

ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΗΣ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗΣ ΔΙΑΤΑΞΗΣ ΤΟΥ  
ΑΡΘΡΟΥ 469 ΠΚ ΚΑΙ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΥΡΡΟΗΣ ΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ  
ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ

**Εισαγωγικές παρατηρήσεις – Διακρίσεις φορολογικής παραβατικότητας**

Η ανειλικρινής και ασυνεπής συμπεριφορά των φορολογουμένων έναντι ελληνικού κράτους, αποτελεί το μείζον πρόβλημα της δημοσιονομικής πολιτικής. Η φορολογική παραβατικότητα δεν εμφανίζεται στην πράξη πάντα με την ίδια μορφή και εκδηλώνεται κατά κανόνα με τρεις τρόπους. Η διάκριση μεταξύ αυτών, ενώ φαντάζει αρκετά «θεωρητικό» ζήτημα, στην πραγματικότητα αποτελεί το κλειδί για τη λύση των ερμηνευτικών προβλημάτων που θα μας απασχολήσουν παρακάτω. Με αυτή την επισήμανση, η εννοιολογική οριοθέτηση της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και της φορο-υπερμερίας αποτελούν τον πυρήνα της παρούσας θεματικής.

1) **Φοροαποφυγή:** Ιδιαίτερο γνώρισμα της φορο-αποφυγής είναι ότι ο φορολογούμενος, εκμεταλλευόμενος είτε κενά και ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας, κάνοντας χρήση καταρχήν νόμιμων μέσων, διαμορφώνει τα εκάστοτε (κρίσιμα για την φορολόγησή του) πραγματικά δεδομένα κατά τρόπο τέτοιο, ώστε αυτά να εκφεύγουν του «γράμματος» του θεμελιωτικού της οφειλής φορολογικού νόμου, με σκοπό την μερική ή ολική αποφυγή εκπλήρωσης της φορολογικής οφειλής. Το γεγονός αυτό αποκλείει εύλογα τον χαρακτηρισμό της συγκεκριμένης συμπεριφοράς ως προφανώς παράνομης, παρέχει, όμως, έρεισμα για την αξιολόγησή της ως καταχρηστικής ή ως συμπεριφοράς που λαμβάνει χώρα κατά καταστρατήγηση του νόμου<sup>1</sup>. Παρά την ιδιαίτερη κοινωνικοηθική απαξία της επίμαχης φορολογικής συμπεριφοράς, γενική διάταξη για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, δεν υφίσταται στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο. Οδηγό δε για τη διάκριση μεταξύ της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής στο ελληνικό δίκαιο αποτελεί η γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής του άρθρου 38 του ΚΦΔ (Ν 4174/2013). Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, πρακτική φοροαποφυγής αποτελεί κάθε τεχνητή διευθέτηση, ή σειρά διευθετήσεων, που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα, το οποίο προκύπτει από τη σύγκριση του οφειλόμενου φόρου, ως

---

<sup>1</sup> Πχ. επί δόλιας αποξένωσης του δράστη από περιουσιακά στοιχεία, επί των οποίων θα μπορούσαν να διενεργηθούν από τη φορολογική αρχή πράξεις διοικητικής εκτέλεσης προς καταναγκαστική είσπραξη του φορολογικού εσόδου ή συμβαλλόμενοι που προβαίνουν σε καταγγελία υφιστάμενης μεταξύ τους σύμβασης (πχ εργασίας, μίσθωσης πράγματος) και την επανακαταρτίζουν άμεσα με νέα ημερομηνία, προκειμένου να επωφεληθούν φορολογικών πλεονεκτημάτων που έχουν θεσμοθετηθεί στο μεταξύ για το συγκεκριμένο είδος συμβάσεων.

συνέπεια της εν λόγω διευθέτησης, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος, υπό τις ίδιες συνθήκες, χωρίς τη διευθέτηση. Ωστόσο, το αποτέλεσμα τόσο της φοροδιαφυγής όσο και της φοροαποφυγής καταλήγει να είναι το ίδιο: δηλαδή η μη καταβολή φόρων. Υπό το πρίσμα αυτό, οι δύο έννοιες φαίνεται να συναντώνται, έχοντας ως κοινό στοιχείο τη στέρηση εσόδων από το Δημόσιο. Παρά ταύτα, δεν προβλέπονται ποινικές κυρώσεις για πράξεις φοροαποφυγής.

**2) Φοροδιαφυγή:** Σε αυτή την κατηγορία, ανήκουν οι πράξεις (ενέργειες ή παραλείψεις οφειλόμενων ενεργειών) με τις οποίες ο δράστης θέτει σε κίνδυνο, την ορθή βεβαίωση της εκάστοτε φορολογικής αξίωσης, επενεργώντας στην διαδικασία εξατομίκευσης της φορολογικής οφειλής, με απώτερο στόχο συνήθως την παραπλάνηση της φορολογικής διοίκησης, έτσι ώστε να μην καταλογισθεί ή καταβληθεί το οφειλόμενο ποσό φόρου. Ο φορολογούμενος, εν προκειμένω, μετέρχεται παράνομα μέσα (δήλωση ψευδών ή ελλιπών στοιχείων, αθέμιτη παρασιώπηση στοιχείων κατά παράβαση αντίστοιχης υποχρέωσης ανακοίνωσης) για να πετύχει έναν παράνομο σκοπό και πιο συγκεκριμένα ψεύδεται ή σιωπά κατά τρόπο αθέμιτο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών σε σχέση με συντρέχοντα, φορολογικά κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, επιχειρώντας έτσι να επιτύχει είτε τον μη καταλογισμό φορολογικής οφειλής είτε τον καταλογισμό οφειλής σε ύψος μικρότερο από το νόμιμα προβλεπόμενο. Υπ' αυτή την έννοια, η νομικο-ηθική απαξία του συγκεκριμένου τύπου συμπεριφοράς, που μπορεί να ενταχθεί στην τυπολογική κατηγορία της *απάτης*, με τη γενική του όρου έννοια, ενέχει και τη μεγαλύτερη επικινδυνότητα για το έννομο αγαθό, για το λόγο αυτό άλλωστε αναγνωρίζεται ως επαρκής βάση για τη λήψη μέτρων αντίδρασης τόσο στο ουσιαστικό φορολογικό όσο και στο ποινικό δίκαιο.

**3) Φορο-υπερημερία:** Ως φορο-υπερημερία, τέλος, νοείται η μη προσήκουσα καταβολή των εκάστοτε ληξιπρόθεσμων και προσδιορισμένων ήδη κατά περιεχόμενο φορολογικών οφειλών. Σε αυτή την περίπτωση, ο φορολογούμενος δεν επενεργεί στην διαδικασία προσδιορισμού και ταμειακής βεβαίωσης του φόρου, αλλά αντίθετα, παραλείπει υπαιτίως, σε ένα μεταγενέστερο χρονικά στάδιο να τον καταβάλλει. Κατ' αυτό τον τρόπο ο δράστης, θέτει σε κίνδυνο ή αποτρέπει την έγκαιρη και ολοσχερή ενσωμάτωση του χρηματικού αντικειμένου βεβαιωμένης φορολογικής αξίωσης στην περιουσία του Δημοσίου.

### Το θέμα της συρροής

Με δεδομένο το αυξημένο ενδιαφέρον της Πολιτείας για την καταπολέμηση της φορολογικής παραβατικότητας, εμφανίζονται στη δικαστηριακή πρακτική περιπτώσεις άσκησης δύο αυτοτελών ποινικών διώξεων για καθένα εκ των αδικημάτων της φοροδιαφυγής και της φοροϋπηρερίας κατά του ίδιου φορολογουμένου και συχνά με το ίδιο ακριβώς υλικό αντικείμενο. Στην πράξη, είναι πολύ συνηθισμένες οι περιπτώσεις που ένα χρέος το οποίο είχε καταλογιστεί στον υπόχρεο λόγω τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής, ήτοι φορολογικής ύλης που είχε αποκρυβεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, ταυτόχρονα να βεβαιώνεται στους αντίστοιχους καταλόγους των κατά τόπους αρμοδίων φορολογικών υπηρεσιών και ως ανείσπρακτο έσοδο και μάλιστα για την ίδια χρονική περίοδο, ώστε μοιραία τέθηκαν ζητήματα εκκρεμοδικίας ή δεδικασμένου (στις περιπτώσεις που υπάρχει ήδη αμετάκλητη δικαστική απόφαση για κάποιο από τα δύο αδικήματα), αλλά και του ορθού χαρακτηρισμού του είδους της συρροής μεταξύ των δύο αδικημάτων.

Η συζήτηση και ο προβληματισμός για το είδος της συρροής και τα ζητήματα της εκκρεμοδικίας ή του δεδικασμένου μεταξύ των αδικημάτων της φοροδιαφυγής και του αδικήματος της φορο-υπερημερίας που προβλέπονται αντίστοιχα στα άρθρα 66-70 του Ν.4174/2013 (παλαιότερα προβλεπομένων στα άρθρα 17-21 Ν.2523/1997) και στο άρθρο 25 του Ν.1882/1990, ανέκυψαν αρκετά έτη πριν και ταλάνισαν επί μακρόν θεωρία και νομολογία, επιφέροντας διάσταση τόσο στη νομολογία του ΑΠ, όσο και στη θεωρία του φορολογικού ποινικού δικαίου.

Ο Ν.4174/2013 θεσπίστηκε κυρίως με σκοπό να συγκεντρώσει σε ένα και μόνο νομοθέτημα τις ποινικές κυρώσεις τριών βασικών φορολογικών αδικημάτων (φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος, ΕΝΦΙΑ και ΕΦΑ, μη απόδοση ΦΠΑ και έκδοση- αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων). Όταν με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α'129/17.10.2015) το οποίο προστέθηκε στο άρθρο 71§1 Ν.4174/2013, καταργήθηκαν τα άρθρα 17,18,19,20,21 του Ν.2523/1997, εκτός από την υπαγωγή του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ) και την ποσοτική αναμόρφωση των ορίων του αξιόποινου, κατά τα λοιπά, στην ουσία δεν μεταβλήθηκε το περιεχόμενο και η τυπολογική δομή του αδικήματος της φοροδιαφυγής που προβλεπόταν στις καταργηθείσες διατάξεις του Ν.2523/1997. Αντίστοιχα, με το άρθρο 71§2 του Ν.4174/2013, δεν επήλθαν δομικές αλλαγές στο αδίκημα της μη καταβολής χρεών στο Δημόσιο, με εξαίρεση την αύξηση των ποσοτικών ορίων του αξιόποινου. Σε αυτό το νομοθέτημα, ρητή πρόβλεψη και παρέμβαση υπήρξε μόνο αναφορικά με το θέμα της συρροής μεταξύ του αδικήματος

της έκδοσης - αποδοχής φορολογικών στοιχείων και των άλλων τυποποιούμενων στο άρθρο 66§1-4 Ν.4174/2013 φορολογικών εγκλημάτων, καθώς σύμφωνα με τα ορισθέντα στην παράγραφο 5 του άρθρου 66, πρόκειται περί φαινομένης κατ' ιδέαν συρροής, με απορρόφηση της αποδοχής ή της έκδοσης από την άλλη πράξη υπό όρους (τη χρήση των ίδιων φορολογικών στοιχείων για την τέλεση ή υποστήριξη άλλης φορολογικής πράξης του άρθρου 66§1-4)<sup>2</sup>. Ωστόσο, εκτός ρυθμιστικού πεδίου παρέμεινε το ζήτημα του είδους της συρροής και τα ζητήματα εκκρεμοδικίας ή δεδικασμένου αναφορικά με τα αδικήματα της φοροδιαφυγής αφενός και της φοροϋπερημερίας, αφετέρου, με συνέπεια την διατήρηση της νομολογιακής και θεωρητικής διχοστασίας αναφορικά με την ποινική αντιμετώπιση περιπτώσεων που το υλικό αντικείμενο της πράξης της φοροδιαφυγής ταυτιζόταν με αυτό της φοροϋπερημερίας.

**Το προϊσχύσαν της θεσπίσεως του άρθρου 469 Π.Κ καθεστώ - Η νομολογιακή αντιμετώπιση των ζητημάτων της συρροής και κατ' επέκταση του δεδικασμένου και της εκκρεμοδικίας μεταξύ των αδικημάτων της φοροδιαφυγής και της φορο-υπερημερίας**

Έτσι, ενώ αρχικά<sup>3</sup> φοροδιαφυγή και φορο-υπερημερία αντιμετώπιζονταν ως δύο ξεχωριστά, συρρέοντα αληθινά εγκλήματα, στη συνέχεια και καθώς οι συγκυρίες κοινωνικοοικονομικά ήταν εξαιρετικά δυσχερείς, η διττή ποινική κύρωση της υπό κρίση συμπεριφοράς θεωρήθηκε ανεπιεικής και υπερβολική από μερίδα της θεωρίας και της νομολογίας<sup>4</sup> και παρουσιάστηκε μία θραύση του παραπάνω νομολογιακού «κατεστημένου». Συγκεκριμένα, έγινε δεκτό ότι τα αδικήματα της φοροδιαφυγής και της φορο-υπερημερίας «συγκροτούνται από τα ίδια ακριβώς πραγματικά περιστατικά, τα οποία τελούν σε αδιάσπαστη ενότητα τόπου, 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

<sup>2</sup> Βλ. ΑΠ 244/2020, ΑΠ 37/2017 δημ. στην ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

<sup>3</sup> Βλ.ενδ. ΑΠ 2281/2009 ΠοινΧρ 2010, 736

<sup>4</sup> Η νομολογιακή αυτή τάση εκφράστηκε κυρίως με τις αριθμ. ΑΠ 357/2013 και ΑΠ 446/2014 του Ε'Ποιν.Τμήματος, δημοσιευμένες αντίστοιχα στην Ποιν Δικ 2013, 1094 με παρατηρήσεις Α.Εκκλησιάρχου και Β.Αδάμπα και Ποιν Δικ 2014, 690.

αγαθού (διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου και ότι αφορά τη μη απώλεια εσόδων από φόρους κτλ δικαιώματα), με μόνη διαφοροποίηση ως προς το είδος και το ύψος της ποινής, γεγονός που δεν αναιρεί την ταυτότητα της παραβάσεων, ως προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 57 του Κ.Π.Δ. Έτσι, στην έννοια 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 Ποιν Δικ 2014, 690, ΑΠ 357/2013, Ποιν Δικ 2013, 1094, αλλά και ΕφΑθ 60/2018, ΕφΑθ 1600/2018 Α΄ΔΗΜ ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»).

Ο αντίλογος επί της άνω νομικής θέσης, ήταν άμεσος<sup>5</sup> τόσο σε θεωρητικό όσο και σε νομολογιακό επίπεδο με σειρά αποφάσεων που αντλώντας δογματικά επιχειρήματα από την γραμματική διατύπωση και τη συνολική συγκρότηση των πραγματικών στοιχείων των εξεταζόμενων διατάξεων, εστίασαν στην ετερότητα των στοιχείων της αντικειμενικής και της υποκειμενικής υπόστασης των αδικημάτων της φοροδιαφυγής και της φορο-υπερμερίας, τον διαφορετικό χρόνο τέλεσης<sup>6</sup> και την ποινική μεταχείριση του δράστη, για να καταλήξουν εν τέλει ότι η μεταξύ των αδικημάτων φοροδιαφυγής και φορο-υπερμερίας συρροή είναι αληθινή πραγματική. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στις σχετικές αποφάσεις, 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. Το συγκεκριμένο αδίκημα της μη καταβολής χρεών είναι τυπικό αδίκημα και προϋποθέτει

---

<sup>5</sup> Βλ. ΑΠ 558/2014 (Ζ΄Τμήμα), ΝοΒ 2014, 1675, ΑΠ 286/2014 (ΣΤ΄Τμήμα) ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, επίσης Α.Εκκλησίαρχο, παρατ. στην ΑΠ357/2013, ΠοινΔικ 2014, 123 επ., Α.Λαχανά/Ι.Παπαδημόπουλου, Η ετερότητα των αδικημάτων της φοροδιαφυγής και της φορο-υπερμερίας στο ΦΠΑ, ΠοινΔικ 2/2017, 125.

<sup>6</sup> Στη φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ κ.λπ., που διαπράχθηκε με τη συνήθη μορφή της μη αποδόσεως, είναι εκείνος της παρέλευσης της προθεσμίας για την απόδοση του εκάστοτε οφειλόμενου φόρου, ενώ επί μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, αυτό της παρέλευσης τεσσάρων μηνών από τη βεβαίωση της οφειλής από την αρμόδια ΔΟΥ. Από μόνη της η διαφορά του χρόνου αρκεί προς αποκλεισμό της εφαρμογής του άρθρου 57 ΚΠΔ, αφού για να υπάρξει ταυτότητα πράξης, πρέπει να πρόκειται για τα ίδια κατά τόπο, χρόνο και λοιπές ιστορικές περιστάσεις (βλ.ΑΠ 1293/2007 ΠοινΔικ 2008,128).

απλά την ταμειακή βεβαίωση και το ληξιπρόθεσμο του χρέους, χωρίς οποιαδήποτε άλλη ειδική συμπεριφορά εκ μέρους του δράστη. Πέραν τούτου, στο αρχικά οφειλόμενο ποσό αθροίζονται επιπροσθέτως τόκοι, τέλη και προσαυξήσεις. 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, ενώ για τη συγκρότηση της υποκειμενικής υποστάσεως του προαναφερθέντος εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται, υπερχειλής δόλος, αφού απαιτεί ειδικό σκοπό αποφυγής πληρωμής φόρου και περιλαμβάνει επιπλέον και το στοιχείο της εξαπάτησης της φορολογικής αρχής. Επιπλέον, η ποινική μεταχείριση του υπαιτίου διαφοροποιείται από το αδίκημα της φοροδιαφυγής, ως προς το χρονικό σημείο ενάρξεως της ποινικής ευθύνης του, αλλά και ως προς το ύψος του μεγέθους του χρέους. Πέρα από τον διαφορετικό χρόνο τέλεσης και παραγραφής των δύο αξιόποινων πράξεων, διαφοροποίηση υπάρχει κατά περίπτωση και στις προϋποθέσεις παραδεκτής άσκησης ποινικής δίωξης σε βάρος του δράστη<sup>7</sup>. Εξάλλου, σημαντικό επιχείρημα της ως άνω άποψης εδράζεται και στην διαφορετική ποινική μεταχείριση του δράστη για το καθένα από τα δύο αδικήματα. Τα εγκλήματα φοροδιαφυγής τιμωρούνται ανάλογα με το ποσό, σε βαθμό πλημμελήματος ή κακουργήματος, αντίθετα στην περίπτωση της φορο-υπερημερίας έχουμε να κάνουμε με μια ηπιότερη προσβολή που καθίσταται αξιόποινη όταν το συνολικό χρέος ξεπερνά τα 100.000 ευρώ και τιμωρείται πάντα σε βαθμό πλημμελήματος, ενώ το αξιόποينو εξαλείφεται πλήρως όταν το οφειλόμενο ποσό εξοφληθεί ολοσχερώς σε οποιοδήποτε βαθμό (άρθρ. 25§§1 στ.β', 5 Ν.1882/1990). Έτσι αντιλαμβάνεται κανείς το άτοπο και το παράδοξο της άποψης για ταυτότητα των υπό εξέταση αδικημάτων, στην περίπτωση παραδείγματος χάριν κακουργηματικού χαρακτήρα φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ (όταν ο οφειλόμενος φόρος υπερέβαινε ετησίως τα 100.000 ευρώ), αφού αν ασκούσαν πρώτα ποινική δίωξη για το κακούργημα της φοροδιαφυγής και ακολούθως για το πλημμέλημα της μη καταβολής χρέους και εντούτοις εκδοθεί αμετάκλητη

---

<sup>7</sup> Στην περίπτωση της φοροδιαφυγής ίσχυε το άρθρο 68§2 Ν.4174/2013 (παραγραφή από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής και η ποινική δίωξη με υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή από όργανα της φορολογικής διοίκησης ή από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας, αντίθετα στα χρέη στο Δημόσιο το αδίκημα τελείται όταν ο οφειλέτης καθυστερεί να καταβάλλει τα βεβαιωμένα χρέη για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 4 μηνών και η παραγραφή αρχίζει από την παρέλευση 4 μηνών από την τελευταία βεβαίωση, ενώ η ποινική δίωξη ασκείται με απλή αίτηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ή των Ελεγκτικών Κέντρων ή του Τελωνείου προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρα τους.

καταδικαστική απόφαση πρώτα για την τελευταία πράξη (ενδεχόμενο διόλου απίθανο), τότε ο δράστης σε κάθε περίπτωση θα απέφυγε την κάθειρξη, λόγω δεδικασμένου. Ομοίως, εάν ασκούσαν ποινική δίωξη πρώτα για το πλημμέλημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και μεταγενέστερα για το κακούργημα της φοροδιαφυγής, τότε ο δράστης θα κινδύνευε μόνο με την επιβολή πλημμεληματικής ποινής, αφού η μεταγενέστερη δίωξη θα έπρεπε να κηρυχθεί απαράδεκτη λόγω εκκρεμοδικίας. Συνακόλουθα, από την αντιπαραβολή όλων των στοιχείων του αδικήματος του άρθρου 25 του Ν.1882/1990 με αυτά των αδικημάτων της φοροδιαφυγής που τυποποιούνταν στο Ν.2523/1997 (και ήδη στο άρθρο 66 του Ν.4174/2013), 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. Κατά την ως άνω άποψη, μεταξύ των ανωτέρω διατάξεων δεν υπάρχει σχέση ειδικής προς γενική, ούτε σχέση κύριας προς επικουρική. Αντίθετα, με τις διατάξεις αυτές προβλέπονται και τυποποιούνται δύο ανεξάρτητες μεταξύ τους και αυτοτελώς κολάσιμες αξιόποινες πράξεις για τη διαφύλαξη κατά γενική παραδοχή του ίδιου έννομου αγαθού ( της περιουσίας του δημοσίου ή του δημοσίου συμφέροντος με την μορφή της διασφάλισης της αξίωσης του κράτους για εμπρόθεσμη και πλήρη απόδοση του κάθε εξατομικευμένου φόρου)<sup>8</sup> 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 94 ΠΚ 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 διώξεως) 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

---

<sup>8</sup> Βλ. όμως ΑΠ 791/2014, όπου γίνεται δεκτό ότι επιδιώκεται η προστασία διαφορετικών εννόμων αγαθών αφενός μεν για το αδίκημα του άρθρ. 25 του Ν.1882/1990, αυτό των δημοσίων εσόδων, με την είσπραξη πάσης φύσεως βεβαιωμένων και ληξιπρόσθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο και αφετέρου για τα αδικήματα φοροδιαφυγής, της εμπέδωσης και διασφάλισης φορολογικής συνείδησης και ισονομίας.

ταύτιση μεταξύ τους. ( σχ. οι ΑΠ 989/2019, ΑΠ 149/2017, ΑΠ 257/2017, ΑΠ 1280/2017, ΑΠ 130/2016 Α΄ ΔΗΜ ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 558/2014 ΠοινΔικ 2014, 689, ΑΠ 791/2014 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ).

Κατά μία τρίτη, ενδιάμεση, άποψη<sup>9</sup>, αν και δεν μπορεί να γίνει λόγος για ταυτότητα πράξεων μεταξύ των αδικημάτων της φοροδιαφυγής και της μη καταβολής βεβαιωμένων χρεών στο Δημόσιο, κυρίως διότι ο χρόνος τέλεσης των δύο αδικημάτων είναι διαφορετικός, συντρέχουν οι προϋποθέσεις της φαινομενικής πραγματικής συρροής, με απορρόφηση του αδικήματος της μη καταβολής χρεών στο δημόσιο από το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ, ως μη τιμωρητής μεταγενέστερης πράξης, αφού τα δύο αδικήματα στρέφονται κατά του ίδιου εννόμου αγαθού ( την περιουσία του Δημοσίου). Αυτό μάλιστα —κατά την ίδια άποψη— αφορά και στα πρόσθετα τέλη και προσαυξήσεις (που βεβαιώνονται πλέον του αρχικώς μη αποδοθέντος φόρου) καθώς αυτά συνιστούν ένα «πλασματικό plus αδίκου», που εμπεριέχεται μεν στην αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος του άρθρου 25 Ν 1882/1990, πλην όμως δεν οφείλεται σε αυτοτελή υλική συμπεριφορά του υπαιτίου.

Και αυτή η προσέγγιση όμως, πέραν του ότι αγνοεί το γεγονός της πρόκλησης οποιασδήποτε περαιτέρω ζημίας από την δευτερεύουσα απορροφώμενη πράξη στο προσβληθέν ήδη με την κύρια πράξη έννομο αγαθό, δεν δημιουργεί ασφαλές διέξοδο στο μείζον ζήτημα που ανακύπτει αναφορικά με το δεδικασμένο ή αντίστοιχα την εκκρεμοδικία σε περίπτωση άσκησης δύο διαφορετικών ποινικών διώξεων σε βάρος του ίδιου προσώπου ή και αντίστοιχα καταδίκης του για δύο αδικήματα της ίδιας φορολογικής περιόδου και στο ίδιο ποσό παραδείγματος χάριν του ΦΠΑ, καθώς ή θα έπρεπε να καθυστερεί κάθε φορά η άσκηση της ποινικής δίωξης για φοροδιαφυγή στο ΦΠΑ, μέχρι να καταστεί εφικτή η ταυτόχρονη απαγγελία κατηγορίας ή πάντως να συμπεριλαμβάνεται στο κατηγορητήριο (ή αντίστοιχα στο παραπεμπτικό βούλευμα όταν πρόκειται για κακούργημα) και όλων των άλλων αναγκαίων στοιχείων (πραγματικών περιστατικών και διαδικαστικών προϋποθέσεων) για το αδίκημα των χρεών στο δημόσιο, για τον ίδιο φόρο, πράγμα πρακτικά αδύνατο. Άλλωστε, σε περίπτωση που δεν έχει απαγγελθεί κατηγορία για όλα τα ποινικώς ενδιαφέροντα στοιχεία των δύο αδικημάτων, ανακύπτει θέμα ανεπίτρεπτης μεταβολής της

---

<sup>9</sup> Βλ. Σ. Παύλου, Η αξιόποινη υπερημερία προς το Δημόσιο, ΠοινΧρ 2016, 6, επίσης Σ. Χούρσογλου, ΝοΒ 2014, 1677 (παρατηρήσεις στην ΑΠ 357/2013) και Χ. Καραμπέλη, Ζητήματα συρροής μεταξύ των αδικημάτων φοροδιαφυγής και του αδικήματος της μη καταβολής χρεών στο Δημόσιο., ΠοινΔικ 10/2016, 875.



κατηγορίας και αναβίωσης του αδικήματος της μη καταβολής χρεών στο δημόσιο, σε περίπτωση απαλλαγής για το βασικό αδίκημα της φοροδιαφυγής. Τέλος, η υποστηριχθείσα πρόταση για την αξιοποίηση του δικονομικού μέσου της επανάληψης της διαδικασίας στην περίπτωση της προηγηθείσας αμετάκλητης καταδίκης για φορο-υπερημερία, μετά την καταδίκη για την κύρια πράξη της φοροδιαφυγής είναι ουσιαστικά και δικονομικά αλυσιτελής και ανεφάρμοστη<sup>10</sup>.

Τελικώς, επικράτησε η συνεπέστερη από δογματικής πλευράς άποψη περί αληθινής πραγματικής συρροής μεταξύ των δύο αξιόποινων πράξεων, χωρίς όμως να καταστείλει τον προβληματισμό για την ποινική αντιμετώπιση υποθέσεων όπου το υλικό αντικείμενο της πράξης της φοροδιαφυγής ταυτιζόταν με αυτό της φορο-υπερημερίας. 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 απαρατήρητη μία «κοινωνικά» άδικη διπλή τιμώρηση της ίδιας ποινικής απαξίας προς υλοποίηση στο πεδίο του ουσιαστικού ποινικού δικαίου της θεμελιώδους δικονομικής αρχής *ne bis in idem*, συζητήθηκε έντονα και διατυπώθηκε από πολλούς η ανάγκη αναμόρφωσης του θεσμικού πλαισίου ή ακόμη και η αποποινικοποίηση του αδικήματος της φορο-υπερημερίας με αντικατάστασή του από αποτελεσματικά μέτρα διοικητικού καταναγκασμού.

### **Θέσπιση του άρθρου 469 του νέου Π.Κ**

Αφορμή για την νομοθετική ρύθμιση του θέματος με το άρθρο 469 του νέου Π.Κ. αποτέλεσαν οι αποκλίνουσες νομολογιακές προσεγγίσεις ως προς τη σχέση των δύο διατάξεων. 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 άρθρου 469 που συμπεριελήφθη στις μεταβατικές διατάξεις, με το οποίο προστέθηκε μετά το εδαφ. β΄ της παρ. 1 του αρθ. 25 του Ν. 1882/1990 τρίτο εδάφιο στο 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***

---

<sup>10</sup> Βλ.525§§1,2 ΚΠΔ, από όπου συνάγεται ότι θα πρέπει να θεωρηθεί ότι η ακολουθήσασα καταδίκη για την κύρια πράξη της φοροδιαφυγής ήταν ένα νέο άγνωστο «γεγονός» και επιπλέον ότι η δεύτερη καταδίκη κατέστησε *ex post* εσφαλμένη την πρώτη καταδίκη.

*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.*». Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση, αντικειμενικός σκοπός της διάταξης είναι: 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 ρυθμίζεται πλέον από το αρθ. 80 § 6 ΠΚ και β) η θεραπεία του άτοπου της διπλής αξιολόγησης αξιόποινων φορολογικών παραβάσεων, υπό την έννοια ότι 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 τους 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 <sup>11</sup>.

Είναι σαφές ότι με την νέα ρύθμιση αφαιρέθηκε μεγάλο μέρος του υλικού αντικειμένου της άνω διάταξης, η εφαρμογή της οποίας περιορίζεται πλέον στις περιπτώσεις χρεών που δεν τυποποιούνται ως ποινικά αδικήματα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ. Καθώς δυνάμει του άρθρου 80§6 του νέου Π.Κ., το δικαστήριο μαζί με τη χρηματική ποινή ορίζει και ποινή στερητική της ελευθερίας, η οποία πρέπει να εκτιθεί από τον καταδικασθέντα αν αυτός δεν καταβάλει τη χρηματική ποινή, είναι αναμενόμενο και λογικό τα χρέη που προέρχονται από τη μη εκτέλεση (αμιγώς) χρηματικών ποινών μαζί με τις σχετικές προσαυξήσεις, τόκους και λοιπές επιβαρύνσεις να μην συμπεριλαμβάνονται για τον προσδιορισμό της ποινικής ευθύνης του οφειλέτη. Ωστόσο, η ερμηνευτική δυσχέρεια της διατάξεως του άρθρου 469 εντοπίζεται στο δεύτερο σκέλος των αφαιρούμενων οφειλών και με αυτή θα ασχοληθούμε, καθώς δημιούργησε και συνεχίζει να δημιουργεί νομικά ζητήματα. Από την ίδια τη διάταξη και την αιτιολογική έκθεση διαφαίνεται η πρόθεση του νομοθέτη να θεραπεύσει το

---

<sup>11</sup> Βλ.σχετ. αιτιολογική έκθεση Ν. 4619/2019 σελ. 73,74.

άτοπο της διπλής αξιολόγησης και διπλής τιμώρησης των αξιόποινων φορολογικών παραβάσεων, μέσα από μία «οικονομική» θεώρηση του δεδικασμένου, προϋπόθεση του οποίου είναι εν προκειμένω η ταυτότητα του υλικού αντικειμένου της φορολογικής ενοχής και όχι η ταυτότητα της πράξης υπό την νομική της έννοια.

Τα κρίσιμα ερμηνευτικά προβλήματα που γέννησε η διάταξη, αφορούν κυρίως δύο ζητήματα. Το πρώτο νομικό θέμα που απασχόλησε τα δικαστήρια έχει να κάνει με το αν απαιτείται να έχει ασκηθεί ποινική δίωξη για τα αδικήματα του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 ή να έχει εκδοθεί ποινική απόφαση, ώστε να μην συμπεριληφθούν στον προσδιορισμό της ευθύνης του κατηγορουμένου για τα χρέη στο δημόσιο ή αρκεί η τυποποίηση των αδικημάτων αυτών ανεξαρτήτως της άσκησης ποινικής δίωξης, προκειμένου να μην συμπεριληφθούν στον πίνακα χρεών που συνοδεύει τη μηνυτήρια αναφορά για την παράβαση του άρθρου 25 του Ν.1882/1990. Επί του συγκεκριμένου ζητήματος, φαίνεται να μην υπάρχουν πλέον σοβαρές διαφωνίες, αφού από την ίδια τη γραμματική διατύπωση της διάταξης που αναφέρεται σε «*χρέη από τα αδικήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66...*», αλλά και από το όλο πλέγμα των νομικών διατάξεων αδιαμφισβητήτα προκύπτει, ότι δεν απαιτείται να έχει ασκηθεί προηγουμένως ποινική δίωξη για αδίκημα του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 ως προς το επιμέρους χρέος, προκειμένου αυτό να μην συμπεριληφθεί στον πίνακα χρεών που συνοδεύει την αίτηση ποινικής δίωξης για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών στο Δημόσιο, αλλά αρκεί να αποτελεί η συγκεκριμένη συμπεριφορά αυτοτελές αδίκημα. Αυτό συνάγεται και από το σκεπτικό της υπ' αριθ. ΑΠ 414/2020 απόφασης<sup>12</sup>, η οποία ανείρεσε απόφαση του Τρ. Εφετείου Πλημ/των Αθηνών δεχόμενη ότι δεν αιτιολογούνται επαρκώς, ούτε προέκυπτε από αποδεικτικό μέσο και για ποιο λόγο δεν τυποποιούνται ως φορολογικά αδικήματα του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας συμπεριληφθέντα στον σχετικό πίνακα χρέη. Κατά τα διαληφθέντα επ' αυτού στην ως άνω απόφαση «δεν αποδεικνύεται ότι σε βάρος της κατηγορουμένης έχει ασκηθεί ποινική δίωξη για τη διάπραξη τέτοιων φορολογικών αδικημάτων-τα οποία να σχετίζονται με τα χρέη που συμπεριλαμβάνονται στον προαναφερόμενο πίνακα-και επιπρόσθετα ότι η κατηγορουμένη έχει καταδικασθεί για τη διάπραξη αυτών (φορολογικών αδικημάτων). Μόνο στην περίπτωση εκείνη (εάν, δηλαδή, αποδεικνύονταν τα προαναφερόμενα), θα μπορούσε, κατά την κρίση του Δικαστηρίου τούτου, να τεθεί ζήτημα αποτροπής διπλής τιμώρησης της κατηγορουμένης, μία φορά

---

<sup>12</sup> Δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

για τα φορολογικά αδικήματα και μία ακόμη για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο. Η ενδεχόμενη υιοθέτηση διαφορετικής εκδοχής, σύμφωνα με την οποία η μη συμπερίληψη στον πίνακα χρεών από τα αδικήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, επέρχεται ούτως ή άλλως, δηλαδή ακόμη και εάν δεν έχει προηγουμένως ασκηθεί ποινική δίωξη σε βάρος της κατηγορουμένης για ορισμένη πράξη φοροδιαφυγής και δεν έχει καταδικασθεί αυτή για την τελευταία αυτή πράξη, θα οδηγούσε σε έλλειψη τιμώρησης τόσο για το τελευταίο αυτό έγκλημα (της φοροδιαφυγής, για το οποίο ωστόσο δεν ασκήθηκε ποινική δίωξη και δεν καταδικάσθηκε η κατηγορουμένη ως δράστρια αυτής), όσο και για το έγκλημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο. Το αποτέλεσμα όμως αυτό, είναι πρόδηλο ότι θα συνιστούσε αξιολογική αντινομία, την οποίαν αναντίρρητα δεν θέλησε να προκαλέσει ο νομοθέτης με τη θέσπιση της διάταξης του άρθρου 469 του νέου Π.Κ. και θα υπερακόντιζε το κανονιστικό πλαίσιο, αλλά και την τελολογία, της τελευταίας αυτής διάταξης, αφού την αποτροπή διπλής τιμώρησης τελικά θα την ανήγαγε σε έλλειψη τιμώρησης εν γένει».

Η σκέψη που διατυπώθηκε, ότι είναι δυνατόν από την αποφυγή της διπλής ποινικοποίησης να περάσουμε στο στάδιο της πλήρους αποποινικοποίησης, 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 κατηγορουμένου η συνδρομή προϋποθέσεων όπως είναι η άσκηση ποινικής δίωξης για το αδίκημα της φοροδιαφυγής, οι οποίες ουδόλως προβλέπονται στο νόμο.

Το δεύτερο, ιδιαίτερα δυσχερές θέμα που ανέκυψε σχετικά με την ερμηνεία της κρίσιμης διάταξης του άρθρου 469 ΠΚ είναι αν περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής της, κατά πόσο δηλαδή υπολογίζονται για τον προσδιορισμό της ποινικής ευθύνης του προσώπου οφειλές που δεν πληρούν τη νομοτυπική μορφή των αδικημάτων του άρθρου 66 Ν. 4174/2013, κυρίως λόγω του ότι το ύψος του ποσού είναι κατώτερο του αξιοποίνου.

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 γι' αυτές μόνο διοικητικές κυρώσεις<sup>13</sup>.

### **Νομολογία για την εφαρμογή του άρθρου 469 ΠΚ.**

Το θέμα απασχόλησε και απασχολεί τη δικαστηριακή πρακτική, παρατηρείται δε διχογνωμία στη νομολογία και μάλιστα αυτή εντοπίζεται πλέον, κυρίως μεταξύ των αποφάσεων των πρωτοβαθμίων και δευτεροβάθμιων δικαστηρίων από τη μία και των αποφάσεων του Ανώτατου Ακυρωτικού από την άλλη. Δεν θα ήταν υπερβολή να πει κανείς ότι ο Άρειος Πάγος, καίτοι κατά τα προεκτεθέντα, υπό το προϊσχύσαν καθεστώς αποφάνθηκε διαφορετικά επί του κρίσιμου ζητήματος της συρροής μεταξύ των αδικημάτων φοροδιαφυγής και φορο-υπερημερίας, εν προκειμένω, επέλεξε μία «ριζοσπαστικότερη» λύση και προχώρησε ένα βήμα παραπέρα από το νομοθέτη, συρρικνώνοντας το υλικό αντικείμενο της διάταξης του άρθρου 25 του Ν.1882/1990 μέχρι του σημείου της έκλειψης του αξιοποίνου.

- Η ΑΠ 1519/2019<sup>14</sup> απόφαση του Ζ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, καλούμενη να ερμηνεύσει το ως άνω άρθρο 469 ΠΚ καταλήγει στο 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 καθίσταται, κατ' εφαρμογή του άρθρου 469 ΠΚ ανέγκλητη η πράξη του αναιρεσειόντος. 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.

<sup>13</sup> Εξ αντιδιαστολής, το θέμα είναι απλό αναφορικά με τα προερχόμενα από την έκδοση και αποδοχή εικονικών – πλαστών φορολογικών στοιχείων χρέη, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 66§5 του Ν.4174/2013, η έκδοση ή αποδοχή πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι αξιόποινη ανεξαρτήτως ποσού, η δε ποινή επιτείνεται εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και αποκτά κακουρηγηματικό χαρακτήρα, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Βλ.σχ. ΑΠ 1652/2019 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

<sup>14</sup> Δημ. στην ΠοινΔ/νη 2019, 1088 με σχόλια Γ.Καλούδη και Στ.Φακή

- Στην ΑΠ 1616/2019<sup>15</sup>, αναπτύσσεται το ίδιο σκεπτικό με την προηγούμενη απόφαση και αναφέρεται ότι «...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), 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 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), 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

---

<sup>15</sup> Δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

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.»

- Η ΑΠ 1652/2019<sup>16</sup> δέχθηκε ότι τα πρόστιμα που επιβλήθηκαν στον εκεί αναιρεσείοντα λόγω αποδοχής και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων δυνάμει ισάριθμων αποφάσεων επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εμπίπτουν στο άρθρο 469 ΠΚ, 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.

- Η ΑΠ 257/20<sup>17</sup> δέχθηκε ότι χρέη που αφορούν εισφορές και τέλος επιτηδεύματος Ν. 3986/2011, Ε.Τ.ΑΚ. (άρθρο 13 ν. 3634/2008), Εισόδημα Ειδ. Εισφ. Ν. 3986/2011, Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε., Ε.Ε.Τ.Α., Φ.Α.Π. Φ.Π. (Ν. 3842/2010) ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013), ανεξαρτήτως ποσού, εμπίπτουν στο άρθρο 469 ΠΚ.

<sup>16</sup> Δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, βλ. υποσημ.12

<sup>17</sup> Δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

- Η ΑΠ 343/20<sup>18</sup> δέχθηκε ότι χρέη που αφορούν Χρεωστικές Δηλώσεις ΦΠΑ σε δόσεις μέσω INTERNET, Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε. Ε.Ε.Τ.Α., Εισφορές και Τέλος Επιτηδεύματος Ν. 3966/2011, Εισόδημα ν.π μετά από προσωρινή βεβαίωση από δήλωση, ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013), Ανάκτηση Παράνομων Κρατικών Ενισχύσεων Ν. 4099, Εισφορές και Τέλος Επιτηδεύματος Ν. 3986/2011, Δηλωση φόρου εισοδήματος ν.π (άρθρ. 45 ν. 4172/13), Πρόστιμο Κ.Β.Σ., Οριστική βεβαίωση ΕΝ.Φ.Ι.Α. (Ν. 4223/2013), Εισόδημα Οριστική Βεβαίωση (Μη παρακρατ.), Εισόδημα Οριστική Βεβαίωση (Μη Παρακρ) Φ.Π.Α. Τακτικός έλεγχος λόγω οριστικοποίησης, Εισόδημα ΠΟΛ 1037/2005, Ε.Δ.Ε. Εξοδα Διοικητικής Εκτέλεσης, Πρόστιμο Φ.Π.Α, Πρόστιμο Εισοδήματος Ν. 129/1989, Πρόστιμο Κ.Β.Σ. Οριστική Βεβαίωση, ανεξαρτήτως ποσού, εμπίπτουν στο άρθρο 469 ΠΚ.

Σε όλες τις παραπάνω αποφάσεις του Ανώτατου Ακυρωτικού<sup>19</sup>, με εξαίρεση την ΑΠ 414/2020 που φαίνεται να διαφοροποιείται<sup>20</sup>, έχει γίνει κατά κανόνα δεκτό, ότι παρά το γεγονός πως κάποια από τα αναφερόμενα χρέη που συμπεριλήφθησαν στον συνοδεύοντα την αίτηση ποινικής δίωξης πίνακα χρεών, ήταν κάτω από το όριο του αξιοποίνου και συνεπώς δεν τυποποιούνταν ως ποινικά αδικήματα στο αρθ. 66 παρ. 3,4 του Ν. 4174/2013 εν τούτοις αφαιρέθηκαν από τον πίνακα χρεών, με αποτέλεσμα οι πράξεις των κατηγορουμένων, 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 το όριο του αξιοποίνου κατά το Ν.1882/1990.

Στον αντίποδα, με την υπ' αριθμ. ΤρΕφ Θεσ 112/2021<sup>21</sup>, αλλά και πολλές άλλες αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων, τόσο σε πρώτο όσο και σε δεύτερο βαθμό, έγινε δεκτό ότι: «... Η εφαρμογή του άρθρου 469 του ΝΠΚ, ως προς τα μη υπολογιζόμενα χρέη, λαμβάνει χώρα μόνον οσάκις τα περιλαμβανόμενα στον πίνακα χρέη αποτελούν αυτοτελώς και φορολογικό αδίκημα τυποποιούμενο στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, αυτό δε προϋποθέτει να υπερβαίνουν το οριζόμενο στο παραπάνω άρθρο ύψος για την θεμελίωση του αξιοποίνου. Η εφαρμογή αυτή είναι σύμφωνη τόσο με το γράμμα της διάταξης του άρθρου 469 του ισχύοντος από 1-7-2019 ΝΠΚ, η οποία ομιλεί

---

<sup>18</sup> Δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

<sup>19</sup> Ομοίως ΑΠ1820/2019 και ΑΠ 2057/2020 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ

<sup>20</sup> Η συγκεκριμένη απόφαση, δεν κάνει λόγο για αφαίρεση από τον πίνακα χρεών που αφορούν σε τυποποιούμενα στο άρθρο 66 του Ν.4174/2013 αδικήματα «ανεξαρτήτως ποσού».

<sup>21</sup> Τρ ΕφΠλημ Θεσ 1755/2020, 1710/2020, 1715/2020 (αδημοσίευτες) και ΤρΠΛΑθ 1141/20 δημ. στην ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ



για μη υπολογισμό των χρεών «από αδικήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ.», κυρίως όμως είναι σύμφωνη με τον σκοπό της παραπάνω διάταξης, όπως αυτός με σαφήνεια διατυπώνεται στην Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4619/2019. Η διάταξη αυτή ήλθε προκειμένου να αποφευχθεί η έως την θέσπισή της υπάρχουσα διπλή ποινική τιμώρηση του φορολογικού ποινικού αδικήματος [π.χ. οφειλή ΦΠΑ ή φόρου εισοδήματος] και της μη καταβολής του ιδίου βεβαιωμένου χρέους έναντι του Δημοσίου. Η αντίθετη εκδοχή, ότι δηλαδή δεν υπολογίζονται χρέη από τα τυποποιούμενα στο άρθρο 66 Κ.Φ.Δ. αδικήματα, ανεξαρτήτως ποσού δηλ. και όταν αυτά υπολείπονται του ποσού που θεμελιώνει το αξιόποινο κατά το ως άνω άρθρο, δεν είναι σύμφωνη με τα παραπάνω, καθόσον αν γινόταν δεκτή μια τέτοια εκδοχή θα ακυρωνόταν η ratio του νόμου, η οποία είναι η αποφυγή διπλής αξιολόγησης αξιόποινων φορολογικών παραβάσεων για το αυτό χρέος, δηλ. των φορολογικών ποινικών αδικημάτων του άρθρου 66 του ΚΦΔ και αυτού της μη καταβολής χρεών στο Δημόσιο, κατά το άρθρο 25§1 του ν. 1882/1990 και διπλής τιμωρίας του δράστη για τα ως άνω αδικήματα και όχι η πλήρης ατιμωρησία του. Αν ο νομοθέτης ήθελε τον μη υπολογισμό οιοδήποτε ποσού προερχόμενου από φορολογικό αδίκημα, θα διατύπωνε την διάταξη με διαφορετικό τρόπο, δηλ. αναφέροντας ότι δεν υπολογίζονται τα χρέη που προέρχονται από τις φορολογικές παραβάσεις και όχι από τα <<τυποποιούμενα>> ποινικά αδικήματα. Κυρίως όμως, η εκδοχή αυτή δεν είναι σύμφωνη με τον σκοπό του κανόνα δικαίου, αφού με πλήρη σαφήνεια ο νομοθέτης αναφέρει ότι σκοπός είναι η αποφυγή της διπλής ποινικής αξιολόγησης και όχι ο πλήρης αποκλεισμός αυτής.»

Μετά τις ως άνω παραδοχές, διαπιστώνει κανείς ότι η επιλογή του νομοθέτη να κάνει χρήση του όρου «τυποποιούνται» στη διάταξη του άρθρου 469 ΠΚ, θα πρέπει να θεωρηθεί μάλλον ατυχής αφού, κατά μία άποψη, δεν ταυτίζεται με την έννοια πλήρωσης της αντικειμενικής υπόστασης του αδικήματος, αλλά απηχεί κυρίως την έννοια της ποινικοποίησης μίας συμπεριφοράς που περιγράφεται στο γενικό της περίγραμμα, χωρίς ωστόσο η περιγραφή αυτή να φτάνει στο σημείο της πλήρους ανάλυσης των στοιχείων που συνθέτουν το αδίκημα. Ειδικά δε για τα αδικήματα φοροδιαφυγής, έχει υποστηριχθεί ότι το ποσό που δεν αποδόθηκε, βάσει του οποίου ο νομοθέτης καθορίζει τον αξιόποινο χαρακτήρα της πράξης, αποτελεί στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης του αδικήματος. Όμως η τυποποίηση του αδικήματος περιλαμβάνει την μη πληρωμή του φόρου (συγκεκριμένου κατά είδος) καθώς και της κολάσιμης συμπεριφοράς που τελείται δια της μη δηλώσεως ή της ανακριβούς

δηλώσεως που περιγράφει την πράξη. Το όριο του οφειλόμενου ποσού σύμφωνα με αυτή την άποψη, κείται εκτός του πεδίου της τυποποίησης του αδικήματος, και τούτο διότι σε αντίθεση με τα άλλα στοιχεία που είναι αναντικατάστατα, με την έννοια ότι εάν τυχόν ένα εξ' αυτών ελλείψει ή παραλλαχθεί τότε η πράξη, είτε θεωρείται μη αξιόποινη, είτε αποτελεί ένα άλλο ποινικό αδίκημα. Το ύψος του ποσού αντιθέτως, μπορεί αν αλλάξει ελεύθερα κατά τη βούληση του εκάστοτε νομοθέτη, χωρίς να αλλάξει όμως η μορφή του αδικήματος. Από την άλλη ωστόσο, έχει υποστηριχθεί με πειστικό τρόπο, ότι εάν ο νομοθέτης ήθελε τον μη υπολογισμό οιαδήποτε ποσού προερχομένου από φορολογικό αδίκημα με τη γενική θεώρηση του όρου, θα διατύπωνε την διάταξη με διαφορετικό τρόπο, ήτοι αναφέροντας ότι δεν υπολογίζονται τα χρέη που «προέρχονται» από «φορολογικές παραβάσεις» και όχι από τα *τυποποιούμενα ποινικά αδικήματα*.

Στον αντίποδα της μέχρις στιγμής διαμορφωθείσας τάσης της νομολογίας του Ανωτάτου Κυρωτικού, υποστηρίχθηκε <sup>22</sup>, ότι δεν συμπεριλαμβάνονται και δεν υπολογίζονται στον πίνακα χρεών επιμέρους χρέη, εφόσον αυτά είναι αυτοτελώς αξιόποινα. Ως εκ τούτου, επιμέρους χρέος που για παράδειγμα αφορά ΦΠΑ και δεν υπερβαίνει τις 50.000 ευρώ, ανά διαχειριστικό έτος, συμπεριλαμβάνεται κανονικά στον πίνακα χρεών για τον προσδιορισμό της ευθύνης του κατηγορουμένου, ενώ αν είναι άνω των 50.000 ευρώ δεν συμπεριλαμβάνεται. Η επιχειρηματολογία για την στήριξη της θέσης αυτής εδράζεται : α) στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4619/2019, σύμφωνα με την οποία με τη διάταξη του άρθρου 469 ΠΚ «... *θεραπεύεται επίσης το άτομο της διπλής αξιολόγησης αξιόποινων φορολογικών παραβάσεων ...*» για τα ίδια ποσά και στο ότι «...*Η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος δεν θίγεται ως προς τις άλλες απαιτήσεις του Δημοσίου, για τις οποίες δεν υπάρχει αυτοτελής ποινική προστασία*» και β) στο ίδιο το γράμμα της διάταξης που κάνει λόγο για «... **χρέη από αδικήματα ...**».

### **Κριτήριο ερμηνείας του άρθρου 469 ΠΚ**

Ανεξάρτητα πάντως από την άποψη που θα ακολουθήσει ο καθένας από εμάς, θεωρώ ότι στην πλειοψηφία μας θα συμφωνήσουμε πως από την μελέτη των μέχρις στιγμής εκδοθεισών αποφάσεων του Α.Π, ελλείπει η ειδική αιτιολόγηση της

---

<sup>22</sup> βλ. σχετ. παρατηρήσεις Γ.Καλούδη και Ας.Φακή παρά πόδας της ΑΠ 1519/2019 σε ΠοινΔικ. 2019,1088, αλλά και Γ.Παπαγεωργίου, Η εφαρμογή του άρθρου 469 ΠΚ. Από τη διπλή τιμώρηση στην ατιμωρησία; δημ. στο dikastis.blogspot.com

προταχθείσας λύσης, όπως και το κριτήριο, αλλά και η ανάλυση των επιμέρους περιπτώσεων των περιλαμβανόμενων ή αφαιρούμενων χρεών.

Από την προηγηθείσα ανάλυση και την διαχρονική αποτύπωση των θεωρητικών και νομολογιακών προσεγγίσεων του θέματος, η παρούσα εισήγηση τείνει να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι σημείο εκκίνησης και απαραίτητο δογματικό εργαλείο για επίλυση των ερμηνευτικών ζητημάτων που αφορούν στη συρροή και γενικότερα τη σχέση των φορολογικών ποινικών διατάξεων μεταξύ τους και τα συγγενή ζητήματα, αποτελεί η κατά το δυνατό ακριβέστερη οριοθέτηση του προστατευόμενου έννομου αγαθού και μάλιστα με τις αναγκαίες εξειδικεύσεις και εννοιολογικές διακρίσεις μεταξύ των διαφορετικών τύπων φορολογικού αδικού, αλλά και ο ορθότερος προσδιορισμός των «τύπων» του φορολογικού αδικού (φοροαποφυγή, φοροδιαφυγή, φορο-υπερμερία)<sup>23</sup> και της βλαπτικής επιρροής του καθενός από αυτούς στο πληττόμενο έννομο αγαθό. Έτσι μία πράξη φοροδιαφυγής πλήττει την βεβαιωτική διαδικασία (π.χ. υποβολή ψευδούς δήλωσης φόρου εισοδήματος) και πράγματι πλήττει την δημόσια περιουσία, ενώ μία πράξη φορο-υπερμερίας, λαμβάνει χώρα στο τελευταίο στάδιο της φορολογικής διαδικασίας, στο μέτρο που η φορολογική οφειλή έχει πλέον βεβαιωθεί ταμειακά, αποτρέποντας (είτε καθυστερώντας απλώς ή ματαιώνοντας πλήρως) την ενσωμάτωση του χρηματικού αντικειμένου της βεβαιωμένης αξίωσης στην περιουσία του Δημοσίου.

Οι παραπάνω διακρίσεις παρέχουν εξήγηση για το γεγονός της διαφορετικής ποινικής αντιμετώπισης των πράξεων που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Ν.4174/2013 σε σχέση με τη συμπεριφορά που τυποποιείται στο άρθρο 25 του Ν.1882/1990. Ειδικότερα, ενώ οι πρώτες τιμωρούνται ακόμη και σε βαθμό κακουργήματος ως προσβάλλουσες την ίδια την υπόσταση των φορολογικών αξιώσεων, η δεύτερη διαπλάθεται από το νομοθέτη αποκλειστικά ως πλημμέλημα. Ωστόσο, οι βλαπτικές συνέπειες της φοροδιαφυγής εν στενή εννοία, αλλά και της φορο-υπερμερίας, αφορούν σε αυτά τα ίδια τα θεμέλια του οικονομικού και κοινωνικού συστήματος — μιας και το φαινόμενο αυτό, αφενός οδηγεί το Κράτος σε αδυναμία χρηματοδότησης των προγραμματισμένων δαπανών του και εν γένει σε αδυναμία παροχής προς τους πολίτες του των δημοσίων αγαθών που οι τελευταίοι

---

<sup>23</sup> Βλ. εκτενώς Θ.Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, έκδ.2005, σελ.189 επ., όπου «Προστατευόμενο έννομο αγαθό στο φορολογικό ποινικό δίκαιο είναι οι διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού, που προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο κυριαρχικά από τα κρατικά όργανα (φορολογικός νομοθέτης, φορολογική Διοίκηση), συγκροτώντας, έτσι, ένα διακριτό τμήμα της περιουσίας του Δημοσίου.

προσδοκούν από αυτό, αφετέρου ματαιώνει την κυβερνητική οικονομική και κοινωνική πολιτική, ενώ, τέλος, προκαλεί σοβαρές στρεβλώσεις στην ομαλή λειτουργία της ιδιωτικής οικονομίας, καθώς και ρωγμές στον κοινωνικό ιστό, διότι καταλύοντας την αρχή της φορολογικής ισότητας των πολιτών και μεταθέτοντας τα δημόσια βάρη στους φορολογικά συνεπείς πολίτες, από τη μία θεμελιώνονται αθέμιτα ανταγωνιστικά πλεονεκτήματα (και επιπλέον οικονομικά κέρδη) και από την άλλη πλήττεται ανεπανόρθωτα κάθε προσπάθεια δημιουργίας κοινωνικής συνοχής και αλληλεγγύης — εξηγούν την ένταξη των μορφών αυτών εγκληματικότητας στον «σκληρό πυρήνα» των οικονομικών εγκλημάτων.

Η διαφοροποίηση μεταξύ φοροαποφυγής – φοροδιαφυγής και φορο-υπερμερίας αφενός και αφετέρου η τελολογική ερμηνεία και προσέγγιση της διάταξης του άρθρου 469 ΠΚ, όπως αυτή προσδιορίζεται με ενάργεια στην αιτιολογική έκθεση η οποία εστιάζει στην αποφυγή διπλής αξιολόγησης (τιμώρησης) της ίδιας αξιόποινης συμπεριφοράς, θεωρώ ότι μπορούν να δώσουν και την ορθή απάντηση στο υπό εξέταση ερμηνευτικό ζήτημα. Το πρώτο από αυτά, ήτοι η διάκριση μεταξύ των εννοιών της φοροδιαφυγής και φορο-υπερμερίας, φαίνεται να διαφεύγει από τον έλεγχο και την ανάλυση στις προαναφερόμενες αποφάσεις του Ανώτατου Ακυρωτικού, οι οποίες δέχονται οριζόντια, ότι δεν συμπεριλαμβάνονται και δεν υπολογίζονται για τον προσδιορισμό της ευθύνης του προσώπου, όλα τα εν ευρεία έννοια, φορολογικά αδικήματα, ανεξαρτήτως ποσού. Από τον ίδιο όμως τον κανόνα δικαίου και την προηγηθείσα ανάλυση προκύπτει ότι η θέσπιση της διάταξης με αυτή τη μορφή έχει την έννοια της εξαίρεσης από τον πίνακα χρεών των φορολογικών αδικημάτων του άρθρου 66 που τιμωρούνται ποινικά, δηλαδή των φορολογικών αδικημάτων υπό στενή έννοια. Ως εγκλήματα φοροδιαφυγής στην παραπάνω διάταξη του ΚΦΔ περιγράφονται οι πράξεις αποφυγής πληρωμής των ειδικών κατηγοριών φόρων (εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας, μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση ΦΠΑ κλπ.) που όμως για να αναχθούν σε ποινικά αδικήματα αξιώνονται και άλλα στοιχεία και δη πράξεις ή παραλείψεις οφειλομένων ενεργειών που ενέχουν το στοιχείο της εξαπάτησης (παραπλάνησης) της φορολογικής αρχής και κατατείνουν, είτε στον μη καταλογισμό φορολογικής οφειλής, είτε στον καταλογισμό οφειλής σε ύψος μικρότερο από το νόμιμα προβλεπόμενο, ώστε να δικαιολογούν, την τιμώρησή τους.

Συνακόλουθα, εφόσον διαπιστωθεί: α) ότι υπάρχουν όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης (μεταξύ των οποίων και το αξιόποινο ύψος του οφειλόμενου κατά είδος φόρου- ποσού) πρόκειται για φορολογικό αδίκημα προβλεπόμενο από το

άρθρο 66 του Ν.4174/2013 και β) συντρέχουν οι προϋποθέσεις και οι όροι ( υπάρχει η δυνατότητα) άσκησης ποινικής δίωξης, με την αυτονόητη συνδρομή της αρμόδιας φορολογικής αρχής ( είτε με έγγραφό της, είτε με τις απαραίτητες διευκρινίσεις στα πλαίσια μαρτυρικής κατάθεσης για τις επίδικες υποθέσεις, είτε με την αίτηση ποινικής δίωξης υπό τα δεδομένα πλέον του άρθρου 469 ΠΚ), το κάθε συγκεκριμένο χρέος, θα πρέπει να αφαιρείται από τον πίνακα, νοούμενο ως υπαγόμενο σε συμπεριφορά που τυποποιείται σε αυτοτελές ποινικό αδίκημα από το άρθρο 66 του ΚΦΔ.

### **Η θέση και η ερμηνευτική εκδοχή του άρθρου 469 ΠΚ της Φορολογικής Διοίκησης- Η συνδρομή της στην εκδίκαση των συναφών υποθέσεων και οι νέες αιτήσεις ποινικής δίωξης- Πρακτικά προβλήματα**

Θα πρέπει να επισημανθεί, ότι κατά την εκδίκαση των εκκρεμών υποθέσεων στο ακροατήριο που αφορούν σε χρέη στο δημόσιο, η φορολογική διοίκηση από την πλευρά της, με οδηγίες της αναφορικά με την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 469 ΠΚ και σχετικά με το ποια από τα επιμέρους χρέη του οικείου πίνακα, συμπεριλαμβάνονται ή εξαιρούνται από αυτόν, εντέλλεται προς τα όργανά της, τόσο στα ενημερωτικά /διευκρινιστικά της εξέλιξης της οφειλής έγγραφα που αποστέλλουν για κάθε δικογραφία οι κατά τόπο αρμόδιες Δ.Ο.Υ., όσο και στις καταθέσεις των υπαλλήλων τους, αλλά και κατά την υποβολή των νέων αιτήσεων υπό το νέο καθεστώς, να εξαιρούνται ή να αφαιρούνται τα ποσά που αντιστοιχούν σε **αξιόποινες** φορολογικές παραβάσεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 66-71 του Ν.4174/2013, σύμφωνα με τις οδηγίες για τον τρόπο υποβολής των μηνυτήριων αναφορών ως προς τα ως άνω αδικήματα<sup>24</sup>, με σκοπό την θεραπεία του ατόπου της διπλής αξιολόγησης. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι για το κάθε χρέος και για τον κάθε οφειλέτη, γίνεται διασταύρωση στοιχείων και έρευνα σε συνεννόηση με τα ελεγκτικά όργανα, σχετικά με το κατά πόσο έχει υποβληθεί ή όχι μηνυτήρια αναφορά. Σε ένα μεγάλο λοιπόν βαθμό η δικαστική κρίση του ποινικού δικαστηρίου εξαρτάται από την ενημέρωση και τη συμβολή της φορολογικής διοίκησης και συναρτάται με αυτή. Μπορούμε να θεωρήσουμε ότι προαναφερόμενο κριτήριο (του κατά πόσο δηλαδή υπεβλήθη ή όχι μηνυτήρια αναφορά) είναι ασφαλές, αν και δε μπορεί να αποκλείσει κανείς το ενδεχόμενο του λάθους (να μην έγινε δηλαδή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. επισταμένα

<sup>24</sup> Βλ σχετ. από 3.7.2019 ΑΔΑ 6Γ7Α46ΜΠ3Ζ-5ΒΣ έγγραφο ΑΑΔΕ καθώς και ΠΟΛ.1142/2016, ΠΟΛ.1209/2017 και Ε.2045/2019

έλεγχος ή να μην υπεβλήθη εκ λάθους – να διέφυγε η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς για επιμέρους χρέος του πίνακα καίτοι αυτό συνιστά αδίκημα του άρθρου 66).<sup>25</sup>

Επιγραμματικά, υπό την προτεινόμενη ερμηνευτική εκδοχή της Φορολογικής Διοίκησης, οιοδήποτε χρέος, περιλαμβανόμενο στον οικείο πίνακα που συνοδεύει την αίτηση ποινικής δίωξης του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., που προκύπτει από δήλωση του ίδιου φορολογουμένου (όπως συμβαίνει πχ. με τις δηλώσεις ΦΠΑ μέσω INTEPNET, φορολογία εισοδήματος βάσει δήλωσης, καθώς και πάσης φύσεως δηλώσεις- ΦΜΥ κλπ), δεν μπορεί να αφαιρεθεί από τον πίνακα χρεών, αφού δεν προέκυψε από τακτικό έλεγχο και δεν υπεβλήθη ούτε μπορούσε να υποβληθεί μηνυτήρια αναφορά γι' αυτό. Με την ίδια λογική και αιτιολογία, το τέλος επιτηδεύματος, αφού συνιστά ένα ορισθέν από την Πολιτεία, πάγιο ποσό φόρου εισοδήματος που προέρχεται από την άσκηση επιτηδεύματος, για την μη καταβολή του οποίου δεν δύναται κάποιος να ελεγχθεί ποινικά δύο φορές, επίσης δεν θα έπρεπε να εξαιρείται από τον πίνακα χρεών .

Μένοντας στον τομέα της πρακτικής και υπό αυτή την οπτική, θέτω προς προβληματισμό κάποια σχηματοποιημένα παραδείγματα:

1. Ο Α φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος και ο προς απόδοση φόρος που αναλογεί στο φορολογητέο εισόδημά του, ανέρχεται στο ποσό των 80.000 ευρώ, το οποίο δεν καταβάλλει. Ο Β φορολογούμενος υποβάλλει ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αποκρύπτοντας εισοδήματα και μετά από τακτικό έλεγχο, του καταλογίζεται φόρος από αυτή την αιτία 80.000 ευρώ. Μετά από δύο έτη και ενώ έχουν προστεθεί προσαυξήσεις 20.500 ευρώ, γίνεται σε βάρος αμφοτέρων αίτηση ποινικής δίωξης για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών στο δημόσιο. Σύμφωνα με την κρατούσα μέχρι στιγμής κατά τον Α.Π άποψη, κατ' εφαρμογή του άρθρου 469 ΠΚ, ο Β φορολογούμενος, παρότι υπήρξε ανειλικρινής και η πράξη του έχει μεγαλύτερη απαξία, αφού απέκρυψε εισοδήματα και δεν απέδωσε τον αναλογούντα στα πραγματικά εισοδήματά του φόρο, δεν θα ελεγχθεί ποινικά για καμία πράξη, αφού αφενός δεν μπορεί να γίνει μηνυτήρια αναφορά σε βάρος του για το αδίκημα της φοροδιαφυγής (λόγω ποσού), αλλά ούτε και γι' αυτό της μη καταβολής χρεών στο δημόσιο.

---

<sup>25</sup> (παράδειγμα από προσωπική εμπειρία σε υπόθεση στο ακροατήριο).

Είναι λοιπόν προφανές, ότι με την ερμηνευτική εκδοχή που υιοθετείται από τις παραπάνω αποφάσεις του ΑΠ, προάγεται η άνιση μεταχείριση μεταξύ των φορολογουμένων.

2. Αν υποθέσουμε ότι μετά από τακτικό έλεγχο που έγινε το έτος 2010 σε Ο.Ε. με ομόρρυθμα μέλη τους Α και Β και διαχειριστή τον Α, καταλογίζεται φόρος από ανακριβή απόδοση ΦΠΑ της εταιρίας ποσού 70.000 ευρώ, για το έτος 2008. Η μηνυτήρια αναφορά για το συγκεκριμένο αδίκημα της φοροδιαφυγής, θα μπορούσε να γίνει εναντίον του Α ή του Β (Σε Ο.Ε. ευθύνη για φοροδιαφυγή -π.χ. έκδοση εικονικών τιμολογίων ή μη απόδοση ΦΠΑ- σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν.2523/1997 είχαν τα ομόρρυθμα μέλη ή οι διαχειριστές, ενώ στη συνέχεια με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 που τροποπ. το άρθρο 67 του Ν.4174/2013 το διαζευκτικό «ή» έγινε «και»). Σε αντιδιαστολή, ευθύνη για τη μη καταβολή χρεών έχουν όλα τα πρόσωπα για χρέη που βεβαιώθηκαν κατά την θητεία τους ή ήταν βεβαιωμένα όταν απέκτησαν την ιδιότητα και όσο διατηρούσαν αυτή την ιδιότητα, ή βεβαιώθηκαν μετά τη λήξη της θητείας τους, αλλά ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μετά την απέβαλαν ή αν στην περίπτωση του νομικού προσώπου λύθηκε η εταιρία (άρθρο 23§3 του Ν.2523/1997). Αν ως υπόθεση εργασίας εκλάβουμε ότι υπεβλήθη μηνυτήρια αναφορά μόνο εναντίον του Α ( διαχειριστή), το 2011 αποχώρησε ο Β (το ομόρρυθμο μέλος) και στη θέση του εισήλθε ο Γ και το έτος 2012 ασκήθηκε ποινική δίωξη για μη καταβολή χρεών στο Δημόσιο. Τότε ο Α που είναι και διαχειριστής (και σε βάρος του οποίου έγινε μηνυτήρια αναφορά για τη φοροδιαφυγή) με εφαρμογή του άρθρου 469 ΠΚ και σύμφωνα με την ερμηνεία και την τακτική της φορολογικής διοίκησης δεν θα ελεγχθεί για την πράξη της μη καταβολής χρεών στο δημόσιο (θα εξαιρεθεί το συγκεκριμένο χρέος) σε αντίθεση με τους Β και Γ. Ποια θα είναι όμως η κρίση του δικαστηρίου εν προκειμένω για τους Β και Γ;

### **Κατακλείδα**

Μετά την νέα ρύθμιση, με το άρθρο 469 ΠΚ, δεν υφίσταται πλέον περίπτωση σύμπτωσης των αδικημάτων του άρθρου 25 του Ν.1882/1990 με αυτή του άρθρου 66 του ΚΦΔ, διότι σύμφωνα με το δεύτερο αυτό άρθρο, η οφειλή προέρχεται από φοροδιαφυγή. Ο δικαιολογητικός λόγος της διατήρησης του άρθρου 25 του

N.1882/1990 έγκειται στη διαφοροποίηση μεταξύ των δύο εγκληματικών συμπεριφορών. Διαφορετική ερμηνεία και 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. Η αποδοχή της αντίθετης άποψης, με δεδομένο και το όριο των 100.000 ευρώ για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της μη καταβολής χρεών στο Δημόσιο, θα οδηγούσε σε πλήρη ατιμωρησία των « οφειλετών» του Ελληνικού Δημοσίου και απαξίωση της έννοιας και της σημασίας της φορο-υπερημερίας. Ήταν όμως αυτή η αληθής βούληση του νομοθέτη; Η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αρνητική, αφού εάν ο νομοθέτης απαιτούσε την μη τιμώρηση των περιπτώσεων αυτών θα καταργούσε την διάταξη αυτή καθ' εαυτή.

Ευαγγελία Αθ. Καρανίκα  
Αντεισαγγελέας Εφετών