολικού ύψους 1.776.507,79 ευρώ αυτός δήλωσε καταβολές ύψους μόνο

---

<sup>224</sup>Για την συρροή μεταξύ των αδικημάτων της υπεξαίρεσης και της φοροδιαφυγής, γίνεται μνεία στο κεφάλαιο 13 του β' μέρους της παρούσας εργασίας.

204.948,02 € και έτσι δεν απέδωσε στο Δημόσιο το φόρο εργοληπτών κάθε είδους τεχνικών έργων που αναλογεί στο αποκρυβέν ποσό των 1.571.559,77 ευρώ το οποίο είχε παρακρατήσει από τις αμοιβές αυτές, και για το οποίο ο αναλογούν και μη αποδοθείς φόρος ανέρχεται σε 47.146,76 €, όπως προσδιορίστηκε με το υπ' αριθ. 2/27-2-07 φύλλο ελέγχου παρακρατούμενου φόρου επί εισοδημάτων εργοληπτών κάθε είδους τεχνικών έργων. 4) Τον Ιανουάριο του 2007, υπό την ανωτέρω ιδιότητά του και για λογαριασμό της ανωτέρω εταιρίας, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή προς το Δημόσιο του Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ) δεν απέδωσε αυτόν στο Δημόσιο, ενώ το ποσό του φόρου αυτού υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα 75.000 €. Συγκεκριμένα ενώ κατά τη διαχειριστική περίοδο από 1/5/06 έως 31/12/06 απασχόλησε υπαλληλικό προσωπικό και κατέβαλε σε αυτό ακαθάριστες αμοιβές συνολικού ύψους 2.870.153,40 €, αυτός δήλωσε καταβολές ύψους μόνον 162.754,32 € και έτσι δεν απέδωσε στο Δημόσιο το Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών που αναλογεί στο αποκρυβέν ποσό των 2.707.399,08 €, το οποίο είχε παρακρατήσει από τις αμοιβές αυτές, και για το οποίο ο αναλογούν και μη αποδοθείς φόρος ανέρχεται σε 290.794,426 €, όπως προσδιορίστηκε με το υπ' αριθ. .../27.2.07 φύλλο ελέγχου παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών Μισθωτών Υπηρεσιών. 5) Τον Ιανουάριο του 2007, υπό την ανωτέρω ιδιότητά του και για λογαριασμό της ανωτέρω εταιρίας, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή προς το Δημόσιο του Φόρου Ελευθέρων Επαγγελματιών (Φ.Ε.Ε.), δεν απέδωσε αυτόν στο Δημόσιο, ενώ το ποσό του φόρου αυτού υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα 75.000 €. Συγκεκριμένα, ενώ κατά τη διαχειριστική περίοδο από 1/5/06 έως 31/12/06 η ανωτέρω εταιρία είχε καταβάλει σε ελεύθερους επαγγελματίες αμοιβές συνολικού ύψους 927.940,41 €, αυτός δήλωσε καταβολές ύψους μόνον 394.631,25 € και έτσι δεν απέδωσε στο Δημόσιο το Φόρο εισοδήματος επί αμοιβών Ελευθέρων Επαγγελματιών που αναλογεί στο αποκρυβέν ποσό των 533.309,16 € το οποίο είχε παρακρατήσει από τις αμοιβές αυτές, και για το οποίο ο αναλογούν και μη αποδοθείς φόρος ανέρχεται σε 106.661,81 €, όπως προσδιορίστηκε με το υπ' αριθ. .../27-2-07 φύλλο ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών σε ελεύθερους επαγγελματίες.

Ο κατηγορούμενος Ν. Ο. τελικά αθώθηκε από τον Άρειο Πάγο και αναίρεσε τις αποφάσεις των προηγούμενων δικαστηρίων στη βάση της εσφαλμένης ερμηνείας της ποινικής διάταξης.<sup>225</sup>

### **8. Το αδίκημα της φοροδιαφυγής με έκδοση ή αποδοχή ή νόθευση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων – άρθρο 66 παρ. 5 ΚΦΔ**

Για τη **στοιχειοθέτηση** του εγκλήματος, της φοροδιαφυγής με έκδοση εικονικών τιμολογίων, απαιτείται αντικειμενικός, έκδοση από το δράστη πλαστών<sup>226</sup> ή εικονικών<sup>227</sup> φορολογικών στοιχείων ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ή, νόθευση γνήσιων φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικός δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και επί νοθεύσεως της γνησιότητας αυτών και περαιτέρω τη θέληση η αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή στη νόθευση γνήσιων στοιχείων. Σκοπός του δράστη για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης δεν απαιτείται, ως πρόσθετο στοιχείο, για τη θεμελίωση της

<sup>225</sup>Για την περίπτωση της αληθινής συρροής αποφυγής πληρωμής Φ.Π.Α. και φόρων με τη μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο, βλ. <http://dikastis.blogspot.com/2016/09/1352016.html>

<sup>226</sup>βλ. άρθρ. 66 παρ. 5 ΚΦΔ: 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.

<sup>227</sup>βλ. άρθρ. 66 παρ. 5 ΚΦΔ **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 εκδώντα 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.

υποκειμενικής υποστάσεως του εν λόγω εγκλήματος σε αντίθεση προς το άρθρο 31 παρ. 1 περ. η' του Ν. 1591/1986, που απαιτούσε για την υποκειμενική θεμελίωση του, πλην του βασικού δόλου, αναφορικά με τα στοιχεία της υποκειμενικής του υποστάσεως και σκοπό του δράστη να αποκρύψει τη φορολογητέα ύλη, εκτός 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. (ΑΠ 224/2016).

Στην περίπτωση αυτή, προβλέπεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Προνομιούχα μορφή του ανωτέρου βασικού εγκλήματος είναι η περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιούνται τα φορολογικά στοιχεία για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4 του άρθρου 66 ΚΦΔ, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.

Περαιτέρω προβλέπονται ειδικότερες μορφές τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής με έκδοση πλαστών, εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:

- με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ
- με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφ' όσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ.

Να σημειωθεί δε ότι για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4 του άρθρου 66 ΚΦΔ, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.

Τέλος,σε κάθε περίπτωση για να καταλήξει μια δικαστική ή άλλη αρχή στην επιβολή της ποινής λαμβάνει υπόψη τόσο το ύψος του ποσού που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε και η διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης όσο και το εύρος του χρόνου που αυτό λάμβανε χώρα η έννομη ενέργεια. Η χρήση από τον φορολογούμενο ειδικών τεχνασμάτων προκειμένου να επιτύχει το σκοπό του, συνιστά έναν επιπλέον

επιβαρυντικό παράγοντα στην επιμέτρηση της ποινής. Ακόμη, η θέση που κατέχει το κάθε πρόσωπο που ενδεχομένως εμπλέκεται σε μια τέτοια υπόθεση σε μια νομική οντότητα και άρα ο βαθμός στον οποίο είναι αυτουργός στο εν λόγω φορολογικό έγκλημα επίσης λαμβάνονται υπόψη. Τέλος, υπέχει ποινική ευθύνη ως άμεσος συνεργός το άτομο που ενήργησε ως πληρεξούσιος άλλου ατόμου, εν γνώση του ότι υπάρχει σύμπραξη ή τουλάχιστον συνδρομή στην διάπραξη των αδικημάτων που έχουν περιγραφεί, Το ίδιο ισχύει για τα άτομα που εξαιτίας της θέσης τους ασκούν εξουσία ή έχουν αρμοδιότητες που συνάδουν με τις παραπάνω συμπεριφορές.

Σχηματικά θα μπορούσαν να αποτυπωθούν οι ποινές για το αδίκημα της φοροδιαφυγής του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχείο α' και β', παρ. 3, 4 και 5 ως εξής<sup>228</sup>:

Φυλάκιση τουλάχιστον 2 ετών	α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί <u>υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος ή ανά φορολογική υπόθεση</u> 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 <u>υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος ή ανά φορολογική υπόθεση:</u>	α) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενες αξίας ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.
Επιβάλλεται κάθειρξη	αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς των παραπάνω περιπτώσεων, <u>υπερβαίνει ανά</u>	

<sup>228</sup>Ειδικότερα, βλ. <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22065>

φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενες αξίας ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς

<p>Ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών</p>	<p>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 εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραπάνω περιπτώσεων του ανωτέρω πίνακα, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος.</p>
<p>Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:</p>	
<p>Φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους</p>	<p>εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ</p>
<p>Με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη</p>	<p>εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ</p>

Οι ουσιώδεις μεταβολές στη θεμελίωση της ποινικής ευθύνης έχουν στη μεταβατική διάταξη του 2015 ως εξής:

- Εισάγεται περίπτωση εκ του νόμου φαινομενικής συρροής μεταξύ των λοιπών εγκλημάτων φοροδιαφυγής και της έκδοσης – αποδοχής πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν ως μέσο για τη διάπραξη αυτών, με το δράστη τιμωρούμενο ως αυτουργό ή συμμετόχο, αποκλειστικά για το «βασικό» αδίκημα φοροδιαφυγής (άρθρο 66 § 5 α'-β' Ν4174/2013).
- Κατά τον υπολογισμό των ποσών των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τη θεμελίωση ποινικής ευθύνης για την εν λόγω πράξη δεν υπολογίζονται (προσμετρώνται) τα φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη του «βασικού» αδικήματος φοροδιαφυγής (άρθρο 66§ 5 γ' Ν 4174/2013).
- Δε θεωρείται εικονικό για τον λήπτη, φορολογικό στοιχείο που αφορά υπαρκτή συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από το αναγραφόμενο σε αυτό (άρθρο 66 § 5 θ' Ν 4174/2013).
- Θεμελίωση ποινικής ευθύνης ως άμεσου συνεργού, του εν γνώσει του υπογράφοντος ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος (λογιστές κ.λπ., άρθρο 67 § 3 Ν 4174/2013).
- Καθιέρωση κοινού χρόνου έναρξης παραγραφής για όλα τα εγκλήματα φοροδιαφυγής από την οριστικοποίηση της σχετικής φορολογικής εγγραφής (τελεσιδικία απόφασης Διοικητικών Δικαστηρίων επί προσφυγής ή πάροδος προθεσμίας αυτής, άρθρο 68 § 2 Ν 4174/2013).
- Ρητή πρόβλεψη μη επηρεασμού της ποινικής διαδικασίας από την άσκηση προσφυγής ή ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων (άρθρο 68 § 3 α' Ν 4174/2013).
- Καθίσταται ανέγκλητη η πράξη της μη έκδοσης αποδείξεων που προβλεπόταν στη διάταξη του άρθρου 19 § 5 Ν 2523/1997, μετά την κατάργηση των άρθρων 17-21 αυτού (άρθρο 71 § 1 α' Ν 4174/2013).
- Μετά την κατάργηση των άρθρων 17-21 Ν 2523/97 αποκλείεται η τήρηση της αυτόφωρης διαδικασίας για τα αδικήματα φοροδιαφυγής που τελέστηκαν σε προγενέστερο χρόνο (πλασματικός χρόνος τέλεσης άρθρου 21 §10 α' Ν 2523/97).



- Με την τροποποίηση του ορίου του αξιοποίνου για τη μη απόδοση ΦΠΑ κ.λπ. παρακρατούμενων φόρων, καθίστανται ανέγκλητες οι εν λόγω πράξεις για ποσά μικρότερα των 50.000 και 100.000 €, αντίστοιχα (προϊσχύσαν όριο 1 €).
- Με την τροποποίηση του ορίου του αξιοποίνου για τη μη υποβολή ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης, καθίστανται ανέγκλητες οι εν λόγω πράξεις για ποσά φόρων μικρότερα των 100.000 € ανά διαχειριστικό έτος (προϊσχύσαν όριο 15.000 €).
- Με την τροποποίηση του ορίου του αξιοποίνου της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, καθίστανται ανέγκλητες οι εν λόγω πράξεις για ποσά φόρων μικρότερα των 100.000 € (προϊσχύσαν όριο 50.000 €).<sup>229</sup>

## 9. Αυτουργοί και συνεργοί – Άρθρο 67 ΚΦΔ

### 9.1. Αυτουργός:

Στην περίπτωση των νομικών προσώπων, ως αυτουργοί για την τέλεση του αδικήματος της φοροδιαφυγής με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη, θεωρούνται κατά «πλάσμα δικαίου»:

- Στις ημεδαπές Α.Ε., 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<sup>230</sup>.
- Στις Ο.Ε. και Ε.Ε., 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.
- Στις Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε. οι διαχειριστές αυτών – όπως και ανωτέρω – και όταν αυτοί ελλείπουν ή απουσιάζουν οι εταίροι αυτών.
- Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες.<sup>231</sup>

<sup>229</sup>Για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής, βλ. <https://curia.gr/wp-content/uploads/2015/11/%CE%95%CE%B3%CE%BA%CE%BB%CE%AE%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B1-%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%AE%CF%82-%CE%9D%CE%AD%CE%B5%CF%82-%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%84%CE%AC%CE%BE%CE%B5%CE%B9%CF%82.pdf>

<sup>230</sup>Στην περίπτωση κατά την οποία λείπουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στο στοιχείο α' της παρ. 1 του άρθρου 67 ΚΦΔ, 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.

<sup>231</sup>Συμπεριλαμβάνεται και 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.

- 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<sup>232</sup>.
- 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.
- Στα νομικά πρόσωπα εκτός των ανωτέρω αναφερομένων<sup>233</sup>, 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.
- Όσα πρόσωπα δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας
- Ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλοτρίων κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα.

Στο συγκεκριμένο, λοιπόν, άρθρο καθορίζονται με τρόπο αποκλειστικό και ανελαστικό τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία έχουν μία ιδιαίτερη ιδιότητα μέσα στη συλλογική οντότητα, ώστε να καθίστανται ποινικά υπόλογα για τυχόν παραβίαση των φορολογικών υποχρεώσεων.

## 9.2. Συνεργός:

Ως άμεσος συνεργός θεωρείται το πρόσωπο εκείνο που υπογράφει εν γνώση του ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και εκείνος, ο οποίος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει του συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων. Το πρόσωπο αυτό τιμωρείται ως άμεσος συνεργός<sup>234</sup>. Στην περίπτωση

<sup>232</sup>Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι λοιπές διατάξεις της παρούσας παραγράφου.

<sup>233</sup>Η 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, σύμφωνα με την περίπτωση ζ' της παρ. 1 του άρθρου 67 ΚΦΔ.

<sup>234</sup>Στο κείμενο της διάταξης του άρθρου 67 παρ. 3 ΚΦΔ, γίνεται αναφορά για άμεση συνέργεια. Με τον νέο ΠΚ και συγκεκριμένα σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 47, καταργείται η διάκριση μεταξύ άμεσης και απλής συνέργειας και προβλέπεται καταρχήν ενιαία ποινή μειωμένη ποινή για όλες τις μορφές της συνεργίας στο έγκλημα, είτε προσφέρεται κατά είτε πριν από την τέλεση της πράξης. Με τον τρόπο αυτό επιχειρείται να καταγραφεί ως κανόνας ότι το άδικο και η ενοχή του συνεργού είναι μικρότερης έντασης έναντι εκείνων του φυσικού αυτουργού.

αυτή – κατά τον νέο Π.Κ. – τιμωρείται με μειωμένη ποινή σύμφωνα με το άρθρο 83 ΠΚ<sup>235</sup>. Τέλος, απαιτείται δόλος πρώτου (άμεσος δόλος) ή δεύτερου βαθμού (έμμεσος δόλος), ενώ δεν αρκεί ο ενδεχόμενος δόλος (ΠΚ 27 παρ. 2).

Όσοι ακούν εν τους πράγματι τις εξουσίες και τις αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες της παρ. 1 του άρθρου 67 ΚΦΔ, θεωρούνται αυτουργοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων<sup>236</sup>.

## **10. Δικονομικές διατάξεις για το αδίκημα της φοροδιαφυγής**

### **10.1. Άσκηση ποινικής δίωξης για το αδίκημα της φοροδιαφυγής (άρθρο 68 ΚΦΔ):**

Σε περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων ή τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης ή ο Διευθυντής Οικονομικής Αστυνομίας υποβάλλουν αμελλητί μηνυτήρια αναφορά<sup>237</sup>. Να σημειωθεί πως πρόκειται για ένα έγκλημα αυτεπαγγέλτως διωκόμενο<sup>238</sup>.

### **10.2. Παραγραφή:**

Η παραγραφή αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής. Η δε 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

---

<sup>235</sup>Κατ' εξαίρεση μόνο προβλέπεται δυνατότητα του δικαστηρίου να επιβάλει στον σύνεργό την ποινή του αυτουργού, αν ο υπαίτιος προσφέρει τη συνδρομή του κατά την τέλεση της πράξης και θέτει με αυτήν το αντικείμενο της προσβολής στη διάθεση του φυσικού αυτουργού (άμεσος συνεργός).

<sup>236</sup>Άρθρο 67 παρ. 4 ΚΦΔ.

<sup>237</sup>Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 254/2017 απόφαση ΝΣΚ προκειμένου περί χρήσεων οι οποίες δεν προτεραιοποιούνται προς έλεγχο και έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού, επειδή έχει υποπέσει σε παραγραφή το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου κ.λπ., δεν είναι εκ των πραγμάτων δυνατή η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης, διότι δεν πρόκειται να διενεργηθεί έλεγχος για τις υποθέσεις αυτές και να εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και την εν συνεχεία άσκηση της ποινικής δίωξης.

<sup>238</sup>Άρθρο 68 παρ. 1 ΚΦΔ.

αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου<sup>239</sup>.

### 10.3. Αρμοδιότητα (παρ. 4 άρθρου 68):

Αρμόδιο Δικαστήριο για την εκδίκαση αδικημάτων φοροδιαφυγής είναι, κατά περίπτωση, το μονομελές ή το τριμελές πλημμελειοδικείο ή το μονομελές εφετείο κακουργημάτων της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση Δ.Ο.Υ..

Να σημειωθεί πως το Δημόσιο **μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων** και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα εγκλήματα της φοροδιαφυγής. 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. Στις δε δίκες που αφορούν τα προαναφερθέντα αδικήματα, 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<sup>240</sup>.

Τέλος, σχετικά με την μετατροπή και αναστολή της ποινής για τα εγκλήματα του άρθρου 66 ΚΦΔ τίθενται σε εφαρμογή οι σχετικές διατάξεις των άρθρων 82 και 99 επ. του Ποινικού Κώδικα<sup>241</sup>.

### 10.4. Επιβαρυντικές περιστάσεις:

Αξίζει να αναφερθεί η διάταξη του άρθρου 66 παρ. 6 ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία *«Για την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται ιδίως υπόψη το ύψος του ποσού που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε και η διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης. Η μεταχείριση από τον δράστη ιδιαιτέρων τεχνασμάτων συνιστά επιβαρυντική περίπτωση»*. Ως τέτοιο τέχνασμα μπορεί να θεωρηθεί η ευρείας έκτασης αποδοχή εικονικών φορολογικών

<sup>239</sup>Άρθρο 68 παρ. 2 και 3 ΚΦΔ.

<sup>240</sup>Ως προς τα υπόλοιπα διαδικαστικά εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και του Γενικού Μέρους του Ποινικού Κώδικα.

<sup>241</sup>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.

στοιχείων, με σκοπό να προσδίδεται νομιμοφάνεια σε ανύπαρκτες δαπάνες και να επιτυγχάνεται η έκπτωση του αναλογούντος σε αυτές ΦΠΑ εισροών ή η συστηματική χρήση παρένθετων προσώπων και εικονικών εταιρειών, σε συνδυασμό με την εικονική διενέργεια ενδοκοινοτικών παραδόσεων και εξαγωγών, προκειμένου να επιτυγχάνονται παράνομες επιστροφές ΦΠΑ.

## **11. Μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο – Άρθρο 25 του ν. 1882/1990**

### **11.1. Τέλεση του αδικήματος της μη καταβολής των χρεών από ιδιώτη (άρθρο 25 παρ. 1):**

Για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, όπως αναλύεται στην παράγραφο 1<sup>242</sup> του άρθρου 25, απαιτείται σε αντικειμενικό επίπεδο η μη καταβολή από τον δράστη των βεβαιωμένων στη Φορολογική Διοίκηση χρεών 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. Σε υποκειμενικό επίπεδο απαιτείται δόλος οποιουδήποτε βαθμού (ΠΚ 18 + 26 + 27), ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της μη καταβολής χρεών 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 και περαιτέρω τη θέληση και αποδοχή του δράστη να προβεί στην μη καταβολή των χρεών. Το **πλαίσιο ποινής**, όπως αυτό προσδιορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 25 ν. 1882/1990, διαμορφώνεται ως εξής<sup>243</sup>:

- Ποινή φυλάκισης ενός (1) τουλάχιστον έτους, εφ' όσον το συνολικό χρέος από κάθε αιτία, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών, υπερβαίνει το ποσό των **εκατό χιλιάδων (100.000)** ευρώ.
- Ποινή φυλάκισης τριών (3) τουλάχιστον ετών, εφ' όσον το συνολικό χρέος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση α', υπερβαίνει το ποσό των **διακοσίων χιλιάδων (200.000)** ευρώ.

<sup>242</sup>Η παρ. 1 τίθεται όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 20 ν. 4321/2015, ΦΕΚ 32Α.

<sup>243</sup>Τα ποσά των περ. α' και β' της παρ. 1 τίθενται όπως διαμορφώθηκαν με το άρθρο 8 ν. 4337/2015, ΦΕΚ 129Α.

Άρθρο 469 του νέου Π.Κ.: Στην αίτηση και στον πίνακα χρεών που υποβάλλονται από τον Προϊστάμενο 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<sup>244</sup>. Η μη καταβολή επιβληθείσας χρηματικής ποινής καταργείται ως αυτοτελές αδίκημα, δηλαδή ως περίπτωση μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, αφού το ενδεχόμενο αυτό ρυθμίζεται πλέον από τη διάταξη του άρθρου 80 παρ.6 του νέου ΠΚ. Θεραπεύεται επίσης το άτοπο της διπλής αξιολόγησης αξιοποιώνων φορολογικών παραβάσεων. Αποκλείονται, συνεπώς, από την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο ,τα ποσά που αποτελούν το αποκομισθέν ή επιδιωχθέν προϊόν των φορολογικών παραβάσεων, αφού η μη καταβολή αυτών τυποποιείται ήδη ποινικά από το άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας<sup>245</sup>.

Επιπλέον δε, η διάταξη του άρθρου 80 παρ. 6 του νέου Π.Κ. προβλέπει ότι το δικαστήριο μαζί με τη χρηματική ποινή ορίζει και τη στερητική της ελευθερίας ποινή, η οποία πρέπει να εκτιθεί εάν ο καταδικασθείς δεν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του. Η διάρκεια της στερητικής της ελευθερίας ποινής δεν μπορεί να υπερβαίνει τον αριθμό των ημερήσιων μονάδων της χρηματικής ποινής. Η εκτέλεση, μάλιστα, της ποινής αυτής (στερητική της ελευθερίας) δεν μπορεί να ανασταλεί<sup>246</sup>.

Το γεγονός δε ότι το Δημόσιο χρησιμοποιεί τη διαδικασία της ταμειακής βεβαιώσεως για να επιδιώξει την είσπραξη των ποσών που στερήθηκε ως συνέπεια του φορολογικού αδικήματος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθεί για τον εκ νέου κολασμό του αδικήματος αυτού, καθώς τόσο η πράξη που προκάλεσε την οφειλή όσο και η ζημία του Δημοσίου παραμένουν οι αυτές. Η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος δεν θίγεται ως προς άλλες απαιτήσεις του Δημοσίου, για τις οποίες δεν υπάρχει αυτοτελής ποινική προστασία.

---

<sup>244</sup>Το συγκεκριμένο εδάφιο τίθεται όπως προστέθηκε με το άρθρο 469 του Νέου ΠΚ (ν. 4619/2019), με έναρξη ισχύος από 01/07/2019.

<sup>245</sup>Αιτιολογική έκθεση για τον Νέο Ποινικό Κώδικα – άρθρο 469.

<sup>246</sup>Στην περίπτωση της παρ. 6 του άρθρου 80 του νέου ΠΚ, δεν εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 99.

### 11.1.1. Άσκηση ποινική δίωξη για το αδίκημα του άρθρου 25 παρ. 1:

Να σημειωθεί δε πως η ποινική δίωξη για το αδίκημα, όπως τυποποιείται στην παρ. 1 του άρθρου 25 ν. 1882/1990 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.

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

Άσκηση ποινικής δίωξης στους κληρονόμους: προκειμένου 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.

Τα ποινικά αδικήματα των περιπτώσεων της παρ. 1 του άρθρου 25, τελούνται με τη συνέχιση της μη καταβολής τους μετά την πάροδο τεσσάρων (4) μηνών από την έναρξη ισχύος των διατάξεων της παρούσας παραγράφου, εάν πρόκειται για χρέη, τα οποία είναι ήδη ληξιπρόθεσμα κατά την έναρξη ισχύος της παρ. 9 του ανωτέρου άρθρου<sup>247</sup>.

### 11.2. Τέλεση του αδικήματος από νομικό πρόσωπο:

Άξια αναφοράς είναι περίπτωση διάπραξης του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, όταν ο δράστης δεν είναι ιδιώτης, αλλά νομικό πρόσωπο. Η αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση παραμένουν ίδιες, όπως και το προβλεπόμενο πλαίσιο ποινής. Ωστόσο, οι ποινές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 25 ν. 1882/1990, επιβάλλονται στα εξής πρόσωπα:

- Αναφορικά με τις ημεδαπές Α.Ε., στους προέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους ή διοικητές ή γενικούς 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

<sup>247</sup>Η παρ. 9 τίθεται όπως προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 περ. γ' ν.3943/2011.

των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

- Σε Ο.Ε. ή Ε.Ε., 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 τα χρέη που ευρίσκονται, σε κάθε εταίρο, σωρευτικά ή μη.
- Όταν υπάρχει η περίπτωση των συνεταιρισμών, στους προέδρους ή γραμματείς ή ταμίες ή διαχειριστές αυτών, σωρευτικά ή μη.
- Σε 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.
- Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και για κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς στους διευθυντές ή αντιπρόσωπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικά ή μη.
- Σε οποιαδήποτε άλλο μορφή νομικού προσώπου, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπρόσωπους αυτών.

### **11.2.1. Άσκηση ποινική δίωξης στην περίπτωση διάπραξης του αδικήματος από**

**ν.π.:**

Για την άσκηση της ποινικής δίωξης για τα χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους, μας ενδιαφέρει να ήταν ήδη βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της ανωτέρω αναφερθείσας ιδιότητας ή να είχαν βεβαιωθεί κατά τη διάρκεια που είχαν οι τρίτοι τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιοδήποτε 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.

Ωστόσο, η άσκηση της ποινικής δίωξης για τα πρόσωπα αυτά έχει κάποιες ιδιαιτερότητες: για τα χρέη που ήταν ληξιπρόθεσμα κατά την απόκτηση της ιδιότητας αυτής από τα ανωτέρω πρόσωπα, 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, το ποινικό αδίκημα διαπράττεται μόλις συμπληρωθούν τέσσερις (4) μήνες από την έναρξη της ισχύος παρόντος νόμου.

### 11.3. Κοινές διατάξεις (για φ.π. και ν.π.):

- ✓ Με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις, προβλέπεται<sup>248</sup> **αναστολή της ποινικής δίωξης** 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.
- ✓ Την ίδια, μάλιστα, ευθύνη με τους οφειλέτες έχουν και οι από οποιαδήποτε αιτία συνυπόχρεοι καταβολής και οι εγγυητές χρεών κατά τα 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<sup>249</sup>.
- ✓ Με την υποβολή αίτησης ποινικής δίωξης **αναστέλλεται η 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<sup>250</sup>.
- ✓ Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή τελωνείου ή υπάλληλος που υπηρετεί στην ίδια ή αντίστοιχη υπηρεσία παρίσταται **ως μάρτυρας** κατά την ημερομηνία της δικάσιμου. Η εμφάνιση του μάρτυρα στο ακροατήριο δεν είναι υποχρεωτική, εφ' όσον 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<sup>251</sup>.

Αναφορικά με το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, όπως ανωτέρω έχει αναλυθεί, αξίζει να επισημανθούν τα εξής κάτωθι σημεία:

<sup>248</sup>Άρθρο 25 παρ. 5 ν. 1882/1990.

<sup>249</sup>Άρθρο 25 παρ. 6 του ν. 1882/1990.

<sup>250</sup>Άρθρο 25 παρ. 7.

<sup>251</sup>Άρθρο 25 παρ. 8, το τελευταίο εδάφιο του οποίου τίθεται όπως προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 περ. β' ν. 3943/2011.

- Σύμφωνα με το άρθρο 20 ν. 4321/21-3-2015<sup>252</sup>, αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων που εκδόθηκαν για χρέη μικρότερα (κάτω των 50.000€) από τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 25 ν. 1882/1990 δεν εκτελούνται, ενώ εάν άρχισε η εκτέλεσή τους, αυτή διακόπτεται. Έτσι, εκκρεμείς αιτήσεις Προϊσταμένων Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικών Κέντρων ή Τελωνείων, καθώς και ένδικα μέσα κατά αποφάσεων δεν εισάγονται προς συζήτηση, παράλληλα δε προβλέπεται αναστολή της παραγραφής των χρεών αυτών.
- Από τον συνδυασμό των άρθρων 51 παρ. 13 ν. 4305/2014 και 11 ν. 4321/2015 για την ρύθμιση οφειλών προς τη Φορολογική Διοίκηση, η υπαγωγή και συμμόρφωση στην εκεί αναφερόμενη ρύθμιση τμηματικής καταβολής παρέχει στον οφειλέτη εκτός των άλλων τα εξής ευεργετήματα: (α) χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας και βεβαίωση οφειλής από τη Φορολογική Διοίκηση, κατά τα αναφερόμενα στο άρθρο 12 του Κ.Φ.Δ., (β) αναβολή εκτέλεσης της ποινής που επιβλήθηκε κατά τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 1882/1990 (Α' 43) ή, εφόσον άρχισε η εκτέλεσή της, διακόπτεται<sup>253</sup>, (γ) αναστολή λήψης αναγκαστικών μέτρων και συνέχιση της διαδικασίας αναγκαστικής εκτέλεσης επί κινητών ή ακινήτων<sup>254</sup>, (δ) αναστολή της εκτέλεσης του μέτρου που προβλέπεται από το άρθρο 7 ν. 2120/1993 και (ε) οι ήδη επιβληθείσες κατασχέσεις στα χέρια τρίτων αίρονται μετά από αίτηση του οφειλέτη, αφού εξοφληθεί το εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) της αρχικής βασικής ρυθμιζόμενης οφειλής<sup>255</sup>.

#### **11.4. Ζητήματα απόδειξης<sup>256</sup> αναφορικά με το άρθρο 25 του ν. 1882/1990**

Στο πλαίσιο της αποδεικτικής διαδικασίας αναφορικά με το αδίκημα της φορο-υπερμερίας – μη καταβολή χρεών προς το δημόσιο είναι λεκτέα τα εξής:

<sup>252</sup>Η συγκεκριμένη αναφορά τίθεται στην παρ. 2 του άρθρου 71 του νέου ΚΦΕ, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 8 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ129Α).

<sup>253</sup>Αναστέλλεται η παραγραφή του αδικήματος κατά το χρονικό διάστημα της αναστολής της ποινικής δίωξης, κατά παρέκκλιση των χρονικών περιορισμών του άρθρου 113 του ΠΚ.

<sup>254</sup>Η αναστολή αυτή δεν ισχύει για κατασχέσεις που έχουν επιβληθεί στα χέρια τρίτων ή έχουν εκδοθεί οι σχετικές παραγγελίες, τα αποδιδόμενα όμως ποσά από αυτές λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη δόσης ή δόσεων της ρύθμισης, εφόσον δεν πιστώνονται με άλλες οφειλές που δεν έχουν ρυθμιστεί. Αν ο οφειλέτης απωλέσει το ευεργετήριο της ρύθμισης, τα μέτρα που έχουν ανασταλεί συνεχίζονται.

<sup>255</sup>Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εξετάζει αίτημα περιορισμού κατασχέσεων εις χείρας τρίτων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κ.Ε.Δ.Ε..

<sup>256</sup>Σχετικά με το ζήτημα της απόδειξης για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο βλ. *Β. Ι. Αδάμπα*, ό.π., σελ. 331επ.

- Το ποινικό δικαστήριο δεν δύναται να εξετάσει την ουσιαστική βασιμότητα των ισχυρισμών του κατηγορουμένου σχετικά με την υπόσταση του χρέους ή την τυχόν παραγραφή του ή το κύρος της ταμειακής του βεβαίωσης. Ο διοικούμενος – ελεγχόμενος έχει τη δυνατότητα, σε περίπτωση που θέλει να αμφισβητήσει την υπόσταση και το κύρος του πίνακα χρεών και να πετύχει εξάλειψη του χρέους, να ασκήσει την ανακοπή του άρθρου 73 Κ.Ε.Δ.Ε. ή να προσφύγει ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Εάν δεν ασκήσει τα νόμιμα μέσα που του παρέχονται από τον Κ.Ε.Δ.Ε τότε το χρέος θεωρείται υποστατό και ενεργό και κατ' επέκταση η μη πληρωμή του συνεπάγεται τις κυρώσεις του νόμου<sup>257</sup>.
- «Ομολογείται» πως το δικαστήριο έχει δικαίωμα να λάβει υπόψη του έγγραφα της διοικητικής διαδικασίας, όπως εκθέσεις ελέγχου, διορθωτικός και οριστικός προσδιορισμός φόρου, καθόσον τα έγγραφα αυτά θεωρούνται αναγνωστέα ή το περιεχόμενό τους θα προκύπτει από άλλα έγγραφα που αναγνώστηκαν<sup>258</sup>.
- Το δικαστήριο δύναται να εκτιμήσει τον παλαιό και νέο πίνακα χρεών, χωρίς απαραίτητα να προβεί στην ανάγνωσή τους<sup>259</sup>.

<sup>257</sup>Βλ. ΑΠ 1521/1994, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ. Επίσης προκειμένου περί εγκλημάτων, τα οποία συνίστανται στην παραβίαση της προθεσμίας καταβολής χρεών προς το Δημόσιο που είναι βεβαιωμένα στις αρμόδιες υπηρεσίες του, δεν απαιτείται για τη δίωξη αυτών ούτε η προηγούμενη οριστικοποίηση της φορολογικής παραβάσεως με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής, ούτε, σε περίπτωση που ασκήθηκε προσφυγή από τον υπόχρεο κατά της πράξεως καταλογισμού χρηματικών ποσών που αναφέρεται στις απαιτήσεις του Δημοσίου ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου από φόρους ή χρηματικές κυρώσεις από άλλη αιτία, η τελεσίδικη επί της προσφυγής απόφαση του αρμοδίου δικαστηρίου, όπως απαιτείται περιοριστικώς στις περιπτώσεις παραλείψεως υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δηλώσεως φόρου εισοδήματος, μη αποδόσεως ή ανακριβούς αποδόσεως ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών και επί εκδόσεως ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων ή επί εκδόσεως πλαστών ή νοθευμένων τέτοιων στοιχείων (αρθρ. 17, 18, 19 και 21 παρ. 2 του ν. 2523/1997). Έτσι η τυχόν άσκηση προσφυγής και η τυχόν αναστολή της καταβολής των δεν ασκεί καμία έννομη επιρροή στο αξιόποιο του εγκλήματος της καθυστερήσεως καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, ούτε συνεπάγεται αθώωση του κατηγορουμένου, αφού από καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπεται τέτοιος τρόπος άρσεως του αδικού ή εξαλείψεως του αξιοποίνου του εν λόγω εγκλήματος του άρθρου 25 ν. 1882/1990, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 23 ν. 2523/1997 και στη συνέχεια εκ νέου με το άρθρο 34 παρ.1 του ν. 3220/2004. Άλλωστε θα ήταν άτοπο σε κάθε περίπτωση ασκήσεως προσφυγής εναντίον καταλογιστικής πράξεως του χρέους να οδηγείτο το Δικαστήριο σε αθώωση του προσφεύγοντος κατηγορουμένου, αφού έτσι θα καθίστατο αδύνατο να εκπληρωθεί ο σκοπός θεσπίσεως, με την ως άνω διάταξη, της ποινικής ευθύνης του υπαιτίου της μη καταβολής βεβαιωμένων στις δημόσιες υπηρεσίες χρεών προς το Δημόσιο (ΑΠ 1063/2014).

<sup>258</sup>Βλ. ΑΠ 1300/2008, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

<sup>259</sup>Υπάρχει διχονομία κατά πόσο είναι αναγκαία ή μη η ανάγνωση στο ακροατήριο της αίτησης δίωξης και του πίνακα χρεών. Κατά μία άποψη δεν προκύπτει απόλυτη ακυρότητα εξαιτίας της μη ανάγνωσής τους, που οδηγεί στη στέρηση δικαιώματος του κατηγορουμένου να προβεί σε σχετικές δηλώσεις, όπως το άρθρο 358 ΚΠΔ επιτάσσει. Η αντίθετη άποψη δέχεται ότι το δικαστήριο δύναται να λάβει υπόψη του τόσο την αίτηση δίωξης όσο και τον πίνακα χρεών, ακόμα κι αν δεν αποδεικνύεται ότι αναγνώστηκαν στο ακροατήριο δεδομένου ότι δεν πρόκειται για έγγραφα της αποδεικτικής διαδικασίας, αλλά για έγγραφα που συνιστούν στοιχεία του

- Σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 8 του ν. 1882/1990<sup>260</sup> μπορεί να καταθέσει ως μάρτυρας ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή τελωνείου ή υπάλληλος στην ίδια ή αντίστοιχη υπηρεσία. Σύμφωνα με το γράμμα της διάταξης ο μάρτυρας μπορεί να παραστεί μόνο κατά τη διαδικασία ενώπιον του δικαστηρίου (*«κατά την ημερομηνία της δικάσιμου»*). Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι δεν επιτρέπεται να καταθέσουν τα προαναφερθέντα πρόσωπα ως μάρτυρες κατά τη διάρκεια της προδικασίας<sup>261</sup>. Η συγκεκριμένη ωστόσο πρόβλεψη δεν είναι αποκλειστική, ενώ μπορεί να εξεταστεί και άλλο πρόσωπο ως μάρτυρα. Η ρύθμιση αυτή δεν έρχεται σε αντίθεση με το άρθρο 211 του προϊσχύσαντα ΚΠΔ, δεδομένου ότι δεν συνδέεται με την εκ μέρους των εν λόγω υπαλλήλων άσκηση ανακριτικών καθηκόντων στην ίδια υπόθεση<sup>262</sup>.
- 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<sup>263</sup>.

Η εμφάνιση του μάρτυρα, ωστόσο, σύμφωνα με εδάφιο β' της παρ. 8 του άρθρου 25 δεν είναι υποχρεωτική, με την προϋπόθεση να έχει ενημερωθεί εγγράφως ο αρμόδιος εισαγγελέας ή το δικαστήριο εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. σχετικά με τη διαδικαστική εξέλιξη της οφειλής, τρεις τουλάχιστον ημέρες πριν τη δικάσιμο. Πρόκειται για μία ρύθμιση, η οποία εισήχθη με τον ν. 3943/2011 και προκάλεσε έντονη διχογνωμία και αμφισβήτηση τόσο στη θεωρία όσο και στη νομολογία. Η ίδια ρύθμιση εντάχθηκε και στο άρθρο 68 παρ. 5 ΚΦΕ σχετικά με το αδίκημα της φοροδιαφυγής. Σχετικά, λοιπόν, με την προαναφερθείσα νομοθετική επιλογή εκδόθηκε η ΕγκΕισΑΠ 5/2012<sup>264</sup> έγιναν δεκτά τα εξής: *«Κατά το χρονικό διάστημα που ισχύει η διάταξη αυτή, παρά το ότι σε ορισμένες περιπτώσεις είχε προηγηθεί έγκαιρη ενημέρωση του αρμόδιου εισαγγελέα από τις υπηρεσίες των κατά τόπους Δ.Ο.Υ. περί της διαδικαστικής εξέλιξης της οφειλής, και ειδικότερα περί της υπαγωγής της ή μη σε διευκόλυνση τμηματικής καταβολής, ρύθμιση καταβολής*

---

κατηγορητηρίου και επομένως αυτεπάγγελτα το δικαστήριο τα λαμβάνει. Σύμφωνα με τον Βασίλειο Αδάμπα η πρώτη προσέγγιση είναι και η ορθότερη, καθόσον τα εν λόγω έγγραφα που προσιδιάζουν το αντικείμενο του αδικήματος, δεν παύουν να αποτελούν έγγραφα, τα οποία είναι αναγκαίο να αναγνωστούν, εφόσον τούτο αξιολογηθεί από το δικαστήριο. (Β. Ι. Αδάμπα, Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους (άρθρο 25 ν. 1882/1990), 2018, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 333.

<sup>260</sup>Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 8 τίθεται όπως προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 περ. β Ν. 3943/2011.

<sup>261</sup>Β. Ι. Αδάμπα, ό.π., σελ. 333 επ.

<sup>262</sup>Με τον νέο ΚΠΔ η διάταξη του άρθρου 210 παρέμεινε ίδια με την προσθήκη μόνο του στοιχείου β'.

<sup>263</sup>Άρθρο 25 παρ. 1 ν. 1882/1990

<sup>264</sup>ΠοινΔικ 2012. 1103

της σε δόσεις, χορήγηση αναστολής με αναφορά των λόγων της κλπ., παρατηρήθηκε το φαινόμενο να αναβάλλεται η εκδίκαση των υποθέσεων που αφορούσαν παράβαση των διατάξεων του άρθρου 25 παρ. 1 του ν. 1882/1990, προκειμένου να εμφανιστούν οι απουσιάζοντες μάρτυρες των Δ.Ο.Υ., με την ταυτόχρονη επιβολή σ' αυτούς ποινών λιπομαρτυρίας, με συνέπεια αφενός μεν να διαταράσσεται η εύρυθμη λειτουργία των οικονομικών υπηρεσιών, αφού οι υπάλληλοι τους εξαναγκάζονται να απουσιάζουν σε εργάσιμες ημέρες και ώρες από τις θέσεις τους, προκειμένου να ζητήσουν την ανάκληση των ποινών που τους έχουν επιβληθεί για λιπομαρτυρίες, χωρίς η παρουσία τους να προσθέτει οτιδήποτε στην ουσιαστική εκδίκαση των υποθέσεων, αφετέρου δε να υποβάλλονται στο Υπουργείο Δικαιοσύνης και εμάς εύλογα παράπονα από επιτελικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Επειδή η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 εδ. β' του ν. 3943/2011 είναι ειδική σε σχέση με τις διατάξεις του ΚΠΔ που αναφέρονται στην υποχρέωση εμφάνισης στο ακροατήριο των μαρτύρων που η μαρτυρία τους κρίθηκε απαραίτητη κατά την παραπομπή του κατηγορουμένου, είναι προφανές ότι η ακολουθούμενη από τα δικαστήρια πρακτική της επιβολής ποινών λιπομαρτυρίας στις ως άνω περιπτώσεις, καίτοι η εμφάνιση των μαρτύρων δεν ήταν υποχρεωτική, δεν είναι σύννομη και θέτει εκποδών το σαφές γράμμα του νόμου». Ωστόσο, τα δικαστήρια<sup>265</sup> δεν φάνηκε να τάσσονται υπέρ της προαναφερθείσας εισαγγελικής εγκυκλίου. Ενδεικτικά αξίζει να αναφερθεί ότι η εισαγγελική πρόταση, η οποία δεν έγινε δεκτή είχε ως εξής: «Σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 εδ. α' ΕΣΔΑ «παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικαίως (...)», ενώ, σύμφωνα με την παρ. 3 στοιχ. δ' του ίδιου άρθρου «πας κατηγορούμενος έχει δικαίωμα να εξέταση ή ζήτηση όπως εξετασθώσιν μάρτυρες κατηγορίας και επιτυχή την πρόσκλησιν και εξέτασιν των μαρτύρων υπερασπίσεως υπό τους αυτούς όρους ως των μαρτύρων κατηγορίας». Ερμηνεύοντας τις ως άνω διατάξεις της ΕΣΔΑ, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (: ΕΔΔΑ) έχει κρίνει πως όλα τα αποδεικτικά στοιχεία, συνεπώς και οι μάρτυρες, πρέπει να παρουσιάζονται ενώπιον του κατηγορουμένου σε μία δημόσια ακροαματική διαδικασία, αποσκοπώντας στην ανάπτυξη μίας κατ' αντιδικία συζήτησης, όπου τόσο η κατηγορία όσο και η υπεράσπιση λαμβάνουν γνώση και σχολιάζουν τις παρατηρήσεις που υποβάλλονται και τις αποδείξεις που προσκομίζονται. Με άλλα λόγια, είναι αναγκαίο να παρέχεται στον κατηγορούμενο επαρκής και κατάλληλη δυνατότητα να αντικρούσει μία επιβαρυντική μαρτυρική κατάθεση και να θέσει απευθείας ερωτήσεις στο μάρτυρα κατηγορίας (βλ. ΕΔΔΑ Υπόθεση Παπαγεωργίου κατά Ελλάδας, απόφαση της 9.5.2003, ΝοΒ 2003,1535, με παρατ. Αργυρόπουλου

<sup>265</sup>Βλ. ενδεικτικά ΜονΠλημΘες 27359/2012, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

*X., ΕΔΔΑ Υπόθεση HulkiQunes κατά Τουρκίας, απόφαση της 19.6.2003, ΕΔΔΑ Υπόθεση Luca κατά Ιταλίας, απόφαση της 27.2.2001, ΕΔΔΑ, Υπόθεση P.S. κατά Γερμανίας, απόφαση της 20.12.2001, ΕΔΔΑ Υπόθεση A.M. κατά Ιταλίας, της 14.12.1999, ΕΔΔΑ Υπόθεση FerranteUi και Santangetlo κατά Ιταλίας, απόφαση της 7.8.1996, ΕΔΔΑ Υπόθεση Isgro κατά Ιταλίας της 19.2.1996, ΕΔΔΑ, Υπόθεση Kostovski κατά Ολλανδίας της 20.11.1989)· γίνεται δηλαδή δεκτό ότι η εγγύηση του άρθρου 6 παρ. 3 στοιχ. δ` ΕΣΔΑ καταδεικνύει μία χαρακτηριστική πτυχή του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη, την κατ` αντιδικία διεξαγωγή της διαδικασίας (Βλ. Αργυρόπουλου X., ό.π., Πουλαράκη E., Η νομολογία του ΕΔΔΑ αναφορικά με την απόδειξη στην ποινική δίκη, ΠοινΔικ 2008,1102, και υποσημ. 64-βλ. και Τσόλκα O., Το δικαίωμα του κατηγορουμένου να εξετάζει «μάρτυρες κατηγορίας» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 3 δ` της ΕΣΔΑ, ΠοινΧρ 2006,87). Στο πλαίσιο αυτό, σύμφωνα με το ΕΔΔΑ, μόνο κατ` εξαίρεση επιτρέπεται στις δικαστικές αρχές να αξιοποιούν καταθέσεις που λήφθηκαν στο στάδιο της προδικασίας, ιδίως όταν υπάρχει αδυναμία εκ νέου λήψεως αυτών ενώπιον του ακροατηρίου συνεπεία αντικειμενικών δεδομένων, όπως ο θάνατος του μάρτυρα, ή λόγω ασθενείας του (βλ. ΕΔΔΑ Υπόθεση Craxi κατά Ιταλίας, απόφαση της 5.12.2002 επίσης, βλ. Πουλαράκη E., ό.π.). Και εδώ ωστόσο, ομολογείται πως τα δικαιώματα υπεράσπισης περιορίζονται κατά τρόπο ασύμβατο προς τις εγγυήσεις του άρθρου 6 ΕΣΔΑ, όταν μία καταδίκη θεμελιώνεται αποκλειστικά ή κατ` αποφασιστικό τρόπο σε καταθέσεις μαρτύρων που ο κατηγορούμενος δεν είχε τη δυνατότητα να εξετάσει τόσο κατά την προδικασία, όσο και κατά το ακροατήριο (βλ. ΕΔΔΑ Υπόθεση P.S κατά Γερμανίας, απόφαση της 20.12.2001, ΕΔΔΑ Υπόθεση Delta κατά Γαλλίας, απόφαση της 23.1.1991). Έχοντας κατά νου τις ως άνω παραδοχές, μπορούμε με ευχέρεια να αχθούμε στο συμπέρασμα ότι η νεοπαγής πρόβλεψη του άρθρου 25 παρ. 8 εδ. β` Ν 1882/1990, στο βαθμό που κρίνει επαρκή την εκ μέρους της ΔΟΥ ενημέρωση του δικαστηρίου ή του εισαγγελέα, είναι αντίθετη στις υπερνομοθετικής ισχύος επιταγές του άρθρου 6 παρ. 3 στοιχ. δ` της ΕΣΔΑ, επιπλέον όμως και στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντ. Η προσέγγιση αυτή δεν είναι δυνατό να κλονισθεί υπό το βάρος τυχόν ισχυρισμού σύμφωνα με τον οποίο πρόκειται για ειδική διάταξη, αφού ο αναμφίβολα ειδικός της χαρακτήρας δεν την καθιστά συμβατή με την ΕΣΔΑ και το Σύνταγμα».*

Η παραπάνω όμως απόφαση κατέληξε στο εξής αποτέλεσμα: «Ο κατηγορούμενος, διά του ανωτέρω πληρεξούσιου δικηγόρου του, ζητεί την αναβολή της υποθέσεως, προς το σκοπό κλήσεως και αυτοπρόσωπης εμφάνισης του μάρτυρος υπαλλήλου, επικαλούμενος αντίθεση του άρθρου 3 παρ. ΙΒ` του Ν 3943/2011 στις διατάξεις του Συντάγματος και της ΕΣΔΑ, ωστόσο, κατά

την κρίση του Δικαστηρίου, περίπτωση μη εφαρμογής του παραπάνω άρθρου δεν συντρέχει για την εν λόγω αιτία, δεδομένου ότι ο ίδιος (κατηγορούμενος) δεν έθεσε ζητήματα τα οποία χρήζουν διαλεύκανσης, μέσω ερωτήσεων προς τον αρμόδιο υπάλληλο της ΔΟΥ, ώστε να αξιολογείται από το παρόν Δικαστήριο ότι η απουσία αυτού κατά τη σημερινή δικάσιμο στερεί από αυτόν πράγματι το δικαίωμα υποβολής ερωτήσεων».

Σύμφωνα με τη θεωρία τόσο ο Εισαγγελέας Πρωτοδικών, κ. Αδάμπας Βασίλειος<sup>266</sup> όσο και κ. Δημήτρηνας ασπάζονται την εξής άποψη: «... I. Είχε επισημανθεί από καιρό ότι η ανάγνωση της κατάθεσης του μάρτυρα σε κάθε περίπτωση απουσίας του «παραβιάζει κατάφωρα τις αρχές: της προφορικότητας (:αφού δεν υπάρχει ζωντανή επικοινωνία δικαστηρίου μάρτυρα), της αμεσότητας (:μία και δεν εξασφαλίζεται προσωπική επαφή του κρίνονται και αποδεικτικού στοιχείου) και της κατ' αντιδικία διεξαγωγής της δίκης (: ενόψει του ότι οι διάδικοι δεν συμμετέχουν ουσιαστικά στην εξέταση του υπό κρίση αποδεικτικού μέσου). Στο επίπεδο της εγχώριας νομολογίας το σχετικό ζήτημα δεν αντιμετωπίστηκε από την αρχή με σταθερότητα αφού μπορεί κανείς να διακρίνει δύο περιόδους: η πρώτη διαμορφώθηκε πριν από το έτος 1999 (:κύριο χαρακτηριστικό της ήταν η αναγνώριση απεριόριστης δυνατότητας ανάγνωσης μαρτυρικών καταθέσεων, ακόμα και όταν δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του άρθρου 365 παρ. 1 ΚΠΔ), ενώ η δεύτερη εμφανίστηκε μετά την αποτύπωση της μειοψηφίας του Αντιπροέδρου του ΑΠ (Κρουσταλάκη στην ΑΠ 1286/1999 (:χαρακτηριστικό της είναι η – σε μεγάλο βαθμό και διάφορες παραλλαγές – εξάρτηση της ανάγνωσης των μαρτυρικών καταθέσεων από τις αντιρρήσεις ή τη σύμφωνη γνώμη του κατηγορουμένου ή του συνηγόρου του). Ωστόσο, η υπό κρίση πρόβλεψη είναι – κατά το μάλλον ή ήττον – καινοφανής, στο βαθμό που επιδιώκει να αναπληρώσει την απουσία του μάρτυρα κατηγορίας στο ακροατήριο, από μία «έγγραφο ενημέρωση του εισαγγελέα ή του δικαστηρίου εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. για τη διαδικαστική εξέλιξη της οφειλής» και όχι από την ανάγνωση της μαρτυρικής του κατάθεσης (:η οποία λήφθηκε ενδεχομένως στην προδικασία). Υπό την εκδοχή αυτή η κατάφωρη παραβίαση των αρχών της προφορικότητας, της αμεσότητας και της κατ' αντιδικία διεξαγωγής της ποινικής δίκης είναι αυταπόδεικτη... II. Παράλληλα είναι γνωστό ότι στο άρθρο 6 παρ. 3 εδ. δ' της Ε.Σ.Δ.Α. προβλέπεται ρητά ότι: «Ειδικότερον, πας κατηγορούμενος έχει δικαίωμα: ... να εξετάση ή ζητήση όπως εξετασθώσιν οι μάρτυρες κατηγορίας και επιτύχη την πρόσκλησιν και εξετάση των μαρτύρων υπερασπίσεως υπό τους αυτούς

---

<sup>266</sup>Β. Ι. Αδάμπας, ό.π., σελ. 340επ., καθώς και στην εκεί αναφερόμενη βιβλιογραφία και υποσημειώσεις, ενδεικτικά βλ. Γ. Δημήτρηνας, Παρατηρήσεις στην ΜονΠλημΘες 27359/2012, ΠοινΔικ 2013, σελ. 24 επ.

όρους ως των μαρτύρων κατηγορίας». Όπως προσφυνώς επισημαίνεται το δικαίωμα του άρθρου 6 παρ. 3 εδ. δ' Ε.Σ.Δ.Α. αναλύεται σε δύο συνιστώσες: α) το δικαίωμα του κατηγορουμένου να θέτει απευθείας ερωτήσεις στον μάρτυρα, β) το δικαίωμα να αμφισβητεί με δηλώσεις ή παρατηρήσεις το περιεχόμενο των μαρτυρικών καταθέσεων. Σταθερή προς την κατεύθυνση της διασφάλισης του δικαιώματος του κατηγορουμένου να έχει την «επαρκή και κατάλληλη ευκαιρία» να αμφισβητεί τις αποδείξεις και να υποβάλλει ερωτήσεις στο μάρτυρα κατηγορίας είναι άλλωστε και η σχετική νομολογία του Ε.Δ.Δ.Α., γεγονός που επισημαίνεται με σαφήνεια (και ενδεικτικές παραπομπές) στην οικεία εισαγγελική πρόταση στην απόφαση που δημοσιεύεται εδώ.

Αναγκαία, ωστόσο, είναι στο σημείο αυτό η εξής επισήμανση: σε περιπτώσεις σαν και αυτή που απασχόλησε το Μονομελές Πλημμελειοδικείο Θεσσαλονίκης είναι απολύτως βέβαιο ότι δεν υπάρχει κανένα προηγούμενο στάδιο (π.χ. προδικασία), στο οποίο να παρασχέθηκε στον κατηγορούμενο η δυνατότητα να εξετάσει το μάρτυρα κατηγορίας. Έτσι, ασφαλής είναι η διαπίστωση ότι το από το άρθρο 6 παρ. 3 εδ. δ' Ε.Σ.Δ.Α. δικαίωμα του κατηγορουμένου παραβιάζεται ανεπανόρθωτα στο βαθμό που η επ' ακροατηρίω στέρησή του δεν αντισταθμίζεται με τη παροχή κάποιας αντίστοιχης δυνατότητας σε προγενέστερο στάδιο της δίκης (:προδικασία). Αν μάλιστα ληφθεί υπόψη ότι στα αδικήματα της «μη καταβολής χρεών στο δημόσιο», όπως άλλωστε συμβαίνει και στα «εγκλήματα φοροδιαφυγής», συχνά ο μάρτυρας κατηγορίας είναι ο ίδιος και το «όργανο ελέγχου» (:ο οποίος κατ' εξαίρεση – αν και προανακριτικός υπάλληλος – επιτρέπεται να εξεταστεί και ως μάρτυρας στην ποινική δίκη) καθίσταται σαφές ότι η μαρτυρική κατάθεσή του και από τον έλεγχο του κατηγορουμένου εκφεύγει (:σε οποιοδήποτε στάδιο της δίκης) και το αποτέλεσμα της αποδεικτικής διαδικασίας ουσιωδώς επηρεάζει. Αυτό έχει σαν τελικό αποτέλεσμα να παραβιάζεται το κατ' άρθρο 6 παρ. 3 εδ. δ' Ε.Σ.Δ.Α. δικαίωμα του κατηγορουμένου σε τέτοιο βαθμό, ώστε να αναιρείται ο συνολικός δίκαιος χαρακτήρας της δίκης (:άρθρο 6 παρ. 1 εδ. α' Ε.Σ.Δ.Α. «παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσις του δικασθή δικάως, δημοσία...»)...».

Λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω, είναι αναγκαίο να επισημανθούν οι εξής κάτωθι παρατηρήσεις<sup>267</sup>: (α) η παράγραφος 8 εδάφιο β' του άρθρου 25 ν. 1882/1990 κάνει λόγο για μη υποχρεωτική εμφάνιση του μάρτυρα. Εφόσον ο νομοθέτης χρησιμοποιεί τη συγκεκριμένη διατύπωση, πρόδηλο είναι ότι ο υπάλληλος έχει κληθεί από τον εισαγγελέα ως μάρτυρας. (β) υπάρχει η άποψη ότι μεταξύ του άρθρου 209 προϊσχύσαντος ΚΠΔ και του άρθρ. 25 παρ. 7 ν.

<sup>267</sup>Β. Ι. Αδάμπα, ό.π., σελ. 343επ., καθώς και στην εκεί αναφερόμενη βιβλιογραφία και υποσημειώσεις.



1882/1990 υπάρχει σχέση γενικού προς ειδικού, με αποτέλεσμα να υπερισχύει η τελευταία διάταξη ως μερικότερη – ειδικότερη. Το άρθρο 209 του προϊσχύσαντος ΚΠΔ κάνει λόγο για εξαιρέσεις ρητές αναφερόμενες στον Κώδικα, με στόχο την προστασία του ευάλωτου<sup>268</sup> μάρτυρα ή την ιδιότητά<sup>269</sup> του και όχι βεβαίως την «διευκόλυνση των υπαλλήλων να αποφύγουν την ταλαιπωρία της παρουσία τους στο ακροατήριο. Σε κάθε περίπτωση η σχέση ειδικού προς γενικό δεν κρίνεται αρκετή<sup>270</sup>. (γ) η έγγραφη ενημέρωση του δικαστηρίου ή του εισαγγελέα από τον υπάλληλο είναι έγγραφο, για την πιστοποίηση του περιεχομένου του οποίου δεν απαιτείται η παρουσία του. Το έγγραφο αυτό δεν υποκαθιστά σε καμία περίπτωση το μάρτυρα που επέλεξε ο εισαγγελέας να κλητεύσει. (δ) η ρύθμιση του άρθρου 25 παρ. 8 που επιτρέπει τον μάρτυρα που καλείται να εμφανιστεί στο δικαστήριο να απαλλαγεί από την υποχρέωσή του αυτή μέσω μιας έγγραφης ενημέρωσης, ισοδυναμεί με το γεγονός ότι ο μάρτυρας εκθέτει ό, τι θέλει σε ένα έγγραφο αποφεύγοντας τη προφορική – διά ζώσα αμφισβήτηση των ισχυρισμών του από την πλευρά του κατηγορουμένου. (ε) ο νομοθέτης με τη συγκεκριμένη επιλογή του είναι σαν να θεωρεί ότι το αδίκημα της «φορο-υπερημερίας» και της φοροδιαφυγής είναι πολύ απλά στην διάγνωσή τους από ένα Ποινικό Δικαστήριο και κατ' επέκταση υπονοείται ότι ο μάρτυρας – υπάλληλος δεν έχει κάτι να προσθέσει ουσιαστικό στην ακροαματική διαδικασία. (στ) τέλος, στην δικαστηριακή πρακτική είναι φανερό πως τις περισσότερες φορές τα έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης είναι ελλιπή και δεν προσφέρουν τα δέοντα στην αποδεικτική διαδικασία της υπόθεσης. Συνήθως τα έγγραφα που παρουσιάζονται ενώπιον του Δικαστηρίου αναφέρουν ποιο ποσό οφείλεται και ποιο ποσό έχει εξοφληθεί (αν έχει γίνει εξόφληση κάποιου ποσού), ενώ συχνά υπολογίζονται εσφαλμένα οι προσαυξήσεις μέχρι και το χρονικό σημείο εκδίκασης της υπόθεσης. Όμως, εξ' εγγράφων δεν προκύπτει ούτε σε ποια χρέη καταλογίζονται οι καταβολές (εάν τυχόν έχει προβεί σε καταβολή ο υπόχρεος), ούτε εάν έχει ασκηθεί προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια, ούτε εάν έχει αποφασίσει ο Διοικητικός Δικαστής αναστολή

---

<sup>268</sup>Ευάλωτοι μάρτυρες είναι λ.χ. οι ανήλικοι, για τους οποίους έχει προβλεφθεί ειδικότερη διαδικασία: ενδεικτικά: άρθρο 226Α (: μαρτυρική κατάθεση ανήλικων θυμάτων προσβολής προσωπικής και γενετήσιας ελευθερίας), άρθρο 226Β (: μαρτυρική κατάθεση θυμάτων εμπορίας ανθρώπων και σωματεμπορίας.

<sup>269</sup>Τα πρόσωπα με ορισμένα ιδιότητα (λ.χ. Υπουργοί) εξετάζονται με συγκεκριμένο τρόπο (λ.χ. λήψη μαρτυρικής κατάθεσης στην οικία τους), βλ. άρθρα 215, 216 ΚΠΔ.

<sup>270</sup>Σύμφωνα με τον νέο ΚΠΔ στο άρθρο 209 προστέθηκε νέα παράγραφος, η οποία προβλέπει ότι «Όποιος διενεργεί ανάκριση ή και το δικαστήριο μπορεί να μην εξετάσει κάποιο μάρτυρα που είναι παράφρονος ή βρίσκεται προφανώς σε τέτοια διανοητική κατάσταση, ώστε να μην είναι σε θέση να παραστήσει τα γεγονότα όπως έχουν συμβεί». Θα μπορούσε να υποστηριχθεί η άποψη ότι η προσθήκη της παρ. 2 ενισχύει την σκέψη ότι ο νομοθέτης στοχεύει στην προστασία ευάλωτου μάρτυρα ή μάρτυρα με ορισμένη ιδιότητα, στο μέτρο που παρέχει τη δυνατότητα στον δικαστή να μην εξετάσει μάρτυρα, ο οποίος είναι λ.χ. παράφρονος.

εκτέλεσης καταβολών των χρεών ή εάν έχει εκδοθεί απόφαση επί της προσφυγής. Επιπλέον είναι θολό το σημείο του τρόπου υπολογισμού των χρεών (πραγματικός ή εξωλογιστικός υπολογισμός) και δεν γνωρίζει ο δικαστής ποια η στάση του ελεγχόμενου μέχρι το ληξιπρόθεσμο των χρεών. Για όλους αυτούς τους λόγους συχνά το Ποινικό Δικαστήριο αναγκάζεται να αναβάλει τις υποθέσεις αυτές ώστε να διευκρινιστούν σε «δεύτερο χρόνο» όλα τα ανωτέρω ζητήματα.

## 12. Ζητήματα συρροής

Με το αδίκημα της φοροδιαφυγής, αυτό που τίθεται σε κίνδυνο ή βλάπτεται είναι η οικονομική υπόσταση της φορολογικής αξίωσης, στην περίπτωση όμως της παράνομης είσπραξης Φ.Π.Α. με εξαπάτηση της φορολογικής αρχής πλήττεται η υφιστάμενη περιουσία του Δημοσίου σε απολύτως συγκεκριμένο μέγεθός της. Ο εντοπισμός του εννόμου αγαθού που πλήττεται με τα φορολογικά αδικήματα έχει ιδιαίτερη πρακτική σημασία επειδή καθορίζει τη λύση που θα δοθεί στο πρόβλημα της συρροής των διατάξεων της φοροδιαφυγής με τη διάταξη της απάτης ή και της πλαστογραφίας του ειδικού μέρους του Ποινικού Κώδικα. Έχει κριθεί ότι εφόσον η απάτη ή και η πλαστογραφία συνιστούν στοιχεία τέλεσης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, το άδικο εξαντλείται στη ζημία του Δημοσίου από τη διαφυγή του αντίστοιχα οφειλόμενου φόρου με αποτέλεσμα να χαρακτηρίζουμε τη συρροή ως φαινομενική και να εφαρμόζονται οι διατάξεις για τη φοροδιαφυγή ως ειδικότερες και ευμενέστερες<sup>271</sup>.

Αν όμως πέρα από το σκοπό της διαφυγής φόρου η πράξη της φοροδιαφυγής έχει και άλλο προορισμό και παράγει και άλλες συνέπειες ή ο δράστης επιδιώκει ή προσπορίζει και άλλο τυχόν υπέρ αυτού όφελος από το αντίστοιχο ποσό φόρου που διαφεύγει (με αντίστοιχη άλλη ζημία του Δημοσίου ή άλλου) η συρροή τότε θα είναι αληθινή.

Σε ότι αφορά το αδίκημα της παράνομης επιστροφής Φ.Π.Α. το προσβαλλόμενο αγαθό είναι η ενεστώσα περιουσία του Δημοσίου. Η άποψη ότι μεταξύ της διάταξης αυτής και της απάτης υφίσταται φαινομενική συρροή στην οποία η διάταξη περί φοροδιαφυγής απωθεί ως ειδικότερη της διάταξη της απάτης, είναι συνεπής προς την επιλογή του νομοθέτη να

---

<sup>271</sup>Χ. Καραμπέλη, Ζητήματα συρροής μεταξύ των αδικημάτων φοροδιαφυγής και του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, ΠοινΔικ 10/2016, σελ. 875-884.

χαρακτηρίσει ως φοροδιαφυγή αυτή τη συγκεκριμένη μορφή απάτης, επιφυλάσσοντάς της την ίδια μεταχείριση με τα άλλα φορολογικά αδικήματα, παρά την ιδιαίτερη απαξία της.

Το έγκλημα του **άρθρου 25 του ν. 1882/1990** δεν αφορά αποκλειστικά φορολογικά έσοδα του Δημοσίου αλλά **εν γένει κάθε βεβαιωμένη και ληξιπρόθεσμη οφειλή** έναντι του Δημοσίου ή των ΝΠΔΔ ή επιχειρήσεων και οργανισμών του ευρύτερου Δημοσίου τομέα ανεξάρτητα από την αιτία γέννησής του που εισπράττεται από τις Δ.Ο.Υ. ή τα Τελωνεία. Οι χρηματικές αυτές απαιτήσεις του Δημοσίου και των τρίτων που εμπίπτουν στο πεδίο προστασίας του άρθρου 25 δεν είναι αναγκαίο να έχουν κριθεί από κάποια δικαστική αρχή ως προς τη νομική και ουσιαστική βασιμότητά τους. Έτσι τελικά και ενόψει του γεγονότος ότι τα ποινικά δικαστήρια αρνούνται συστηματικά να μπαίνουν σε παρεμπόδιοντα έλεγχο της νομιμότητας των ταμειακώς βεβαιωμένων χρεών για τη μη καταβολή των οποίων ασκείται δίωξη, δεν αποκλείεται να καταδικάζεται αμετάκλητα ένας πολίτης για χρέος το οποίο αποδεικνύεται εκ των υστέρων με αμετάκλητη απόφαση διοικητικού ή πολιτικού δικαστηρίου ως ανύπαρκτο ή μικρότερο αυτού που είχε εγγραφεί στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. ή του Τελωνείου. Η ποινική ευθύνη συνδέεται αποκλειστικά με το κριτήριο της υπερημερίας καταβολής.

Επιχειρήματα υπέρ της **φαινόμενης κατ' ιδέαν συρροής** (των αδικημάτων της φοροδιαφυγής και της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο): εκτός από μέρος της νομολογίας έχει υποστηριχθεί και στη θεωρία<sup>272</sup> πως το εξεταζόμενο ζήτημα μπορεί να αντιμετωπιστεί με την εφαρμογή μόνο της διάταξης του άρθρου 8 του ν. 4337/2015, της μη καταβολής ούσης μη τιμωρητής υστέρως πράξεως. **Υπερισχύει δηλαδή η φοροδιαφυγή διότι φέρει ως επιπλέον στοιχεία σε επίπεδο υποκειμενικής υπόστασης τον σκοπό αποφυγής πληρωμής και σε επίπεδο αντικειμενικής υπόστασης μερικές φορές την εξαπάτηση της φορολογικής αρχής, επιπλέον δε προβλέπεται γι' αυτό αφηρημένα και βαρύτερη κύρωση.** Από την άλλη του αδικήμα του άρθρου 25 του ν. 1882/1990 προϋποθέτει την ταμειακή βεβαίωση και το ληξιπρόθεσμο του χρέους, δηλαδή πρόκειται για έγκλημα που πάντοτε αφορά τη φορολογική υπερημερία οποιουδήποτε χρέους.

Επιχειρήματα **υπέρ της αληθινής συρροής**: Από τη διατύπωση του άρθρου 25 παρ. 1 του ν. 1882/1990 προκύπτει ότι για τη στοιχειοθέτησή του δεν λαμβάνεται υπόψη μόνο το αρχικό χρέος (κεφάλαιο) αλλά συνυπολογίζονται οι επ' αυτού τόκοι ή προσαυξήσεις κάτι που

---

<sup>272</sup>B. Ι. Αδάμπα, Παρατηρήσεις στην Α.Π. 347/2013, ΠΟΙΝΔΙΚ., 2013, 1094.

δεν προβλέπεται στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ.. Υποστηρίζεται ότι το άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ. προστατεύει όχι μόνο την περιουσία αλλά και την ιδιοκτησία του Ελληνικού Δημοσίου ενώ το άρθρο 25 προστατεύει αποκλειστικά περιουσιακές αξιώσεις του Ελληνικού Δημοσίου.

**Οι αξιόποινες πράξεις της φοροδιαφυγής επικρατούν ως ειδικές και έτσι αποκλείουν την εφαρμογή της υπεξαίρεσης κατά το άρθρο 375 Π.Κ.** ακόμα και όταν στην τελευταία λόγω συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 1 του ν. 1608/1950 απειλείται ποινή βαρύτερη και μάλιστα σε βαθμό κακουργήματος. Στο μέτρο λοιπόν που κολάζεται με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ. μία ειδική μορφή υπεξαίρεσης (παρακράτηση Φ.Π.Α. ή άλλου παρακρατούμενου φόρου) ή μία ειδική μορφή απάτης (απατηλή επιστροφή Φ.Π.Α.), υπάρχει ούτως ή άλλως αξιόποινος και όχι απλά μία φορολογική αξίωση της Πολιτείας.

Χαρακτηριστική είναι η υπ' αριθμόν 9/2014 ΑΠ(ποινικό), σύμφωνα με την οποία «...φαινομένη κατ' ιδέα συρροή υπάρχει στην περίπτωση, κατά την οποία περισσότεροι ποινικοί νόμοι καλύπτουν την όλη απαξία και υπόσταση (αντικειμενική και υποκειμενική) της αξιόποινης πράξεως και τελούν μεταξύ τους σε σχέση γενικού και ειδικού, οπότε ισχύει η αρχή της ειδικότητας, κατά την οποία ο ειδικός νόμος αποκλείει την εφαρμογή του γενικού, με βάση τον κανόνα "τα ειδικά των γενικών επικρατέστερα". Ο ειδικός νόμος υπερισχύει του γενικού, εκτός αν διαλαμβάνεται σ' αυτόν (ειδικό) ρήτρα επικουρικότητας, γιατί τότε η εξακρίβωση της αξιολογικής σχέσεως των υπό σύγκριση ποινικών νόμων έγινε ήδη και μάλιστα κατά τρόπο αυθεντικό από το νομοθέτη. Έτσι, σε περίπτωση υπάρξεως ρήτρας επικουρικότητας στον ειδικό νόμο, εφαρμοστέος είναι ο νόμος που προβλέπει τη βαρύτερη ποινή, η οποία προσδιορίζεται από το είδος αυτής και τα νομοθετικά πλαίσια του ανώτατου και κατώτατου ορίου, αλλιώς, σε περίπτωση ανυπαρξίας τέτοιας ρήτρας, εφαρμοστέος είναι ο επιεικέστερος ειδικός ποινικός νόμος (Ολ.Α.Π. 179/1990, 643-644/1988). Εξάλλου, κατά τη διάταξη του άρθρου 375 παρ.1 Π.Κ., όπως αυτή ίσχυε κατά τον κρίσιμο στην προκειμένη περίπτωση χρόνο, "όποιος ιδιοποιείται παρανόμως ξένο (ολικά ή εν μέρει) κινητό πράγμα που περιήλθε στην κατοχή του με οποιονδήποτε τρόπο τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι δύο ετών και, αν το αντικείμενο της υπεξαίρεσης είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, με φυλάκιση τουλάχιστον ενός έτους", ενώ σε περίπτωση συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 1 του Ν. 1608/1950, όπως ισχύει (όταν, δηλαδή, το εν λόγω αδίκημα στρέφεται κατά του Δημοσίου κλπ), απειλείται ποινή βαρύτερη και, μάλιστα, σε βαθμό κακουργήματος. Από την ανωτέρω διάταξη συνάγεται, ότι το έγκλημα της

υπεξαίρεσως πραγματούται, αντικειμενικώς μεν, με την από το δράστη παράνομη, ήτοι χωρίς τη συναίνεση του ιδιοκτήτη ή χωρίς άλλο δικαίωμα που παρέχεται σ' αυτόν από το νόμο, ιδιοποίηση ξένου (ολικά ή εν μέρει) κινητού πράγματος, που περιήλθε και βρίσκεται με οποιονδήποτε τρόπο στην κατοχή αυτού, υποκειμενικώς δε με τη γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, ότι το πράγμα είναι ξένο, δηλαδή δεν ανήκει στην κυριότητα του δράστη, κατά την έννοια του Αστικού Κώδικα, και τη θέληση ή την αποδοχή αυτού να το ενσωματώσει στην περιουσία του, χωρίς νόμιμο δικαιολογητικό λόγο. Περαιτέρω, κατά το άρθρο 18 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, **το έγκλημα της φοροδιαφυγής** διαπράττει και όποιος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς αυτόν, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιο φόρο. Η ειδική αυτή διάταξη, που αναφέρεται στην αξιόποινη φοροδιαφυγή, ενόψει των εκτεθέντων στην αρχή, **επικρατεί και αποκλείει την εφαρμογή της πιο πάνω γενικής περί υπεξαίρεσως διατάξεως του άρθρου 375 Π.Κ., έστω κι αν η τελευταία, λόγω του χαρακτήρα του κακούργηματος που προσλαμβάνει, ως εκ της συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 1 του Ν. 1608/1950, απειλεί βαρύτερη ποινή, γιατί δεν διαλαμβάνει ρήτρα επικουρικότητάς της...».**

Συμπερασματικά, λοιπόν, καταλήγουμε ότι **το αδίκημα του άρθρου 66 παρ. 1 περ. β', 2, 3, 4 και 6 ΚΦΔ συρρέει καταρχήν αληθινά με τα αδικήματα του άρθρου 66 παρ. 1 περ. α' και γ' του ΚΦΔ, ενόψει της ετερότητας των προσβαλλόμενων κατηγοριών φορολογικών αξιώσεων, ακόμα και στη περίπτωση κατά την οποία αφορούν το ίδιο φορολογικό ή διαχειριστικό έτος και η τέλεσή τους εντάσσεται στο ίδιο βιοτικό συμβάν.** Το ίδιο ισχύει και όταν ο δράστης πραγματώνει μέσα στο ίδιο έτος ή χρήση περισσότερες φορές το αδίκημα της φοροδιαφυγής του άρθρου 66 παρ. 1 περ. β', 2, 3, 4 και 6, με πράξεις όμως που κατατείνουν στη διαφυγή διαφορετικών φόρων (λ.χ. ΦΠΑ και ΦΜΥ). Επιπλέον **το αδίκημα του άρθρου 66 παρ. 1 περ. β', 2, 3, 4 και 6, συρρέει φαινομενικά με εκείνο της παρ. 5, με τα τελευταία να απωθούνται με βάση της ρητής ρήτρας επικουρικότητας που βρίσκεται στην παρ. 5, όταν οι πράξεις αυτές εμφανίζονται ως προπαρασκευαστικές ή υποστηρικτικές του αδικήματος του άρθρου 66 παρ. 1 περ. β', 2, 3, 4 και 6.**

Μεταξύ του αδικήματος του άρθρου 66 παρ. 1 περ. β', 2, 3, 4 και 6 και της απάτης<sup>273</sup> (ΠΚ 386) υπάρχει φαινομενική κατ' ιδέαν συρροή. Το ίδιο συμβαίνει και με το αδίκημα της υπεξαίρεσης<sup>274</sup>. Και στις δύο περιπτώσεις απωθούνται τα αδικήματα του ΠΚ με βάση την αρχή της ειδικότητας – την άποψη αυτή υποστηρίζει τόσο η θεωρία<sup>275</sup> όσο και η νομολογία<sup>276</sup>.

### **13. Αρχές του ποινικού δικαίου που δεν εφαρμόζονται κατά την επιβολή των φορολογικών διοικητικών κυρώσεων**

Παρά το γεγονός ότι από το νομοθέτημα του 1997 και έπειτα το ποινικό δίκαιο άρχισε να εφαρμόζεται ως κύρωση για φορολογικές παραβάσεις ωστόσο υπάρχουν ορισμένες βασικές εφαρμογές του ποινικού δικαίου που δεν βρίσκουν εφαρμογή στη επιβολή των φορολογικών διοικητικών κυρώσεων.

Η πρώτη εξ αυτών είναι **το τεκμήριο αθωότητας**. Το τεκμήριο αθωότητας θεμελιώνεται σε αρκετά διεθνή κείμενα ανθρωπίνων δικαιωμάτων, τόσο δεσμευτικά, όσο και διακηρυκτικής φύσης. Ορίζει πως όποιο πρόσωπο κατηγορείται για κάποιο αδίκημα ποινικό ή διοικητικό δεν οφείλει το ίδιο να αποδείξει την αθωότητα του, αλλά η κατηγορούσα αρχή υποχρεούται να αποδείξει την ενοχή του<sup>277</sup>. Ακριβέστερα, το τεκμήριο της αθωότητας δεν ισχύει μέχρι την κήρυξη της ενοχής, αλλά μέχρι τη διαμόρφωση της δικανικής πεποίθησης περί της ενοχής του κατηγορουμένου. Σε αντίθετη περίπτωση ο κατηγορούμενος αθώνεται.

Σε ότι αφορά το τεκμήριο αθωότητας ως διαδικαστική εγγύηση, τότε αφορά τόσο την κατανομή του βάρους της απόδειξης, αλλά ταυτόχρονα και την εφαρμογή αμάχητων τεκμηρίων απόδειξης στην περίπτωση που δεν έχει τη δυνατότητα ο κατηγορούμενος να παρέχει

---

<sup>273</sup>Σχετικά με την άποψη περί κατ' ιδέαν συρροής βλ. σχετικά Εισαγγελική Πρόταση Ν. Δεληδήμου, σε ΣυμβΠλημ., «Τρικ 53/2002», ΠΟΙΝΔΙΚ., 2003, σελ. 1204, Ε. Μπακέλας, ό.π., Ι. Μανωλεδάκης, Φορολογική απάτη και κοινή απάτη, ΠΟΙΝΔΙΚ., 2005, σελ. 315, Λ. Μαργαρίτης/Χ. Σατλάνης/Ι. Φαρσεδάκης, Διάλογος με την πρόσφατη ποινική νομολογία (Β' Μέρος) ΠΟΙΝΔΙΚ., 2016, σελ. 111.

<sup>274</sup>Βλ. ενδεικτικά η ΟΛΑΠ 643/1988, ΠΟΙΝΧΡ., 1988/741, ΑΠ 841/2008, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ» ΣυμβαΠ 18/1998, Υπερ. 1998, σελ. 586, ΣυμβΕφΘες 758/2002, ΠΟΙΝΧΡ., 2002 σελ. 932.

<sup>275</sup>Θ. Παπακυριάκου, ό.π., σελ. 76, Κ. Τριανταφυλλόπουλος, ό.π., Ι. Μανωλεδάκης, Αρμ. 1989, ό.π.

<sup>276</sup>Η νομολογία δέχεται την περίπτωση αυτή μόνο εάν ο δράστης κατατείνει με τη συμπεριφορά του αποκλειστικά στη φοροδιαφυγή, προκαλώντας με τον τρόπο αυτό βλάβη μόνο στο Δημόσιο και μόνο σε σχέση με την απώλεια φόρων.

<sup>277</sup>Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, 2005, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 57.

αποδεικτικά στοιχεία για την απόδειξη της αθωότητας του, καθώς επίσης και τις κρίσεις για την ενοχή του κατηγορουμένου όσο διαρκεί η ποινική δίκη.<sup>278</sup>

Οπότε, σε ζητήματα φορολογικών διοικητικών παραβάσεων, ενυπάρχουν δύο όψεις. Αφενός, η βασική όψη εδράζεται στο βάρος της απόδειξης της παράβασης. Αφετέρου, αφορά τη μεταχείριση του αθωωτικού αποτελέσματος, της οποίας απόφασης του διοικητικού δικαστή ή των διοικητικών αρχών. Ωστόσο, με βάση του εσωτερικού δικαίου, οι φορολογικές κυρώσεις βασίζονται στην αρχή της τυπικότητας βάσει τη οποίας δεν χρειάζεται συνεξέταση ή τουλάχιστον προγενέστερη απόδειξη από τη φορολογική αρχή για την υπαιτιότητα του φορολογούμενου. Οπότε η αρχή του τεκμήριου αθωότητας δεν βρίσκει εφαρμογή στην επιβολή των φορολογικών κυρώσεων<sup>279</sup>.

Η δεύτερη αρχή του ποινικού δικαίου που δεν ισχύει στις φορολογικές κυρώσεις είναι το **δικαίωμα σιγής και μη αυτοενοχοποίησης** που κατοχυρώνεται στο άρθρο 273 παρ. 2 εδ. β του ΚΠΔ. Βάσει αυτής της αρχής, ο κατηγορούμενος δικαιούται, όταν απολογείται να αρνηθεί να δώσει κάποια απάντηση. Επιπλέον, βάσει του άρθρου 223 παρ. 4 ΚΠΔ ο μάρτυρας δεν υποχρεούται να αναφέρει περιστατικά, βάσει των οποίων θα μπορούσε να προκύψει ενοχή του για κάποια αξιόποινη πράξη. Ωστόσο, η αρχή αυτή δεν μπορεί να αναγνωριστεί σε φορολογούμενο στον οποίο επίκειται η επιβολή φορολογικής κύρωσης.<sup>280</sup>

Η τελευταία αρχή που δεν έχει εφαρμογή στις επιβολή κυρώσεων για φορολογικές παραβάσεις είναι η αρχή *nullum crimen, nullapoenasinelegacerta/stricta/praevia* η οποία εδράζεται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και αφορά στην απαγόρευση της αναδρομικής ισχύς του ποινικού νόμου και στην υποχρέωση εφαρμογής του ευνοϊκότερου ποινικού νομικού πλαισίου. Στα φορολογικά ζητήματα όμως, η αναδρομική ισχύς ενός νόμου δεν επιτρέπεται μόνο αν αυτή εκτείνεται χρονικά πέρα από τα όρια του προηγούμενου οικονομικού έτους από τη θέσπιση της διάταξης και της επιβολής του φόρου που απορρέει από αυτήν. Οπότε επιτρέπεται και η επιβολή αναδρομικών κυρώσεων.<sup>281</sup>

---

<sup>278</sup>Σ. Η. Ακτύπης, κ.ά., Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου - Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2013, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.

<sup>279</sup>Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, 2005, ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, σελ. 67.

<sup>280</sup>Πρβλ. Ν. 4174/2013.

<sup>281</sup>Βλ. αρθ. 4 παρ. 1, ΚΕΦ. Β του Ν. 2523/1997.





## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

Οι εταιρείες που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς της παραγράφου 12 του άρθρου 50 του ν.4002/2011 (Α 180), όπως ανακοινώθηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών, είναι οι εξής:

PERSONAL EXCHANGE INTERNATIONAL LIMITED (Mybet)

DIAMOND LINK LIMITED

LUCKY STREAM LIMITED(Playbet)

SILVER LINK LIMITED

GLB GmbH(Goalbet)

ON LINE AMUSEMENT SOLUTIONS N.V. (Championsbet)

ON LINE AMUSEMENT SOLUTIONS LIMITED (Casinostar777.com)

GAMBLING MALTA LIMITED (Stoiximan)

REBELS GAMING LTD (**BetRebels**) (**Interwetten**) (**Winmasters**)

SPORTING ODDS LTD (**Vistabet**) (bwin)

KINGMAKER LTD *\*Έχει σταματήσει τη λειτουργία της στην Ελλάδα*

PADDYPOWER PLC (PaddyPower) *\*Δεν δέχεται Έλληνες παίκτες*

B2B GAMING SERVICES MALTA LIMITED (Bet365, **Betshop**, **Magicbet**)

CASHPOINT MALTA LIMITED (Cashpoint) *\*Παύση λειτουργίας στην Ελλάδα*

AS IMG KASINOD (Grandx)

MAGIC SERVICES LIMITED (Bet8)

ELDORADO SPORTWETTEN GmbH

STS SPORTWETTEN GmbH

YEZ GAMING LTD (Directslot) *\*Διακοπή λειτουργίας βάσει απόφασης Ε.Ε.Π.*

DOMS HOLDINGS (UK) LIMITED

LOGFLEX LIMITED(**Novibet**)

DOMS CARS UK LIMITED

LOVE 2 CELEBRATE LIMITED(Netbet)

MERIDIANGAMINGLIMITED(Meridianbet)

## ΠΑΡΑΤΗΜΑΙΙ

Παρατίθεται το άρθρο 4 της πρότασης οδηγίας του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων σχετικά με τη φορολόγηση των εταιριών με σημαντική ψηφιακή παρουσία (COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS)).

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ

#### ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΨΗΦΙΑΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑ

##### Άρθρο 4

##### Σημαντική ψηφιακή παρουσία

1. Για τους σκοπούς της φορολόγησης των εταιριών, θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση εάν υφίσταται σημαντική ψηφιακή παρουσία μέσω της οποίας διεξάγεται εν όλω ή εν μέρει η επιχειρηματική δραστηριότητα.

2. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται επιπροσθέτως, και δεν θίγει ούτε περιορίζει την εφαρμογή, άλλων κριτηρίων δυνάμει του ενωσιακού ή του εθνικού δικαίου για τον καθορισμό της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης σε κράτος μέλος για τους σκοπούς της φορολόγησης των εταιριών, είτε συγκεκριμένα σε σχέση με την παροχή ψηφιακών υπηρεσιών είτε όχι.

3. «Σημαντική ψηφιακή παρουσία» θεωρείται ότι υφίσταται σε ένα κράτος μέλος κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου αν η επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται μέσω αυτής συνίσταται εν όλω ή εν μέρει στην παροχή ψηφιακών υπηρεσιών μέσω ψηφιακής διεπαφής, και αν πληρούνται μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες προϋποθέσεις όσον αφορά την παροχή αυτών των υπηρεσιών από την οντότητα που ασκεί την εν λόγω επιχειρηματική δραστηριότητα, από κοινού με την παροχή τέτοιων υπηρεσιών μέσω ψηφιακής διεπαφής από καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις της εν λόγω οντότητας αθροιστικά:

α) το ποσό των συνολικών εσόδων που αποκτώνται κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο και προκύπτουν από την παροχή των εν λόγω ψηφιακών υπηρεσιών στους χρήστες που βρίσκονται στο εν λόγω κράτος μέλος κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο υπερβαίνει τα 7 000 000 EUR·

β) ο αριθμός των χρηστών μίας ή περισσότερων από τις εν λόγω ψηφιακές υπηρεσίες οι οποίοι βρίσκονται στο εν λόγω κράτος μέλος κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο υπερβαίνει τους 100 000.

γ) ο αριθμός των επιχειρηματικών συμβάσεων παροχής τέτοιου είδους ψηφιακών υπηρεσιών που συνάπτονται κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο από χρήστες που βρίσκονται στο εν λόγω κράτος μέλος υπερβαίνει τις 3 000.

4. Όσον αφορά τη χρήση ψηφιακών υπηρεσιών, ο χρήστης θεωρείται ότι βρίσκεται σε κράτος μέλος κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου, εάν ο χρήστης χρησιμοποιήσει συσκευή στο εν λόγω κράτος μέλος κατά τη διάρκεια της εν λόγω φορολογικής περιόδου για να αποκτήσει πρόσβαση στην ψηφιακή διεπαφή μέσω της οποίας παρέχονται οι ψηφιακές υπηρεσίες.

5. Όσον αφορά τη σύναψη συμβάσεων παροχής ψηφιακών υπηρεσιών:

α) σύμβαση θεωρείται επιχειρηματική σύμβαση εάν ο χρήστης συνάπτει τη σύμβαση κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

β) ο χρήστης θεωρείται ότι βρίσκεται σε κράτος μέλος κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου, εάν ο χρήστης έχει την κατοικία ή την έδρα του για σκοπούς εταιρικής φορολόγησης στο εν λόγω κράτος μέλος κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο ή ο χρήστης έχει την κατοικία ή την έδρα του για σκοπούς εταιρικής φορολόγησης σε τρίτη χώρα, αλλά έχει μόνιμη εγκατάσταση στο εν λόγω κράτος μέλος κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο.

6. Το κράτος μέλος στο οποίο χρησιμοποιείται συσκευή χρήστη καθορίζεται με βάση τη διεύθυνση πρωτοκόλλου Διαδικτύου (IP) της συσκευής ή με οποιαδήποτε άλλη μέθοδο γεωγραφικού εντοπισμού, αν αυτή είναι ακριβέστερη.

7. Το ποσό των συνολικών εσόδων που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α), καθορίζεται κατ' αναλογία προς τον αριθμό των φορών που οι χρήστες οι οποίοι βρίσκονται σε οποιοδήποτε σημείο του κόσμου χρησιμοποιούν συσκευές κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο για να αποκτήσουν πρόσβαση στην ψηφιακή διεπαφή μέσω της οποίας παρέχονται οι ψηφιακές υπηρεσίες.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αδάμπας Β. Ι., *Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και Τρίτους (άρθρο 25 ν. 1882/1990)*, Σάκκουλας Α.Ε., Αθήνα, 2018.
- Αθανασάκη Β., *Επιτομή Φορολογικού Δικαίου: Συνταγματικές αρχές – Εισόδημα – ΦΠΑ & έμμεσοι φόροι - Ακίνητα & λοιποί Φόροι – Φορολογική Σημασία – Δικονομία Φορολογικών Διαφορών*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2014.
- Ανδρουλάκης Ν., *Ποινικό Δίκαιο - Γενικό μέρος*, Σάκκουλας Α.Ε., Αθήνα, 2000.
- Γεωργακόπουλος Θ., *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*, Μπένου, Αθήνα, 2004.
- Δαλακούρας Θ. Ι., *Ο Νέος Κώδικας Ποινικής Δικονομίας*, Νομική βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2019.
- Δαλακούρας Θ. Ι., *Ηλεκτρονικό Έγκλημα*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2018.
- Δημήτραινας Γ., *Εγκλήματα Φοροδιαφυγής*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011.
- Ζάννη Αν., *Διαδικτυακό Έγκλημα*, Σάκκουλας Α.Ε., Αθήνα, 2005.
- Ζιούβας, *Τα οικονομικά εγκλήματα*, Σάκκουλας Α.Ε., Αθήνα, 2007.
- Θεοχαροπούλου Ελ., *Η φορολογία εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο*, Σάκκουλας, Αθήνα, 2007.
- Ιγγλεζάκης Ι., *Δίκαιο της Πληροφορικής*, Σάκκουλας, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018.
- Κορομηλάς Α. Γ., *Φορολογικές Σημειώσεις*, TaxAdvisor, 2017.
- Κωστάρας Α., *Έννοιες και Θεσμοί του Ποινικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2012.
- Μάλαμας Φ. Ι., *Σύγχρονες Φορολογικές Πρακτικές της Ψηφιακής Οικονομίας*, Νομική Βιβλιοθήκη, 2019.
- Μπάρμπας Ν. Ι. - Φινοκαλιώτης Κ. Δ., *Δημόσια Οικονομικά*, Σάκκουλας, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011.
- Μπάρμπας Ν., *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Σάκκουλας Α.Ε., Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011.
- Παπαδάκης Β. Μ., *ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ: Ελληνική και Διεθνής Εμπειρία*, Μπένου, 2002.
- Παπακυριάκου Θ., *Οικονομικό Έγκλημα και Διαφθορά στο Δημόσιο Τομέα*, Μ. Καϊάφα – Γκμπάντι (Επιμ.), Σάκκουλας, 2014.

Παπακυριάκου Θ., *Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο - Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της ΕΕ στην ελληνική έννομη τάξη*, Σάκκουλας Α.Ε., Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2005.

Παπακυριάκου Θ., *Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο*, Σάκκουλας Α.Ε., Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2005.

Παπαστερίου Δ. Η., *Εμπράγματο Δίκαιο*, Σάκκουλας Α.Ε., Αθήνα, 2011.

Σπηλιωτόπουλος Ε. Π., *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δίκαιο*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011.

Σπυρόπουλος Φ. Κ., *Εισαγωγή στο Συνταγματικό Δίκαιο*, Σάκκουλας Α.Ε., Αθήνα – Κομοτηνή, 2006.

Σταματόπουλος Δ. – Καραβοκύρης Α., *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος*, Σταμούλης, 2011.

Συκιάτη Αικ., *Τα φορολογικά εγκλήματα*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2010.

Τριπιδάκη Ι. Μ., *Η έννοια της «μονίμου εγκαταστάσεως» στο διεθνές φορολογικό δίκαιο*, Σάκκουλας, 2002.

#### ΣΥΛΛΟΓΙΚΑ ΕΡΓΑ:

Ακτύπης Σ. Η., κ.ά., *Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου-Ερμηνεία*, β' έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2017.

Γεωργακόπουλος Θ. - Πάσχος Π., *Εισαγωγή στη Φορολογία*, Μπένου, Αθήνα, 2003.

Γεωργακόπουλος Θ. Α. - Πατσουράτης Β. Α., *Δημόσια Οικονομική*, Σμπίλιας, 1991.

Καϊάφα – Γκμπάντι Μ., *Ποινικό Δίκαιο (Επιτομή Γενικού Μέρους, Άρθρα 1-49 Π.Κ)*, Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2005.

Παμπούκης Χ., κ.ά., *Δίκαιο Διεθνών συναλλαγών*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2009.

Συμεωνίδου - Καστανίδου Ε., *Εγκλήματα κατά προσωπικών αγαθών*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2006.

Τότσης Χ. Ν., *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013)*, μ'θ' έκδοση, Τότσης, Αθήνα, 2018.

Τσακλάγκανος Αγγ., *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Αφοί Κακριδή, 2006.

Τσιατούρας Φ., *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Σταμούλη, Αθήνα, 2018.

Φινοκαλιώτης Κ. Δ., *Φορολογικό δίκαιο: Ουσιαστικό Μέρος – Φορολογική Διαδικασία – Φορολογική Δικονομία*, ε' έκδοση, Σάκκουλας, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2014.

Φλώρος, Α. *Φορολογική Λογιστική*. Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα, 2010.

Φορτσάκης Θ. Π., *Φορολογικό Δίκαιο*, γ' έκδοση, Σάκκουλας, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018.

Φορτσάκης Φ. – Σαββαΐδου Κ., *Φορολογικό Δίκαιο*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2013.

Lewis A., Taylor J., *Sport: Law and Practice*, 3<sup>rd</sup> edition, Bloomsbury Professional, 2014.

#### ΑΡΘΡΑ:

Αληφάντης Γ. Στ. «Φορολογικό έτος – Χρόνος κτήσεως εισοδήματος (άρθρο 8 του νέου Κ.Φ.Ε. ν.4172/2013)», τόμος Ι, *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας*, 2016.

Αποστόλος Ανθ., «Τυχερά Παιχνίδια και Κοινοτικό Δίκαιο – Πορίσματα από τη νέα νομολογία του ΔευΕ», Αρμενόπουλος, 2011.

Δαλακούρας Θ. Ι., «Η ανακριτική διαδικασία στα εγκλήματα διαφθοράς», *Ποινική Δικαιοσύνη*, 2016.

Εγκύκλιος Γ.Γ.Δ.Ε/πολ 12283/8/10.15, «Διευκρινίσεις για την έννοια του φορολογικού έτους και τον χρόνο κτήσης εισοδήματος: Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. {ν.4172/2013}», *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας*, Τόμος 69, 2015.

Θεοχαροπούλου Ελ., «Η φύση της φορολογίας μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο και οι συνέπειές της στις ναυτικές εταιρίες του ν. 959/1979», *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας*, 2001.

Καραμπέλης Χ. Γ., «Ζητήματα συρροής μεταξύ των αδικημάτων φοροδιαφυγής και του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο», *Ποινική Δικαιοσύνη*, 2016.

Μέντης Γ., «Το εισόδημα ως αντικείμενο αυτοτελούς φορολογίας», *Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου*, 2017.

Μιχαηλίδης Γ., «Φορολόγηση των συναλλαγών στο διαδίκτυο», *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας*, 2016.

Φουφόπουλος Γ. Β., «Η έννοια του εισοδήματος ως αντικειμένου του φόρου», τόμος Ι, *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας*, 2015.



## ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΙΤΟΠΟΙ:

European Commission (COM) , «Commission sets out an action plan for online gambling», 2012, [https://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-12-1135\\_en.htm](https://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1135_en.htm) (τ.π. 26.10.2019).

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)- G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: «Tax challenges arising from digitalization – Interim Report», 16.03.2018, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> (τ.π. 25.10.2019).

Wood R. – Williams R., «Problem gambling on the internet: implications for internet gambling policy in North America», *News Media and Society*, 2007, <https://www.masslottery.com/lib/downloads/leadership/pdfs/SpectrumGamingGroupFinalReport12-4-12Ammended.pdf> (τ.π. 24.10.2019).

Βικιπαίδεια: «Τυχερά παιχνίδια», 2018, [https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A4%CF%85%CF%87%CE%B5%CF%81%CE%AC\\_%CF%80%CE%B1%CE%B9%CF%87%CE%BD%CE%AF%CE%B4%CE%B9%CE%B1](https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A4%CF%85%CF%87%CE%B5%CF%81%CE%AC_%CF%80%CE%B1%CE%B9%CF%87%CE%BD%CE%AF%CE%B4%CE%B9%CE%B1) (τ.π. 24.10.2019).

Γεωργακόπουλος Θ., «Η Φοροδιαφυγή στην Έλλαδα – Μία έρευνα», *Οργανισμός Έρευνας και Ανάλυσης «διαΝΕΟσις»*, 2016, [http://www.dianeosis.org/2016/06/tax\\_evasion\\_in\\_greece/](http://www.dianeosis.org/2016/06/tax_evasion_in_greece/) (τ.π. 20.10.2019).

Διονυσοπούλου Ν. Π., «Εγκλήματα φοροδιαφυγής - Lawand Taxolutions», χ.χ., <https://curia.gr/wpcontent/uploads/2015/11/%CE%95%CE%B3%CE%BA%CE%BB%CE%AE%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B1%CF%86%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%AE%CF%82%CE%9D%CE%AD%CE%B5%CF%82%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%84%CE%AC%CE%BE%CE%B5%CE%B9%CF%82.pdf> (τ.π. 20.10.2019).

Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων (Ε.Ε.Ε.Π.), «Τυχερά παίγνια μέσω Διαδικτύου», χ.χ., <https://www.gamingcommission.gov.gr/index.php/ta-paignia/tuxera-paignia-meso-diadiktyou-eidh> (22.10.2019).

Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων (Ε.Ε.Ε.Π.): «Διαδικτυακοί πάροχοι», χ.χ., <https://www.gamingcommission.gov.gr/index.php/oi-foreis-dieksagogis-tyxeron-paignion/diadiktyakoi-paroxoi> (τ.π. 23.10.2019).

Εφετείο Αθηνών, «Φοροδιαφυγή για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος 149/2017», *Plawyers*, 2017, <https://plawyers.gr/forodiatfygi-gia-tin-ypovoli-anakrivos-dilosis-forologias-isodimatos-149-2017-ef-ath/> (τ.π. 26.10.2019).

Το δικαστήριο του Αρείου Πάγου, ΣΤ΄ Ποινικό Τμήμα, «Για τη φορολόγηση κερδών και δήλωση εισοδήματος από τυχερά παιχνίδια», *Δικαστής*, 8.09.2016, <http://dikastis.blogspot.com/2016/09/1352016.html> (τ.π. 20/10/2019).