

ΣΧΕΣΗ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΚΗΣ
ΕΠΙ ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ
ΣΤΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΠΟΙΝΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΑΠ.

1] ΑΡΧΙΚΗ ΣΧΕΣΗ ΕΞΑΡΤΗΣΗΣ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΚΗΣ [N. 2523/1997].

Ο Ν. 2523/97, με τον τίτλο «Διοικητικές και Ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία κλπ διατάξεις» θεσπίστηκε με σκοπό τη συγκέντρωση σε ενιαίο κείμενο των διάσπαρτων σε διάφορα νομοθετήματα διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για παραβάσεις σχετικά με φόρους αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Η μέχρι τότε κατάσταση, που διαμόρφωνε ο κατακερματισμός των σχετικών ρυθμίσεων και η έλλειψη συστηματικής ενότητας της εμφανιζόμενης πολυνομίας, καθιστούσε μη λειτουργική την εφαρμογή τους, ενόψει των επικαλύψεων και της ασάφειας του πλαισίου που δομούσαν, με συνέπεια τη δημιουργία συνθηκών ανασφάλειας δικαίου. Και πράγματι η θέσπισή του συνέβαλε ουσιωδώς, τόσο στην απλοποίηση και την εκλογίκευση των διαφόρων κατηγοριών φορολογικών παραβάσεων στον ποινικό χώρο, όσο και στην εξάλειψη αντιφάσεων που οφειλόταν στην έλλειψη συνοχής του ως τότε αποσπασματικού πλέγματος ρύθμισής τους. Οι διατάξεις του των άρθρων 17 – 19 περιείχαν της ποινικές κυρώσεις, οι οποίες τυποποιούσαν κατά βάση 3 ποινικά αδικήματα : τη φοροδιαφυγή στη φορολογία εισοδήματος και στη φορολογία πλοίων (άρθρο 17), τη φοροδιαφυγή στη φορολογία του ΦΠΑ κλπ παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων (άρθρο 18) και τη φοροδιαφυγή με την έκδοση ή την αποδοχή φορολογικών στοιχείων, εικονικών ή πλαστών (άρθρο 19). Για πρώτη δε φορά θεσπίζονται με αυτόν εγκλήματα φοροδιαφυγής σε βαθμό κακουργήματος.

Ήδη από την εισαγωγή του εν λόγω νόμου αποτελούσε συνείδηση του νομοθέτη η καταλυτική επίδραση στην ποινική δίκη της διοικητικής διαδικασίας, που τυχόν θα ανοιγόταν ενώπιον των αντίστοιχων οργάνων και δικαστηρίων, σε περίπτωση άσκησης από τον υπαίτιο της βεβαιωθείσας παράβασης φορολογούμενο των προβλεπομένων προς αμφισβήτηση της διάπραξης της ενδίκων μέσων, για τυπικούς ή ουσιαστικούς λόγους. Ο νομοθέτης είχε εξαρχής σαφή αντίληψη της στενής διασύνδεσης μεταξύ της ποινικής διαδικασίας και της εξέλιξης της αντίστοιχης διοικητικής διαφοράς. Έτσι, με τη διάταξη του άρθρου 21 του Ν. 2523/97 επέλεξε για τη δίωξη των φορολογικών αδικημάτων ένα μοντέλο καθολικής σχεδόν εξάρτησης της άσκησης της ποινικής δίωξης από την πρόοδο της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας και δίκης, πλην όμως όχι απολύτως ομοιόμορφης. Έτσι η εξάρτηση της κίνησής της ήταν απόλυτη για τα

αδικήματα των άρθρων 17 & 18 του συγκεκριμένου νόμου [φοροδιαφυγή στο εισόδημα και μη απόδοση παρακρατούμενων κλπ φόρων], αφού προς τούτο προαπαιτούνταν η οριστικοποίηση της οικείας φορολογικής οφειλής είτε με την άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας προσβολής της οικείας διοικητικής πράξης προσδιορισμού του εκάστοτε φόρου είτε με την έκδοση τελεσίδικης απόφασης επί της τυχόν κατ' αυτής ασκηθείσας προσφυγής. Τουναντίον, η εξάρτηση ήταν πιο ελαστική για το αδίκημα του άρθρου 19 του ίδιου Νόμου [έκδοση – αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων], όπου η ποινική δίωξη μπορούσε να κινηθεί και πριν την τελεσίδικη επίλυση της διαφοράς από τα διοικητικά δικαστήρια.

2] ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΕΣ ΡΩΓΜΕΣ ΣΤΗ ΣΧΕΣΗ ΕΞΑΡΤΗΣΗΣ ΤΟΥΣ [Ν. 3888/10 & Ν 3943/11].

Μολονότι δε ο νομοθέτης επέλεξε αρχικά - με προφανή κριτήρια την οικονομία της ποινικής δίκης και την ασφαλέστερη διάγνωση της υπόθεσης – την υιοθέτηση σχέσης αυστηρής εξάρτησης μεταξύ των δύο δικών δεν θα αργήσει να αποστεί της επιλογής του αυτής. Έτσι, με τη διάταξη του άρθρου 40§2 του Ν. 3220/04, με τον οποίον το πρώτον τυποποιήθηκε κακουργηματική εκδοχή του εγκλήματος της έκδοσης – αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, θεσπίστηκε η επ' αυτής σχεδόν πλήρης ανεξάρτηση της ποινικής διαδικασίας από την πρόοδο της διοικητικής δίκης, με την πρώτη να έχει πλέον ως μόνους όρους της εκκίνησής της τη σύνταξη έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ και την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τη φορολογούσα Αρχή.

Οι ρωγμές στην εξάρτηση της άσκησης της ποινικής δίωξης των φορολογικών αδικημάτων από την εξέλιξη του διοικητικού σκέλους της υπόθεσης θα συνεχιστούν τμηματικά αλλά σταθερά από το νομοθέτη, ο οποίος : α] με τη διάταξη του άρθρου 16 του Ν. 3888/10 θα αποδεσμεύσει τελείως την κίνηση της ποινικής δίωξης επί της κακουργηματικής μη απόδοσης ΦΠΑ κλπ παρακρατούμενων φόρων από την τύχη της προσφυγής κατά της πράξης επιβολής του & β] με τη διάταξη του άρθρου 3 του Ν. 3943/11 θα πράξει το ίδιο και επί της κακουργηματικής φοροδιαφυγής στο εισόδημα [διά της υποβολής ανακριβούς ή της μη υποβολής σχετικής δήλωσης], με την επιπλέον όμως προϋπόθεση ότι την άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης θα παρήγγειλε ο νεοπαγείς τότε ως θεσμός Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος. Λεκτέον - για την πληρότητα της προσέγγισης της στάσης του νομοθέτη - ότι ο Ν. 3943/2011 προέβλεπε και περιπτώσεις άμεσης άσκησης της δίωξης επί πλημμελημάτων φοροδιαφυγής με τη χρήση περιπτώσιολογικής απαρίθμησης, όπου τούτο ήταν δυνατόν να συμβεί με κριτήριο όχι πλέον τη βαρύτητα του εγκλήματος, αλλά μία σύνθεση ποικίλων όρων

προς τούτο, που αφορούσαν κυρίως την Αρχή ή το όργανο που είχε την πρωτοβουλία ή την εξουσία προς διερεύνηση ή δίωξη τους. Ο εν λόγω σαφής προσανατολισμός του νομοθέτη στη στόχευση της επιλεκτικής απόλυτης απαγκίστρωσης της ποινικής διαδικασίας [και της άμεσης προόδου της] από την αξιολόγηση του αμιγώς διοικητικού βραχίονα της υπόθεσης, ο οποίος πραγματώθηκε κυρίως με τις διατάξεις των Νόμων 3888/10 και 3943/11, οφείλεται προφανώς στην τότε εμφανισθείσα κρίση δημοσίου χρέους που ταλάνισε τη χώρα και την ανάγκη εξυπηρέτησης του συναφούς σκοπού της επαύξησης της αποτελεσματικότητας του κρατικού φοροεισπρακτικού μηχανισμού.

Οι δημοσιονομικές συνθήκες της επίμαχης περιόδου ώθησαν το νομοθέτη στην ευρύτατη απεξάρτηση των ποινικών διατάξεων περί φοροδιαφυγής από το διαδικαστικό φορολογικό δίκαιο. Η στροφή του αυτή οφείλεται περαιτέρω και στο βιωμένο στην πράξη αρνητικό αποτέλεσμα της ως άνω εξάρτησης, ήτοι αυτό της εκκίνησης της ποινικής διαδικασίας σε χρόνο τελείως απομακρυσμένο από τον εντοπισμό της παράβασης από τις ελεγκτικές Αρχές. Η χρονική αυτή απόσταση μπορεί να έφτανε και τη 10ετία, αφού η διαδικασία ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ήταν εκ της φύσεως της ιδιαίτερα χρονοβόρα. Προς αντιμετώπιση της συγκεκριμένης δυσχέρειας το άρθρο 21 του Ν. 2523/97 [και μάλιστα εξαρχής] έθετε ασφυκτικά χρονικά όρια για τον προσδιορισμό και την εκδίκαση των φορολογικών προσφυγών ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ουσίας, στις περιπτώσεις που τα συμπεράσματα του λαβόντος χώρα φορολογικού ελέγχου κατέγραφαν παραβάσεις των άρθρων 17 και 18 αυτού [προσδιορισμός εντός 6μηνου, έκδοση απόφασης εντός 3μήνου, κοινοποίηση στους διαδίκους εντός 2μήνου]. Οι σχετικές προβλέψεις έμειναν, όπως ήταν αναμενόμενο, ανεφάρμοστες. Κατέληξαν δε απλό ευχολόγιο, αφού επιχειρήθηκε μία μη ρεαλιστική νομοθετική προσπάθεια φρενήρους επιτάχυνσης της διεκπεραίωσης τεράστιου όγκου διοικητικών υποθέσεων χωρίς την προηγούμενη διασφάλιση ύπαρξης των αναγκαίων προς τούτο υλικοτεχνικών υποδομών και έμπυχου δυναμικού. Με δεδομένη συνεπώς, κατά τα προηγηθέντα, την αδυναμία άμεσης εκκαθάρισης των διοικητικών διαφορών με τις ως άνω ποινικές προεκτάσεις και την εκ των συνθηκών ανάγκη της επιτάχυνσης της ενεργοποίησης του ποινικού μηχανισμού ο νομοθέτης διαχώρισε σε ευρύτατο βαθμό τη μία από την άλλη, επιτρέποντας την παράλληλη διεξαγωγή αμοτέρων των δικών. Οι συνέπιες αυτής της επιλογής ήταν η δόμηση ενός πλαισίου που έβριθε από αντινομίες. Για παράδειγμα, ενώ η διάταξη του άρθρου 21§2^α του Ν. 2523/97 επέβαλε στον Εισαγγελέα την κατά προτεραιότητα άσκηση ποινικής δίωξης και την άμεση εισαγωγή της υπόθεσης προς εκδίκαση, εξακολουθούσε κανονικά σε ισχύ η διάταξη της § 3 του ίδιου άρθρου, που επέβαλε τη ρητή δέσμευση του ποινικού δικαστηρίου

από την εκφερθείσα τελεσίδικη κρίση του διοικητικού, ως προς το ύψος των οφειλομένων φόρων! Δηλαδή το ποινικό Δικαστήριο ουσίας ήταν υποχρεωμένο ταυτόχρονα και να εκδικάσει κατά προτίμηση την υπόθεση παραβλέποντας την εξέλιξη της παράλληλα διεξαγόμενης διοικητικής δίκης, αλλά και να ενδιαφερθεί για το αποτέλεσμα της και την πιθανή επέλευση διοικητικού δεδικασμένου, στο οποίο όφειλε να υποταχθεί.

3] ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΥΤΟΦΩΡΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΣΕ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ [N. 3943/11].

Η κορύφωση των αστοχιών του νομοθέτη σχετικά με την πρόοδο της ποινικής διαδικασίας ανεξάρτητα από την πορεία της διοικητικής επήλθε με τη διάταξη του άρθρου 3 του Ν. 3943/2011, με την οποία κατέστη δυνατή η υπαγωγή της δίωξης των φορολογικών αδικημάτων στην αυτόφωρη διαδικασία των άρθρων 417 κ. επ. ΚΠΔ. Με τη θέσπιση της ο νομοθέτης - μέσω της λεκτικής αλλαγής της διατύπωσης του κειμένου των ειδικών υποστάσεων τους - προσέδωσε στα εγκλήματα αυτά εκτεταμένο χρόνο τέλεσης, και μάλιστα διαφορετικό ανάλογα με τη βαρύτητά τους, αφού τα οικεία πλημμελήματα τελούνταν εν τω πράττεσθαι για χρονικό διάστημα 20 μηνών, ενώ τα αντίστοιχα κακουργήματα για διάστημα 5 ετών από την ημέρα της πραγμάτωσης της ειδικής υπόστασης τους για πρώτη φορά, με χρονική αφετηρία αυτολεξεί «την ημέρα κατά την οποία για πρώτη φορά όφειλε να ενεργήσει ο υπαίτιος». Έτσι ο νομοθέτης αναγόρευσε τα φορολογικά αδικήματα σε εγκλήματα διαρκή [ή κατά περίπτωση «ημιδιαρκή», όπως τα χαρακτήρισε μερίδα της θεωρίας] και μάλιστα με φερόμενο ως χρόνο διάπραξης όσον αυθαίρετα επέλεξε ο ίδιος. Προσέδωσε δηλαδή πλασματική διάρκεια τέλεσης σε ήδη περατωθέντα εγκλήματα, θέση που ευθέως αντίκειται στην απαγόρευση αναδρομικής εφαρμογής νόμων που θεμελιώνουν το αξιόποιο. Η - καινοφανής και ιδιόρρυθμη - συγκεκριμένη οπτική του νομοθέτη αποδοκιμάστηκε έντονα από την επιστήμη, που τη χαρακτήρισε σε γενικές γραμμές ως νομοτεχνικά αδόκιμη, δογματικά έωλη, απάδουσα της εξασφαλιστικής - εγγυητικής για τον κατηγορούμενο λειτουργίας του ποινικού δικαίου, στερούμενη της στοιχειώδους εσωσυστημικής λογικής, αλλά και συγκρουόμενη με σειρά θεμελιωδών συνταγματικών διατάξεων, όπως αυτή του άρθρου 7§1 Συντάγματος. Και ευλόγως, αφού με τη συγκεκριμένη μεθόδευση λάμβανε χώρα μια προδήλως εργαλειακή χρησιμοποίηση των εξαιρετικών δικονομικών διατάξεων της αυτόφωρης διαδικασίας, προκειμένου να επιτευχθεί δι' αυτής η περιστολή δικαιωμάτων του υπαιτίου. Αφού τα στοιχεία εξαναγκασμού που συνεπάγεται η εφαρμογή της, ήτοι η σύλληψη και η κράτηση του

κατηγορουμένου, αποτελούσαν ουσιαστικά μοχλό πίεσης προς τον τελευταίο για την επίτευξη σκοπών του νομοθέτη αλλοτρίων της ικανοποίησης της ποινικής αξίωσης της Πολιτείας σε βάρος του, ως δράστη του διωχθέντος φορολογικού εγκλήματος. Και πρόδηλα εντασσομένων στην εξυπηρέτηση της άμεσης ενίσχυσης της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, μέσω της οδού της ταχείας διευθέτησης της φορολογικής διαφοράς [διά του συμβιβασμού, της ρύθμισης ή της εξόφλησης της αξιόποινης οφειλής], προς αποφυγή για τον κατηγορούμενο της δυσάρεστης εμπειρίας της υποβολής του στην, έστω προσωρινή, στέρηση της προσωπικής του ελευθερίας. Και όλα τούτα ενόσω ο συλληφθείς είχε ενδεχομένως ήδη προσφύγει στα αρμόδια διοικητικά όργανα προς αμφισβήτηση της - και ποινικά κολάσιμης - φορολογικής παράβασης, στην οποία είχε υποπέσει.

Παρά δε την εμφανή δογματική και συστηματική αδυναμία των διατάξεων του ανωτέρω εισαχθέντος «υβριδικού μοντέλου ημι - διαρκών εγκλημάτων φοροδιαφυγής» γεγονός είναι ότι οι εφαρμοστές τους προχώρησαν - στη συντριπτική πλειοψηφία - στην ανεπιφύλακτη υιοθέτηση τους. Πράγματι, οι Εισαγγελίες όλης της χώρας - με απειροελάχιστες εξαιρέσεις - προχωρούσαν στην τήρηση της αυτόφωρης διαδικασίας, για πλασματικώς εν τω πράττεσθαι τελούμενες πράξεις, αποφεύγοντας τελείως την εξέταση της συμβατότητάς τους με θεμελιώδεις συνταγματικές διατάξεις [πχ ενδεικτικά των άρθρων 6§1, 7§1, 20 Συντάγματος], στα πλαίσια του οικείου διάχυτου δικαστικού ελέγχου, από τον οποίο απείχαν. Και τούτο παρά την αμφίβολη δικαιοκρατικά νομιμοποίησή τους και την τεχνικά δυσχερή πρακτική χρησιμότητά τους. Είναι χαρακτηριστική η συνειδητή προσπάθεια αυτοπεριορισμού στην τήρηση της σχετικής πρακτικής που καταγράφεται ως σύσταση στην υπ' αρ. 1/2011 εγκύκλιο του τότε εποπτεύοντος τους Εισαγγελείς Οικονομικού Εγκλήματος Αντεισαγγελέα ΑΠ, που υπέδειξε την εφαρμογή της αυτόφωρης διαδικασίας μόνο σε περιπτώσεις «ακραίας και προκλητικής φοροδιαφυγής», μέχρι να κριθεί η τελική συνταγματικότητά τους από τα δικαστήρια. Μετά την πάροδο 10ετίας η γενικευμένη υιοθέτηση της θέσης αυτής φαίνεται επιστημονικά εσφαλμένη και πρακτικά αλυσιτελής. Όμως η αντικειμενική και δίκαιη κριτική - και αυτοκριτική - επ' αυτής θα πρέπει να λάβει υπόψη της το κλίμα της εποχής και να συνεκτιμήσει την συνολικά τότε διαπνέουσα τις Εισαγγελικές Αρχές πεποίθηση περί της ανάγκης πιστής εφαρμογής των νεοπαγών διατάξεων, καθώς επίσης και την ενίσχυσή της από την ταυτόχρονη ίδρυση νέων ειδικών οργάνων με πρωτοφανώς διευρυμένες [στα όρια της συνταγματικότητας] ερευνητικές και διωκτικές αρμοδιότητες και εξουσίες, όπως ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος, που η σύσταση του θεσπίστηκε το πρώτον με το άρθρο 2 του ίδιου Νόμου.

Πλην όμως οι προεκτεθείσες επιλογές του νομοθέτη, οι οποίες ευλόγως έτυχαν της ανωτέρω σφοδρότατης κριτικής από την ποινική θεωρία [που τις προσήψε τη μομφή της υπονόμησης θεμελιωδών ουσιαστικών και δικονομικών εγγυήσεων του ποινικού δικαίου] στην πράξη αποδείχθηκαν διαδικαστικά προβληματικές και δημοσιονομικά ατελέσφορες. Και τούτο διότι : 1] επέτρεψαν την ταυτόχρονη εξέλιξη πλειόνων εκκρεμών δικών ενώπιον Δικαστηρίων διαφορετικής δικαιοδοσίας με προφανή σχέση εξάρτησης μεταξύ τους, όπως ο ίδιος ο νομοθέτης συνομολογούσε με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 21§3 του Ν. 2523/97. 2] επέφεραν σύγχυση σχετικά με τις εκάστοτε προϋποθέσεις άσκησης της ποινικής δίωξης λόγω της θεσπισθείσας πληθώρας διαφορετικών περιπτώσεων, υπό τη συνδρομή των οποίων ήταν επιτρεπτή αυτή. 3] δημιούργησαν εκκρεμείς φορολογικές ποινικές υποθέσεις διαφορετικών ταχυτήτων εξέλιξης τους, ανάλογα με το βαθμό της εξάρτησης της εκκίνησής τους από την δικονομική πορεία της διοικητικής διαφοράς, από την οποία και απέρρευσαν 4] συσώρευσαν μεγάλο όγκο εκκρεμών υποθέσεων ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων ουσίας, οι οποίες τελμάτωναν διαδικαστικά εξαιτίας της πληθώρας των επανειλημμένων αναβολών της εκδίκασης τους, ενόψει της εύλογης και σταθερής πεποίθησης των συνθέσεών τους περί εξάρτησης της πορείας της ποινικής υπόθεσης που επιλαμβάνονταν από την επ' αυτής εκκρεμούσα κρίση των διοικητικών δικαστηρίων. Η θέση αυτή βεβαίως ήταν αδύνατον να είναι διαρκής, τουναντίον είχε αναπόφευκτα δεδομένη ημερομηνία λήξης, εξαρτώμενη από το χρόνο εξάλειψης του αξιοποίνου των εκάστοτε διωχθέντων εγκλημάτων συνεπεία παραγραφής, ιδίως στα πλημμελιοδικεία και στο αδίκημα της μη καταβολής ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο [άρθρο 25 Ν. 1882/90], όπου δεν προβλεπόταν ειδική – πλασματική αφετηρία της. 5] προκάλεσαν σε πολλές περιπτώσεις την εκφορά αντιφατικών δικαστικών κρίσεων και την ανατροπή του επελθόντος ανά επιληφθέντα κλάδο δικαιοδοσίας δεδικασμένου, στις περιπτώσεις ιδίως όπου η ολοκλήρωση της ποινικής υπόθεσης προηγούνταν της αντίστοιχης διοικητικής, με προφανή ανεπιεική αποτελέσματα για τον καταδικασθέντα και 6] αποδείχθηκαν αλυσιτελείς στο μέτωπο της περιστολής της φοροδιαφυγής και της ενίσχυσης της εισπραξιμότητας των οφειλομένων δημοσίων εσόδων. Την προβληματικότητα και την αναποτελεσματικότητα των εν λόγω επιταγών του νομοθέτη, που εξαρχής και εναργώς θα καταδείξει η εφαρμογή τους, ατυχώς, θα καθυστερήσει πολύ ο ίδιος να αντιληφθεί.

4] ΠΛΗΡΗΣ ΑΠΕΞΑΡΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΥΟ ΔΙΚΩΝ –

ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΤΑ ΠΟΙΝΙΚΑ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΑ [Ν. 4337/15].

Η επόμενη περιεκτική και ουσιώδης νομοθετική παρέμβαση στο χώρο του φορολογικού ποινικού δικαίου θα πραγματοποιηθεί με τη θέσπιση του Ν. 4337/15, με τον οποίο θα καταργηθεί η ισχύς των άρθρων 17 – 21 του Ν. 2523/97. Στη θέση τους θεσπίστηκαν οι διατάξεις των άρθρων 66 - 71 του Ν. 3174/13, με τις οποίες η τυποποίηση των φορολογικών εγκλημάτων εντάχθηκε πλέον νομοτεχνικά στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Οι μεταβολές που επέφερε γενικότερα δεν ήταν τόσο εκτενείς ώστε να επέλθει ριζική αναμόρφωση της εικόνας του φορολογικού ποινικού δικαίου, πλην όμως σε γενικές γραμμές οι ρυθμίσεις του κινούνταν προς ορθή και ρεαλιστική κατεύθυνση. Για παράδειγμα με αυτές ολοκληρώθηκε η υπαναχώρηση του νομοθέτη από την προεκτεθείσα ευρεσιτεχνία της καθιέρωσης διαρκών φορολογικών εγκλημάτων για το σύνολο αυτών [η οποία είχε νωρίτερα ως αφετηρία τη διάταξη του άρθρου 20 του Ν. 4321/2015, με την οποία είχε καταργηθεί η τήρηση της αυτόφωρης διαδικασίας για το πλημμέλημα της μη καταβολής προς το Δημόσιο ληξιπρόθεσμων βεβαιωμένων χρεών, άρθρο 25 Ν. 1882/90]. Επίσης βελτιώθηκε ρυθμιστικά σειρά επιμέρους θεμάτων, όπως πχ ο εξορθολογισμός των ποσών που αποτελούσαν ποσοτικό όριο θεμελίωσης του αξιοποίνου, τόσο των βασικών, όσο και των διακεκριμένων μορφών των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, η επίλυση του ζητήματος της [φαινομενικής] συρροής μεταξύ του αδικήματος της έκδοσης – αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων και των λοιπών ομοειδών αξιοποίνων πράξεων με την εισαγωγή ρήτρας απόλυτης ειδικής επικουρικότητας στο άρθρο 66§5^α ΚΦΔ, η καθιέρωση ενιαίου χρόνου πλασματικής έναρξης της παραγραφής για το σύνολό αυτών, η κατάργηση του πλημμελήματος της μη έκδοσης αποδείξεων, η παύση της απόλυτης δέσμευσης του ποινικού δικαστηρίου από το διοικητικό δεδικασμένο κλπ.

Πλην όμως στο υπό εξέταση ζήτημα της επίδρασης της ανοιγείσας διοικητικής δίκης, με την οποία προσβαλλόταν η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, στην εκκρεμούσα ποινική ο νομοθέτης θα προβεί στην πλήρη απεξάρτηση της τελευταίας από την πρώτη, επιλέγοντας την οδό της πλήρους αποκοπής της μιας διαδικασίας από την άλλη, σαν να μην υπήρχε καμία νομική συνάφεια μεταξύ τους. Παγιώνοντας έτσι για όλα τα φορολογικά αδικήματα τη δυνατότητα άσκησης της ποινικής δίωξης αμέσως μετά τη διενέργεια του σχετικού ελέγχου [και την έκδοση της οριστικής πράξης προσδιορισμού του οικείου φόρου], χωρίς να είναι ολωσδιόλου πλέον αναγκαία η αναμονή των αποτελεσμάτων της περαιτέρω εξέτασης της υπόθεσης ενώπιον των καθ' ύλην αρμοδίων διοικητικών οργάνων ή Δικαστηρίων. Ρητώς πλέον η διάταξη του άρθρου 68§3^α του Ν. 4174/13 προέβλεπε ότι «*Η άσκηση ενδικοφανούς*

προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικ. Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία». Έτσι, επιβάλλεται η κατάργηση της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής [που επερχόταν εναλλακτικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς, λόγω της μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής ή με την έκδοση οριστικής απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή επικύρωσης πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού] ως διακωλυτικού λόγου άσκησης της ποινικής δίωξης. Περαιτέρω, δεν εμποδίζουν την κίνησή της ούτε πιθανά τυπικά σφάλματα ή ουσιώδεις προσβολές δικαιωμάτων του φορολογούμενου στα προαπαιτούμενα προς τούτο στάδια της διοικητικής διαδικασίας [όπως πχ ενδεχόμενη ακυρότητα της έκθεσης ελέγχου λόγω αναρμοδιότητας του συντάξαντος οργάνου ή ακυρότητα της πράξης προσδιορισμού φόρου λόγω μη νόμιμης κλήτευσης του ελεγχόμενου ή μη έγκυρης επίδοσής της, με συνέπεια τη μη εκκίνηση της προθεσμίας άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής]. Ουσιαστικά δηλαδή ο νομοθέτης με την εν λόγω ρύθμιση αναιρούσε πλήρως την, από 16ετίας τότε χρονολογούμενη, αρχική παραδοχή του περί της καταλυτικής επίδρασης της διοικητικής στην ποινική δίκη για αξιόποινες φορολογικές παραβάσεις, παρά τη συγκομισθείσα στο μεταξύ αρνητική εμπειρία από την πολυετή προβληματική εφαρμογή του, καθολικώς πλέον, υιοθετουμένου μοντέλου. Περαιτέρω, η εισαγωγή της επέφερε μία επιπλέον παράδοξη πρακτική συνέπεια, αφού υπό την ισχύ της ήταν επιτρεπτή η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης για κάποιο έγκλημα φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, του οποίου όμως ο χρόνος παραγραφής δεν είχε καν εκκινηθεί. Η δε αφετηρία της παραγραφής αναγόταν σε χρόνο παντελώς άδηλο, εξαιτίας ακριβώς της πιθανότητας άσκησης προσφυγής ενώπιον των διοικητικών Δικαστηρίων και της ταύτισής της έναρξης της με την οριστικοποίηση της οικείας φορολογικής εγγραφής, [δηλαδή με την αμετάκλητη επίλυση της διαφοράς], στο μη ορατό μέλλον.

Η εν λόγω εθελουφλία του νομοθέτη ήταν απόλυτα συνειδητή, αφού με τη διάταξη του επομένου εδαφίου του ίδιου άρθρου όρισε ότι *«Το ποινικό δικαστήριο δύναται πάντως, σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης, να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου»*. Ο ίδιος δηλαδή συνομολογούσε τη συνάρτηση των δύο δικών, ενόσω συγχρόνως θέσπιζε απερίφραστα την παράλληλη εξέλιξη τους! Η συγκεκριμένη ρύθμιση σχετικά με τη ρητή αναγνώριση στο ποινικό δικαστήριο της διακριτικής ευχέρειας προόδου ή μη της ποινικής δίκης - σε περίπτωση αμφισβήτησης της βάσης της υπόθεσης διαμέσου της διοικητικής οδού - εναπέθετε πλέον στην κρίση αυτού την παρεμπίπτουσα αξιολόγηση ζητημάτων διοικητικής φύσης και την *in concreto* εκτίμηση περί των αποδεικτικών

δυσχερειών της κάθε υπόθεσης. Πλην όμως ήταν αφενός μεν παντελώς περιττή, αφετέρου δε ελάχιστα καινοτόμα. Και τούτο διότι : 1] Αποτελούσε ειδικότερη έκφανση της γενικής διάταξης του άρθρου 61 ΚΠΔ σύμφωνα με το οποίο «Όταν στο πολιτικό δικαστήριο εκκρεμεί δίκη για ζήτημα που ανήκει στην αρμοδιότητα των πολιτικών δικαστηρίων, που έχει όμως σχέση με την ποινική δίκη, μπορεί το ποινικό δικαστήριο κατά την κρίση του να αναβάλει την ποινική δίκη έως το τέλος της πολιτικής. Η απόφαση αυτή μπορεί να ανακληθεί». Όπου πολιτικής, νοουμένης αυτονόητα και διοικητικής δίκης. Συνεπώς ουδόλως απαιτούνταν η εισαγωγή ειδικής διάταξης προς υπόμνησή της, ενόσω το υφιστάμενο γενικό δικονομικό πλαίσιο ήδη παρείχε ρητώς τη δυνατότητα προς τούτο. 2] Ουσιαστικά συνιστούσε εκ των υστέρων προσαρμογή του νομοθέτη στην συντριπτικώς διαμορφωθείσα πρακτική των ποινικών δικαστηρίων να αναβάλλουν ευλόγως την εκδίκαση των υποθέσεων, εφόσον διατυπωνόταν από την πλευρά των κατηγορουμένων σχετικά αιτήματα, εδραζόμενα σε ισχυρισμό άσκησης προσφυγής εναντίον της διοικητικής πράξης βεβαίωσης της οικείας φορολογικής παράβασης. Μάλιστα προς την κατεύθυνση αυτή τα ποινικά δικαστήρια της ουσίας δεν χρησιμοποιούσαν μόνο την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 61 ΚΠΔ, αλλά και αυτήν του άρθρου 352 ΚΠΔ, ήτοι την αναβολή της δίκης για ισχυρότερες – νέες αποδείξεις, προκειμένου να προσκομιστεί στη μετ' αναβολή εκδίκαση της υπόθεσης η τυχόν στο μεταξύ εκδοθησόμενη απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου. Συνεπώς, η κατηγορηματική υπόμνηση στο κείμενο του νόμου της σχετικής ευχέρειας του ποινικού δικαστηρίου παραβίαζε ανοιχτές θύρες, αποτελούσε δε εκ των υστέρων ανώφελη προσαρμογή του - συναισθανομένου την αστοχία του - νομοθέτη στα δεδομένα που διαμόρφωσε η ήδη εδραιωθείσα δικαστηριακή πρακτική.

Η δε «παραχώρηση» στο ποινικό δικαστήριο της εξουσίας να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη διάγνωση της διοικητικής διαφοράς ήταν πρόσκαιρη και ελλειμματική, αφού δεν υφίστατο παράλληλη πρόβλεψη για την αναστολή και της παραγραφής του φορολογικού εγκλήματος που αφορούσε η πρώτη. Διότι ναι μεν η διάταξη του άρθρου 68§2 του ΚΦΔ ανέφερε ότι «Η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής», πλην όμως είναι προφανές ότι αφού η άσκηση του διοικητικού ενδίκου βοηθήματος δεν παρακώλυε την άσκηση της ποινικής δίωξης και δεν εμπόδιζε την έναρξη της ποινικής παραγραφής αμφοτέρως οι διαδικασίες εξελίσσονταν παράλληλα. Συνέπεια τούτων ήταν η φερόμενη ως «αναστολή» της ποινικής δίκης του άρθρου

68§3^β του Ν. 4174/2013 να νοείται στην πραγματικότητα ως αναβολή, όπως ακριβώς αναφέρεται και στο κείμενο της διάταξης του προαναφερθέντος άρθρου 61 ΚΠΔ. Με περαιτέρω επακόλουθο την αναπότρεπτη αναδίπλωση του ποινικού δικαστηρίου στην πορεία της υπόθεσης, αφού μετά τη χορήγηση ικανού αριθμού αναβολών εκδίκασης της αυτό αναγκαζόταν εκ των συνθηκών να προχωρήσει στην ανάκληση της σχετικής προπαρασκευαστικής απόφασής του, όταν πλησίαζε απειλητικά η συμπλήρωση του χρόνου εξάλειψης του αξιοποίνου του εγκλήματος λόγω παραγραφής. Ουσιαστικά δηλαδή το ποινικό δικαστήριο υποχρεωνόταν τοις πράγμασι να φανεί ανακόλουθο, αφιστάμενο της ήδη εκφερθείσας εκτίμησής του για την ουσιώδη επιρροή της διοικητικής δίκης στη διαμόρφωση της κρίσης του, εξαιτίας του ότι αυτή δεν είχε περατωθεί στα χρονικά όρια της δυνατότητας επιβολής ποινικού κολασμού στον δράστη του διωχθέντος φορολογικού εγκλήματος.

5] ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΔΔΑ ΣΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΟΛΛΑΠΛΩΝ [ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ - ΠΟΙΝΙΚΩΝ] ΚΥΡΩΣΕΩΝ – ΔΙΕΞΑΓΩΓΗΣ ΠΑΡΑΛΛΗΛΩΝ ΔΙΚΩΝ.

Η προαναφερθείσα θετική στροφή του Ν. 4337/2015 σε πληθώρα ζητημάτων, πλην αυτού της παράλληλης εξέλιξης των δύο δικών, δεν ήταν απόλυτα αυτόβουλη και προϊόν ιδίων σταθμίσεων, αλλά και αποτέλεσμα της ήδη γνωστής κατά τη θέσπισή του [εκδοθείσα την 30-04-2015] απόφασης του ΕΔΔΑ «Καπετάνιος κλπ κατά Ελλάδος». Με την απόφαση αυτή - και την ομοειδή «Σιταρίδης & Σισμανίδης κατά Ελλάδος» [που είχαν ως βάση την παράλληλη επιβολή τόσο ποινικών κυρώσεων για το αδίκημα της λαθρεμπορίας, όσο και της διοικητικής κύρωσης του πολλαπλού τέλους, που συνιστά το λειτουργικό ισοδύναμο των διοικητικών προστίμων επί πράξεων φοροδιαφυγής] το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο επεσήμανε προς την Ελληνική Πολιτεία ότι αυτή όφειλε να εφαρμόζει τις εγγυήσεις που θεσπίζει το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ και να αναγνωρίζει πλήρως τις συνέπειες που απορρέουν από την αρχή *ne bis in idem* [όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 4§1 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, στο άρθρο 50 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε. και στο άρθρο 54 της Σύμβασης Schengen] στη σχέση μεταξύ της ποινικής και διοικητικής διαδικασίας για την κατάγνωση των παραπάνω κυρώσεων. Η ανάγκη προσαρμογής στη νομολογία του ΕΔΔΑ επέβαλε στο νομοθέτη την υποχρέωση του αποκλεισμού [η τουλάχιστον σε πρώτη φάση του μετριασμού] της παράλληλης διοικητικής κυρωτικής και ποινικής ευθύνης, ήτοι εν προκειμένω της κατάργησης της επιβολής διοικητικών προστίμων με βάση την ίδια ακριβώς συμπεριφορά, που τυποποιείται και ως αδίκημα φοροδιαφυγής, ή και το

αντίθετο. Ουσιαστικά δηλαδή της εγκατάλειψης του παγίως ως τότε ισχύοντος διπλού τιμωρητικού μοντέλου της σώρευσης κυρώσεων. Και φυσικά και της πολλαπλής ποινικής αξιολόγησης του ίδιου συνόλου συμπεριφοράς με τη θεμελίωση πλειόνων αξιοποιώνων πράξεων φοροδιαφυγής με βάση αυτήν. Με αυτονόητη συνέπεια την εξάλειψη της πιθανότητας διεξαγωγής ζεύγους ή πληθώρας δικών στον ίδιο ή σε αμφοτέρους τους κλάδους δικαιοδοσίας με βάση το ίδιο ακριβώς βιοτικό συμβάν, που πλέον θα συνιστά είτε διοικητική παράβαση είτε μόνο μία και συγκεκριμένη αξιόποινη πράξη. Προς τούτο απαραίτητος θα ήταν ο εξαντλητικός θεσμικός επανασχεδιασμός της σχέσης μεταξύ ποινικών και διοικητικών φορολογικών κυρώσεων, ο οποίος δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί.

Αντ' αυτού, και εξ αφορμής της εισαγωγής από 01-07-19 του νέου Π.Κ. [με το Ν. 4619/19], ο ποινικός νομοθέτης έκρινε ότι η ανάγκη προσαρμογής στις επιταγές του ΕΔΔΑ μπορεί μερικώς να εξυπηρετηθεί με μία εμβαλωματικού χαρακτήρα διάταξη, ενόψει του ότι με άρθρο κώδικα [και μάλιστα το τελευταίο] τροποποιούνταν διάταξη ειδικού ποινικού νόμου. Έτσι με τη διάταξη του άρθρου 469 νΠΚ προστέθηκε επιπλέον εδάφιο σε αυτήν του άρθρου 25§1 του Ν. 1882/90, με την οποία αποκλείστηκαν [μεταξύ άλλων απαιτήσεων] του συνυπολογισμού τους προς διαμόρφωση αξιόποινης οφειλής στο Δημόσιο ληξιπρόθεσμων βεβαιωμένων χρεών, όσων απέρρευσαν από την τέλεση των λοιπών αδικημάτων φοροδιαφυγής που τυποποιούνται στο άρθρο 66 ΚΦΔ, μαζί με τις σχετικές προσανυξήσεις, τόκους κλπ επιβαρύνσεις. Με αυτήν γίνεται σαφές ότι ο νομοθέτης πλέον προσχωρεί στην άποψη της φαινομενικής συρροής του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο με τις λοιπές πράξεις φοροδιαφυγής, ώστε ν' αποφευχθεί η διπλή ποινική κύρωση για αμφοτέρες. Η ορθότητα και η ευστοχία της ρύθμισης είναι προφανείς, το παράδοξο είναι η οργανική ένταξη της διάταξης σε κείμενο Κώδικα, που υποδηλώνει και την αγωνία του νομοθέτη να επιτύχει, έστω αποσπασματικά και νομοτεχνικά αδόκιμα, την άμεση συμμόρφωσή του στο Ευρωπαϊκό δεδικασμένο.

6] ΛΥΣΗ ΤΟΥ ΖΗΤΗΜΑΤΟΣ –

ΘΕΣΠΙΣΗ ΣΧΕΣΗΣ ΑΜΟΙΒΑΙΟΥ ΑΠΟΚΛΕΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΔΥΟ ΔΙΚΩΝ [Ν. 4745/2020].

Τελικά η διευθέτηση του ζητήματος της συνύπαρξης διοικητικής και ποινικής δίκης εξ αφορμής αξιόποινης φορολογικής παράβασης θα επιτευχθεί από το νομοθέτη τελείως πρόσφατα, το Νοέμβριο του 2020, με τη θέσπιση του Ν. 4745/20, το άρθρο 32 του οποίου τροποποίησε τη διάταξη του άρθρου 68§3 του Ν. 4174/13. Σύμφωνα με τις

εισαχθείσες νεοπαγείς προβλέψεις του : 1] Αν, με βάση εκτελεστή πράξη της φορολογικής αρχής, συντρέχει περίπτωση τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής η έκδοση της αναστέλλει την προθεσμία παραγραφής του σχετικού εγκλήματος και συνεπάγεται την αυτεπάγγελτη αναβολή ή αναστολή της αντίστοιχης ποινικής διαδικασίας. Μάλιστα, για την εν λόγω αναστολή της παραγραφής, δεν ισχύει ο χρονικός περιορισμός του άρθρου 113 ΠΚ, συνεπώς το απαράγραπτο ισχύει για όσο διάστημα απαιτηθεί για την επίλυση της οικείας διοικητικής διαφοράς. 2] Αν δεν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη, ο αρμόδιος εισαγγελέας πλημμελειοδικών αναβάλλει με πράξη του κάθε περαιτέρω ενέργεια της ποινικής διαδικασίας. Αν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη και η υπόθεση εκκρεμεί στην κύρια ανάκριση, ο ανακριτής, με σύμφωνη γνώμη του εισαγγελέα, διατάσσει την αναστολή της ποινικής διαδικασίας. Αν η υπόθεση έχει παραπεμφθεί στο ακροατήριο, το ποινικό δικαστήριο διατάσσει την αναστολή της ποινικής διαδικασίας, σε κάθε άλλη δε περίπτωση την αναστολή διατάσσει το αρμόδιο δικαστικό συμβούλιο. 3] Η αναστολή της προθεσμίας της παραγραφής και η αναβολή ή αναστολή της ποινικής διαδικασίας διαρκούν μέχρι την οριστικοποίηση της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής, λόγω άπρακτης παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής, ή μέχρις ότου καταστεί αμετάκλητη η απόφαση του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής που ασκήθηκε. 4] Η εκδίκαση των σχετικών υποθέσεων ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ και η έκδοση των αποφάσεων θα πραγματοποιούνται κατά προτεραιότητα και η φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή η γραμματεία του εκδόντος την απόφαση δικαστηρίου οφείλουν να ενημερώνουν αμελλητί τον αρμόδιο εισαγγελέα για την οριστικοποίηση της πράξης, λόγω μη άσκησης προσφυγής, ή έκδοσης αμετάκλητης απόφασης του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου υποβάλλοντας αντίγραφο του φακέλου ή της δικογραφίας της υπόθεσης.

Με τις προαναφερθείσες διατάξεις διαμορφώνεται ουσιαστικά μεταξύ των δύο δικών ένα μοντέλο αμοιβαίου αποκλεισμού τους, με την ποινική διαδικασία να τίθεται σε νάρκη μέχρι την ολοκλήρωση της αντίστοιχης διοικητικής, μάλιστα δε αμέσως από την εξαρχής διαπίστωση της φορολογικής παράβασης και την έκδοση της αντίστοιχης πράξης προσδιορισμού του σχετικού φόρου. Εισαγομένης συγχρόνως δεσμευτικής υποχρέωσης όλων των οργάνων της ποινικής διαδικασίας [ανάλογα με το δικονομικό στάδιο που βρίσκεται η υπόθεση] να μην την εκκινήσουν ή να διακόψουν την εξέλιξή της. Και τούτο χωρίς τον κίνδυνο πλέον παραγραφής της σχετικής ποινικής αξίωσης της Πολιτείας, ενόψει της πρόβλεψης απεριόριστης αναστολής της, που το πρώτον τώρα εισάγεται. Προκρίνεται έτσι νομοθετικά η προτεραιότητα της αμετάκλητης

εκδίκασης του διοικητικού σκέλους της κάθε υπόθεσης, ώστε μετά το πέρας του να είναι ευχερής η κρίση του επιλαμβανομένου οργάνου της ποινικής διαδικασίας περί του αν οι αμετακλήτως επιβληθείσες διοικητικές κυρώσεις συνιστούν κυρώσεις και ποινικής φύσεως, οπότε ανάλογα θα πρέπει να ασκηθεί ή όχι ποινική δίωξη για το εκάστοτε έγκλημα φοροδιαφυγής και να προοδεύσει επ' αυτού ή ποινική διαδικασία ή να κηρυχθεί απαράδεκτη η τυχόν ασκηθείσα λόγω δεδικασμένου, κατ' άρθρο 57 ΚΠΔ. Βεβαίως, ως αναπότρεπτο αποτέλεσμα της εν λόγω επιλογής επέρχεται το ότι η πρόοδος των ανασταλυσίων ποινικών υποθέσεων θα συντελείται μετά την παρέλευση πληθώρας ετών από την τέλεση της πράξης φοροδιαφυγής σε περίπτωση άσκησης προσφυγής. Για την ακρίβεια σε χρόνο εξισούμενο με το άθροισμα του διαστήματος από αυτήν μέχρι τον κατά πολύ μεταγενέστερο εντοπισμό της [κατόπιν του σχετικού ελέγχου] συν τη χρονική διάρκεια της πολυετούς εκκρεμοδικίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Με ότι αυτό συνεπάγεται για τη φυσική υπόσταση του υπαιτίου κατά την ενεργοποίηση της ποινικής υπόθεσης και την έκταση της απαξίας του εγκλήματος μετά την πάροδο τουλάχιστον δεκαετίας.

7] ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΚΗ ΘΕΩΡΗΣΗ ΤΗΣ ΣΧΕΣΗΣ ΤΩΝ 2 ΔΙΚΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΑΡΕΙΟ ΠΑΓΟ

Μέχρι την εισαγωγή, με το Ν. 4337/15, της φόρμουλας ανεξάρτητης πορείας της ποινικής από την αντίστοιχη διοικητική δίκη, η διασταύρωση τους ήταν κατά κανόνα δυνατή μόνο στα εγκλήματα της έκδοσης – αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων και της μη καταβολής προς το Δημόσιο ληξιπρόθεσμων βεβαιωμένων χρεών. Συνήθης δε ήταν η υποβολή - κατά τη διάρκεια εκδίκασης των σχετικών υποθέσεων στα ποινικά ακροατήρια - εκ μέρους των κατηγορουμένων αιτήματος αναβολής της δίκης μέχρι την απόφαση επί της εισαχθείσας στα διοικητικά δικαστήρια προσφυγής κατά της πράξης επιβολής των αντίστοιχων κυρώσεων, με βάση το ότι αυτή επιδρούσε στο σχηματισμό της κρίσης του ποινικού Δικαστηρίου. Με νομικό έρεισμα των εν λόγω αιτημάτων τις διατάξεις των άρθρων 61 ή 352 ΚΠΔ, κατά περίπτωση. Όμως η σταθερή νομολογία του Αρείου Πάγου διαχώρισε την τύχη των δύο διαδικασιών επ' αυτών και συγκεκριμένα :

A] ως προς το έγκλημα του τότε άρθρου 19 του Ν. 2523/97 το ακυρωτικό Δικαστήριο εκκινούσε από τη σκέψη ότι δεν υφίστατο διάταξη η οποία να καθιστά υποχρεωτική την αναστολή της ποινικής δίωξης για την εν λόγω πράξη φοροδιαφυγής. Συνεπώς δεν ήταν υποχρεωτική και η αναβολή της ποινικής δίκης μέχρι την έκδοση απόφασης επί της ασκηθείσας προσφυγής από το οικείο διοικητικό δικαστήριο, αφού

δε συνέτρεχε διακωλυτικός λόγος άσκησης της ποινικής δίωξης, αλλά ούτε και λόγος απαραδέκτου αυτής. Επικύρωνε δε το σκεπτικό των δικαστηρίων της ουσίας που δεχόταν ότι οι προσφυγές αφορούσαν τις οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ και όχι τις ποινικές παραβάσεις που αποδίδονταν στους κατηγορουμένους, οπότε το αντικείμενο της ποινικής δίκης σχετιζονταν μεν, αλλά δεν ταυτίζονταν πλήρως, με εκείνο της αντίστοιχης διοικητικής, περιοριζόμενο μόνο στη διακρίβωση της συνδρομής των στοιχείων της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης του αδικήματος. Συνεπώς, ο προηγούμενος έλεγχος της βασιμότητας τους ήταν αδιάφορος, αφού δεν δέσμευε το ποινικό δικαστήριο ως προς το αν τελέσθηκε ή όχι η πράξη αυτή. Καταλήγοντας έτσι στην εκτίμηση ότι δεν ήταν αναγκαία για την κατ' ουσία εξέταση της κρινόμενης υπόθεσης η προσκομιδή των εν λόγω αποφάσεων. Για το σχηματισμό της, ανήκουσας στην κυριαρχική εξουσία του δικαστηρίου της ουσίας, άποψης αυτής φαίνεται να συνεκτιμούνταν και το γεγονός ότι «χρονίζει ιδιαίτερα η εκδίκαση των προσφυγών αυτών» ή ότι «καθίσταται βέβαιη η εκδίκαση της μετά την συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής».

B] Ως προς το έγκλημα της φορολογικής υπερημερίας το ανώτατο ποινικό δικαστήριο δομώντας το συλλογισμό ότι το σχετικό αίτημα προβαλλόταν αλυσιτελώς, αφού η τύχη των ασκηθεισών διοικητικών προσφυγών ουδεμία έννομη επιρροή είχαν στην κατάγνωση της ενοχής ή μη, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλεπόταν από καμία διάταξη νόμου. Αποδεχόμενο δηλαδή ότι το αντικείμενο της συγκεκριμένης ποινικής δίκης περιοριζόταν αποκλειστικά στη μη καταβολή εντός της κατά νόμο προθεσμίας των χρεών που βεβαιώθηκαν σε βάρος του κατηγορουμένου και μόνον, οπότε το κύρος ή μη της διοικητικής πράξης με την οποία βεβαιώθηκαν αυτά δεν αποτελούσε στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης του εν λόγω ποινικού αδικήματος και δε σχετιζονταν με τη δίκη, χωρίς ν' ασκεί καμία επιρροή επ' αυτής. Με τις επιπλέον παραδοχές προς τούτο αφενός μεν ότι δεν απαιτείται προηγούμενη οριστικοποίηση της φορολογικής παράβασης, αφετέρου δε ότι η τυχόν ευδοκίμηση της προσφυγής δε μπορεί να οδηγήσει σε άρση του αδίκου, εξάλειψή του αξιοποίνου ή अपαράδεκτο της ασκηθείσης ποινικής δίωξεως, αφού έτσι θα ετίθετο εκποδών ο σκοπός για τον οποίο θεσπίσθηκε η διάταξη του άρθρου 25 Ν. 1882/90. Τούτο δε ακόμη και σε περίπτωση επίτευξης αναστολής της είσπραξης των χρεών διά της διοικητικής οδού [αφού η αναστολή δεν αναιρούσε το ληξιπρόθεσμο της οφειλής], δημοσιονομικής παραγραφής του χρέους ή υφισταμένης διοικητικής εκκρεμοδικίας μετά την αθώωση του κατηγορουμένου για άλλο έγκλημα [πχ λαθρεμπορία], η απόδοση του οποίου σε αυτόν ήταν ακριβώς η γενεσιουργός αιτία των οφειλών που περιλήφθηκαν στον οικείο πίνακα. Σε περίπτωση

δε τελεσίδικης ακύρωσης του χρέους στα πλαίσια της διοικητικής διαδικασίας ο υπαίτιος θα δικαιούνταν να αιτηθεί επανάληψη της διαδικασίας, κατ' άρθρο 525 ΚΠΔ, αφού πλέον το χρέος για το οποίο καταδικάστηκε είχε εξαλειφθεί. Η - τοις πράγμασι εγκαταλειφθείσα - αυτή θέση απέχει από το να χαρακτηριστεί δικαιοκρατικά αποδεκτή.

Τέλος, η επελθούσα με το Ν. 4337/15 - επέκταση της απεξάρτησης της ποινικής από τη διοικητική δίκη σε όλα τα φορολογικά εγκλήματα επέφερε την εύλογη, για την ταυτότητα της κρίσης επί ομοειδών περιπτώσεων, νομολογιακή υιοθέτηση των ως άνω απόψεων και για τα υπόλοιπα ομοειδή αδικήματα.

8] ΤΕΛΙΚΗ ΚΡΙΤΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ – ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Με όσα προεκτέθηκαν επιχειρήθηκε μια - σε αδρές γραμμές και βάθος 25ετίας - κριτική αποτίμηση της στάσης του νομοθέτη και των τάσεων της νομολογίας του ακυρωτικού Δικαστηρίου στο ζήτημα της σχέσης μεταξύ της ποινικής δίκης επί εγκλημάτων φοροδιαφυγής και της αντίστοιχης διοικητικής, με αντικείμενο την αμφισβήτηση της φορολογικής παράβασης, που αποτέλεσε τη βάση της διάπραξης τους. Στο χρονικό αυτό διάστημα εμφανίστηκαν έντονες νομοθετικές παλινωδίες και αυτοανειρέσεις στη θεώρηση και τη ρύθμιση του συγκεκριμένου ζητήματος. Βεβαίως, η αντικειμενική άσκηση της σχετικής κριτικής δεν πρέπει να παραβλέψει τις εγγενείς ιδιαιτερότητες των φορολογικών εγκλημάτων, που άπτονται ακροθιγώς : 1] Στη μεγάλη χρονική απόκλιση μεταξύ του αληθούς χρόνου διάπραξής τους και της διακρίβωσης αυτής, ως αποτέλεσμα ενός - κατά κανόνα - ιδιαίτερα καθυστερημένου φορολογικού ελέγχου. 2] Στις πρακτικές τεχνικές δυσχέρειες βεβαίωσης της τέλεσής τους, ιδίως των πράξεων της φοροδιαφυγής στο εισόδημα και της διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων. 3] Στην ανυπαρξία ενός σταθερού, ευέλικτου και οργανωμένου διοικητικού συστήματος ελέγχου προς εντοπισμό των φορολογικών παραβάσεων και επιβολής των προβλεπομένων κυρώσεων. Ενδεικτικό της επ' αυτού ανεπάρκειας της διοίκησης ήταν ότι σε βάθος χρόνου συστάθηκε σωρεία βραχύβιων ελεγκτικών Αρχών επιφορτισμένων με τον φορολογικό έλεγχο, που στην πορεία καταργούνταν ως αναποτελεσματικές, για να αντικατασταθούν σύντομα από άλλες [ενδεικτικά Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα – ΣΔΟΕ – Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠΕΕ) - Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων - Κέντρο Ελέγχου Φορολογίας Μεγάλων Περιουσιών Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων κλπ]. 4] Στην εσωτερική αλληλουχία μεταξύ των κατ' ιδίαν εγκλημάτων, αφού η τέλεση ενός εξ αυτών συνεπιφέρει και την τέλεση ετέρων, με αποτέλεσμα τον πολλαπλασιασμό των σχηματιζόμενων δικογραφιών, ενίοτε μάλιστα

διαφορετικής εγκληματικής βαρύτητας, και δικονομικής ωριμότητας. 5] Στην πολύ μακρά διάρκεια της διαδικασίας επίλυσης του αμιγώς διοικητικού μέρους της διαφοράς, επί της οποίας εδράζεται. 6] Στη διαφοροποίηση μεταξύ των χρόνων επέλευσης της δημοσιονομικής και της ποινικής παραγραφής και 7] Στη διαρκή αμφιβολία περί των εκάστοτε εφαρμοστέων κατ' ιδίαν διατάξεων, που οφείλεται στη διαμόρφωση ενός νεφελώδους νομοθετικού πλαισίου ρύθμισής τους και την εισαγωγή ερμηνευτικά δυσχερών και αντιφατικών διατάξεων διαχρονικού και όχι μόνο δικαίου. Για παράδειγμα η διάταξη του άρθρου 55^A ΚΦΔ, για την έναρξη του χρόνου παραγραφής των πράξεων φοροδιαφυγής, που τροποποιήθηκε με τον προαναφερθέντα πρόσφατο Ν. 4745/20, θα τροποποιηθεί μόλις 47 ημέρες μετά τη θέση του σε ισχύ, με τη θέσπιση του Ν. 4764/20.

Πλην όμως οι υπαρκτές αυτές δυσχέρειες δεν είναι αρκετές για να απαλλάξουν εντελώς το νομοθέτη από την ιστορική του ευθύνη για τις αστοχίες στη διευθέτηση του ζητήματος της σχέσης των δύο δικών, αφού η επιλογή της παρόρασης της μεταξύ τους συνάρτησης επέφερε, επί μακρόν, μόνο σύγχυση, ανασφάλεια δικαίου και διαδικαστική τελμάτωση της πλειονότητας των επίμαχων ποινικών υποθέσεων. Αποτέλεσμα που εν πολλοίς οφείλεται στην απουσία ενός σταθερού προσανατολισμού του προς μόνιμες και μακρόπνοες στοχεύσεις δικαιοθεσίας, με προοπτική ομοιογενούς εφαρμογής της σε απώτερο βάθος χρόνου. Αφού οι αλλεπάλληλες τροποποιήσεις των συγκεκριμένων διατάξεων υπαγορεύονταν κατά καιρούς από εξωγενή και συγκυριακά δεδομένα, όπως η τρέχουσα δημοσιονομική κατάσταση της χώρας, οι δεσμεύσεις εκσυγχρονισμού του ημεδαπού δικαίου που αυτή αναλάμβανε έναντι τρίτων [πχ μνημονιακές υποχρεώσεις] ή η ανάγκη συμμόρφωσης της με τις επιταγές του ΕΔΔΑ. Τελικά μετά παλινδρομήσεις ¼ σχεδόν του αιώνα κατόρθωσε ο νομοθέτης, με το Ν. 4745/20, να ρυθμίσει οριστικά, ως διαφαίνεται, το θέμα, αποκλείοντας τον παράλληλο βηματισμό περισσοτέρων δικών ενώπιον διαφορετικών κλάδων δικαιοδοσίας, με αναπόσπαστη μεταξύ τους σχέση κύριας προς παρεπόμενη. Και κατά τη θυμόσοφη λαϊκή ρήση «κάλλιο αργά, παρά ποτέ».

Αθήνα, Απρίλιος 2021,

ΓΕΩΡΓΙΟΣ Στ. ΝΟΥΛΗΣ
ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑΣ ΠΡΩΤΟΔΙΚΩΝ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ηλ. Αναγνωστόπουλος, «Ουσιαστικά και Δικονομικά ζητήματα στο φορολογικό ποινικό δίκαιο» σε «Φορολογικές κυρώσεις», 2012.
- Γ. Δημήτραινας, «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής - Ζητήματα φοροδιαφυγής στο εισόδημα, στο Φ.Π.Α. και στα Φορολογικά στοιχεία», 2011.
- Στεφ. Ζαρκαντζιάς, «Δικονομικά θέματα ορολογικών αδικημάτων», 2020.
- Μ. Καϊάφα – Γκμπάντι, «Εμβάθυνση στην ποινική νομολογία», 2006.
- Ι. Ναζίρης, «Σχέση διοικητικής και ποινικής διαδικασίας» σε «Οικονομικό έγκλημα & διαφθορά ...», επιμ. Μ. Καϊάφα – Γκμπάντι, 2014, Τομ. Ι, σελ. 1065 επομ.
- Ν. Παντελής, «Οι ρυθμίσεις του σχεδίου για τα φορολογικά αδικήματα», σε «Οικονομικό έγκλημα & διαφθορά ...», επιμ. Μ. Καϊάφα – Γκμπάντι, 2015, Τομ. ΙΙΙ, σελ. 658.
- Θ. Παπακυριάκου, «Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο», 2005.
- Θ. Παπακυριάκου, «Φορολογικά αδικήματα», τ. Ι, ΙV, σε «Ειδικούς Ποινικούς Νόμους», (επιμ. Στ. Παύλου – Θ. Σάμιος), 2016,
- Θ. Παπακυριάκου, «Οι φορολογικές ποινικές διατάξεις» σε «Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στο Δημόσιο Τομέα», επιμ. Μ. Καϊάφα – Γκμπάντι, 2014, Τομ. Ι, σελ. 15 επομ.
- Αικ. Συκιώτη, «Τα φορολογικά εγκλήματα», 2010.
- Ολ. Τσόλκα, «Η σχέση διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στο σχέδιο για την αντιμετώπιση του οικονομικού εγκλήματος», σε «Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στο Δημόσιο Τομέα», επιμ. Μ. Καϊάφα – Γκμπάντι, 2014, Τομ. ΙΙΙ, σελ. 658 επομ.
- Α. Τσιγκρής/Α. Σαββαΐδου, «Η ποινική διάσταση της είσπραξης δημοσίων εσόδων», 2000.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Β. Αδάμπα, «Κριτική επισκόπηση της νομολογιακής προσέγγισης του αδικήματος της μη εμπρόθεσμης καταβολής χρεών προς το Δημόσιο», ΠοινΔικ 2009, σελ. 752 επ.
- Ηλ. Αναγνωστόπουλος, «Το τέλος των δυαδικών κυρώσεων», ΠοινΧρ 2015, σελ. 623.
- Γ. Δημήτραινας, «Η άσκηση ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 2012, σελ. 397 επομ.
- Γ. Δημήτραινας, «Η φοροδιαφυγή ως διαρκές έγκλημα», ΠειρΝ 2011, σελ. 341 επομ.
- Μ. Καϊάφα – Γκμπάντι, «Οι επιλογές του Ν 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων», ΠοινΔικ 2011, σελ. 1307 επ.
- Μ. Καϊάφα – Γκμπάντι, «Η πρόσφατη νομολογία του ΔΕΕ σε ποινικές υποθέσεις ... και η σημασία της για τον Έλληνα εφαρμοστή του Δικαίου», ΠοινΧρ 2017, σελ. 561 επ.
- Γ. Καλούδης, «Επιτάχυνση ποινικής διαδικασίας. Ρεαλισμός ή ουτοπία;», ΠοινΧρ 2012, σελ. 153 επ.
- Α. Καραφλός «Η επίδραση της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής στις ποινικές φορολογικές παραβάσεις», ΠοινΧρ 1997, σελ. 333 επ.
- Λ. Μαργαρίτης, «Μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο», ΠοινΔικ 2002, σελ. 295 επ.

- Ελ. Μιχαλοπούλου, «Ο θεσμός του Οικονομικού Εισαγγελέα και η αντιμετώπιση των φορολογικών αδικημάτων», ΠοινΔικ 2014, σελ. 610.
- Γ. Μπουρμάς, «Σκέψεις σχετικά με το χαρακτήρα του εγκλήματος των άρθρων 17 & 18 του Ν. 2523/97 ως διαρκούς ή μη», ΠοινΔικη 2011, σελ. 1126 επομ.
- Γ. Νούλης, «Οι επελθούσες μεταβολές στις ποινικές διατάξεις κατά των εγκλημάτων φοροδιαφυγής με το Ν. 4337/15», ΕισΛόγος Ιανουάριος-Ιούνιος 2016, σελ. 6.
- Θ. Παπακυριάκου, «Το σύστημα καταστολής της φοροδιαφυγής στην ελληνική έννομη τάξη», ΠοινΔικ 2003, σελ. 1196 επ.
- Π. Παπανδρέου, «Ερμηνευτική προσέγγιση των διατάξεων περί κίνησης της ποινικής δίωξης των φορολογικών εγκλημάτων μετά τους Ν. 4745/20 και 4764/20», ΠοινΔικ 2021, σελ. 323.
- Χ. Παπουτσής, «Νομική φύση & συνέπειες της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής στο αδίκημα της έκδοσης - αποδοχής εικονικών στοιχείων», ΠοινΔικ 2007, σελ. 326 επ.
- Στεφ. Παύλου, Η αξιόποινη υπερημερία προς το Δημόσιο», ΠοινΧρ 2016, σελ. 3 επ.
- Θ. Σάμιος, «Η μη εμπρόθεσμη καταβολή βεβαιωμένων χρεών προς το Δημόσιο - Παρουσίαση της σχετικής νομολογίας ΑΠ ετών 2011 & 2012, ΠοινΧρ 2012, σελ. 218 επ. και ΠοινΧρ 2013, σελ. 533 επ.
- Λ. Τσόγκας, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής με βάση και τις ρυθμίσεις του ν. 3943/2011», ΠοινΔικ 2011, σελ. 993 επ.
- Ολ. Τσόγκα, «Ne bis in idem» και εσωτερικό δυαδικό σύστημα κυρώσεων, ΠοινΧρ 2015, σελ 625 επ.

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

ΑΠ 743/2020, ΑΠ 1189/2019, ΑΠ 1185/2019, ΑΠ 1188/2019, ΑΠ 119/2018, ΑΠ 978/2017, ΑΠ 897/2017, ΑΠ 314/2017, ΑΠ 1589/2016, ΑΠ 224/2016, ΑΠ 237/2015, ΑΠ 211/2015, ΑΠ 263/2014, ΑΠ 1443/2013, ΑΠ 586/2013, ΑΠ 405/2013, ΑΠ 320/2013, ΑΠ 253/2013, ΑΠ 996/2012, ΑΠ 570/2012, ΑΠ 1197/2011, ΑΠ 1188/2011, ΑΠ 81/2011, ΑΠ 1304/2010, ΑΠ 1235/2010, ΑΠ 1240/2010, ΑΠ 752/2010, ΑΠ 197/2010, ΑΠ 1869/2009, ΑΠ461/2009, ΑΠ 406/2009, ΤριμΕφΚρητ 3/21.

Όλες οι ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις αντλήθηκαν από την ηλεκτρονική Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών «ΝΟΜΟΣ».

