

**Συρροές εγκλημάτων φοροδιαφυγής μεταξύ τους και με άλλα εγκλήματα**  
**Εισήγηση στο Επιμορφωτικό Σεμινάριο της Εθνικής Σχολής Δικαστικών**  
**Λειτουργών «ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ - ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ» της 15ης Απριλίου 2021**

Χαρίκλεια Χοβαρδά

Αντεισαγγελέας Πρωτοδικών

Επίκουρη Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος

**I. Συρροή εγκλημάτων φοροδιαφυγής μεταξύ τους: φοροδιαφυγή στο εισόδημα – φοροδιαφυγή στο Φ.Π.Α. - έκδοση/αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων:**

ι) πριν από την ισχύ του Ν. 4337/2015 (17-10-2015): εκ του νόμου αληθινή συρροή, που θεμελιώνεται στο άρθρο 21 παρ. 7 του Ν. 2523/1997, σύμφωνα με το οποίο «Τα αδικήματα του παρόντος νόμου είναι αυτοτελή και ανεξάρτητα μεταξύ τους». Από την ως άνω διάταξη συνάγονται τα ακόλουθα συμπεράσματα:

- Εκ του νόμου αληθινή συρροή μεταξύ της πράξης της έκδοσης/αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων αφενός και της πράξης της φοροδιαφυγής αφετέρου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 7 Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με την ειδικότερη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 2 του Ν. 2523/1997, σύμφωνα με την οποία «Το αδίκημα του άρθρου αυτού (εννοεί την έκδοση/αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος νόμου». Επομένως, είναι ορθή η καταδίκη για την πράξη της ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α., χωρίς να παραβιασθεί το δεδικασμένο που απορρέει από την καταδικαστική απόφαση κατά του ιδίου κατηγορουμένου για αποδοχή εικονικών τιμολογίων, αφού οι εν λόγω πράξεις συρρέουν αληθινά μεταξύ τους (ΑΠ 872/2015 ΠοινΔικ 2016.821). Ομοίως, αληθινή είναι η συρροή και ανάμεσα σε έκδοση εικονικών τιμολογίων και την παράλειψη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος (ΠεντΕφΑθ 2572/2013 ΠοινΔικ 2015/12).

- Πέραν της ρητής αναφοράς του άρθρου 21 παρ. 7 του Ν. 2523/1997, μεταξύ της παράβασης του άρθρου 18 παρ. 1 Ν. 2523/1997 (της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο του Φ.Π.Α.) και της παράβασης του άρθρου 17 παρ. 1 Ν. 2523/1997 (φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος), δεν προκύπτει ταυτότητα πράξεως, καθόσον η μη απόδοση του Φ.Π.Α. προσβάλλει την αξίωση της πολιτείας να της αποδοθεί συγκεκριμένο ποσό που εισπράχθηκε και δεν αποδόθηκε, ενώ η φοροδιαφυγή στο εισόδημα προσβάλλει άλλο έννομο αγαθό και συγκεκριμένα την υποχρέωση των πολιτών να δηλώνουν τα εισοδήματά τους και να συμβάλουν στα έσοδα του δημοσίου ανάλογα με αυτά, κι επομένως η αξιόποινη πράξη του άρθρου 18 του Ν. 2523/1997 για μη απόδοση Φ.Π.Α. δεν εμποδίζει την καταδίκη για φοροδιαφυγή στο εισόδημα (ΑΠ 459/2015 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 286/2014 ΝΟΜΟΣ).

- Μάλιστα, προ της ισχύος του άρθρου 8 του Ν. 4337/2015 ήταν δυνατό να τελούνται και τα τρία αδικήματα κατ' αληθινή συρροή (αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, φοροδιαφυγή στο εισόδημα και φοροδιαφυγή στο Φ.Π.Α.), όταν ο δράστης, που αποδεχόταν το εικονικό φορολογικό στοιχείο, στη συνέχεια το χρησιμοποιούσε μέσω των υποβαλλόμενων περιοδικών καταστάσεων, για να κερδίσει και την έκπτωση του αναγραφόμενου στο τιμολόγιο Φ.Π.Α. από το φόρο εκροών της επιχείρησής του (ΑΠ 583/2016 ΠΧ ΞΖ.434, ΑΠ 1232/2015 ΠΧ ΞΣΤ.662).

ii) μετά την ισχύ του Ν. 4337/2015 (17.10.2015): εισάγεται υπό προϋποθέσεις εκ του νόμου φαινομενική συρροή μεταξύ της έκδοσης/αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων και της φοροδιαφυγής: σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015, «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». Εκ της ανωτέρω διάταξης συνάγεται ότι υπάρχει πλέον εκ του νόμου φαινομενική συρροή μεταξύ της έκδοσης/αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν για την συντέλεση παραβάσεων φοροδιαφυγής και της φοροδιαφυγής - αρχή απορρόφησης (ΑΠ 725/2019 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 130/2017 ΝΟΜΟΣ) ή επικουρικότητας, επειδή το άρθρο 66 παρ. 5 Ν. 4174/2013 περιέχει ρήτρα απόλυτης ειδικής επικουρικότητας (ΜονΕφΑθ 3125/2017 ΝΟΜΟΣ, ΜονΕφΚακΘεσ 2024/2016 ΠοινΔικ 2017/658), και για το λόγο αυτό η νέα ρύθμιση του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015) είναι επιεικέστερη, κατά την έννοια του άρθρου 2§1 ΠΚ, της προϊσχύσασας του άρθρου 19§§1 και 4 του Ν. 2523/1997, αφού πλέον η έκδοση ή η αποδοχή εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων απορροφάται -ως προτέρα συντιμωρητή πράξη- από την πράξη της φοροδιαφυγής (συρρέουσα φαινομενικώς μ' αυτήν) και δεν τιμωρείται αυτοτελώς, εφόσον τα επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή υποστήριξη του εγκλήματος της φοροδιαφυγής (ΑΠ 742/2020 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 725/2019 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 127/2018 ΠοινΔικ 2019/399, ΑΠ 1752/2017 ΠΧ ΞΘ.294, ΑΠ 130/2017 ΠΧ ΞΖ.297, ΑΠ 37/2017 ΠοινΔικ 2017.1255). Μάλιστα, κρίθηκε ότι για να υφίσταται περίπτωση φαινομενικής συρροής, θα πρέπει κατά την εκδίκαση της πράξης της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων να έχει -τουλάχιστον- ασκηθεί ποινική δίωξη σε βάρος του κατηγορουμένου για την πράξη της φοροδιαφυγής που να αφορά τα επίδικα εικονικά τιμολόγια ή να έχει καταδικασθεί για αυτήν (ΑΠ 244/2020 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1302/2019 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ

427/2019 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 130/2017 ΠΧ ΞΖ/297, ΑΠ 37/2017 ΠοινΔικ 2017/1255). Επομένως, είναι ορθή η καταδίκη για έκδοση και αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων σε αληθινή συρροή με φοροδιαφυγή υπό τη μορφή της μη απόδοσης Φ.Π.Α., εάν δεν προκύψει από την αποδεικτική διαδικασία ενώπιον του ακροατηρίου ότι τα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη της φοροδιαφυγής (ΑΠ 130/2017 ΠΧ ΞΖ/297) ή εάν δεν προκύπτει καταδίκη για φοροδιαφυγή (ΑΠ 427/2019 ΝΟΜΟΣ).

- Πρακτικό κριτήριο: σε περίπτωση έκδοσης/αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων πλημμεληματικού χαρακτήρα (αξίας έως 200.000 ευρώ): συνήθως παραμένει το αδίκημα της έκδοσης/αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθόσον ο ΦΠΑ που αναλογεί δεν υπερβαίνει το ποσό των 50.000 ευρώ και ο φόρος εισοδήματος δεν υπερβαίνει το ποσό των 100.000 ευρώ κι επομένως δεν μπορεί να ασκηθεί ποινική δίωξη για την πράξη της φοροδιαφυγής λόγω ποσού.

- Προσοχή: Η διάταξη του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015, μετέβαλε μόνο τη συρροή μεταξύ της πράξης της έκδοσης/αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων και της πράξης της φοροδιαφυγής, ενώ παρέμεινε αμετάβλητη η αληθινή συρροή που υπήρχε εξ αρχής μεταξύ της πράξης της φοροδιαφυγής στο εισόδημα και της φοροδιαφυγής στο Φ.Π.Α. κι επομένως από την αμετάκλητη καταδίκη για το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο Φ.Π.Α. εξακολουθεί να μην παράγεται δεδικασμένο για το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (ΑΠ 1165/2016 ΝΟΜΟΣ).

- Σχετικά με το προστατευόμενο από το άρθρο 66 του Ν. 4174/2013 έννομο αγαθό, στη θεωρία γίνεται η ακόλουθη διάκριση: i) υποστηρίζεται η άποψη ότι το προστατευόμενο έννομο αγαθό είναι η δημόσια περιουσία υπό την εκδοχή του διαφυγόντος κέρδους κι επομένως με το αδίκημα της φοροδιαφυγής προσβάλλεται (με τη μορφή της βλάβης ή της διακινδύνευσης) το έννομο αγαθό της δημόσιας περιουσίας λόγω ματαιώσης (ή καθυστέρησης) της αύξησης του ενεργητικού της (Δ. Ζιούβα Δ., «Τα φορολογικά αδικήματα», σε «Οικονομικά Εγκλήματα» τομ. β', Εκδοτική Επιμέλεια Ν. Κουράκη, 2007, 14 επ.), ii) ενώ κατά μια παραλλαγή της ως άνω άποψης, το έννομο αγαθό στα φορολογικά αδικήματα εξειδικεύεται έτι περαιτέρω, οριζόμενο ως «οι διάφορες κατηγορίες αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου ως αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού, που προσδιορίζονται από τα κρατικά όργανα (φορολογικός νομοθέτης, φορολογικές αρχές), συγκροτώντας έτσι ένα διακριτό τμήμα της περιουσίας του (Φορτσάκης Θ./Σαββαΐδου Κ./Τσουρουφλής Α./Πανταζόπουλος Π., «Φορολογικό δίκαιο», 6η έκδ., 2021, Νομική Βιβλιοθήκη, 485, Θ. Παπακυριάκου, «Φορολογικό ποινικό δίκαιο», 2005, σελ. 197). iii) Αντίθετα, κατ' άλλη άποψη της θεωρίας, δεν προσβάλλεται οιοδήποτε έννομο αγαθό με τα φορολογικά αδικήματα (βλ. Αικ. Συκιώτη, «Τα φορολογικά εγκλήματα», 2010, σελ.

84, από τη σειρά «Εκδόσεις Ουσιαστικού και Δικονομικού Ποινικού Δικαίου» με διευθυντή τον καθηγητή Λάμπρο Μαργαρίτη)].

## **II. Συρροές εγκλημάτων φοροδιαφυγής με άλλα εγκλήματα**

*A. Εγκλήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Ν. 4174/2013 - Χρέη στο Δημόσιο:*

i) πριν από την έναρξη ισχύος του άρθρου 469 του νέου ΠΚ - Ν. 4619/2019 (01-07-2019): αληθινή συρροή (πάγια νομολογία).

Σκεπτικό: γινόταν δεκτό ότι με τη θέσπιση και τιμωρία αφενός του αδικήματος της μη καταβολής χρεών στο Δημόσιο (άρθρο 25 Ν. 1882/1990), αφετέρου της φοροδιαφυγής (άρθρο 66 Ν. 4174/2013) επιδιώκεται η προστασία διαφορετικών εννόμων αγαθών και συγκεκριμένα του εννόμου αγαθού των δημοσίων εσόδων με το πρώτο, και της εμπέδωσης και της διασφάλισης της φορολογικής συνείδησης με το δεύτερο (ΣυμβΠλημΑθ 1137/2016 ΠοινΔικ 2018.60), ήτοι ότι πρόκειται για δύο αυτοτελή αδικήματα, που πλήττουν διαφορετικά έννομα αγαθά και αποσκοπούν στον ποινικό κολασμό διαφορετικών εγκληματικών συμπεριφορών, κι επομένως μεταξύ τους δεν υπάρχει ταυτότητα πράξεως και συρρέουν αληθινά κι ως εκ τούτου:

- Π.χ. 1: είναι ορθή η καταδίκη για μη απόδοση Φ.Π.Α. του αναιρεσειόντος, που είχε καταδικασθεί αμετακλήτως για μη καταβολή χρεών στο Δημόσιο και για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, διότι από την καταδίκη του για μη καταβολή χρεών στο Δημόσιο δεν παράγεται δεδικασμένο για την τελεσθείσα από τον ίδιο φοροδιαφυγή (ΑΠ 1109/2017 Ποιν Δικ 2018/944, ΑΠ 583/2016 ΠΧ ΕΖ.434, ΑΠ 135/2016 ΝΟΜΟΣ).

- Π.χ. 2: και αντίστροφα, δηλαδή ακόμη και μετά την αμετάκλητη καταδίκη για φοροδιαφυγή (μη απόδοση Φ.Π.Α.), μπορεί να χωρήσει καταδίκη του ίδιου προσώπου για μη καταβολή χρεών στο Δημόσιο (ακόμη και αν το χρέος προέρχεται από τη μη καταβολή του ως άνω Φ.Π.Α.), έτσι ώστε να μη διαφεύγει τον ποινικό κολασμό εκείνος που τέλεσε την πράξη της φοροδιαφυγής (της μη απόδοσης Φ.Π.Α.), αν δεν καταβάλει το από τη συμπεριφορά του αυτή οφειλόμενο και βεβαιωθέν χρέος εντός των προθεσμιών του άρθρου 25 του Ν. 1882/1990, επιβαρυνόμενο με τόκους και προσαυξήσεις (ΑΠ 898/2018 ΠοινΔικ 2019/1125, ΑΠ 1280/2017 και ΑΠ 1287/2017, ΠοινΔικ 2018/1071, 1072, ΑΠ 583/2016 ΠΧ ΕΖ.434, ΑΠ 135/2016 Αρμ 2016/478, ΑΠ 130/2016 ΠΧ ΕΣΤ/611, ΑΠ 872/2015 ΠοινΔικ 2016/821, ΑΠ 459/2015 ΠοινΔικ 2016/445, ΑΠ 1232/2015 ΠΧ ΕΣΤ.662, ΑΠ 791/2014 ΠΧ ΕΕ/577, ΑΠ 558/2014 ΠοινΔικ 2014/689, ΑΠ 688/2014 ΠρΛογ 2014/379, ΑΠ 2281/2009 ΠΧ Ε/736).

- Π.χ. 3: Ομοίως αληθινή είναι η συρροή ανάμεσα στην έκδοση/αποδοχή εικονικών τιμολογίων και στην πράξη της μη καταβολής χρεών στο Δημόσιο (ΑΠ 1270/2017 ΠοινΔικ 2018/1070, ΑΠ 36/2017 ΠοινΔικ 2017/1255, ΑΠ 224/2016 ΝοΒ 2016/2094, ΑΠ 941/2015 ΠρΛογ 2015/296, ΑΠ 363/2013 ΠΧ ΕΔ.460).

Κατά μία παραλλαγή της άποψης αυτής, η πράξη της φοροδιαφυγής, τελούμενη με τη μορφή της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης Φ.Π.Α. και η πράξη της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο αποτελούν ανεξάρτητες και αυτοτελώς κολάσιμες αξιόποινες πράξεις, για τη διαφύλαξη του ίδιου έννομου αγαθού (της εξασφάλισης των δημοσίων εσόδων με θέσπιση ποινικών κυρώσεων), με διαφορετική υποκειμενική και αντικειμενική συγκρότηση, οι οποίες τελούν σε αληθινή συρροή μεταξύ τους. Το ενδεχόμενο μερικής ή ολικής ταύτισης κάποιων από τα στοιχεία της αντικειμενικής τους υπόστασης, δεν αναιρεί την ετερότητα και αυτοτέλεια της νομοτυπικής συγκρότησης και τη διακριτή ποινική κύρωση των αντιστοίχων εγκληματικών συμπεριφορών του υπαιτίου κι επομένως σχετική απόφαση που εκδίδεται για τη μία από τις παραπάνω αξιόποινες πράξεις δεν δημιουργεί δεδικασμένο για την άλλη (ΤριμΕφΠλημΑιγαίου 12/2018).

- Ωστόσο, αντίθετη, άποψη, εκφράστηκε από τις ΑΠ 446/2014 ΠοινΔικ 2014, ΑΠ 357/2013 ΠΧ ΞΔ.460, ΤριμΠλημΘεσ 5286/2015 ΠοινΔικ 2015/930, που είχαν αποφανθεί και προ της έναρξης ισχύος του άρθρου 469 του νέου Π.Κ. ότι πρόκειται για φαινομενική συρροή, αφού -σύμφωνα με την άποψη που είχαν υιοθετήσει- οι διατάξεις τόσο του άρθρου 25 Ν. 1882/1990 όσο και του άρθρου 18 Ν. 2523/1997 στοχεύουν στην προστασία του ίδιου εννόμου αγαθού (ήτοι τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου).

**ii) μετά την έναρξη ισχύος του άρθρου 469 του νέου ΠΚ (Ν. 4619/2019): φαινομενική συρροή**

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4619/2019 σχετικά με τη διάταξη του άρθρου 469 του εν λόγω νόμου: "Με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 469 του νέου Π.Κ. θεραπεύεται επίσης το άτοπο της διπλής αξιολόγησης αξιοποιώνων φορολογικών παραβάσεων και τα ποσά που αποτελούν το αποκομισθέν ή επιδιωχθέν προϊόν αυτών αποκλείονται από την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, αφού η μη καταβολή αυτών τυποποιείται ήδη ποινικά από το άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Το γεγονός δε ότι το Δημόσιο χρησιμοποιεί τη διαδικασία της ταμειακής βεβαιώσεως για να επιδιώξει την είσπραξη των ποσών που στερήθηκε ως συνέπεια του φορολογικού αδικήματος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθεί για τον εκ νέου κολασμό του αδικήματος αυτού, καθόσον τόσο η πράξη που προκάλεσε την οφειλή όσο και η ζημία του Δημοσίου παραμένουν οι αυτές. Η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος δεν θίγεται ως προς άλλες απαιτήσεις του Δημοσίου, για τις οποίες δεν υπάρχει αυτοτελής ποινική προστασία".

Συγκεκριμένα, βάσει του άρθρου 469 του νέου Π.Κ. δεν υπολογίζονται πλέον, για το αξιόποينو της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, τα χρέη που προέρχονται από

τα φορολογικά αδικήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του ν. 4174/2013, έτσι ώστε -σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση- να θεραπεύεται πλέον 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 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 8 του Ν. 4337/2015. Κατά συνέπεια, τα ποσά που 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 στα αδικήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, είναι 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), με 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 καταχώρηση στα λογιστικά αρχεία εικονικών (ολικά ή μερικά) δαπανών ή με την επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, από τη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό ή έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (που προβλεπόταν από το άρθρο 18 παρ. 1 του Ν. 2523/1997), του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών 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 (που προβλεπόταν από το άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 2523/1997) 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.λπ. (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. Ακόμη, η επιβληθείσα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 ετήσια επί του εισοδήματος φορολογική επιβάρυνση (τέλος επιτηδεύματος) συνιστά φόρο εισοδήματος και συνεπώς η αποφυγή πληρωμής του τέλους επιτηδεύματος τυποποιείται επίσης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ, οπότε δεν συμπεριλαμβάνεται στον πίνακα χρεών και δεν υπολογίζεται για τον προσδιορισμό του ποσού της πράξης της μη καταβολής χρεών στο Δημόσιο (ΑΠ 257/2020 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ

489/2020 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 655/2020 ΝΟΜΟΣ, 690/2020 ΝΟΜΟΣ). Αντίθετα, ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 του ν. 2523/1997 "πρόσθετος φόρος" για μη υποβολή δήλωσης ΦΠΑ δεν αποτελεί φόρο, αλλά έχει το χαρακτήρα διοικητικής κύρωσης και συνεπώς το ποσό αυτού του πρόσθετου φόρου δεν υπολογίζεται για το χαρακτηρισμό του εγκλήματος της φοροδιαφυγής δια της μη απόδοσης ΦΠΑ ως κακουργήματος ή πλημμελήματος, κι επομένως προσμετράται για τον υπολογισμό του ύψους των βεβαιωμένων χρεών (ΑΠ 742/2020 ΝΟΜΟΣ).

Στο σημείο αυτό αξίζει να γίνει μνεία της διχογνωμίας που προέκυψε σε σχέση με την ερμηνεία του άρθρου 469 του Π.Κ. και συγκεκριμένα σε σχέση με το εάν αποκλείονται από τον υπολογισμό του ποσού των χρεών (κι επομένως για τη συναγωγή του συμπεράσματος εάν το ποσό των χρεών υπερβαίνει το όριο του αξιοποίνου του άρθρου 25 του Ν. 1882/1990) όλα τα χρέη που προέρχονται από αδικήματα του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 ανεξαρτήτως ποσού ή μόνο τα χρέη που υπερβαίνουν το όριο του αξιοποίνου της φοροδιαφυγής κατ' άρθρο 66 του Ν. 4174/2013. Στον Άρειο Πάγο υποστηρίχθηκαν αμφότερες οι απόψεις: την πρώτη άποψη υιοθέτησαν ενδεικτικά οι ΑΠ 828/2020, 794/2020, 690/2020, 656/2020, 512/2020, 465/2020, 389/2020, 343/2020 και 257/2020, χωρίς όμως ειδική αιτιολογία για το «ανεξαρτήτως ποσού» των χρεών που αφαιρούνται από τον πίνακα χρεών του άρθρου 25 του Ν. 1882/1990, ενώ τη δεύτερη άποψη ακολούθησαν οι **ΑΠ 414/2020 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1652/2019 ΝΟΜΟΣ και η ΤριμπλημμΑθ 1141/2020 ΝΟΜΟΣ (και πλείστες άλλες αδημοσίευτες)**, σύμφωνα με τις οποίες *«Ως εκ τούτου, τα ποσά που αποτελούν το αποκομισθέν ή το επιδιωχθέν προϊόν των εν λόγω φορολογικών παραβάσεων (που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Ν. 4174/2013) αποκλείονται πλέον από την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος του άρθρου 25 του Νόμου 1882/1990, δεδομένου ότι η μη καταβολή αυτών τυποποιείται ήδη ποινικά από το άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ. Τ ...Πρέπει να επισημανθεί όμως ότι οι παραπάνω παραβάσεις (εννοεί αυτές που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Ν. 4174/2013) δεν στοιχειοθετούν ποινικά αδικήματα ανεξαρτήτως ποσού ή χρονικού διαστήματος»* και ακολούθως παραθέτει τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, σύμφωνα με τις οποίες φοροδιαφυγή είναι αξιόποινη μόνο όταν υπερβαίνει: στη φοροδιαφυγή στο Φ.Π.Α. το ποσό των 50.000 ευρώ ανά διαχειριστικό έτος και στη φοροδιαφυγή στο εισόδημα το ποσό των 100.000 ευρώ ανά διαχειριστικό έτος. Αυτή η δεύτερη άποψη κατά τη γνώμη μου εναρμονίζεται με το γράμμα του νόμου του άρθρου 469 του νέου Π.Κ., καθόσον σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 469 του Π.Κ. δεν υπολογίζονται στον πίνακα χρεών μόνο «χρέη από τα αδικήματα που **τυποποιούνται** στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ.» και τυποποιούνται ως αδικήματα μόνο οι πράξεις φοροδιαφυγής που υπερβαίνουν το όριο του αξιοποίνου. Περαιτέρω, η δεύτερη αυτή άποψη συμβαδίζει και με το πνεύμα του νόμου του άρθρου 469 του Π.Κ., όπως αυτό αποτυπώνεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου: *«Θεραπεύεται επίσης το άτοπο της διπλής αξιολόγησης*

αξιοποιώνων φορολογικών παραβάσεων και τα ποσά που αποτελούν το αποκομισθέν ή επιδιωχθέν προϊόν αυτών αποκλείονται από την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, αφού η μη καταβολή αυτών τυποποιείται ήδη ποινικά από το άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Το γεγονός δε ότι το Δημόσιο χρησιμοποιεί τη διαδικασία της ταμειακής βεβαιώσεως για να επιδιώξει την είσπραξη των ποσών που στερήθηκε ως συνέπεια του φορολογικού αδικήματος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθεί για τον **εκ νέου κολασμό** του αδικήματος αυτού, καθώς τόσο η πράξη που προκάλεσε την οφειλή όσο και η ζημία του Δημοσίου παραμένουν οι αυτές. Η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος δεν θίγεται ως προς άλλες απαιτήσεις του Δημοσίου, **για τις οποίες δεν υπάρχει αυτοτελής ποινική προστασία**». Δεν υπάρχει όμως αυτοτελής ποινική προστασία για τις απαιτήσεις του Δημοσίου από τις πράξεις φοροδιαφυγής ποσών που δεν υπερβαίνουν το όριο του αξιοποιήσιμου της φοροδιαφυγής, καθόσον υπό το πρίσμα της α' άποψης, οι πράξεις αυτές δεν τιμωρούνται ούτε άπαξ (ούτε ως φοροδιαφυγή ούτε ως μη καταβολή χρεών στο Δημόσιο), δηλαδή εν προκειμένω δεν αποφεύγεται το άτοπο της διπλής αξιολόγησης ή ο εκ νέου κολασμός, όπως επιδίωκε ο νομοθέτης, αλλά αποκλείεται οιαδήποτε ποινική αξιολόγηση της εν λόγω συμπεριφοράς. Δεν φαίνεται όμως να ήθελε αυτό ο νομοθέτης ούτε να έγραφε αυτό. Επομένως, η α' άποψη κατά τη γνώμη μου υπερακοντίζει το σκοπό του νομοθέτη, καθόσον εμφανίζει το αδίκημα της μη καταβολής χρεών στο δημόσιο με πολύ περιορισμένο πεδίο εφαρμογής (π.χ. στα έξοδα διοικητικής εκτέλεσης, στα πρόστιμα επιβολής διοικητικών κυρώσεων, στα τέλη κυκλοφορίας κλπ, που είναι χαμηλού ύψους και δεν υπερβαίνουν το ποσό των 100.000 ευρώ, στα χρέη από τελωνειακά αδικήματα). Ωστόσο, το άρθρο 469 του Π.Κ. θεσπίστηκε για να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 25 του Ν. 1882/1990 στα χρέη που δεν είναι αυτοτελώς αξιόποινα και όχι για να καταργήσει το αξιόποινο της πράξης της μη καταβολής χρεών στο Δημόσιο που τυποποιείται στο άρθρο 25 του Ν. 1882/1990.

*B. Εγκλήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66 Ν. 4174/2013 – Απάτη:*

- Κατ' αρχήν, υπάρχει φαινομενική συρροή (εφαρμόζεται η αρχή ειδικότητας) και οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής επικρατούν ως ειδικές, αποκλείοντας την εφαρμογή της γενικής διάταξης της απάτης, ακόμη και με τη συνδρομή του άρθρου 1 του Ν. 1608/1950, κι επομένως π.χ. η υποβολή στη Δ.Ο.Υ. εικονικών τιμολογίων, με σκοπό τη μείωση του φόρου εισοδήματος και την είσπραξη αχρεωστήτως Φ.Π.Α. συνιστά μόνο φοροδιαφυγή και όχι απάτη (ΟΛΑΠ 643/1988 ΠΧ ΛΗ/741, ΑΠ 272/2006 ΠΧ ΝΣΤ/817, ΑΠ 1284/1999 ΠΧ Ν/634).

- Ωστόσο, αν η ενέργεια του δράστη κατατείνει όχι μόνο στη φοροδιαφυγή του ιδίου, αλλά επιπλέον και σε άλλη παράνομη ωφέλεια του ιδίου (πέραν της μείωσης ή της αποφυγής της φορολογικής επιβάρυνσής του) ή τρίτου ή στην πρόκληση και άλλης



περαιτέρω ζημίας σε τρίτο ή στο Δημόσιο, τότε οι ειδικές διατάξεις περί αξιόποινης φοροδιαφυγής δεν εκτοπίζουν εξ ολοκλήρου τη διάταξη της απάτης και υπάρχει αληθινή συρροή μεταξύ φοροδιαφυγής και απάτης [ΟΛΑΠ 644/1988 ΠΧ ΛΗ/743 (περίπτωση κατά την οποία εισαγωγέας χρυσού, ο οποίος με την υποβολή ψευδών υπεύθυνων δηλώσεων και πλαστών τιμολογίων παραπλάνησε το Συμβούλιο Εξωτερικού Εμπορίου ότι ο χρυσός διατέθηκε σε βιοτέχνες και έλαβε άδεια νέας εισαγωγής, με αποτέλεσμα να ζημιωθεί το Δημόσιο τόσο το φόρο εισοδήματος όσο και την εξαγωγή συναλλάγματος), ΑΠ 1603/2009 ΝοΒ 2009/754, ΑΠ 426/2009 ΠρΛογ 2009/219, ΑΠ 1729/2008 ΕλλΔικ 2008/1580, ΑΠ 1070/2006 ΠΛογ 2006/941, ΕφΙωαν 96/2013 ΠΧ 2014/462 (περίπτωση κατά την οποία ο διαχειριστής και εκπρόσωπος Ο.Ε. αφενός αποδέχθηκε εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές, αφετέρου υπό την ως άνω ιδιότητα παρέστησε ψευδώς στα μέλη του περιφερειακού οργάνου ελέγχου επενδύσεων Ηπείρου ότι η ομόρρυθμη εταιρία του προέβη στην αγορά καινούριου μηχανολογικού εξοπλισμού προς το σκοπό της υλοποιούμενης επένδυσης, με αποτέλεσμα η εν λόγω επιτροπή να αποφανθεί ότι η επένδυση πραγματοποιήθηκε και να εγκρίνει την είσπραξη από την εταιρία του συνόλου της επιχορήγησης του Δημοσίου συνολικού ποσού 644.000 ευρώ κι επομένως ορθώς παραπέμφθηκε να δικάσθει για παράβαση του άρθρου 19 Ν. 2523/1997 σε αληθινή συρροή με απάτη εις βάρος του Δημοσίου σε συνδυασμό με το Ν. 1608/1950), ΠεντΕφΑθ 2572/2013 ΠοινΔικ 2015/12 (περίπτωση κατά την οποία με την προσκόμιση εικονικών τιμολογίων οι κατηγορούμενοι πέτυχαν να παραπλανήσουν τους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. ότι δήθεν έλαβε χώρα ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών με σκοπό την επιστροφή Φ.Π.Α. στην εταιρία που εκπροσωπούσαν, η οποία αποκόμισε παράνομο όφελος από την επιστροφή των ποσών του Φ.Π.Α. με ισόποση βλάβη του Δημοσίου: αληθινή συρροή του άρθρου 386 ΠΚ σε συνδυασμό με το Ν. 1608/1950 με το άρθρο 19 του Ν. 2523/1997), ΑΠ 358/1990 ΠΧ Μ.1095 (που δέχθηκε ότι τελέσθηκε πλαστογραφία σε βαθμό κακουργήματος με τη νόθευση τιμολογίων και εξοφλητικής απόδειξης του νοσοκομείου του εξωτερικού, όπου νοσηλεύθηκε, και στη συνέχεια προσκόμισή τους στο ΙΚΑ, προκειμένου να παραπλανήσει την αρμόδια υπηρεσία του ασφαλιστικού ταμείου ΙΚΑ ότι είχε πραγματοποιήσει μεγαλύτερη δαπάνη από την πραγματική και να εισπράξει το συνολικό ποσό, με περαιτέρω σκοπό να αποκομίσει παράνομο περιουσιακό όφελος - τη διαφορά).

*Γ. Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων – πλαστογραφία:*

- Κατ' αρχήν η συρροή είναι φαινομενική (αρχή ειδικότητας) και οι ειδικές διατάξεις της φοροδιαφυγής αποκλείουν την εφαρμογή των γενικών διατάξεων περί πλαστογραφίας (ΑΠ 2037/2010 ΠρΛογ 2011/69).

- Ωστόσο, υπάρχει αληθινή συρροή, όταν δεν στρέφονται κατά του Δημοσίου και τα δύο εγκλήματα, αλλά ο κατηγορούμενος με την πράξη της έκδοσης πλαστών/νόθευσης φορολογικών στοιχείων αποσκοπεί όχι μόνο στη βλάβη του Δημοσίου (ήτοι όχι μόνο στη φοροδιαφυγή), αλλά και στη βλάβη τρίτων ή στο παράνομο όφελος του ιδίου ή τρίτου ή στην πρόκληση και άλλης περαιτέρω ζημίας του Δημοσίου, τότε οι ειδικές διατάξεις της φοροδιαφυγής δεν εκτοπίζουν τις διατάξεις περί πλαστογραφίας (ΟΛΑΠ 283/1989 ΝοΒ 1989/778, ΑΠ 1318/2017 Τρ.Νομ.Πληρ. Δ.Σ.Α., ΑΠ 163/2016 ΝοΒ 2016/2093, ΑΠ 877/2015 ΠΧ ΞΣΤ.449, ΑΠ 2037/2010 ΠρΛογ 2011/69, ΑΠ 1284/2010 ΠΧ ΞΑ/440, ΑΠ 1603/2009 ΝοΒ 2010/754, ΑΠ 1070/2006 ΠΛογ 2006/941, ΑΠ 249/2006 ΝοΒ 2006/1147, ΑΠ 2180/2003 ΠΛογ 2003/2392, ΑΠ 1302/2003 ΠοινΔικ 2003/1202, ΑΠ 1744/2002 ΠΛογ 2002/2010, ΑΠ 1905/2000 ΠοινΔικ 2003/1303).

- Π.χ. 1: όταν φέρονται εκδότριες των πλαστών τιμολογίων υπαρκτές εταιρίες, οι οποίες βλάπτονται, αφού θα υποχρεωθούν να καταβάλουν φόρο, τον οποίο δεν οφείλουν, υπάρχει αληθινή συρροή πλαστογραφίας με έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων [ΑΠ 163/2016 ΝοΒ 2016/2093, ΑΠ 877/2015 ΠΧ ΞΣΤ/449, ΑΠ 484/2007 ΠΧ 2008/129 (όπου ο κατηγορούμενος, έχοντας στην κατοχή του λευκά - ασυμπλήρωτα, θεωρημένα, έντυπα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της μηνύτριας εταιρίας, συμπλήρωσε, εν αγνοία της τελευταίας, επτά από αυτά, και ειδικότερα ανέγραψε σ' αυτά αριθμούς και τους άνω χρόνους εκδόσεώς τους, τα στοιχεία της μηνύτριας εταιρίας ως δήθεν εκδότριας αυτών, τα στοιχεία της ιδικής του εταιρίας "... Ο.Ε.", τις φερόμενες ως παρασχεθείσες από τη μηνύτρια εταιρία στην δική του εταιρία υπηρεσίες, τις δήθεν αξίες τούτων, μετά των αναλογούντων ποσών ΦΠΑ, ακολούθως δε έθεσε, κάτω από την ένδειξη του εκδότη τη δήθεν υπογραφή του αρμοδίου δήθεν για την έκδοσή τους εκπροσώπου της μηνύτριας, ώστε τα εν λόγω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών να εμφανίζονται ως δήθεν εκδοθέντα από τη μηνύτρια, προκειμένου να παραπλανήσει με τη χρήση τους την αρμόδια φορολογική αρχή σχετικά με το ότι τα τιμολόγια αυτά είχαν εκδοθεί από τη μηνύτρια εταιρία. Στη συνέχεια, ο κατηγορούμενος έκανε χρήση αυτών, καταχωρώντας τα εν λόγω τιμολόγια στα λογιστικά του βιβλία. Η ανωτέρω συμπεριφορά του κατηγορουμένου, πέραν της φοροδιαφυγής της εταιρίας του που επιδίωκε, κατέτεινε και στη βλάβη της επιχειρήσεως της μηνύτριας, που θα ήταν υποχρεωμένη να αποδώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τα αναγραφόμενα στα τιμολόγια ποσά ΦΠΑ, αυξάνοντας συγχρόνως και το φορολογητέο εισόδημά της και για το λόγο αυτό καταδικάστηκε για πλαστογραφία με χρήση κατ' εξακολούθηση), ΑΠ 249/2006 ΝοΒ 2006/1147, ΑΠ 619/2003 ΠΛογ 2003/634, ΑΠ 1005/1996 ΠΧ ΜΖ.1293].

- Π.χ. 2: ΑΠ 797/2015 ΠοινΔικ 2016/807: περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων, με σκοπό να τα παραδώσουν στην εγκαλούσα, για να δικαιολογηθούν δαπάνες που υποτίθεται ότι πραγματοποιήθηκαν στην οικία της εγκαλούσας και για την

αγορά υλικών: αληθινή συρροή πλαστογραφίας μετά χρήσεως και έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων.

- Μάλιστα, κρίθηκε ότι δεν επήλθε παραβίαση του δεδικασμένου εκ του γεγονότος ότι ο αναιρεσείων αθωώθηκε για τη χρήση των πλαστών δελτίων αποστολής (ήτοι για παράβαση του άρθρου 216 παρ. 2 ΠΚ) και με άλλη απόφαση καταδικάστηκε για την αποδοχή των εικονικών τιμολογίων για τα οποία είχαν εκδοθεί τα ως άνω «πλαστά?» δελτία αποστολής (ΑΠ 1462/2006 ΠοινΔικ 2007/254).

#### *Δ. Έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων – λαθρεμπορία*

- Μεταξύ της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και λαθρεμπορίας, που τελείται με το ιδιαίτερο τέχνασμα της έκδοσης εικονικών τιμολογίων, υπάρχει αληθινή συρροή, διότι πλήττονται διαφορετικά έννομα αγαθά (ΑΠ 1370/2001 ΠΛογ 2001/1885).

- Ομοίως, αληθινή είναι η συρροή μεταξύ της λαθρεμπορίας και της μη καταβολής χρεών στο Δημόσιο (ΤρΕφΠειρ 1505, 1574/2016 ΠΧ ΞΖ/438). Το τελευταίο ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του νέου Π.Κ., στο άρθρο 469 του οποίου δεν συμπεριελήφθησαν και τα χρέη από τελωνειακά αδικήματα, τα οποία επομένως συνυπολογίζονται στον πίνακα χρεών.

#### *Ε. Φοροδιαφυγή – υπεξαίρεση*

Η φοροδιαφυγή διά της μη απόδοσης του Φ.Π.Α. τελεί σε φαινομενική συρροή με την πράξη της υπεξαίρεσης και επικρατεί ως ειδική έναντι της τελευταίας, εκτός αν υπάρχει περαιτέρω ζημία του Δημοσίου και αντίστοιχο όφελος του κατηγορουμένου (ΑΠ 9/2014 ΠοινΔικ 2014/1006, ΣυμβΕφΘεσ 758/2002 ΠΧ ΝΒ/932).

*ΣΤ. Εγκλήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Ν. 4174/2013 – Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες: εκ του νόμου αληθινή συρροή (εφόσον διαπιστωθεί ότι τελείται ξεχωριστό αδίκημα νομιμοποίησης) κατ' άρθρο 39 παρ. 1 περ. ε' του Ν. 4557/2018*

**Προσβαλλόμενο έννομο αγαθό από το αδίκημα της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες είναι η εσωτερική ασφάλεια και η ίδια η κοινωνία, η λειτουργία του χρηματοπιστωτικού συστήματος και η απονομή της δικαιοσύνης.** Η τέλεση του αδικήματος προϋποθέτει την ύπαρξη ενός χρονικά πρότερου εγκλήματος, κύριου ή βασικού, που ανήκει στην κατηγορία των εγκλημάτων που αναφέρονται περιοριστικά στο άρθρο 4 του νόμου 4557/2018 και από το οποίο προέρχεται η περιουσία που νομιμοποιείται. Τα δυο αυτά εγκλήματα συρρέουν μεταξύ τους με αληθινή πραγματική συρροή (ΑΠ 1185/2014 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1925/2010 ΝΟΜΟΣ,

1432,1433/2008 ΝΟΜΟΣ). Μάλιστα, άλλες αποφάσεις αναφέρουν ότι σκοπός της θέσπισης του εν λόγω εγκλήματος είναι η προστασία περισσοτέρων του ενός εννόμων αγαθών (ήτοι η προστασία της απονομής της δικαιοσύνης, του οικονομικού συστήματος και της εμπιστοσύνης των πολιτών σ' αυτό, του υγιούς ανταγωνισμού και της θωράκισης του χρηματοπιστωτικού συστήματος), κατά τον προσδιορισμό των οποίων πάντοτε λαμβάνεται υπόψη και το έννομο αγαθό που προστατεύεται με το έγκλημα, του οποίου το προϊόν νομιμοποιείται (ΑΠ 1166/2019 ΝΟΜΟΣ) και άλλες αποφάσεις αποφαίνονται ότι η νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες προσβάλλει το έννομο αγαθό της λειτουργίας της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα (ΣυμβΕφΘεσ 375/2006 ΠρΛογ 2006).

Επομένως, το αδίκημα της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες τελεί σε **αληθινή** πραγματική συρροή με το βασικό αδίκημα, ένα εκ των οποίων είναι και η φοροδιαφυγή, λόγω των διαφορετικών εννόμων αγαθών που προστατεύουν οι δύο διατάξεις (ΑΠ 1149/2017 ΠοινΔικ 2018/949, ΤρΕφΚακΑθ 644/2019 ΠοινΔικ 2019/855) [Τέτοια περίπτωση υπάρχει, βεβαίως μόνο όταν αυτουργός της νομιμοποίησης είναι το ίδιο πρόσωπο με τον αυτουργό του βασικού αδικήματος, περίπτωση για την οποία θα αναφερθούμε αμέσως παρακάτω]. Εξάλλου, σύμφωνα με τη νομολογία δεν μπορεί να γίνει λόγος ούτε για απορρόφηση του εγκλήματος της νομιμοποίησης (ως μη τιμωρητή ύστερη πράξη) από το βασικό αδίκημα, διότι η αρχή αυτή εφαρμόζεται μόνο στη περίπτωση κατά την οποία η ύστερη πράξη συνάπτεται σε ενότητα προς άλλη προηγούμενη και συνιστά απλώς εξασφάλιση ή χρησιμοποίηση του με την προηγούμενη πράξη κτηθέντος, χωρίς να προσβάλλονται άλλα έννομα αγαθά του ιδίου ή άλλου προσώπου ή της κοινωνικής ολότητας, διότι τότε μόνο η εφαρμογή της πρώτης προβλέψεως καλύπτει όλη την απαξία, αντικειμενική και υποκειμενική, της εγκληματικής δράσεως του υπαιτίου ούτε μπορεί να υποστηριχθεί ότι οι πράξεις της νομιμοποίησης αποτελούν μη τιμωρητές ύστερες πράξεις του βασικού αδικήματος, όταν μάλιστα αυτές τιμωρούνται σε βαθμό κακουργήματος, ενώ πολλά βασικά εγκλήματα τιμωρούνται σε βαθμό πλημμελήματος (ΑΠ 54/2017 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1550/2016 ΠΧ ΞΗ.140, ΑΠ 454/2016 ΞΖ.135, ΑΠ 235/2013 ΠΧ ΞΔ.209).

Περαιτέρω, θα πρέπει να σημειωθεί ότι ήδη με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν. 3424/2005 (με το οποίο αντικαταστάθηκε η διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του Ν. 2331/1995) είχε καθορισθεί ότι η πράξη του "αυτοξεπλύματος" είναι τιμωρητή και ο αυτουργός του βασικού αδικήματος τιμωρείται και για την τέλεση νομιμοποίησης εσόδων που επιχειρεί στη συνέχεια, με την προϋπόθεση αφενός μεν αυτή η πράξη του "αυτοξεπλύματος" να είναι διακριτή από την κύρια πράξη του βασικού και αφετέρου να εντασσόταν στο συνολικό σχεδιασμό του δράστη, απαιτώντας να συντρέχει και ένα επιπλέον αντικειμενικό στοιχείο, ήτοι μια δεδομένη και εκδηλωμένη εμπειρικά συμπεριφορά που αναδεικνύει τα δύο εγκλήματα ως προσχεδιασμένα και ενταγμένα σ' ένα γενικότερο

εγκληματικό σχεδιασμό [Π. Τσιρίδη, Ο Νέος Νόμος για το Ξέπλυμα Χρήματος, έκδ. 2009, σελ. 68 επ.]. Ήδη στο Ν. 3691/2008, στο στοιχ. ε' της παρ. 1 του άρ. 45, περιλήφθηκε διάταξη η οποία ορίζει ρητά ότι η ποινική ευθύνη ως αυτουργού, ηθικού αυτουργού ή άμεσου συνέργου για βασικό αδίκημα δεν αποκλείει την τιμωρία του υπαιτίου του βασικού αδικήματος και για πράξεις των στοιχ. α', β' και γ' της παραγράφου αυτής, ήτοι και για ξέπλυμα χρήματος, όπως αυτό στοιχειοθετείται στα ανωτέρω στοιχεία, με την προϋπόθεση η τέλεση του ξεπλύματος χρήματος να έγινε με πράξεις διακριτές από αυτές της τέλεσης του βασικού αδικήματος από τον υπαίτιο του βασικού αδικήματος. Όμοια ρύθμιση περιλαμβάνει και ο νέος Ν. 4557/2018 στη διάταξη του άρθρου 39 παρ. 1 περ. ε, σύμφωνα με την οποία «Η ποινική ευθύνη για το βασικό αδίκημα δεν αποκλείει την τιμωρία των υπαιτίων, αυτουργού και συμμετόχων για τις πράξεις των περ. α', β' και γ', εφόσον τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης των πράξεων νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες είναι διαφορετικά από εκείνα του βασικού αδικήματος». Τέτοια, όμως, διακριτή πράξη δεν αποτελεί απλώς η απόκτηση, κατοχή ή χρήση περιουσίας που προήλθε από την προηγούμενη πράξη του βασικού εγκλήματος, χωρίς επιπλέον υλική ενέργεια. Έτσι, οι πράξεις οι οποίες αποτελούν τμήμα ή συνιστούν την ουσιαστική αποπεράτωση της προηγούμενης εγκληματικής δραστηριότητας δεν είναι και δεν μπορούν να εννοούνται ως αυτοτελείς πράξεις νομιμοποίησης (ΣυμβΕφΠατρ 223/2017 Αρμ2017/824). Επομένως, απλώς και μόνο η μη απόδοση Φ.Π.Α. και λοιπών φόρων από τον κατηγορούμενο δεν συνιστά γι' αυτόν πράξη αυτοξεπλύματος, ήτοι νομιμοποίησης εσόδων που προήλθαν από την προηγούμενη εγκληματική δραστηριότητα του ιδίου, καθόσον δεν προέκυψε ότι ο κατηγορούμενος προέβη σε περαιτέρω διακριτή υλική ενέργεια πέραν εκείνων που αποτελούν στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης του βασικού αδικήματος που ο ίδιος διέπραξε και ουσιαστικής αποπεράτωσης αυτών. Άλλωστε, με την παρ. 2 του άρθρου 45 του Ν. 3691/2008 οριζόταν ρητά ότι «η άσκηση ποινικής δίωξης και η καταδίκη για νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες δεν προϋποθέτει ποινική δίωξη ή καταδίκη του υπαιτίου για το βασικό αδίκημα», διαχωρίζοντας και ανεξαρτητοποιώντας την άσκηση της ποινικής δίωξης και της καταδίκης για ξέπλυμα χρήματος από την δίωξη ή την καταδίκη για το βασικό αδίκημα, διάταξη που επαναλήφθηκε και στο άρθρο 39 παρ. 2 του Ν. 4557/2018 (ΣυμβΠλημΑθ 2694/2017 ΠΧ 2017/749).

Επιπροσθέτως, θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα αδικήματα της φοροδιαφυγής προστέθηκαν ρητώς στα βασικά αδικήματα της νομιμοποίησης με το άρθρο 77 Ν. 3842/2010. Ωστόσο, και υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς, το αδίκημα της φοροδιαφυγής εντασσόταν στα βασικά αδικήματα της νομιμοποίησης υπό το μανδύα της γενικής κατηγορίας βασικών αδικημάτων που προβλέπεται στο άρθρο 1 περ. α υποπερ. ii του Ν. 2331/1995 (όπως αντικ. με άρθρο 2 παρ. 1 Ν. 3424/2005) ήτοι ως

«αξιόποινη πράξη που τιμωρείται με ποινή στερητική της ελευθερίας, της οποίας το ελάχιστον όριο είναι άνω των έξι μηνών και από την τέλεσή της προέκυψε περιουσία τουλάχιστον 15.000 ευρώ» (ΑΠ 41/2018 ΝοΒ 2019/101, ΑΠ 1278/2016 ΠοινΔικ 2017/950).

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειωθεί ότι για την πληρότητα της αιτιολογίας της απόφασης περί νομιμοποίησης εσόδων από πράξη φοροδιαφυγής απαιτείται να εξειδικεύονται πλήρως οι πράξεις με τις οποίες ο κατηγορούμενος απέκρυψε την αλήθεια όσον αφορά στην προέλευση της περιουσίας που προέκυψε από την πράξη της φοροδιαφυγής (ήτοι το χρηματικό ποσό που εξοικονόμησε από τη μη απόδοση φόρου), π.χ. θα πρέπει να αναφέρονται οι πράξεις με τις οποίες ο κατηγορούμενος ανέμειξε το εξοικονομηθέν από τη φοροδιαφυγή ποσό με άλλα νομίμως κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, προκειμένου να προσδώσει νομιμοφάνεια στο πρώτο (ΑΠ 1278/2016 ΝοΒ 2017/1149, ΣυμβΠλημΑθ 3208/2016 ΠΧ ΞΖ.224).

Επιπροσθέτως, αξίζει να σημειωθεί ότι θα πρέπει πάντα ο χρόνος τέλεσης της νομιμοποίησης να είναι μεταγενέστερος του χρόνου τέλεσης του βασικού αδικήματος της φοροδιαφυγής (ΣυμβΠλημΘεσ 913/2017 ΠοινΔικ 2018/1293).

Ένα ακόμη ζήτημα στο οποίο προέκυψε διχογνωμία στη νομολογία είναι εάν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο νομιμοποίησης η εξοικονόμηση της δαπάνης του δράστη της φοροδιαφυγής, ήτοι το όφελος που ισούται με το ποσό του φόρου που απέφυγε να καταβάλει. Αρνητική απάντηση αποφάνθηκαν ότι προσήκει στην εν λόγω ερώτηση οι ΣυμβΠλημΛαρ 48/2018 ΠοινΔικ 2018/529, ΣυμβΠλημΓρ 7/2017 ΠΧ ΞΗ.228, ΣυμβΠλημΑθ 112/2016 ΠΧ ΞΖ/71, ΑναφΑρχ ΕισΠρΑθ της 20.03.2018 ΠοινΔικ 2019/239, σύμφωνα με τις οποίες περιουσία προερχόμενη από το βασικό αδίκημα της φοροδιαφυγής μπορεί να υπάρξει μόνο επί αυξήσεως του ενεργητικού της περιουσίας του δράστη, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της παράνομης λήψης επιστροφής Φ.Π.Α. με παραπλάνηση της φορολογικής αρχής και στην περίπτωση της έκδοσης εικονικών/πλαστών τιμολογίων, όταν ο δράστης λαμβάνει αμοιβή για την έκδοσή τους από τον ωφελούμενο, όπου αντικείμενο της νομιμοποίησης είναι η αμοιβή του δράστη (ΣυμβΠλημΛαρ 48/2018 ΠοινΔικ 2018/529, ΣυμβΠλημΑθ 112/2016 ΠΧ ΞΖ.71). Αντίθετα, οι ΑΠ 1278/2016 ΝοΒ 2017/1149, ΑΠ 448/2014 ΠΧ ΞΣΤ/302, ΣυμβΠλημΑθ 3208/2016 ΠΧ ΞΖ.224 και ΣυμβΠλημΑθ 592/2019 ΠοινΔικ 2019/977 έκριναν ότι μπορεί να στοιχειοθετηθεί νομιμοποίηση εσόδων προερχομένων από το αδίκημα της απόκρυψης εισοδημάτων και της υποβολής ανακριβούς φορολογικής δήλωσης, ήτοι και μόνο με την αποτροπή της μείωσης της περιουσίας του δράστη.

- Στη θεωρία υποστηρίζεται η άποψη ότι προστατευόμενο από τις διατάξεις του Ν. 4557/2018 αγαθό είναι η προστασία της απονομής της δικαιοσύνης ως ειδικότερη έκφανση εφαρμογής πολιτειακής εξουσίας (Γ. Δημήτραινα Γ., «Ο δράστης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες», σε Παύλου/Δημήτραινα,

«Η νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες στη διαχρονική της διάσταση», εκδ. Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, 2009) ή η προστασία του δημοσίου συμφέροντος (Α. Διονυσοπούλου Α., «Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα και αποδοχή προϊόντων εγκλήματος, μια συμβολή στο ζήτημα του προστατευόμενου εννόμου αγαθού του άρ. 2 παρ. 1 Ν. 2331/1995», ΠοινΧρ ΜΘ /991. Επιπροσθέτως, στη θεωρία έχει υποστηριχθεί και η άποψη ότι το αδίκημα της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες δεν πλήττει οιοδήποτε έννομο αγαθό (Θεμ. Σοφός, «Ενοχή χωρίς αγαθό», Εκδ. Σάκκουλας Π. Ν., 2011).

*Z. Χρέη στο δημόσιο - Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες: εκ του νόμου αληθινή συρροή* (εφόσον διαπιστωθεί ότι τελείται ξεχωριστό αδίκημα νομιμοποίησης) κατ' άρθρο 39 παρ. 1 ε' του Ν. 4557/2018 (ΑΠ 41/2018 ΝΟΜΟΣ).

Το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, που προβλέπεται στο άρθρο 25 του Νόμου 1882/1990, εντάσσεται στα βασικά αδικήματα, στα οποία αναφέρεται ο Νόμος 3691/2008, ανεξαρτήτως του χρόνου τελέσεώς του, ήτοι, πριν ή μετά την εφαρμογή του άρθρου 68 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (το οποίο αναριθμήθηκε σε άρθρο 74 δυνάμει του άρθρου 8 του Ν. 4337/2015), δυνάμει του οποίου εντάχθηκε ρητώς στα βασικά αδικήματα του Νόμου 3691/2008 και το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο (άρθρο 25 του Νόμου 1882/1990), αφού το τελευταίο, ως αποφέρον περιουσιακό όφελος στο δράστη και ως τιμωρούμενο μέχρι την 26-7-2013 (έναρξη ισχύος του άρθρου 68 παρ. 1 του Νόμου 4174/2013) με ποινή φυλάκισης έξι τουλάχιστον μηνών (εφόσον το συνολικό χρέος υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ, εντάσσεται στην εξ υπαρχής προβλεφθείσα διάταξη των βασικών αδικημάτων του άνω νόμου (ήδη περίπτωση κ' του άρθρου 3 του Ν. 3691/2008) (ΑΠ 41/2018 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1278/2016 ΝΟΜΟΣ).

Ωστόσο, όπως και στην προηγούμενη ενότητα, κι εδώ απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή στα ακόλουθα σημεία: α) στην αιτιολογία της απόφασης περί νομιμοποίησης εσόδων από μη καταβολή χρεών το Δημόσιο διά της κατοχής και της κατάθεσης του οφειλόμενου ποσού από χρέη σε τραπεζικούς λογαριασμούς του κατηγορουμένου, καθόσον για την πληρότητα της αιτιολογίας στην απόφαση θα πρέπει να αναφέρονται τα έτερα περιουσιακά στοιχεία με τα οποία ο κατηγορούμενος ανέμειξε το ποσό που όφειλε στο Δημόσιο και οι οικονομικές δραστηριότητες για τις οποίες το χρησιμοποίησε, προκειμένου να προσδώσει νομιμοφάνεια, χωρίς να επαρκεί η αόριστη αναφορά περί καταθέσεώς του σε τραπεζικούς λογαριασμούς (ΑΠ 548/2018 ΝοΒ 2019/577, ΑΠ 41/2018 ΝοΒ 2019/101) και β) στο χρόνο τέλεσης: ο χρόνος τέλεσης της νομιμοποίησης πρέπει να είναι μεταγενέστερος του χρόνου τέλεσης του βασικού αδικήματος της μη καταβολής χρεών στο Δημόσιο (Αναφ.ΕισΠΛΑθ της 23.03.2017 Αρμ 2017/1024).