



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Φορολογικές Κυρώσεις Και Εγκλήματα Φοροδιαφυγής

του

Κάτσιου Κωνσταντίνου- Φοίβου
Επιβλέπων Καθηγητής: Μαυρίδης Στυλιανός

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Περιεχόμενα

| | |
|--|----|
| 1 ^ο μέρος: Διοικητικές φορολογικές κυρώσεις | 6 |
| 1. Εισαγωγή..... | 6 |
| i) Έννοια και λειτουργίες του φόρου..... | 6 |
| ii) Φορείς της φορολογικής εξουσίας και υπόχρεοι του φόρου..... | 7 |
| iii) Θεμελιώδεις αρχές του φορολογικού δικαίου..... | 8 |
| iv) Διάκριση της φοροδιαφυγής από την φοροαποφυγή..... | 11 |
| 2. Φορολογικοί έλεγχοι | 12 |
| i) Είδη φορολογικών ελέγχων..... | 12 |
| ii) Εντολή ελέγχου..... | 12 |
| iii) Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο..... | 14 |
| iv) Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου..... | 15 |
| 3. Η έννοια των διοικητικών φορολογικών κυρώσεων | 20 |
| i) Η έννοια της διοικητικής φορολογικής κύρωσης..... | 18 |
| ii) Πρόστιμα για διαδικαστικές παραβάσεις..... | 19 |
| iii) Πρόστιμα για την διάπραξη παραβάσεων φοροδιαφυγής..... | 28 |
| iv) Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών..... | 34 |
| v) Πρόστιμο λόγω παρεμπόδισης, υπόθαλψης ή συνέργειας..... | 35 |
| vi) Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας..... | 35 |
| vii) Τρόπος επιβολής, κοινοποίησης και πληρωμής προστίμων..... | 36 |
| viii) Τελικές παρατηρήσεις..... | 37 |
| 4. Η αρχή της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης | 38 |
| i) Νομολογία του ΣτΕ ως προς το ζήτημα της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης..... | 38 |
| ii) Διαδοχικές νομοθετικές ρυθμίσεις ως προς τις κυρώσεις για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων..... | 41 |
| iii) Αρχή της ευμενέστερης κύρωσης ως προς την μη υποβολή δήλωσης σε σχέση με τον ΚΦΔ και τον Ν. 4337/2015..... | 51 |
| iv) Παραδεκτή προβολή του ισχυρισμού περί αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης..... | 51 |
| 5. Η εφαρμογή της αρχής ne bis in idem σχετικά με την σωρευτική επιβολή περισσότερων φορολογικών διοικητικών κυρώσεων για την ίδια παράβαση..... | 53 |
| 6. Έννομη προστασία φορολογουμένου..... | 55 |

| | |
|---|----|
| i) Ειδική Διοικητική Διαδικασία- Ενδικοφανής προσφυγή..... | 55 |
| ii) Διοικητική προσφυγή ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων..... | 57 |
| 7.Η παραγραφή στο διοικητικό φορολογικό δίκαιο | 59 |
| i) Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φορολογικών κυρώσεων... | 59 |
| ii) Η παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την είσπραξη των ταμειακώς βεβαιωθέντων φορολογικών χρεών..... | 67 |
| iii) Τελικές παρατηρήσεις..... | 68 |
| 8. Επίλογος πρώτου και προτάσεις..... | 68 |
| | |
| Μέρος Β΄: Εγκλήματα φοροδιαφυγής και φορολογικές ποινικές κυρώσεις | 69 |
| 1.Εισαγωγή..... | 69 |
| i) Προστατευόμενο έννομο αγαθό φορολογικών ποινικών διατάξεων..... | 69 |
| ii) Διάκριση της φοροδιαφυγής από την φορο- υπερημερία..... | 69 |
| iii) Η έννοια του πρόσθετου φόρου στο φορολογικό ποινικό δίκαιο..... | 70 |
| 2.Τυποποίηση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής | 70 |
| i) Φοροδιαφυγή στο εισόδημα, στον ΕΝΦΙΑ και στον ΕΦΑ..... | 70 |
| ii) Φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους.... | 74 |
| iii) Φοροδιαφυγή στον φόρο πλοίων..... | 76 |
| iv) Έκδοση, λήψη ή νόθευση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων..... | 77 |
| 3. Αυτουργοί και συνεργοί των εγκλημάτων του Άρθρου 66..... | 83 |
| i) Νομοθετική κατοχύρωση της ευθύνης..... | 83 |
| ii) Νομική φύση της ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα για εγκλήματα φοροδιαφυγής..... | 84 |
| iii) Η ποινική ευθύνη των διοικούντων ΑΕ..... | 84 |
| iv) Η ποινική ευθύνη των διοικούντων ΟΕ και ΕΕ..... | 85 |
| v) Η ποινική ευθύνη των διοικούντων ΙΚΕ..... | 86 |
| vi) Εν τοις πράγμασι υπεύθυνα πρόσωπα..... | 87 |
| 4. Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο και η σχέση του με τα εγκλήματα φοροδιαφυγής | 87 |
| i) Νομοτυπική μορφή του αδικήματος..... | 87 |
| ii) Η διάταξη του άρθρου 469 του νέου Ποινικού Κώδικα..... | 89 |
| iii) Νομολογία του Αρείου Πάγου σχετικά με το 469 ΠΚ..... | 91 |

| | |
|--|-----|
| iv) Προηγούμενη αμετάκλητη καταδίκη για χρέη προς το Δημόσιο και έτερη καταδίκη για φοροδιαφυγή..... | 92 |
| 5. Η ποινική δίωξη των εγκλημάτων φοροδιαφυγής..... | 93 |
| i) Άρθρο 68 ΚΦΔ..... | 93 |
| ii) Η μεταβατική διάταξη του άρθρου 92 του Ν. 4745/2020..... | 94 |
| 6. Η παραγραφή στο φορολογικό ποινικό δίκαιο..... | 95 |
| A)i) Προγενέστερο νομικό καθεστώς..... | 95 |
| ii) Οι νομοθετικές ρυθμίσεις του ΚΦΔ σχετικά με την παραγραφή..... | 98 |
| iii) Κριτική στην μεταβατική διάταξη του άρθρου 96 του Ν. 4745/2020..... | 102 |
| iv) Νομολογία του Αρείου Πάγου ως προς την μεταβατική διάταξη του άρθρου 96..... | 104 |
| v) Τελικές παρατηρήσεις..... | 105 |
| B. Αντιμετώπιση της φορολογικής παραγραφής από τα ποινικά δικαστήρια..... | 106 |
| 7. Η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων από αμετάκλητες αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων..... | 108 |
| i) Νομολογία του ΔΕΕ και του ΕΔΔΑ ως προς το ζήτημα της σωρευτικής επιβολής διοικητικών και ποινικών κυρώσεων..... | 108 |
| ii) Νομολογία του ΣτΕ ως προς το ζήτημα..... | 109 |
| iii) Άρθρο 5 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και άρθρο 68 παρ. 2 Ν. 4987/2022..... | 110 |
| 8. Επίλογος δευτέρου μέρους- Προτάσεις προς βελτίωση..... | 112 |
| ΜΕΡΟΣ Γ΄ :Επισκόπηση βιβλιογραφίας και νομοθεσίας..... | 113 |
| Βιβλιογραφία- αρθρογραφία..... | 114 |

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

| | |
|-------------|---|
| ΣτΕ | Συμβούλιο της Επικρατείας |
| ΝΠΔΔ | Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου |
| ΚΦΔ | Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας |
| ΤΝΠ | Τράπεζα Νομικού Περιεχομένου |
| ΦΠΑ | Φόρος Προστιθέμενης Αξίας |
| ΑΑΔΕ | Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων |
| ΔΟΥ | Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία |
| ΔΕφ Αθ | Διοικητικό Εφετείο Αθηνών |
| ΔΠρ Αθ | Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών |
| ΔΕΔ | Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών |
| ΕΕ | Ευρωπαϊκή Ένωση |
| ΕΔΔΑ | Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου |
| ΕΣΔΑ | Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου |
| ΚΦΑΣ | Κώδικας Φορολογίας Απεικόνισης Συναλλαγών |
| ΕΝΦΙΑ | Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων |
| ΟΛΑΠ (ΠΟΙΝ) | Ολομέλεια του Αρείου Πάγου Ποινικό Τμήμα |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) | Άρειος Πάγος Ποινικό Τμήμα |
| ΠΚ | Ποινικός Κώδικας |

| | |
|------------------|----------------------------------|
| ΠΟΙΝ. ΔΙΚ. | Ποινική Δικαιοσύνη |
| ΚΦΕ | Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος |
| ΕΕΤΑ | Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων |
| ΕΦΑ | Ειδικός Φόρος Ακινήτων |
| ΠΟΙΝ. ΧΡ. | Ποινικά Χρονικά |
| Τρ. Πλημμ. | Τριμελές Πλημμελειοδικείο |
| ΔΣ | Διοικητικό Συμβούλιο |
| ΙΚΕ | Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία |
| ΑΕ | Ανώνυμη Εταιρεία |
| ΕΕ | Ετερόρρυθμη Εταιρεία |
| ΟΕ | Ομόρρυθμη Εταιρεία |
| ΚΒΣ | Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων |
| Εφ Αθ | Εφετείο Αθηνών |
| Συμβ. Πλημμ. Αθ. | Συμβούλιο Πλημμελειοδικών Αθηνών |

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

| | | |
|---------------------|---------------------|---------------------|
| ΣτΕ 412/2018 | ΣτΕ 477/2009 | ΣτΕ 1438/2018 |
| ΣτΕ 1738/2017 | ΣτΕ 1707/2021 | ΣτΕ 4469/2014 |
| ΣτΕ 1578/2002 | ΣτΕ 351/2019 | ΣτΕ 1992/2016 |
| ΣτΕ 65/2002 | ΣτΕ 155/2018 | ΣτΕ 2987/2017 |
| ΣτΕ 1527/2001 | ΣτΕ 1165/2009 | ΣτΕ 1887/2018 |
| ΣτΕ 1532/2001 | ΣτΕ 1364/2017 | ΣτΕ 2957/2013 |
| ΣτΕ 565/2008 | ΣτΕ 2031/2013 | ΣτΕ 2221/2018 |
| ΣτΕ 1188/2010 | ΣτΕ 2402/2016 | ΣτΕ 2319/2021 |
| ΣτΕ 352/2019 | ΣτΕ 1389/2019 | ΣτΕ 2691/2019 |
| ΣτΕ 2221/2018 | ΣτΕ 2734/2020 | ΣτΕ 1582/2020 |
| ΔΕφ Αθ 1432/2009 | ΔΕφ Αθ 41/2012 | ΔΠρ Αθ 11273/2020 |
| ΔΕφ Θεσς 882/2019 | ΔΕφ Αθ 3928/2018 | ΔΕφ Αθ 369/2019 |
| ΑΕΔ 25/2012 | ΔΕΔ 19/2023 | ΔΕΔ 29/2022 |
| ΔΕΔ 336/2020 | ΔΕΔ 1566/2021 | ΟΛ ΑΠ (ΠΟΙΝ) 2/2013 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 130/2017 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 446/2014 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 742/2020 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 979/2018 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 1231/2011 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 1678/2008 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 90/2015 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 267/2013 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 286/2014 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 225/2015 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 728/2020 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 594/2019 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 448/2015 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 267/2013 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 611/2020 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 1392/2019 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 666/2015 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 354/2021 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 746/2020 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 342/2020 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 653/2020 |

| | | |
|--------------------------------|---------------------------------|--------------------------------|
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 342/2020 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 653/2020 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 160/2022 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 843/2020 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 1711/2019 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 725/2019 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 1752/2017 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 1112/2011 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 225/2015 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 1517/2019 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 1604/2005 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 1022/2015 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 851/2013 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 100/2019 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 249/2021 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 1101/2000 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 828/2020 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 655/2022 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 2/2022 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 181/2021 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 120/2021 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 120/2021 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 123/2021 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 343/2020 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 1320/2020 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 465/2020 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 798/2020 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 257/2020 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 36/2017 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 558/2014 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 135/2016 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 224/2014 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 357/2013 |
| Ολ ΑΠ (ΠΟΙΝ) 1/2020 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 1/2012 | Συμβ. ΑΠ 315/1998 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 95/2022 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 594/2021 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 423/2022 |
| ΑΠ (ΠΟΙΝ) 221/2022 | ΑΠ (ΠΟΙΝ) 559/2020 | Εφ Αθ (ΠΟΙΝ) 1600/2018 |
| Εφ. Κακ. Κρήτης 3/2021 | Τρ. Εφ. Κακ. Θεσς. 1410/2021 | Μον. Εφ. Κακ. Αθ. 4874/2018 |
| Εφ. Κακ. Κρ. 18/2021 | Συμβ. Πλημμ. Πατρών 162/2021 | Συμβ. Πλημμ. Αθ. 2295/2019 |
| Τρ. Πλημμ. Θεσς. 14813/2013 | Τρ. Πλημμ. Θεσς. 52772/2012 | Τρ. Πλημμ. Θεσς. 5286/2015 |

ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

1. Εισαγωγή

i) Έννοια και λειτουργίες του φόρου

Σύμφωνα με τον κλασικό ορισμό της έννοιας του φόρου, ο οποίος υιοθετήθηκε από την ελληνική θεωρία και νομολογία, ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς την δημόσια εξουσία, η οποία είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών.¹

Από τον ανωτέρω ορισμό προκύπτει συνεπώς ότι τα στοιχεία από τα οποία αποτελείται η έννοια του φόρου είναι ο χαρακτήρας του ως άμεσης χρηματικής παροχής του ιδιώτη προς το Κράτος, το υποχρεωτικό της παροχής, ο οριστικός χαρακτήρας της παροχής και η «μονομέρεια» της παροχής, δηλαδή, η απουσία ειδικού ανταλλάγματος του Κράτους προς τον ιδιώτη.²

Οι βασικές λειτουργίες του φόρου είναι κυρίως οικονομικές και κοινωνικές. Πιο συγκεκριμένα, η φορολογία μπορεί να αποτελέσει ένα σημαντικό μέσο για την οικονομική ανάπτυξη της χώρας, γι' αυτό και γίνεται δεκτό ότι η φορολογική πολιτική θα πρέπει να στοχεύει στην παροχή φορολογικών κινήτρων στον επιχειρηματικό κλάδο, προκειμένου να ενθαρρύνεται η δημιουργία νέων επενδύσεων και πρωτοβουλιών αλλά και στην ύπαρξη φορολογικών αντικινήτρων, ώστε να αποφεύγονται οποιοδήποτε είδους μη παραγωγικές δαπάνες.³

Σχετικά με τις κοινωνικές λειτουργίες του φόρου θεσπίζονται προοδευτικοί συντελεστές στην φορολογία εισοδήματος, οι οποίοι αφαιρούν μεγαλύτερο ποσό ως φόρο από τους ευκατάστατους οικονομικά πολίτες σε σχέση με τους οικονομικά ασθενέστερους, ενώ σημαντική συμβολή στον ανωτέρω σκοπό κατέχει και η θέσπιση φόρων περιουσίας. Σύμφωνα εξάλλου με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του Συντάγματος «η κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών πρέπει να γίνεται με βάση την φοροδοτική τους ικανότητα» και σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

ii) Φορείς της φορολογικής εξουσίας και υπόχρεοι του φόρου

¹ Βλ. Θ. Φορτσάκης- Αικ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο Δ' ΕΚΔΟΣΗ, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2013 σελ. 15 επ. και Δημήτριος Γκίνογλου, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, εκδόσεις Π.Χ. ΠΑΣΧΑΛΙΔΗΣ.

² Βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο ΣΤ' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018, σελ. 2 επ.

³ Βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο ΣΤ' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018, σελ. 28 επ.

Φορέας της φορολογικής εξουσίας είναι το Κράτος, το οποίο ασκεί την εξουσία αυτή «εξ ιδίου δικαίου». Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 102 του Συντάγματος παρέχεται ρητά στους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης η εξουσία να ρυθμίζουν κατά νομοθετική εξουσιοδότηση ζητήματα τοπικών φόρων. Τέλος, φορέας φορολογικής εξουσίας είναι και η Ευρωπαϊκή Ένωση, αφού τα Κράτη- μέλη μεταβίβασαν σε αυτήν την αρμοδιότητα δημιουργίας «ιδίων εσόδων» φορολογικού χαρακτήρα.⁴

Υπόχρεος του φόρου είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα, ενώ υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου είναι οι ιδιώτες στην έννοια των οποίων περιλαμβάνονται τόσο φυσικά όσο και νομικά πρόσωπα. Συνεπώς το Δημόσιο και τα λοιπά ΝΠΔΔ δεν θεωρούνται υποκείμενα των φόρων, εκτός και εάν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα

Τέλος, παρόλο που στην παράγραφο 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος προβλέπεται η συμμετοχή των Ελλήνων στα δημόσια βάρη, αυτό δεν σημαίνει ότι αποκλείονται από την καταβολή των φόρων αλλοδαποί πολίτες, εφόσον υφίσταται «συνδεδειγμένο στοιχείο», όπως η κατοικία ή η πηγή του εισοδήματος.

iii) Θεμελιώδεις αρχές του φορολογικού δικαίου

α) Η αρχή της νομιμότητας του φόρου

Η αρχή αυτή κατοχυρώνεται συνταγματικά στην παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος σύμφωνα με το οποίο: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο, που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.»

Προκύπτει συνεπώς ότι για την είσπραξη και επιβολή του φόρου απαιτείται τυπικός νόμος, ο οποίος ρυθμίζει τα ουσιαστικά στοιχεία του φόρου, τα οποία είναι το υποκείμενο και αντικείμενο του φόρου και ο φορολογικός συντελεστής. Ως αντικείμενα του φόρου χαρακτηρίζονται το εισόδημα, η περιουσία, η δαπάνη και οι συναλλαγές.

Ιδιαίτερα έχει απασχολήσει την θεωρία το ζήτημα του εάν είναι δυνατή η επιβολή φόρου με Πράξεις Νομοθετικού Περιεχομένου. Κατά την κρατούσα και ορθότερη

⁴ Βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο ΣΤ' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018, σελ. 7 επ.

δογματικά άποψη στην θεωρία πρέπει να γίνει δεκτό ότι η συνταγματική αυτή ρύθμιση δύναται να εφαρμοσθεί μόνο σε φορολογικές απαλλαγές, εφόσον αυτές είναι απολύτως απαραίτητες, ενόψει μάλιστα και του γεγονότος ότι προϋπόθεση της παραγράφου 1 του άρθρου 44 του Συντάγματος είναι η ύπαρξη εξαιρετικά απρόβλεπτης και επείγουσας ανάγκης, η οποία να δικαιολογεί την ρύθμιση του ζητήματος με Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου.⁵

Ακόμα μία συνέπεια της ανωτέρω αρχής είναι και η δέσμια αρμοδιότητα της φορολογικής διοίκησης. Συνεπώς ακόμα και σε περιπτώσεις κατά τις οποίες χρησιμοποιούνται από την φοροελεγκτικό μηχανισμό έμμεσες τεχνικές προσδιορισμού του φόρου, ο έλεγχος πρέπει να διεξάγεται βάσει αντικειμενικών κριτηρίων και συγκριτικών στοιχείων.

Τέλος, μία εξίσου σημαντική συνέπεια είναι και η επιστροφή των αχρεωστήτως εισπραχθέντων φόρων⁶, διότι για την νόμιμη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου απαιτείται η ύπαρξη φορολογικής ενοχής, η οποία θεμελιώνεται σε τυπικό νόμο. Εάν, λοιπόν, απουσιάζουν οι προϋποθέσεις γένεσης της φορολογικής ενοχής, τότε η είσπραξη και βεβαίωση του φόρου είναι παράνομη.⁷

β) Αρχή της βεβαιότητας του φόρου

Και η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, κατοχυρώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος και επιβάλλει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου να διατυπώνονται στον νόμο με απόλυτα σαφή τρόπο.⁸

Συνέπειες της ανωτέρω αρχής αποτελούν:

- Η δέσμια αρμοδιότητα της φορολογικής διοίκησης. Πιο συγκεκριμένα, οι φορολογικές αρχές οφείλουν να προσδιορίζουν τα στοιχεία του φόρου, βάσει αντικειμενικών κριτηρίων.
- Η παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής προς επιβολή φορολογικών κυρώσεων, αλλά και της αξίωσης είσπραξης των ταμειακώς βεβαιωθέντων φορολογικών χρεών. Ειδικότερα, η αρχή της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου για πράξεις της διοίκησης

⁵ Βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο ΣΤ' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018. Σελ. 91 επ.

⁶ Βλ. άρθρο 42 ΚΦΔ για διαδικασία επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.

⁷ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 412/2018 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁸ Βλ. Ολ ΣτΕ 1738/2017 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

επιβάλλει να προβλέπεται συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, μετά την πάροδο του οποίου παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την βεβαίωση και είσπραξη φόρων, προστίμων και λοιπών οικονομικών επιβαρύνσεων. (θα αναλυθεί εκτενώς σε επόμενο κεφάλαιο)

- Το μη ανακλητό της πράξης προσδιορισμού του φόρου. Πιο συγκεκριμένα, η πράξη επιβολής φορολογικών κυρώσεων δεν είναι δυνατό να ανακληθεί και δεν μπορεί να προσβληθεί ούτε με αίτηση θεραπείας ούτε με ιεραρχική προσφυγή, παρά μόνο, όπως θα αναλυθεί σε επόμενο κεφάλαιο, με την ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 ΚΦΔ.

- Η απαγόρευση έκδοσης πράξης καταλογισμού υπό όρο ή αίρεση.

γ) Αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου

Και η εν λόγω αρχή συνδέεται στενά τόσο με την αρχή νομιμότητας όσο και με την αρχή βεβαιότητας του φόρου και γίνεται δεκτή τόσο στο ημεδαπό όσο και στο ενωσιακό δίκαιο. Ένα ιδιαίτερα σημαντικό ζήτημα, το οποίο απασχόλησε τόσο την θεωρία όσο και την Νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων της χώρας είναι κατά πόσο είναι συνταγματικό να επιβάλλονται στον διοικούμενο αναδρομικά φορολογικές υποχρεώσεις.

Τελικά εκρίθη από το ΣτΕ ότι δεν είναι δυνατή η αναδρομική βεβαίωση φόρων, μόνον, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) Να πρόκειται για φόρους κατανάλωσης και όχι για άμεσους φόρους, β) η καλή πίστη του φορολογουμένου, η οποία στηρίζεται σε μία μακροχρόνια συμπεριφορά της διοίκησης, ότι δεν βαρύνεται με φορολογική υποχρέωση, γ) να μην μετακυλιέται ο φόρος στην κατανάλωση και δ) να υφίσταται κίνδυνος βιωσιμότητας ή επαπειλούμενης οικονομικής αδυναμίας της επιχείρησης στην οποία πρόκειται να επιβληθεί αναδρομικά η φορολογική υποχρέωση.⁹

δ) Η αρχή της μη αναδρομικής ισχύος των φορολογικών διατάξεων

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος καταρχήν απαγορεύεται η επιβολή φόρου με αναδρομική ισχύ. Στην ίδια κατεύθυνση κινείται, όπως θα διαπιστώσουμε και παρακάτω, και η νομολογία του ΣτΕ, βάσει της οποίας η

⁹ Βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, ΣΤ' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018, σελ. 132-136.

επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φορολογικών κυρώσεων είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη, η οποία εκδίδεται το αργότερο εντός του έτους, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση.¹⁰

Εξ αντιδιαστολής όσων εκτέθησαν ανωτέρω συνάγεται ότι η απαγόρευση αυτή δεν καταλαμβάνει διαδικαστικές ή δικονομικές διατάξεις, ούτε φυσικά και φορολογικές διατάξεις, οι οποίες είναι ευνοϊκότερες για τον φορολογούμενο.

ε) Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης

Η συγκεκριμένη θεμελιώδης αρχή του φορολογικού δικαίου κατοχυρώνεται συνταγματικώς στις παραγράφους 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος. Από τις φορολογικές τους υποχρεώσεις βάσει της ερμηνείας των αρχών αυτών, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, δεν αποκλείονται ούτε αλλοδαποί πολίτες, εφόσον συμμετέχουν στον οικονομικό και κοινωνικό βίο του Κράτους.

Σκοπός της συνταγματικής κατοχύρωσης της αρχής της φορολογικής ισότητας είναι η δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των πολιτών ανάλογα με την φοροδοτική ικανότητα κάθε φορολογουμένου.

iv) Διάκριση της φοροδιαφυγής από την φοροαποφυγή

Ως φοροδιαφυγή ορίζεται κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου, με την οποία αποσκοπεί στην μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης ή στην αποφυγή καταβολής βεβαιωμένων φόρων. Ο υπαίτιος της φοροδιαφυγής, όπως θα αναλυθεί εκτενώς κατωτέρω, τιμωρείται τόσο διοικητικά (π.χ. με πρόστιμα) όσο και ποινικά, εφόσον πληρείται το ελάχιστο ποσοτικό όριο ανά διαχειριστικό έτος, το οποίο απαιτείται για την στοιχειοθέτηση του εγκλήματος.

Η φοροαποφυγή, αντίθετα, δεν αποτελεί, όπως η φοροδιαφυγή, παράνομη πράξη ή παράλειψη, αλλά ο διοικούμενος εκμεταλλεύεται νομοθετικά κενά και την δυνατότητα διενέργειας τεχνητών διευθετήσεων, παραβιάζοντας το πνεύμα και όχι το γράμμα του νόμου. Επομένως η φοροαποφυγή είναι νόμιμη πρακτική και στοχεύει στην αποφυγή της φορολογικής επιβάρυνσης, η οποία θα προέκυπτε για τον

¹⁰ Οράτε ενδεικτικώς Ολ ΣτΕ 1738/2017, δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

φορολογούμενο, εάν δεν εκμεταλλευόταν τυχόν νομικά κενά ή την δυνατότητα διενέργειας τεχνητών διευθετήσεων.¹¹

Στο άρθρο 38 ΚΦΔ προβλέπεται γενική διάταξη κατά του φαινομένου της φοροαποφυγής. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 προβλέπεται ρητή δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης, κατά τον προσδιορισμό του φόρου, να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση εκ μέρους του φορολογουμένου, η οποία κρίνεται από την Διοίκηση ότι δεν είναι γνήσια και έχει συσταθεί από τον φορολογούμενο, με σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος.

Εφόσον, λοιπόν, οι διευθετήσεις κρίνονται ως μη γνήσιες, τότε τυγχάνει εφαρμογής η παράγραφος 4 του άρθρου 38 ΚΦΔ και η φορολογική υποχρέωση του φορολογουμένου, συμπεριλαμβανομένων και των σχετικών φορολογικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των φορολογικών διατάξεων οι οποίες θα ίσχυαν σε περίπτωση απουσίας των τεχνητών διευθετήσεων.

2. Φορολογικοί έλεγχοι

i) Είδη φορολογικών ελέγχων

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 23 ΚΦΔ ο φορολογικός έλεγχος, ο οποίος διενεργείται από την Διοίκηση για την διαπίστωση της τήρησης των φορολογικών υποχρεώσεων του ιδιώτη και σε περίπτωση παραβίασής τους την επιβολή σε βάρος του φορολογικών κυρώσεων, δύναται να διεξάγεται είτε από τα γραφεία της φορολογικής αρχής με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος είτε στην έδρα του φορολογουμένου (επιτόπιος φορολογικός έλεγχος), εφόσον προηγουμένως η Διοίκηση κοινοποιήσει στον διοικούμενο την απόφασή της για πλήρη επιτόπιο έλεγχο.

Επίσης, ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να είναι είτε προληπτικός είτε κατασταλτικός. Ο προληπτικός έλεγχος αποσκοπεί στον έλεγχο τήρησης της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, ενώ ο κατασταλτικός αποβλέπει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.

ii) Εντολή ελέγχου

¹¹ Βλ. Δήμητρα Α. Κούννη, Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΟΝ ΦΠΑ, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2020, σελ. 39 επ.

Σύμφωνα με το άρθρο 23 ΚΦΔ ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από όργανα της φορολογικής διοίκησης, δηλαδή της ΑΑΔΕ, και πιο συγκεκριμένα από τον υπάλληλο, ο οποίος ορίζεται για τον σκοπό αυτό από την αρμόδια φορολογική αρχή, ενώ βάσει του άρθρου 25 ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από την φορολογική διοίκηση υπάλληλος ή υπάλληλοι για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων σαφώς συνάγεται ότι : α) Ο φορολογικός έλεγχος, μερικός ή πλήρης, διενεργείται μόνον κατόπιν γραπτής εντολής, η οποία εκδίδεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κατ' εξουσιοδότηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δυνάμει της υπ' αριθμ. 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β' 2743/4-8-2017) εξουσιοδοτικής απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και β) η εντολή ελέγχου, η οποία υπογράφεται από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. «Με Εντολή Διοικητή», δίδεται ονομαστικά προς ορισμένο ελεγκτή/ελεγκτές. Επομένως ο έλεγχος διενεργείται μόνον κατόπιν γραπτής εντολής του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. από τον ονομαστικώς οριζόμενο επί της εντολής ελεγκτή ή ελεγκτές, οι οποίοι συντάσσουν και υπογράφουν τις σχετικές έκθεσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν ουσιώδη τύπο της διαδικασίας για την έκδοση καταλογιστικής πράξης.

Συνεπώς, η εντολή ελέγχου πρέπει να δίδεται εγγράφως και να τροποποιείται εγγράφως, αν υπάρξει σχετική ανάγκη προς τούτο, όπως στην περίπτωση που κάποιος από τους περισσότερους ορισθέντες ελεγκτές κωλύεται να ενεργήσει τον έλεγχο. Επομένως, στην περίπτωση που ο έλεγχος ανατίθεται σε περισσότερους από έναν ελεγκτές, πρέπει να διενεργείται από όλους και η σχετική έκθεση ελέγχου να υπογράφεται από όλους. Αν ο έλεγχος διενεργηθεί, αν και δεν υπήρξε έγγραφη σχετική τροποποίηση της εντολής ελέγχου, όχι από όλους τους ορισθέντες ελεγκτές, αλλά από μερικούς απ' αυτούς, ή από άλλον ή άλλους, οι οποίοι και υπογράφουν την σχετική έκθεση ελέγχου, η καταλογιστική πράξη, η οποία στηρίζεται στην εν λόγω έκθεση είναι νομικά πλημμελής και η πλημμελεία της αυτή δεν καλύπτεται από την έγκριση της έκθεσης ελέγχου από τον Προϊστάμενο της

Δ.Ο.Υ.¹²Σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ο κατά νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης χωρεί και αυτεπαγγέλτως.

Η εντολή ελέγχου πρέπει συνεπώς να περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

- α) Τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής
 - β) Το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή του υπαλλήλου στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος.
 - γ) Το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, την διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο.
 - δ) Την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος.
 - ε) Την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου.
- στ) Τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος κατά περίπτωση.

Η Φορολογική Διοίκηση έχει και δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν, η οποία είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέα στοιχεία» ορίζονται εκείνα τα στοιχεία, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή, αν και είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια.

iii) Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 ΚΦΔ, οι υποθέσεις οι οποίες ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται από την Διοικητή της ΑΑΔΕ με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές ή και βάσει άλλων κριτηρίων, τα οποία καθορίζονται από αυτόν και δεν δημοσιοποιούνται. Βάσει της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθορίζεται και ο αριθμός των πλήρων ή μερικών φορολογικών ελέγχων, οι οποίοι θα διενεργηθούν κατά προτεραιότητα, ενώ παράλληλα στην ίδια απόφαση ορίζεται και το ποσοστό των πλήρων και μερικών ελέγχων, οι οποίοι διενεργήθηκαν την τελευταία πενταετία.

¹² Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 1578/2002, ΣτΕ 65/2002, ΣτΕ 1527/2001, ΣτΕ 1532/2001, ΔΕΦΑΘ 1432/2009, ΔΕΦΑΘ 41/2012 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

Βάσει του άρθρου 23 ΚΦΔ η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να ελέγχει, να επαληθεύει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του διοικουμένου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων, οι οποίες υποβάλλονται και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου.

Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 24 ΚΦΔ η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων, στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση κατά την οποία τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται από τον φορολογούμενο σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία, ενώ ο φορολογούμενος από την πλευρά του οφείλει να διευκολύνει την πρόσβαση των αρμοδίων αρχών σε αυτά και να παρέχει κάθε πληροφορία, η οποία κρίνεται απαραίτητη για την ομαλή διεξαγωγή του ελέγχου από τον οριζόμενο υπάλληλο.

Ο οριζόμενος υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης δύναται και να κατάσχει βιβλία και στοιχεία, τα οποία τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. (άρθρο 24 ΚΦΔ)

Σύμφωνα, τέλος, με το άρθρο 15 ΚΦΔ κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων και των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών υποχρεούνται, εφόσον έχει προηγηθεί έγγραφο ή ηλεκτρονικό αίτημα του Διοικητή της ΑΑΔΕ, να παρέχουν στην φορολογική διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να προσκομίζουν όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία, τα οποία έχουν στην κατοχή τους.

iv) Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

α) Προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 ΚΦΔ, πριν τον οριστικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η οποία πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη.

Ο φορολογούμενος από την πλευρά του δύναται να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου. Η προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου απαιτείται συνεπώς να είναι πλήρως και ειδικώς εμπεριστατωμένη και αιτιολογημένη, διότι μόνον έτσι ο διοικούμενος μπορεί να αντικρούσει τα αποτελέσματα του ελέγχου και να διατυπώσει τις απόψεις του. Σε διαφορετική περίπτωση παραβιάζεται το συνταγματικώς θεμελιωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου.¹³

Το ανωτέρω δικαίωμα του διοικουμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών αποτελεί έκφραση του θεμελιώδους δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου και η έλλειψή του, κατά την ορθότερη δογματικά άποψη της θεωρίας και της Νομολογίας, δεν θεραπεύεται από την δυνατότητα άσκησης μετέπειτα ενδικοφανούς προσφυγής. Συνεπώς, εφόσον δεν δοθεί στον διοικούμενο η ανωτέρω δυνατότητα των έγγραφων απόψεων, τότε παραβιάζεται ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, ο οποίος δεν καλύπτεται από την παροχή δικαιώματος άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.¹⁴

Παρόλα αυτά, υπάρχουν και αρκετές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με τις οποίες η έλλειψη της παροχής του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στον διοικούμενο θεραπεύεται σε περίπτωση κατά την οποία προβλέπεται ειδική διοικητική διαδικασία ή η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και κάνει χρήση αυτών ο προσφεύγων, με αποτέλεσμα να έχει την ευκαιρία να προβάλει τους πραγματικούς του ισχυρισμούς.¹⁵

Ορθότερη δογματικά κατά την προσωπική μου κρίση, είναι η νομολογιακή άποψη, σύμφωνα με την οποία η έλλειψη της παροχής του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης προς τον φορολογούμενο δεν καλύπτεται ακόμα και σε περίπτωση κατά την οποία προβλέπεται ειδική διοικητική διαδικασία ή η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

¹³ Βλ. Ευστάθιος Μπακάλης- Πέτρος Πανταζόπουλος, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2018, σελ. 116.

¹⁴ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 3870/2013 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 2283/2012 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 2521/2011 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹⁵ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 1392/2016 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, Ολ ΣτΕ 4447/2012 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, Ολ ΣτΕ 4918/2012 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

Πιο συγκεκριμένα, είναι απαραίτητη η τήρηση του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, όπως αυτό προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος και στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δίδεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να εκθέσει εγγράφως τις απόψεις του ενώπιον της φορολογικής αρχής πριν την έκδοση της πράξεως οριστικού προσδιορισμού του φόρου.¹⁶ Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται άλλωστε μόνον μετά την έκδοση οριστικής πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Προς αυτήν την κατεύθυνση κινούμενες πλείστες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας έκριναν ότι η ακρόαση του διοικουμένου πρέπει να λαμβάνει χώρα οπωσδήποτε πριν την έκδοση σε βάρος του της δυσμενούς ατομικής διοικητικής πράξης¹⁷, αλλά και ότι η έλλειψη της προηγούμενης ακρόασης δεν δύναται να θεραπευθεί από την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της καταλογιστικής πράξης.¹⁸ Όπως άλλωστε χαρακτηριστικά αναφέρει η υπ' αριθ. 2383/2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας¹⁹ η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής στην παροχή στον διοικούμενο του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και προϋπόθεση νομιμότητας της καταλογιστικής πράξης, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να αναπληρωθεί από την εκ των υστέρων άσκηση διοικητικής προσφυγής.

β) Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 ΚΦΔ η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός ενός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεών του φορολογουμένου επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου ή από την παρέλευση της προθεσμίας του φορολογουμένου να εκθέσει τις απόψεις του επί της πράξεως προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (20 ημέρες από την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου).

γ) Έκθεση ελέγχου

¹⁶ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 1183/2017 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹⁷ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 2438/2015 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 2180/2013 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹⁸ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 3114/2010 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹⁹ Δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

Η έκθεση ελέγχου βάσει του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ΚΦΔ περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα στοιχεία, τα γεγονότα και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για την πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η σύνταξη έκθεσης ελέγχου αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας για την επιβολή της φορολογικής κύρωσης και ενδεχόμενη απουσία της αποτελεί λόγο ακυρότητας της πράξης επιβολής της φορολογικής κύρωσης υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Η πράξη επιβολής προστίμου καθίσταται νομικά πλημμελής και συνεπώς ακυρωτέα και σε περίπτωση αοριστίας της έκθεσης ελέγχου.²⁰

Δεν υφίσταται όμως παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν με βάση διαπιστώσεις σε έγγραφα και εκθέσεις ελέγχου άλλης Αρχής και έπειτα από εκτίμησή τους από τους υπαλλήλους της αρμόδιας Αρχής συντάσσεται νέα έκθεση ελέγχου, στην οποία ενσωματώνονται τα πορίσματα της πρώτης έκθεσης ελέγχου.²¹

3. Διοικητικές φορολογικές κυρώσεις

ι) Η έννοια της διοικητικής φορολογικής κύρωσης

Οι διοικητικές φορολογικές κυρώσεις επιβάλλονται από την Φορολογική Διοίκηση με εκτελεστή πράξη σε συγκεκριμένο πρόσωπο λόγω της παραβίασης μίας ή περισσότερων φορολογικών διατάξεων. Εκτός από τις διοικητικές φορολογικές κυρώσεις, προβλέπονται για τους υπαιτίους παραβάσεων φοροδιαφυγής, όπως θα αναλυθεί εκτενώς στο δεύτερο μέρος της παρούσας μελέτης, και φορολογικές ποινικές κυρώσεις, εφόσον πληρούνται τα ελάχιστα ποσοτικά όρια για την στοιχειοθέτηση του εγκλήματος ανά διαχειριστικό έτος. Σε αντίθεση με τις παραβάσεις λαθρεμπορίας, για την επιβολή φορολογικών κυρώσεων δεν απαιτείται καταρχήν υπαιτιότητα του φορολογουμένου, ούτε και πρόθεση για απόκρυψη εσόδων προς βλάβη του Δημοσίου, αλλά εξετάζεται μόνο η πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης της φορολογικής παράβασης.²²

Στην έννοια των διοικητικών φορολογικών κυρώσεων περιλαμβάνονται τα πρόστιμα και βάσει της πρόσφατης και κρατούσας πλέον νομολογίας του ΣτΕ και οι

²⁰ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 565/2008, δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

²¹ Βλ. Ευστάθιος Μπακάλης- Πέτρος Πανταζόπουλος, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2018, σελ. 118..

²² Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 1188/2010, ΣτΕ 477/2009 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

πρόσθετοι φόροι, διότι εκρίθη ότι και αυτοί αποσκοπούν στην γενική και ειδική πρόληψη και καταστολή της σχετικής φορολογικής παράβασης ενόψει και του ιδιαίτερα υψηλού ποσοστού τους.²³ Η επιβολή των κυρώσεων αυτών είναι ανεξάρτητη από την επιβολή και φορολογικών ποινικών κυρώσεων, ενώ όπως θα αναλυθεί σε επόμενο κεφάλαιο, για τις φορολογικές κυρώσεις εφαρμόζεται αναδρομική η ευμενέστερη φορολογική διάταξη. Δεν αποτελούν πάντως κυρώσεις μέτρα για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου²⁴ ούτε και η μέθοδος εξωλογιστικού προσδιορισμού του φόρου (πλέον έμμεσες τεχνικές προσδιορισμού του φόρου).²⁵

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπει στα άρθρα 53-62 το σύνολο των ρυθμίσεων για τις φορολογικές κυρώσεις είτε αυτές αφορούν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας είτε παραβάσεις σε σχέση με την μη καταβολή των φόρων. Αξίζει να σημειωθεί ότι στον ισχύοντα ΚΦΔ μειώθηκε σημαντικά το ύψος των κυρώσεων για την φοροδιαφυγή, ώστε αυτές να είναι συμβατές με την αρχή της αναλογικότητας, αλλά και τυχόν επιβολή τους να μην οδηγεί σε οικονομικό αδιέξοδο τις επιχειρήσεις.

ii) Πρόστιμα για διαδικαστικές παραβάσεις

Τα πρόστιμα για την διάπραξη διαδικαστικών παραβάσεων προβλέπονται περιοριστικά στα άρθρο 54 επ. ΚΦΔ.²⁶ Πρόκειται για λιγότερο σημαντικές παραβάσεις, γι' αυτό και για ενδεχόμενη παραβίασή τους προβλέπονται σχετικά χαμηλά πρόστιμα (βλ. παράγραφο 2).

Πιο συγκεκριμένα, βάσει της παραγράφου 1 του ανωτέρω άρθρου οι προβλεπόμενες διαδικαστικές παραβάσεις είναι οι εξής:

α) Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή ή ελλιπής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει φόρος.²⁷

²³ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 1707/2021, ΣτΕ 1702/2021 και ΣτΕ 351/2019 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

²⁴ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 155/2018 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

²⁵ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 1165/2009, ΔΠΡ ΑΘ 11273/2020 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

²⁶ Βλ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΟΛΥΚΩΔΙΚΑΣ, Νικόλαος Ν. Μπάρμπας, Στυλιανός Δ. Μαυρίδης.

²⁷ Σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του άρθρου 54 ΚΦΔ, ελλιπής είναι η δήλωση σε περίπτωση κατά την οποία δεν έχουν αναγραφεί τα οριζόμενα στις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις ή σε περίπτωση κατά την οποία έχουν αναγραφεί, αλλά δεν απεικονίζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση του φορολογουμένου.

Ενδεικτικά, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015 στις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα περιλαμβάνονται οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παραγράφου 3 του άρθρου 14 ΚΦΔ, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου και η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης.²⁸

β) Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης.

Ως μη υποβολή δήλωσης ορίζεται η ολική παράλειψη υποβολής δήλωσης παρόλο που υπάρχει η σχετική υποχρέωση εκ μέρους του φορολογουμένου. Η φορολογική δήλωση πρέπει να πληρεί όσα ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 18 ΚΦΔ.

γ) Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακράτησης φόρου.

Αξίζει να σημειωθεί ότι το πρόστιμο για την εκπρόθεσμη υποβολής δήλωσης επιβάλλεται μόνο σε περίπτωση κατά την οποία υποβληθεί οικειοθελώς από τον φορολογούμενο η εκπρόθεσμη δήλωση έως την έκδοση εντολής ελέγχου, ενώ το πρόστιμο λόγω παντελούς έλλειψης υποβολής δήλωσης επιβάλλεται μόνο μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου.

δ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.

Παρόλα αυτά έχει κριθεί από το ΕΔΔΑ ότι παραβιάζεται το θεμελιώδες δικαίωμα του φορολογουμένου σε δίκαιη δίκη, σε περίπτωση κατά την οποία επιβλήθηκαν πρόστιμα λόγω μη υποβολής δικαιολογητικών σχετικών με τραπεζικούς λογαριασμούς,, διότι με τον τρόπο αυτό εξαναγκάζεται ο φορολογούμενος να ενοχοποιήσει τον εαυτό του, χωρίς να αποδέχεται ότι η συμπεριφορά του είναι παράνομη, με αποτέλεσμα να αντιστρέφεται και το βάρος απόδειξης.²⁹

ε) Άρνηση συνεργασίας εκ μέρους του φορολογουμένου κατά την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 26 ΚΦΔ, ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως με τον εντεταλμένο υπάλληλο από την Φορολογική Διοίκηση για φορολογικό έλεγχο. Με την ΠΟΛ 1252/2015 ξεκαθαρίστηκε

²⁸ Βλ. Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ, Ερμηνεία Ν. 4174/2013, σελ. 1498, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018.

²⁹ Βλ. ΕΔΔΑ, 5.4.2012 11663/2004 Chambazκατά Ελβετίας

ότι δεν συνιστά άρνηση συνεργασίας εκ μέρους του φορολογουμένου η μη ανταπόκριση σε αίτημα της Αρχής για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, αλλά συνιστά μη ανταπόκριση σε αίτημα της Αρχής, δηλαδή υπάγεται στην ακριβώς ανωτέρω περίπτωση.

στ) Μη γνωστοποίηση στην Φορολογική Διοίκηση του διορισμού του φορολογικού εκπροσώπου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 8 ΚΦΔ ο φορολογούμενος, ο οποίος δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, οφείλει να ορίσει φορολογικό εκπρόσωπο με κατοικία στην Ελλάδα.

ζ) Μη εγγραφή στο Φορολογικό Μητρώο ή εγγραφή σε αυτό περισσότερες φορές.

Με την ΠΟΛ 1252/2015 τονίσθηκε ότι για να επιβληθεί πρόστιμο στον φορολογούμενο, ο οποίος εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες από μία φορές, εξετάζεται αν προέβη στην συγκεκριμένη ενέργεια εκ προθέσεως.

η) Μη συμμόρφωση με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 13 ΚΦΔ υποχρεώσεις του φορολογουμένου (τήρηση λογιστικών αρχείων).

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 ΚΦΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παράγραφος 1 του Ν. 4337/2015: *«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»*

Από την ανωτέρω διάταξη σε συνδυασμό και με αυτήν του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) συνάγεται ότι ο έλεγχος του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων του φορολογουμένου από την Φορολογική Διοίκηση διεξάγεται μόνο μία φορά και αφορά συνολικά το σύστημα των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.³⁰

³⁰ Βλ. και Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ, Ερμηνεία Ν. 4174/2013 σελ. 1513, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018.

θ) Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο ηλεκτρονικό μηχανισμό.

Σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 «*Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.*» Σύμφωνα δε με την παράγραφο 1 του άρθρου 40 του Ν. 4308/2014, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί του Ν. 1809/1988 μπορούν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν κριθεί από την Φορολογική Διοίκηση ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές, όπως αυτές ορίζονται στον Νόμο για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.³¹

Φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός, ο οποίος δεν τηρεί τις εγκεκριμένες προδιαγραφές θεωρείται και εκείνος, ο οποίος μεταγενέστερα λόγω παραβίασης ή παρέμβασης δεν λειτουργεί πλέον με τις οριζόμενες προδιαγραφές.

ι) Έκδοση δελτίων και αποδείξεων από το Σύστημα εκροών- εισροών χωρίς την χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται σε περίπτωση κατά την οποία τα δελτία και οι αποδείξεις εκδίδονται χωρίς την χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης ή χωρίς την χρήση ηλεκτρονικού μηχανισμού ή εκδίδονται από αλλοιωμένο μηχανισμό.

κ) Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 20 Ν. 3842/2010.³²

Σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010, η συγκεκριμένη διάταξη είναι απαραίτητη, προκειμένου να εξασφαλισθεί η γνησιότητα και η ακρίβεια των συναλλαγών. Ως μη συμμόρφωση θα πρέπει να θεωρηθεί μόνο η ολική μη συμμόρφωση και όχι η έστω μερική συμμόρφωσή του και η συγκεκριμένη υποχρέωση προβλέπεται μία μόνο φορά ανά φορολογικό έτος.

³¹ Βλ. άρθρο 12 παράγραφος 9 Ν. 4308/2014.

³² «*Τα υποκείμενα σε φόρο φυσικά και νομικά πρόσωπα των άρθρων 3 και 45 αντίστοιχα του Ν. 4172/2013 υποχρεούνται να διαβιβάζουν ηλεκτρονικά σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, τα δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών αρχείων- στοιχείων, ανεξαρτήτως της μεθόδου έκδοσης αυτών.*»

λ) Μη υποβολή ή υποβολή ανακριβών στοιχείων αναφορικά με τις υποχρεώσεις, οι οποίες ορίζονται από την παράγραφο 8 του άρθρου 62 του Ν. 4170/2013.³³

Στην παράγραφο 8 του άρθρου 62 του Ν. 4170/2013 προβλέπεται μία γενική υποχρέωση, η οποία αφορά την υποχρέωση για την δήλωση του συνόλου των υπόχρεων προσώπων της παραγράφου 1 με τα οποία συνεργάζονται εντός τριάντα ημερών από την δημιουργία του μητρώου της παραγράφου 7 του παρόντος άρθρου και Νόμου και μία ειδική, η οποία σχετίζεται με την δήλωση του συνόλου των υπόχρεων προσώπων της παραγράφου 1 με τα οποία συνεργάζονται εντός τριάντα ημερών από την εκκίνηση της όποιας νέας συνεργασίας τους.

Για την ανωτέρω γενική υποχρέωση τυχόν πρόστιμο θα επιβληθεί άπαξ, διότι θα διαπιστωθεί είτε μη υποβολή στοιχείων κατά την δημιουργία του μητρώου είτε μη υποβολή ανακριβών στοιχείων κατά την δημιουργία του μητρώου, ενώ ως προς την ειδική δεύτερη κατηγορία, η κάθε υποχρέωση είναι ξεχωριστή και συνεπώς θα επιβληθεί πρόστιμο είτε για την μη υποβολή στοιχείων είτε για την ανακριβή υποβολή στοιχείων της νέας συνεργασίας ανεξαρτήτως του πλήθους των διαπιστωμένων ανακριβειών.³⁴

μ) Μη έκδοση λογιστικών αρχείων ή έκδοση ή λήψη ανακριβών λογιστικών αρχείων για πράξεις, οι οποίες δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Με την ΠΟΛ. 1026/2018 διευκρινίσθηκε ότι παραβάσεις της περίπτωσης αυτής, δηλαδή, αυτές που αφορούν την μη έκδοση, ανακριβή έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διεξαγωγής του ίδιου φορολογικού ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και επανάληψη παράβασης είναι νοητή, μόνον εφόσον διαπιστωθεί σε διαφορετικό φορολογικό έλεγχο.

ν) Διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη παραστατικών.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1026/2018 ως πρώτη παράβαση της περίπτωσης αυτής θεωρείται αυτή, η οποία διαπράχθηκε από 7.6.2017 και έπειτα, δηλαδή από την

³³ «Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που δραστηριοποιούνται στην Ελληνική επικράτεια και είναι τελικοί αποδέκτες χρηματικών ποσών, τα οποία αποτελούν αντικείμενο πράξης πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2, σημείο 13 του Κανονισμού 2015/751, υποχρεούνται στη δήλωση του συνόλου των υπόχρεων προσώπων της παραγράφου 1 με τα οποία συνεργάζονται, εντός τριάντα (30) ημερών από την δημιουργία του μητρώου της παραγράφου 7 ή την εκκίνηση της όποιας συνεργασίας τους. Η δήλωση των σχετικών στοιχείων γίνεται ηλεκτρονικά μέσω TAXISNET.»

³⁴ Βλ. Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ, Ερμηνεία Ν. 4174/2013, σελ. 1526-1528, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018.

ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 4474/2017 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.³⁵ Η ανωτέρω υποχρέωση επιβάλλεται στον πωλητή, διότι είναι ο υπόχρεος έκδοσης του στοιχείου αξίας και συνεπώς σε περίπτωση παράβασης το πρόστιμο καταλογίζεται σε αυτόν.

Με την ΠΟΛ. 1003/2014 κατέστη σαφές ότι δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού σε περίπτωση κατά την οποία εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης το οποίο συνοδεύει τα αγαθά κατά την διακίνησή τους.

ο) Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 20 Ν. 3842/2010.³⁶

Με την ΠΟΛ. 1026/2018 διευκρινίσθηκε ότι ως πρώτη παράβαση θεωρείται εκείνη η οποία τελέστηκε από 7.6.2017 και έπειτα, ότε δηλαδή δημοσιεύθηκε ο Ν. 4474/2017 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Υπόχρεος για την τήρηση των σχετικών υποχρεώσεων είναι ο εκδότης του στοιχείου και συνεπώς η παράβαση καταλογίζεται μόνο σε αυτόν και όχι στον λήπτη.

π) Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή ή ανακριβής δήλωση κατοχής, απόκτησης, μεταβολής και διακοπής λειτουργίας τερματικών ηλεκτρονικής μεταφοράς κεφαλαίων στο σημείο πώλησης.

Το ύψος των προστίμων για τις ανωτέρω παραβάσεις προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 54 ΚΦΔ ως εξής:

α) Πρόστιμο 100 ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής ή ελλιπούς υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

β) Πρόστιμο 100 ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης ή δήλωσης παρακράτησης φόρου ή μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών και στοιχείων, εφόσον ο φορολογούμενος δεν είναι υποχρεωμένος εκ του νόμου για την τήρηση λογιστικών βιβλίων.

³⁵ Βλ. άρθρο 36 Ν. 4474/2017.

³⁶ «Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά.»

γ) Πρόστιμο 250 ευρώ για την μη υποβολή και την εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση από την οποία προκύπτει φόρος ή μη απόδοση παρακρατούμενου φόρου, μη ανταπόκριση σε αίτημα παροχής πληροφοριών, μη γνωστοποίηση φορολογικού εκπροσώπου, εφόσον ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλοποιημένων λογιστικών προτύπων.

δ) Πρόστιμο 500 ευρώ για τις ανωτέρω παραβάσεις σε περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα, ενώ το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται και σε περίπτωση έκδοσης δελτίων και αποδείξεων από το σύστημα εκρών- εισρών, χωρίς την χρήση εγκεκριμένου μηχανισμού σήμανσης.

ε) Πρόστιμο 2500 ευρώ για μη συνεργασία του φορολογούμενου με την αρμόδια φορολογική αρχή κατά την διάρκεια φορολογικού ελέγχου, την μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο, την μη συμμόρφωση με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και την υποβολή ανακριβών στοιχείων.

στ) Πρόστιμο 5.000, 10.000 και 20.000 ευρώ κατά περίπτωση για περιπτώσεις παραβίασης ή παραποίησης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.

ζ) Πρόστιμο 500 ευρώ για την μη έκδοση ή έκδοση ανακριβών λογιστικών αρχείων για πράξεις οι οποίες δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ ή διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη παραστατικών σε περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βάσει απλοποιημένων λογιστικών προτύπων και 1.000 ευρώ, εάν είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού συστήματος.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 54 ΚΦΔ, εφόσον συντρέχει περίπτωση υποτροπής, δηλαδή εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, το ύψος του προβλεπόμενου προστίμου ανέρχεται στο διπλάσιο και σε περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου. Συνεπώς η διαπίστωση περισσότερες φορές της ίδιας παράβασης συνιστά ιδιαιτέρως επιβαρυντική περίσταση, διότι προβλέπεται υψηλότερο πρόστιμο, αρκεί να εκδίδεται καταλογιστική πράξη εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής καταλογιστικής πράξης.

Τέλος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 54 ΚΦΔ δεν επιβάλλεται πρόστιμο, σε περίπτωση κατά την οποία υποβλήθηκε εκπρόθεσμα από τον φορολογούμενο τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ ή άλλου παρακρατούμενου φόρου,

εφόσον η σχετική αρχική δήλωση υποβλήθηκε εμπρόθεσμα. Πρόστιμο δεν επιβάλλεται και σε περίπτωση κατά την οποία είτε έχει υποβληθεί από τον φορολογούμενο εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικού ή νομικού προσώπου, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό ευρώ είτε έχει υποβληθεί από τον φορολογούμενο εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικού ή νομικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή σε σχέση με την αρχική δεν ξεπερνά τα εκατό ευρώ.

Στο άρθρο 54^Α ΚΦΔ προβλέπεται η απαγόρευση κάθευποσχετικής ή εκπονητικής δικαιοπραξίας με την οποία συστήνονται, μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται, από οποιαδήποτε αιτία, δικαιώματα επί ακινήτου ή παρέχεται δικαίωμα προσημείωσης ή υποθήκης σε αυτό, αν δεν μνημονεύεται και δεν επισυνάπτεται από τον συμβολαιογράφο, στο συμβόλαιο που συντάσσει, πιστοποιητικό της Φορολογικής Διοίκησης (Πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α.).

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει και η ρύθμιση του άρθρου 54B ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία επιβάλλονται πρόστιμα στα Δηλώνοντα Ελληνικά Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα, εφόσον ενώ υπέχουν αντίστοιχη υποχρέωση, παρόλα αυτά δεν υποβάλλουν καθόλου πληροφορίες σχετικά με κάθε δηλωτέο λογαριασμό ή υποβάλλουν ανακριβείς πληροφορίες ή τις υποβάλλουν εκπρόθεσμα, ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή δεν συνεργάζονται κατά την διάρκεια του ελέγχου ή δεν συμμορφώνονται με τις υποχρεώσεις παροχής πληροφοριών. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις αυτές κυμαίνονται από 100 ευρώ έως 5.000 ευρώ ανάλογα με την παράβαση.

Ειδικότερα, πρόστιμο 100 ευρώ προβλέπεται για την εκπρόθεσμη υποβολή πληροφοριών, 300 ευρώ για μη υποβολή πληροφοριών ή υποβολή ελλιπών ή ανακριβών πληροφοριών, 1.000 ευρώ για μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και 5.000 ευρώ για μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών σχετικά με κάθε δηλωτέο λογαριασμό.

Στο άρθρο 54Δ ΚΦΔ προβλέπονται κυρώσεις για την μη παροχή πληροφοριών ή στοιχείων από τις ψηφιακές πλατφόρμες. Ειδικότερα, προβλέπεται πρόστιμο 5.000 ευρώ στον πωλητή, εάν πραγματοποιεί συναλλαγές από την πλατφόρμα για την

οποία εκδόθηκε απόφαση διακοπής πρόσβασης, αλλά και πρόστιμο από 30.000 έως 100.000 ευρώ στον Πάροχο Υπηρεσιών Διαδικτύου σε περίπτωση μη εφαρμογής της απόφασης του διοικητή για διακοπή της πρόσβασης στην πλατφόρμα.

Στο άρθρο 54^E ΚΦΔ προβλέπεται πρόστιμο για την περίπτωση παράβασης μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και φορολογικών μνημών και αρχείων που διαγράφουν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 10.000 ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ενώ αν πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 30.000 ευρώ.

Στο άρθρο 54ΣΤ ΚΦΔ προβλέπεται πρόστιμο για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ., ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές ύψους 100.000 ευρώ.

Στο άρθρο 54Ζ ΚΦΔ προβλέπεται πρόστιμο για την μη συμμόρφωση με το άρθρο 12 του Ν. 2329/1995 (Νόμος για την Ιδιωτική τηλεόραση- ραδιοφωνία- ραδιοτηλεοπτική αγορά κτλ), εφόσον χορηγηθεί επιβράβευση μεγαλύτερη από την προβλεπόμενη στην παρ. 8 του άρθρου 12 του Ν. 2328/1995 στον διαφημιστή από το μέσο ή υπάρξει καταβολή της επιβράβευσης αυτής από τον διαφημιστή στον διαφημιζόμενο, επιβάλλεται στον διαφημιστή ή και στον διαφημιζόμενο, εάν συντρέχει περίπτωση λήψης απ' αυτόν επιβράβευσης κατά τα ανωτέρω, πρόστιμο ίσο με το πενταπλάσιο του ποσού αυτού.

Στο άρθρο 54^H ΚΦΔ προβλέπεται πρόστιμο για την μη διαβίβαση δεδομένων στοιχείων λιανικής πώλησης, τα οποία εκδίδονται μέσω Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού ύψους τουλάχιστον 250 ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και τουλάχιστον 500 ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Για πράξεις, οι οποίες δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ προβλέπεται πρόστιμο 500 ευρώ για τους υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και 1.000 ευρώ για τους υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στο άρθρο 54Θ προβλέπεται πρόστιμο για την παράβαση των υποχρεώσεων, οι οποίες ορίζονται στο άρθρο 15B ΚΦΔ από 1.000 έως 50.000 ευρώ. Πιο συγκεκριμένα,

στο άρθρο 15B ΚΦΔ προβλέπεται ότι οι οντότητες του άρθρου του Ν. 4308/2014 που χρησιμοποιούν τερματικά «Ηλεκτρονικής Μεταφοράς Κεφαλαίων στο Σημείο Πώλησης (Electronic Funds Transfer at the point of sale, EFT/POS)», ημεδαπών ή αλλοδαπών παρόχων, υποχρεούνται να διασυνδέονται και να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση πληροφορίες για τις συναλλαγές που εκτελούνται μέσω αυτών είτε μέσω διασύνδεσης των τερματικών με Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) είτε απευθείας με τα πληροφοριακά συστήματα Φορολογικής Διοίκησης.

Στο άρθρο 54I προβλέπεται πρόστιμο από 10.000 έως 40.000 ευρώ στους παρόχους παροχής υπηρεσιών για παραβιάσεις των υποχρεώσεων, οι οποίες προβλέπονται στην παράγραφο 3β του άρθρου 15 ΚΦΔ.

Στο άρθρο 54IA προβλέπεται πρόστιμο από 100 ευρώ έως 5.000 ευρώ κατά περίπτωση για παραβάσεις υποχρεώσεων για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών που υποβάλλονται από Δηλούντες Φορείς Εκμετάλλευσης Πλατφόρμας. Στο άρθρο 54IB προβλέπεται πρόστιμο για οντότητες της παρ. 1 του άρθρου 15Γ που δεν συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις λειτουργίας και διασύνδεσης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) των τερματικών Ηλεκτρονικής Μεταφοράς Κεφαλαίων στο Σημείο Πώλησης, παρά την υποβολή της δήλωσης συμμόρφωσης του άρθρου 15Γ. Το παρόν πρόστιμο επιβάλλεται, με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ανάλογα με την ένταση και τη διάρκεια της παράβασης, καθώς και τυχόν υποτροπή, πρόστιμο ύψους από 1.000 έως 200.000 ευρώ, ενώ σε χρήστες των τερματικών «EFT/POS» που δεν συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις λειτουργίας και διασύνδεσης με την Α.Α.Δ.Ε., παρά την υποβολή της δήλωσης συμμόρφωσης του άρθρου 15Γ, επιβάλλεται, με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ανάλογα με την ένταση και τη διάρκεια της παράβασης, καθώς και τυχόν υποτροπή, πρόστιμο ύψους από διακόσια (200) έως δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

Τέλος, στο άρθρο 56^A ΚΦΔ προβλέπεται η επιβολή προστίμων σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ ατελούς υποβολής έκθεσης ανά χώρα και δηλωτέας διασυννοριακής ρύθμισης.

Ειδικότερα, σε περίπτωση μη υποβολής έκθεσης ανά Χώρα επιβάλλεται πρόστιμο είκοσι χιλιάδων ευρώ και σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς έκθεσης πρόστιμο δέκα χιλιάδων ευρώ. Στην παράγραφο 2 του ανωτέρω

άρθρου επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων ευρώ σχετικά με δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση, όταν ο υπόχρεος τηρεί απλογραφικό σύστημα και δέκα χιλιάδων ευρώ, όταν ο υπόχρεος τηρεί διπλογραφικό σύστημα.

Βάσει της παραγράφου 3 προβλέπεται πρόστιμο δύομισι έως πέντε χιλιάδες ευρώ για την παράβαση της υποβολής ανακριβών ή ελλιπών πληροφοριών ανάλογα με το αν ο παραβάτης είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού ή διπλογραφικού συστήματος τήρησης λογιστικών βιβλίων, ενώ στην παράγραφο 4 προβλέπεται πρόστιμο από 250 έως 500 ευρώ για την περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση ανάλογα με το αν ο παραβάτης είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού ή διπλογραφικού συστήματος. Το ύψος του ανωτέρω προστίμου μπορεί να αυξηθεί στα δύομισι (απλογραφικό σύστημα) έως πέντε χιλιάδες ευρώ (διπλογραφικό σύστημα) σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση.

Κατόπιν των ανωτέρω συμπεραίνουμε ότι στόχος του νέου συστήματος φορολογικών κυρώσεων, όπως αυτό κωδικοποιείται στον Ν. 4987/2022 είναι η πρόβλεψη προστίμων τα οποία τηρούν την αρχή της αναλογικότητας και έχουν ως στόχο την πρόληψη της φοροδιαφυγής, αλλά και την καθιέρωση ευρείας φορολογικής συνείδησης στους πολίτες, οι οποίοι οφείλουν να αντιληφθούν ότι ακόμα και η διάπραξη διαδικαστικών παραβάσεων φοροδιαφυγής επισύρει σοβαρές φορολογικές κυρώσεις σε βάρος τους.

iii) Πρόστιμα για την διάπραξη παραβάσεων φοροδιαφυγής

Υπό το παλαιότερο νομοθετικό καθεστώς, το οποίο προβλεπόταν από τον Ν. 2523/1997 προβλεπόντουσαν βαρύτατα πρόστιμα για τους υπαιτίους παραβάσεων φοροδιαφυγής παράλληλα φυσικά και με τις προβλεπόμενες ποινικές κυρώσεις. Το γεγονός αυτό είχε ως αποτέλεσμα τα επιβαλλόμενα πρόστιμα να μην βρίσκονται σε οποιαδήποτε αντιστοιχία με το ύψος της φοροδιαφυγής. Δεδομένου μάλιστα ότι προστατευόμενο έννομο αγαθό των φορολογικών διατάξεων είναι η περιουσία του Ελληνικού Δημοσίου, η μόνη σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας φορολογική κύρωση είναι αυτή η οποία είναι ανάλογη του ύψους του φόρου, τον οποίο διέφυγε ο φορολογούμενος.³⁷

³⁷ Γ. Δημήτριάδης, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2011, σελ. 84.

Από την 1.2.2016 καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 ΚΦΔ οι οποίες προέβλεπαν πρόστιμα σε βάρος των υπαιτίων παραβάσεων φοροδιαφυγής και από 17.10.2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55, με αποτέλεσμα να μην επιβάλλονται πρόστιμα για τις εξής περιπτώσεις παραβάσεων: α) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των πέντε χιλιάδων ευρώ, β) έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, γ) έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δ) νόθευση φορολογικών στοιχείων και ε) καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί κανένα φορολογικό στοιχείο.

Για εκκρεμείς υποθέσεις οι οποίες αφορούν παραβάσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της διάταξης μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/2015 ήτοι την 17.10.2015, εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015. Αξίζει πάντως να σημειωθεί ότι σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 55 ΚΦΔ η επιβολή προστίμων και οι διαδικασίες οι οποίες προβλέπονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις.

Με τον Ν. 4337/2015, λοιπόν, επήλθαν σοβαρές μεταβολές στο σύστημα των φορολογικών κυρώσεων, διότι κρίθηκε επιβεβλημένη η μείωση ή και η κατάργηση ορισμένων προστίμων. Έτσι, με τον νόμο αυτόν καταργήθηκαν τα πρόστιμα για τις βασικές παραβάσεις φοροδιαφυγής (έκδοση, λήψη ή νόθευση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων), με αποτέλεσμα να προβλέπεται πλέον για τους παραβάτες των πράξεων αυτών μόνο η επιβολή ποινικών κυρώσεων. Οι διοικητικές φορολογικές κυρώσεις πλέον επιβάλλονται και παραμένουν ως πρόστιμο μόνον για περιπτώσεις διάπραξης φοροδιαφυγής στην φορολογία εισοδήματος, στον ΦΠΑ και σε άλλους παρακρατούμενους φόρους.

Α) Άρθρο 58 ΚΦΔ

Στο άρθρο 58 ΚΦΔ προβλέπονται τα εξής για τους υπαιτίους παραβάσεως ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε

πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Το άρθρο 58 ΚΦΔ (όπως και τα άρθρα 58^Α και 59 ΚΦΔ) προβλέπει πρόστιμα για ουσιαστικές παραβάσεις και δεν σωρεύεται ποτέ με τα άρθρα 58^Α και 59. Τα πρόστιμα τα οποία προέρχονται από την παράβαση ουσιαστικών διατάξεων είναι αναλογικά σε αντίθεση με όσα προβλέπονται για την διάπραξη διαδικαστικών παραβάσεων τα οποία είναι πάγια.

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 19, 54 παράγραφος 1 περ. α' και 58 ΚΦΔ συνάγεται ότι ως ανακριβής ορίζεται η δήλωση η οποία περιέχει λάθη και παραλείψεις που επηρεάζουν άμεσα το ύψος της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου, ενώ ως ανακρίβεια θεωρείται και η παράλειψη δήλωσης κάποιου στοιχείου εισοδήματος, εφόσον φυσικά έχει υποβληθεί η σχετική δήλωση, διότι διαφορετικά θα πρόκειται για μη υποβολή δήλωσης. Ως μη υποβολή δήλωσης νοείται η παράλειψη υποβολής φορολογικής δήλωσης παρόλο που υφίσταται σχετική υποχρέωση εκ μέρους του φορολογουμένου.

Προϋπόθεση εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 58 ΚΦΔ αποτελεί η έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης και με την πράξη αυτή να προκύπτει φόρος. Το πρόστιμο υπολογίζεται με αναφορά στην διαφορά του φόρου ο οποίος προκύπτει από την φορολογική δήλωση και του φόρου ο οποίος προσδιορίζεται κατόπιν της εκδόσεως πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Σε περίπτωση πάντως κατά την οποία διαπράχθηκε η παράβαση της μη υποβολής δήλωσης και όχι της ανακριβούς δήλωσης είναι δυνατή

η σώρευση περισσότερων προστίμων, διότι η παράβαση αυτή τιμωρείται τόσο από το άρθρο 54 παρ. 2 ΚΦΔ όσο και από το άρθρο 58 ΚΦΔ. Βάσει όμως της ΠΟΛ. 1252/2015 διευκρινίσθηκε ότι σύμφωνα και με όσα ορίζονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 62 θα επιβληθεί μόνο ένα πρόστιμο και συγκεκριμένα το μεγαλύτερο μεταξύ αυτού του άρθρου 54 και του άρθρου 58.³⁸

Αξίζει να σημειωθεί ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης, εφόσον προκύπτει φόρος, εάν αυτή υποβληθεί πριν την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου επιβάλλεται πρόστιμο 100-500 ευρώ πλέον τόκου 0,73% ανά μήνα καθυστέρησης, ενώ σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, επιβάλλεται τόκος 0,73% ανά μήνα καθυστέρησης και πρόστιμο 10%, 25% και 50% αναλόγως επί του φόρου, ο οποίος προκύπτει.³⁹

B) Άρθρο 58^A

Σχετικά με τον ΦΠΑ στο άρθρο 58^A ΚΦΔ προβλέπονται τα εξής για τους υπαιτίους της φοροδιαφυγής: «1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος

³⁸ Βλ. Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ, Ερμηνεία του Ν. 4174/2013, σελ. 1638 επ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018.

³⁹ Βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΣΤ' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018, σελ. 659 και ΣτΕ 1364/2017 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. που εκδίδει παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία) με Φ.Π.Α., χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους

ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.»

Με την διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 58 ΚΦΔ προβλέπεται για πρώτη φορά η επιβολή προστίμου ΦΠΑ είτε για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου είτε για έκδοση ή λήψη ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, ενώ στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου προβλέπονται παραβάσεις σχετικά με την μη υποβολή δήλωσης ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης.

Προϋπόθεση εφαρμογής της ανωτέρω διάταξης αποτελεί η έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης, από την οποία προκύπτει ότι ο φορολογούμενος είτε αυτός είναι ο εκδότης είτε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, αποκόμισε οικονομικό όφελος σε βάρος του Δημοσίου, το οποίο δεν δικαιούται να αποκομίσει.

Στην παράγραφο 3 του ανωτέρω άρθρου προβλέπεται για πρώτη φορά η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για λειτουργία επιχείρησης χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης οικονομικής δραστηριότητας, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Με την ΠΟΛ. 1252/2015 διευκρινίσθηκε ότι με τον όρο «μη δήλωση έναρξης οικονομικής δραστηριότητας» νοούνται και οι περιπτώσεις υποκείμενων, αλλά απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ προσώπων, τα οποία ξεκινούν μία νέα δραστηριότητα, η οποία υπάγεται σε φόρο, χωρίς να υποβάλλουν στο μητρώο την προβλεπόμενη δήλωση μεταβολής.⁴⁰

Σε περίπτωση κατά την οποία διαπιστώνεται από τον φορολογικό έλεγχο η παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ εφαρμόζεται τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58^A ΚΦΔ όσο και αυτή της παραγράφου 2 του άρθρου 54 ΚΦΔ και με βάση την παράγραφο 6 του άρθρου 62 ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα τα οποία επιβάλλονται για την ίδια παράβαση, θα υπερισχύσει η διάταξη η οποία προβλέπει το υψηλότερο πρόστιμο.

Γ) Άρθρο 59 ΚΦΔ

Αντίστοιχα για τους λοιπούς παρακρατούμενους φόρους βάσει του άρθρου 59 ΚΦΔ προβλέπεται πρόστιμο 50% επί του ποσού του φόρου, το οποίο αντιστοιχεί στην μη υποβληθείσα ή στην ανακριβή δήλωση.

⁴⁰ Βλ. Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ, Ερμηνεία Ν. 4174/2013, σελ. 1656 επ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018.

Με την ΠΟΛ. 1252/2015 τονίζεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 59 ΚΦΔ, όπως αυτές ισχύουν πλέον μετά την τροποποίησή τους με την παράγραφο 9 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, εξορθολογίζεται το ύψος των προστίμων για τις παραβάσεις της υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενων φόρων και προβλέπεται πλέον ρητά ότι το πρόστιμο επιβάλλεται, μόνον εφόσον οι παραβάσεις αυτές διαπιστώνονται κατόπιν φορολογικού ελέγχου.⁴¹

Προϋπόθεση εφαρμογής της συγκεκριμένης διάταξης αποτελεί η προηγούμενη έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατόπιν φορολογικού ελέγχου εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης. Το επιβληθέν πρόστιμο υπολογίζεται βάσει του ποσού το οποίο διαπιστώνεται ότι οφείλει ο φορολογούμενος κατόπιν της έκδοσης πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και ανέρχεται στο πενήντα τοις εκατό επί του ποσού του φόρου το οποίο αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση.

iv) Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών

Με την ΠΟΛ. 1252/2015 διευκρινίστηκε ότι για την διάπραξη παραβάσεων, οι οποίες σχετίζονται με την υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 και 2 του άρθρου 54 ΚΦΔ, αλλά το άρθρο 56 ΚΦΔ.

Πιο συγκεκριμένα, στην παράγραφο 1 ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος προβλέπεται στις ενδοομιλικές συναλλαγές επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογουμένου και δεν μπορεί να είναι ανώτερο των 2.000 ούτε και μικρότερο των 500 ευρώ. Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν έχει υποβληθεί στην διοίκηση εντός τεσσάρων μηνών από το τέλος κάθε φορολογικού έτους ή έχει υποβληθεί με ελλιπή στοιχεία.

Στην παράγραφο 2 του ανωτέρω άρθρου προβλέπεται πρόστιμο το οποίο υπολογίζεται σε 1/100 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων για την περίπτωση μη

⁴¹ Βλ. Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ, Ερμηνεία Ν. 4174/2013, σελ. 1684 επ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018.

υποβολής ή ανακριβούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης και δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 2.500 ούτε όμως και μεγαλύτερο των 10.000 ευρώ.

Σε περίπτωση υποτροπής, δηλαδή, διαπίστωση από την Διοίκηση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σχετικά πρόστιμα επιβάλλονται βάσει της παραγράφου 3 του άρθρου 54 ΚΦΔ στο διπλάσιο και σε περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.

ν) Πρόστιμο λόγω παρεμπόδισης, υπόθαλψης ή συνέργειας

Με το άρθρο 60 ΚΦΔ επεκτείνεται η επιβολή διοικητικών φορολογικών κυρώσεων και σε άλλα πρόσωπα πέραν των αυτουργών των φορολογικών παραβάσεων. Πιο συγκεκριμένα, κάθε πρόσωπο το οποίο παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη κάποιας φορολογικής παράβασης υπόκειται στα ίδια πρόστιμα στα οποία υπόκειται και ο αυτουργός της παράβασης.

vi) Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας

Με το άρθρο 61 ΚΦΔ παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο δύναται να ζητήσει απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Προϋπόθεση του αιτήματος αυτού εκ μέρους του διοικουμένου αποτελεί, πριν την υποβολή της αίτησης, η πλήρης εξόφληση όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή, όμως δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα, τα οποία επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για πρόστιμα τα οποία επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015 ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο

φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Η συνδρομή λόγων ανωτέρας βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται, συνιστά θέμα πραγματικό και κρίνεται κατάπερίπτωση από τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομισθούν. Συνεπώς, η ανωτέρα βία, κατά την έκταση και στο μέτρο που είναι αυτό εφικτό, συνιστά λόγο άρσης δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του ανωτέρω, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου.⁴²

Ενδεικτικά έχει κριθεί ότι συνιστά γεγονός ανωτέρας βίας η εκδήλωση πυρκαγιάς στην επιχείρηση, αφού δεν μπορεί να προβλεφθεί και να αποφευχθεί ακόμα κι αν ο φορολογούμενος επιδείξει κάθε δυνατή επιμέλεια ⁴³, αλλά και η απώλεια των ταμειακών μηχανών της επιχείρησης λόγω κλοπής, εφόσον φυσικά ο φορολογούμενος προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες δήλωσης της κλοπής στις αρμόδιες αρχές και αποδείξει τους ισχυρισμούς του⁴⁴.

vii) Τρόπος επιβολής, κοινοποίησης και πληρωμής προστίμων

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 62 ΚΦΔ τα πρόστιμα επιβάλλονται με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ενώ στην παράγραφο 2 ορίζεται ότι η πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή στο ευθυνόμενο πρόσωπο είτε μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου είτε αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. Η υποχρέωση κλήσης του φορολογουμένου δεν ισχύει σε περίπτωση διάπραξης

⁴² Οράτε ενδεικτικώς ΔΕΔ 19/2023 (ΕΝΔΙΚ. ΠΡΟΣΦ.), δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁴³ Οράτε ενδεικτικώς ΔΕΔ 29/2022 (ΕΝΔΙΚ. ΠΡΟΣΦ.), δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁴⁴ Οράτε ενδεικτικώς ΔΕΔ 336/2020 (ΕΝΔΙΚ. ΠΡΟΣΦ.), δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

κάποιας διαδικαστικής παράβασης και σε περίπτωση επιβολής προστίμου κατόπιν άμεσου, διοικητικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου.

Ο τρόπος καταβολής των προστίμων ρυθμίζεται στην παράγραφο 5 της ανωτέρω διάταξης. Πιο συγκεκριμένα, καταβάλλονται εφάπαξ εντός τριάντα ημερών από την κοινοποίηση, εκτός από τα πρόστιμα, ενώ σε περίπτωση κατά την οποία προβλέπονται για την ίδια παράβαση περισσότερα πρόστιμα, εφαρμόζεται η διάταξη η οποία προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο. (παράγραφος 6)

Σύμφωνα με την παράγραφο 7, τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58^A και 59 ΚΦΔ επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση κατά την οποία οι σχετικές παραβάσεις διαπιστώθηκαν κατόπιν ελέγχου, ενώ το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται σε περιπτώσεις κατά τις οποίες επιβάλλεται το πρόστιμο του 58^A (πρόστιμο για παραβάσεις ΦΠΑ) ή του άρθρου 59 (παραβάσεις παρακρατούμενων φόρων). Τέλος, στην παράγραφο 8 ορίζεται ότι δεν επιβάλλονται πρόστιμα στον εκτιμώμενο προσδιορισμό φόρου.

viii) Τελικές παρατηρήσεις- Προτάσεις

Όπως προκύπτει από την επισκόπηση των προαναφερθεισών διατάξεων σχετικά με το σύστημα κυρώσεων του ΚΦΔ, κυρίως με τον Ν. 4337/2015 έχει εξορθολογισθεί σημαντικά το ύψος και η βαρύτητα των προστίμων, ειδικά μάλιστα από την στιγμή που παράλληλα με τις διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται στον παραβάτη και ποινικές κυρώσεις, εφόσον φυσικά πληρούνται τα ποσοτικά όρια κάθε παράβασης ανά διαχειριστικό έτος.⁴⁵

Το παρόν σύστημα κυρώσεων σε μεγάλο βαθμό πληρεί τα κριτήρια που έχει θέσει το ΣτΕ ως προς την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας σχετικά με το ύψος των προβλεπόμενων προστίμων. Παρόλα αυτά το γεγονός αυτό δεν σημαίνει ότι δεν επιδέχεται και μεγαλύτερης βελτίωσης, διότι πρώτιστος σκοπός του Έλληνα νομοθέτη δεν πρέπει να είναι η καταστολή και η τιμωρία του παραβάτη, η οποία μπορεί να τον οδηγήσει σε άκρως δυσχερή οικονομική θέση, με αποτέλεσμα και το Κράτος να κινδυνεύει να μην εισπράξει ποτέ τον καταλογιζόμενο φόρο, αλλά η πρόληψη και η εμπέδωση φορολογικής συνείδησης στην κοινωνία με παράλληλη δυνατότητα του

⁴⁵ Βλ. και Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ, Ερμηνεία Ν. 4174/2013, σελ. 1416-1417, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018.

Κράτους να εισπράττει εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος τους φόρους, οι οποίοι προέρχονται από την επιβολή φορολογικών κυρώσεων.

4. Η αρχή της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης Εισαγωγή

Η μεγάλη χρονική απόσταση, μεταξύ της διενέργειας των φορολογικών ελέγχων και έκδοσης των αντίστοιχων καταλογιστικών πράξεων επιβολής του φόρου ή των προστίμων για παράβαση των φορολογικών διατάξεων και του χρόνου τέλεσης του φορολογικού περιστατικού, δημιουργεί νομικά ζητήματα, όχι, μόνον, όσον αφορά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τον φόρο, αλλά και των νομοθετικών διατάξεων που θα πρέπει να εφαρμόσει η φορολογική Διοίκηση και, κατόπιν, ο διοικητικός δικαστής, σε περίπτωση άσκησης προσφυγής, εάν, εν τω μεταξύ, μέχρι τον χρόνο αυτόν, έκδοσης της διοικητικής πράξης και εκδίκασης της σχετικής διαφοράς, αντιστοίχως, τροποποιηθεί το σχετικό φορολογικό καθεστώς.⁴⁶

Κρίσιμο νομοθετικό καθεστώς για την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων είναι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ή τέλεσης της παραβάσεως. Ζήτημα, ωστόσο, γεννάται σε περίπτωση κατά την οποία μεταξύ του χρόνου τέλεσης της φορολογικής παράβασης και του χρόνου εκδίκασης της υπόθεσης σε περίπτωση προσφυγής στην δικαιοσύνη υπάρχουν περισσότερες της μίας ρυθμίσεις για την ίδια παράβαση. Αξίζει εξάλλου να σημειωθεί ότι στο διοικητικό δίκαιο δεν υπάρχει αντίστοιχη ρύθμιση με αυτήν του άρθρου 2 του Ποινικού Κώδικα.

ι) Νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ως προς το ζήτημα της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης

Σύμφωνα με γενική αρχή του Δικαίου της ΕΕ, της ΕΔΔΑ, αλλά και του ελληνικού δικαίου, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής φορολογικής κύρωσης για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπονται από τον χρόνο διάπραξής τους έως την εκδίκαση της υπόθεσης περισσότερες διοικητικές κυρώσεις. Πιο συγκεκριμένα, η αρχή αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου, με

⁴⁶ Βλ. Μπουκουβάλα Βαρθάρα, Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης στο πεδίο του φορολογικού δικαίου- Επισκόπηση νομολογίας, Διοικητική Δικαιοσύνη 4/2020, σελ. 577.

δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ.1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' Συντάγματος).⁴⁷

Στις περιπτώσεις αυτές, κατ' εξαίρεση του γενικού κανόνα περί μη αναδρομικότητας του νόμου, υπάρχει τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιότερου νόμου και επί εκκρεμών υποθέσεων. Όπως, όμως, έχει ήδη κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης, ως προς την επιβολή κυρώσεων, διατάξεως έχει συνταγματική βάση, ως απορρέουσα από την αρχή της αναλογικότητας, ώστε μόνη η ύπαρξη αντίθετης νομοθετικής διατάξεως δεν αρκεί για την κάμψη της.

Σύμφωνα δε με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει τον χαρακτήρα κανόνος διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου φορολογικού νόμου, ο οποίος προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση, δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν συγκρίσεως όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων, οι οποίες ίσχυσαν κατά το χρονικό διάστημα από την διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση. Ευμενέστερος δε είναι ο νόμος, ο οποίος εφαρμοζόμενος στο σύνολό του, άγει στην συγκεκριμένη περίπτωση και εν όψει των δεδομένων της σε ευνοϊκότερο για τον φορολογούμενο αποτέλεσμα, δηλαδή σε ελαφρύτερη κύρωση. Ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της

⁴⁷βλ. ΣτΕ 2031/2013 και 2402/2016 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας.⁴⁸

Περαιτέρω, από το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κριθεί ότι το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ κατοχυρώνει, μεταξύ άλλων, την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου για τον παραβάτη ουσιαστικού “ποινικού” νόμου.⁴⁹ Δεδομένου ότι το προστατευτικό πεδίο του άρθρου 7 της ΕΣΔΑ καλύπτει και τις περιπτώσεις επιβολής διοικητικών κυρώσεων “ποινικής” φύσης, με βάση τα κριτήρια της νομολογίας Engel⁵⁰, όπως είναι οι χρηματικές διοικητικές κυρώσεις σημαντικού ύψους, για παραβάσεις της φορολογικής/τελωνειακής νομοθεσίας⁵¹, η προαναφερόμενη αρχή εφαρμόζεται και επί χρηματικών φορολογικών/τελωνειακών κυρώσεων μεγάλου ύψους.⁵² Η εν λόγω αρχή έχει κανονιστική εμβέλεια ανάλογη με την αντίστοιχη αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου, όπως αυτή προσδιορίστηκε προηγουμένως και, ειδικότερα, δεν είναι απόλυτη, αλλά η εφαρμογή της μπορεί να περιορισθεί από τον κοινό νομοθέτη, τηρουμένης όμως της αρχής της αναλογικότητας των μέτρων, που συνιστούν επέμβαση στο δικαίωμα περιουσίας.⁵³

Πάντως, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο όσον αφορά την προβλεπόμενη διοικητική παράβαση ή κύρωση (λ.χ. σε περίπτωση μεταβολής της φύσης των προβλεπόμενων κυρώσεων) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου (λ.χ. σε περίπτωση κατάργησης για το μέλλον της οικείας ουσιαστικής ή διαδικαστικής υποχρέωσης), ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο

⁴⁸Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 2402/2016, ΣτΕ 1438/2018, ΣτΕ 351/2019, ΣτΕ 1438/2018 εν συμβουλίω επί προδικαστικών ερωτημάτων, ΣτΕ 4469/2014 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁴⁹βλ. ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. 17.9.2009, 10249/03, Scoppola κατά Ιταλίας, σκέψεις 108-109.

⁵⁰βλ. ΕΔΔΑ decision 24.11.1998, 38644/97, Brown κατά Ηνωμένου Βασιλείου, ΕΔΔΑ 15.5.2008, 7460/03, Nadtochiy κατά Ουκρανίας, σκέψη 32 και ΕΔΔΑ 4.10.2016, 37462/09, Aja κατά Κροατίας, σκέψη 86.

⁵¹ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 1992/2016, ΣτΕ 2987/2017 ΣτΕ 1887/2018 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁵² Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 2957/2013, 2221/2018 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

⁵³ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 2221/2018, όσον αφορά την αντίστοιχη αρχή του ενωσιακού δικαίου.

χαρακτήρα των διοικητικών κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς.⁵⁴

Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις οι οποίες θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας.⁵⁵

ii) Διαδοχικές νομοθετικές ρυθμίσεις ως προς τις κυρώσεις για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

α) Στον Ν. 2523/1997⁵⁶ «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 179), όπως ίσχυε πριν από τον Ν. 4174/2013, στο άρθρο 5, οριζόταν ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής : [...] β) Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών,

⁵⁴ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 2319/2021 (ΤΜΗΜΑ Β'), δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁵⁵ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 1438/2018, 351, 352, 1389, 2691/2019, ΣτΕ 2221/2018, 2734/2020, ΣτΕ 1582/2020 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁵⁶ Βλ. Ν. 2523/1997.

μησυμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. κατά περίπτωση. γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2). [...] στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση. [...] 10) Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδίαν διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας : α) [...] β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη [όπως το πρώτο εδάφιο της περ. β' αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ. 6 του άρθρου 9 του Ν. 3052/2002 (ΦΕΚ Α' 221) και το πέμπτο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 10 του Ν. 2753/1999(ΦΕΚ Α' 249)] [...].»

Περαιτέρω, στο άρθρο 19 του ως άνω νόμου οριζόταν ότι : «1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών

χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ... 2... 3... 4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ... Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση... 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...».⁵⁷

β) Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας⁵⁸ [Ν. 4174/2013 και πλέον Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 170, με έναρξη ισχύος από 01.01.2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 αυτού, όπως ίσχυε πριν την αναμόρφωσή του από τον Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129)], προέβλεπε, στο άρθρο 55 με τον τίτλο «Παραβάσεις φοροδιαφυγής»: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, ... 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. στ)... 2. α) [...] γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων [...] ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. [...] ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου... γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται

⁵⁷ Βλ. σχετικά Ν. 2523/1997.

⁵⁸ Βλ. σχετικά Ν. 4987/2022.

πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους».

Στο άρθρο 66 του ως άνω νόμου (Κ.Φ.Δ.) με τον τίτλο «Μεταβατικές διατάξεις» και στην παράγραφο 32 αυτού, οριζόταν ότι : «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.. β. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα και δεν βρίσκονται ακόμη σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα. γ. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και βρίσκονται σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα».

Στο ίδιο άρθρο 66 παρ. 36 του ως άνω νόμου οριζόταν ότι: «Για τις υποθέσεις προστίμων των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, οι οποίες εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του Σ.τ.Ε., καθώς και στην προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής προσφυγής κατά τη δημοσίευση του παρόντος, οι υπόχρεοι δύνανται με αίτησή τους, η οποία υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα ή

σε περίπτωση που κατά το χρόνο δημοσίευσης του Κώδικα εκκρεμεί η έκδοση απόφασης μετά από συζήτηση, σε τριάντα (30) ημέρες από τη δημοσίευση της απόφασης κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 να ζητήσουν το δικαστικό συμβιβασμό με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς για το σύνολο των προστίμων ανά καταλογιστική πράξη [...]. Στην περίπτωση αυτή, η σχετική δίκη καταργείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 142 και 143, παράγραφος 7 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, [...].».

γ) Στο άρθρο 7 του Ν. 4337/2015⁵⁹ («Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας») στην παρ. 3 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) [...] β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων..., ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. [...] δ) [...] ε) [...] 4. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την κατάθεση του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον [...] των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων [...]. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης [...] και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργασίμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3. Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος [...]. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δε έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα. [...] 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α170). 6. Οι διατάξεις

⁵⁹ Βλ. αναλυτικά Ν. 4337/2015.

του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από την δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις καταργούνται από την δημοσίευση του παρόντος. 7) [...]».

δ) Με την παρ. 4 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, η ισχύς δε της καταργητικής αυτής διάταξης αρχίζει από 01.02.2016, σύμφωνα με την παρ. 9 του υπό τον τίτλο «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» άρθρου 7 του ίδιου νόμου.

Περαιτέρω, με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 προστέθηκε στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας άρθρο 71, το οποίο στην παρ. 1 ορίζει ότι: «Τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν καταργούνται. Όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν. 2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου (άρθρα 66-70)», με το ίδιο δε άρθρο 8 ορίστηκε ότι «Τα άρθρα 66 και 67 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Μέρους Α' του ν. 4174/2013 (πλέον Ν. 4987/2022) 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 ως εξής: [...]».

5. Το νεότερο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «εγκλήματα φοροδιαφυγής - ποινικές κυρώσεις», όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015, ορίζει ότι : « 1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική

Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, [γ...], [2...]. 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) [...] 4 [...] 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη

Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...». ⁶⁰

ε) Στο άρθρο 58 του Ν. 4987/2022 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» ορίζεται ότι : «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α)..., β)...., γ)....».

Στο άρθρο 58Α του ίδιου νόμου «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας», το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015), ορίζεται ότι : «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. ... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...»

στ) Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι από την εφαρμογή του Ν. 4337/2015, ήτοι κατόπιν της καταργήσεως του άρθρου 55 του προϊσχύσαντος ΚΦΔ και υπό την ισχύ της διάταξης του (νέου) άρθρου 66 του Ν. 4987/2022, για την έκδοση και την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν προβλέπεται πλέον διοικητική κύρωση με την επιβολή

⁶⁰ Βλ. Ν. 4987/2022.

αυτοτελούς προστίμου, το οποίο έχει καταργηθεί, αλλά μόνον ποινικές κυρώσεις, υπό τις αναφερόμενες στο άρθρο αυτό διακρίσεις. Εάν κατόπιν ελέγχου, διαπιστωθεί αποφυγή πληρωμής φόρου εισοδήματος λόγω ανακριβούς δήλωσης και αποφυγή πληρωμής φόρου προστιθέμενης αξίας, εφαρμόζονται αντίστοιχα οι διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του Ν. Ν. 4987/2022 και επιβάλλονται μόνον τα προβλεπόμενα σε αυτές πρόστιμα για τις αντίστοιχες φορολογίες. Οι διατάξεις δε του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν. 4337/2015 είναι μεταβατικές και εφαρμόζονται για εκκρεμείς υποθέσεις και μόνον εφ' όσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

ζ) Περαιτέρω, από την σύγκριση όλων των προαναφερομένων διατάξεων, προκύπτει ότι για την έκδοση και την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων προβλέπονταν διαδοχικά κυρώσεις, η δε εκάστοτε μεταγενέστερη ήταν επιεικέστερη από τις προηγούμενες και δη :

Με το άρθρο 5 παρ. 10 του Ν. 2523/1997 το πρόστιμο οριζόταν στο διπλάσιο (200%) της αξίας του φορολογικού στοιχείου, ενώ με το άρθρο 19 παρ. 1 του ίδιου νόμου προβλεπόταν και ποινή φυλάκισης στον παραβάτη τουλάχιστον τριών μηνών.

Με το άρθρο 55 παρ. 2 εδ. γ' του Ν. 4174/2013, πριν από την κατάργησή του με τον Ν. 4337/2015, το πρόστιμο οριζόταν στο 50% της αξίας του φορολογικού στοιχείου, διατηρουμένων παράλληλα και των ποινικών κυρώσεων του άρθρου 19 παρ. 1 του ν. 2523/1997.

Με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν. 4337/2015, το πρόστιμο οριζόταν στο 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου, ενώ με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου καταργούνται από 01.02.2016 οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, περαιτέρω δε, καταργούνται με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 6 του ίδιου νόμου και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, που εφαρμόζονταν για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 παρ. 2Γ του Ν. 4174/2013. Παράλληλα με το άρθρο 8 του νόμου αυτού καταργούνται και οι ποινικές διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997. Συγχρόνως, με το (νέο) άρθρο 66 του ΚΦΔ με τίτλο «εγκλήματα φοροδιαφυγής - ποινικές κυρώσεις», όπως τροποποιήθηκε και αναριθμήθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015, δεν προβλέπεται αυτοτελές πρόστιμο για την έκδοση και την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και θεσπίζονται νέες ποινικές διατάξεις, οι οποίες είναι επιεικέστερες αυτών του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997. Επομένως, ενόψει και της ισχύουσας στο ποινικό δίκαιο αρχής της εφαρμογής

της ευνοϊκότερης για τον κατηγορούμενο ποινικής διάταξης, εφαρμοστέες είναι οι επιεικέστερες διατάξεις, ανεξαρτήτως του χρόνου τελέσεως των πράξεων της έκδοσης και της λήψης εικονικών τιμολογίων.⁶¹

η) Άλλωστε και από τις εισηγητικές εκθέσεις του ΚΦΔ και του Ν. 4337/2015 δεν προκύπτει ότι οι ανωτέρω επιεικέστερες ρυθμίσεις υπαγορεύθηκαν από λόγους μη σχετιζομένους με την νεότερη αξιολόγηση από τον νομοθέτη της βαρύτητας της οικείας παράβασης. Η δε εκάστοτε μεταγενέστερη, κατά τα ανωτέρω, ηπιότερη νομοθετική ρύθμιση υπαγορεύθηκε από λόγους που συνδέονται με την διαδοχική μεταβολή επί το επιεικέστερον των σχετικών αξιολογήσεων του νομοθέτη αναφορικά με τις οικείες παραβάσεις. Τούτο συνάγεται και από το γεγονός ότι, όπως προαναφέρθηκε, ο νομοθέτης αρχικά με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του Ν. 2523/1997 προσδίδοντας ιδιαίτερη απαξία στις πράξεις έκδοσης εικονικών τιμολογίων, θέσπισε γι' αυτές την επιβολή αυστηρών διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, και στη συνέχεια με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, διατηρώντας τις ισχύουσες ποινικές κυρώσεις, μετέβαλε τις αντιλήψεις του επί του ύψους του επιβλητέου προστίμου, το οποίο και περιόρισε σε μικρότερο ποσό, και στη συνέχεια, με τις διατάξεις των άρθρων 7 παρ. 3β' και 3 παρ. 4 του Ν. 4337/2015, αξιολογώντας εκ νέου με επιεικέστερο τρόπο τις εν λόγω παραβάσεις εξέφρασε την βούληση να μειωθούν ακόμη περισσότερο τα επιβαλλόμενα πρόστιμα για όσες παραβάσεις είχαν τελεσθεί μέχρι την δημοσίευση του νόμου τούτου, και περαιτέρω εξέφρασε την βούληση, όπως προκύπτει και από τα αναφερόμενα στην αιτιολογική του έκθεση επί του άρθρου 3 παρ. 4, αυτές να τιμωρούνται από 01.02.2016 και εφεξής μόνο με τις θεσπισθείσες νέες ποινικές κυρώσεις και να μην επιβάλλεται πλέον γι' αυτές

⁶¹πρβλ. Ολ ΑΠ (ΠΟΙΝ) 2/2013, ΑΠ (ΠΟΙΝ) 130/2017 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, στην οποία επί λέξει αναφέρεται : «Από τις διατάξεις αυτές συνάγεται, ότι στην περίπτωση εκδόσεως ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που χρησιμοποιήθηκαν για την συντέλεση παραβάσεων φοροδιαφυγής, ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία, ως αυτουργός ή συμμετοχος, απορροφωμένης, συνεπώς, από εκείνη (φοροδιαφυγή) της πράξεως της εκδόσεως ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθιερωμένης, με τη νέα ως άνω ρύθμιση, φαινομένης κατ' ιδέαν συρροής μεταξύ των δύο αυτών αδικημάτων. Η τελευταία νέα αυτή ρύθμιση είναι επιεικεστέρα, κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 ΠΚ, ... αφού πλέον ή έκδοση ή η αποδοχή εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων απορροφάται (φαινομενικώς κατ' ιδέαν) από την πράξη της φοροδιαφυγής και δεν τιμωρείται αυτοτελώς...»

οποιαδήποτε διοικητική κύρωση (πρόστιμο), ανεξαρτήτως εάν είναι δυνατός ο καταλογισμός της διαφοράς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α και των αντιστοίχων προστίμων (άρθρα 58 και 58 Α Ν. 4174/2013).

θ) Σε κάθε περίπτωση δε, στην Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4337/2015 ρητώς αναφέρεται ότι οι μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 αφορούν στις εκκρεμείς κατά την κατάθεση του νόμου αυτού υποθέσεις, για τις οποίες έχουν ήδη διαπιστωθεί οι σχετικές παραβάσεις και ότι με το άρθρο 8, με το οποίο θεσπίζεται Δέκατο Τρίτο Κεφάλαιο στο ν. 4987/2022, αποτελούμενο από τα άρθρα 66 έως 71, ορίζονται οι ποινικές διατάξεις για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής και οι σχετικές ποινικές κυρώσεις και ότι οι διατάξεις αυτές καλύπτουν όλο το φάσμα των σοβαρών περιπτώσεων της φοροδιαφυγής, εξορθολογίζοντας το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο με τον επαναπροσδιορισμό των προϋποθέσεων στοιχειοθέτησης των σχετικών εγκλημάτων.

iii) Αρχή της ευμενέστερης κύρωσης ως προς την μη υποβολή δήλωσης σε σχέση με τον ΚΦΔ και τον Ν. 4337/2015.

Με την θέσπιση του Ν. 4174/2013, ο οποίος έχει αντικατασταθεί πλέον από τον Ν. 4987/2022, δεν προβλέπεται ως φορολογική κύρωση, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, πρόσθετος φόρος σε ποσοστό επί τοις εκατό επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε να πληρώσει ο φορολογούμενος, αλλά πρόστιμο σε ποσοστό επί τοις εκατό επί του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Έτσι, με την υπ' αριθ. 882/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης κρίθηκε ότι οι ρυθμίσεις του Ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες με τις προηγούμενες και εφαρμόζεται η αρχή της ευμενέστερης κύρωσης, διότι, αφενός μεν δεν προκύπτει ότι δεν υπαγορεύθηκαν οι ρυθμίσεις αυτές από μεταβολή «επί το επιεικέστερον» των σχετικών αξιολογήσεων του νομοθέτη, αφετέρου δε διότι και πάλι διατηρήθηκαν οι ίδιες κατά βάση ρυθμίσεις ως προς την υποχρέωση υποβολής δήλωσης, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και την επιβολή κυρώσεων, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, ώστε να μην πρόκειται για θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας. Εξάλλου στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4337/2015 αναφέρεται ότι εξορθολογίστηκε το ύψος των προστίμων στις περιπτώσεις μη υποβολής δήλωσης, η οποία διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου, με στόχο την αναλογικότερη επιβολή τους σε

σχέση με το ύψος της κύριας οφειλής, αλλά και την αύξηση της εισπραξιμότητας των προστίμων.⁶²

iv) Παραδεκτή προβολή του ισχυρισμού περί αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης

Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 3 του άρθρου 98 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, σύμφωνα με το οποίο «το δευτεροβάθμιο δικαστήριο εάν ρητώς δεν ορίζεται στον Νόμο διαφορετικά εφαρμόζει τον Νόμο που ίσχυε όταν δημοσιεύτηκε η εκκαλούμενη απόφαση», παγίως έχει κριθεί από το ΣτΕ ότι ακόμη και σε περίπτωση κατά την οποία η ευνοϊκότερη ρύθμιση τέθηκε σε ισχύ ενόσω η υπόθεση ήταν εκκρεμής ενώπιον του δευτέρου βαθμού, εφαρμόζεται η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης,⁶³ ενώ κατά την μάλλον κρατούσα και ορθότερη άποψη η ανωτέρω αρχή τυγχάνει εφαρμογής ακόμη και κατά το στάδιο της αναίρεσης, υπό την προϋπόθεση ότι δεν προέκυψαν νέα πραγματικά περιστατικά, τα οποία δεν είχαν ληφθεί υπόψη από το δικαστήριο της ουσίας.⁶⁴

Ιδιαίτερα απασχόλησε την Νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων το ερώτημα, εάν η ανωτέρω αρχή εφαρμόζεται αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο ή απαιτείται σχετική προβολή του ισχυρισμού από τον διάδικο. Σύμφωνα, λοιπόν, με την πάγια πλέον θέση της Νομολογίας, η εφαρμογή της εν λόγω αρχής στις φορολογικές διαφορές δεν εξετάζεται αυτεπαγγέλτως, αλλά μόνο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού ισχυρισμού από τον ενδιαφερόμενο διάδικο με τρόπο ειδικό και ορισμένο, δηλαδή είτε με το δικόγραφο πρόσθετων λόγων είτε με το δικόγραφο της προσφυγής.⁶⁵

5. Αρχή *ne bis in idem* σε περίπτωση σωρευτικής επιβολής διοικητικών φορολογικών κυρώσεων για την ίδια παράβαση

Είναι αρκετά συχνό φαινόμενο στην καθημερινότητα η σώρευση και πρόβλεψη περισσότερων διοικητικών κυρώσεων για την ίδια διοικητική πράξη, με αποτέλεσμα να τίθεται συνέχεια το ερώτημα εάν η ανωτέρω σώρευση εμπίπτει στο πλαίσιο εφαρμογής της θεμελιώδους αρχής *ne bis in idem*, σύμφωνα με την οποία απαγορεύεται η διπλή

⁶² Βλ. Βαρβάρα Μπουκουβάλα, Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης στο πεδίο του φορολογικού δικαίου- Επισκόπηση νομολογίας, Διοικητική Δικαιοσύνη 4/2020, σελ. 577.

⁶³ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 4469/2014, ΣτΕ 2957/2013 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁶⁴ Βλ. Βαρβάρα Μπουκουβάλα, Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης στο πεδίο του φορολογικού δικαίου- Επισκόπηση νομολογίας, Διοικητική Δικαιοσύνη 4/2020, σελ. 577.

⁶⁵ Οράτε ενδεικτικώς, ΣτΕ 744/2021, ΣτΕ 2319/2021 (Τμήμα Β΄) δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

τιμωρία του παρανομούντος για την ίδια παράβαση. Πιο συγκεκριμένα, η υπερνομοθετικής ισχύος αυτή αρχή κατοχυρώνεται νομοθετικά στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 του 7^{ου} πρόσθετου πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, στο άρθρο 14 παράγραφος 7 του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα και στο άρθρο 50 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σε αυτές τις περιπτώσεις (όπως και στην περίπτωση σωρευτικής επιβολής ποινικών και διοικητικών φορολογικών κυρώσεων) ελέγχεται ποινικός χαρακτήρας των δύο κυρωτικών διαδικασιών με βάση τα κριτήρια Engel. Έτσι, σε περίπτωση, κατά την οποία οι δύο διοικητικές διαδικασίες χαρακτηρισθούν ως ποινικές, τότε ελέγχεται εάν ο σκοπός τους είναι ο ίδιος, οπότε και η αμετάκλητη επιβολή της μίας φορολογικής κύρωσης αποκλείει την επιβολή της έτερης. Εάν, όμως αποβλέπουν στην «προστασία ιδιαιτέρως σημαντικών και διαφορετικών εννόμων αγαθών, όπως είναι τα κατοχυρωμένα με ρητές συνταγματικές διατάξεις, αλλά και διεθνή κείμενα, όπως η ΕΣΔΑ, ατομικά δικαιώματα», τότε είναι δυνατή η πρόβλεψη και επιβολή δυο διαφορετικών διοικητικών κυρώσεων.

Πιο συγκεκριμένα, το πρώτο κριτήριο Engelaφορά στον χαρακτηρισμό της παράβασης στο εθνικό δίκαιο, ο οποίος χρησιμεύει ως σημείο αναφοράς για την περαιτέρω εξέταση της διάταξης.⁶⁶ Το δεύτερο κριτήριο σχετίζεται με τον έλεγχο από το ΕΔΔΑ του κύκλου των προσώπων προς τα οποία απευθύνεται ο συγκεκριμένος επιτακτικός κανόνας δικαίου, η παράβαση του οποίου επιφέρει και την επιβολή διοικητικών κυρώσεων. Συνεπώς, εφόσον ο κανόνας απευθύνεται σε γενικό και αφηρημένο σύνολο πολιτών και όχι σε μία συγκεκριμένη κατηγορία και σκοπός του δεν είναι η αποζημίωση του Δημοσίου, αλλά η τιμωρία του δράστη, τότε το γεγονός αυτό αποτελεί ένδειξη του οιονεί ποινικού χαρακτήρα της προβλεπόμενης διοικητικής κύρωσης.⁶⁷ Τέλος, το τρίτο κριτήριο Engelaφορά στην βαρύτητα της κύρωσης ως προς το ύψος του προβλεπόμενου χρηματικού προστίμου. Αυτό το οποίο εξετάζεται, δηλαδή, είναι εάν η επιβαλλόμενη κύρωση θίγει καθοριστικώς τα συμφέροντα του διοικουμένου, ώστε να κριθεί ο οιονεί ποινικός χαρακτήρας της σε συνδυασμό φυσικά με την εξέταση της τήρησης ή μη τήρησης της αρχής της αναλογικότητας.

⁶⁶ Οράτε ενδεικτικώς ΕΔΔΑ απόφαση Engelκατά Κάτω Χωρών της 8^{ης} Ιουνίου 1976.

⁶⁷ Οράτε ενδεικτικώς ΕΔΔΑ απόφαση Jusillaκατά Φινλανδίας της 23^{ης} Νοεμβρίου 2006 και ΕΔΔΑ απόφαση Zolotukhinkaκατά Ρωσίας της 10^{ης} Φεβρουαρίου 2009.

Κατά την κρατούσα, λοιπόν, άποψη της νομολογίας του ΣτΕ είναι δυνατή η επιβολή στον ίδιο παραβάτη για τα ίδια πραγματικά περιστατικά δύο φορολογικών διοικητικών κυρώσεων, εφόσον η επιβολή τους αποβλέπει στην προστασία ιδιαιτέρως σημαντικών και διαφορετικών εννόμων αγαθών, όπως είναι τα κατοχυρωμένα με ρητές συνταγματικές διατάξεις, αλλά και διεθνή κείμενα, όπως η ΕΣΔΑ, ατομικά δικαιώματα.

Ενδεικτικά με την υπ' αριθ. ΣτΕ108/2015⁶⁸, εκρίθη ότι η σωρευτική επιβολή πρόσθετου φόρου και ειδικού προστίμου ΦΠΑ, λόγω μη νόμιμης επιστροφής ΦΠΑ, δεν παραβιάζει την αρχή *ne bis in idem* και δεν αντίκειται στην κατά το Σύνταγμα και το πρωτογενές δίκαιο του ΕΕ αρχή της αναλογικότητας, διότι δεν θεσπίζει κύρωση εμφανώς απρόσφορη ή μη αναγκαία για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου σκοπού, ο οποίος συνίσταται στον κολασμό του παραβάτη και στην αποτελεσματική αποτροπή της διάπραξης των παραβάσεων για τις οποίες προβλέπεται η κύρωση.

Κατά την άποψη του γράφοντος, το πεδίο των διοικητικών φορολογικών κυρώσεων αποτελεί το κατεξοχήν πεδίο εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας, διότι οι φορολογικές διοικητικές κυρώσεις αποτελούν έναν από τους σημαντικότερους και πιο διαδεδομένους περιορισμούς των θεμελιωδών δικαιωμάτων. Συνακόλουθα η αρχή της αναλογικότητας, υπό τις τρεις εκφάνσεις της (προσφορότητα, αναγκαιότητα, αναλογικότητα) απαντά στον έλεγχο των επιβαλλόμενων από διοικητικές αρχές κυρώσεων, εξεταζόμενη υπό το φως του σκοπού, ο οποίος επιδιώκεται με την εκάστοτε κύρωση.

Έτσι, ο έλεγχος της αναλογικότητας διαρθρώνεται σε δύο επίπεδα : i) Στον αφηρημένο έλεγχο αναλογικότητας (*in abstracto*) της νομοθετικής πρόβλεψης της κύρωσης και ii) στον συγκεκριμένο έλεγχο αναλογικότητας (*in concreto*), ο οποίος αφορά στην εφαρμογή της προσήκουσας διοικητικής κύρωσης στην εκάστοτε συγκεκριμένη περίπτωση, ενόψει των συνθηκών.⁶⁹ Μπορούμε, να υποστηρίξουμε, λοιπόν, ότι οι φορολογικές διοικητικές κυρώσεις σήμερα καταρχήν δεν έχουν τον χαρακτήρα ποινής, διότι είναι δυνατή η σώρευσή τους με φορολογικές ποινικές κυρώσεις. Σε περίπτωση, όμως κατά την οποία επιβληθούν ιδιαίτερα υψηλές φορολογικές διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα την οικονομική εξόντωση του φορολογουμένου ή της επιχείρησης, τότε κατά

⁶⁸ Δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁶⁹ Ι. Δ. Δημητρακόπουλος, Διοικητικές κυρώσεις και θεμελιώδη δικαιώματα: Σύνταγμα – ΕΣΔΑ – Δίκαιο ΕΕ, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2014, σελ. 144.

την άποψη του γράφοντος οι κυρώσεις αυτές προσλαμβάνουν τον χαρακτήρα ποινής λόγω του μεγάλου ύψους τους.

Πρώτιστος, σκοπός, λοιπόν της Φορολογικής Διοίκησης πρέπει να είναι η αποτρεπτικότητα των φορολογικών κυρώσεων, η εμπέδωση ευρείας φορολογικής συνείδησης στην κοινωνία και η άμεση είσπραξη φόρων και προστίμων τα οποία είναι σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας και δεν έχουν ως αποτέλεσμα την οικονομική εξόντωση των φορολογουμένων και των επιχειρήσεων.

6. Έννομη προστασία του φορολογουμένου

ι) Ειδική Διοικητική Διαδικασία- Ενδικοφανής προσφυγή

Εισαγωγή

Η ενδικοφανής προσφυγή ρυθμίζεται αναλυτικά στο άρθρο 63 του Ν. 4987/2022 και αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού της άσκησης διοικητικής προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Δεν επιτρέπεται συνεπώς η απευθείας άσκηση διοικητικής προσφυγής από τον φορολογούμενο. Ο προσφεύγων πρέπει απαραιτήτως να συμπεριλάβει στην προσφυγή του τα πλήρη και ακριβή στοιχεία του, την προσβαλλόμενη πράξη, τους νομικούς και πραγματικούς του ισχυρισμούς και την διεύθυνση στην οποία θα πραγματοποιηθεί η κοινοποίηση της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

α) Δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

Από την παράγραφο 1 του άρθρου 63 ΚΦΔ προκύπτει ότι δικαίωμα προσφυγής έχει ο φορολογούμενος ο οποίος αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη της Φορολογικής Διοίκησης, είτε πρόκειται για φυσικό είτε για νομικό πρόσωπο. Παράλληλα δικαίωμα προσφυγής έχουν και τα πρόσωπα τα οποία έχουν έννομο συμφέρον να ασκήσουν προσφυγή ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, τα πρόσωπα στα οποία αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου, τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα, όπως προβλέπεται από την παράγραφο 7 του άρθρου 50 ΚΦΔ, καθώς και οι τελευταίοι κύριοι, ψιλοί κύριοι, επικαρπωτές ή επιφανειούχοι ακινήτων τα οποία υπόκεινται στον ΕΝΦΙΑ, όπως ορίζεται στην παράγραφο 6 του άρθρου 50 ΚΦΔ.⁷⁰

β) Προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

⁷⁰ Βλ. αναλυτικά Ν. 4987/2022.

Η ενδικοφανής προσφυγή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 63, πρέπει να ασκηθεί ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εντός τριάντα ημερών από την ημέρα κοινοποίησης της πράξης στον φορολογούμενο ή από την ημερομηνία συντέλεσης της παράλειψης και πρέπει να περιέχει αναλυτικά τους λόγους και τα έγγραφα, στα οποία βασίζει ο διοικούμενος το αίτημά του. Η κατάθεση της προσφυγής πρέπει να γίνεται τόσο εγγράφως όσο και ηλεκτρονικά και το ίδιο ισχύει και για τα συνυποβαλλόμενα αποδεικτικά μέσα, στα οποία βασίζεται το αίτημα του προσφεύγοντος. Για φορολογουμένους κατοίκους του εξωτερικού η προθεσμία άσκησης της προσφυγής ορίζεται σε εξήντα ημέρες. Αξίζει να σημειωθεί ότι η προθεσμία άσκησης της προσφυγής αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1^η Αυγούστου έως 31^η Αυγούστου.

γ) Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 63 η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να αποστείλει την ενδικοφανή προσφυγή στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εντός επτά ημερών από την κατάθεσή της, συνοδευόμενη και από όλα τα αποδεικτικά μέσα, τα οποία έχουν συνυποβληθεί από τον προσφεύγοντα.

Εν συνεχεία βάσει της παραγράφου 5 η ΔΕΔ οφείλει εντός εκατόν είκοσι ημερών από την κατάθεση της προσφυγής στην Φορολογική Διοίκηση να εκδώσει απόφαση, την οποία και κοινοποιεί στον προσφεύγοντα φορολογούμενο. Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω η προθεσμία αυτή των εκατόν είκοσι ημερών αναστέλλεται από 1^η Αυγούστου έως 31^η Αυγούστου. Σε περίπτωση κατά την οποία δεν εκδοθεί απόφαση της ΔΕΔ εντός της ανωτέρω προθεσμίας, τότε τεκμαίρεται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί σιωπηρώς.

Η απόφαση της ΔΕΔ, εφόσον είναι ρητή και όχι σιωπηρή, είτε αποδέχεται είτε απορρίπτει την προσφυγή εν όλω ή εν μέρει πρέπει να είναι επαρκώς αιτιολογημένη. Σύμφωνα με την παράγραφο 6, ειδικότερα, αν με την απόφαση της ΔΕΔ ακυρώνεται μερικά ή ολικά ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, τότε πρέπει η εκδοθείσα απόφαση να αιτιολογείται με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Αντίθετα, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου αυτής, σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η ΔΕΔ δύναται απλώς να αρκείται μόνον στην αποδοχή της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής, χωρίς απαίτηση κάποιας ειδικότερης αιτιολογίας. Κατ' ορθότερη, όμως, άποψη, για τον λόγο ότι η απορριπτική απόφαση της ΔΕΔ συνιστά δυσμενής

διοικητική πράξη για τον φορολογούμενο, πρέπει να συνοδεύεται και με ειδική αιτιολογία επί των ουσιωδών ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Η απόφαση της ΔΕΔ, είτε είναι θετική είτε αρνητική για τον διοικούμενο, κοινοποιείται σε αυτόν και αποτελεί πλέον την μόνη εκτελεστή διοικητική πράξη. Συνεπώς, εφόσον είναι απορριπτική, ο φορολογούμενος δικαιούται βάσει της παραγράφου 8, να προσφύγει βάσει της παραγράφου 2 του άρθρου 66 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων εντός τριάντα ημερών από την ημέρα κοινοποίησης της απορριπτικής απόφασης ή από την εκπνοή της προθεσμίας των 120 ημερών της ΔΕΔ, προκειμένου να εκδώσει απόφαση, οπότε και τεκμαίρεται η σιωπηρή απόρριψη της προσφυγής.

δ) Αίτηση αναστολής

Στην παράγραφο 3 προβλέπεται ότι με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό. Η αναστολή δεν ισχύει για περιπτώσεις άμεσου προσδιορισμού του φόρου, αλλά και για πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, οι οποίες εκδίδονται βάσει στοιχείων τα οποία έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο στην φορολογική του δήλωση.

Η ρύθμιση αυτή περί δυνατότητας αναστολής του πενήντα τοις εκατό του αμφισβητούμενου ποσού, εφόσον καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό εγείρει, κατά την άποψη του γράφοντος, σημαντικά ζητήματα συνταγματικότητας. Πιο συγκεκριμένα, μπορούμε να υποστηρίξουμε ότι παραβιάζεται δικαίωμα δικαστικής προστασίας, στο οποίο φυσικά περιλαμβάνεται και η δυνατότητα παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας και το οποίο κατοχυρώνεται συνταγματικά στο άρθρο 20, διότι τίθεται υπό την προϋπόθεση καταβολής ενός συγκεκριμένου χρηματικού ποσού, το οποίο ανέρχεται στο πενήντα τοις εκατό του καταλογιζόμενου φόρου.

Το γεγονός αυτό έχει ως αποτέλεσμα σε περίπτωση αδυναμίας καταβολής του ποσού αυτού να αποκλείεται ο φορολογούμενος από το δικαίωμα παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας και να υπόκειται στα μέτρα εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξης, τα οποία μπορούν να ληφθούν σε βάρος του από την Φορολογική Διοίκηση λόγω της άμεσης βεβαίωσης του καταλογιζόμενου ποσού, πριν μάλιστα αχθεί η διαφορά προς κρίση ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Έτσι, εγείρονται σημαντικά ζητήματα συνταγματικότητας της διάταξης αυτής ειδικά μάλιστα από την στιγμή που

βρισκόμαστε ακόμα στο ενδοδιοικητικό στάδιο της δίκης και δεν νοείται χορήγηση δικαστικής αναστολής, διότι κατά πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων ακόμα κι αν αυτή υποβληθεί, θα έχει ασκηθεί πρόωρα. Συνεπώς, είναι αντίθετο στο συνταγματικώς θεμελιώδες δικαίωμα της παροχής δικαστικής προστασίας η αίρεση της καταβολής του πενήντα τοις εκατό του καταλογιζόμενου φόρου, διότι η χορήγηση αναστολής εξαρτάται στην περίπτωση αυτή μόνο από την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου, με αποτέλεσμα εν τοις πράγμασι να αποκλείεται από την ρύθμιση αυτή μεγάλη μερίδα διοικουμένων.

Στην παράγραφο 4 προβλέπεται και αυτοτελής αίτηση αναστολής για τον φορολογούμενο ταυτόχρονα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Ειδικότερα, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να αναστείλει την πληρωμή του επιβληθέντος προστίμου, μόνον σε περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη οικονομική βλάβη για τον διοικούμενο. Εάν παρέλθει διάστημα τριάντα ημερών από την κατάθεση της αίτησης αναστολής στην Φορολογική Διοίκηση και δεν έχει εκδώσει απόφαση η ΔΕΔ, τότε τεκμαίρεται σιωπηρής απόρριψη της αιτήσεως αναστολής.

ε) Βάρος απόδειξης

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων οφείλει να αποδείξει την πλημμέλεια της πράξης προσδιορισμού του φόρου. Παρόλα αυτά, για περιπτώσεις κατά τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει στον διοικούμενο την παράβαση της έκδοσης ή αποδοχής εικονικού φορολογικού στοιχείου, το βάρος απόδειξης της εικονικότητας της επίμαχης συναλλαγής το φέρει η ίδια κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ.⁷¹

ii) Διοικητική προσφυγή ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων

Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής είναι προϋπόθεση του παραδεκτού της διοικητικής προσφυγής, η οποία ασκείται σε περίπτωση ρητής ή σιωπηρής απόρριψης από την ΔΕΔ της ενδικοφανούς προσφυγής. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας η διοικητική προσφυγή ασκείται εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από την ημέρα της κοινοποίησης της απορριπτικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

⁷¹ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 1676/2020, ΣτΕ 1238/2018, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

Στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ρυθμίζεται η καθ' ύλην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων για τις φορολογικές διαφορές. Πιο συγκεκριμένα, για φορολογικές διαφορές, οι οποίες δεν ξεπερνούν τις εξήντα χιλιάδες ευρώ αρμόδιο καθ' ύλην είναι το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο, ενώ αν το αντικείμενο της διαφοράς ξεπερνά το ποσό των εξήντα χιλιάδες, αλλά όχι και αυτό των εκατόν πενήντα χιλιάδων ευρώ, τότε αρμόδιο είναι το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο. Εάν τέλος, το ποσό της φορολογικής διαφοράς είναι ανώτερο των εκατόν πενήντα χιλιάδων ευρώ, τότε σε πρώτο και τελευταίο βαθμό αρμόδιο είναι το Τριμελές Διοικητικό Εφετείο.

Η κατά τόπον αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ρυθμίζεται στο άρθρο 7 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Ειδικότερα, αρμόδιο κατά τόπον στον πρώτο, ή πρώτο και τελευταίο, βαθμό είναι το τακτικό διοικητικό δικαστήριο στο οποίο εδρεύει η φορολογική αρχή, όργανο της οποίας προέβη στην πράξη, παράλειψη ή υλική ενέργεια από την οποία δημιουργήθηκε η επίδικη διαφορά. Αρμόδιο σε δεύτερο βαθμό είναι το τακτικό διοικητικό δικαστήριο στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται εκείνο το δικαστήριο που εξέδωσε την πρωτόδικη απόφαση.

7. Η παραγραφή στο διοικητικό φορολογικό δίκαιο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή της φορολογικής κύρωσης με την έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, αλλά και η αντίστοιχη εξουσία προς είσπραξη των ταμειακώς βεβαιωθέντων φορολογικών χρεών πρέπει να ασκηθεί, όπως θα αναλυθεί εκτενώς κατωτέρω, εντός ορισμένης προθεσμίας από την γένεση της φορολογικής ενοχής ή από την βεβαίωσή του ως εισπρακτέου εσόδου. Συνεπώς δεν είναι ανεξάντλητο, αλλά υπόκειται σε αυστηρούς χρονικούς περιορισμούς, οι οποίοι συνθέτουν τον κανόνα της παραγραφής στο πεδίο του φορολογικού δικαίου.⁷²

Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή των φορολογικών κυρώσεων και της αξίωσης είσπραξης των φόρων διακρίνεται, λοιπόν, σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή και κοινοποίηση φορολογικών διοικητικών

⁷² Στυλιανός Δ. Μαυρίδης, Ελπίδα Κ. Μακρή, Η παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης προς έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, ως ισχύει μετά τους ν. 4646/2019 και 4701/2020, Διδικ 1/2021, σελ. 34-47.

κυρώσεων και σε παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την είσπραξη των ταμειακώς βεβαιωθέντων φόρων.

ι) Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φορολογικών κυρώσεων

α) Ορισμός και νομική φύση παραγραφής

Ως παραγραφή στο φορολογικό δίκαιο ορίζεται η ανατρεπτική προθεσμία, μετά την άπρακτη παρέλευση της οποίας παύει ή εξαντλείται η χρονική αρμοδιότητα των οργάνων της φορολογικής διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής φόρου ή προστίμου πράξης.⁷³

Όπως και στο ποινικό, έτσι και στο δημόσιο δίκαιο, κρατούσα στην θεωρία και στην Νομολογία είναι η άποψη, σύμφωνα με την οποία πρέπει να γίνει δεκτός ο ουσιαστικός χαρακτήρας των διατάξεων περί παραγραφής.⁷⁴ Υπέρ της ανωτέρω άποψης τάχθηκε και η Ολομέλεια του ΣτΕ τόσο με την απόφασή 1738/2017 όσο και με την προγενέστερη 3174/2014, σύμφωνα με τις οποίες η παραγραφή αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της φορολογικής ενοχής.⁷⁵

β) Συνταγματική θεμελίωση της παραγραφής

Σύμφωνα με το άρθρο 25 παράγραφος 1 του Συντάγματος, όπως ισχύει μετά την Συνταγματική αναθεώρηση του 2001, *«οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν να επιβληθούν στα ατομικά δικαιώματα πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα, είτε από τον Νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας».*

Κατά την αρχή αυτή, οι νομίμως επιβαλλόμενοι περιορισμοί των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι πρόσφοροι για την πραγμάτωση του επιδιωκόμενου σκοπού, να είναι αναγκαίοι, να επιφέρουν δηλαδή τον ελάχιστο δυνατό περιορισμό και αναλογικοί, να τελούν δηλαδή σε εύλογη σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, ώστε η αναμενόμενη ωφέλεια να είναι μεγαλύτερη της βλάβης που προκαλούν.

Η επίκληση της αρχής της αναλογικότητας, η οποία πρέπει να λαμβάνεται αυτεπαγγέλτως υπόψη από τα Δικαστήρια, είναι απαραίτητο να προτείνεται ενώπιον των δικαστηρίων, εάν ο εφαρμοζόμενος στην συγκεκριμένη περίπτωση νόμος περιορίζει υπέρμετρα τα

⁷³ βλ. Φορτσάκη/ Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2014, σελ. 604-605, Κατρινάκη, Φορολογική παραγραφή: Ένας ιδιαίτερος θεσμός, Επιχείρηση 2018, 637

⁷⁴ Ευαγγελία Σουλτανίδου, Τριαντάφυλλος Ζ ολώτας, Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου, σελ. 9-10.

⁷⁵ Δημοσιευμένες στην Τράπεζα Νομικού Περιεχομένου ΝΟΜΟΣ.

ατομικά δικαιώματα, οπότε ο δικαστής, ελέγχοντας την συνταγματικότητα του νόμου, οφείλει να μην τον εφαρμόσει (αρ. 93 παρ. 4 του Συντάγματος).

Πρέπει κατά συνέπεια να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα η ανωτέρω συνταγματική αρχή, ιδίως όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους φορολογούμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή οικονομικών επιβαρύνσεων με την μορφή φόρων, τελών, εισφορών, και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεις. Η ανωτέρω θεμελιώδης αρχή εξυπηρετεί πρωτίστως σκοπούς δημοσίου συμφέροντος και γι' αυτό επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβολία.⁷⁶

Επιπλέον, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος: *«1.Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.»*

Με τις ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, θεσπίζεται η αρχή του κράτους δικαίου, καθώς και η αρχή της ασφάλειας του δικαίου που απορρέει από την πρώτη. Η πρόβλεψη λοιπόν με νόμο ότι μετά την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για την βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου, συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Ως ουσιαστικό, λοιπόν, στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ η μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος που έπεται εκείνου στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση.

⁷⁶ Βλ. Ολ. ΣτΕ 1738/2017 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

γ) Νομοθετική κατοχύρωση της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φορολογικών κυρώσεων.

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Ν. 4987/2022 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), υπό τον τίτλο «Παραγραφή», προβλέπεται καταρχήν ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε ετών από την λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Αντίστοιχη βεβαίως ήταν και η ρύθμιση που προέβλεπε ο προϊσχύσας Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Ν. 2238/1994 (αλλά και ο Ν. 4174/2013), ο οποίος στο άρθρο 84 παράγραφος 1 υπό τον τίτλο «Παραγραφή» ανέφερε: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».*

Ομοίως, σύμφωνα με το άρθρο 57 παράγραφος 1 του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», ο οποίος ισχύει, προβλέπονται τα εξής: *«Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».*

Παράλληλα όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η προθεσμία της παραγραφής παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: *«α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από την λήξη της πενταετίας ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη*

της πενταετίας,, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά, δ) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση, σύμφωνα με το άρθρο 63B ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63B, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Για τις περιπτώσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 παρατείνεται και η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων για όσο διάστημα παρατείνεται και η προθεσμία για την έκδοση από την φορολογική διοίκηση πράξης προσδιορισμού φόρου.

Κατ' εξαίρεση των ανωτέρω ρυθμίσεων, προβλεπόταν στην παράγραφο 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ότι η πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός προθεσμίας είκοσι ετών από την λήξη του οικονομικού έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης.

Η διάταξη αυτή επικρίθηκε έντονα τόσο από την θεωρία όσο και από την Νομολογία. Ενδεικτικά, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών με τις υπ' αριθ. 3928/2018 και 369/2019⁷⁷ αποφάσεις του έκρινε ότι η θέσπιση εικοσαετούς παραγραφής σε περιπτώσεις αξιόποινης φοροδιαφυγής είναι αντισυνταγματική, διότι παραβιάζει τα συνταγματικώς κατοχυρωμένα δικαιώματα της δικαστικής προστασίας (άρθρο 20 Σ), η οποία πρέπει να παρέχεται αποτελεσματικά, της οικονομικής ελευθερίας και της συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας (άρθρο 5 παρ. 1 Σ), γ) της αναλογικής φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 5 Σ), καθώς και τις αρχές της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 Σ) και της δίκαιης δίκης (άρθρο 6 ΕΣΔΑ).

Εν τέλει με το άρθρο 32 παράγραφος 2 του Ν. 4646/2019 καταργήθηκε η ανωτέρω νομοθετική διάταξη περί εικοσαετούς παραγραφής επί αξιόποινης φοροδιαφυγής. Πλέον

⁷⁷ Δημοσιευμένες στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

για τις οικονομικές χρήσεις, οι οποίες ανάγονται από το έτος 2018 και έπειτα προβλέπεται η πενταετής παραγραφή του άρθρου 36 παράγραφος 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας με δυνατότητα επιμήκυνσης για πέντε ακόμη έτη σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Αρχής νέα στοιχεία, τα οποία δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση της εντός της πενταετίας (άρθρο 36 παράγραφος 3, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του), ενώ για τα φορολογικά έτη 2012-2017 προβλέφθηκε η δεκαετής παραγραφή.⁷⁸

Πιο συγκεκριμένα, στην παράγραφο 3 του άρθρου 36 του Ν. 4987/2022 προβλέπονται τα εξής: «3.α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1, αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορούν. β) Σε περίπτωση που μετά από την περαιώση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1η.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το

⁷⁸Τσακάλης Ιωάννης, Η επίδραση της φορολογικής παραγραφής στην ποινική διαδικασία, Ποινικά Χρονικά 2021, σελ. 412)

τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Ως νέα ή συμπληρωματικά στοιχεία νοούνται κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Ν. 4987/2022 μόνο εκείνα τα στοιχεία, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο. Πιο συγκεκριμένα, έχει κριθεί παγίως από το ΣτΕ ότι δεν αποτελούν νέα στοιχεία όσα στοιχεία δεν ελήφθησαν υπόψη εντός της πενταετίας, αλλά η Διοίκηση μπορούσε να τα λάβει υπόψη, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.⁷⁹

Ομοίως έχει κριθεί⁸⁰ ότι τα στοιχεία για το υπόλοιπο ή και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογουμένου στην ημεδαπή δεν αποτελούν ούτε νέα ούτε “συμπληρωματικά στοιχεία”, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.⁸¹ Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει και η υπ’ αριθ. 4748/2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών⁸², σύμφωνα με την οποία ούτε στοιχεία από καταθέσεις σε τραπεζικά ιδρύματα εξωτερικού μπορούν να θεωρηθούν ως νέα, εφόσον με το εκάστοτε κράτος του εξωτερικού έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, στην οποία και προβλέπεται η δυνατότητα ανταλλαγής πληροφοριών.

Συνεπώς η παράγραφος 3 του άρθρου 36 ΚΦΔ, η οποία υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις καθιερώνει την δεκαετή παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φορολογικών κυρώσεων, πρέπει να ερμηνεύεται στενά από την Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, είναι ευνοϊκότερη από την προϊσχύουσα διάταξη, διότι υπό το προγενέστερο νομικό καθεστώς, το οποίο τυποποιούνταν στην παράγραφο 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ, προβλεπόταν ότι σε περίπτωση μη υποβολής φορολογικής δήλωσης το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φορολογικών κυρώσεων παραγραφόταν μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών από την λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.⁸³

⁷⁹ Βλ. Πανταζόπουλο, Ζητήματα και εξελίξεις σχετικά με την επίδραση των στοιχείων από τραπεζικούς λογαριασμούς στη φορολογική ελεγκτική διαδικασία, Επιχείρηση 2021, 232-233 και ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017 και ΣτΕ 1738/2017 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁸⁰ οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 2087/2019 και ΣτΕ 1689/2019, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

⁸¹ Τσακάλης Ιωάννης, Η επίδραση της φορολογικής παραγραφής στην ποινική διαδικασία, Ποινικά Χρονικά 2021, σελ. 412.

⁸² Δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁸³ Στυλιανός Δ. Μαυρίδης, Ο προσδιορισμός και η είσπραξη του φόρου, σελ. 38 επ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2021.

Ερμηνευτικό ζήτημα προκύπτει πάντως σε περίπτωση υποβολής φορολογικής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετίας. Το ΣτΕ με την υπ' αριθ. 732/2019⁸⁴ έκρινε ότι εφαρμόζεται καταρχήν η τριετής προθεσμία παραγραφής από την λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης με αναλογική εφαρμογή της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994. Η νέα διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 ΚΦΔ φαίνεται ότι καταλαμβάνει και την περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετίας. Συνεπώς παρέχεται στην περίπτωση αυτή στις φορολογικές αρχές μεγαλύτερος χρόνος παραγραφής για την έκδοση πράξεων προσδιορισμού του φόρου και επιβολής φορολογικών κυρώσεων, ο οποίος παρατείνεται κατά ένα έτος και κατ' απώτατο όριο για δέκα έτη.

Οι ελεγκτικές αρχές, λοιπόν, πρέπει εντός της πενταετίας να καταλαμβάνουν την δέουσα επιμέλεια, ώστε να συλλέξουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία για τον φορολογικό έλεγχο, διότι η εφαρμογή της παραγράφου 3 πρέπει να λειτουργεί μόνο σε εξαιρετικά μεμονωμένες περιπτώσεις και όχι ως μέτρο θεραπείας τυχόν ελλείψεων στον φορολογικό έλεγχο.

Σε διαφορετική περίπτωση θα παραβιασθεί η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η αρχή της αναλογικότητας, αλλά και αυτή της βεβαιότητας του φόρου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου σε πράξεις της διοίκησης. Προς την κατεύθυνση αυτή ίσως θα ήταν σκόπιμο να προσδιορισθεί ακριβέστερα από τον νομοθέτη η έννοια των νέων και συμπληρωματικών στοιχείων, σύμφωνα και με όσα ορίζονται παγίως από την Νομολογία του ΣτΕ, και τα οποία αναλύθηκαν ανωτέρω.

δ) Το πρόβλημα των διαδοχικών παρατάσεων της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής για τον καταλογισμό φορολογικών κυρώσεων

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, είχε ήδη θεσμοθετηθεί με τους προρρηθέντες νόμους η πενταετής παραγραφή των αξιώσεων του Δημοσίου για έκδοση και επίδοση καταλογιστικών πράξεων επιβολής φόρων, προστίμων και λοιπών επιβαρύνσεων.

Ωστόσο, όμως, στην πράξη δεν εφαρμόσθηκαν οι αμέσως προρρηθείσες διατάξεις περί πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φορολογικών κυρώσεων, καθώς και η ισχύουσα από 1-1-2014 διάταξη του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 (πλέον Ν. 4987/2022), σε αντικατάσταση του Ν. 2238/1994, διότι η εκάστοτε Κυβέρνηση,

⁸⁴ Δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

στο τέλος εκάστου έτους ψήφιζε Νόμο, με τον οποίο παρέτεινε για ένα έτος τον χρόνο παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων, τελών και εισφορών. Στο τέλος του επόμενου έτους, ψήφιζε νέο Νόμο, με τον οποίο παρετεινέτο πάλι για ένα έτος το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων, τελών και εισφορών. Με τον τρόπο αυτό, με την ψήφιση δηλαδή νέου Νόμου στο τέλος εκάστου έτους, παρετεινέτο ο χρόνος παραγραφής των οικονομικών αξιώσεων του Δημοσίου όλων των προηγούμενων ετών.

Στην πραγματικότητα, με την πρακτική αυτή της διαδοχικής παρατάσεως του χρόνου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, λίγο πριν την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής, οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου ουδέποτε παρεγράφοντο. Έτσι ο θεσπισθείς κανόνας περί πενταετούς παραγραφής εστερείτο ουσιαστικά νομικής αξίας, αφού ουδέποτε εφαρμόσθηκε. Δεν διαφαινόταν από τις ρυθμίσεις αυτές, οι οποίες παρέτειναν την παραγραφή, καμία δυνατότητα προβλέψεως του χρόνου παραγραφής, με αποτέλεσμα να κλονίζεται η αξιοπιστία του Κράτους, γεγονός που δεν συνέβαλλε στην εμπέδωση στους πολίτες κλίματος εμπιστοσύνης και φορολογικής συνείδησης, σύμφωνα με την οποία οφείλουν οι φορολογούμενοι να πληρώνουν τους φόρους που τους αναλογούν, εντός ορισμένου χρονικού διαστήματος, προσδιορισμένου εκ των προτέρων.

Με την πρακτική αυτή, της ψηφίσεως δηλαδή στο τέλος εκάστου έτους διατάξεως Νόμου, παρετεινέτο ο χρόνος παραγραφής καθώς και το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων με την αιτιολογία της αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου του συνόλου των φορολογουμένων εντός του χρόνου παραγραφής.

Ενδεικτικά παρατίθενται οι κατωτέρω Νόμοι με τους οποίους διαδοχικά παρετεινέτο ο χρόνος παραγραφής: Ν. 3513/2006 άρθρο 11, Ν.3697/2008 άρθρο 29, Ν.3790/2009 άρθρο 10, Ν.3888/2010 άρθρο 12 παρ. 7, Ν. 4002/2011 άρθρο 18 παράγραφος 2, Ν. 4098/2012, άρθρο δεύτερο παράγραφος 1, Ν. 4203/2013 άρθρο 22, Ν. 4316/2014 άρθρο 87, Ν. 4337/2015 άρθρο 22.⁸⁵

Η πρακτική αυτή, η οποία, όπως προαναφέρθηκε ήδη, όχι μόνο δεν ωφέλησε το Δημόσιο οικονομικά, αντιθέτως μάλιστα το εξημίωσε, διότι ο φοροελεγκτικός μηχανισμός ησυχολείτο με παλαιές υποθέσεις, επέβαλλε φόρους και πρόστιμα, τα οποία ουδέποτε

⁸⁵Ευαγγελία Σουλτανίδου, Τριαντάφυλλος Ζολώτας, Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου σελ. 39, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2019.

εισέπραττε, διότι πολλές επιχειρήσεις είχαν κλείσει ή είχαν πτωχεύσει, ενώ ο φορολογικός μηχανισμός δεν ησυχάζει με τις σύγχρονες υποθέσεις, οι οποίες παραμελούνται και γίνονται και αυτές παλαιές. Έτσι εδημιουργείται ένας φαύλος οικονομικός κύκλος.

ε) Η υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του ΣτΕ

Το τεράστιο αυτό οικονομικό ζήτημα, η αλλεπάλληλη δηλαδή παράταση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φορολογικών κυρώσεων, η οποία είχε τεράστιες οικονομικές και κοινωνικές συνέπειες, λύθηκε οριστικά με την έκδοση από την Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας της υπ' αριθ. 1738/2017 αποφάσεως⁸⁶, η οποία αντίθετα με την έως τότε κρατούσα Νομολογία σύμφωνα με την οποία ο νομοθέτης είχε την ευχέρεια να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων, προστίμων και λοιπών οικονομικών επιβαρύνσεων, έκρινε τις διαδοχικές παρατάσεις του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φορολογικών κυρώσεων ως αντισυνταγματικές. Ειδικότερα, με την ανωτέρω θεμελιώδη απόφαση εκρίθη ότι είναι απαραίτητο για την επιβολή οικονομικών επιβαρύνσεων με την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία για να εκπληρώσει τον σκοπό της προρρηθείσας λειτουργίας πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον φορολογούμενο, μετά την λήξη της οποίας να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή σε βάρος του φορολογούμενου οποιασδήποτε οικονομικής επιβάρυνσης ως φόρου, τέλους, εισφοράς ή κύρωσης.

Για να είναι δε δυνατή η πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής εκ των προτέρων, πρέπει αυτή να προσδιορίζεται στον Νόμο συγκεκριμένα και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως η έκδοση και κοινοποίηση εντολής ελέγχου. Η θέσπιση, λοιπόν με νόμο του χρόνου λήξεως της παραγραφής, η οποία φυσικά πρέπει να έχει εύλογη χρονική διάρκεια, και η ανεξαρτητοποίηση του από ενέργειες της εκτελεστικής εξουσίας συμβάλλουν στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των φορολογουμένων προς την διοίκηση και προς το Κράτος γενικότερα, αλλά και στην καθιέρωση φορολογικής συνειδήσεως.⁸⁷

Γίνεται πλέον, λοιπόν, παγίως δεκτό από την Νομολογία ότι οι διοικούμενοι δεν πρέπει να καταλείπονται επ' αόριστον σε αβεβαιότητα ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις,

⁸⁶ Δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁸⁷ Βλ. σκέψη 5 απόφασης

με συνέπεια να αποτρέπονται από τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων, γεγονός που επιφέρει και ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και γενικότερα την εθνική οικονομία.⁸⁸

ii) Η παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την είσπραξη των ταμειακώς βεβαιωθέντων φορολογικών χρεών.

Η παραγραφή της εξουσίας είσπραξης της φορολογικής οφειλής από το Δημόσιο ορίζεται βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στα πέντε έτη από την λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου αποκτήθηκε ο νόμιμος τίτλος εκτέλεσης. Για όσο διάστημα, όμως, δεν κοινοποιείται η καταλογιστική πράξη, δεν εκκινεί η προθεσμία καταβολής του καταλογιζόμενου ποσού ούτε και είναι φυσικά δυνατή η κοινοποίηση ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής.⁸⁹

Βάσει του άρθρου 51 του ΚΦΔ⁹⁰ αναστέλλεται καθ' όλη την διάρκεια της ανηλικότητας του φορολογουμένου, αλλά και καθ' όλη την διάρκεια της δικαστικής αμφισβητήσεως του εκτελεστού τίτλου της απαιτήσεως ή της νομιμότητας της εισπράξεως ή του κύρους της εκτελέσεως και μέχρι την συμπλήρωση ενός έτους από την επίδοση στην Φορολογική Διοίκηση με δικαστικό επιμελητή σχετικής αμετάκλητης δικαστικής αποφάσεως, ενώ διακόπτεται με την κοινοποίηση ατομικής ειδοποίησης και οποιασδήποτε πράξης αναγκαστικής εκτέλεσης.

Επιπλέον, σε περίπτωση κατά την οποία έχει γίνει ρύθμιση οφειλών για φορολογικά χρέη, η παραγραφή της εξουσίας είσπραξης των φορολογικών οφειλών αναστέλλεται από την ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης υπαγωγής στην ρύθμιση για όλο το χρονικά διάστημα το οποίο αφορά η ρύθμιση και δεν συμπληρώνεται πριν παρέλθει ένα έτος από την λήξη της τελευταίας δόσης.⁹¹

iii) Τελικές παρατηρήσεις- προτάσεις

Βάσει όλων των ανωτέρω, προκύπτει ότι η πάγια πλέον κρίση ως αντισυνταγματικών των νομοθετικών ρυθμίσεων, οι οποίες παρατείνουν είτε το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρων είτε την εξουσία είσπραξης αυτών, ωφελεί τόσο τον φοροελεγκτικό μηχανισμό, ο οποίος δεν επιβάλλει φόρους και πρόστιμα, τα οποία ουδέποτε θα

⁸⁸ οράτε ενδεικτικώς Ολ ΣτΕ 616/2021, ΣτΕ, 285/2018 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

⁸⁹ Βλ. 616/2021 Ολ ΣτΕ, δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁹⁰ Βλ. αναλυτικά άρθρο 51 Ν. 4987/2022.

⁹¹ Κωνσταντίνος Θ. Ρίζος, Παραγραφές, σελ. 155, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2019

εισπράξει, αλλά ενθαρρύνεται να ασχοληθεί με τις σύγχρονες φορολογικές υποθέσεις, όσο και τον ίδιο τον φορολογούμενο, ο οποίος δεν καταλείπεται επ' αόριστον σε αβεβαιότητα ως προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις.

Εξάλλου ο σκοπός των ελέγχων δεν είναι η τιμωρία των διοικουμένων οι οποίοι παρενέβησαν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, ούτε και η βεβαίωση των φορολογικών χρεών, αλλά η είσπραξή τους, με την οποία επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος σκοπός δημοσίου συμφέροντος, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών για τη λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των υποχρεώσεων του έναντι των διοικουμένων.

8. Επίλογος πρώτου μέρους- Προτάσεις προς περαιτέρω βελτίωση του ισχύοντος πλαισίου
Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνουμε ότι η επιβολή διοικητικών φορολογικών κυρώσεων συναντάται πολύ συχνά στην καθημερινή πρακτική τόσο σε βάρος επιχειρήσεων όσο και σε βάρος μεμονωμένων ιδιωτών. Πρώτιστος σκοπός του κράτους πρέπει να είναι πάντως η εμπέδωση ευρείας φορολογικής συνείδησης σε όλη την κοινωνία, ώστε να μην είναι συχνά τα φαινόμενα φοροδιαφυγής. Σε κάθε περίπτωση η επιβολή των φορολογικών κυρώσεων πρέπει πάντα να είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας ως προς το ύψος τους, η οποία πρέπει να τηρείται τόσο από τον νομοθέτη όσο και από την Φορολογική Διοίκηση και να γίνεται εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος, ώστε να τηρείται η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των διοικουμένων και το Κράτος να ασχολείται με σύγχρονες υποθέσεις από τις οποίες και θα εισπράξει τους καταλογιζόμενους φόρους, ώστε να εκπληρώσει τους ταμειακούς του σκοπούς.

Μέρος Β': Εγκλήματα φοροδιαφυγής και φορολογικές ποινικές κυρώσεις

1.Εισαγωγή

ι) Προστατευόμενο έννομο αγαθό φορολογικών ποινικών διατάξεων

Η ανάγκη αντιμετώπισης του συνεχούς αυξανόμενου φαινομένου της φοροδιαφυγής κατέστησε αναγκαία, παράλληλα με την επιβολή διοικητικών κυρώσεων, και την ποινικοποίηση των παραβάσεων των φορολογικών διατάξεων, εφόσον, όπως θα αναλυθεί εκτενώς κατωτέρω, συντρέχουν οι απαιτούμενες προϋποθέσεις για την στοιχειοθέτηση του εγκλήματος.

Στα άρθρα 66 έως 71 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τυποποιούνται πράξεις φοροδιαφυγής και όχι φοροαποφυγής, ενώ δεν συμπεριλαμβάνονται πράξεις φοροδιαφυγής, οι οποίες σχετίζονται με φόρους οι οποίοι βεβαιώνονται και

εισπράττονται από τα Τελωνεία, διότι για τέτοιου είδους πράξεις εφαρμόζεται ο Τελωνειακός Κώδικας (Ν. 2960/2001).

Κατά την κρατούσα άποψη στην θεωρία και στην Νομολογία προστατευόμενο έννομο αγαθό των ανωτέρω φορολογικών ποινικών διατάξεων είναι η περιουσία του Ελληνικού Δημοσίου, η οποία πλήττεται από την απώλεια φόρων και ειδικότερα οι διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου.⁹² Συνεπώς, η ποινικοποίηση της φοροδιαφυγής και η τυποποίηση στο άρθρο 66 συγκεκριμένων εγκλημάτων φοροδιαφυγής, παράλληλα και με την επιβολή διοικητικών φορολογικών κυρώσεων, αποτελεί ένα μέσο πίεσης προς τον φορολογούμενο, προκειμένου αυτός να είναι συνεπής στις φορολογικές του υποχρεώσεις προς το Κράτος.

ii) Διάκριση της φοροδιαφυγής από την φορο- υπερμερία

Όπως αναφέρθηκε και στο πρώτο μέρος της παρούσας μελέτης, χαρακτηριστικό γνώρισμα της έννοιας της φοροδιαφυγής είναι η παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου στην διαδικασία εξατομίκευσης της φορολογικής του υποχρέωσης από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές. Ως φορο- υπερμερία από την άλλη ορίζεται η παράλειψη εκ μέρους του φορολογουμένου της εμπρόθεσμης οφειλής της φορολογικής του οφειλής, η οποία βεβαιώθηκε ταμειακά σε βάρος του από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.⁹³

iii) Η έννοια του πρόσθετου φόρου στο φορολογικό ποινικό δίκαιο

Όπως αναφέρθηκε και στο πρώτο μέρος της παρούσας μελέτης, σύμφωνα με την πάγια πλέον Νομολογία του ΣτΕ, η επιβολή πρόσθετου φόρου στον υπαίτιο φορολογικής παράβασης υπέχει τον χαρακτήρα διοικητικής κύρωσης.

Με τον πρόσθετο φόρο δεν επιδιώκεται, λοιπόν, η ανόρθωση της οικονομικής ζημίας του Ελληνικού Δημοσίου από την καθυστερημένη επιβολή και είσπραξη του οφειλόμενου φόρου, αλλά η πρόληψη και η καταστολή των σχετικών παραβάσεων στο πλαίσιο της θεραπείας του επιτακτικού δημόσιου σκοπού της πλήρους συμμόρφωσης των φορολογούμενων προς τις αντίστοιχες υποχρεώσεις τους και της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής.⁹⁴

⁹²Οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 446/2014, ΝΟΜΟΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝ ΔΙΚ 2014 σελ. 690, ΑΕΔ 25/2012 ΝΟΜΟΣ.

⁹³ Βλ. Θεόδωρος Παπακυριάκου, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2005, σελ. 12-14.

⁹⁴ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 351/2019 και ΣτΕ 352/2019 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

Συνεπώς, εφόσον δεν πρόκειται για φόρο, αλλά για διοικητική κύρωση, το ποσό του πρόσθετου φόρου δεν υπολογίζεται για τον χαρακτηρισμό του εγκλήματος φοροδιαφυγής ως πλημμελήματος ή κακουργήματος. Σε περίπτωση, λοιπόν, κατά την οποία το ποσό του πρόσθετου φόρου συνυπολογισθεί κανονικά για τον προσδιορισμό της ποινικής ευθύνης του φορολογουμένου, τότε η απόφαση είναι αναιρετέα λόγω εσφαλμένης ερμηνείας του άρθρου 66 ΚΦΔ.

Ενδεικτικά, με την υπ' αριθ. 742/2020 απόφαση του Αρείου Πάγου⁹⁵ εκρίθη ότι ο επιβληθείς πρόσθετος φόρος, ποσοστού 20%, δεν αποτελεί μη αποδοθέντα φόρο, αλλά διοικητική κύρωση, με αποτέλεσμα μετά την αφαίρεση της διοικητικής κύρωσης το ποσό να είναι κάτω των 100.000 ευρώ και ως εκ τούτου η παράβαση της μη υποβολής δήλωσης ΦΠΑ καθίσταται πλημμεληματική.

2.Τυποποίηση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής

ι) Φοροδιαφυγή στο εισόδημα, στον ΕΝΦΙΑ και στον ΕΦΑ

Στην παράγραφο 1^α του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022, ο οποίος αντικατέστησε τον Ν. 4174/2013) ορίζεται ότι έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη.

α) Φόρος εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε φόρο εισοδήματος φυσικών και σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων. Η επιβολή του φόρου αυτού υλοποιεί την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, διότι κατανέμει το φορολογικό βάρος με βάση την οικονομική δύναμη, αλλά και την προσωπική κατάσταση κάθε φορολογουμένου. Για εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν σε διαχειριστικές χρήσεις αναγόμενες πριν την 1.1.2014 εφαρμόζεται ο Ν. 2238/1994 περί «κυρώσεως του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΚΦΕ 1994).

β) ΕΝΦΙΑ

⁹⁵ Δημοσιευμένη στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

Ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) συγκαταλέγεται στην κατηγορία των τακτικών φόρων κατοχής ακίνητης περιουσίας. Αντικατέστησε με τον Ν. 4223/2013 τον Φόρο Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ) και το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων (ΕΕΤΑ) και επιβάλλεται από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επί της αξίας των δικαιωμάτων σε ακίνητα, τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

γ) ΕΦΑ

Ο Ειδικός Φόρος Ακινήτων (ΕΦΑ) θεσπίσθηκε για πρώτη φορά με τον Ν. 3091/2002, προκειμένου να περιορισθεί το φαινόμενο της χρήσης εξωχώριων εταιρειών ως μέσο φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Το νομοθετικό πλαίσιο αυστηροποιήθηκε ακόμη περισσότερο το 2010 με τον Ν. 3842/2010 (βλ. άρθρο 57), ο οποίος αύξησε τον συντελεστή του ΕΦΑ από 3% σε 15%. Σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν. 3091/2002 ο ΕΦΑ επιβάλλεται στα νομικά πρόσωπα και στις νομικές οντότητες που κατέχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα, τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα.

δ) Αντικειμενική υπόσταση

Σύμφωνα με την παράγραφο 1^α σε συνδυασμό με την παράγραφο 3^α του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας το ποινικό αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, στον ΕΝΦΙΑ και στον ΕΦΑ τελείται στην πλημμεληματική του μορφή, όταν ο δράστης αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές δαπάνες ή επικαλούμενος στην φορολογική δήλωση εικονικές δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό έτος ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες ευρώ ανά είδος φόρου. Για την κρίση ως προς την υπέρβαση του ποσοτικού ορίου δεν είναι επιτρεπτή ούτε η άθροιση αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης διαφορετικών διαχειριστικών ετών ούτε η άθροιση των διαφυγόντων ποσών ξεχωριστών φόρων, οι οποίοι ανήκουν στα επίδικα διαχειριστικά έτη.

Πρόκειται συνεπώς για ένα γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα, διότι μπορεί να τελεστεί μόνο από πρόσωπα, τα οποία είναι υπόχρεα για υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ΕΝΦΙΑ ή ΕΦΑ.

Με τον όρο «φορολογικά όργανα», ο οποίος χρησιμοποιείται στην ανωτέρω διάταξη νοούνται αποκλειστικά τα όργανα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Ως απόκρυψη ορίζεται κάθε ενέργεια ή παράλειψη οφειλόμενης ενέργειας, εκ μέρους του υπόχρεου, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη, έναντι των οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης, ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη. Απόκρυψη μπορεί να προκύψει ακόμα και όταν δηλώνονται ορθά όλα τα έσοδα τα οποία συνιστούν εισόδημα σύμφωνα με τον ΚΦΕ 2013, αλλά ο φορολογούμενος επικαλείται δαπάνες, τις οποίες είτε δεν πραγματοποίησε, είτε τις πραγματοποίησε για άλλο σκοπό από τον δηλούμενο, με αποτέλεσμα να μην πληρούν τις προϋποθέσεις των εκπιπτομένων δαπανών.

Ως τρόποι απόκρυψης στην παράγραφο 1^α του άρθρου 66 αναφέρονται η μη υποβολή δήλωσης, η υποβολή ανακριβούς δήλωσης, η καταχώριση στα λογιστικά αρχεία εικονικών δαπανών και η επίκληση στην φορολογική δήλωση εικονικών δαπανών.

Ως περιουσιακά στοιχεία νοούνται μόνο τα εμπράγματα και λοιπά δικαιώματα, τα οποία απαριθμούνται κατά περιοριστικό τρόπο στο άρθρο 1 του Ν. 4223/2013 και στο άρθρο 15 του Ν. 3091/2002.

Παράλειψη υποβολής δήλωσης υφίσταται όταν ο υπόχρεος σε δήλωση, σύμφωνα με την νομοθεσία η οποία διέπει τον εκάστοτε φόρο, δεν υποβάλλει την αναγκαία δήλωση εντός των προθεσμιών που θέτουν οι οικείες διατάξεις. Για την στοιχειοθέτηση του εγκλήματος είναι απαραίτητη η παρέλευση και της τελευταίας ημέρας της εκάστοτε προβλεπόμενης προθεσμίας υποβολής. Υποβολή ανακριβούς δήλωσης συντρέχει αντίθετα, όταν ο υπόχρεος σε δήλωση περιλαμβάνει σε αυτήν αναληθή ή ελλιπή στοιχεία.

ε) Υποκειμενική υπόσταση

Από την χρήση της έκφρασης «με πρόθεση» στην παράγραφο 1^α του άρθρου 66 ΚΦΔ προκύπτει ότι για την στοιχειοθέτηση της υποκειμενικής υπόστασης των ανωτέρω αδικημάτων απαιτείται οποιαδήποτε μορφή δόλου του δράστη (αρκεί και ο ενδεχόμενος δόλος), ο οποίος πρέπει να καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης, αλλά και περαιτέρω σκοπός του δράστη να αποφύγει με την πράξη του την πληρωμή του φόρου (*«προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή»*). Πρόκειται συνεπώς για έγκλημα υπερχειλούς

υποκειμενικής υπόστασης, όπως άλλωστε κρίνεται παγίως και από την Νομολογία του Αρείου Πάγου.⁹⁶

Συνεπώς η καταδικαστική απόφαση για να διαθέτει την απαιτούμενη πλήρη και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, θα πρέπει να αναφέρει ρητά συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά από τα οποία να προκύπτει ο σκοπός αποφυγής πληρωμής του φόρου από τον δράστη.⁹⁷

στ) Προβλεπόμενες ποινές

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας το αδίκημα της φοροδιαφυγής στον φόρο εισοδήματος, στον ΕΝΦΙΑ και στον ΕΦΑ τιμωρείται στην βασική πλημμεληματική του μορφή με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή, εάν ο φόρος, ο οποίος αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ.

Κάθειρξη επιβάλλεται σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 66 σε περίπτωση κατά την οποία η φοροδιαφυγή στον φόρο εισοδήματος, στον ΕΝΦΙΑ και στον ΕΦΑ υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Συνεπώς σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 52 του Ποινικού Κώδικα το πλαίσιο ποινής διαμορφώνεται από πέντε (5) έως δεκαπέντε (15) έτη.

Για πράξεις, όμως, οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικά έτη προ του 2015 και αφορούν το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα εφαρμόζονται αναδρομικά σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ποινικού Κώδικα ως ευμενέστερες οι προβλεπόμενες ποινές του Ν. 2523/1997.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 17 του Ν. 2523/1997 ο υπαίτιος της κακουργηματικής φοροδιαφυγής στο εισόδημα τιμωρείται με κάθειρξη έως δέκα έτη. Συνεπώς, εφόσον η ποινική διαδικασία είναι ακόμα εκκρεμής και ο υπαίτιος δεν έχει καταδικασθεί αμετάκλητα, παράλληλα εφαρμόζεται και η παράγραφος 3 του άρθρου 463 του νέου Ποινικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο όπου σε ειδικούς ποινικούς νόμους απειλείται κάθειρξη έως δέκα έτη, επιβάλλεται ποινή μειωμένη σύμφωνα με το άρθρο 83

⁹⁶οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 979/2018 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1231/2011 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1678/2008, Ποιν. Δικ. 2009 σελ. 911 και Ποιν. Χρ. 2009 σελ. 643.

⁹⁷οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 979/2018 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 90/2015 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 267/2013 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1231/2011 ΝΟΜΟΣ

περ. δ του Ποινικού Κώδικα. Συνεπώς το προβλεπόμενο πλαίσιο ποινής κυμαίνεται από ένα (1) έως έξι (6) έτη με την πράξη να διατηρεί τον κακουργηματικό της χαρακτήρα.⁹⁸

ii) Φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους

α) Αντικειμενική υπόσταση

Σύμφωνα με την παράγραφο 1β του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας το ανωτέρω αδίκημα στοιχειοθετείται στην βασική πλημμεληματική του μορφή, όταν ο δράστης δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς ΦΠΑ ή φόρο κύκλου εργασιών ή φόρο ασφαλιστρών ή παρακρατούμενο φόρο ή επιρριπτόμενο φόρο που υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος το ποσό των 50.000 ευρώ, αν πρόκειται για ΦΠΑ, ή το ποσό των 100.000 ευρώ, αν πρόκειται για κάποιον άλλον από τους προαναφερόμενους στην συγκεκριμένη διάταξη φόρους. Όπως είναι φυσικό, η άθροιση ποσών είναι επιτρεπτή μόνον εφόσον αφορούν τον ίδιο φόρο και το ίδιο διαχειριστικό έτος.

Στην πρώτη βασική μορφή του αδικήματος τυποποιείται ένα γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα, διότι ως φυσικός αυτοουργός μπορεί να τιμωρηθεί μόνο ο αποδέκτης των οικείων επιταγών του φορολογικού δικαίου.

Μη απόδοση φόρου στοιχειοθετείται όταν ο φορολογούμενος δεν αποδίδει εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας για το αντίστοιχο διαχειριστικό έτος τον φόρο, ο οποίος του αναλογεί.⁹⁹

Ως ανακριβής απόδοση ορίζεται η περίπτωση κατά την οποία ο υπόχρεος αποδίδει μικρότερο ποσό φόρου από αυτό που εισέπραξε¹⁰⁰, ενώ ανακριβής συμψηφισμός συντρέχει, όταν ο υπόχρεος εμφανίζει ανειλικρινώς αυξημένο ποσό ΦΠΑ εισροών, το οποίο όμως δεν συμψηφίζει με το σύνολο του ΦΠΑ, το οποίο αντιστοιχεί στις εκροές του αντίστοιχου διαχειριστικού έτους

Στην δεύτερη βασική του μορφή το ανωτέρω αδίκημα στοιχειοθετείται, όταν ο δράστης παραπλανά την 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 ή λαμβάνει ως επιστρεφόμενο

⁹⁸ Οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 498/2017 ΝΟΜΟΣ.

⁹⁹ Οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 286/2014 ΝΟΜΟΣ.

¹⁰⁰ Οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 225/2015 ΝΟΜΟΣ.

ΦΠΑ ή φόρο κύκλου εργασιών ή φόρο ασφαλίστρων ή παρακρατούμενο φόρο ή επιρριπτόμενο φόρο που υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος το ποσό των 50.000 ευρώ, αν πρόκειται για ΦΠΑ, ή το ποσό των 100.000 ευρώ, αν πρόκειται για κάποιον άλλον από τους προαναφερόμενους στην συγκεκριμένη διάταξη φόρους.

Τέλος, στην τρίτη βασική πλημμεληματική του μορφή, το αδίκημα τελείται, όταν ο δράστης διακρατεί ΦΠΑ ή φόρο κύκλου εργασιών ή φόρο ασφαλίστρων ή παρακρατούμενο ή επιρριπτόμενο φόρο που υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος το ποσό των 50.000 ευρώ, αν πρόκειται για ΦΠΑ, ή το ποσό των 100.000 ευρώ, αν πρόκειται για κάποιον άλλον από τους προαναφερόμενους φόρους.

β) Υποκειμενική υπόσταση

Για την στοιχειοθέτηση της υποκειμενικής υπόστασης της πρώτης βασικής μορφής του ανωτέρω αδικήματος, η οποία τυποποιείται στο άρθρο 66 παρ. 1 στοιχ. β' ΚΦΔ απαιτείται οποιαδήποτε μορφή δόλου του δράστη, ο οποίος πρέπει να καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος, αλλά και γνώση του δράστη ότι τελεί την αξιόποινη πράξη ή σκοπός του να αποφύγει με την πράξη του την πληρωμή του φόρου. Πρόκειται συνεπώς για έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης, με αποτέλεσμα να απαιτείται η καταδικαστική απόφαση να περιέχει πλήρη και εμπειριστατωμένη αιτιολογία για τον σκοπό του δράστη.¹⁰¹

Σε περίπτωση, όμως κατά την οποία αποδεικνύεται ότι ο δράστης δεν προέβη στην φοροδιαφυγή με σκοπό την οριστική αποστέρηση του ελληνικού Δημοσίου από τον οφειλόμενο φόρο, αλλά για άλλους λόγους, όπως είναι η οικονομική του αδυναμία, έχοντας παράλληλα υποβάλει αληθή δήλωση, τότε το ορθόν είναι να μην τιμωρηθεί λόγω έλλειψης δόλου.¹⁰²

Η δεύτερη βασική μορφή του αδικήματος, η οποία τυποποιείται στο άρθρο 66 παρ. 1 στοιχ. β' ΚΦΔ είναι έγκλημα κανονικής υποκειμενικής υπόστασης, διότι απαιτεί για την πλήρωση της υποκειμενικής της υπόστασης δόλο οποιουδήποτε βαθμού, ο οποίος πρέπει

¹⁰¹οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 728/2020 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 594/2019 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 448/2015, ΑΠ 267/2013, ΑΠ 1231/2011 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹⁰²οράτε ενδεικτικώς Τρ. Πλημμ. Θεσσαλονίκης 14813/2013 ΝΟΜΟΣ.

να καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης, ενώ το ίδιο ισχύει και για την τρίτη βασική μορφή του ανωτέρω αδικήματος.

γ) Κακουργηματική μορφή

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 66 ΚΦΔ σε περίπτωση κατά την οποία το ποσό του μη αποδοθέντος ή ανακριβώς συμψηφισθέντος ή εκπεσθέντος ή παράνομα επιστραφέντος φόρου είναι σε ετήσια βάση ανώτερο των 100.000 ευρώ ή ανώτερο των 150.000 ευρώ σε περίπτωση κατά την οποία πρόκειται για κάποιον άλλον από τους προαναφερόμενους στην συγκεκριμένη διάταξη φόρους, τότε ο δράστης του εγκλήματος τιμωρείται με κάθειρξη από πέντε έως δεκαπέντε έτη.

Σε περίπτωση, όμως κατά την οποία η αποδιδόμενη πράξη στον δράστη ανάγεται σε διαχειριστικό έτος προγενέστερο του 2015, τότε εφαρμόζεται αναδρομικά ως επιεικέστερος ο Ν. 2523/1997¹⁰³, διότι στο άρθρο 18 προβλέπει για το ανωτέρω αδίκημα ποινή κάθειρξης έως δέκα ετών. Συνεπώς και σε συνδυασμό με την μεταβατική διάταξη του άρθρου 463 του Νέου Ποινικού Κώδικα το πλαίσιο ποινής διαμορφώνεται από ένα έως έξι έτη με την πράξη να διατηρεί τον κακουργηματικό της χαρακτήρα.¹⁰⁴

iii) Φοροδιαφυγή στον φόρο πλοίων

Ο φόρος πλοίων στην πραγματικότητα δεν υπάγεται στην γενική φορολογία εισοδήματος, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του εκάστοτε υπόχρεου φυσικού ή νομικού προσώπου. Ο συγκεκριμένος φόρος δεν ενέπιπτε ρητά στην εμβέλεια κάποιας ποινικής διάταξης του Ν. 2523/1997, με αποτέλεσμα με το προγενέστερο νομικό καθεστώς να ήταν δυνατή μόνο η επιβολή διοικητικών κυρώσεων και όχι ποινικών.¹⁰⁵ Πλέον η φοροδιαφυγή στον φόρο πλοίων τυποποιείται ρητά στο άρθρο 66 παρ. 1 στοιχ. γ'.

Ως προς την αντικειμενική του υπόσταση το ανωτέρω αδίκημα είναι γνήσιο, διότι θεμελίωση αυτουργικής ευθύνης είναι δυνατή μόνο για εκείνα τα πρόσωπα, τα οποία είναι αποδέκτες των φορολογικών επιταγών και απαγορεύσεων του Ν. 27/1975, είτε ως

¹⁰³ Βλ. αναλυτικά Ν. 2523/1997.

¹⁰⁴ Οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 611/2020 ΝΟΜΟΣ και ΑΠ 1392/2019 ΝΟΜΟΣ.

¹⁰⁵ βλ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, σελ. 165-166 Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2005.

πρωτογενή υποκείμενα του φόρου είτε ως δευτερογενείς αποδέκτες (π.χ. εντολοδόχοι) των αντίστοιχων υποχρεώσεων.¹⁰⁶

Ως προς την υποκειμενική υπόσταση, απαιτείται δόλος οποιουδήποτε βαθμού, ο οποίος να καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης, αλλά και περαιτέρω σκοπός του δράστη να αποφύγει με την πράξη του την πληρωμή του φόρου. Πρόκειται συνεπώς για έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης.¹⁰⁷

Σε περίπτωση κατά την οποία το μη αποδιδόμενο ποσό του φόρου πλοίων είναι ανώτερο των 100.000 ευρώ και κατώτερο των 150.000 ανά διαχειριστικό έτος, τότε προβλέπεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο ετών, ενώ αν το ποσό αυτό ξεπερνά τις 150.000 ευρώ, τότε ο δράστης του εγκλήματος τιμωρείται με ποινή κάθειρξης από πέντε έως δεκαπέντε έτη.

iv) Έκδοση, λήψη ή νόθευση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων

α) Αντικειμενική υπόσταση

Η έννοια της εικονικότητας αντιδιαστέλλεται ρητά από τον νομοθέτη από την έννοια της ανακρίβειας, διότι η πρώτη επιφέρει και ποινικές κυρώσεις στον δράστη, ακόμα και σε βαθμό κακουργήματος, εφόσον πληρείται το ποσοτικό κριτήριο, ενώ η δεύτερη μετά και την κατάργηση της διάταξης του άρθρου 19 παράγραφος 5 Ν. 2523/1997, στην οποία τυποποιούνταν το αδίκημα μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, επιφέρει πλέον αποκλειστικά διοικητικές κυρώσεις στον υπαίτιο.¹⁰⁸

Στην παράγραφο 5 του άρθρου 66 ΚΦΔ τυποποιείται ένα κοινό έγκλημα, διότι για την αυτουργική τέλεση του αδικήματος δεν προϋποτίθεται η ύπαρξη κάποιας συγκεκριμένης ιδιότητας. Σύμφωνα, λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη το αδίκημα στοιχειοθετείται στην βασική του μορφή, όταν ο δράστης εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει φορολογικά στοιχεία ενώ δεν απαιτείται κάποιο ελάχιστο ποσοτικό όριο. Η πλημμεληματική διακεκριμένη παραλλαγή στοιχειοθετείται όταν η συνολική αξία των στοιχείων όσον αφορά στο μέρος το οποίο αντιστοιχεί στην εικονική συναλλαγή, υπερβαίνει το ποσό των 75.000 ευρώ, ενώ η κακουργηματική παραλλαγή όταν η συνολική αξία υπερβαίνει το ποσό των 200.000 ευρώ.

¹⁰⁶ βλ. Δημήτριάνας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2011 σελ. 72.

¹⁰⁷ βλ. Δημήτριάνας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2011, σελ. 77.

¹⁰⁸ οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 666/2015 ΝΟΜΟΣ.

Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων τυποποιείται ως πρώτος τρόπος τέλεσης του αδικήματος της παραγράφου 5 του άρθρου 66 ΚΦΔ. Η έκδοση συνίσταται στην χειρόγραφη ή ηλεκτρονική συμπλήρωση των δεδομένων του φορολογικού στοιχείου, όπως αυτά προσδιορίζονται στην εκάστοτε συναφή διάταξη του άρθρου 14 του Ν. 4308/2014.¹⁰⁹ Σε περίπτωση έκδοσης πλαστού φορολογικού στοιχείου, την ιδιότητα του εκδότη φέρει το πρόσωπο το οποίο τελεί την συγκεκριμένη αξιόποινη πράξη και όχι εκείνο το πρόσωπο το οποίο αναγράφεται ψευδώς επί του πλαστού φορολογικού στοιχείου ως εκδότης.

Η αποδοχή (λήψη) εικονικών φορολογικών στοιχείων τυποποιείται ως δεύτερος τρόπος τέλεσης του αδικήματος της παραγράφου 5 του άρθρου 66 ΚΦΔ και συνίσταται στην παραλαβή εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου με πραγματική βούληση χρήσης αυτού στις συναλλαγές, ενώ δεν αποκλείεται το ίδιο πρόσωπο να είναι ταυτόχρονα τόσο εκδότης όσο και λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Η νόθευση φορολογικών στοιχείων τυποποιείται ως τρίτος τρόπος τέλεσης του ανωτέρω αδικήματος και συνίσταται στην αλλοίωση του περιεχομένου ενός γνήσιου φορολογικού στοιχείου, το οποίο έχει ήδη εκδοθεί, κατά τέτοιον τρόπο, ώστε να διαφοροποιούνται ουσιωδώς τα δεδομένα της συναλλαγής, αλλά και να δίδεται η εντύπωση ότι το φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε εξ αρχής με το συγκεκριμένο περιεχόμενο.

Πρόσφορο υλικό αντικείμενο του αδικήματος της παραγράφου 5 του άρθρου 66 ΚΦΔ αποτελούν μόνο έγγραφα σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, τα οποία φέρουν την ιδιότητα φορολογικού στοιχείου, στοιχείου δηλαδή, το οποίο οφείλουν να εκδίδουν οι φορολογούμενοι στις συναλλαγές τους.

β) Πλαστό φορολογικό στοιχείο

Ο όρος της πλαστότητας φορολογικού στοιχείου ταυτίζεται με την έννοια της πλαστότητας του άρθρου 216 ΠΚ και όχι με την έννοια της πλαστότητας, η οποία χρησιμοποιείται σε διατάξεις του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.¹¹⁰

¹⁰⁹ βλ. άρθρο 14 Ν. 4308/2014: «1. Το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή. 2. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του στοιχείου λιανικής πώλησης, είναι οποιοδήποτε τιμολόγιο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή. 3. Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο, εκ μέρους του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση...»)

¹¹⁰οράτε ενδεικτικώς Παπακυριάκου σε: Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά, Τόμος Ι, Καϊάφα-Γκμπάντι, 2014, σελ. 125 επ.

Πλαστότητα φορολογικού στοιχείου στοιχειοθετείται επομένως όταν καταρτίζεται από τον υπαίτιο πλαστό έγγραφο, δηλαδή έγγραφο, το οποίο εμφανίζεται ότι εκδόθηκε από πρόσωπο άλλο από εκείνο που πράγματι είναι ο εκδότης του.¹¹¹ Επιπλέον, ο χαρακτηρισμός ενός φορολογικού στοιχείου ως πλαστού, ανεξαρτήτως της συνδρομής των κριτηρίων της υλικής πλαστογραφίας επιτρέπεται από τον νομοθέτη σε δύο μόνο κατηγορίες περιπτώσεων, οι οποίες ρυθμίζονται ρητά στο τέταρτο και πέμπτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 ΚΦΔ. Πιο συγκεκριμένα, ως «πλαστά» νοούνται τα στοιχεία, τα οποία έχουν διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής τους ή το περιεχόμενο του πρωτοτύπου ή αντιτύπου τους διαφέρει από το περιεχόμενο, το οποίο αναγράφεται στο στέλεχός τους.

γ) Είδη εικονικότητας

1) Εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη

Εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη χαρακτηρίζεται εκείνο το φορολογικό στοιχείο του οποίου ο εκδότης είναι διαφορετικό πρόσωπο από εκείνο που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο και φέρεται ότι δήθεν πραγματοποίησε την απεικονιζόμενη σε αυτό συναλλαγή, καθώς επίσης και το στοιχείο το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο στην συγκεκριμένη συναλλαγή.¹¹²

Η συγκεκριμένη κατηγορία εικονικότητας προϋποθέτει πραγματική συναλλαγή. Η αναλήθεια του στοιχείου συνίσταται στην διαφορετικότητα των πραγματικών έναντι των αναγραφόμενων συναλλασσομένων και μπορεί να διαφέρει είτε τόσο το πρόσωπο του εκδότη όσο και αυτό του λήπτη είτε τουλάχιστον το ένα από τα ανωτέρω πρόσωπα. Στο ένατο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 ΚΦΔ εισάγεται ρητή εξαίρεση, σύμφωνα με την οποία δεν είναι εικονικό για τον αποδέκτη το φορολογικό στοιχείο, το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, εάν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό το οποίο αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο.¹¹³

¹¹¹οράτε ενδεικτικώς και ΑΠ 354/2021 ΝΟΜΟΣ.

¹¹²βλ. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΜΑΛΑΦΑΝΤΗΣ, ΑΞΙΟΠΟΙΝΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ, σελ. 9 επ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ Έλλογος 2006.

¹¹³οράτε ενδεικτικώς ΔΕΔ 1566/2021, ΠΟΛ 1142/2016.

2) Εικονικότητα ως προς την συναλλαγή

Αποτελεί την πιο συνηθισμένη μορφή εικονικότητας. Πρόκειται για συναλλαγή, η οποία δεν έχει πραγματοποιηθεί καθόλου και το μόνο υπαρκτό στοιχείο της είναι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία και συνδέεται είτε με την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο είτε με την αποδοχή πλαστού φορολογικού στοιχείου.¹¹⁴

Εάν, όμως, σε περίπτωση μερικής εικονικότητας της συναλλαγής, το δικαστήριο της ουσίας στην καταδικαστική του απόφαση περιλαμβάνει στην συνολική αξία των εικονικών τιμολογίων ακόμα και αυτήν η οποία ανταποκρίνεται σε υπαρκτή συναλλαγή, τότε η απόφαση είναι αναιρετέα λόγω έλλειψης ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, διότι ο νόμος για την στοιχειοθέτηση του εν λόγω αδικήματος απαιτεί να προσδιορίζεται αριθμητικά ή με ποσοστό επί της αξίας η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, την οποία και μόνον τιμωρεί.¹¹⁵

3) Πλαστά τιμολόγια

Η έκδοση πλαστού φορολογικού στοιχείου μπορεί να καλύπτει και εικονική συναλλαγή. Όπως ήδη προαναφέρθηκε η έννοια της πλαστότητας ταυτίζεται με εκείνη του άρθρου 216 του Ποινικού Κώδικα και όχι με αυτήν του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας. Η χρήση πλαστών φορολογικών στοιχείων αποσκοπεί κυρίως στην αδυναμία επαλήθευσης των συναλλαγών με τον πραγματικό εκδότη των στοιχείων.

δ) Υποκειμενική υπόσταση

Για την στοιχειοθέτηση της υποκειμενικής υπόστασης του ανωτέρω αδικήματος απαιτείται δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει την γνώση έστω και με την έννοια της αμφιβολίας της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής, της εικονικότητας αυτών και περαιτέρω τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση ή λήψη των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή στη νόθευση γνήσιων στοιχείων, χωρίς να απαιτείται σκοπός του για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.¹¹⁶ Ειδικά για την περίπτωση της αποδοχής εικονικών ή πλαστών

¹¹⁴βλ. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΜΑΛΑΦΑΝΤΗΣ, ΑΞΙΟΠΟΙΝΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ, σελ. 11 επ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΟΓΟΣ 2006.

¹¹⁵οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 746/2020 ΝΟΜΟΣ.

¹¹⁶οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 342/2020, ΑΠ 653/2020 ΝΟΜΟΣ.

φορολογικών στοιχείων πρέπει επιπλέον να αποδεικνύεται και η γνώση εκ μέρους του λήπτη της πλαστότητας ή της εικονικότητας του φορολογικού στοιχείου.¹¹⁷

ε) Προϋποθέσεις του υπό όρου ανεγκλήτου του αδικήματος της έκδοσης ή αποδοχής πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων

Από την διάταξη του άρθρου 66 παρ. 5, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015¹¹⁸ και άρχισε να ισχύει από 17-10-2015, προκύπτει ότι από 17-10-2015 και εφεξής η πράξη της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων ή της νόθευσης τέτοιων στοιχείων έχει γίνει υπό όρο ανέγκλητη. Δηλαδή η σχετική πράξη, όταν ο υπαίτιος χρησιμοποίησε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία για την τέλεση ή υποστήριξη άλλης φορολογικής εγκληματικής πράξης του 66 παρ. 1 έως 4 δεν είναι πλέον αυτοτελώς κολάσιμη, αλλά απορροφάται από την άλλη εγκληματική φορολογική πράξη, η οποία καλύπτει και την απαξία της πρώτης.

Η ρύθμιση αυτή προϋποθέτει ότι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν πράγματι για την διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις φοροδιαφυγής των παραγράφων 1 έως 4 του άρθρου 66, καθώς και ότι ο κατηγορούμενος έχει ήδη καταδικασθεί για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4 ή ότι έχει ασκηθεί και εκκρεμεί σε βάρος του ποινική δίωξη για τις πράξεις αυτές. Δεν ισχύει, όμως, στις περιπτώσεις που ο υπαίτιος χρησιμοποίησε μεν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, πλην όμως δεν καταδικάσθηκε ούτε έχει ασκηθεί σε βάρος του σχετική ποινική δίωξη. Πρόκειται συνεπώς για φαινομενική κατ' ιδέαν συρροή μεταξύ της έκδοσης και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων και ετέρας αξιόποινης φορολογικής παράβασης και ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία παράβαση.¹¹⁹

στ) Ποινικές κυρώσεις

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 66 ΚΦΔ «*όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών (3) μηνών*». Εφόσον η

¹¹⁷οράτε ενδεικτικώς Τρ. Πλημμ. Θεσσαλονίκης 52772/2012, ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ, ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2013.

¹¹⁸ Βλ. αναλυτικά Ν. 4337/2015.

¹¹⁹οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 160/2022 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 843/2020 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1711/2019 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 725/2019, ΑΠ 1752/2017 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

συνολική αξία των εικονικών φορολογικών υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ, τότε ο υπαίτιος τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, ενώ εάν το ποσό είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ, τότε ο υπαίτιος τιμωρείται με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη. Όπως προαναφέρθηκε για την κάλυψη των ανωτέρω ποσοτικών ορίων δεν συνυπολογίζονται φορολογικά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για την υποστήριξη πράξεων φοροδιαφυγής των παραγράφων 1 έως 4 του άρθρου 66.

Είναι αδιάφορο συνεπώς για την στοιχειοθέτηση της βασικής πλημμεληματικής μορφής του ανωτέρω αδικήματος το ποσό της φοροδιαφυγής, διότι το ποινικό αδίκημα θεμελιώνεται ανεξάρτητα. Για ποσό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ θεμελιώνεται πλημμέλημα, ενώ για ποσό άνω των διακοσίων χιλιάδων ευρώ κακούργημα.

Σε σύγκριση με το προγενέστερο νομικό καθεστώς για την έκδοση ή αποδοχή πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, το οποίο και προβλεπόταν από τον Ν. 2523/1997 και συγκεκριμένα από την παράγραφο 1 του άρθρου 19, προκύπτει ότι ο νεότερος νόμος (Ν. 4987/2022) εμπεριέχει για τον υπαίτιο του ανωτέρω αδικήματος ευνοϊκότερες ρυθμίσεις.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997: *«1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.»¹²⁰*

Διαπιστώνουμε συνεπώς ότι το ποσοτικό όριο της διακεκριμένης παραλλαγής στον νεότερο νόμο είναι κατά πολύ ανώτερο (75.000 ευρώ) εν σχέσει με τον Ν. 2523/1997 (3.000 ευρώ), ενώ και το ποσοτικό όριο για την θεμελίωση της κακούρηματικής παραλλαγής της έκδοσης ή αποδοχής εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων είναι επίσης ανώτερο στον νεότερο νόμο (200.000 έναντι 150.000 ευρώ).

¹²⁰ Βλ. Ν. 2523/1997.

Όπως προαναφέρθηκε και για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής των ανωτέρω παραγράφων του άρθρου 66, έτσι και στην συγκεκριμένη περίπτωση, εφόσον η ποινική διαδικασία είναι ακόμα εκκρεμής και ο υπαίτιος δεν έχει καταδικασθεί αμετάκλητα, παράλληλα εφαρμόζεται και η παράγραφος 3 του άρθρου 463 του νέου Ποινικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο όπου σε ειδικούς ποινικούς νόμους απειλείται κάθειρξη έως δέκα έτη, επιβάλλεται ποινή μειωμένη σύμφωνα με το άρθρο 83 περ. δ του Ποινικού Κώδικα. Συνεπώς το προβλεπόμενο πλαίσιο ποινής κυμαίνεται από ένα (1) έως έξι (6) έτη με την πράξη να διατηρεί τον κακουργηματικό της χαρακτήρα.

3. Αυτουργοί και συνεργοί των εγκλημάτων του Άρθρου 66

ι) Νομοθετική κατοχύρωση της ευθύνης

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 67 στα νομικά πρόσωπα θεωρούνται ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου: ¹²¹

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

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

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

δ) Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών.

¹²¹ Βλ. άρθρο 67 Ν. 4987/2022.

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

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

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

ii) Νομική φύση της ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα για εγκλήματα φοροδιαφυγής

Μόνο η ιδιότητα του κατηγορουμένου ως διοικητή ή μέλους ενός νομικού προσώπου δεν αρκεί για την θεμελίωση ποινικής ευθύνης και την καταδίκη του ως αυτουργού εγκλήματος φοροδιαφυγής. Πιο συγκεκριμένα, με το άρθρο αυτό δεν καθιερώνεται αντικειμενική ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων, διότι σε κάθε περίπτωση από το δικαστήριο της ουσίας εξετάζεται και η υπαιτιότητα. Εξάλλου, εκτός από την ιδιότητα, όπως θα αναλυθεί και κατωτέρω, από το ποινικό δικαστήριο πρέπει να εξετάζεται και κατά πόσο το φυσικό πρόσωπο που φέρει την συγκεκριμένη ιδιότητα ασκεί και στην πραγματικότητα τα καθήκοντα αυτά και συμμετέχει ενεργά στην διοίκηση της εταιρείας.

iii) Η ποινική ευθύνη των διοικούντων Ανώνυμες Εταιρείες

Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω η θέση του προέδρου της ΑΕ, παρόλο που πολλές φορές η συγκεκριμένη ιδιότητα έχει απολύτως συμβολικό χαρακτήρα, συνεπάγεται και την κατάφαση ποινικής του ευθύνη για φορολογικά αδικήματα. Παρόλα αυτά αν αποδειχθεί ότι δεν είχε ενεργό ανάμιξη στην διοίκηση της εταιρείας είναι δυνατό να αθωωθεί λόγω αμφιβολιών από το δικαστήριο της ουσίας. Όσον αφορά στον αντιπρόεδρο

της ΑΕ, σύμφωνα και με την πάγια Νομολογία του Αρείου Πάγου, υπέχει ποινική ευθύνη, μόνο εφόσον ενεργεί στις υποθέσεις της ΑΕ αντί του προέδρου.¹²²

Σχετικά με τα μέλη του ΔΣ της ΑΕ βάσει της πάγιας νομολογίας των ποινικών δικαστηρίων έχουν καθορισθεί οι εξής βασικές προϋποθέσεις, προκειμένου να είναι δυνατή σε βάρος τους η απόδοση ποινικής ευθύνης: α) το μέλος του ΔΣ αναπληρώνει πρόσωπο, το οποίο πράγματι ασκούσε διοικητικά καθήκοντα στην εταιρεία, β) στα καθήκοντα διοίκησης του προσώπου το οποίο αναπληρώνεται να περιλαμβάνεται και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας, γ) η περίοδος αναπλήρωσης να συμπίπτει χρονικά με την πράξη ή παράλειψη φοροδιαφυγής και δ) να αποδεικνύεται ο δόλος του απλού μέλους του ΔΣ για την διάπραξη της φοροδιαφυγής.¹²³

iv) Η ποινική ευθύνη των διοικούντων Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες Εταιρείες

Η ποινική ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων στηρίζεται νομοθετικά στα άρθρα 249 επόμενα του Ν. 4072/2012. Η δικαιολογητική βάση της ευθύνης τους συνδέεται με το εκ του νόμου δικαίωμα των ομόρρυθμων εταίρων να διαχειρίζονται τις εταιρικές υποθέσεις και όχι με την αλληλέγγυα ευθύνη τους για τα εταιρικά χρέη. Βάσει των άρθρων 254 και 257 του νόμου 4072/2012, η διαχειριστική εξουσία αναφέρεται στις σχέσεις μεταξύ των εταίρων και η εξουσία εκπροσώπησης αναφέρεται στις σχέσεις της εταιρείας με τους τρίτους και την προστασία αυτών.

Η διευθέτηση των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας αποτελεί βάσει του άρθρου 254 παράγραφος 3 του ν. 4072/2012 πράξη συνήθους διαχείρισης, διότι η διαχείριση περιλαμβάνει την υποχρέωση επιμελούς διοίκησης της εταιρείας, στην οποία περιλαμβάνεται η ορθή τήρηση των λογιστικών βιβλίων. Κατ' αρχήν το δικαίωμα διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας ανήκει σε όλους τους ομόρρυθμους εταίρους, εκτός εάν με πρόβλεψη στο καταστατικό διοριστούν συγκεκριμένοι εταίροι ως διαχειριστές.

Με την διάταξη συνεπώς του άρθρου 67 καθιερώνεται σωρευτική ευθύνη τόσο των ομορρύθμων εταίρων όσο και των διαχειριστών της εταιρείας. Σε περίπτωση, όμως κατά την οποία η διοίκηση της εταιρείας έχει ανατεθεί σε συγκεκριμένο διαχειριστή και όχι σε όλους τους ομορρύθμους εταίρους, τότε ποινική ευθύνη, σύμφωνα και με την πάγια

¹²² Οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 1112/2011 και ΑΠ 225/2015 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹²³ Βλ. Κωνσταντίνος Καλλιντέρης, Η ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων 2^η έκδοση, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2017, σελ. 111-112 και ΑΠ 225/2015 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

Νομολογία του Αρείου Πάγου, μπορεί να αποδοθεί μόνο στον συγκεκριμένο διαχειριστή.¹²⁴ Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει και η υπ' αριθ. 1603/2015 απόφαση του Εφετείου Λαρίσης¹²⁵, σύμφωνα με την οποία κηρύχθηκε αθώος ο ομόρρυθμος εταίρος φορέας ποσοστού 5%, διότι δεν αποδείχθηκε ότι είχε την δυνατότητα και την εξουσία λόγω του μικρού του εταιρικού μεριδίου να διαχειρίζεται τις εταιρικές υποθέσεις.

Σχετικά με τις Ετερόρρυθμες Εταιρείες, ευθύνονται και σε αυτές ποινικά, βάσει της παραγράφου 1β' του άρθρου 67 ΚΦΔ οι ομόρρυθμοι εταίροι ή οι διαχειριστές αυτών. Οι ετερόρρυθμοι εταίροι δεν θεωρούνται ποινικά υπεύθυνοι ακόμη και σε περίπτωση κατά την οποία έχει ανατεθεί σε αυτούς η εκπροσώπηση της εταιρείας. Αν, όμως, η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 278 του Ν. 4072/2012 ερμηνευθεί ότι περιλαμβάνει και πράξεις διαχείρισης της εταιρείας, τότε μπορεί και στον ετερόρρυθμο εταίρο να αποδοθεί ποινική ευθύνη ως διαχειριστής της εταιρείας ή βάσει της παραγράφου 1β' του άρθρου 67 ΚΦΔ ως πρόσωπο εντεταλμένο από ιδιωτική βούληση στην διοίκηση της εταιρείας.¹²⁶

ν) Η ποινική ευθύνη των διοικούντων ΙΚΕ

Η ΙΚΕ εκπροσωπείται από έναν ή περισσότερους διαχειριστές, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 58 του Ν. 4072/2012 επιτρέπεται να οριστεί και μη εταίρος διαχειριστής. Όταν δεν έχει οριστεί τρίτος διαχειριστής και ο εταίρος είναι νομικό πρόσωπο, τότε η εταιρεία έχει υποχρέωση να διορίσει φυσικό πρόσωπο, το οποίο και θα φέρει την ιδιότητα του διαχειριστή.

Σχετικά με τις ΕΠΕ στο άρθρο 16 του Ν. 3190/1955 προβλέπεται ότι καθήκοντα διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας ασκούν καταρχήν όλοι οι εταίροι, εκτός εάν με το αρχικό καταστατικό ή με μεταγενέστερη απόφαση της Γενικής Συνέλευσης ανατεθούν καθήκοντα διαχείρισης και εκπροσώπησης σε συγκεκριμένο εταίρο ή τρίτο (άρθρο 17).

Από την διάταξη του άρθρου 67 περ. γ' ΚΦΔ προκύπτει ότι σε περίπτωση κατά την οποία δεν έχει ορισθεί συγκεκριμένος διαχειριστής, τότε ποινικά υπεύθυνοι για παραβάσεις φοροδιαφυγής είναι οι εταίροι του νομικού προσώπου. Συνεπώς ή έλλειψη ή η απουσία διορισμένου διαχειριστή της ΙΚΕ ή της ΕΠΕ σημαίνει ότι εν τοις πράγμασι καθήκοντα

¹²⁴ Βλ. Κωνσταντίνος Καλλιντέρης, Η ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων 2^η έκδοση, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2017, σελ. 90 επ., ΑΠ 1517/2019 και ΑΠ 1604/2005 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹²⁵ Δημοσιευμένη στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹²⁶ Βλ. Κωνσταντίνος Καλλιντέρης, Η ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων 2^η έκδοση, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2017, σελ. 93-94.

διαχείρισης ασκούν οι εταίροι, το οποίο πρέπει να αποδεικνύεται από συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά, υπό την προϋπόθεση φυσικά ότι γνωρίζουν ότι διαπράττουν αδίκημα φοροδιαφυγής.

vi) Εν τοις πράγμασι υπεύθυνα πρόσωπα

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 67 αυτούργοί των αδικημάτων του άρθρου 66 θεωρούνται και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις θέσεις και στις ιδιότητες της παραγράφου 1 του άρθρου 67. Απαραίτητη όμως προϋπόθεση για την στοιχειοθέτηση της συγκεκριμένης ευθύνης είναι να προκύπτουν συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται η ενεργός ανάμιξη και συμμετοχή των ανωτέρω προσώπων κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα στην διοίκηση της εταιρείας¹²⁷, διότι αν παρά την απουσία τέτοιων στοιχείων το δικαστήριο της ουσίας οδηγηθεί σε καταδίκη του κατηγορουμένου, τότε η απόφασή του είναι αναιρετέα λόγω έλλειψης ειδικής αιτιολογίας.¹²⁸

4. Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο και η σχέση του με τα εγκλήματα φοροδιαφυγής

i) Νομοτυπική μορφή αδικήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 1882/1990: «1. Όποιος δεν καταβάλλει τα βεβαιωμένα στη Φορολογική Διοίκηση χρέη προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων (4) μηνών τιμωρείται με ποινή φυλάκισης: α) Ενός (1) τουλάχιστον έτους, εφόσον το συνολικό χρέος από κάθε αιτία, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών, υπερβαίνει το ποσό "των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. β) Τριών (3) τουλάχιστον ετών, εφόσον το συνολικό χρέος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση α, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ . Η ποινική δίωξη ασκείται ύστερα από αίτηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή των Ελεγκτικών Κέντρων ή του Τελωνείου προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας τους, που

¹²⁷ Οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 533/2014, ΑΠ 1022/2015, ΑΠ 851/2013 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹²⁸ Οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 100/2019 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 249/2021 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1101/2000 Ποιν. Χρ. Σελ. 341.

συνοδεύεται υποχρεωτικά από πίνακα χρεών, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων.»

Τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης του σχετικού εγκλήματος είναι α) η μη καταβολή των βεβαιωμένων στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ή στα τελωνεία χρεών προς το Δημόσιο και τα λοιπά αναφερόμενα πρόσωπα του ευρύτερου δημόσιου τομέα από οποιαδήποτε αιτία, β) η παρέλευση τετραμήνου από το χρόνο που έπρεπε το χρέος να καταβληθεί και γ) το συνολικό άθροισμα των μερικότερων χρεών, με κάθε είδους τόκους και προσαυξήσεις, κατά το χρόνο σύνταξης του οικείου πίνακα χρεών να υπερβαίνει το οριζόμενο από τον νόμο χρηματικό ποσό με της διακρίσεις και κλιμακώσεις που προαναφέρθηκαν.

Δεν πρόκειται συνεπώς για κατ' εξακολούθηση έγκλημα, δηλαδή για περισσότερες, προσβάλλουσες διαφορετικές μονάδες του ίδιου έννομου αγαθού, απέχουσες χρονικά και συνεχόμενες μεταξύ τους λόγω της ενότητας δόλου του δράστη και αντιστοιχούσες σε ισάριθμα βεβαιωμένα και μη εξοφλημένα χρέη του πίνακα, ομοειδείς πράξεις, αλλά για μία και μόνη, τελούμενη με τη συμπλήρωση τετραμήνου από το χρόνο κατά τον οποίο το χρέος έπρεπε να καταβληθεί, αξιόποινη πράξη, στην οποία τυποποιείται η καθυστέρηση καταβολής του αθροίσματος των περιεχόμενων στον πίνακα βεβαιωμένων χρεών.

Πρόκειται, δηλαδή, για ιδιότυπο αθροιστικό έγκλημα, του οποίου η αντικειμενική υπόσταση συναπαρτίζεται από τα οριζόμενα στο νόμο στοιχεία και από δημόσια χρέη του υπαιτίου, τα οποία συναθροίζονται για τη νομοτυπική του συγκρότηση, χωρίς να περιέχει στοιχεία εξακολουθητικής, κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθεια, τέλεσης, που χαρακτηρίζουν το αθροιστικό έγκλημα. Ως χρόνος τέλεσης αυτού νοείται η συμπλήρωση τετραμήνου από το χρόνο ταμειακής βεβαίωσης του μερικότερου χρέους με τη χρονικά εγγύτερη ταμειακή βεβαίωση προς τη σύνταξη του συνοδεύοντος την αίτηση για άσκηση της ποινικής δίωξης οικείου πίνακα χρεών. Ο χρόνος αυτός καλύπτει και τους αντίστοιχους χρόνους των υπόλοιπων, εχόντων προγενέστερες ταμειακές βεβαιώσεις, χρεών, τα οποία, κατά την έννοια του νόμου, συσσωματώνονται σε ένα και μόνο αθροιστικό χρέος.¹²⁹

Για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης του εν λόγω εγκλήματος, απαιτείται δόλος (πρόθεση) με την έννοια του άρθρου 27 παρ. 1 ΠΚ, ο οποίος πρέπει να καλύπτει

¹²⁹οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 828/2020 ΝΟΜΟΣ.

όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος, αφού δεν καθορίζεται στην οικεία διάταξη άλλη μορφή υπαιτιότητας (άμεσος ή υπερχειλής δόλος).¹³⁰

Επομένως, κρίσιμα στοιχεία θεμελίωσης του σχετικού εγκλήματος, τα οποία πρέπει να προσδιορίζονται στην καταδικαστική απόφαση, για να υπάρχει η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, είναι: α) Η αρμόδια αρχή που βεβαίωσε το χρέος, β) το ύψος του χρέους, γ) ο τρόπος πληρωμής του, δ) ο ακριβής χρόνος καταβολής του χρέους και ε) η μη πληρωμή του ενοποιημένου χρέους κατά τη λήξη του τετραμήνου από τον χρόνο που αυτό έπρεπε να καταβληθεί, οπότε προσδιορίζεται έμμεσα και ο χρόνος τέλεσης της πράξης.¹³¹

ii) Η διάταξη του άρθρου 469 του Ποινικού Κώδικα

Με το άρθρο 469 του νέου Ποινικού Κώδικα, το οποίο ισχύει αναδρομικά ως ευμενέστερη διάταξη για όσες υποθέσεις δεν έχουν καταστεί ακόμη αμετάκλητες, προστέθηκε και τρίτο εδάφιο στο άρθρο 25 Ν. 1882/1990, σύμφωνα με το οποίο: «*Στην αίτηση και στον πίνακα χρεών που υποβάλλονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν συμπεριλαμβάνονται και δεν υπολογίζονται για τον προσδιορισμό της ευθύνης του προσώπου, τα χρέη που προέρχονται από τη μη εκτέλεση χρηματικών ποινών που επιβλήθηκαν από ποινικό δικαστήριο και οι σχετικές με αυτά προσαυξήσεις, τόκοι και λοιπές επιβαρύνσεις καθώς και τα χρέη από τα αδικήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας μαζί με τις σχετικές με αυτά προσαυξήσεις, τόκους και λοιπές επιβαρύνσεις.*»

Με τη νέα αυτή ρύθμιση, αφαιρούνται από την ύλη του Νόμου για τους υπερήμερους οφειλέτες του δημοσίου δύο από τα μεγαλύτερά της κεφάλαια, ήτοι

α) τα χρέη από τις οφειλόμενες χρηματικές ποινές, επιβληθείσες από ποινικό δικαστήριο και επιβαρυμένες με τόκους, προσαυξήσεις κλπ, καθώς, δυνάμει της διάταξης της παραγράφου 6 του άρθρου 80 του νέου Ποινικού Κώδικα, το δικαστήριο μαζί με την χρηματική ποινή ορίζει ποινή στερητική της ελευθερίας, η οποία θα πρέπει να εκτιθεί από

¹³⁰οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 655/2022 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹³¹οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 655/2022 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 100/2019 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

τον καταδικασθέντα, εάν δεν καταβάλλεται η χρηματική ποινή, καθιστώντας περιττή την ύπαρξη αυτοτελούς αδικήματος περί την μη καταβολή της ποινής, και

β) χρέη τα οποία προέρχονται από τα φορολογικά αδικήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του ΚΦΔ (πλέον Ν. 4987/2022), μαζί με τις σχετικές με αυτά προσαυξήσεις, τόκους και λοιπές επιβαρύνσεις και τούτο διότι, σύμφωνα με την ίδια ως άνω αιτιολογική έκθεση, θεραπεύεται το άτοπο της διπλής αξιολόγησης των αξιόποινων φορολογικών παραβάσεων, ήτοι, τόσο κατά τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 1882/1990, όσο και κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 8 του Ν. 4337/2015.

Οι διαφορές στην αρχιτεκτονική των αδικημάτων που τυποποιούνται αφενός στο άρθρο 25 και αφετέρου στις διατάξεις του φορολογικού ποινικού νόμου, δημιουργούν σχέση συμπληρωματικότητας μεταξύ τους και αποτελούν τον δικαιολογητικό λόγο της διατήρησης του αδικήματος του άρθρου 25, διότι πέρα από τις οφειλές του άρθρου 66 ΚΦΔ υπάρχουν και άλλες οφειλές προς το Δημόσιο των οποίων την καθυστέρηση καταβολής το άρθρο 25 εξακολουθεί να τιμωρεί.¹³²

Ως εκ τούτου, τα ποσά τα οποία αποτελούν το αποκομισθέν ή το επιδιωχθέν προϊόν των εν λόγω φορολογικών παραβάσεων αποκλείονται πλέον από την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος του άρθρου 25 του Ν. 1882/1990 δεδομένου, ότι η μη καταβολή αυτών τυποποιείται ήδη ποινικά από το άρθρο 66 του ΚΦΔ.

Τέτοια αποκλειόμενα χρηματικά ποσά - χρέη, τα οποία εμπίπτουν ανεξαρτήτως ποσού κατά την πάγια νομολογία του Αρείου Πάγου στα αδικήματα τα οποία τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, είναι, μεταξύ των άλλων, τα προερχόμενα από την αποφυγή πληρωμής φόρου εισοδήματος (που προβλεπόταν από το άρθρο 17 παρ. 1 του Ν. 2523/1997), ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), από την απόκρυψη από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης φορολογητέων εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακών στοιχείων, ιδίως με την παράλειψη υποβολής δήλωσης ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή με την καταχώριση στα λογιστικά αρχεία εικονικών (ολικά ή μερικά) δαπανών ή με την επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή

¹³²Δ. Στίγγας, Η παρέμβαση του άρθρου 469 ΠΚ στη σχέση των άρθρων 66 ΚΦΔ και 25 Ν. 1882/1990, ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ, Οκτώβριος 2020.

να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, από τη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό ή έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, από τη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό ή έκπτωση ή λήψη επιστροφής με παραπλάνηση της φορολογικής διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, καθώς και τη διακράτηση τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών, από τη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση στο Δημόσιο του φόρου πλοίων, από την έκδοση και αποδοχή πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και από τη μη έκδοση ή έκδοση ανακριβώς των προβλεπόμενων από το ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.) στοιχείων κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών κ.λ.π. (που προβλεπόταν από το άρθρο 19 παρ. 5 του Ν. 2523/1997), μαζί με τις σχετικές με αυτά προσαυξήσεις, τόκους και λοιπές επιβαρύνσεις, όπως είναι τα πρόστιμα.¹³³

iii) Νομολογία του Αρείου Πάγου σχετικά με το 469 ΠΚ

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ο Άρειος Πάγος κατά πάγια νομολογία αφαιρεί ως τυποποιούμενα στο άρθρο 66 ΚΦΔ όλα τα χρέη τα οποία περιλαμβάνονται στον πίνακα χρεών και δημιουργήθηκαν από κάποιο φορολογικό αδίκημα, ανεξάρτητα από το ποσό τους¹³⁴ και χωρίς να ερευνά αν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη ή αν έχει υποβληθεί μήνυση ή αν έχει προηγηθεί αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση για κάποιο από τα αδικήματα του άρθρου 66.

Ειδικά ως προς το ζήτημα του ποσού, όμως, υπάρχει και αντίθετη άποψη, σύμφωνα με την οποία στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης των αδικημάτων του άρθρου 66 ΚΦΔ είναι και η υπέρβαση ανά έτος ή διαχειριστική περίοδο ενός συγκεκριμένου ποσού, ώστε αν το χρέος δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό, τότε δεν στοιχειοθετείται αδίκημα φοροδιαφυγής, αλλά μόνο διοικητική παράβαση. Συνεπώς, σύμφωνα με την άποψη αυτή, δεν συμπεριλαμβάνονται και δεν υπολογίζονται για τον προσδιορισμό της ευθύνης του προσώπου οι φορολογικές εγγραφές του πίνακα χρεών, μόνο αν πληρείται και το ποσοτικό κριτήριο (π.χ. το πρόστιμο ΦΠΑ για να αφαιρεθεί από τον πίνακα χρεών πρέπει

¹³³οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 2/2022 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 181/2021 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 120/2021 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ123/2021 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 343/2020 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1320/2020 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 465/2020 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 798/2020 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 828/2020 ΝΟΜΟΣ.

¹³⁴οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 257/2020 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 343/2020 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 465/2020 ΝΟΜΟΣ.

να είναι ανώτερο των 50.000 ευρώ) και δεν αρκεί απλώς το χρέος να προέρχεται από αδίκημα φοροδιαφυγής.

Με την υπ' αριθ. 1579/2022¹³⁵ απόφαση του Αρείου Πάγου κρίθηκε κατά πλειοψηφία (3 έναντι 2), αντίθετα στην έως τώρα κρατούσα άποψη, ότι τα χρέη του πίνακα χρεών συνυπολογίζονται κανονικά για τον υπολογισμό της ευθύνης του υπαιτίου, εφόσον δεν πληρείται το ποσοτικό όριο, το οποίο απαιτείται για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των εγκλημάτων του άρθρου 66. Σύμφωνα με την μειοψηφούσα, όμως, άποψη της συγκεκριμένης αποφάσεως και η οποία συμβαδίζει με την μέχρι σήμερα κρατούσα νομολογία, κρίσιμη είναι η πηγή προέλευσής των χρεών, ανεξαρτήτως τους ύψους τους και του εάν καθίστανται τιμωρητά ή όχι, ως φοροδιαφυγή. Έτσι, το συγκεκριμένο ζήτημα σχετικά με το ποσοτικό κριτήριο παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια του Αρείου Πάγου και αναμένεται η έκδοση απόφασης.

iv) Προηγούμενη αμετάκλητη καταδίκη για χρέη προς το Δημόσιο και έτερη καταδίκη για φοροδιαφυγή

Ιδιαίτερο πρακτικό ενδιαφέρον παρουσιάζουν και περιπτώσεις κατά τις οποίες έχει ήδη προηγηθεί αμετάκλητη καταδίκη του υπαιτίου για μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο, χωρίς ακόμα το ίδιο πρόσωπο να έχει καταδικασθεί αμετάκλητα για κάποιο από τα αδικήματα του άρθρου 66 ΚΦΔ, από τα οποία και προέκυψε το χρέος. Κατά την κρατούσα άποψη της νομολογίας του Αρείου Πάγου πρόκειται για αληθινή συρροή μεταξύ των δύο αδικημάτων, διότι αφορούν παντελώς διαφορετικές πράξεις μεταξύ τους, εστιάζοντας στο διαφορετικό χρονικό σημείο έναρξης της ποινικής ευθύνης, αλλά και στην διαφοροποίηση της ποινικής μεταχείρισης ως προς το ύψος του κρίσιμου χρέους.¹³⁶

Ακόμα μεγαλύτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν ωστόσο, ορισμένες αποφάσεις Αρείου Πάγου, αλλά και δικαστηρίων της ουσίας, αντίθετες με την κρατούσα άποψη στην Νομολογία. Ειδικότερα, με τις αποφάσεις αυτές κρίθηκε ότι σε περίπτωση παράλληλης ή διαδοχικής, διώξεως ή και αμετάκλητης καταδίκης τόσο για το αδίκημα της μη εμπρόθεσμης καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, όσο και της φοροδιαφυγής, παραβιάζεται η θεμελιώδης αρχή *ne bis in idem*, η οποία καθιερώνεται στο άρθρο 57

¹³⁵ δημοσιευμένη στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹³⁶ οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 36/2017 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 558/2014 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 135/2016 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 224/2014 ΝΟΜΟΣ.

παράγραφος 1 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και δεν επιτρέπει νέα ποινική δίωξη για την ίδια πράξη. Η αρχή αυτή υιοθετείται και σε διεθνές, υπερνομοθετικό επίπεδο, από την διάταξη του άρθρου 14§7 του διεθνούς Συμφώνου της από 16.12.1966 Γενικής Συνέλευσης το Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών (ν. 1462/1997) και από το άρθρο 4 παράγραφος 1 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ. Μάλιστα, σε ευρωπαϊκό επίπεδο πλέον η αρχή αυτή ξεπερνά χωρίς αμφισβήτηση τα όρια της κάθε επιμέρους κρατικής εννόμου τάξεως κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ενώσεως.¹³⁷

Κατά την άποψη του γράφοντος, ορθότερη είναι η άποψη σύμφωνα με την οποία σε περίπτωση καταδίκης του φορολογουμένου για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και έπειτα έτερης καταδίκης για κάποιο αδίκημα φοροδιαφυγής, παραβιάζεται η θεμελιώδης αρχή *ne bis in idem*, υπό την προϋπόθεση φυσικά ότι το χρέος προς το Δημόσιο προέκυψε από την αυτή παράβαση φοροδιαφυγής. Στην ενίσχυση της άποψης αυτής συνηγορεί και η προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 469 του νέου Ποινικού Κώδικα, από την οποία και προκύπτει ότι υπάρχει φαινομενική συρροή του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο με αυτά του άρθρου 66 ΚΦΔ, εφόσον φυσικά πρόκειται για το ίδιο ιστορικό γεγονός.

5. Η ποινική δίωξη των εγκλημάτων φοροδιαφυγής

ι) Άρθρο 68 ΚΦΔ

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 68 ΚΦΔ, *«εάν συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος του παρόντος νόμου υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Διοικητή, ή από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης ή από την Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.»*

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ΚΦΔ, όπως αυτό αντικαταστάθηκε από το άρθρο 32 παράγραφος 4 του Ν. 4745/2020 προβλέπεται ότι: *«3.α) Αν με βάση εκτελεστή πράξη της φορολογικής αρχής, συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος*

¹³⁷οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 357/2013 ΝΟΜΟΣ και Ποινική Δικαιοσύνη 2014. Σελ. 1094, ΑΠ 446/2014 ΝΟΜΟΣ, Εφ. Αθηνών 1600/2018 ΝΟΜΟΣ, Τρ. Πλημμ. Θεσσαλονίκης 5286/2015, Ποινική Δικαιοσύνη 2015. Σελ. 930.

φοροδιαφυγής εκ των οριζόμενων στο άρθρο 66, η έκδοση τέτοιας πράξης αναστέλλει την προθεσμία της παραγραφής του σχετικού εγκλήματος και συνεπάγεται την αναβολή ή αναστολή της αντίστοιχης ποινικής διαδικασίας. Για τον σκοπό αυτόν, η οικεία φορολογική αρχή ενημερώνει αμελλητί τον αρμόδιο εισαγγελέα και του αποστέλλει αντίγραφο της ως άνω διοικητικής πράξης.

β) Αν δεν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη, ο αρμόδιος εισαγγελέας πλημμελειοδικών αναβάλλει με πράξη του κάθε περαιτέρω ενέργεια της ποινικής διαδικασίας. Αν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη και η υπόθεση εκκρεμεί στην κύρια ανάκριση, ο ανακριτής με σύμφωνη γνώμη του εισαγγελέα, διατάσσει την αναστολή της ποινικής διαδικασίας. Αν η υπόθεση έχει παραπεμφθεί στο ακροατήριο, το ποινικό δικαστήριο διατάσσει την αναστολή της ποινικής διαδικασίας, σε κάθε άλλη δε περίπτωση την αναστολή διατάσσει το αρμόδιο δικαστικό συμβούλιο.

γ) Η αναστολή της προθεσμίας της παραγραφής και η αναβολή ή αναστολή της ποινικής διαδικασίας διαρκούν μέχρι την οριστικοποίηση της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής, λόγω άπρακτης παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής, ή μέχρις ότου καταστεί αμετάκλητη η απόφαση του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής που ασκήθηκε.»

ii) Ημεταβατική διάταξη του άρθρου 92 του Ν. 4745/2020

Με βάση όμως την μεταβατική διάταξη του άρθρου 92 του Ν. 4745/2020, οι διατάξεις του άρθρου 32 καταλαμβάνουν πράξεις, οι οποίες τελούνται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν. 4745/2020, ήτοι από τον Νοέμβριο του 2020. Για πράξεις, λοιπόν, οι οποίες τελούνται από την έναρξη ισχύος του Ν. 4745/2020 και έπειτα, η αναστολή της ποινικής διαδικασίας σε οποιοδήποτε στάδιο και αν βρίσκεται αυτή είναι υποχρεωτική μέχρις ότου εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση επί της ασκηθείσας προσφυγής ή παρέλθει άπρακτη η προθεσμία άσκησης διοικητικής προσφυγής.

Συνεπώς για πράξεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του Ν. 4745/2020 τίθεται σε εφαρμογή η παράγραφος 3 του άρθρου 68 ΚΦΔ, πριν αυτή τροποποιηθεί με το άρθρο 32 του Ν. 4745/2020, με αποτέλεσμα το ποινικό δικαστήριο να μην υποχρεούται, αλλά να δύναται να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για την δική του κρίση επί της υπόθεσης.

6. Η παραγραφή στο φορολογικό ποινικό δίκαιο

A. Η παραγραφή των εγκλημάτων φοροδιαφυγής

i) Προγενέστερο νομικό καθεστώς

Σύμφωνα με το άρθρο 17 του προϊσχύσαντος Ποινικού Κώδικα: « Χρόνος τέλεσης της πράξης θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο υπαίτιος ενήργησε ή όφειλε να ενεργήσει. Ο χρόνος κατά τον οποίο επήλθε το αποτέλεσμα είναι αδιάφορος». Ο βασικός αυτός κανόνας δικαίου, εφαρμόστηκε χωρίς εξαιρέσεις, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ποινικού Κώδικα και επί αξιοποιούντων πράξεων οι οποίες προβλέποντο σε ειδικούς ποινικούς νόμους. Ο παλαιός Ποινικός Κώδικας όπως πλέον αποκαλείται, ως προς τον χρόνο τελέσεως της πράξεως, είχε αποδεχθεί αποκλειστικά την θεωρία ενέργειας του δράστη, διότι ο δράστης είχε την δυνατότητα να την ελέγξει ως παραγόμενη από αυτόν, ενώ ταυτόχρονα, απέκλειε ο π. Π.Κ. την θεωρία του αποτελέσματος, διότι αυτό εξέφευγε της κυριαρχίας του δράστη. Με το άρθρο 20 παρ. του Ν. 2331/1995, προστέθηκε στο τέλος του ανωτέρω άρθρου η φράση «εκτός αν ορίζεται άλλως.» Εισήχθη, λοιπόν, για πρώτη φορά στον προηγούμενο Ποινικό Κώδικα εξαίρεση στον κανόνα, «εκτός αν ορίζεται άλλως» φράση η οποία απαλείφθηκε από το ανωτέρω άρθρο του π. Ποινικού Κώδικα. Με την προσθήκη αυτή, γινόταν πλέον αποδεκτή από τον π. Ποινικό Κώδικα, έστω και ως εξαίρεση, η θεωρία του αποτελέσματος. Μετά την θέσπιση της ανωτέρω διατάξεως και σε σύντομο χρονικό διάστημα θεσπίσθηκαν ειδικοί ποινικοί νόμοι, οι οποίοι περιείχαν διατάξεις οι οποίες ουσιαστικά μετέθεταν τον χρόνο τελέσεως της πράξεως στο μέλλον, αποδεχόμενοι έτσι την θεωρία του αποτελέσματος. Η εφαρμογή των νέων αυτών διατάξεων δημιούργησαν τεράστια προβλήματα κατά την εφαρμογή τους, τόσο στην δικαιοσύνη με την έκδοση αντικρουόμενων δικαστικών αποφάσεων, όσο και την επιστήμη, η οποία διχάσθηκε, καθώς και την οικονομία της χώρας, ενώ ανέκυψαν και παράδοξα φαινόμενα, σύμφωνα με τα οποία εμφανιζόταν ότι τελούσε έγκλημα κάποιος ο οποίος είχε αποβιώσει πριν από την επέλευση του αποτελέσματος.

Η παράγραφος 2 του άρθρου 21 του Ν. 2523/1997 ανέφερε: «*Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελα. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής. Κατ' εξαίρεση στις*

περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.»

Σύμφωνα με την ως άνω διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν. 2523/1997, η ποινική δίωξη των αδικημάτων, τα οποία τυποποιούνται ως ποινικά αδικήματα στα άρθρα 17 και 18 του ανωτέρω Νόμου (εισόδημα- Φ.Π.Α.), ασκείται αυτεπαγγέλτως. Ωστόσο, όμως, η ποινική δίωξη δεν άρχιζε πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής η οποία ασκήθηκε σύμφωνα με τις διακρίσεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ ή σε περίπτωση μη ασκήσεως προσφυγής, πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, η οποία επήρχετο με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής. Απαραίτητη, λοιπόν, προϋπόθεση για την άσκηση ποινικής δίωξης από τον εισαγγελέα ήταν η έκδοση τελεσιδικού αποφάσεως από το διοικητικό δικαστήριο, ενώπιον του οποίου ασκήθηκε η προσφυγή ή η πάροδος απράκτου της προθεσμίας για άσκηση της προσφυγής, οπότε οριστικοποιείτο η φορολογική εγγραφή. Υπήρχαν κατά συνέπεια δύο ξεχωριστά χρονικά σημεία και τα οποία απείχαν μεταξύ τους, κατά τα οποία έπρεπε να ασκηθεί ποινική δίωξη, ήτοι αυτό της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής λόγω απράκτου παρόδου της προθεσμίας για προσφυγή και αυτό της εκδόσεως τελεσιδικού αποφάσεως από το διοικητικό δικαστήριο.

Η παραγραφή των προαναφερθέντων αδικημάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 21 του Ν. 2523/1997, άρχιζε από την τελεσιδικία της αποφάσεως την οποία εξέδωσε το διοικητικό δικαστήριο επί της προσφυγής που ασκήθηκε, ή σε περίπτωση μη ασκήσεως προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς άσκησή της. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 10 του άρθρου 21 του Ν. 2523/1997 ανέφερε: *«Η παραγραφή των αδικημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς άσκησή της.»*

Η άσκηση, λοιπόν, της ποινικής δίωξης ήταν εξαρτημένη από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου επί ασκηθείσας προσφυγής, ή από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω απράκτου παρόδου της προθεσμίας για προσφυγή. Επίσης και η παραγραφή των φορολογικών αυτών αδικημάτων είχε κοινό σημείο ενάρξεως με την

ποινική δίωξη. Για τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν υπήρχε οποιαδήποτε αναφορά στον ειδικό ποινικό νόμο ως προς τον πραγματικό χρόνο τέλεσης των φορολογικών αυτών αδικημάτων. Με τις περιεργες αυτές ρυθμίσεις σε συνδυασμό και με τις διαρκείς παρατάσεις με νόμο του δικαιώματος του Δημοσίου για φορολογικό έλεγχο, τα αδικήματα αυτά σχεδόν ουδέποτε παρεγράφοντο. Είναι λοιπόν φανερό ότι μετατίθεται στο μέλλον ο χρόνος τελέσεως της πράξης και ο χρόνος ενάρξεως της παραγραφής.

Αντιθέτως, για το αδίκημα της εκδόσεως και αποδοχής πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, το οποίο ετυποποιείτο ως ποινικό αδίκημα στο άρθρο 19 του Ν. 2523/1997, η ποινική δίωξη άρχιζε αμέσως, ήτοι από την διαπίστωση από τις φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες της παρανόμου πράξεως. Το χρονικό δε αυτό σημείο συνέπιπτε με την θεώρηση του πορίσματος φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής, η οποία διενήργησε τον φορολογικό έλεγχο. Η παράγραφος 2 εδάφιο β' του άρθρου 21 του Ν. 2523/1997 ανέφερε: *«Κατ' εξαίρεση στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.»*

Ο χρόνος τελέσεως των προαναφερθέντων αδικημάτων φοροδιαφυγής είχε νόμιμο έρεισμα το άρθρο 17 του παλαιού ΠΚ (καθώς και στο νέο), το οποίο όριζε: «Χρόνος τέλεσης της πράξης θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο υπαίτιος ενήργησε ή ώφειλε να ενεργήσει. Ο χρόνος κατά τον οποίο επήλθε το αποτέλεσμα είναι αδιάφορος εκτός εάν ορίζεται άλλως.» Ο ανωτέρω ειδικός ποινικός νόμος όριζε άλλως.

Με τα άρθρα 17 και 112 ο προϊσχύσας ΠΚ είχε υιοθετήσει από την έναρξη της ισχύος του την γνωστή θεωρία της συμπεριφοράς, σύμφωνα με την οποία χρόνος τελέσεως της πράξεως εθεωρείτο εκείνος κατά τον οποίο ο υπαίτιος ενήργησε ή ώφειλε να ενεργήσει, αδιαφορώντας για τον χρόνο, κατά τον οποίο επήλθε το αποτέλεσμα. Στον βασικό αυτό κανόνα προστέθηκαν αργότερα με τον Ν. 2331/1995, εξαιρέσεις, οι οποίες διατυπώθηκαν με την προσθήκη στα ανωτέρω άρθρα της φράσης : «εκτός αν ορίζεται άλλως». Με τις προσθήκες αυτές στα άρθρα 17 και 112 του παλαιού ΠΚ εδόθη η δυνατότητα στον νομοθέτη να ορίζει, κατ' εξαίρεση βεβαίως, σε ειδικούς ποινικούς νόμους διαφορετικό χρονικό σημείο τελέσεως της πράξεως ήτοι, το χρονικό εκείνο σημείο, κατά το οποίο επήλθε το αποτέλεσμα (θεωρία του αποτελέσματος) και διαφορετικός ο χρόνος ενάρξεως της παραγραφής. Είχε κατά συνέπεια την δυνατότητα ο νομοθέτης να μεταθέτει στο

μέλλον τον χρόνο τελέσεως του φορολογικού αδικήματος καθώς και τον χρόνο ενάρξεως της παραγραφής.

Οι ρυθμίσεις αυτές δημιούργησαν τεράστια προβλήματα κατά την εφαρμογή τους, τα δικαστήρια εξέδιδαν αλληλοσυγκρουόμενες αποφάσεις, ενώ η θεωρία ήτο διχασμένη. Τα προβλήματα αυτά δημιουργήθηκαν, διότι δεν καθορίστηκε δογματικά το εύρος των εξαιρέσεων ούτε το πλαίσιο αυτών, με αποτέλεσμα να επακολουθήσουν νομοθετικές αστοχίες, οι οποίες διακρίνονται για την προχειρότητα, την παλινωδία και πολλές φορές την αντιφατικότητά τους, οι οποίες προκάλεσαν σοβαρές στρεβλώσεις στην ομαλή λειτουργία της ιδιωτικής οικονομίας, καθώς και ρωγμές στον κοινωνικό ιστό, ιδίως μεταξύ των φορολογουμένων και του φοροελεγκτικού μηχανισμού.

ii) Οι νομοθετικές ρυθμίσεις του ΚΦΔ σχετικά με την παραγραφή

Μετά την θέση σε εφαρμογή του Ν. 4174/2013 και πλέον του Ν. 4987/2022, και τις προσθήκες που έγιναν σ' αυτόν με το άρθρο 3 παράγραφος 5 του Ν. 4337/2015, προστέθηκαν στον ΚΦΔ το άρθρο 55^Α ενώ με το άρθρο 8 του ίδιου νόμου προστέθηκε στον ΚΦΔ ένα αυτοτελές κεφάλαιο με τον τίτλο, «Κεφάλαιο Δωδέκατο- Εγκλήματα φοροδιαφυγής- ποινικές κυρώσεις». Όπως προκύπτει από τις προσθήκες αυτές υπήρχαν δύο πανομοιότυπες ρυθμίσεις για το ίδιο ακριβώς ζήτημα, δηλαδή την παραγραφή των φορολογικών αδικημάτων του άρθρου 66 του ΚΦΔ.

Συγκεκριμένα: Η παράγραφος 3 του άρθρου 55^Α του Ν. 4174/2013 ανέφερε: «3. Η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής».

Οσαύτως η παράγραφος 2 του άρθρου 68 του Ν. 4174/2013 ανέφερε : «Η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής.»

Έτσι, μετά την ένταξη των φορολογικών ρυθμίσεων με τον Ν. 4337/2015 στον ΚΦΔ και την ταυτόχρονη κατάργηση των άρθρων 17, 18, 19, 20 και 21 του Ν. 2523/1997 με το άρθρο 71 του Ν. 4174/2013, η προθεσμία παραγραφής κατέστη ενιαία για όλα τα αδικήματα φοροδιαφυγής, τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 66 και η οποία άρχιζε από

την τελεσιδικία της αποφάσεως του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη ασκήσεως προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, λόγω παρόδου άπρακτης της προθεσμίας άσκησης της προσφυγής. Με την θέσπιση των διατάξεων αυτών, εγκαταλείφθηκε η θεωρία της συμπεριφοράς και έγινε δεκτή η θεωρία του αποτελέσματος. Βεβαίως για την αναστολή της παραγραφής εφαρμόζοντο οι κοινές διατάξεις του Γενικού Μέρους του ΠΚ και δη αυτές του άρθρου 113 του ΠΚ *«Αναστολή της παραγραφής των εγκλημάτων. Η προθεσμία της παραγραφής αναστέλλεται για όσο χρόνο σύμφωνα με διάταξη νόμου δεν μπορεί να αρχίσει ή να εξακολουθήσει η ποινική δίωξη»*.

Ωστόσο, όπως κατά πάγια πρακτική, η οποία κατά τις τελευταίες δεκαετίες παρατηρείται, ο νομοθέτης επέφερε νέες και σοβαρές νομοθετικές μεταβολές, κυρίως στον ΚΦΔ, οι οποίες φάνηκε, έστω και προσωρινά, ότι είχαν αποκαταστατική λειτουργία. Συγκεκριμένα, δυνάμει του άρθρου 32 παράγραφος 3 του Ν. 4745/2020 αντικαταστάθηκε το άρθρο 55^Α του ΚΦΔ και έλαβε πλέον την εξής νομοτυπική μορφή: *«Άρθρο 55^Α. Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη. Εάν με βάση την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής, όπως ορίζεται στο άρθρο 66, υποβάλλεται μηνυτήρια αναφορά από τον διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 68 Κώδικα (εννοείται ΚΦΔ). Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.»*

Όπως προκύπτει από την σύγκριση των διατάξεων του καταργηθέντος άρθρου 55^Α με αυτές του νέου άρθρου 55^Α καταργήθηκαν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παλαιού, οι οποίες αναφέρονταν στην σχέση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων με την ποινική διαδικασία, καθώς και την παραγραφή των εγκλημάτων φοροδιαφυγής. Όπως ήδη ανέφερα, η παραγραφή άρχιζε από την τελεσιδικία της απόφασης επί ασκηθείσης προσφυγής ή σε περίπτωση μη ασκήσεως προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

Ωσαύτως, με το άρθρο 32 παράγραφο 4 του Ν. 4745/2020 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 3 του άρθρου 68 ΚΦΔ, η οποία ανεφέρετο στην άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων, καθώς και στην σχέση που την συνέδεε με την ποινική διαδικασία, και έλαβε την εξής πλέον μορφή: *«3.α) Αν, με βάση εκτελεστή πράξη της φορολογικής αρχής, συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας*

τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής, εκ των οριζομένων στο άρθρο 66, η έκδοση τέτοιας πράξης αναστέλλει την προθεσμία της παραγραφής του σχετικού εγκλήματος και συνεπάγεται την αυτεπάγγελτη αναβολή ή αναστολή της αντίστοιχης ποινικής διαδικασίας. Για τον σκοπό αυτόν, η οικεία φορολογική αρχή ενημερώνει αμελλητί τον αρμόδιο εισαγγελέα και του αποστέλλει αντίγραφο της ως άνω διοικητικής πράξης.»

Επίσης, με το άρθρο 92 του ανωτέρω Νόμου ρητά καταργήθηκαν η παράγραφος 3 του άρθρου 55 και η παράγραφος 2 του άρθρου 68 του ΚΦΔ περί αδικημάτων φοροδιαφυγής. *«Άρθρο 92: Η παράγραφος 3 του άρθρου 55 και η παράγραφος 2 του άρθρου 68 του Ν. 4174/2013 καταργούνται.»*

Με τις ανωτέρω νομοθετικές ρυθμίσεις (άρθρα 32 παράγραφος 3 και 92 του Ν. 4745/2020), ο νομοθέτης ρητά κατήργησε την νομοθετική ρύθμιση, η οποία έως τότε ίσχυε και ανεφέρτετο στο χρονικό σημείο ενάρξεως της παραγραφής των εγκλημάτων, τα οποία ετυποποιούντο στον ΚΦΔ, και το οποίο ετοποθετείτο στο μέλλον, όπως ήδη ανεπτύχθη ανωτέρω, (έκδοση τελεσιδίκου αποφάσεως- οριστικοποίηση φορολογικής εγγραφής). Στην πραγματικότητα καταργήθηκε η εξαίρεση του βασικού κανόνα του Ποινικού Κώδικα, τον οποίο υιοθετούσε ο προϊσχύσας Ποινικός Κώδικας, όπως και ο εν ισχύει. Έτσι, πλέον χωρίς καμιά αμφιβολία και για τα φορολογικά ποινικά αδικήματα του άρθρου 66, εφαρμόζονται οι Γενικές Διατάξεις του Ποινικού Κώδικα και δη του άρθρου 112 και 17 αυτού. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο αυτό, και αφού δεν ρυθμίζεται πλέον διαφορετικά στον ειδικό ποινικό νόμο, ισχύουν και εφαρμόζονται οι διατάξεις του Γενικού Μέρους του Ποινικού Κώδικα, τόσο ως προς τον χρόνο τελέσεως της πράξεως, όσο και ως προς το χρονικό σημείο ενάρξεως της προθεσμίας παραγραφής.

Με βάση τα ισχύοντα πλέον, ο χρόνος ενάρξεως της προθεσμίας της παραγραφής των εγκλημάτων τα οποία τυποποιούντο στον ΚΦΔ, ταυτίζεται πλέον με τον χρόνο τελέσεως των εγκλημάτων, τα οποία αναφέρονται στον Ποινικό Κώδικα. Έχουμε, λοιπόν, επάνοδο στον κανόνα του χρόνου ενάρξεως της παραγραφής των αδικημάτων.

Είναι βεβαίως προφανές ότι για τον κατηγορούμενο είναι πλέον επιεικέστερες οι διατάξεις, οι οποίες ταυτίζουν τον χρόνο τελέσεως της πράξεως με την έναρξη της προθεσμίας παραγραφής, έναντι εκείνων των διατάξεων, οι οποίες μεταφέρουν τον χρόνο ενάρξεως της παραγραφής σε άλλο προωθημένο στο μέλλον χρονικό σημείο, διαφορετικό από τον χρόνο τελέσεως της πράξεως.

Οι σοβαρές αυτές νομοθετικές ρυθμίσεις, οι οποίες είναι ουσιαστικού δικαίου, δεν έγιναν τυχαία, ούτε διέλαθαν της προσοχής του νομοθέτη, διότι έχουν καθοριστικό περιεχόμενο, και τούτο είναι εμφανές από την ρύθμιση, την οποία ρητά προέβλεπε στο άρθρο 68 παράγραφο 3 του ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία αναστέλλεται η παραγραφή, η οποία φυσικά αρχίζει από την επίδοση της εκτελεστής πράξεως που εκδόθηκε από την φορολογική αρχή. Η ανωτέρω θέση ενισχύεται και από την ρητή πρόβλεψη του άρθρου 32 παράγραφο 4 εδάφιο ε' του Ν. 4745/2020, η οποία αναφέρει: «Σε περίπτωση αναστολής της παραγραφής, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της περ. α' δεν ισχύει ο χρονικός περιορισμός της αναστολής του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 113 του Ποινικού Κώδικα.» Τέτοια πρόβλεψη για αναστολή, και μάλιστα χρονικά απεριόριστη, της ποινικής παραγραφής των εγκλημάτων φοροδιαφυγής δεν υπήρχε στο παρελθόν και επομένως κατά τούτο εμφανίζεται δυσμενέστερη.¹³⁸

Επίσης, ο νομοθέτης με την θέσπιση των νόμων 3888/2010 και 3941/2011, άρχισε την σταδιακή αποδέσμευση της ασκήσεως ποινικής διώξεως των αδικημάτων φοροδιαφυγής από την διοικητική δίκη, δηλαδή την έκδοση τελεσιδικίου αποφάσεως από το διοικητικό δικαστήριο επί ασκηθείσης προσφυγής, όπως ρητά απαιτείτο από το άρθρο 21 του Ν. 2523/1997. Ειδικότερα, μετά τις τροποποιήσεις αυτές, η προϋπόθεση της οριστικοποιήσεως της φορολογικής εγγραφής για την άσκηση της ποινικής διώξεως περιορίσθηκε μόνο στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, με εξαίρεση μάλιστα την περίπτωση της κακουργηματικής φοροδιαφυγής επί του εισοδήματος, όπου είχε δοθεί παραγγελία από τον εισαγγελέα οικονομικού εγκλήματος για άσκηση ποινικής διώξεως.

Με την ψήφιση και εφαρμογή του Ν. 4745/2020, ο νομοθέτης έθεσε ένα τέλος στις αντινομίες και στις νομικές αυτές ασάφειες, με την κατάργηση των ειδικότερων ρυθμίσεων, όσον αφορά τον χρόνο ενάρξεως της παραγραφής των αδικημάτων φοροδιαφυγής, οπότε εφαρμόζονται πλέον οι βασικοί κανόνες των άρθρων 17 και 112 του ΠΚ. Έτσι, σύμφωνα με τα άρθρα αυτά: *«Άρθρο 17- Χρόνος τέλεσης της πράξης. Χρόνος τέλεσης της πράξης θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο υπαίτιος ενήργησε ή ώφειλε να ενεργήσει. Ο χρόνος κατά τον οποίο επήλθε το αποτέλεσμα είναι αδιάφορος.»*

¹³⁸ Βλ. Γ. Δημήτρηνας. Ποιν. Χρ. 2021, σελ.4 επ.

Υστερα από τις ανωτέρω ρυθμίσεις : α) Για το αδίκημα της έκδοσης και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, ή της εκδόσεως πλαστών φορολογικών στοιχείων, χρόνος τελέσεως της πράξεως και ταυτόχρονα χρόνος ενάρξεως της παραγραφής είναι ο χρόνος κατά τον οποίο ο υπαίτιος συνέταξε και εξέδωσε τα εικονικά- πλαστά φορολογικά στοιχεία. Το ίδιο ισχύει και για τον λήπτη των εικονικών-πλαστών φορολογικών στοιχείων. Χρόνος τελέσεως της πράξεως και ταυτόχρονα χρόνος ενάρξεως της παραγραφής του αδικήματος είναι η λήψη των στοιχείων αυτών.

β) Για το αδίκημα της φοροδιαφυγής του Φ.Π.Α. χρόνος τελέσεως της πράξεως και συγχρόνως ενάρξεως της προθεσμίας παραγραφής είναι η αμέσως επομένη ημέρα από την λήξη της προθεσμίας υποβολής της δηλώσεως και πληρωμής του Φ.Π.Α..

γ) Για το αδίκημα της φοροδιαφυγής επί του εισοδήματος, χρόνος τελέσεως της πράξεως και συγχρόνως ενάρξεως της προθεσμίας παραγραφής είναι η ημεροχρονολογία υποβολής της φορολογικής δηλώσεως ή σε περίπτωση μη υποβολής της φορολογικής δηλώσεως η τελευταία ημεροχρονολογία, κατά την οποία ο φορολογούμενος είχε υποχρέωση εκ του νόμου να υποβάλει την φορολογική δήλωσή του.

iii) Κριτική στην μεταβατική διάταξη του άρθρου 96 του Ν. 4745/2020

Σύγχυση δημιούργησε η μεταβατική, όπως χαρακτηρίστηκε, διάταξη του άρθρου 96 του Ν. 4745/2020 η οποία ορίζει: *«Μεταβατική διάταξη για την αναστολή των ποινικών υποθέσεων. Οι διατάξεις του άρθρου 32 καταλαμβάνουν τις πράξεις που τελούνται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος Νόμου. Οι διατάξεις του άρθρου 33 καταλαμβάνουν και τις εκκρεμείς κατά την έναρξη του παρόντος υποθέσεις.»*

Ευθέως, λοιπόν, γεννάται το ερώτημα ενόψει της ανωτέρω διάταξης, εάν οι διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 4745/2020 έχουν αναδρομική ισχύ επί προγενεστέρων φορολογικών αδικημάτων ή γι' αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 55^Α παρ. 3 και 68 παρ. 2 του ΚΦΔ, όπως αυτές ίσχυσαν πριν από την τροποποίησή τους με τον Ν. 4745/2020.

Η βούληση του νομοθέτη, η οποία βεβαίως είχε καταστεί γνωστή και με προηγούμενες τροποποιήσεις νόμων, εν σχέσει με τον χρόνο τελέσεως της πράξεως, τον χρόνο ενάρξεως της παραγραφής και την σχέση μεταξύ διοικητικής και ποινικής δίκης, είναι προφανής και κατανοητή και στον παρόντα Νόμο. Στόχος του ήταν ένας ορθολογικός επανακαθορισμός του χρόνου τελέσεως της πράξης και ενάρξεως της παραγραφής και ομαλοποίηση της κατάστασης, επαναφέροντας σε ισχύ τις γενικές διατάξεις του Ποινικού

Κώδικα και την απάλειψη εξαιρέσεων, οι οποίες σύγχυση και αναποτελεσματικότητα προκάλεσαν. Στόχος δεν είναι η διαιώνιση ποινικών υποθέσεων, οι οποίες δεν έφεραν κάποιο οικονομικό ή άλλο όφελος στην κοινωνία, αλλά η γρήγορη και αποτελεσματική εκκαθάριση των ποινικών υποθέσεων.

Σύμφωνα εξάλλου με την υπ' αριθ. 1/2020 απόφαση της Ολομελείας του Αρείου Πάγου¹³⁹ κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 2 του Ποινικού Κώδικα, με την οποία καθιερώνεται η αρχή της αναδρομικότητας του επιεικέστερου ουσιαστικού ποινικού νόμου, που ίσχυσε από την τέλεση της πράξης μέχρι το χρόνο της αμετάκλητης εκδίκασης της υπόθεσης, ως επιεικέστερος νόμος θεωρείται εκείνος ο οποίος περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις, δηλαδή εκείνος, ο οποίος με την εφαρμογή του, με βάση τις προβλεπόμενες στη συγκεκριμένη περίπτωση προϋποθέσεις, επιφέρει την ευνοϊκότερη για τον κατηγορούμενο ποινική μεταχείριση. Προς τούτο γίνεται σύγκριση των περισσότερων σχετικών διατάξεων στο σύνολο των προϋποθέσεων, οι οποίες προβλέπονται από καθεμιά από αυτές, έτσι ώστε να είναι πλέον σαφές, βάσει του νέου ΠΚ, ότι εφαρμόζεται πάντα η επιεικέστερη διάταξη και όχι ο νόμος ως ενιαίο «όλον».

Ακόμη και εάν θεωρηθεί, λοιπόν, ότι πρόκειται για κακή νομοθέτηση και ο νομοθέτης είχε πράγματι σκοπό με την διάταξη του άρθρου 96 του Ν. 4745/2020, να περιορίσει την ισχύ των διατάξεων των άρθρων 33 και 92 του ανωτέρω Νόμου, η ενέργεια αυτή αντίκειται όχι μόνο στο άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΚ αλλά και στο Σύνταγμα και δη στα άρθρα 4 και 7, καθώς και σε υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις και συγκεκριμένα στο άρθρο 7 της ΕΣΔΑ, στο άρθρο 15 του Δ.Σ.ΑΠ.Δ. και στο άρθρο 49 του ΧΘ.Δ.Ε.Ε., οι οποίες επιβάλλουν την αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης για τον κατηγορούμενο διάταξης.¹⁴⁰

Τέλος, παραβιάζεται η αρχή της ισότητας, όταν ο κοινός νομοθέτης μεταχειρίζεται αυθαίρετα και χωρίς την συνδρομή σοβαρού λόγου κοινωνικού ή δημοσίου συμφέροντος ορισμένους πολίτες ή μία συγκεκριμένη κατηγορία πολιτών ευνοϊκότερα σε σχέση με τις υπόλοιπες.¹⁴¹ Το ίδιο συμβαίνει και όταν εξαλείφεται το αξιόποινο για μία συγκεκριμένη κατηγορία πολιτών ή όταν καθίσταται στην πράξη αδύνατη η δίωξη ή η συνέχιση της διαδικασίας για συγκεκριμένη μόνο κατηγορία πολιτών.¹⁴²

¹³⁹ Δημοσιευμένη στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹⁴⁰ Βλ. Γ. Δημήτρηνας, Ποιν. Χρ. 2021, σελ.4επ.

¹⁴¹ οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 1/2012 ΝΟΜΟΣ, Συμβ. ΑΠ 315/1998 Ποιν. Χρ. 1996, σελ. 1669.

¹⁴² οράτε ενδεικτικώς Συμβ. Πλημμ. Αθ. 2165/2020 ΝΟΜΟΣ και Αρμενόπουλος 2020 σελ. 1358.

Για τους λόγους αυτούς δεν μπορεί να περιορισθεί η εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων και για τα φορολογικά αδικήματα.¹⁴³

iv) Νομολογία του Αρείου Πάγου ως προς την μεταβατική διάταξη του άρθρου 96

Πριν το ανωτέρω ζήτημα απασχολήσει τον Άρειο Πάγο είχαν εκδοθεί ορισμένες αποφάσεις δικαστηρίων της ουσίας¹⁴⁴, σύμφωνα με τις οποίες η διάταξη του άρθρου 96 του Ν. 4745/2020 δεν μπορεί να υπερκεράσει την συνταγματικώς κατοχυρωμένη διάταξη του άρθρου 2 του Ποινικού Κώδικα περί εφαρμογής του επικειέστερου νόμου. Παρόλα αυτά, οι αποφάσεις αυτές των δικαστηρίων της ουσίας εν τέλει αναιρέθηκαν, διότι παρά την κρατούσα και ορθότερη δογματικά άποψη της θεωρίας βάσει της οποίας οι μεταβατικές διατάξεις δεν μπορούν να υπερκεράσουν άρθρα υπερνομοθετικής ισχύος, εκρίθη από τον Άρειο Πάγο ότι οι διατάξεις περί της έναρξης και της αναστολής της παραγραφής εμφανίζονται ως αδιάσπαστο σύνολο διατάξεων και μπορούν να αντιμετωπιστούν μόνον ως ενιαία ρύθμιση. Το γεγονός αυτό έχει ως αποτέλεσμα να μην είναι δυνατός ο διαχωρισμός της εφαρμογής τους, εν μέρει με βάση τον προϊσχύσαντα και εν μέρει με βάση τον μεταγενέστερο νόμο και οι ευνοϊκές διατάξεις περί παραγραφής του Ν. 4745/2020 να καταλαμβάνουν μόνον πράξεις, οι οποίες τελούνται μετά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού.¹⁴⁵

v) Τελικές παρατηρήσεις- Προτάσεις

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η μεταβατική διάταξη του άρθρου 96 δημιούργησε ιδιαίτερα ερμηνευτικά ζητήματα, τα οποία δεν λύθηκαν, κατά την άποψη του συγγραφέως, από την πάγια πλέον Νομολογία του Αρείου Πάγου. Ειδικότερα, είναι αντίθετο στο πνεύμα του ποινικού δικαίου, αλλά και του Συντάγματος, μία οποιαδήποτε μεταβατική διάταξη να καταργεί ουσιαστικά την θεμελιώδη διάταξη του άρθρου 2 του Ποινικού Κώδικα. Το γεγονός αυτό εξάλλου έρχεται σε αντίθεση τόσο με την αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου όσο και με την αρχή της ισότητας, διότι μία συγκεκριμένη κατηγορία πολιτών περιέρχεται νομοθετικά σε δυσμενέστερη θέση, χωρίς να συντρέχει κάποιος σοβαρός και επιτακτικός λόγος

¹⁴³Βλ. Γ. Δημήτρηνας Ποιν. Χρ. 2021, σελ. 4. επ.

¹⁴⁴οράτε ενδεικτικώς Εφ. Κακουρημάτων Κρήτης 3/2021, ΝΟΜΟΣ.

¹⁴⁵οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 95/2022 ΝΟΜΟΣ, με την οποία αναιρέθηκε η προαναφερθείσα υπ' αριθ. 3/2021 Εφ. Κακουρημάτων Κρήτης, ΑΠ 594/2021 ΝΟΜΟΣ.

δημοσίου συμφέροντος. Επιπλέον οδηγούμαστε αναπόφευκτα στο δικαιοπολιτικά παράδοξο φαινόμενο ειδεχθή εγκλήματα (π.χ. ανθρωποκτονία, βιασμός) να παραγράφονται νωρίτερα από εγκλήματα φοροδιαφυγής, των οποίων ο χρόνος παραγραφής εκκινεί από την οριστικοποίηση της φορολογικής ενοχής, με αποτέλεσμα να μπορεί να φτάσει ακόμα και τα 40 έτη μέχρι να περατωθεί αμετάκλητα και η ποινική διαδικασία.

Για την ενίσχυση της ανωτέρω σκέψης μπορούμε να προσθέσουμε και την αντιμετώπιση της Νομολογίας του Αρείου Πάγου ως προς ένα άλλο ερμηνευτικό ζήτημα, το οποίο δημιουργήθηκε από την προσθήκη στον νέο Ποινικό Κώδικα μίας μεταβατικής διάταξης. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη του άρθρου 465 του νέου Ποινικού Κώδικα: *«Οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Ποινικού Κώδικα για τη μετατροπή της ποινής σε χρηματική ποινή, την αναστολή εκτέλεσης της ποινής και την απόλυση υπό όρο εφαρμόζονται για πράξεις που τελέστηκαν μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος.»* Η διάταξη αυτή κρίθηκε, λοιπόν, ότι αντίκειται σε διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος, οι οποίες καθιερώνουν την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του επεικέστερου νόμου, με αποτέλεσμα οι επεικέστερες διατάξεις περί αναστολής εκτέλεσης της ποινής να εφαρμόζονται αναδρομικά και επί υποθέσεων, οι οποίες δεν έχουν καταστεί αμετάκλητες και αφορούν πράξεις οι οποίες τελέστηκαν πριν την έναρξη ισχύος του νέου Ποινικού Κώδικα.¹⁴⁶

Κατά την άποψη του γράφοντος, λοιπόν, ίδια ερμηνεία έπρεπε να δοθεί και στην μεταβατική διάταξη του άρθρου 96 του Ν. 4745/2020, διότι, όπως ήδη αναφέρθηκε, έρχεται σε αντίθεση με την διάταξη του άρθρου 2 του Ποινικού Κώδικα. Συνεπώς για όλα τα εγκλήματα φοροδιαφυγής με χρόνο τέλεσης είτε πριν είτε μετά την 06/11/2020 και έως την 23/12/2020, η αφετηρία έναρξης του χρόνου παραγραφής τους ταυτίζεται με τον χρόνο τέλεσής τους.¹⁴⁷ Σε κάθε περίπτωση είναι αναπόφευκτη η θεσμοθέτηση νέου νομοθετικού πλαισίου προς όφελος του φορολογουμένου, το οποίο και να αίρει τις ανωτέρω ερμηνευτικές δυσχέρειες.

¹⁴⁶ Οράτε ενδεικτικώς ΑΠ 423/2022, ΑΠ 221/2022, ΑΠ 559/2020 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹⁴⁷ Για φορολογικές παραβάσεις οι οποίες τελούνται μετά την 23/12/2020 εφαρμόζεται το άρθρο 163 του Ν. 4764/2020, το οποίο τροποποίησε το 55^Α ΚΦΔ και προβλέπει για την παραγραφή ότι: *«Η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από το πέρας του χρονικού διαστήματος εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση μπορεί, σύμφωνα με το άρθρο 36, να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εκτός κι αν έχει ήδη εκδοθεί τέτοια πράξη, οπότε η παραγραφή των ως άνω εγκλημάτων αρχίζει από την έκδοση της πράξης αυτής.»*

Β) Αντιμετώπιση της διοικητικής φορολογικής παραγραφής από τα ποινικά δικαστήρια

Όπως εκτέθηκε και στο πρώτο μέρος της παρούσας μελέτης, ως παραγραφή στο διοικητικό φορολογικό δίκαιο νοείται η ανατρεπτική προθεσμία εντός της οποίας παύει ή εξαντλείται η χρονική αρμοδιότητα των φορολογικών οργάνων για την έκδοση, κοινοποίηση και επιβολή οποιασδήποτε φορολογικής κύρωσης, ενώ η ποινική παραγραφή των φορολογικών αδικημάτων σχετίζεται με το δικαίωμα της Πολιτείας να ελέγξει ποινικά τους υπαίτιους των φορολογικών εγκλημάτων.¹⁴⁸

Για τα διαχειριστικά έτη από το 2018 και έπειτα το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρων, προστίμων και λοιπών οικονομικών επιβαρύνσεων υπόκειται καταρχήν στα πέντε έτη βάσει της παραγράφου 1 του άρθρου 36 ΚΦΔ, με δυνατότητα επιμηκύνσεως για ακόμα πέντε έτη εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 ΚΦΔ (βλ. πρώτο μέρος). Για τις οικονομικές χρήσεις από το έτος 2012 έως το έτος 2017 το φορολογικό δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φορολογικών κυρώσεων μειώθηκε από είκοσι σε δέκα έτη σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 27 περ. α' του Ν. 4646/2019, το οποίο και εφαρμόζεται αναδρομικά ως ευμενέστερη διάταξη. Συνεπώς, εφόσον η διοικητική πράξη επιβολής φορολογικής κύρωσης ακυρωθεί από τα διοικητικά δικαστήρια λόγω παραγραφής, τότε δημιουργείται «απόλυτο δικονομικό κώλυμα δίωξης» των εγκλημάτων φοροδιαφυγής.¹⁴⁹

Εφόσον, όμως έχει ήδη ασκηθεί ποινική δίωξη πριν ακυρωθεί η διοικητική πράξη, τότε και πάλι, όπως είναι φυσικό, το δικαστήριο της ουσίας θα πρέπει να οδηγείται στην αθώωση του κατηγορουμένου, διότι δεν στοιχειοθετείται καν η αντικειμενική υπόσταση των ποινικών αδικημάτων του άρθρου 66 ΚΦΔ.¹⁵⁰ Σύμφωνα εξάλλου με την πάγια νομολογία του ΣτΕ, τυχόν ποινική καταδίκη του κατηγορουμένου για έγκλημα φοροδιαφυγής, παρά την ακύρωση από τα διοικητικά δικαστήρια της διοικητικής πράξης

¹⁴⁸Οράτε ενδεικτικώς Τσακάλης Ιωάννης, Η επίδραση της φορολογικής παραγραφής στην ποινική διαδικασία, Ποιν. Χρ. 2021, σελ. 412.

¹⁴⁹Οράτε ενδεικτικώς Τσακάλης Ιωάννης, Η επίδραση της φορολογικής παραγραφής στην ποινική διαδικασία, Ποιν. Χρ. 2021, σελ. 412.

¹⁵⁰Οράτε ενδεικτικώς Τρ. Εφ. Κακ. Θεσσαλονίκης 1410/2021 ΝΟΜΟΣ, Εφ. Αθηνών 1599/2018 ΝΟΜΟΣ, Μον. Εφ. Κακ. Αθηνών 1599/2018 ΝΟΜΟΣ, Ποιν. Χρ. 2019, σελ. 298, Μον. Εφ. Κακ. Αθηνών 4874/2018, Ποιν. Χρ. 2021 σελ. 457, Τρ. Εφ. Κακ. Κρήτης 18/2021, ΝΟΜΟΣ, Συμβ. Πλημμ. Πατρών 162/2021, Ποιν. Χρ. 2021.

επιβολής φορολογικής κύρωσης λόγω παραγραφής αποτελεί αντίθετη προς το Σύνταγμα άσκηση δικαιοδοτικής εξουσίας.¹⁵¹

Συνεπώς, βάσει όσων εκτέθησαν ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση κατά την οποία ακυρωθεί από τα διοικητικά δικαστήρια η διοικητική πράξη επιβολής φορολογικής κύρωσης λόγω παραγραφής, τότε δεν στοιχειοθετείται καν ποινικό αδίκημα του άρθρου 66 ΚΦΔ, με αποτέλεσμα το δικαστήριο της ουσίας να υποχρεούται να κηρύξει αθώο τον κατηγορούμενο. Καθίσταται έτσι αντιληπτό ότι κινείται προς την σωστή κατεύθυνση η διάταξη του άρθρου 32 του Ν. 4745/2020, βάσει της οποίας η ποινική διαδικασία αναστέλλεται μέχρι την οριστικοποίηση της φορολογικής ενοχής, η οποία επέρχεται είτε λόγω άπρακτης παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής είτε όταν καταστεί αμετάκλητη η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής η οποία ασκήθηκε.

Ορθότερο, όμως, είναι να γίνει δεκτό και για πράξεις οι οποίες αφορούν διαχειριστικά έτη πριν την ημερομηνία έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ότι τα ποινικά δικαστήρια πρέπει να αναστέλλουν την ποινική διαδικασία έως ότου οριστικοποιηθεί αμετάκλητα η φορολογική ενοχή, διότι διαφορετικά υπάρχει ο κίνδυνος να καταδικασθεί ο κατηγορούμενος για πράξη, η οποία αργότερα ακυρώθηκε από τα διοικητικά δικαστήρια (πχ. λόγω παραγραφής ή για νομικές πλημμέλειες) είτε για πράξη για την οποία μειώθηκε με δικαστική απόφαση το ποσό της φορολογικής ενοχής, με αποτέλεσμα αυτή να καταστεί ανέγκλητη λόγω ποσού.¹⁵²

Ιδιαίτερο πρακτικό ενδιαφέρον παρουσιάζουν και υποθέσεις κατά τις οποίες το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φορολογικών κυρώσεων είναι παραγεγραμμένο, αλλά ο διοικούμενος δεν προσέφυγε για την ακύρωση της διοικητικής πράξης. Στις περιπτώσεις αυτές τα δικαστήρια της ουσίας στην πλειοψηφία τους ακόμα δεν δέχονται να εξετάσουν τα ίδια αν όντως έχει παρέλθει λόγω παραγραφής το δικαίωμα του Δημοσίου, με αποτέλεσμα να οδηγούνται σε καταδικαστική απόφαση, διότι έχει οριστικοποιηθεί η φορολογική ενοχή λόγω άπρακτης παρόδου της προθεσμίας διοικητικής προσφυγής.

¹⁵¹οράτε ενδεικτικώς Ολ ΣτΕ 359/2020 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 1887/2018 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 951/2018 ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 680/2017 ΝΟΜΟΣ.

¹⁵²οράτε ενδεικτικώς Εφετείο Αιγαίου 3/2020 ΝΟΜΟΣ, Εφετείο Αιγαίου 78/2019 ΝΟΜΟΣ.

Υπάρχουν βεβαίως και αντίθετες αποφάσεις, με πιο χαρακτηριστικό το υπ' αριθ. 2295/2019 Βούλευμα του Συμβουλίου Πλημμελειοδικών Αθηνών το οποίο και έκρινε ότι δεν πρέπει να γίνει κατηγορία εις βάρος του διαχειριστή της εταιρείας για το αδίκημα της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ, διότι το δικαίωμα του Δημοσίου να προβεί σε φορολογικό έλεγχο το 2017 για το διαχειριστικό έτος του 2001 και να κοινοποιήσει πράξη προσδιορισμού του φόρου υπέπεσε στην διοικητική φορολογική παραγραφή, καθ' όσον είχε παρέλθει διάστημα μείζον της πενταετίας από το τέλος του 2002 εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της εκκαθαριστικής δηλώσεως ΦΠΑ, ενώ η υποχρέωση της εταιρείας να διατηρεί τα σχετικά βιβλία είχε παύσει.¹⁵³

7. Η δέσμευση του διοικητικού δικαστηρίου από αμετάκλητη απόφαση ποινικών δικαστηρίων

i) Νομολογία του ΔΕΕ και του ΕΔΔΑ ως προς το ζήτημα της σωρευτικής επιβολής διοικητικών και ποινικών κυρώσεων

Η πρώτη υπόθεση, η οποία εκρίθη από το ΔΕΕ και αφορούσε την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής *ne bis in idem* σε περίπτωση σωρευτικής επιβολής διοικητικής και ποινικής κύρωσης ήταν η *AnkebergFransson*, χωρίς ωστόσο τελικά το Δικαστήριο να απαντήσει στο ερώτημα, εάν η επιβολή διοικητικών κυρώσεων μπορεί να προσλάβει τον χαρακτήρα ποινικής κύρωσης.

Το ανωτέρω ζήτημα παρόλα αυτά απασχόλησε επανειλημμένως τα επόμενα χρόνια τόσο το ΕΔΔΑ όσο και το ΔΕΕ. Πιο συγκεκριμένα, κατόπιν της από 15.11.2016 απόφασης του ΕΔΔΑ στην υπόθεση Α και Β κατά Νορβηγίας, αλλά και της από 20.03.2018 απόφασης του ΔΕΕ στην υπόθεση *Menci* εκρίθη εν τέλει ότι κύρωση που επιδιώκει κατασταλτικό σκοπό έχει ποινικό χαρακτήρα, ακόμα και αν παράλληλα επιδιώκει και προληπτικό σκοπό, με αποτέλεσμα να γίνεται δεκτός ο ποινικός χαρακτήρας των διοικητικών προστίμων για φορολογικές παραβάσεις, εφόσον φυσικά πρόκειται για το ίδιο ιστορικό γεγονός και για τον ίδιο παραβάτη.¹⁵⁴

Εν συνεχεία, όμως το ΔΕΕ με μεταγενέστερες αποφάσεις του έκρινε ότι δεν απαγορεύεται ούτε από την ΕΣΔΑ ούτε και από τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής

¹⁵³ ΝΟΜΟΣ και Ποιν. Χρ. 2019 σελ. 623.

¹⁵⁴ Πρόσφατες νομολογιακές εξελίξεις για την εφαρμογή του *ne bis in idem* στο πεδίο των φορολογικών παραβάσεων, Εισήγηση του Παρέδρου Ι. Δημητρακόπουλου στο επιμορφωτικό σεμινάριο της ΕΣΔΙ της 14.6.2018, με θέμα τη σχέση της διοικητικής με την ποινική και την πολιτική δίκη.

Ένωσης η σωρευτική επιβολή διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για φορολογικές παραβάσεις, εφόσον εξυπηρετείται με την σωρευτική αυτή επιβολή σκοπός δημοσίου συμφέροντος και τηρείται η αρχή της αναλογικότητας ως προς το ύψος της επιβαλλόμενης κύρωσης.

ii) Νομολογία του ΣτΕ ως προς το ζήτημα

Σύμφωνα με την παλαιότερη κρατούσα νομολογιακή άποψη του ΣτΕ η διοικητική διαδικασία είναι ανεξάρτητη από την ποινική, με αποτέλεσμα να είναι επιτρεπτή η σωρευτική επιβολή διοικητικής και ποινικής κύρωσης και το διοικητικό δικαστήριο να μην δεσμεύεται από τυχόν αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται απλώς να την συνεκτιμήσει στην κρίση του, χωρίς αυτό να προσκρούει στην αρχή *ne bis in idem* της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του 7^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.¹⁵⁵

Εν συνεχεία με νεότερες αποφάσεις του το ΣτΕ μετέβαλε ως προς τα πολλαπλά τέλη επί υποθέσεων λαθρεμπορίας την έως τότε κρατούσα Νομολογία και έκρινε ότι δεν είναι συνταγματικώς ανεκτή ποινική καταδίκη για λαθρεμπορία ή φοροδιαφυγή αν ο διοικητικός δικαστής κρίνει, για λόγους αναγόμενους στην ουσία, ότι δεν είναι νόμιμη η καταλογιστική πράξη της Διοίκησης, με αποτέλεσμα η εφαρμογή του άρθρου 4 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ να μην προσκρούει στο Σύνταγμα και το διοικητικό δικαστήριο να οφείλει να λάβει υπόψη την αμετάκλητη απόφαση του ποινικού δικαστηρίου και να ακυρώσει το πολλαπλό τέλος, εφόσον πρόκειται για τα ίδια πραγματικά περιστατικά.¹⁵⁶

Εν τέλει η άποψη, η οποία παγιώθηκε με νεότερες αποφάσεις καταλήγει στο συμπέρασμα ότι επιτρέπεται η σωρευτική επιβολή διοικητικών και ποινικών κυρώσεων και η δέσμευση του διοικητικού δικαστηρίου από αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου, αθωωτική ή καταδικαστική, συντρέχει υπό την προϋπόθεση ότι πρόκειται για την ίδια παράβαση και στις δύο διαδικασίες, δηλαδή για το ίδιο ιστορικό γεγονός. Τέλος, η δέσμευση του διοικητικού δικαστηρίου αφορά στο

¹⁵⁵ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 1734/2009 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹⁵⁶ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 2987/2017, δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 3447/2017 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 3174/2017 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

αξιόποινο, κι ως εκ τούτου, δεν καλύπτει τη διοικητική πράξη ή το μέρος της διοικητικής πράξεως, με την οποία επιβάλλονται δασμοί και φόροι.¹⁵⁷

Όπως γίνεται αντιληπτό, δεν τίθεται θέμα απαγόρευσης σωρευτικής επιβολής διοικητικής φορολογικής και ποινικής κύρωσης, αν και κατά την άποψη του γράφοντος σε περίπτωση επιβολής ιδιαίτερως υψηλών και επαχθών διοικητικών κυρώσεων, οι οποίες οδηγούν στην οικονομική εξόντωση του φορολογουμένου ή της επιχείρησης, η ποινική καταδίκη, η οποία θα ακολουθήσει παραβιάζει την θεμελιώδη αρχή *nebis in idem* και την αρχή της αναλογικότητας, διότι ήδη θα έχει επιβληθεί από την φορολογική αρχή μία κύρωση με οιονεί ποινικό χαρακτήρα λόγω της βαρύτητάς της, του ύψους της και των επιπτώσεών της.

iii) Άρθρο 5 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και άρθρο 68 παρ. 2 Ν. 4987/2022

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης.»

Η ανωτέρω διάταξη τέθηκε σε ισχύ με το άρθρο 17 του Ν. 4446/2016 και καθιέρωσε για πρώτη φορά την δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων όχι μόνο από καταδικαστική, αλλά και από αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου. Σύμφωνα με την πάγια Νομολογία του ΣτΕ, η διάταξη αυτή είναι δικονομική, με αποτέλεσμα να μην εφαρμόζεται αναδρομικά σε υποθέσεις, οι οποίες συζητήθηκαν πριν την έναρξη ισχύος της, ήτοι την 22.12.2016.¹⁵⁸

Συνεπώς, το διοικητικό δικαστήριο δεσμεύεται από αμετάκλητη αθωωτική ή καταδικαστική απόφαση, εφόσον η ποινική απόφαση αφορά την ίδια παράβαση ως ιστορικό γεγονός με αυτήν της καταλογιστικής διοικητικής πράξης και η δέσμευση σχετίζεται με το αξιόποινο της συμπεριφοράς του φορολογουμένου, χωρίς να

¹⁵⁷ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 951/2018 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ και ΣτΕ 1102/2018 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

¹⁵⁸ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 951/2018 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

καταλαμβάνει την επιβολή δασμών και φόρων, οι οποίοι δεν έχουν τον χαρακτήρα οιοει ποινικής κύρωσης.¹⁵⁹ Αυτονόητο είναι ότι δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων υφίσταται, όπως σαφώς ορίζεται και στο άρθρο 5 ΚΔΔ, μόνο επί αμετάκλητων ποινικών αποφάσεων.

Ενδιαφέρον, ωστόσο, παρουσιάζει και η υπ' αριθ. 9/2021 απόφαση του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία, εφόσον ο διοικητικός δικαστής κρίνει ότι η καταγνωσθείσα ποινή την οποία επέβαλε το ποινικό δικαστήριο είναι εμφανώς υπερβολικά ελαφριά σε σχέση με την αποδοθείσα παράβαση, τότε το διοικητικό δικαστήριο δεν δεσμεύεται από την αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση ως προς την ενοχή του δράστη και καταλείπεται ευχέρεια σ' αυτό να εξετάσει εκ νέου εάν ο φορολογούμενος τέλεσε τις αποδοθείσες παραβάσεις.

Πλέον, όμως με την παράγραφο 2 του άρθρου 68 ΚΦΔ, όπως αυτό αντικαταστάθηκε από το άρθρο 32 παράγραφος 4 του Ν. 4745/2020 προβλέπεται, όπως αναφέρθηκε και σε προγενέστερο κεφάλαιο της παρούσας μελέτης, η αναστολή της ποινικής παραγραφής και η αναβολή ή αναστολή της ποινικής διαδικασίας, σε περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής σε βάρος του φορολογουμένου.

Με βάση όμως την μεταβατική διάταξη του άρθρου 92 του Ν. 4745/2020, οι διατάξεις του άρθρου 32 καταλαμβάνουν πράξεις, οι οποίες τελούνται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν. 4745/2020, ήτοι από τον Νοέμβριο του 2020 και έπειτα, ενώ για πράξεις, οι οποίες τελούνται πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 4745/2020 το ποινικό δικαστήριο δεν υποχρεούται, αλλά δύναται να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για την δίκη του κρίση επί της υπόθεσης.

Γίνεται συνεπώς αντιληπτό ότι η ρύθμιση της παραγράφου 2 του άρθρου 68 ΚΦΔ σύμφωνα με την οποία η ποινική διαδικασία αναστέλλεται ή αναβάλλεται έως ότου εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση επί της διοικητικής προσφυγής, έρχεται σε αντίθεση με αυτήν της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, από το οποίο συνεπάγεται ερμηνευτικά ότι το διοικητικό δικαστήριο αναμένει την έκδοση απόφασης από το ποινικό και δεσμεύεται από αυτήν.

¹⁵⁹ Οράτε ενδεικτικώς ΣτΕ 951/2018 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ και ΣτΕ 1102/2018 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

Κατά την άποψη του γράφοντος, η παράγραφος 2 του άρθρου 68 ΚΦΔ κινείται προς την σωστή κατεύθυνση, διότι το διοικητικό δικαστήριο είναι εκείνο που θα κρίνει το αντικειμενικό στοιχείο της παράβασης (π.χ. εάν τα τιμολόγια είναι όντως εικονικά), αλλά και την ενδεχόμενη ύπαρξη τυπικών πλημμελειών της διοικητικής πράξης ή την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φορολογικών κυρώσεων, διότι σε περίπτωση ακύρωσης της καταλογιστικής πράξης, τότε δεν στοιχειοθετείται καν η αντικειμενική υπόσταση του φορολογικού αδικήματος.¹⁶⁰ Συνεπώς και για πράξεις προγενέστερες της ισχύος του Ν. 4745/2020, ορθότερο είναι το ποινικό δικαστήριο να αναβάλει την εκδίκαση της υπόθεσης έως ότου περατωθεί αμετάκλητα η διοικητική διαδικασία.

8. Επίλογος δευτέρου μέρους- Προτάσεις

Κατόπιν των ανωτέρω συμπεραίνουμε ότι εκτός των φορολογικών διοικητικών κυρώσεων, ιδιαίτερα σημαντικές και υψηλές είναι και οι φορολογικές ποινικές κυρώσεις, οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 66 ΚΦΔ. Το γεγονός αυτό αποδεικνύει ότι ο Έλληνας νομοθέτης δίδει ιδιαίτερη σημασία στην πάταξη και καταστολή της φοροδιαφυγής. Παρόλα αυτά είναι απαραίτητο να επισημανθεί ότι ιδιαίτερα στο πεδίο της φορολογικής ποινικής παραγραφής πρέπει να θεσμοθετηθούν οπωσδήποτε ορισμένες επιπρόσθετες νομοθετικές προσθήκες, οι οποίες και θα επιλύσουν το δογματικά παράδοξο τα εγκλήματα φοροδιαφυγής πρακτικά να μην παραγράφονται ποτέ. Σε κάθε περίπτωση πρέπει τα ποινικά δικαστήρια να λαμβάνουν πάντα υπόψη τους έστω και κατά την επιμέτρηση της ποινής και την τυχόν επιβολή σοβαρών διοικητικών φορολογικών κυρώσεων σε βάρος του κατηγορουμένου, ώστε να μην οδηγούμαστε στην εξόντωση του φορολογουμένου τόσο με βαρύτατα πρόστιμα όσο και με υψηλότερες ποινές.

¹⁶⁰ Βλ. και ΣτΕ 680/2017 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, η οποία έκρινε ότι η ποινική διαδικασία προϋποθέτει και ακολουθεί την διοικητική διαδικασία.

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Για την παρούσα διπλωματική εργασία χρησιμοποιήθηκαν συγγράμματα τόσο για το φορολογικό διοικητικό δίκαιο όσο και για το φορολογικό ποινικό δίκαιο, αλλά και ορισμένες μελέτες δημοσιευμένες σε επιστημονικά νομικά περιοδικά. Εκτός των ανωτέρω, χρησιμοποιήθηκαν και πολλές αποφάσεις του Αρείου Πάγου και του ΣτΕ, αλλά και των ευρωπαϊκών δικαστηρίων.

Πιο συγκεκριμένα, στο πρώτο μέρος της παρούσας εργασίας χρησιμοποιήθηκε το επιστημονικό σύγγραμμα του ομοτίμου καθηγητή της ΝΟΜΙΚΗΣ ΑΠΘ κ. Κωνσταντίνου Δ. Φινοκαλιώτη με τίτλο «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΣΤ' ΕΚΔΟΣΗ» για θέματα οριοθέτησης συγκεκριμένων εννοιών φορολογικού διοικητικού δικαίου, αλλά και για θέματα φορολογικών κυρώσεων και διοικητικής παραγραφής, τα οποία και απασχολούν ιδιαίτερα την καθημερινή δικαστηριακή πρακτική.

Για το ιδιαίτερος σημαντικό ζήτημα της φορολογικής παραγραφής χρησιμοποιήθηκαν επίσης τα συγγράμματα του κ. Κωνσταντίνου Ρίζου με τίτλο «ΠΑΡΑΓΡΑΦΕΣ», των κ. Ευαγγελία Σουλτανίδου και Τριανταφύλλου Ζολώτα υπό τίτλο «Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου», των κ. Θ. Φορτσάκη και Αικατερίνης Σαββαΐδου υπό τίτλο «Φορολογικό Δίκαιο Δ' ΕΚΔΟΣΗ», καθώς και η επιστημονική μελέτη του κ. Γ. Κατρινάκη υπό τίτλο «Φορολογική Παραγραφή: Ένας ιδιαίτερος θεσμός», δημοσιευμένη στο περιοδικό «Επιχείρηση» το 2018.

Για το ιδιαίτερος επίκαιρο ζήτημα της ευμενέστερης εφαρμογής της ευνοϊκότερης φορολογικής κύρωσης χρησιμοποιήθηκε η μελέτη της κ. Βαρβάρας Μπουκουβάλα υπό τίτλο «Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης στο πεδίο του φορολογικού δικαίου- Επισκόπηση νομολογίας», δημοσιευμένη στο επιστημονικό νομικό περιοδικό Διοικητική Δικαιοσύνη το 2020. Για τον σχολιασμό των επιβαλλόμενων φορολογικών κυρώσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλο βαθμό το σύγγραμμα του κ. Ιωάννη Γ. Φωτόπουλου με τίτλο «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ, Ερμηνεία του Ν. 4174/2013».

Τέλος, συμβολή σε όλο το πρώτο μέρος της εργασίας διαδραμάτισε και το σύγγραμμα των κ. Ευ. Μπακάλη και Π. Πανταζόπουλου με τίτλο «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ Β' ΕΚΔΟΣΗ», ενώ για το ιδιαίτερα ενδιαφέρον ζήτημα της σωρευτικής επιβολής φορολογικών κυρώσεων εν σχέσει με την αρχή «nebis in idem» χρησιμοποιήθηκε και η εισήγηση του παρέδρου Ι. Δημητρακόπουλου με θέμα την

σχέση της διοικητικής με την πολιτική και την ποινική δίκη. Όπως είναι φυσικό όλα τα ζήτητα τα οποία αναλύθηκαν στο πρώτο μέρος συνδυάστηκαν και με αντίστοιχη αναφορά σε σημαντικές αποφάσεις τόσο του ΣτΕ όσο και των Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων.

Στο δεύτερο μέρος της παρούσας διπλωματικής σχετικά με τα εγκλήματα φοροδιαφυγής και τις προβλεπόμενες φορολογικές ποινικές κυρώσεις χρησιμοποιήθηκαν τόσο επιστημονικά συγγράμματα και επιστημονικές μελέτες δημοσιευμένες σε επιστημονικά νομικά περιοδικά όσο και πληθώρα Αρεοπαγιτικών αποφάσεων, αλλά και ποινικών δικαστηρίων της ουσίας.

Πιο συγκεκριμένα, χρησιμοποιήθηκε το σύγγραμμα του καθηγητή κ. Γ. Δημήτριναι με τίτλο «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», αλλά και του καθηγητή Θ. Παπακυριάκου με τίτλο «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ», με την βοήθεια των οποίων αναλύθηκαν οι νομοτυπικές μορφές των αδικημάτων του άρθρου 66ΚΦΔ. Για την ανάλυση του αδικήματος της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ χρησιμοποιήθηκε και το σύγγραμμα της κ. Δ. Κούνη υπό τίτλο «Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΟΝ ΦΠΑ», ενώ για τα εικονικά ή πλαστά τιμολόγια χρησιμοποιήθηκε και το σύγγραμμα του Κ. Μαλαφάντη με τίτλο «Αξιόποινη Φοροδιαφυγή» .

Για το ζήτημα της φορολογικής ποινικής παραγραφής, το οποίο επίσης απασχολεί καθημερινά την δικαστηριακή πρακτική καθοριστική ήταν η συμβολή των επιστημονικών μελετών του Γ. Δημήτριναι, η οποία δημοσιεύθηκε στα Ποινικά Χρονικά του 2021, αλλά και του κ. Ι. Τσακάλη Ιωάννη με τίτλο «Η επίδραση της φορολογικής παραγραφής στην ποινική διαδικασία» δημοσιευμένη στα Ποινικά Χρονικά του 2021.

Τέλος, για το ζήτημα της ευθύνης των διοικητών νομικών προσώπων παράλληλα φυσικά με αρεοπαγιτικές αποφάσεις και αποφάσεις δικαστηρίων ουσίας σημαντική ήταν και η συμβολή του συγγράμματος του κ. Κ. Καλλιντέρη με τίτλο «Η ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων».

Ως προς τα νομοθετήματα πάνω στα οποία στηρίχθηκε η παρούσα διπλωματική πρόκειται κατά βάση για τον ΚΦΔ, όπως αυτός κωδικοποιείται πλέον στον Ν. 4987/2022, αλλά και για τις προγενέστερες του μορφές (Ν. 4174/2013 και Ν. 2523/1997), καθώς και για τον Ν. 4337/2015, ο οποίος εξορθολόγισε σε σημαντικό βαθμό το ύψος των επιβαλλόμενων φορολογικών διοικητικών κυρώσεων.

Παράλληλα, δεν θα μπορούσαν να παραλειφθούν συχνές αναφορές τόσο σε άρθρα του Συντάγματος όσο και του Ποινικού Κώδικα, καθώς και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και Κώδικα Ποινικής Δικονομίας.

Βιβλιογραφία- Αρθρογραφία

- Βαρβάρα Μπουκουβάλα, Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης στο πεδίο του φορολογικού δικαίου- Επισκόπηση νομολογίας, Διοικητική Δικαιοσύνη 4/2020.
- Γ. Δημήτραινας, Εγκλήματα φοροδιαφυγής, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2011.
- Γ. Δημήτραινας, Ποινικά Χρονικά 2021.
- Γ. Κατρινάκης, Φορολογική Παραγραφή: Ένας ιδιαίτερος θεσμός, Επιχείρηση 2018.
- Δημήτριος Γκίνογλου, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, εκδόσεις Π.Χ. ΠΑΣΧΑΛΙΔΗΣ.
- Δήμητρα Α. Κούνη, Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΤΟΝ ΦΠΑ, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2020.
- Δ. Στίγγας, Η παρέμβαση του άρθρου 469 ΠΚ στη σχέση των άρθρων 66 ΚΦΔ και 25 Ν. 1882/1990, ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ Οκτώβριος 2020.
- Ευστάθιος Μπακάλης- Πέτρος Πανταζόπουλος, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2018.
- Ευαγγελία Σουλτανίδου, Τριαντάφυλλος Ζολώτας, Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου 2019.
- Θεόδωρος Παπακυριάκου, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2005.
- Θ.Φορτσάκης- Αικ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο Δ' ΕΚΔΟΣΗ, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2013.
- Ι. Δημητρακόπουλος, πάρεδρος, Εισήγηση στο επιμορφωτικό σεμινάριο της ΕΣΔΙ της 14.6.2018, με θέμα την σχέση της διοικητικής με την πολιτική και την ποινική δίκη: Πρόσφατες νομολογιακές εξελίξεις για την εφαρμογή ne bis in idem στο πεδίο των φορολογικών παραβάσεων.
- Ιωάννης Τσακάλης , Η επίδραση της φορολογικής παραγραφής στην ποινική διαδικασία, Ποινικά Χρονικά 2021.
- Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ, Ερμηνεία του Ν. 4174/2013, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2018.
- Κωνσταντίνος Καλλιντέρης, Η ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων 2^η έκδοση, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2017.
- ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΜΑΛΑΦΑΝΤΗΣ, ΑΞΙΟΠΟΙΝΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΕΚΔΟΣΕΙΣ Έλλογος 2006.
- Κωνσταντίνος Θ. Ρίζος, Παραγραφές, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2019.
- Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο ΣΤ' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2020.

- Πανταζόπουλος, Ζητήματα και εξελίξεις σχετικά με την επίδραση των στοιχείων από τραπεζικούς λογαριασμούς στη φορολογική ελεγκτική διαδικασία, Επιχείρηση 2021.

- Στυλιανός Δ Μαυρίδης, Ο προσδιορισμός και η είσπραξη του φόρου, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2021.

Στυλιανός Δ. Μαυρίδης- Ελπίδα Κ. Μακρή, Η παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης προς έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, ως ισχύει μετά τους ν. 4646/2019 και 4701/2020, ΔιΔικ 1/2021.