

ΕΙΣΗΓΗΣΗ

« Σκέψεις, προβληματισμοί και πρακτικά ζητήματα εφαρμογής της διάταξης του αρθ. 469 των μεταβατικών διατάξεων του Νέου Ποινικού Κώδικα»

ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΙΚΑΣΤΩΝ- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 25-09-2020

Ι. Σύνοψη παρουσίαση του ζητήματος της «φορο-υπερημερίας»

Τα εγκλήματα φοροδιαφυγής θεωρούνται ότι πλήττουν το γενικότερο έννομο αγαθό της περιουσίας του Ελληνικού Δημοσίου, με την έννοια μιας ιδιότυπης φορολογικής «απάτης», προκειμένου να υποδηλωθεί η άμεση σχέση των αδικημάτων αυτών με τα αδικήματα του Ποινικού Κώδικα. Ωστόσο η φορολογική διαδικασία αποτελεί μία σύνθετη διαδικασία και συνεπώς η έκνομη εκ μέρους των φορολογουμένων δραστηριότητα κατευθύνεται συνήθως σε δύο κατά βάση, επί μέρους πράξεις και δη : α) Στις πράξεις που έχουν στόχο να πλήξουν αυτήν την ίδια την υπόσταση γεγεννημένης φορολογικής αξίωσης όπως αυτή προσδιορίζεται από τη φορολογική αρχή στα πλαίσια της φορολογικής διαδικασίας, όπου δύνανται να ενταχθούν εκεί οι πράξεις της ψευδούς δήλωσης φόρου εισοδήματος ή μη υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. και β) στις πράξεις που έχουν στόχο να πλήξουν μόνο την έγκαιρη και ολοσχερή ικανοποίηση βεβαιωμένης φορολογικής αξίωσης, δηλαδή την έγκαιρη και ολοσχερή ενσωμάτωση φορολογικού εσόδου , όπως αυτό βεβαιώθηκε, στην περιουσία του Δημοσίου .Είναι προφανές , ότι ο βαθμός επικινδυνότητας των δύο ανωτέρω αναφερόμενων μορφών προσβολής διαφέρει και ειδικότερα η πρώτη μορφή προσβολής ενέχει μεγαλύτερο βαθμό επικινδυνότητας , καθόσον δρομολογεί τον κίνδυνο μιας μόνιμης πλάνης ή άγνοιας των φορολογικών αρχών είτε ως προς την ύπαρξη είτε ως προς το αληθές ύψος της φορολογικής οφειλής, που δύνανται να εξουδετερώσει τον κρατικό μηχανισμό διοικητικής εκτέλεσης , ενώ αντίθετα στη δεύτερη περίπτωση όπου οι πράξεις λαμβάνουν χώρα κατά το τελευταίο στάδιο της φορολογικής διαδικασίας , ο κίνδυνος προσβολής του εννόμου αγαθού της περιουσίας του Ελληνικού Δημοσίου είναι μικρότερος και τούτο διότι οι φορολογικές αρχές γνωρίζουν πλέον το ύψος της οφειλής και συνεπώς δύνανται να ενεργοποιήσουν το μηχανισμό της διοικητικής εκτέλεσης προς είσπραξη των δημοσίων εσόδων. Η ανωτέρω διαφοροποίηση ως προς το βαθμό προσβολής του εννόμου αγαθού της Δημόσιας Περιουσίας οδηγεί αναπόφευκτα σε μία περαιτέρω εξειδίκευση του εν λόγω εννόμου αγαθού . Έτσι με την πρώτη κατηγορία πράξεων προσβάλλεται ο καθ' εαυτός πυρήνας των Δημοσίων Εσόδων, υπό την έννοια ότι παρεμποδίζεται η σύσταση ορθών τίτλων βεβαίωσης και είσπραξης των φορολογικών εσόδων καθισταμένης ούτως επισφαλούς της τελικής ικανοποίησης της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, ενώ στη δεύτερη περίπτωση ο πυρήνας της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου παραμένει ανέπαφος, παρεμποδίζεται ωστόσο είτε με τη μορφή απόκρυψης περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια της διοικητικής εκτέλεσης είτε με την παράλειψη οφειλόμενης ενέργειας ήτοι της παράλειψης (γνήσιο έγκλημα παράλειψης κατ' άρθρο 15 ΠΚ) της νομικής υποχρέωσης πληρωμής της βεβαιωμένης φορολογικής οφειλής. Στην τελευταία αυτή περίπτωση ο πυρήνας της οικονομικής υπόστασης της φορολογικής υποχρέωσης δε θίγεται, υπό την έννοια ότι η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου φυσικού ή νομικού προσώπου έχει επαρκώς προσδιοριστεί εμποδίζεται όμως ή ολοσχερώς αναιρείται η ενσωμάτωση του φορολογικού εσόδου στη Δημόσια Περιουσία. Αυτή η παρεμπόδιση είτε με τη μορφή της καθυστέρησης καταβολής του αναλογούντος φόρου είτε με τη μορφή της ματαίωσης ικανοποίησης της βεβαιωμένης φορολογικής αξίωσης, αποδόθηκε με τον τεχνικό όρο « φορο-υπερημερία». Ωστόσο από την ανωτέρω εννοιολογική προσέγγιση της «φορο-υπερημερίας» ,καθίσταται αμφισβητήσιμη ως προς την εγκληματοπολιτική της νομιμοποίηση, η

ποινικοποίηση της μη καταβολής ταμειακά βεβαιωμένων χρεών προς το Δημόσιο που έλαβε χώρα με το Ν. 1882/1990. Τούτο δε διότι στον ως άνω νόμο για τη θεμελίωση του «φορολογικού αδικού» απαιτείται μόνο το πραγματικό γεγονός της γνήσιας υπερημερίας οφειλέτη χωρίς να τίθενται επιπλέον προϋποθέσεις για τη θεμελίωση του αξιοποιίνου, ως θα ήταν λόγου χάρη, πράξεις καταδολίευσης του Δημοσίου από τον υπερήμερο οφειλέτη. Είναι βέβαια αληθές ότι η μη πληρωμή ταμειακά βεβαιωμένης φορολογικής οφειλής προσβάλλει το έννομο αγαθό της Δημόσιας Περιουσίας ως αυτή ανωτέρω εξειδικεύθηκε. Τίθεται ωστόσο ο προβληματισμός, με δεδομένο, ότι το Δημόσιο δε στερείται ολοσχερώς των Εσόδων του, αφού δύναται να διεκδικήσει αυτά μέσω της Διοικητικής Εκτέλεσης καθώς και με την πρόβλεψη αποζημιωτικών διοικητικών κυρώσεων, εάν η επιβολή μέσω του ανωτέρω νόμου και ποινικών κυρώσεων, χωρίς τη συνδρομή πρόσθετων στοιχείων, που να προσδίδουν αυξημένη απαξία στη συμπεριφορά είναι δικαιολογικά ορθή (Σχετικές σκέψεις και προβληματισμοί σε Παπακυριάκου «Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο 2005» σελ. 199-205)

II. Προϊσχύσαν καθεστώς της θεσπίσεως του αρθ. 469 των μεταβατικών διατάξεων του Νέου Ποινικού Κώδικα

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω η προσβολή του εννόμου αγαθού της Δημόσιας Περιουσίας, υπό την ειδικότερη μορφή των Δημοσίων Εσόδων τυποποιήθηκε σε δύο διαφορετικές μορφές ποινικής αντιμετώπισης ήτοι στα αδικήματα φοροδιαφυγής, που συμπεριελήφθησαν παλαιότερα στο Ν. 2523/1997 (αρθ. 17,18,19,20 και 21) και αργότερα, μετά την κατάργηση των άρθρων 17 έως 21 του Ν. 2523/1997 με το άρθρο 71 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ως το αρθ. 71 συμπεριλήφθηκε στο Δώδεκατο Κεφάλαιο του ως άνω Νόμου που προστέθηκε με το αρθ. 8 του Ν. 4337/2015 και νυν περιλαμβάνονται στο αρθ. 66 του Ν. 4174/2013 και στα αδικήματα της «φορο-υπερημερίας» που τυποποιήθηκαν στις διατάξεις του αρθ. 25 του Ν. 1882/1990, ως αυτές ισχύουν κατόπιν διαδοχικών τροποποιήσεων του ως άνω Νόμου. Ωστόσο ενώ αρχικώς οι δύο μορφές προσβολής του εννόμου αγαθού αρχικώς αντιμετώπιζονταν ως δύο ξεχωριστά αδικήματα από ένα σημείο και μετά παρατηρήθηκε στη νομολογία των δικαστηρίων μας μία «θραύση» στην ανωτέρω πρακτική με αποτέλεσμα να τίθενται ευρύτερα ζητήματα ως προς τη νομική αντιμετώπιση των δύο αυτών νομοθετημάτων (Ν. 2523/1997 και μετέπειτα αρθ. 66 Ν. 4174/2013 και Ν. 1882/1990) και δη ως προς τη μεταξύ τους σχέση. Αφορμή έδωσαν, οι πολύ συνηθισμένες στην πράξη περιπτώσεις, όπου ένα χρέος που είχε καταλογιστεί στον υπόχρεο λόγω τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής, ήτοι φορολογικής ύλης που είχε αποκρυβεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, ταυτόχρονα βεβαιωνόταν στους αντίστοιχους καταλόγους των κατά τόπους αρμοδίων φορολογικών υπηρεσιών και ως ανείσπρακτο έσοδο, με αποτέλεσμα ο φορολογούμενος διά της αυτής πράξεως, ήτοι της απόκρυψης φορολογητέας ύλης να τελεί και τα δύο αδικήματα που τυποποιούνταν στους ανωτέρω νόμους, ήτοι και το αδίκημα της φοροδιαφυγής και το αδίκημα της «φορο-υπερημερίας». Το γεγονός αυτό δημιούργησε τον προβληματισμό κατά πόσο ήταν ορθό να ποινικοποιείται η αυτή συμπεριφορά του υπαιτίου. Αποτέλεσμα του προβληματισμού αυτού ήταν η τάση που δημιουργήθηκε σε μερίδα της νομολογίας ως προς την αντιμετώπιση του ζητήματος αυτού. Ειδικότερα υποστηρίχθηκε νομολογιακά ότι οι δύο παραβάσεις προβλέπονται από τις ίδιες διατάξεις του Ν.2523/1997, που αντικατέστησε τον Ν.1882/1990, συγκροτούνται από τα ίδια ακριβώς πραγματικά, τα οποία τελούν σε αδιάσπαστη ενότητα τύπου, χρόνου, τρόπου τέλεσης και υλικού αντικειμένου, τυποποιούνται με τον ίδιο τρόπο, όχι μόνο ως προς την αντικειμενική, αλλά και ως προς την υποκειμενική τους υπόσταση, αφού για την τεκμηρίωση και των δύο απαιτείται η συνδρομή του υποκειμενικού στοιχείου του δόλου, φέρουν τον ίδιο νομικό χαρακτηρισμό (φοροδιαφυγή) και αφορούν την προστασία του ίδιου έννομου αγαθού (διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου και ότι αφορά τη μη απώλεια εσόδων από φόρους κτλ δικαιώματα). Διαφέρουν μόνο ως προς το είδος και το ύψος της ποινής, διαφοροποίηση η οποία δεν αναιρεί την ταυτότητα των παραβάσεων, ως προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 57 του Κ.Π.Δ. Στην έννοια

λοιπόν της φοροδιαφυγής που θεσπίζεται με το άρθρο 25 παρ. 1 του Ν.1882/1990, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 23 παρ. 1 του Ν.2523/1997, περιλαμβάνεται και η μη απόδοση του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας, ως ειδικότερη μορφή φοροδιαφυγής» (σχετ. οι ΑΠ 446/2014, ΑΠ 357/2013, ΕφΑθ 60/2018, ΕφΑθ 1600/2018 Α΄ ΔΗΜ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ). Παρατηρείται δηλαδή ότι κατά τις ανωτέρω αναφερόμενες σκέψεις , ως αυτές αποτυπώθηκαν σε αποφάσεις Δικαστηρίων μας, μεταξύ των αδικημάτων της φοροδιαφυγής και της φορο-υπερμερίας υφίσταται δεδικασμένο υπό την έννοια του αρθ. 57 ΚΠΔ (ή άλλως εκκρεμοδικίας) αφού πρόκειται περί ταυτότητας νομικού και πραγματικού γεγονότος , χωρίς το είδος και το ύψος της ποινής να παραλλάσσουν το ως άνω νομικό πόρισμα. Ωστόσο επί της νομολογιακής αυτής τάσης υπήρξε άμεσος αντίλογος από έτερες αποφάσεις Δικαστηρίων μας που αμφισβήτησαν τη νομική θέση περί υπάρξεως δεδικασμένου. Ειδικότερα υποστηρίχθηκε ότι για την ύπαρξη δεδικασμένου απαιτείται α) αμετάκλητη απόφαση (ή Βούλευμα), που αποφαινεται για τη βασιμότητα ή μη της κατηγορίας ή παύει οριστικά την ποινική δίωξη για μια αξιόποινη πράξη ή την κηρύσσει απαράδεκτη (τυπικό δεδικασμένο), β) ταυτότητα προσώπου και γ) ταυτότητα πράξεως, ως ιστορικού γεγονότος στο σύνολό του (σε σχέση με χρόνο, τόπο, τρόπο και λοιπές ιστορικές περιστάσεις τελέσεώς της) και ανεξάρτητα από τον νομικό χαρακτηρισμό της, που περιλαμβάνει, τόσο την πράξη του δράστη (ενέργεια ή παράλειψη), όσο και το αξιόποινο αποτέλεσμα που προκλήθηκε από αυτή. Ως πράξη νοείται το ιστορικό γεγονός, δηλαδή η υλική πράξη και πνευματική κίνηση, με όλα τα αποτελέσματα στον εξωτερικό κόσμο, καθ' όλη τη διαδρομή και καθ' όλες τις πραγματικές και νομικές όψεις της, τις οποίες ο δικαστής έχει δικαίωμα να ερευνήσει και να αξιολογήσει αυτεπάγγελτα. Ταυτότητα, δηλαδή, της πράξεως υπάρχει όταν η νέα κατηγορία συγκροτείται εξ αντικειμένου από τα ίδια πραγματικά περιστατικά, από τα οποία απαρτίζεται κατά τα ουσιώδη αντικειμενικά στοιχεία της και η προηγούμενη κατηγορία. Ενόψει αυτών, το δεδικασμένο εξαντλείται, όχι στην ταυτότητα του εγκλήματος, αλλά στην ταυτότητα της αξιόποινης πράξεως για την οποία ασκήθηκε η ποινική δίωξη και δεν εμποδίζει νέα δίωξη για άλλη αξιόποινη πράξη, που δεν κρίθηκε, έστω και αν στα στοιχεία της πράξεως αυτής περιλαμβάνεται και εκείνο που επίσης απετέλεσε στοιχείο του εγκλήματος, το οποίο έχει κριθεί. Δεν υφίσταται ταυτότητα πράξεως και ως εκ τούτου δεδικασμένο, οσάκις τα περισσότερα αποτελέσματα μιας φυσικής πράξεως έχουν αυτοτελή υλική υπόσταση και αποτελούν εξωτερικά καθένα ίδιο έγκλημα, το οποίο δεν τέθηκε υπό την κρίση του Δικαστηρίου. Ειδικώς επί αληθούς κατ' ιδέα συρροής, η οποία υφίσταται, όταν με την αυτή ενέργεια ή παράλειψη του δράστη τελούνται περισσότερα εγκλήματα (άρθ. 94 παρ. 2 ΠΚ), το δεδικασμένο εξαντλείται στην αξιόποινη πράξη, για την οποία ασκήθηκε η ποινική δίωξη και δεν κωλύει νέα δίωξη για την άλλη αξιόποινη πράξη, που συρρέει με την πρώτη κατ' ιδέα και που δεν κρίθηκε, έστω και αν ένα από τα περισσότερα στοιχεία της τελευταίας πράξεως αποτέλεσε συγχρόνως στοιχείο του ήδη κριθέντος εγκλήματος. Περαιτέρω στοιχεία της αντικειμενικής υποστάσεως του αδικήματος που τυποποιείται στο αρθ. 25 Ν. 1882/1990 είναι : 1) 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, 2) η παρέλευση τετραμήνου από το χρόνο που αυτά έπρεπε να καταβληθούν και 3) το συνολικό άθροισμα των χρεών αυτών, με κάθε είδους τόκους και προσαυξήσεις, κατά το χρόνο συντάξεως του οικείου πίνακα χρεών να υπερβαίνει το οριζόμενο από το Νόμο χρηματικό ποσό με τις εκάστοτε προβλεπόμενες διακρίσεις και κλιμακώσεις. Με τη διάταξη αυτή θεσπίζεται η ποινική ευθύνη από τη μη καταβολή προς το Δημόσιο χρεών, που είναι βεβαιωμένα στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ) και η ποινική μεταχείριση διαφοροποιείται από το αδίκημα της φοροδιαφυγής, ως προς το χρονικό σημείο ενάρξεως της ποινικής ευθύνης του υπαιτίου αλλά και ως προς το ύψος του μεγέθους του χρέους. Για την πλήρωση δε της υποκειμενικής υποστάσεως του εν λόγω εγκλήματος αρκεί κοινός δόλος (πρόθεση) με την έννοια του άρθρου 27 παρ. 1 ΠΚ, ο οποίος πρέπει να καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υποστάσεως του εγκλήματος, αφού δεν καθορίζεται στην οικεία διάταξη άλλη μορφή υπαιτιότητας (δηλαδή δεν απαιτείται άμεσος ή υπερχειλής δόλος), ενώ για τη συγκρότηση της υποκειμενικής υποστάσεως του προαναφερθέντος εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται, κατά τα άνω, υπερχειλής δόλος. Από την αντιπαραβολή των παραπάνω διατάξεων των άρθρων 18 παρ. 1 του Ν. 1523/1997 και 25 παρ. 1 του

N.1882/1990, προκύπτει ότι, τόσο κατά την αντικειμενική, όσο και κατά την υποκειμενική τους υπόσταση, τα θεσπιζόμενα με αυτές εγκλήματα αποσκοπούν στον ποινικό κολασμό διαφορετικών εγκληματικών συμπεριφορών και, συνεπώς, μεταξύ αυτών δεν υπάρχει ταυτότητα πράξεως αλλά αληθής συρροή. Ειδικότερα, μεταξύ των ανωτέρω διατάξεων δεν υπάρχει σχέση ειδικής προς γενική ούτε σχέση κυρίας προς επικουρική. Αντίθετα, με τις διατάξεις αυτές προβλέπονται και τυποποιούνται δύο ανεξάρτητες μεταξύ τους και αυτοτελώς κολάσιμες αξιόποινες πράξεις για τη διαφύλαξη του ίδιου έννομου αγαθού (της εξασφάλισης δημόσιων εσόδων με θέσπιση ποινικών κυρώσεων) με διαφορετική, όπως προαναφέρθηκε, υποκειμενική και αντικειμενική συγκρότηση η καθεμιά από αυτές, οι οποίες τελούν σε αληθή συρροή μεταξύ τους κατά την έννοια του άρθρου 94ΠΚ και επισύρουν τις προβλεπόμενες αυτοτελείς ποινές. Το δε ενδεχόμενο μερικής ή ολικής ταύτισης κάποιου ή κάποιων μόνο από τα στοιχεία της αντικειμενικής τους υποστάσεως, όπως η ύπαρξη χρέους ή χρεών από Φ.Π.Α. στον οικείο πίνακα βεβαιωμένων χρεών (που συνυποβάλλεται με την αίτηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ή του Τελωνείου προς τον αρμόδιο Εισαγγελέα για άσκηση ποινικής δίωξης) δεν αναιρεί την ετερότητα και αυτοτέλεια της νομοτυπικής συγκροτήσεως και τη διακριτή ποινική κύρωση των αντίστοιχων διαφορετικών εγκληματικών συμπεριφορών του υπαιτίου. Από αυτά παρέπεται, ότι η απόφαση, που εκδίδεται για τη μία από τις παραπάνω αξιόποινες πράξεις δεν δημιουργεί δεδικασμένο (ή εκκρεμοδικία) για την άλλη, αφού δεν υπάρχει ταύτιση μεταξύ τους (σχετ. οι ΑΠ 989/2019, ΑΠ 149/2017, ΑΠ 257/2017, ΑΠ 1280/2017, ΑΠ 130/2016 Α΄ ΔΗΜ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ).

Από τη σύγκριση των δύο ανωτέρω νομολογιακών τάσεων προκύπτει, ότι κατά την άποψη των Δικαστηρίων μας μεταξύ των αδικημάτων φοροδιαφυγής και φορο-υπερμερίας υπάρχει σχέση κατ' ιδέαν συρροής και κατά την άποψη που επικράτησε, αληθούς συρροής αφού δεν υφίσταται μεταξύ αυτών ούτε σχέση επικουρικότητας ούτε σχέση ειδικότητας. Η ύπαρξη κατά την τάση της νομολογίας που τελικώς επικράτησε στοιχείων της αντικειμενικής υποστάσεως των δύο αδικημάτων που ολικά ή μερικά ταυτίζονται μεταξύ τους δεν αναιρεί την ετερότητα και την αυτοτέλεια της νομοτυπικής συγκροτήσεως των δύο αδικημάτων και τη διακριτή ποινική υπόσταση του καθενός εξ' αυτών. Ένα περαιτέρω στοιχείο που πρέπει να παρατηρήσει κανείς είναι ότι στις δύο αντίθετες νομολογιακές τάσεις υπάρχει, ως προς την εκτίμηση ύπαρξης δεδικασμένου, διαφορετική αντιμετώπιση του υποκειμενικού στοιχείου με τη μία τάση να υποστηρίζει ότι αρκεί πως αμφότερα τα αδικήματα απαιτούν για την τέλεσή τους δόλο χωρίς να υπεισέρχεται στο είδος του δόλου που απαιτείται, ενώ η αντίθετη άποψη αξιολογεί, για να επιστηρίξει την ετερότητα των δύο αδικημάτων, το γεγονός ότι τα αδικήματα φοροδιαφυγής είναι αδικήματα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης καθώς απαιτείται δόλος α΄ βαθμού ήτοι δόλος σκοπού ως προς την πράξη της απόκρυψης φορολογικής ύλης ενώ για τα αδικήματα της φορο-υπερμερίας απαιτείται οιασδήποτε μορφής δόλος αρκεί δε και ο ενδεχόμενος. Ωστόσο πέρα από τις αντίθετες νομολογιακές απόψεις κοινή είναι η άποψη των Δικαστηρίων μας πως και τα δύο αδικήματα στρέφονται κατά του αυτού εννόμου αγαθού, ήτοι όπως αναφέρεται « της διασφάλισης των δημοσίων εσόδων μέσω των ποινικών κυρώσεων» άποψη η οποία φαίνεται να ταυτίζει το έννομο αγαθό με το σκοπό του Νόμου. Εξ' αυτών συνάγεται, με σχετική ασφάλεια, ότι κατά τη νομολογία μας, παρά τις επιμέρους διαφορές, κοινή είναι η αντίληψη ότι αν και προστατευόμενο έννομο αγαθό αποτελούν τα δημόσια έσοδα στην ολότητά τους, χωρίς περαιτέρω κατηγοριοποιήσεις, ωστόσο οι ειδικότερες εκφάνσεις προστασίας των δημοσίων εσόδων δικαιολογούν την αληθινή συρροή νόμων για προστασία αυτών καθ' όλη τη διαδικασία είσπραξής τους.

III Το νέο νομοθετικό καθεστώς μετά τη θέσπιση του αρθ. 469 του Νέου Ποινικού

Κώδικα

Όπως έγινε αντιληπτό από τα ανωτέρω εκτεθέντα, η υπερίσχυση της άποψης για αληθή συρροή μεταξύ των αδικημάτων της φοροδιαφυγής και της φορο-υπερμερίας, δεν κατέστειλε τον προβληματισμό για την ποινική αντιμετώπιση υποθέσεων όπου το υλικό αντικείμενο της πράξης της φοροδιαφυγής ταυτιζόταν με αυτό της φορο-υπερμερίας. Με αφετηρία τη σκέψη ότι αφενός μεν, με βάση τα επικρατούντα στο ποινικό

μας δίκαιο ήταν αμφιλεγόμενο αν μπορούσε να υπάρξει διαφορετική αντιμετώπιση επί της ανωτέρω περιπτώσεως, αφετέρου δεν μπορούσε να μείνει απαρατήρητο, ότι υφίστατο ανεπιεικής αντιμετώπιση των κατ/νων όποτε παρουσιάζονταν ανάλογες περιπτώσεις, κατέστη σαφές ότι λύση στο ζήτημα που είχε δημιουργηθεί θα δινόταν μόνο μέσω επέμβασης του Νομοθέτη. Η παρέμβαση του Νομοθέτη ενεργοποιήθηκε τελικά με τη θέσπιση, μέσω του Νέου Ποινικού Κώδικα, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 4619/2019, του αρθ 469 των μεταβατικών διατάξεων, με το οποίο προστέθηκε μετά το εδαφ. β΄ της παρ. 1 του αρθ. 25 του Ν. 1882/1990 εδαφ. γ΄ σύμφωνα με το οποίο ορίζεται ότι: «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.». Αντικειμενικός σκοπός της διάταξης αυτής ήταν : α) Η κατάργηση ως αυτοτελούς ποινικού αδικήματος, δηλαδή ως περίπτωσης μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, της μη καταβολής χρηματικής ποινής, που είχε επιβληθεί από δικαστήριο, καθώς η περίπτωση αυτή ρυθμιζόταν πλέον από το αρθ. 80 παρ.6 ΠΚ και β) Η θεραπεία του άτοπου της διπλής αξιολόγησης αξιόποινων φορολογικών παραβάσεων και τα ποσά που αποτελούν το αποκομισθέν ή επιδιωχθέν προϊόν αυτών να 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 επιτρεπόταν 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. Περαιτέρω η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος δε θίγεται ως προς άλλες απαιτήσεις του Δημοσίου για τις οποίες δεν υπάρχει αυτοτελής ποινική προστασία (σχετ. αιτιολογική έκθεση Ν. 4619/2019 σελ. 73,74). Είναι σαφές ότι με τη νέα αυτή ποινική ρύθμιση αφαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του αρθ. 25 του Ν. 1882/1990 δύο μεγάλες πηγές προέλευσης οφειλών προς το Δημόσιο: αυτές που προέρχονται από χρηματικές ποινές και αυτές που προέρχονται από φορολογικές παραβάσεις, όπως αυτές τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας μαζί με τις σχετικές με αυτά προσαυξήσεις, τόκους και λοιπές επιβαρύνσεις. Με την προσθήκη του εδαφ. γ της παρ. 1 του αρθ. 25 Ν. 1882/1990 αφαιρείται πλέον μεγάλο μέρος του υλικού αντικειμένου της ως άνω διάταξης, η εφαρμογή της οποίας περιορίζεται πλέον μόνο σε περιπτώσεις χρεών προς το Δημόσιο που δεν τυποποιούνται ως ποινικά αδικήματα φοροδιαφυγής. Η περιστολή του εύρους του πεδίου εφαρμογής της ως άνω διατάξεως απηχεί στην κριτική που είχε ασκηθεί για τη διάταξη αυτή, καθόσον είχε υποστηριχθεί, ότι αποτελούσε πρωτοτυπία του Ελληνικού Δικαίου, αφού μοναδικός στόχος της ήταν η εκ παραλλήλου με τη διοικητική διαδικασία είσπραξης των οφειλών του Δημοσίου, η ύπαρξη και μίας ποινικής διαδικασίας ώστε, κάτω από το βάρος της επαπειλούμενης ποινής, να πιεστεί ο οφειλέτης να φανεί συνεπής ως προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις (σχετ. προβληματισμοί Χαραλαμπάκη: « Ο νέος Ποινικός Κώδικας- Συνοπτική ερμηνεία κατ' άρθρο Ν. 4619/2019» 2^η έκδοση σελ. 348-349). Βέβαια στο σημείο αυτό πρέπει να τονιστεί, ότι δεν είναι η πρώτη φορά που η Πολιτεία επιχειρεί, μέσω της επιβολής και απειλής ποινικών κυρώσεων να επιτύχει τη συμμόρφωση των πολιτών προς την τέλεση ποικίλων διοικητικής φύσεως υποχρεώσεων τους, η οποία συχνά απαντάται και σε άλλες περιπτώσεις διοικητικών μέτρων μη φορολογικής φύσεως. Περαιτέρω παρατηρείται ότι σαφώς τίθεται το θέμα της διπλής τιμώρησης της αυτής πράξεως, ήτοι η περίπτωση εφαρμογής της αρχής « ne bis in idem », με τη διαφορά πως η αρχή του δεδικασμένου εφαρμόζεται υπό το πρίσμα όχι της δικαιοκτικής υπόστασης της φορολογικής αξίωσης αλλά υπό το πρίσμα της οικονομικής υπόστασης της φορολογικής αξίωσης. Ήτοι μέσα από τις σκέψεις της αιτιολογικής εκθέσεως, διαφαίνεται η πρόθεση του νομοθέτη να θέσει τη βάση του δεδικασμένου και της εξ' αυτού απαγόρευσης της διπλής τιμώρησης, μέσα από τη θεώρηση όχι της αυστηρής νομικής αντίληψης του δεδικασμένου ως

προς την ταυτότητα της πράξης αλλά μέσω της οικονομικής θεώρησης του δεδικασμένου, ήτοι της ταυτότητας του ουσιαστικού αντικειμένου της φορολογικής ενοχής, δηλαδή της ταυτότητας του χρέους και όχι κατά νομική ακριβολογία της ταυτότητας της πράξης, υπό τη νομική της έννοια.

Η εφαρμογή της διάταξης αυτής στην πράξη δημιούργησε ωστόσο και δημιουργεί νομικά ζητήματα γύρω από δύο θέματα Α) Περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης και αδικήματα που δεν πληρούν της νομοτυπική μορφή των αδικημάτων του αρθ. 66 Ν. 4174/2013 λόγω ύψους ποσού κατώτερου του αξιοποίνου ; Β) Για την αφαίρεση από τον πίνακα χρεών που συνοδεύει τη μηνυτήρια αναφορά για τα αδικήματα του αρθ. 1882/1990 των αδικημάτων που τυποποιούνται στο αρθ. 66 Ν. 4174/2013 απαιτείται να έχει ασκηθεί ποινική δίωξη για τα αδικήματα αυτά ή να έχει εκδοθεί ποινική απόφαση ή αρκεί η τυποποίηση των αδικημάτων αυτών ανεξαρτήτως της άσκησης ποινικής δίωξης; Όσον αφορά το πρώτο των ανωτέρω ερωτημάτων, αρχικά θα πρέπει να τεθεί το ποινικό πλαίσιο των υφιστάμενων διατάξεων για τη φοροδιαφυγή. Ειδικότερα σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 3 του Ν 4174/2013 ως τροπ. με το άρθρο 8 Ν 4337/2015, το έγκλημα της φοροδιαφυγής τιμωρείται ποινικά εφόσον 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 το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας. Επομένως, περιπτώσεις υποθέσεων με ποσά φόρων μικρότερα από τα προαναφερόμενα όρια, δεν αποτελούν αξιόποινες πράξεις και επιβάλλονται μόνο διοικητικές κυρώσεις. Σύμφωνα με την ΑΠ 1519/2019(ΠοινΔ/νη 2019 σελ. 1088) η οποία κλήθηκε να ερμηνεύσει το ως άνω άρθρο 469 ΠΚ, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι αφού η αξιόποινη πράξη της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, περιλαμβάνει χρέη, ανεξαρτήτως ποσού, από αδικήματα, που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) δεν δύναται να συμπεριληφθούν αυτά για τον προσδιορισμό της ευθύνης του κατηγορουμένου, συνεπώς δε καθίσταται, κατ' εφαρμογή του άρθρου 469 ΠΚ, ανέγκλητη η πράξη. Εν προκειμένω, στα ποσά που είχαν υπολογιστεί στο συνολικό χρέος του αναιρεσειόντος προς το Δημόσιο, υπήρχαν και μη αξιόποινα, κατ' άρθρο 66 παρ. 3 του Ν 4174/2013, επιμέρους ποσά. Αντιθέτως το αυτό πρόβλημα δεν τέθηκε στην ΑΠ 1652/2019 (Α' ΔΗΜ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ), όπου τα περιλαμβανόμενα στο συνημμένο πίνακα χρεών ποσά αναφέρονταν σε οφειλές από πρόστιμα για την έκδοση και αποδοχή εικονικών τιμολογίων, αφού στην περίπτωση αυτή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 Ν 4174/2013, η έκδοση και η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, εξ αντιδιαστολής με όσα διεξοδικά αναφέραμε πιο πάνω για το αδίκημα της φοροδιαφυγής, είναι, ανεξαρτήτως ποσού φορολογικού στοιχείου, αυτοτελώς αξιόποινη. Ως εκ τούτου, καλώς αφαιρέθηκαν τα εν λόγω βεβαιωμένα χρέη από τις αξιόποινες πράξεις της έκδοσης και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή τιμώρηση του δράστη για το ίδιο ουσιαστικά αδίκημα. Στην ΑΠ 1616/2019 (Α' ΔΗΜ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ) παρατηρείται ότι «...αποκλειόμενα χρηματικά ποσά - χρέη, τα οποία εμπíπτουν 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), 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 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 ασφαλίσεων 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), που ορίζεται σε πάγιο, κατά κατηγορία υποχρέων, ποσό, στους επιτηδευματίες και στους ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα, που τηρούν βιβλία Β` και Γ` κατηγορίας του Κ.Β.Σ., θεσπίστηκε ως φόρος επί του εισοδήματος. Ο νομοθέτης στηρίχθηκε στην παραδοχή ότι η άσκηση επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας, υπό συγκεκριμένες συνθήκες που περιγράφονται στον νόμο, αποφέρει ένα ελάχιστο ποσό ετήσιου εισοδήματος, στο οποίο αντιστοιχεί, ως ελάχιστη φορολογική επιβάρυνση, το προβλεπόμενο πάγιο ποσό φόρου [ΣτΕ 89/2019]. Έτσι, η αποφυγή πληρωμής του τέλους επιτηδεύματος, που αποτελεί φόρο επί του εισοδήματος, τυποποιείται επίσης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ, οπότε δεν συμπεριλαμβάνεται και δεν υπολογίζεται για τον προσδιορισμό της ευθύνης του προσώπου στην αίτηση και στον πίνακα χρεών που υποβάλλονται για την άσκηση ποινικής δίωξης από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή τα Ελεγκτικά Κέντρα ή το Τελωνείο προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας τους. Συνεπώς, εφόσον η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 469 του Ν.Π.Κ., όπου αναφέρεται, ότι στην αίτηση και τον συνοδευόντα αυτή πίνακα χρεών, που υποβάλλονται από τα προαναφερθέντα πρόσωπα προς άσκηση ποινικής δίωξης (άρ. 25 παρ. 1 εδ. β` του Ν.1882/1990), δεν συμπεριλαμβάνονται και δεν υπολογίζονται για τον προσδιορισμό της ευθύνης του προσώπου τα παραπάνω χρέη με τις προσαυξήσεις τους κ.λπ. από τα τυποποιούμενα στο άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αδικήματα, είναι ευμενέστερη, η πράξη της μη καταβολής των χρεών αυτών στο Δημόσιο έχει καταστεί ανέγκλητη).

Στις εν λόγω αποφάσεις του Ανώτατου Ακυρωτικού μας και δη στις υπ` αριθ. 1519/2019 και 1616/2019 παρατηρείται, ότι παρά το γεγονός πως τινά εκ των αναφερομένων χρεών που συμπεριλήφθησαν στον πίνακα χρεών που υποχρεωτικά συνόδευε τη μηνυτήρια αναφορά, ήταν κάτω από το όριο του αξιοποίνου και συνεπώς δεν τυποποιούνταν ως ποινικά αδικήματα στο αρθ. 66 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 εν τούτοις αφαιρέθηκαν από τον πίνακα χρεών με αποτέλεσμα οι πράξεις των κατ/ων μετά την αφαίρεση όλων ανεξαιρέτως των ποσών αυτών να καταστούν και με βάση το Ν, 1882/1990 μη αξιόποινες αφού τα συνολικά οφειλόμενα χρέη προς το Δημόσιο δεν υπερέβαιναν τα 100.000 Ευρώ που είναι το όριο του αξιοποίνου κατά το Νόμο 1882 /1990. Υποστηρίχθηκε (βλ. σχετ. παρατηρήσεις Καλούδη και Φακή παρά πόδας της ΑΠ 1519/2019 σε ΠοινΔικ. 2019.1088), ότι με βάση: α) την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4619/2019, σύμφωνα με την οποία με τη διάταξη του άρθρου 469 ΠΚ «... θεραπεύεται επίσης το άτοπο της διπλής αξιολόγησης αξιόποινων φορολογικών παραβάσεων ...» για τα ίδια ποσά και ότι «...Η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος δεν θίγεται ως προς τις άλλες απαιτήσεις του Δημοσίου, για τις οποίες δεν υπάρχει αυτοτελής ποινή προστασία» και β) το ίδιο το γράμμα της διάταξης που κάνει λόγο για «... χρέη από αδικήματα ...», προκύπτει ότι η ορθή απάντηση είναι ότι δεν συμπεριλαμβάνονται και δεν υπολογίζονται στον πίνακα χρεών επιμέρους χρέη, εφόσον είναι αυτοτελώς αξιόποινα. Ως εκ τούτου, επιμέρους χρέος που για παράδειγμα αφορά ΦΠΑ και δεν υπερβαίνει τις 50.000 ευρώ, συμπεριλαμβάνεται κανονικά στον πίνακα χρεών για τον προσδιορισμό της ευθύνης του κατηγορουμένου, ενώ αν είναι άνω των 50.000 ευρώ δεν συμπεριλαμβάνεται. Ενδεχόμενη οριζόντια εφαρμογή της εν λόγω μεταβατικής διάταξης θα οδηγούσε σε ατιμωρησία του κατηγορουμένου, ενώ σκοπός του νόμου είναι η αποφυγή διπλής αξιολόγησης της ίδιας αξιόποινης συμπεριφοράς.

Επί του τεθέντος θέματος παρατηρείται ότι πρέπει να θεωρηθεί μάλλον ατυχής η επιλογή του νομοθέτη να θέσει ως κριτήριο υπολογισμού των χρεών που θα συμπεριληφθούν ή όχι στον πίνακα χρεών, χρήσης της λέξης «τυποποιούνται». Η λέξη αυτή δεν ταυτίζεται με την έννοια πλήρωσης της αντικειμενικής

υπόστασης του αδικήματος, ήτοι πλήρωσης όλων των στοιχείων που απαιτεί ο νόμος για να είναι μία πράξη αξιόποινη αλλά απηχεί κυρίως στην έννοια της ποινικοποίησης μιας ανθρώπινης συμπεριφοράς, η οποία οπωσδήποτε περιγράφεται χωρίς ωστόσο η περιγραφή αυτή να εξικνείται έως της πλήρους ανάλυσης των στοιχείων που συνθέτουν το αδίκημα αυτό. Ειδικότερα όσον αφορά τα αδικήματα φοροδιαφυγής το ποσό που ο υπαίτιος δεν απέδωσε στο Δημόσιο, βάση του οποίου ο νομοθέτης καθορίζει τον αξιόποινο χαρακτήρα της πράξης αποτελεί στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης του αδικήματος. Όμως η τυποποίηση του αδικήματος περιλαμβάνει το γενικότερο περίγραμμα της πράξης ήτοι τη μη πληρωμή του φόρου (συγκεκριμένου κατά είδος) καθώς και την κολάσιμη συμπεριφορά που τελείται διά της μη δηλώσεως ή ανακριβούς δηλώσεως η οποία περιγράφει την πράξη. Το όριο του οφειλόμενου ποσού φόρου, κατά την άποψή μας κείται εκτός του πεδίου της τυποποίησης του αδικήματος και τούτο διότι σε αντίθεση με τα άλλα στοιχεία που αποτελούν την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος και είναι αναντικατάστατα, με την άποψη ότι εάν τυχόν ένα εξ' αυτών ελλείψει ή παραλαχθεί τότε η πράξη είτε θεωρείται μη αξιόποινη είτε αποτελεί ένα άλλο ποινικό αδίκημα, το ύψος του ποσού αντιθέτως, ελευθέρως κατά τη βούληση του εκάστοτε νομοθέτη μπορεί να αλλάζει χωρίς να αλλάξει όμως η μορφή του αδικήματος. Συνεπώς η ερμηνεία που δίνεται στην ως άνω διάταξη, συναγόμενη και από την αιτιολογική έκθεση του νόμου, που αναφέρει ότι η διάταξη του αρθ. 469 ΠΚ δε θίγει έτερες απαιτήσεις του Δημοσίου για τις οποίες δεν υπάρχει αυτοτελής ποινική προστασία, είναι πως αυτή αναφέρεται σε μη καταβολή φόρων, οι οποίες ως πράξεις δεν ποινικοποιούνται αυτοτελώς ήτοι η μη πληρωμή του συγκεκριμένου είδους φόρου δεν αποτελεί ποινικό αδίκημα. Συνεπώς η έννοια της αποφυγής της διπλής τιμώρησης κατά το νομοθέτη είναι ευρύτερη και αναφέρεται όχι μόνο στην τιμώρηση του συγκεκριμένου υπαίτιου ήτοι την πλήρωση στο πρόσωπό του των στοιχείων της αντικειμενικής υπόστασης του αδικήματος αλλά περαιτέρω στο εάν η συγκεκριμένη συμπεριφορά ως πραγματικό γεγονός προβλέπεται και τιμωρείται από το νόμο, ασχέτως του γεγονότος, ότι η πράξη του θα μείνει ατιμώρητη λόγω μη πληρώσεως του ύψους του ποσού που απαιτείται για το αξιόποινο της πράξεως. Ήτοι η διπλή τιμώρηση δεν θα πρέπει να θεαθεί με αυστηρή ποινική έννοια, έχοντας ως σημείο αναφοράς το εάν μία πράξη καθίσταται ατιμώρητη λόγω ύψους του οφειλόμενου ποσού οπότε θα πρέπει το οφειλόμενο ποσό φόρου νομίμως να συμπεριληφθεί στο αδίκημα του αρθ. 25 του Ν. 1882/1990 αλλά με την ευρύτερη του όρου έννοια ήτοι αυτή της αξιόποινης συμπεριφοράς. Με άλλα λόγια αν μία πράξη ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν είναι αξιόποινη γιατί το ποσό που απεκρύβη δεν ξεπερνά το όριο του αξιοποιού αυτού δε συνεπάγεται αυτομάτως ότι μπορεί να συμπεριληφθεί στην αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος του Ν. 1882/1990 και τούτο διότι η πράξη της ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ τιμωρείται αυτοτελώς, ως πράξη, είναι δε διάφορο εάν η συγκεκριμένη πράξη μένει ατιμώρητη λόγω ύψους του ποσού. Αντιθέτως εάν μία πράξη (πχ οφειλή φόρου κληρονομίας) δεν τιμωρείται αυτοτελώς, τότε το ποσό αυτό περιλαμβάνεται στον πίνακα χρεών και τιμωρείται από το αρθ.25 του Ν. 1882/1990.

Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα από το όλο πλέγμα των νομικών διατάξεων αδιαμφισβητήτως προκύπτει, συνάγεται δε και από το σκεπτικό της υπ' αριθ. 414/2020 (αδημοσίευτης), ότι δεν απαιτείται η προηγούμενη άσκηση ποινικής δίωξης για αδίκημα του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 ως προς το επιμέρους χρέος, αλλά αρκεί να αποτελεί η συμπεριφορά αυτοτελές αδίκημα, όπως προκύπτει από το ίδιο το γράμμα του νόμου «... καθώς και τα χρέη από τα αδικήματα που τυποποιούνται ...». Η σκέψη ότι είναι δυνατόν έτσι από την αποφυγή της διπλής ποινικοποίησης να περάσουμε στο στάδιο της πλήρους αποποινικοποίησης, υπό τη μορφή ότι εάν για οιοδήποτε λόγο, που μπορεί να οφείλεται και σε πρακτικές της φορολογικής διοίκησης, καθυστερημένης σύνταξης μηνυτήριων αναφορών, δεν επέλθει δίωξη του δράστη και για αδίκημα φοροδιαφυγής, είναι λογική ωστόσο δεν εξαρκεί ώστε να απαιτείται για την απαλλαγή ή μη του κατ/νου η συνδρομή προϋποθέσεων ως είναι η άσκηση ποινικής δίωξης για το αδίκημα της φοροδιαφυγής οι οποίες ουδόλως προβλέπονται στο νόμο ο οποίος ομιλεί περί τυποποίησης αδικήματος φοροδιαφυγής και όχι για άσκηση ποινικής δίωξης για το αδίκημα αυτό.

Συνεπώς στον επίλογο της παρούσας τοποθετήσεως μας δύναται να τεθούν τα ακόλουθα:

A) Από τον πίνακα χρεών που ο δικαστής έχει μπροστά του κατά την εκδίκαση υπόθεσης παράβασης του αρθ. 25 παρ.1 Ν. 1882/1990 πρέπει να αφαιρούνται (με την αυτονόητη συνδρομή της αρμόδιας φορολογικής αρχής) όλα τα χρέη που τυποποιούνται στα αδικήματα φοροδιαφυγής του αρθ. 66 Ν. 4174/2013 ανεξαρτήτως ποσού , ήτοι ακόμα και αν δεν αποτελούν με βάση το ύψος του φόρου αξιόποινες πράξεις, καθόσον σε κάθε περίπτωση οι πράξεις αυτές, νοούμενες ως συμπεριφορές τυποποιούνται σε αυτοτελή ποινικά αδικήματα.

B) Στους πίνακες χρεών που καταθέτουν οι κατά τόπους αρμόδιες φορολογικές αρχές θα πρέπει να αφαιρούνται όλα τα ανωτέρω χρέη

Γ) Τα ως άνω χρέη θα πρέπει να αφαιρούνται ανεξαρτήτως εάν έχει ασκηθεί ή όχι δίωξη για αυτά καθόσον μία τέτοια προϋπόθεση δεν απαιτείται από το νόμο.