

ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΩΝ

ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΟ ΣΕΜΙΝΑΡΙΟ ΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΩΝ

«ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ - ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ»

Θεσσαλονίκη 15 – 16 Απριλίου 2021

Η αντιμετώπιση του εγκλήματος της έκδοσης εικονικών ή πλαστών τιμολογίων Νομολογιακή αντιμετώπιση .

Γεώργιος Παπαγεωργίου. Πρόεδρος Εφετών

Διάγραμμα

- 1.Τυποποίηση του αδικήματος 2 . Αντικειμενική υπόσταση 3. Υποκειμενική υπόσταση
4. Πληρότητα Απόφασης 5.Αναδρομικότητα επιεικέστερου νόμου 6 . Παραγραφή
7. εφαρμογή του άρθρου 469 νΠΚ. 8. Η τυποποίηση του αδικήματος

Το ποινικό κινήγι της φοροδιαφυγής¹ εξαρτάται από πολυσχιδείς φορολογικούς νόμους οι οποίοι ορίζουν τις επιμέρους τεχνικές έννοιες που συγκροτούν τις ειδικές υποστάσεις των φορολογικών αδικημάτων. Η κίνηση της ποινικής δίωξης για την έκδοση ή αποδοχή πλαστών ή εικονικών στοιχείων προϋποθέτει την πλήρωση των εξής όρων που συναρτώνται με την πορεία της διοικητικής διαδικασίας².

1. Έλεγχο του φορολογούμενου από την φορολογική αρχή και σύνταξη σχετικής έκθεση διαπίστωσης της παράβασης του.
2. Έκδοση πράξης επιβολής προστίμου
3. Οριστικοποίηση – παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς – ή αμετάκλητη δικαστική απόφαση
4. Υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Ο ν. 2523/1997 "Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις" τυποποιούσε ως εγκλήματα τρεις βασικές περιπτώσεις φοροδιαφυγής: α) τη μη υποβολή ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης εισοδήματος (άρθρο 17), β) τη μη απόδοση ΦΠΑ και άλλων παρακρατούμενων φόρων ή εισφορών (άρθρο 18) και γ) την έκδοση πλαστών

¹ Φοροδιαφυγή : εξαπάτηση των αρμόδιων προς βεβαίωση και είσπραξη των φορολογικών εσόδων αρχών με παράσταση ψευδών στοιχείων ως αληθών ή με παράνομη παρασιώπηση κρίσιμων φορολογικών δεδομένων. Θ Παπακυριάκος Το σύστημα καταστολής της φοροδιαφυγής στην ελληνική έννομη τάξη - Βασικοί νομοθετικοί άξονες και θεμελιώδη δογματικά ελλείμματα , σε ποινική δικαιοσύνη 2003,σελ. 1196

² Νόμος 4174/2013 άρθρο 66 , νόμος 4745/20 άρθρ. 32 παρ. 3 και 4 , άρθρ. 96 από 6.11.20 και Νόμος 4764/20 , άρθρ/ 163 από 23.12.20

ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων και τη νόθευση τέτοιων στοιχείων (άρθρο 19)³. Ήδη, με το άρθρο 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας κλπ", που προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ 129/17-10-2015 τεύχ. Α"), αντικαταστάθηκαν οι προαναφερθείσες διατάξεις και η έκδοση πλαστών, εικονικών φορολογικών στοιχείων, η νόθευση φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών τυποποιούνται ως αδικήματα στην παρ. 5 του άρθρου 66

Άρθρο 66 παρ. 5 : Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:

α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και

β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου⁴. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο⁵. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδόμενου το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

Το τυποποιούμενο γνήσιο πολύτροπο αδικήμα στοιχειοθετείται στη βασική του μορφή όταν ο δράστης (α) εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία ή (β) αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή (γ) νοθεύει φορολογικά στοιχεία. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, και

³ Τα άρθρα 17,18,19,20 και 21 του νόμου 2523/1997 καταργήθηκαν με τις διατάξεις του πρώτου εδ. Της παρ. 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ.

⁴ Επανάληψη του άρθρου της περ. δ της παρ. 1 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου

⁵ Επανάληψη της β παραγράφου της περ. ε της παρ. 1 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου

αρμόδιο είναι το Μονομελές Πλημ/κειο , Οι δύο διακεκριμένες παραλλαγές του αδικήματος αφορούν αποκλειστικά την έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων που απεικονίζουν ολικά ή μερικά ανύπαρκτες συναλλαγές, η πλημμεληματική διακεκριμένη παραλλαγή στοιχειοθετείται όταν η συνολική αξία των στοιχείων, κατά το μέρος που αντιστοιχεί στην ανύπαρκτη συναλλαγή, υπερβαίνει το ποσό των 75.000 ευρώ, και η καθύλη αρμοδιότητα ανήκει στο Τριμελές Πλημ/κείο ενώ η κακουργηματική παραλλαγή όταν η αντίστοιχη συνολική αξία υπερβαίνει το ποσό των 200.000 ευρώ. Στη περίπτωση αυτή τιμωρείται με κάθειρξη έως δέκα ετών και μετά την εισαγωγή του άρθρου 363 νΠΚ με ποινή μειωμένη σύμφωνα με το αρθρο 83 περ.γ και αρμόδιο είναι το Μονομελές Εφετείο Κακουργημάτων. Ρητά ορίζεται, εξάλλου, ότι η τέλεση όλων των μορφών του αδικήματος είναι ανεξάρτητη από το αν ο δράστης «διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου».

Η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων είναι πάντα πλημμέλημα υπαγόμενο μάλιστα στο Μονομελές Πλημ/κειο.

Αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Τούτο ισχύει για όλες τις περιπτώσεις (κακουργηματικής και πλημμεληματικής) της παραγράφου 5. Το επιχείρημα αυτό συνάγεται από τη θέση στην περιγραφή της πράξης της διάταξης περί μη τιμώρησης του δράστη για τις πράξεις της έκδοσης, αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης πλαστών στοιχείων όταν με αυτές υποστηρίζονται άλλες μορφές φοροδιαφυγής⁶. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει ο Άρειος Πάγος «Από τις παραπάνω διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 εδ. α', β' και γ' του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, κατά τα ως άνω, προκύπτει ότι από 17-10-2015 και εφεξής η πράξη της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων ή της νόθευσης τέτοιων στοιχείων, έχει γίνει ανέγκλητη στην περίπτωση που ο υπαίτιος χρησιμοποίησε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία για την τέλεση ή υποστήριξη άλλης πράξης φοροδιαφυγής του άρθρου 66 παρ. 1 έως 4 του ίδιου νόμου (δηλαδή αποφυγής πληρωμής φόρου εισοδήματος κλπ, φόρου προστιθέμενης αξίας κλπ και φόρου πλοίων), οπότε δεν είναι πλέον αυτοτελώς κολάσιμη, αλλά απορροφάται από την άλλη εγκληματική φορολογική πράξη, η οποία καλύπτει και την

⁶ Λάμπρου Σ. Τσόγκα Εισαγγελέα Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης Μελέτη: Βασική προσέγγιση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής από ουσιαστική και δικονομική πλευρά , Ευάγγελος Μπακέλας Αντεισαγγελέας Εφετών Μελέτη : Ζητήματα συρροής στα εγκλήματα φοροδιαφυγής

απαξία της πρώτης»⁷, καθιερωμένης, με τη νέα ως άνω ρύθμιση, φαινομένης κατ' ιδέαν συρροής μεταξύ των δύο αυτών αδικημάτων⁸.

Δεν αποκλείεται και η περίπτωση αληθινής συρροής φοροδιαφυγής και απάτης μέσω της κατάρτισης εικονικών φορολογικών στοιχείων⁹. Η ποινική διαδικασία και για το αυτοτελές αδίκημα της απάτης, προϋποθέτει την έκδοση σχετικής διοικητικής πράξης για τη διαπίστωση της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, εξοπλισμένης με το τεκμήριο νομιμότητας, αφού και εν προκειμένω η έκδοση και αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου ως αναγκαίο μέσο τέλεσης της απάτης αποτελεί παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, η βεβαίωση της οποίας, κατά τα ανωτέρω, αποτελεί συνταγματική αποστολή της φορολογικής Διοίκησης, υπό τον έλεγχο των διοικητικών δικαστηρίων¹⁰. Αν η κατάρτιση των πλαστών φορολογικών στοιχείων κατατείνει όχι μόνο στη φοροδιαφυγή, αλλά και στην

⁷ ΑΠ 37/2017, ΑΠ 342/2020

⁸ ΑΠ 244/2020, ΑΠ 130/2017

⁹ Μπακέλας : Αν όμως η ενέργεια του δράστη κατατείνει όχι μόνο στη φοροδιαφυγή του ίδιου, αλλά και στην παράνομη ωφέλειά του, με την πρόκληση και άλλης περαιτέρω ζημίας του Δημοσίου ή στον προσπορισμό και άλλου επί πλέον οφέλους του, εκτός από τη μείωση ή την αποφυγή της φορολογικής επιβάρυνσής του, καθώς όταν η πλαστογραφία στρέφεται και κατά τρίτου, όπως όταν εμφανίζεται ως εκδότης του πλαστού τιμολογίου τρίτος ή νοθεύεται τιμολόγιο τρίτου, ο οποίος, υπαρκτός τρίτος, υφίσταται ή μπορεί να υποστεί τις σχετικές έννομες συνέπειες και σκοπός του δράστη ήταν να βλάψει και τον τρίτο, εκθέτοντάς τον στον κίνδυνο να θεωρηθεί ότι φοροδιαφεύγει και να υποχρεωθεί να πληρώσει φόρο που δεν οφείλει, ή (εκθέτοντάς τον) στον κίνδυνο άλλων συνεπειών, όπως και στην περίπτωση που η ενέργεια του δράστη κατατείνει στη συγκάλυψη υπεξαίρεσης που τέλεσε, τότε οι ειδικές διατάξεις περί αξιόποινης φοροδιαφυγής, δεν εκτοπίζουν εξ ολοκλήρου την εφαρμογή των διατάξεων περί της πλαστογραφίας, υπεξαίρεσης και απάτης των άρθρων 216, 375 και 386 του ΠΚ, αντίστοιχα, γιατί τα αντικειμενικά και υποκειμενικά στοιχεία αυτής της φοροδιαφυγής δεν συμπίπτουν με εκείνα της πλαστογραφίας, της υπεξαίρεσης και της απάτης, οι οποίες, πέραν της φοροδιαφυγής που εμπεριέχουν, ενέχουν και άλλη πρόσθετη εγκληματική δραστηριότητα (Ολ.Α.Π. 283/1989 Ολ.Α.Π. 643/1988 ΠοινΧρ ΛΗ σελ. 741, Ολ.Α.Π. 644/1988 ΠοινΧρ ΛΗ σελ. 743, Α.Π. 1005/1996 ΠοινΧρ ΜΖ σελ. 1293, ΑΠ 943/1996 ΠοινΧρ ΜΖ σελ. 1276, ΑΠ 607/1996 ΠοινΧρ ΜΖ σελ. 258, ΕφΘρ70/2001 ΑΡΧΝ 2004 σελ.434, ΠλημΓιαν 10/1994 Υπεράσπιση 1995 σελ. 1151)

¹⁰ Συμβ Πλημ Ιωαννίνων 11/2020 ΝΟΜΟΣ : Οι ειδικές διατάξεις του εγκλήματος της φοροδιαφυγής περί εικονικών φορολογικών στοιχείων αποκλείουν, κατ' αρχήν, λόγω ειδικότητας την εφαρμογή των διατάξεων της απάτης του ΠΚ. Αν, όμως, με την κατάρτιση και αποδοχή των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο δράστης κατατείνει όχι μόνο στην φοροδιαφυγή, αλλά και στην παράνομη ωφέλεια ή βλάβη τρίτου ή την πρόκληση και άλλης περαιτέρω ζημίας στο Δημόσιο ή στον προσπορισμό και άλλου οφέλους του, εκτός της μειώσεως ή αποφυγής της φορολογικής επιβαρύνσεως του, τότε οι ειδικές διατάξεις της αξιόποινης φοροδιαφυγής δεν εκτοπίζουν εξ ολοκλήρου την εφαρμογή των διατάξεων της απάτης, επειδή τα αντικειμενικά και υποκειμενικά στοιχεία της φοροδιαφυγής δεν συμπίπτουν με αυτά της απάτης (πρβλ. ΑΠ 877/2015 δημοσιευμένη σε arxiv.org). Πλην, όμως, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, και στην ως άνω περίπτωση αληθινής συρροής φοροδιαφυγής και απάτης μέσω της κατάρτισης εικονικών φορολογικών στοιχείων, η ποινική διαδικασία και για το αυτοτελές αδίκημα της απάτης, προϋποθέτει την έκδοση σχετικής διοικητικής πράξης για τη διαπίστωση της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, εξοπλισμένης με το τεκμήριο νομιμότητας, αφού και εν προκειμένω η έκδοση και αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου ως αναγκαίο μέσο τέλεσης της απάτης αποτελεί παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, η βεβαίωση της οποίας, κατά τα ανωτέρω, αποτελεί συνταγματική αποστολή της φορολογικής Διοίκησης, υπό τον έλεγχο των διοικητικών δικαστηρίων.

παράνομη ωφέλεια ή βλάβη τρίτων ή στην πρόκληση και άλλης περαιτέρω ζημίας του Δημοσίου ή στον προσπορισμό και άλλου οφέλους, εκτός της μειώσεως ή αποφυγής της φορολογικής επιβάρυνσης, τότε οι ειδικές διατάξεις περί αξιόποινης φοροδιαφυγής δεν εκτοπίζουν εξολοκλήρου την εφαρμογή των γενικών περί πλαστογραφίας διατάξεων του άρθρου 216 ΠΚ, γιατί τα αντικειμενικά και υποκειμενικά στοιχεία της φοροδιαφυγής στην περίπτωση αυτή δεν συμπίπτουν με εκείνα της πλαστογραφίας, τα οποία, πέρα από τα στοιχεία της φοροδιαφυγής, περιέχουν και άλλη ποινικώς κολάσιμη εγκληματική δραστηριότητα¹¹.

2 . Αντικειμενική υπόσταση

Πρόσφορο υλικό αντικείμενο του αδικήματος συνιστούν μόνο τα έγγραφα, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, που φέρουν την ιδιότητα φορολογικού στοιχείου, στοιχείου δηλαδή που οφείλουν να εκδίδουν να ζητούν ή γενικά να χρησιμοποιούν οι φορολογούμενοι κατά τις συναλλαγές οι άλλες φορολογικές ενδιαφέρουσες πράξεις τους για φορολογικούς σκοπούς.

Η έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων τυποποιείται ως πρώτος τρόπος τέλεσης του αδικήματος του άρθρου 66 παράγραφος 5. Η έκδοση ως πράξη συνίσταται στην χειρόγραφη ή ηλεκτρονική συμπλήρωση των δεδομένων του φορολογικού στοιχείου όπως αυτά προσδιορίζονται στην εκάστοτε διάταξη του νόμου , στην υπογραφή αυτού όπου τούτο είναι ακόμα αναγκαίο με βάση τον τρόπο έκδοσης που επιλέγει εκδότης και στη θέση του στοιχείου σε κυκλοφορία στις συναλλαγές με οποιονδήποτε τρόπο.¹²

¹¹ ΑΠ 1430/2018, ΑΠ 1222/2017, ΑΠ 163/2016

¹² ΑΠ 736/2020 , πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της εταιρίας με την επωνυμία ... ΑΕΒΕ με αντικείμενο εργασιών την επεξεργασία-τυποποίηση και εμπορία αγροτικών προϊόντων και τροφίμων (σύμφωνα με τη σχετική δήλωση στην αρμόδια ΔΟΥ ΦΑΒΕ Αθηνών), κατά τα έτη 2004, 2005, 2006 χωρίς να ασκεί πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα, έχοντας κηρυχθεί σε πτώχευση από το έτος 2000 και χωρίς να τηρεί φορολογικά βιβλία θεωρημένα και καταχωρημένα στα βιβλία της αρμόδιας ΔΟΥ, με πρόθεση εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση ..., για ανύπαρκτες μεταξύ των δυο εταιριών συναλλαγές καθαρού οινοπνεύματος για την κάλυψη των αναφερόμενων στο διατακτικό λαθραίων και αφορολογήτων ποσοτήτων φιαλών - κιλών καθαρού οινοπνεύματος συνολικής καθαρής αξίας που υπερβαίνει τις 200.000 ευρώ, το οποίο είχε προμηθευτεί παράνομα και διέθετε ο ίδιος ο κατηγορούμενος προσωπικά, ενώ και τα εκδοθέντα για τα φορολογικά στοιχεία δελτία αποστολής ήταν και πλαστά γιατί δεν είχαν θεωρηθεί αρμόδια και καταχωρηθεί στη ΔΟΥ (κατά τα αναλυτικό ως προς αυτά διατακτικό). Επισημαίνεται, στο σημείο αυτό ότι η εικονικότητα και ανυπαρξία αφορά κυρίως στην ανυπαρξία πραγματικής συναλλαγής μεταξύ της ... ΑΕΒΕ, η οποία είχε διακόψει τις εργασίες της και της ..., ενώ η έκδοσή τους έγινε με την πρόθεση να καλυφθεί και νομιμοποιηθεί η διακίνηση λαθραίου και αφορολόγητου καθαρού οινοπνεύματος μεταξύ της ... και του κατηγορουμένου προσωπικά, ο οποίος γνώριζε και συνεργαζόταν με τον εκπρόσωπο της τελευταίας, ΑΠ 1646/20218

Η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων¹³ τυποποιείται ως δεύτερος τρόπος τέλεση του αδικήματος του άρθρου 66 παράγραφος 5. Η αποδοχή, ως πράξη, συνίσταται στην παραλαβή εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου με πραγματική βούληση χρήσης αυτού στις συναλλαγές.

Η διενέργεια της σχετικής πράξης μπορεί να προκύπτει :

- από την ύπαρξη υπογραφής στο στοιχείο του μέρους του λήπτη.
- Από την επιβεβαιωτική δήλωση αποδοχής στοιχείου που εκδόθηκε και απεστάλη ηλεκτρονικά.
- Από την καταχώρηση των στοιχείων στα λογιστικά βιβλία του λήπτη.
- Από τη χρήση του στοιχείου σε έγγραφο τεκμηρίωσης σε συναλλαγές με τράπεζες.

Η νόθευση φορολογικών στοιχείων τυποποιείται ως τρίτος αυτοτελής τρόπος πραγμάτωσης του αδικήματος. Ως πράξη συνίσταται στην αλλοίωση του περιεχομένου του φορολογικού στοιχείου που έχει ήδη εκδοθεί κατά τρόπο τέτοιο ώστε αφενός να διαφοροποιούνται ουσιωδώς τα δεδομένα της συναλλαγής και αφετέρου να παρέχεται η εντύπωση ότι το φορολογικό στοιχείο είχε εξαρχής εκδοθεί με αυτό το περιεχόμενο.

Η έννοια του πλαστού φορολογικού στοιχείου στο άρθρο 66 παράγραφος 5 ταυτίζεται με την έννοια του πλαστού εγγράφου κατά το άρθρο 216 ποινικού κώδικα καταλαμβάνει δηλαδή μόνο τις περιπτώσεις απουσίας σύνδεσης τις ενσωματωμένης στο φορολογικό στοιχείο δήλωσης με το πρόσωπο που φέρεται ως εκδότης του οπότε και αναιρείται η εγγυητική λειτουργία του εγγράφου.

Η έννοια της εικονικότητας ορίζεται αυθεντικά στο άρθρο 66 παράγραφος 5 και για το λόγο αυτό υπαγωγή στην έννοια της φορολογικής εικονικότητας και άλλων περιπτώσεων αναλήθειας πέραν αυτών που ρητά μνημονεύονται στον παραπάνω ορισμό δεν είναι δυνατή. Στην έννοια της εικονικότητας διακρίνουμε

1. την εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή ¹⁴

¹³ ΑΠ 644/2018

¹⁴ ΑΠ 221/2019, ΑΠ 1068/2019, ΑΠ 1187/2019, ΑΠ 1097/2017

2. την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο. Ανάλογα με την περίπτωση, μπορεί να διαφέρουν είτε τα πρόσωπα και των δυο αναγραφόμενων συναλλασσομένων, είτε μόνο του εκδότη, είτε μόνο του λήπτη.

3. την εικονικότητα λόγω έκδοσης ή αποδοχής από φορολογικά άγνωστο πρόσωπο και

4. την εικονικότητα λόγω έκδοσης ή αποδοχής από εικονική επιχείρηση.

Σύμφωνα με το νόμο θεωρείται ως εικονικό και το στοιχείο εκείνο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της¹⁵ ή για μέρος αυτής, ενώ, όταν στο φορολογικό στοιχείο αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, θεωρείται ότι αυτό είναι εικονικό μόνο κατά το μέρος αυτό της μεγαλύτερης αυτής αξίας¹⁶.

3. Υποκειμενική υπόσταση

Η ύπαρξη του δόλου, που απαιτείται κατά το άρθρο 26 παρ. 1 ΠΚ, για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος, δεν είναι, κατ' αρχήν, αναγκαίο να αιτιολογείται ιδιαίτερος, αφού αυτός ενυπάρχει στη θέληση παραγωγής των περιστατικών, που συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος και εξυπακούεται ότι υπάρχει σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση από την πραγμάτωση των περιστατικών αυτών, προκύπτει δε από τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσής του, οπότε διαλαμβάνεται περί αυτού (δόλου) αιτιολογία στην κύρια αιτιολογία για την ενοχή. Όταν, όμως, για το αξιόποινο της πράξης απαιτούνται κατά το νόμο, εκτός από τα περιστατικά που απαρτίζουν την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος και πρόσθετα στοιχεία, όπως η εν γνώσει ορισμένου περιστατικού τέλεση της πράξης (άμεσος δόλος), ή ορισμένος περαιτέρω σκοπός (εγκλήματα με υπερχειλή

¹⁵ ΑΠ 653/2020, κατά τις κρίσιμες ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους των ετών 2004 (από τις 28.1.2004 και εφεξής) και 2005, ο κατηγορούμενος με την ιδιότητα του διαχειριστή Ε.Π.Ε., στον παραπάνω τόπο, ενεργώντας με πρόθεση, εξέδωσε εν γνώσει του ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο μέσω της επιχείρησης με οικοδομικά του Α. Κ. με έδρα το Άργος, η οποία δεν είχε την υποδομή ούτε τους αποθηκευτικούς χώρους για να διακινεί εμπορεύματα σε όγκο και αξία, όπως τα διαλαμβανόμενα στα ένδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία για τις χρήσεις των παραπάνω ελεγχθέντων ετών (2004, 2005) συνολικής καθαρής αξίας 1.506.458,60 ευρώ

ΑΠ 810/2020 ο κατηγορούμενος ως διαχειριστής της Ε.Π.Ε., με αντικείμενο εμπορικής δραστηριότητας την εξαγωγή ενδυμάτων, εξέδωσε ένα εικονικό, ως προς το σύνολο της συναλλαγής του, φορολογικό στοιχείο και ειδικότερα, ένα πιστωτικό τιμολόγιο, σειράς...1, με ημερομηνία έκδοσης, προς την εταιρεία "...", για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της, καθαρής αξίας 109.597,51 ευρώ, άνευ ΦΠΑ, με την επισήμανση ότι εν προκειμένω το σχετικό πόρισμα ελέγχου για την ένδικη υπόθεση από την αρμόδια Φορολογική Αρχή θεωρήθηκε στις 5-6-2013. Το συγκεκριμένο τιμολόγιο φερόταν ως εκπαιδευτικό, ήτοι, αποτελούσε έκπτωση στο τίμημα που έπρεπε να εισπράξει η προρρηθείσα ΕΠΕ επί προγενεστέρων πωλήσεων προς την λήπτρια του επιδικίου τιμολογίου, έτσι ώστε στο τέλος της συγκεκριμένης χρήσης να εμφανίζονται μικρότερα τα εισοδήματά της και συνακολούθως, μειωμένα τα φορολογητέα κέρδη της.

¹⁶ ΑΠ 746/2020

υποκειμενική υπόσταση), κάτι που δεν συμβαίνει στο έγκλημα της φοροδιαφυγής με τη μορφή της έκδοσης και αποδοχής εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, για τη στοιχειοθέτηση του οποίου ο νόμος αρκείται σε απλό δόλο¹⁷. Στην έννοια του δόλου περιλαμβάνεται και η γνώση έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και την αποδοχή αυτών και περαιτέρω τη θέληση ή την αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά ολικά ή εν μέρει φορολογικά στοιχεία, χωρίς να απαιτείται σκοπός του τελευταίου για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης¹⁸.

4. Πληρότητα Απόφασης

α) πρέπει να προσδιορίζονται επαρκώς τα τιμολόγια πωλήσεως κατά αύξοντα αριθμό, είδος στοιχείου, αριθμό τιμολογίου, ποσότητες αναφερομένων ως πωληθέντων εμπορευμάτων, αξία σε ευρώ των ανωτέρω εμπορευμάτων, αντίστοιχο ποσό ΦΠΑ και στοιχεία της επιχειρήσεως ή του επιτηδευματία που έλαβε τα ανωτέρω τιμολόγια¹⁹.

β) Πρέπει να αναφέρονται οι αποδεικτικές σκέψεις που κατατείνουν στο αποδεικτικό πόρισμα ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά²⁰

γ) Θα πρέπει να αναφέρεται και να περιγράφεται η αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της επιχειρήσεως με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης των εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, δηλονότι φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους²¹ καθώς δεν αφορούσαν συναλλαγές μεταξύ εκδοτών και λήπτριας εταιρίας, αιτιολογώντας την εικονικότητα στην έλλειψη συνεργασίας ή σχέση μεταξύ τους, ή αντικειμενικής αδυναμίας συνεργασίας. Η μνεία δε ότι μερικά από τα φορολογικά στοιχεία ήταν πλαστά διότι είχαν διατηρηθεί κατά μη νόμιμο τρόπο δεν δημιουργεί αντίφαση ως προς την αιτιολογία της καταδικαστικής απόφασης²².

¹⁷ ΑΠ 347/2020, ΑΠ 681/2020, ΑΠ 692/2020, ΑΠ 1270/2017

¹⁸ ΑΠ 746/2020, ΑΠ 159/2019, ΑΠ 890/2018, ΑΠ 112/2018, ΑΠ.723/2017, ΑΠ 897/2017

¹⁹ ΑΠ 1634/2018, ΑΠ 1102/2010, Αρμ 2010 σελ. 1869

²⁰ ΑΠ 866/2015 Αρμ 2015 σελ. ΑΠ 725/2019

²¹ ΑΠ 810/2020 : Ο κατηγορούμενος εξέδωσε κατά ποσοστό 20% μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς τις επιχειρήσεις "... ΑΕ" πρώην ... και ... LTD" καθώς το εν λόγω ποσοστό 20% δεν αντιστοιχεί σε τιμολόγηση παροχής υπηρεσιών που προσέφερε η ελεγχόμενη <... Κ> στην <... ΑΕ > και στην "... LTD", αλλά αφορά ενέργειες εξωσυμβατικές

²² ΑΠ 6/2017, ΑΠ 998/2012 Αρμ 2012 σελ. 1918

δ) Η καταδικαστική απόφαση θα πρέπει να αναφέρει τα πρόσθετα στοιχεία που απαιτεί το άρθρο 66 παρ. 6 του Νόμου 4174/2013 στο περί της ποινής τμήμα του αιτιολογικού της²³

δ) Στην περίπτωση μερικής εικονικότητας (προτελευταίο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 66) πρέπει να προσδιορίζεται αριθμητικά ή με ποσοστό²⁴ επί της αξίας η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, την οποία και μόνον τιμωρεί, θεωρώντας ως εικονικά, στην περίπτωση που στα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, μόνο το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας²⁵.

ε) Προσδιορισμός του χρόνου θεώρησης του πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο, διότι ο χρόνος θεώρησης συνδέεται με το χρόνο παραγραφής του αδικήματος²⁶.

Διαγνωστικά στοιχεία εικονικότητας εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.²⁷

1. Έλλειψη συμφωνητικών μεταξύ εκδότη – λήπτη
2. Έλλειψη δήλωσης επιτηδεύματός σχετικού με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
3. Διεύθυνση, στην οποία ουδέποτε άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα ο εκδότης.
4. Έλλειψη θεώρησης στοιχείων στην αρμόδια ΔΟΥ.
5. Μεταφορά εμπορευμάτων με ανύπαρκτο όχημα .

Περιπτωσιολογία απαλλακτικών κρίσεων:

Η κατηγορουμένη, διαχειρίστρια εταιρίας ανακύκλωσης μετάλλων, κηρύχθηκε αθώα για την αξιόποινη πράξη της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για το λόγο δεν αποδείχθηκε σε βαθμό πλήρους δικανικής πεποίθησης ότι στοιχειοθετείται η διωκόμενη φοροδιαφυγή. Ειδικότερα: α) δεν προσδιορίστηκε από τους αρμόδιους εφοριακούς η διαφορά μεταξύ των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν και των υποτιθέμενων εικονικών, β) η αναντιστοιχία αγορών-πωλήσεων μπορεί να δικαιολογηθεί εξαιτίας της μη

²³ ΑΠ 43/2018

²⁴ ΑΠ 831/2019

²⁵ ΑΠ 746/ 2020, ΑΠ 159/2019. Για την πληρότητα της αιτιολογίας πρέπει να αναγράφεται και να διαχωρίζεται είτε αριθμητικά ή σε ποσοστό το μέρος του εκδοθέντος παραστατικού που δεν ανταποκρίνεται σε πραγματική συναλλαγή. Ενδεχομένως για πολλές περιπτώσεις τέτοιος διαχωρισμός να είναι αδύνατον να πραγματοποιηθεί από τις ελεγκτικές αρχές.

²⁶ ΑΠ 810/2020, ΑΠ 1221/2019, ΑΠ 185/2019, ΑΠ 159/2019,

²⁷ ΑΠ 583/2020

έκδοσης φορολογικών στοιχείων από μικροπωλητές, γ) οι μεταπωλήσεις αποδείχθηκε ότι όντως πραγματοποιήθηκαν, και δ) η κατοχή μεγάλων αποθηκευτικών χώρων δεν είναι απαραίτητη για τις επιχειρήσεις ανακύκλωσης μετάλλων²⁸

Το Τριμελές πλημμελειοδικείο Αθηνών²⁹ δέχθηκε ότι ο κατηγορούμενος, που διατηρούσε ατομική επιχείρηση, ανέθεσε στην εταιρία «S.» τη μεταφορά των προϊόντων από τη Γαλλία, ότι για τις συναλλαγές αυτές η επιχείρηση του κατηγορουμένου έλαβε τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, ότι η εκδότρια εταιρία ήταν άγνωστη αλλά οι συναλλαγές ήταν υπαρκτές αλλά δεν πραγματοποιήθηκαν από την εταιρία «S.» στην οποία ο κατηγορούμενος είχε αναθέσει την μεταφορά και στο όνομα της οποίας εξέδωσε τις επιταγές αλλά από πρόσωπο διαφορετικό από εκείνο που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρίας «S.» και δη από την εταιρία «D.» που πραγματοποίησε το μεταφορικό έργο για λογαριασμό της εταιρίας «S.». Ο κατηγορούμενος, δεν γνώριζε και δεν δύνατο να γνωρίζει ότι η εν λόγω εταιρία ήταν ανύπαρκτη, αφού στην επιχείρησή του εμφανιζόταν ο Σ. και συναλλασσόταν μαζί του.

Τα διοικητικά Δικαστήρια σε, αντίστοιχες υποθέσεις, ακύρωσαν πράξεις επιβολής προστίμων για την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων με την αιτιολογία ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και ότι η λήπτρια των φορολογικών στοιχείων απέδειξε την καλή της πίστη κατά την λήψη των τιμολογίων, με την αιτιολογία ι) ότι τα τιμολόγια είχαν εκδοθεί από εικονική επιχείρηση που είχε την δυνατότητα να διακινεί καθαρό οινόπνευμα, ιι) ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι η φορολογικώς υπαρκτή εκδότρια των τιμολογίων ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη³⁰, ΙΙΙ) στο γεγονός ότι ο φορολογούμενος, όφειλε, κατ' αρχήν, να έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου της και εκδότη των φορολογικών στοιχείων, πλην, όμως, ενόψει του ότι ο εκδότης των τιμολογίων ήταν αλλοδαπή επιχείρηση και τα τιμολόγια έφεραν όλα τα εξωτερικά στοιχεία που απαιτούνται για τη νομότυπη κατάρτισή τους, περιλαμβανομένου και αριθμού φορολογικού μητρώου της εκδότριας επιχείρησης [γεγονός που προκύπτει εμμέσως εκ του ότι τα στοιχεία αυτά έγιναν δεκτά από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές κατά τον εκτελωνισμό των αντίστοιχων μηχανημάτων (πρβλ. ΣτΕ 2682/2008)], θα ήταν, εν προκειμένω, αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας να απαιτηθεί από την λήπτρια εταιρεία να έχει προβεί – λαμβανομένων υπόψη και των μέσων και δυνατοτήτων, που είχαν στη διάθεσή τους οι

²⁸ ΠεντΕφετΒορΑιγ 25/2016 Αρμ 2017, 270

²⁹ υπ'αρ. 32155/2015 Αρμ. 2006

³⁰ ΣτΕ 326/2020 ΝΟΜΟΣ

φορολογούμενοι το έτος της συναλλαγής (και συγκεκριμένα το 1998), για την αναζήτηση στοιχείων αφορώντων αλλοδαπές επιχειρήσεις – σε πρόσθετες ενέργειες για την εξακρίβωση του «φορολογικώς υπαρκτού» της εκδότριας των τιμολογίων γερμανικής επιχειρήσεως, όπως στην αναζήτηση της εγγραφής της στα φορολογικά μητρώα της Γερμανίας³¹.

Βέβαια έκριναν ότι ο ισχυρισμός του διοικούμενου ότι τελούσε σε καλή πίστη δεν επεκτείνεται σε συναλλαγές οι οποίες είναι ανύπαρκτες ³²

Το Συμβούλιο της Επικρατείας με τις υπ' αρ. 984³³ και 985³⁴/2020 αποφάσεις του δέχθηκε ότι εφόσον η αξία που ανεγράφη στα εκδοθέντα για τις ένδικες συναλλαγές τιμολόγια δεν αφέστατο του πράγματι συμφωνηθέντος μεταξύ των δύο επιχειρήσεων τιμήματος, το γεγονός ότι η αξία αυτή ήταν, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, αδικαιολόγητα υψηλότερη εκείνης που θα είχε συμφωνηθεί, εάν η συναλλαγή είχε καταρτισθεί χωρίς τη μεσολάβηση της κυπριακής εταιρείας, δεν αρκεί κατά νόμον για τον χαρακτηρισμό των σχετικώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ως μερικώς εικονικών. Δεν μπορούν, ως εκ τούτου, ελλείψει συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, να χαρακτηρισθούν ως μερικώς εικονικές οι ένδικες συναλλαγές, οι οποίες, λόγω του διασυννοριακού τους χαρακτήρα αλλά και της σχέσης που, κατά τον κρίσιμο χρόνο, συνέδεε την ελεγχόμενη εταιρεία με την αλλοδαπή επιχείρηση, λόγω της συμμετοχής του μοναδικού εταίρου και διαχειριστή της πρώτης στο κεφάλαιο της δεύτερης, εμπίπτουν κατ' αποκλειστικότητα στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., με αποτέλεσμα να μην είναι κατά νόμον δυνατή, και εξ αυτού του λόγου, η επιβολή προστίμου του Κ.Β.Σ. .

Η προκείμενη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επιδρά καθοριστικά στις σχετικές εκκρεμείς ποινικές υποθέσεις για τα αδικήματα της αποδοχής εικονικών στοιχείων (νυν άρθρο 66 παρ. 5 ΚΦΔ, πρώην άρθρο 19 του ν. 2523/1997), Φαίνεται ότι η στοιχειοθέτηση του αδικήματος της αποδοχής εικονικών στοιχείων στις υπό συζήτηση περιπτώσεις αποκλείεται a priori, δεδομένου ότι τα επίμαχα τιμολόγια των συνδεδεμένων εταιρειών δεν δύνανται να χαρακτηριστούν ως εικονικά. Εξ αυτού προκύπτει αβίαστα το συμπέρασμα ότι δεν τίθεται ζήτημα στοιχειοθέτησης ποινικής ευθύνης ούτε και για το

³¹ ΣΤΕ 972/2020 ΝΟΜΟΣ

³² ΣΤΕ 884/2020 ΝΟΜΟΣ

³³ ΣΤΕ 984/2020 ΠΧρ 2020 531

³⁴ ΣΤΕ 985/2020 ΝΟΜΟΣ

αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα υπό την μορφή της καταχώρισης στα λογιστικά αρχεία μερικώς εικονικών δαπανών.³⁵

Βεβαίως παραμένει το ερώτημα πως θα προστατευθεί ο καταναλωτής και σε αρκετές περιπτώσεις το Ελληνικό Δημόσιο, όταν, λόγω της τεχνητής αύξησης, της τελικής προς τον καταναλωτή τιμής, τα υλικά που προμηθεύεται κοστολογούνται έως και 240% επιπλέον της πραγματικής τους τιμής.

Αναδρομικότητα επιεικέστερου νόμου

Η αξιόποινη πράξη της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, η συνολική αξία των οποίων υπερβαίνει το ποσό των 200.000 ευρώ, μέχρι της 30-6-2019 τιμωρείτο με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, ενώ μετά την 1-7-2019 κατά τη διάταξη του άρθρου 463 παρ. 3 Π.Κ. τιμωρείται με κάθειρξη έως έξι (6) ετών ή φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, και επομένως η τελευταία διάταξη, είναι ευμενέστερη της προηγούμενης³⁶

Η διάταξη του άρθρου 463 παρ. 2 του νέου Π.Κ., η οποία προβλέπει ότι όπου σε ειδικούς νόμους απειλείται ποινή φυλάκισης προστίθεται διαζευκτικά και η χρηματική ποινή, είναι ευμενέστερη, καθώς η ρύθμιση του άρθρου 66 Ν. 4174/2013, σχετικά με την έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων προέβλεπε μόνο ποινή φυλάκισης.³⁷

³⁵ Τσακάλης Ιωάννης: `Η οριοθέτηση της έννοιας της μερικώς εικονικότητας φορολογικού στοιχείου λόγω υπερτιμολόγησης στο πλαίσιο διασυννοριακών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. ΠΧρ 2020, σελ. 559

³⁶ ΑΠ 683/2020, ΑΠ 737/2020, ΑΠ 736/2020

³⁷ ΑΠ 1838/2019 Αρμ 2020, σελ. 697. Συγκεκριμένα κατά τη διάταξη του άρθρου 2 του Κ.Π.Δ., αν από την τέλεση της πράξης ως την αμετάκλητη εκδίκασή της ίσχυσαν περισσότερες διατάξεις νόμων, εφαρμόζεται αυτή που στη συγκεκριμένη περίπτωση οδηγεί στην ευμενέστερη μεταχείριση του κατηγορουμένου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, επιεικέστερος είναι ο νόμος που στη συγκεκριμένη κάθε φορά περίπτωση και όχι αφηρημένα οδηγεί στη ευμενέστερη μεταχείριση του κατηγορουμένου. Από τον συνδυασμό της διάταξης αυτής προς εκείνες των άρθρων 514 και 511 του Κ.Π.Δ. προκύπτει ότι στην περίπτωση που μετά τη δημοσίευση της προσαλλόμενης απόφασης μεταβλήθηκε το νομοθετικό καθεστώς όσον αφορά στα στοιχεία της αξιόποινης πράξης ή και στην προβλεπόμενη ποινή, κύρια ή παρεπόμενη, ο Άρειος Πάγος εφαρμόζει και αυτεπάγγελτα, όπως προαναφέρθηκε, το νόμο που ίσχυε από την τέλεση της πράξης έως την αμετάκλητη εκδίκασή της και περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις, εφόσον η αίτηση αναίρεσης είναι παραδεκτή, ανεξάρτητα από την εμφάνιση ή μη του κατηγορουμένου κατά τη συζήτηση της τελευταίας. Περαιτέρω, ο νόμος 2523/1997 "Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις" στο άρθρο 19 παρ. 1 στοιχ. Α, προβλέπει ειδικά για τις περιπτώσεις έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και με το υπό τον τίτλο "Εγκλήματα φοροδιαφυγής - Ποινικές Κυρώσεις" του άρθρου 8 ν. 4337/2015, η ισχύς του οποίου άρχισε στις 17.10.2015, καταργήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 17, 18 και 19 παρ. 1 εδ. α', 20 και 21 του ν. 2523/1997 και ειδικά για τις περιπτώσεις έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής προβλέπεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ. Με τις ως άνω, δηλαδή, διατάξεις προβλέπεται, για τις περιπτώσεις έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, που ενδιαφέρει εν προκειμένω, μόνο ποινή φυλάκισης. Περαιτέρω, κατά το άρθρο 463 παρ. 2 του κυρωθέντος από το Ν. 4619/2019 και ισχύοντος από 1.7.2019 Π.Κ. όπου σε ειδικούς νόμους απειλείται ποινή φυλάκισης, προστίθεται διαζευκτικά "και η χρηματική ποινή", όπως αυτή προβλέπεται στο άρθρο 57 του παρόντος Κώδικα. Η τελευταία αυτή διάταξη, έναντι των αντιστοίχων των προϊσχυσάντων νόμων, που προαναφέρθηκαν, οι οποίες προέβλεπαν μόνο ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός έτους, είναι ευμενέστερη, καθόσον προβλέπεται διαζευκτικά, εκτός από την ποινή φυλάκισης, η χρηματική ποινή

Η διάταξη του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 είναι επεικέστερη έναντι του ά. 19 παρ. 1 του ν. 2523/1997, αφού προβλέπει χαμηλότερο κατώτατο όριο ποινής, ήτοι αυτό των 3 μηνών έως 5 ετών για το ως άνω έγκλημα. Επιπλέον, φυλάκιση τουλάχιστον 1 έτους προβλέπει ο ν. 4174/2013 εφ' όσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει τις 75.000 €. ³⁸

Η διάταξη του ά. 2 παρ. 8 του ν. 2954/2001, όπου ορίζει ότι η παραγραφή αρχίζει από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου φορολογικού πορίσματος είναι επεικέστερη σε σχέση με την διάταξη του ν. 4337/2015, η οποία ορίζει ότι η παραγραφή αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί προσφυγής και σε περίπτωση μη ασκήσεως προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, λόγω παρόδου της προθεσμίας ασκήσεως της προσφυγής³⁹.

6 . Παραγραφή

Ο νόμος 4174/2013 είναι επεικέστερος της προγενέστερης διάταξης του ά. 19 παρ. 1 έως παρ. 4 του ν. 2523/1997, αφού με αυτόν η έκδοση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων απορροφάται από την πράξη της φοροδιαφυγής και δε τιμωρείται αυτοτελώς, ήτοι υφίσταται φαινομενικώς κατ' ιδέαν συρροή. ⁴⁰

Ο ακριβής προσδιορισμός του χρόνου τέλεσης για τον υπολογισμό του χρόνου παραγραφής, όταν ανακύπτει τέτοιο ζήτημα, ειδάλλως η απόφαση στερείται ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας. Την ημέρα συζήτησης της υπόθεσης στο Εφετείο, είχε συμπληρωθεί χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της οκταετίας. Εφόσον δέχθηκε αυτόν τον χρόνο ως χρόνο τέλεσης το δικαστήριο της ουσίας όφειλε να παύσει οριστικά την ποινική δίωξη λόγω παραγραφής, καθώς μη πράττοντας τούτο υπερέβη την εξουσία του⁴¹

7. εφαρμογή του άρθρου 469 νΠΚ

³⁸ ΑΠ 211/2021, ΑΠ 692/2020

³⁹ ΑΠ 185/2019

⁴⁰ ΑΠ 185/2019

⁴¹ ΑΠ 1143/2018 Αρμ 2019 σελ.583. Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση: « το δικαστήριο της ουσίας δέχθηκε ως χρόνο τελέσεώς της το έτος 2007, χωρίς κανέναν άλλον προσδιορισμό. Εφόσον όμως δέχθηκε αυτόν τον χρόνο ως χρόνο τελέσεως, οφείλει να παύσει οριστικά την ποινική δίωξη, διότι από την εσχάτη ημερομηνία του έτους 2007, δηλαδή την 31.12.2007, μέχρι την ημερομηνία συζητήσεως της υποθέσεως στο Εφετείο Θεσσαλονίκης στις 7.11.2017, είχε συμπληρωθεί χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της οκταετίας για την εξάλειψη του αξιοποίνου της, σε βαθμό πλημμελήματος, αποδιδομένης στον αναιρεσιόντα πράξεως. Μη πράττοντας το δικαστήριο σύμφωνα με τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω υπερέβη την εξουσία του (Α.Π. 1144/207)».

Με την [μεταβατική] διάταξη του άρθρου 469 του νέου Ποινικού Κώδικα, ο οποίος σύμφωνα με την επίσης μεταβατική διάταξη του άρθρου 460 αυτού αρχίζει να ισχύει από την 1 η Ιουλίου 2019 ορίζεται ότι "Μετά το εδάφιο β της παρ.1 του άρθρου 25 του ν. 1882/1990 προστίθεται εδάφιο γ' ως εξής: "Στην αίτηση και στον πίνακα χρεών που υποβάλλονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν συμπεριλαμβάνονται και δε υπολογίζονται για τον προσδιορισμό της ευθύνης του προσώπου, τα χρέη που προέρχονται από τη μη εκτέλεση χρηματικών ποινών που επιβλήθηκαν από ποινικό δικαστήριο και οι σχετικές με αυτά προσαυξήσεις, τόκοι και λοιπές επιβαρύνσεις καθώς και τα χρέη από τα αδικήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας μαζί με τις σχετικές με αυτά προσαυξήσεις, τόκους και λοιπές επιβαρύνσεις . Στην περίπτωση που έχει ασκηθεί ποινική δίωξη σύμφωνα με άρθρο 25 παρ. 1β Ν. 1882/1990 δεν επιτρέπεται να συμπεριληφθούν στον κατάλογο των χρεών πρόστιμα ή τμήμα προστίμων που επιβάλλονται σε βάρος του κατηγορουμένου λόγω αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων⁴².

Επιλεγμένη βιβλιογραφία :

Αθανασάκη Βασιλική, επιτομή φορολογικού δικαίου, Νομική βιβλιοθήκη, 2018

Δημήτραινας Γεώργιος, «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής: Ζητήματα φοροδιαφυγής στο εισόδημα, στον ΦΠΑ και στα φορολογικά στοιχεία», Νομική Βιβλιοθήκη 2011

Καϊάφα-Γκμπαντί Μαρία, «Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στο δημόσιο τομέα, Τόμος 1: Αξιολόγηση του ισχύοντος Θεσμικού πλαισίου», Εκδόσεις Σάκκουλα 2014

Παπακυριάκου Θεόδωρος : Φορολογικό Ποινικό δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα 2005

Συκιώτη Κ. Αικατερίνη, «Τα φορολογικά εγκλήματα», Νομική Βιβλιοθήκη 2010

Φινοκαλιώτης Δ. Κωνσταντίνος, «Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα 2014

Φωτόπουλος .Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας , Εκδόσεις Σάκκουλα 2018 ,

Κατάλογος αποφάσεων

ΣτΕ 972/2020, ΣτΕ 884/2020 , ΣτΕ 984/2020, ΣτΕ 985/2020

ΑΠ 810/2020 , ΑΠ 681/2020 , ΑΠ 746/2020 ,ΑΠ 737/2020 ,ΑΠ 736/2020 , ΑΠ 692/2020, ΑΠ 683/2020, ΑΠ 681/2020, ΑΠ 653/2020, ΑΠ 1838/2019,ΑΠ 831/2019, ΑΠ 725/2019, ΑΠ 583/2020, ΑΠ 221/2019, ΑΠ 159/2019, ΑΠ 1634/2018, ΑΠ 1430/2018, ΑΠ 890/2018, ΑΠ 644/2018, ΑΠ 112/2018, ΑΠ 43/2018, ΑΠ 1270/2017, ΑΠ 1222/2017, ΑΠ 1097/2017, ΑΠ 897/2017, ΑΠ 723/2017, ΑΠ 37/2017, ΑΠ 6/2017, ΑΠ 163/2016, ΑΠ 866/2015, ΑΠ 998/2012, ΑΠ 1102/2010,

ΠεντΕφετΒορΑιγ 25/2016

Τριμ Πλημ. Αθηνών 32155/2015

⁴² ΑΠ 555/2020

Συμβ Πλημ Ιωαννίνων 11/2020