

Β΄ ΜΕΡΟΣ

Προτεινόμενες νομοθετικές παρεμβάσεις

1^η Ενότητα

Φορολογικά αδικήματα κατά του ελληνικού Δημοσίου και της ΕΕ

NOMOS XXX

Αδικήματα φοροδιαφυγής και συναφείς διατάξεις

Άρθρο 1

Φορολογική απάτη

1. Όποιος με σκοπό να αποκομίσει παράνομο φορολογικό όφελος για τον ίδιο ή άλλον, του οποίου τις φορολογικές υποχρεώσεις οφείλει να εκπληρώνει με βάση νόμο, δικαιοπραξία, δικαστική απόφαση, διοικητική πράξη ή εν τοις πράγμασι άσκηση διαχειριστικής εξουσίας, (α) υποβάλλει στη φορολογική διοίκηση ελλιπή ή ανακριβή δήλωση φόρου εισοδήματος, φόρου πλοίων, ΦΠΑ ή παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου σχετικά με στοιχεία που είναι ουσιώδη για τον προσδιορισμό του αντίστοιχου φόρου ή (β) παραλείπει να υποβάλει στη φορολογική διοίκηση, παρά την ύπαρξη συναφούς υποχρέωσης, δήλωση σε σχέση με τους παραπάνω φόρους, και με τον τρόπο αυτό συντελεί να μην βεβαιωθεί κατά τον προσήκοντα χρόνο το νόμιμα οφειλόμενο ποσό φόρου ή να χορηγηθεί παράνομα φορολογικό πλεονέκτημα, τιμωρείται με φυλάκιση, αν το συνολικό ποσό του φόρου που δεν βεβαιώθηκε ή του πλεονεκτήματος που χορηγήθηκε για το φορολογικό έτος που αφορά η δήλωση είναι ιδιαίτερα σημαντικής αξίας και υπερβαίνει το 15% της πραγματικής οφειλής φόρου ή της αξίωσης για τη λήψη του φορολογικού πλεονεκτήματος.

2. Όποιος με σκοπό να αποκομίσει παράνομο φορολογικό όφελος για τον ίδιο ή άλλον, του οποίου τις φορολογικές υποχρεώσεις οφείλει να εκπληρώνει με βάση νόμο, δικαιοπραξία, δικαστική απόφαση, διοικητική πράξη ή εν τοις πράγμασι άσκηση διαχειριστικής εξουσίας, (α) υποβάλλει στη φορολογική διοίκηση ελλιπή ή ανακριβή δήλωση Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης, δασμού ή άλλου φόρου που εισπράττεται από τελωνεία σχετικά με στοιχεία που είναι ουσιώδη για τον προσδιορισμό του αντίστοιχου φόρου, (β) παραλείπει να υποβάλει στη φορολογική διοίκηση, παρά την ύπαρξη συναφούς υποχρέωσης, δήλωση σε σχέση με τους παραπάνω φόρους ή (γ) παραλείπει να κάνει χρήση, παρά την ύπαρξη συναφούς υποχρέωσης, φορολογικών επισημάτων ή άλλων εγγράφων δηλωτικών φορολογικής αξίας, και με τον τρόπο αυτό συντελεί να μην βεβαιωθεί ή εισπραχθεί κατά τον προσήκοντα χρόνο το νόμιμα οφειλόμενο ποσό φόρου ή να χορηγηθεί παράνομα φορολογικό πλεονέκτημα, τιμωρείται με φυλάκιση.

3. Με φυλάκιση τιμωρείται επίσης όποιος με σκοπό να αποκομίσει παράνομο φορολογικό όφελος για τον ίδιο ή άλλον, του οποίου τις φορολογικές υποχρεώσεις οφείλει να εκπληρώνει με βάση νόμο, δικαιοπραξία, δικαστική απόφαση, διοικητική πράξη ή εν τοις πράγμασι άσκηση διαχειριστικής εξουσίας, (α) διαθέτει στην κατανάλωση, χωρίς έγγραφη άδεια της αρμόδιας αρχής και πληρωμή των οφειλόμενων φορολογικών επιβαρύνσεων, εμπορεύματα τα οποία έχουν εισαχθεί ή αποκτηθεί με βάση νόμο ή σύμβαση ατελώς ή με μειωμένες επιβαρύνσεις για ειδικές χρήσεις ή χρησιμοποιεί αυτά τα εμπορεύματα κατά τρόπο που αποκλίνει ουσιωδώς από τις προσδιορισμένες ειδικές χρήσεις, (β) αγοράζει, πωλεί ή κατέχει εμπορεύματα, που έχουν εισαχθεί ή αποκτηθεί ή τεθεί στην κατανάλωση κατά τρόπο που συνιστά το αδίκημα της παραγράφου 2 ή το αδίκημα του στοιχ. α' της παρούσης παραγράφου.

4. Οι πράξεις των παραγράφων 1 ως 3 τιμωρούνται με φυλάκιση τουλάχιστον 1 έτους αν (α) το ποσό του φόρου που δεν βεβαιώθηκε ή δεν εισπράχθηκε ή το ποσό του πλεονεκτήματος που χορηγήθηκε είναι μεγάλης αξίας, (β) για την τέλεση ή συγκάλυψη της πράξης ο υπαίτιος αξιοποιεί

τη συνδρομή υπαλλήλου που πράττει με δόλο στο πλαίσιο της υπηρεσιακής του δραστηριότητας, ή (γ) για την τέλεση ή συγκάλυψη της πράξης ο υπαίτιος καταρτίζει πλαστά έγγραφα ή νοθεύει έγγραφα ή κάνει χρήση πλαστών ή νοθευμένων εγγράφων.

5. Οι πράξεις των παραγράφων 1 ως 3 τιμωρούνται (α) με κάθειρξη μέχρι 10 έτη αν συντρέχει το στοιχ. α' της παραγράφου 4 με τουλάχιστον ένα από τα υπόλοιπα στοιχεία της ίδιας παραγράφου, (β) με κάθειρξη μέχρι 15 έτη αν το ποσό του φόρου που δεν βεβαιώθηκε ή δεν εισπράχθηκε ή το ποσό του πλεονεκτήματος που χορηγήθηκε είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

6. Για τον υπολογισμό του ποσού φόρου που δεν βεβαιώθηκε ή δεν εισπράχθηκε ή του πλεονεκτήματος που χορηγήθηκε κατά την έννοια των παραγράφων 4 στοιχ. α' και 5 στοιχ. β' μπορούν να λαμβάνονται υπόψη περισσότερες πράξεις των παραγράφων 1 ως 3, κατά περίπτωση, αν διαπιστώνεται, ενόψει ιδίως της ομοιότητας των μέσων ή μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν, ότι ο υπαίτιος απέβλεπε εξ αρχής στο συνολικό ποσό.

Άρθρο 2

Φορολογική υπεξαίρεση

1. Όποιος ιδιοποιείται παράνομα προς όφελός του ή προς όφελος άλλου, του οποίου τις φορολογικές υποχρεώσεις οφείλει να εκπληρώνει με βάση νόμο, δικαιοπραξία, δικαστική απόφαση, διοικητική πράξη ή εν τοις πράγμασι άσκηση διαχειριστικής εξουσίας, ποσό φόρου που εισπράχθηκε ή παρακρατήθηκε από τρίτους για να αποδοθεί στο Δημόσιο ή ποσό φόρου που λήφθηκε παράνομα ως επιστροφή από το Δημόσιο τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι 3 έτη, αν δεν τιμωρείται βαρύτερα για πράξη του σε σχέση με το ίδιο ποσό σύμφωνα με το άρθρο 1.

2. Με την επιφύλαξη της βαρύτερης τιμωρίας σε σχέση με το ίδιο ποσό για πράξη σύμφωνα με το άρθρο 1, η πράξη της παραγράφου 1 τιμωρείται με φυλάκιση μεγαλύτερη των έξι μηνών αν (α) το ποσό της ιδιοποίησης είναι μεγάλης αξίας, (β) για την τέλεση ή συγκάλυψη της πράξης ο υπαίτιος αξιοποιεί τη συνδρομή δημοσίου υπαλλήλου που πράττει με δόλο στο πλαίσιο της υπηρεσιακής του δραστηριότητας, ή (γ) για την τέλεση ή συγκάλυψη της πράξης ο υπαίτιος καταρτίζει πλαστά έγγραφα ή νοθεύει έγγραφα ή κάνει χρήση πλαστών ή νοθευμένων εγγράφων.

3. Με την επιφύλαξη της βαρύτερης τιμωρίας σε σχέση με το ίδιο ποσό για πράξη σύμφωνα με το άρθρο 1, η πράξη της παραγράφου 1 τιμωρείται (α) με κάθειρξη μέχρι 8 έτη αν συντρέχει το στοιχ. α' της παραγράφου 2 με τουλάχιστον ένα από τα υπόλοιπα στοιχεία της ίδιας παραγράφου, (β) με κάθειρξη μέχρι 10 έτη αν το ποσό της ιδιοποίησης είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

4. Για τον υπολογισμό του ποσού της ιδιοποίησης κατά την έννοια των παραγράφων 2 στοιχ. α' και 3 στοιχ. β' μπορούν να λαμβάνονται υπόψη περισσότερες πράξεις της παραγράφου 1, που αφορούν το ίδιο είδος φόρου, αν διαπιστώνεται, ενόψει ιδίως της ομοιότητας των μέσων ή μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν, ότι ο υπαίτιος απέβλεπε εξ αρχής στο συνολικό ποσό.

Άρθρο 3

Φορολογική καταδολίευση

1. Όποιος με τη συστηματική αποξένωση από περιουσιακά στοιχεία ή με την απόκρυψη τέτοιων στοιχείων δυσχεραίνει ουσιαδώς την είσπραξη με τα μέσα αναγκαστικής εκτέλεσης μιας ή περισσότερων νόμιμων οφειλών έναντι του Δημοσίου, της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή ΝΠΔΔ, του ιδίου ή άλλου, του οποίου τις υποχρεώσεις οφείλει να εκπληρώνει με βάση νόμο, δικαιοπραξία, δικαστική απόφαση, διοικητική πράξη ή εν τοις πράγμασι άσκηση διαχειριστικής εξουσίας, οι οποίες είναι ταμειακά βεβαιωμένες σε ΔΟΥ ή Τελωνεία, τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι 3 έτη.

2. Η πράξη της παραγράφου 1 τιμωρείται με φυλάκιση, αν το σύνολο των οφειλών, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους νόμιμων προσουζήσεων, των οποίων η είσπραξη δυσχεραίνεται, είναι μεγάλης αξίας.

Άρθρο 4

Λογιστικά αδικήματα

1. Όποιος εκδίδει στο όνομά του ή στο όνομα τρίτου φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή που δεν έγινε, ολικά ή μερικά, ή έγινε από άλλο ή με άλλο πρόσωπο ή μεταξύ άλλων προσώπων, τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι 3 έτη, αν η παραπάνω πράξη είναι αντικειμενικά πρόσφορη να υποστηρίξει την τέλεση των αδικημάτων των άρθρων 1, 2 ή 3, από τον ίδιο ή άλλο. Σε περίπτωση που ο υπαίτιος διώκεται ως αυτουργός ή συμμετέχος για τα παραπάνω αδικήματα, η πράξη, αν συνέβαλε στην υποστήριξη αυτών, λαμβάνεται υπόψη αποκλειστικά ως επιβαρυντική περίσταση κατά την επιμέτρηση της ποινής γι' αυτά. Αν ο υπαίτιος έχει ήδη καταδικαστεί αμετάκλητα για την πράξη, η καταγνωσθείσα ποινή αφαιρείται από την ποινή που του επιβάλλεται για τα αδικήματα των άρθρων 1, 2 ή 3.

2. Όποιος κατά παράβαση αντίστοιχης υποχρέωσης του ίδιου ή άλλου, του οποίου τις φορολογικές υποχρεώσεις οφείλει να εκπληρώνει με βάση νόμο, δικαιοπραξία, δικαστική απόφαση, διοικητική πράξη ή εν τοις πράγμασι άσκηση διαχειριστικής εξουσίας, αποκρύπτει, μερικά ή ολικά συναλλαγή, μη εκδίδοντας φορολογικό στοιχείο γι' αυτήν ή εκδίδοντας ανακριβές φορολογικό στοιχείο, τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι 3 έτη, αν η πράξη είναι αντικειμενικά πρόσφορη να υποστηρίξει την τέλεση των αδικημάτων των άρθρων 1, 2 ή 3, από τον ίδιο ή άλλο, και η αξία της συναλλαγής που αποκρύβη είναι σημαντική. Για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνονται υπόψη τυχόν περισσότερες πράξεις του υπαίτιου εντός του αυτού φορολογικού έτους. Τα εδάφια β και γ της παραγράφου 1 εφαρμόζονται ανάλογα.

3. Όποιος αποδέχεται στο όνομά του ή στο όνομα άλλου, του οποίου τις φορολογικές υποχρεώσεις οφείλει να εκπληρώνει με βάση νόμο, δικαιοπραξία, δικαστική απόφαση, διοικητική πράξη ή εν τοις πράγμασι άσκηση διαχειριστικής εξουσίας, φορολογικό στοιχείο κατά την έννοια των παραγράφων 1 και 2, εφόσον η αξία της συναλλαγής που αποκρύπτεται στην περίπτωση της παραγράφου 2 είναι σημαντική, τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι 3 έτη, αν η παραπάνω πράξη είναι αντικειμενικά πρόσφορη να υποστηρίξει την τέλεση των αδικημάτων των άρθρων 1, 2 ή 3, από τον ίδιο ή άλλο. Τα εδάφια β και γ της παραγράφου 1 εφαρμόζονται ανάλογα.

4. Αν ο υπαίτιος του αδικήματος της παραγράφου 1 τελεί την πράξη κατ' επάγγελμα, κάνοντας χρήση, ιδίως, εικονικών επιχειρήσεων ή άλλων οργανωμένων δικτύων διάθεσης προς τρίτους, έναντι ανταλλάγματος, φορολογικών στοιχείων κατά την έννοια αυτής της παραγράφου, τιμωρείται με κάθειρξη μέχρι 10 έτη, εφόσον η συνολική αξία των στοιχείων είναι ιδιαίτερα μεγάλη. Σε περιπτώσεις στοιχείων που απεικονίζουν μερικά ανύπαρκτη συναλλαγή, λαμβάνεται υπόψη μόνο η αξία του αναληθώς εμφανιζόμενου τμήματος της συναλλαγής.

Άρθρο 5

Ειδικά τελωνειακά αδικήματα

Όποιος (α) εισάγει, εξάγει ή διαμετακομίζει χωρίς έγγραφη άδεια της αρμόδιας αρχής αντικείμενα των οποίων η εισαγωγή, εξαγωγή ή διαμετακόμιση απαγορεύεται γενικά με βάση νόμο ή απόφαση της αρμόδιας αρχής, (β) εισάγει, εξάγει ή διαμετακομίζει χωρίς έγγραφη άδεια της αρμόδιας αρχής, όταν αυτή απαιτείται, είδη και δείγματα άγριας πανίδας και χλωρίδας, εξαιρούμενων των αγρίων ζώων, που κινδυνεύουν με εξαφάνιση και προστατεύονται από Κοινοτικές ή Διεθνείς Συμβάσεις, ή

(γ) εισάγει, εξάγει ή διαμετακομίζει χωρίς έγγραφη άδεια της αρμόδιας αρχής, όταν αυτή απαιτείται, είδη πολιτιστικής κληρονομιάς, τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι 3 έτη, εάν η πράξη δεν τιμωρείται βαρύτερα σύμφωνα με άλλες διατάξεις.

Άρθρο 6

Ευθύνη για παράλειψη αποτροπής

1. Όταν με τα αδικήματα των άρθρων 1 ως 4 παραβιάζονται φορολογικές υποχρεώσεις νομικών προσώπων ή άλλων συλλογικών οντοτήτων, οι νόμιμοι εκπρόσωποι αυτών με βάση νόμο, δικαιοπραξία, δικαστική απόφαση, διοικητική πράξη ή εν τοις πράγμασι άσκηση διαχειριστικής εξουσίας ευθύνονται ως αυτουργοί και όταν παραλείπουν με δόλο να αποτρέψουν την πραγμάτωση των στοιχείων των αδικημάτων από άλλα πρόσωπα, αν και διαθέτουν πραγματική δυνατότητα αποτροπής μέσω λήψης αποφάσεων ή άσκησης εποπτείας ή ελέγχου σ' αυτά τα πρόσωπα.

2. Την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου, κατά έννοια της παραγράφου 1, μπορεί να φέρουν και πρόσωπα στα οποία ανατίθεται η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της συλλογικής οντότητας με μεταβίβαση ειδικών αρμοδιοτήτων στο πλαίσιο της εσωτερικής κατανομής αρμοδιοτήτων. Η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων δεν απαλλάσσει τα πρόσωπα που μεταβιβάζουν αυτές από την υποχρέωση άσκησης εποπτείας ή ελέγχου και συνακόλουθα από τη δυνατότητα θεμελίωσης ευθύνης τους σύμφωνα με την παράγραφο 1.

3. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν αποκλείουν τη δυνατότητα θεμελίωσης συμμετοχικής ευθύνης κατά την έννοια των άρθρων 46 και 47 του Ποινικού Κώδικα, εφόσον συντρέχουν οι ειδικότερες προϋποθέσεις αυτών, για πρόσωπα που αναλαμβάνουν τυπικά μόνο την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου, χωρίς να έχουν πραγματικές εξουσίες εκπροσώπησης, λήψης αποφάσεων ή άσκησης εποπτείας ή ελέγχου.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 δεύτερο εδάφιο και της παραγράφου 3 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων.

Άρθρο 7

Δήμευση και αποστέρηση περιουσιακών στοιχείων

Τα άρθρα 68Α και 68Β του Ποινικού Κώδικα εφαρμόζονται και στα αδικήματα του παρόντος νόμου. Το δικαστήριο μπορεί επιπρόσθετα να δημεύσει το αντικείμενο των αδικημάτων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 1 και του άρθρου 5, εφαρμόζοντας ανάλογα τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 68Β του Ποινικού Κώδικα.

Άρθρο 8

Παραγραφή

Η προθεσμία παραγραφής των αδικημάτων των άρθρων 1, 2 και 4 έχει ως χρόνο έναρξης την ημερομηνία θεώρησης της οικείας έκθεσης ελέγχου ή της αντίστοιχου περιεχομένου πράξης διαπίστωσης της παράβασης από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ποινικού Κώδικα. Σε κάθε περίπτωση, η προθεσμία παραγραφής, συμπεριλαμβανόμενου του χρόνου αναστολής κατά το άρθρο 113 ΠΚ, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 10 έτη από τον χρόνο τέλεσης του αδικήματος, όταν αυτό είναι σε βαθμό πλημμελήματος, και τα 25 έτη, αντίστοιχα, όταν το αδίκημα είναι σε βαθμό κακούργηματος.

Άρθρο 9

Ευνοϊκές ρυθμίσεις για τη φορολογική απάτη

1. Το αξιόποινο του αδικήματος του άρθρου 1 εξαιρείται αν ο υπαίτιος, πριν του γνωστοποιηθεί εντολή ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση ή ελεγχθεί από αυτήν με οποιονδήποτε τρόπο, δηλώνει σε αυτήν με πληρότητα και ακρίβεια όσα παρέστησε ψευδώς, απέκρυψε, παρασιώπησε ή εν γένει τέλεσε παρανόμως, καθιστώντας έτσι δυνατή τη βεβαίωση της νόμιμης οφειλής ή την ανάκληση του παράνομα χορηγηθέντος φορολογικού πλεονεκτήματος, και καταβάλει στη συνέχεια, πριν την κίνηση της ποινικής δίωξης, το σύνολο του νόμιμα οφειλόμενου ποσού, εφόσον προκύπτει τέτοια οφειλή, συμπεριλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας. Με καταβολή εξομοιώνεται και η νόμιμη ρύθμιση της καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε δόσεις. Το νόμιμα οφειλόμενο ποσό, εφόσον αμφισβητείται από τον υπαίτιο, μπορεί να προσδιορίζεται αυτοτελώς από το ποινικό δικαστήριο.
2. Αν ο υπαίτιος πλημμελήματος του άρθρου 1, για τον οποίον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1, καταβάλει τον νόμιμα οφειλόμενο φόρο, τους νόμιμους τόκους υπερημερίας και χρηματική κύρωση ισόποση με το 20% του νόμιμα οφειλόμενου φόρου, ο εισαγγελέας πλημμελειοδικών με αιτιολογημένη διάταξή του, την οποία υποβάλλει προς έγκριση στον εισαγγελέα εφετών, απέχει από την άσκηση της ποινικής δίωξης, εφόσον αυτή δεν έχει ασκηθεί ακόμη, ή, άλλως, το δικαστήριο κρίνει τον υπαίτιο ατιμώρητο. Το εδάφιο γ της παραγράφου 1 εφαρμόζεται ανάλογα.
3. Η ρύθμιση της παραγράφου 2 ισχύει με τους ίδιους όρους και για τον υπαίτιο κακουργήματος του άρθρου 1, αν αυτός έχει επιπρόσθετα συμβάλει με την υποβολή πλήρων και αληθών στοιχείων, πριν την έκδοση διορθωτικής πράξης προσδιορισμού φόρου, στον ορθό προσδιορισμό του νόμιμα οφειλόμενου φόρου. Η συνολικά προκύπτουσα οφειλή θα πρέπει να έχει καταβληθεί από τον υπαίτιο στο σύνολό της πριν την έκδοση της αντίστοιχης διάταξης ή απόφασης.
4. Αν ο υπαίτιος κακουργήματος του άρθρου 1, για τον οποίον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 ή 3, καταβάλει τον νόμιμα οφειλόμενο φόρο, τους νόμιμους τόκους υπερημερίας και χρηματική κύρωση ισόποση με το 50% του νόμιμα οφειλόμενου φόρου, το δικαστήριο μπορεί να τον κρίνει ατιμώρητο. Σε κάθε περίπτωση, το δικαστήριο δεν μπορεί να επιβάλλει ποινή στέρησης της ελευθερίας ανώτερη των 5 ετών. Το εδάφιο γ της παραγράφου 1 εφαρμόζεται ανάλογα.

Άρθρο 10

Ευνοϊκές ρυθμίσεις για τη φορολογική υπεξαίρεση

1. Το αξιόποινο του αδικήματος του άρθρου 2 εξαιρείται, αν ο υπαίτιος καταβάλει πριν την κίνηση της ποινικής δίωξης το νόμιμα οφειλόμενο ποσό φόρου, που ιδιοποιήθηκε, και τους νόμιμους τόκους υπερημερίας. Τα εδάφια β και γ της παραγράφου 1 του άρθρου 9 εφαρμόζονται ανάλογα.
2. Αν ο υπαίτιος του αδικήματος του άρθρου 2 καταβάλει μετά την κίνηση της ποινικής δίωξης το νόμιμα οφειλόμενο ποσό φόρου, που ιδιοποιήθηκε, τους νόμιμους τόκους υπερημερίας και χρηματική κύρωση ισόποση με το 20% του νόμιμα οφειλόμενου ποσού φόρου, το δικαστήριο τον κρίνει ατιμώρητο. Το εδάφιο γ της παραγράφου 1 του άρθρου 9 εφαρμόζεται ανάλογα.

Άρθρο 11

Ευνοϊκές ρυθμίσεις για τη φορολογική καταδολίευση

1. Το αξιόποινο του αδικήματος του άρθρου 3 εξαλείφεται αν ο υπαίτιος, πριν αποκαλυφθεί η πράξη του, καταβάλει το σύνολο του νόμιμα οφειλόμενου ποσού. Σε περίπτωση ρύθμισης της καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε δόσεις, η άσκηση της δίωξης αναστέλλεται. Για όσο χρόνο διαρκεί η αναστολή, αναστέλλεται η προθεσμία παραγραφής του αδικήματος, χωρίς τους περιορισμούς του άρθρου 113 παράγραφος 3 ΠΚ. Μόνο αν το ποσό καταβληθεί στο σύνολό του, επέρχονται οι συνέπειες του εδαφίου α. Αν δεν τηρηθεί η ρύθμιση, ασκείται η ποινική δίωξη.

2. Αν ο υπαίτιος του αδικήματος του άρθρου 3, για τον οποίον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1, καταβάλει το σύνολο του νόμιμα οφειλόμενου ποσού και χρηματική κύρωση ισόποση με το 20% της βασικής οφειλής, ο εισαγγελέας πλημμελειοδικών με αιτιολογημένη διάταξή του, την οποία υποβάλλει προς έγκριση στον εισαγγελέα εφετών, απέχει από την άσκηση της ποινικής δίωξης, εφόσον αυτή δεν έχει ασκηθεί ακόμη, ή, άλλως, το δικαστήριο κρίνει τον υπαίτιο ατιμώρητο. Το εδάφιο γ της παραγράφου 1 του άρθρου 9 εφαρμόζεται ανάλογα.

Άρθρο 12

Ευνοϊκές ρυθμίσεις για τα λογιστικά αδικήματα

1. Το αξιόποινο των αδικημάτων του άρθρου 4 εξαλείφεται, αν ο υπαίτιος, πριν του γνωστοποιηθεί εντολή ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση ή ελεγχθεί από αυτήν με οποιονδήποτε τρόπο, δηλώσει στη φορολογική διοίκηση οικειοθελώς τις σχετικές παραβάσεις.

2. Αν ο υπαίτιος πλημμελήματος του άρθρου 4, για τον οποίον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1, καταβάλει χρηματική κύρωση ισόποση με το 20% της αξίας των στοιχείων, ο εισαγγελέας πλημμελειοδικών με αιτιολογημένη διάταξή του, την οποία υποβάλλει προς έγκριση στον εισαγγελέα εφετών, απέχει από την άσκηση της ποινικής δίωξης, εφόσον αυτή δεν έχει ασκηθεί ακόμη, ή, άλλως, το δικαστήριο κρίνει τον υπαίτιο ατιμώρητο. Σε περιπτώσεις στοιχείων που απεικονίζουν μερικά ανύπαρκτη συναλλαγή ή αποκρύπτουν τμήμα πραγματοποιηθείσας συναλλαγής, το παραπάνω ποσοστό υπολογίζεται με σημείο αναφοράς το αναληθώς εμφανιζόμενο ή αποκρυβέν τμήμα της συναλλαγής. Το καταβλητέο κατά τα παραπάνω αναφερόμενα ποσό, εφόσον αμφισβητείται από τον υπαίτιο, μπορεί να προσδιορίζεται και αυτοτελώς από το ποινικό δικαστήριο.

3. Αν ο υπαίτιος κακουργήματος του άρθρου 4, για τον οποίον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1, καταβάλει χρηματική κύρωση ισόποση με το 50% της αξίας των στοιχείων, το δικαστήριο μπορεί να τον κρίνει ατιμώρητο. Σε κάθε περίπτωση, το δικαστήριο δεν μπορεί να επιβάλλει ποινή στέρησης της ελευθερίας ανώτερη των 5 ετών. Τα εδάφια γ και δ της παραγράφου 2 εφαρμόζονται ανάλογα.

Άρθρο 13

Αμοιβαίος συμψηφισμός χρηματικών κυρώσεων

1. Ο υπαίτιος που καταβάλλει τις προβλεπόμενες στα άρθρα 9 έως 12 χρηματικές κυρώσεις μπορεί να τις συμψηφίζει με τυχόν οφειλές του από διοικητικές χρηματικές κυρώσεις που του επιβλήθηκαν λόγω των αυτών παραβάσεων. Αν έχει προβεί ήδη σε καταβολή χρηματικών ποσών εξαιτίας τέτοιων κυρώσεων, μπορεί να συνυπολογίζει τα ποσά αυτά για την κάλυψη των ορίων των χρηματικών κυρώσεων των άρθρων 9 έως 12, εφόσον παραιτηθεί εγγράφως από το δικαίωμα να διεκδικήσει δικαστικά την επιστροφή όσων επιθυμεί να συνυπολογίσει.

2. Ο υπαίτιος που καταβάλλει τις προβλεπόμενες στο άρθρο 12 χρηματικές κυρώσεις μπορεί να τις συμψηφίζει με τις χρηματικές κυρώσεις των άρθρων 9, 10 και 11, εφόσον το αδίκημα του άρθρου 4, για το οποίο ο υπαίτιος διεκδικεί την εφαρμογή του άρθρου 12, χρησιμοποιήθηκε ως μέσο για την τέλεση των αδικημάτων των άρθρων 1, 2 ή 3, αντίστοιχα, και ο υπαίτιος επιδιώκει να υπαχθεί στις ευνοϊκές ρυθμίσεις που ισχύουν και για αυτά τα αδικήματα, και αντίστροφα.

3. Οι επιμέρους λεπτομέρειες σε σχέση με τον τρόπο καταβολής των χρηματικών κυρώσεων των άρθρων 9 έως 12 και τη διαδικασία διενέργειας του αμοιβαίου συμψηφισμού που προβλέπεται στο παρόν άρθρο ρυθμίζονται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων.

Άρθρο 14

Ειδικές δικονομικές ρυθμίσεις

1. Τα αδικήματα των άρθρων 1 ως 5 διώκονται αυτεπάγγελα. Προκειμένου να ασκηθεί δίωξη για τα αδικήματα των άρθρων 1, 2 και 4 απαιτείται να έχει εκδοθεί, τουλάχιστον, έκθεση ελέγχου ή αντίστοιχου περιεχομένου πράξη διαπίστωσης της παράβασης για το συγκεκριμένο κάθε φορά αντικείμενο και να υποβληθεί μηνυτήρια αναφορά από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Τελωνείου ή της άλλης αρχής που διενήργησε τον έλεγχο, μετά από απόφαση της αρμόδιας Επιτροπής Προσδιορισμού Φορολογικών Υποθέσεων με Ποινικό Ενδιαφέρον. Απόφαση της Επιτροπής δεν απαιτείται σε περιπτώσεις αυτόφωρης κατάληψης, εφόσον ακολουθήσει άμεσα η άσκηση ποινικής δίωξης. Στη μηνυτήρια αναφορά επισυνάπτεται υποχρεωτικά η έκθεση ελέγχου ή η αντίστοιχου περιεχομένου πράξη διαπίστωσης της παράβασης και κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η αρχή η οποία υποβάλλει την αναφορά. Προκειμένου να ασκηθεί δίωξη για το αδίκημα του άρθρου 3 απαιτείται η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Τελωνείου, όπου είναι ταμειακά βεβαιωμένο το χρέος, μετά από απόφαση της αρμόδιας Επιτροπής Προσδιορισμού Φορολογικών Υποθέσεων με Ποινικό Ενδιαφέρον. Στη μηνυτήρια αναφορά επισυνάπτεται υποχρεωτικά ο πίνακας χρεών και κάθε άλλο αποδεικτικό στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η αρχή που υποβάλλει την αναφορά σε σχέση με την τέλεση του αδικήματος.

2. Το δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγον αποκλειστικά για την υποστήριξη της κατηγορίας σε κάθε ποινική διαδικασία που αφορά τα αδικήματα των άρθρων 1 ως 5.

3. Η αμετάκλητη ακύρωση ή μεταρρύθμιση πράξης προσδιορισμού φόρου από τη φορολογική διοίκηση ή τα διοικητικά δικαστήρια, εφόσον στηρίζεται σε ουσιαστικούς λόγους που ισοδυναμούν με άρνηση της ύπαρξης στοιχείων που συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση των αδικημάτων των άρθρων 1 ως 3, δεσμεύει τα ποινικά δικαστήρια που εκδικάζουν αυτά τα αδικήματα. Το αυτό με τους ίδιους όρους ισχύει και για τις περιπτώσεις αμετάκλητης ακύρωσης ή μεταρρύθμισης απόφασης επιβολής προστίμου που εκδόθηκε σε σχέση με αδίκημα του άρθρου 4. Αντίθετα, τα ποινικά δικαστήρια δεν επιτρέπεται να λαμβάνουν υπόψη τις πράξεις και αποφάσεις των οργάνων της φορολογικής διοίκησης ή των διοικητικών δικαστηρίων που κρίνουν καταφατικά σε σχέση με τη συνδρομή στοιχείων που συγκροτούν τα αδικήματα των άρθρων 1 ως 4, κατά το μέτρο που οι πράξεις ή η αποφάσεις αυτές δεν τηρούν τις εγγυήσεις της ποινικής δίκης.

Άρθρο 15

Τοπικά όρια εφαρμογής

Το άρθρο 8 του Ποινικού Κώδικα εφαρμόζεται και για τα αδικήματα του παρόντος νόμου, όταν αυτά στρέφονται κατά του ελληνικού δημοσίου ή νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου. Όταν τα αδικήματα στρέφονται κατά της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το άρθρο 8 εφαρμόζεται μόνον αν το

αδίκημα τελείται σε τρίτο κράτος που δεν είναι μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται τα άρθρα 5 και επόμενα του Ποινικού Κώδικα.

Άρθρο 16

Ορισμοί

Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου:

(α) με τον όρο φορολογική διοίκηση εννοείται κάθε υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών που έχει αρμοδιότητα προσδιορισμού, βεβαίωσης ή είσπραξης φόρων.

(β) με τον όρο φόρος, εννοείται κάθε είδος φόρου, ανεξάρτητα από την ειδικότερη ονομασία που φέρει στη συναφή φορολογική ή τελωνειακή νομοθεσία.

(γ) σημαντική αξία, ιδιαίτερα σημαντική αξία, μεγάλη αξία και ιδιαίτερα μεγάλη αξία είναι αυτή που υπερβαίνει, αντίστοιχα, το πενήνταπλάσιο (50), πεντακοσιαπλάσιο (500), χιλιαπλάσιο (1000) και πεντάκις χιλιαπλάσιο (5000) του ημερομισθίου του ανειδίκευτου εργάτη, όπως αυτό ορίζεται κάθε φορά και ισχύει κατά τον χρόνο τέλεσης της πράξης.

Άρθρο 17

Επιτροπή Προσδιορισμού Φορολογικών Υποθέσεων με Ποινικό Ενδιαφέρον

1. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών συνιστώνται σε κάθε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) Α΄ Τάξης, στο Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), σε κάθε Τελωνείο Α΄ ή Β΄ Τάξης, στις Ελεγκτικές Υπηρεσίες Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) και στις ειδικές και περιφερειακές Διευθύνσεις του Σ.Δ.Ο.Ε. μία ή περισσότερες τριμελείς Επιτροπές Προσδιορισμού Φορολογικών Υποθέσεων με Ποινικό Ενδιαφέρον (Ε.Π.Φ.Υ.Π.Ε.).

2. Κάθε Επιτροπή συντίθεται: α) από έναν Πάρεδρο ή Δικαστικό Αντιπρόσωπο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, οριζομένου σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, ο οποίος ασκεί καθήκοντα Προέδρου, β) από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου ή Ερευνών της οικείας υπηρεσίας, ή, εφόσον υπάρχουν περισσότερα τέτοια τμήματα, από τον Προϊστάμενο ενός από αυτά, ή τον νόμιμο αναπληρωτή αυτού, γ) από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Δικαστικού ή Νομικής Υποστήριξης της οικείας υπηρεσίας ή τον νόμιμο αναπληρωτή αυτού. Ο Προϊστάμενος της οικείας υπηρεσίας ορίζει υπάλληλο αυτής ως γραμματέα της Επιτροπής.

3. Βασική αποστολή της Επιτροπής είναι: (α) η αξιολόγηση των πορισμάτων των φορολογικών ελέγχων που διενεργούνται από την οικεία υπηρεσία, με σκοπό την επιλογή εκείνων των υποθέσεων, για τις οποίες προκύπτουν ενδείξεις τέλεσης ποινικών αδικημάτων και για τις οποίες κρίνεται αναγκαία η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς προς την αρμόδια Εισαγγελία (ποινικά ενδιαφέρουσες υποθέσεις), (β) η διασφάλιση της πληρότητας των πορισμάτων του φορολογικού ελέγχου σε σχέση με τις ανάγκες της ποινικής διαδικασίας, ενόψει και των εγγυήσεων που πρέπει να τηρούνται σε αυτήν, (γ) η εκτίμηση της δυνατότητας και, σε θετική περίπτωση, η λήψη μέτρων συντονισμού για την προηγούμενη ολοκλήρωση όλων των επιμέρους φορολογικών ελέγχων και διαδικασιών που αφορούν συναφείς ποινικά ενδιαφέρουσες υποθέσεις, έτσι ώστε η μηνυτήρια αναφορά και τα αποδεικτικά στοιχεία που διαβιβάζονται προς την Εισαγγελία να καλύπτουν το σύνολο των ποινικά αξιόλογων συμπεριφορών σε σχέση με το εκάστοτε ελεγχόμενο πρόσωπο ή / και το εκάστοτε ποινικά αξιόλογο συμβάν.

4. Κάθε έκθεση ελέγχου ή αντίστοιχου περιεχομένου πράξης, με εξαίρεση αυτές που περιέχουν διαπιστώσεις συμπεριφορών οι οποίες προδήλως στερούνται ποινικού ενδιαφέροντος, μετά τη θεώρησή της από τον προϊστάμενο του αρμόδιου τμήματος διαβιβάζεται, μαζί με τον φάκελο της υπόθεσης και σχετική συντεταγμένη στη βάση ενός κοινού προτύπου εισήγηση υπαλλήλου του Δικαστικού Τμήματος, στην Επιτροπή, προκειμένου να αξιολογηθεί ως προς τα ποινικά ενδιαφέροντα στοιχεία της. Προκειμένου να προβεί στην αντίστοιχη αξιολόγηση η Επιτροπή δικαιούται να ζητά κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή πληροφορία σε σχέση με την υπόθεση. Μπορεί επίσης να ζητά τη συμπλήρωση του ελέγχου και τη συλλογή κάθε αναγκαίου αποδεικτικού στοιχείου. Εφόσον εκκρεμούν σε σχέση με τον ίδιο ελεγχόμενο ή το ίδιο συμβάν και άλλοι έλεγχοι, από τους οποίους αναμένεται να προκύψουν ενδείξεις για την ενδεχομένη τέλεση συναφών αδικημάτων, στο ίδιο ή σε άλλα φορολογικά έτη και για το ίδιο ή συναφή φορολογικά αντικείμενα, η Επιτροπή μπορεί να αναβάλλει την έκδοση απόφασης, μέχρι να περατωθούν και αυτοί οι έλεγχοι. Το ίδιο μπορεί να πράττει όταν κρίνει ως αναγκαία για την τεκμηριωμένη αξιολόγηση της υπόθεσης την προηγούμενη περάτωση επιμέρους διαδικασιών από τις αρμόδιες υπηρεσίες. Στην περίπτωση αυτή υποβάλλει σχετικό αίτημα, προκειμένου να περατωθούν οι αναγκαίες διαδικασίες το ταχύτερο δυνατό. Στην Επιτροπή διαβιβάζεται, επίσης, κάθε άλλο στοιχείο που ενδεικνύει την τέλεση φορολογικού αδικήματος από τα αναφερόμενα στα άρθρα 1 ως 4 του παρόντος νόμου.

5. Αν η Επιτροπή κρίνει ότι για συγκεκριμένη υπόθεση, είτε εξαρχής, είτε μετά την ολοκλήρωση των ενεργειών που αναφέρονται στην παράγραφο 4, υφίστανται ενδείξεις τέλεσης ποινικών αδικημάτων, αποφασίζει την άμεση υποβολή μηνυτήριας αναφοράς προς την αρμόδια Εισαγγελία από τον προϊστάμενο της οικείας υπηρεσίας. Η Επιτροπή φροντίζει να συμπεριληφθεί στον φάκελο που θα διαβιβαστεί στην Εισαγγελία κάθε στοιχείο που κρίνει αναγκαίο για την ποινική διαδικασία, λαμβάνοντας υπόψη και τις εγγυήσεις που πρέπει να τηρούνται σε αυτήν.

6. Οι επιμέρους λεπτομέρειες σε σχέση με τη συγκρότηση, τις αρμοδιότητες, τα καθήκοντα και την εν γένει λειτουργία των Επιτροπών καθορίζονται με την υπουργική απόφαση της παραγράφου 1.

Άρθρο 18

Μεταβατικές διατάξεις

Οι διατάξεις των άρθρων 17 έως 21 Ν. 2523/1997, 25 Ν. 1882/1990 και 155 έως 160 Ν. 2960/2001 καταργούνται. Όπου στο Ν. 2960/2001 ή σε άλλες διατάξεις του ισχύοντος δικαίου γίνεται χρήση του όρου λαθρεμπορία εννοούνται εφεξής τα αδικήματα του άρθρου 1 παράγραφοι 2 και 3 και του άρθρου 5 του παρόντος νόμου.

Αιτιολογικές σκέψεις

I. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Οι προτεινόμενες ρυθμίσεις έχουν ως στόχο να αντιμετωπίσουν με συνεκτικό τρόπο μια σειρά προβλημάτων που εμφανίζει το ισχύον φορολογικό ποινικό δίκαιο τόσο στο επίπεδο της κατάστρωσης των ποινικών διατάξεων όσο και στο επίπεδο των διαδικασιών και μηχανισμών εφαρμογής τους. Όπως προκύπτει από τη διαχρονική ανάλυση του ισχύοντος δικαίου, κάποια από αυτά τα προβλήματα συναρτώνται με εγγενείς αδυναμίες του συζητούμενου θεσμικού πλαισίου ήδη από την εποχή του αρχικού σχεδιασμού του. Άλλα αποτελούν συνέπεια νεότερων εξελίξεων, και, ειδικότερα, των σπασμωδικών προσπαθειών που κατέβαλε τα τελευταία χρόνια ο Έλληνας νομοθέτης, υπό την πίεση των δανειστών της χώρας, να περιορίσει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής. Ανεξαρτήτως του χρόνου και της αιτίας εμφάνισής τους, τα συγκεκριμένα προβλήματα δεν επηρεάζουν μόνο τη συμβατότητα του συστήματος με θεμελιώδεις δικαιοκρατικές αρχές, αλλά μειώνουν σοβαρά και την αντεγκληματική αποτελεσματικότητά του.

II. Ελλείμματα αποτελεσματικότητας του ισχύοντος δικαίου

Ειδικότερα, προβλήματα που επηρεάζουν την αντεγκληματική αποτελεσματικότητά του ισχύοντος δικαίου, είναι, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

1. Το πρόβλημα των πολλαπλών τυποποιήσεων και των διαφορετικών προϋποθέσεων αξιοποίησης για τα διάφορα είδη φόρων

Η υπαγωγή των φορολογικών αδικημάτων σε ένα ειδικό-αποκλειστικά εφαρμοζόμενο νομοθετικό πλαίσιο αποτελεί βέβαια μια καταρχήν ορθή νομοθετική επιλογή, αφού δημιουργεί τις προϋποθέσεις ώστε να μπορούν να λαμβάνονται επαρκώς υπόψη κατά την ποινική μεταχείριση αυτών των αδικημάτων οι ιδιομορφίες των προσβαλλόμενων με αυτά στοιχείων της περιουσίας του δημοσίου (: φορολογικές αξιώσεις ως διακριτό τμήμα του ενεργητικού της δημόσιας περιουσίας, οι οποίες είναι μεν ιδιαίτερα ευάλωτες και ως εκ τούτου χρήζουν αυξημένης προστασίας, αφού ο προσδιορισμός τους εξαρτάται σε σημαντικό βαθμό από τη συνεργασία των εκατομμυρίων φορολογουμένων, χαρακτηρίζονται ωστόσο ταυτόχρονα και από μία ιδιάζουσα αξιολογική ρευστότητα, αφού προσδιορίζονται μονομερώς και κυριαρχικά από το ελληνικό κράτος, θίγουν δραστικά την περιουσία των πολιτών χωρίς να τους παρέχουν ειδικό αντάλλαγμα και είναι έντονα εξαρτώμενες από τις εκάστοτε πολιτικές μεταβολές). Ωστόσο, η παράλληλα κρατούσα νομοθετική πρακτική της διασποράς των φορολογικών ποινικών διατάξεων σε περισσότερα νομοθετήματα (Ν. 2523/1997, Ν. 2960/2001, Ν. 1882/1990) με παράλληλη διάπλαση, ακόμη και εντός του αυτού νομοθετήματος, διαφορετικών ως προς τα αντικειμενικά και υποκειμενικά στοιχεία τους αδικημάτων, ανάλογα με την κατηγορία των προστατευόμενων φορολογικών αξιώσεων (φόρος εισοδήματος, ΦΠΑ, ειδικοί φόροι κατανάλωσης, δασμοί κ.λπ.), μειώνει τα πλεονεκτήματα της παραπάνω νομοθετικής επιλογής και αναπτύσσει, μεταξύ άλλων, αρνητικές παρενέργειες, όχι μόνο στο επίπεδο της αναγκαίας ασφάλειας και σαφήνειας δικαίου, αλλά και στο πεδίο της αντεγκληματικής πολιτικής. Ειδικότερα, η νομοτεχνική αυτή επιλογή αφενός επιβαρύνει το ερμηνευτικό έργο της δικαιοσύνης και της επιστήμης και αφετέρου δυσχεραίνει τη διαμόρφωση κοινής συνείδησης ως προς τα στοιχεία του αξιοποίησης. Οι προσπάθειες που έχουν γίνει την τελευταία δεκαετία από την ελληνική επιστήμη προς την κατεύθυνση μιας συγκριτικής αξιολόγησης και ενιαίας δογματικής επεξεργασίας του συνόλου των παραπάνω διατάξεων, έχει συμβάλει βέβαια σημαντικά στη σταδιακή ανάπτυξη μιας κοινής ορολογίας και δογματικής συνοχής μεταξύ αυτών (και γενικότερα μεταξύ του φορολογικού ποινικού δικαίου με τη στενή έννοια του όρου και του

τελωνειακού ποινικού δικαίου), ευνοώντας την ανάπτυξη κοινών λύσεων απέναντι σε κοινά προβλήματα. Υπό την επίδραση των παραπάνω προσπαθειών, εξάλλου, έχει προχωρήσει και ο νομοθέτης σε (μερική τουλάχιστον) εξάλειψη των αξιολογικών αντιφάσεων που διέτρεχαν τη νομοθεσία σε ό,τι αφορά την ουσιαστική και δικονομική μεταχείριση των φορολογικών εγκλημάτων. Έτσι, π.χ., προβλέπεται πλέον ευθύνη σε βαθμό κακουργήματος και για τα εγκλήματα του Ν. 2960/2001, και κατά τούτο έχει υπάρξει σύγκλιση σε ό,τι αφορά τα προβλεπόμενα σ' αυτόν πλαίσια ποινής με τα πλαίσια ποινής του Ν. 2523/1997, ενώ, από την άλλη πλευρά, έχει περιοριστεί σημαντικά ο βαθμός εξάρτησης της δίωξης των αδικημάτων του Ν. 2523/1997 από την περάτωση της διοικητικής διαδικασίας, και κατά τούτο έχει επέλθει σύγκλιση με ό,τι ίσχυε διαχρονικά στο πλαίσιο του τελωνειακού ποινικού δικαίου, όπου η ποινική δίωξη ήταν και παραμένει ανεξάρτητη από την πορεία του διοικητικού σκέλους της υπόθεσης. Παρά τις παραπάνω βελτιώσεις εξακολουθούν, πάντως, να υπάρχουν αναντιστοιχίες μεταξύ των διαφόρων φορολογικών ποινικών διατάξεων, οι οποίες επιτείνουν τις δυσκολίες ερμηνευτικής πρόσβασης και ενιαίας δογματικής διαχείρισης αυτού του ήδη εξαιρετικά περίπλοκου, ενόψει του τεχνικού χαρακτήρα του φορολογικού δικαίου, δικαιικού πεδίου. Οι πράγματι υφιστάμενες αποκλίσεις μεταξύ των διαφόρων κατηγοριών φορολογικών αξιώσεων του δημοσίου, ιδίως σε ό,τι αφορά τη διαδικασία και τα όργανα προσδιορισμού και είσπραξης αυτών των αξιώσεων, δεν φαίνεται εξάλλου να παρέχουν επαρκή δικαιολογητική βάση για τη διατήρηση των αναντιστοιχιών. -Ως εκ τούτου, ακόμη και αν διατηρούσε κανείς για ιστορικούς και οργανωτικούς-πρακτικούς λόγους τη διάκριση μεταξύ αφενός των ποινικών διατάξεων που αφορούν φόρους τους οποίους διαχειρίζονται οι ΔΟΥ και αφετέρου των ποινικών διατάξεων που αφορούν φόρους τους οποίους διαχειρίζονται τα Τελωνεία, σκόπιμη προβάλλει η αναδιατύπωση αυτών των ποινικών διατάξεων υπό το φως ενιαίων νομοτεχνικών προτύπων.

2. Το πρόβλημα της πολυπλοκότητας και των αντιφάσεων των διατάξεων που ισχύουν για τη δίωξη των αδικημάτων του Ν. 2523/1997

Οι ποινικές διατάξεις του Ν. 2523/1997 εμφάνιζαν, μέχρι το 2011 τουλάχιστον, στοιχεία έντονης εξάρτησης από τη διοικητική φορολογική διαδικασία και δίκη. Έτσι, μεταξύ άλλων, για τα περισσότερα αδικήματα η ποινική δίωξη μπορούσε να ξεκινά μόνο μετά την οριστικοποίηση της πράξης προσδιορισμού φόρου, λόγω μη άσκησης προσφυγής του φορολογούμενου κατ' αυτής, ή, διαφορετικά, μόνο μετά την έκδοση τελεσίδικης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής που άσκησε ο φορολογούμενος κατά της πράξης προσδιορισμού φόρου. Το γεγονός αυτό είχε ως αποτέλεσμα ότι η ποινική δίωξη ήταν δυνατόν να «παγώνει» ακόμη και για 10 ή 15 χρόνια μετά τον εντοπισμό της παράβασης από τη φορολογική διοίκηση, καθώς η διαδικασία ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ήταν εξαιρετικά χρονοβόρα. Θέλοντας να αντιμετωπίσει αυτήν την κατάσταση ο νομοθέτης επεδίωξε με τους νόμους 3888/2010 και 3943/2011 να απεξαρτήσει σε σημαντικό βαθμό την πορεία της ποινικής φορολογικής δίκης από την εξέλιξη της διοικητικής διαδικασίας. Οι επιλογές που έκανε για να υλοποιήσει την παραπάνω στόχευση στερούνταν, όμως, συνεκτικής λογικής και νομοτεχνικής αρτιότητας. Έτσι, π.χ., σχεδόν κάθε επιμέρους παραλλαγή των φορολογικών αδικημάτων έχει υπαχθεί σε ένα διαφορετικό πλαίσιο προϋποθέσεων δίωξης, με κριτήρια το είδος και τη βαρύτητα του αδικήματος, αλλά και την αρχή που παίρνει την πρωτοβουλία για τη διερεύνηση ή τη δίωξή του. Τούτο, πέρα από την εικόνα δικονομικής αταξίας που παράγει, οδηγεί και στον πολλαπλασιασμό των ποινικών διαδικασιών, αφού τα περισσότερα αδικήματα που διαπιστώνονται στο πλαίσιο του ίδιου ελέγχου πρέπει να διαχωρίζονται και να ακολουθούν διαφορετικές διαδικασίες. Η νέα αυτή κατάσταση, φυσικά, ούτε την ήδη εξαιρετικά επιβαρυνόμενη θέση των ποινικών δικαστηρίων εξυπηρετεί ούτε την οικονομία της ποινικής δίκης προάγει, ενώ παράλληλα επιδέχεται σοβαρών ενστάσεων και από την άποψη της διαφύλαξης των δικαιωμάτων του κατηγορουμένου. -Είναι προφανές, λοιπόν, ότι η συζητούμενη κατάσταση πρέπει να εξορθολογιστεί, μέσω της δημιουργίας ενός συνεκτικού δικονομικού

πλαίσιου, που θα ορίζει με απλούστερο τρόπο τις προϋποθέσεις δίωξης των φορολογικών αδικημάτων και την επίδραση της διοικητικής διαδικασίας στην ποινική.

3. Το πρόβλημα της κατάργησης βασικών φορολογικών νόμων στους οποίους παραπέμπουν οι φορολογικές ποινικές διατάξεις

Κατά τη διάρκεια του 2013 επήλθαν δομικής σημασίας αλλαγές σε πολλούς κανονιστικούς άξονες του ελληνικού φορολογικού δικαίου. Μεταξύ άλλων, καταργήθηκαν ο ΚΒΣ, που ίσχυε από το 1992 (π.δ. 186/1992), και ο ΚΦΕ 1994 (Ν. 2238/1994), και αντικαταστάθηκαν από νέους κώδικες, τον ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012) και τον ΚΦΕ 2013 (Ν. 4172/2013), που φέρουν εν μέρει νέα χαρακτηριστικά. Παράλληλα, θεσπίστηκε για πρώτη φορά Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ - Ν. 4174/2013), ο οποίος εισάγει ένα κοινό διαδικαστικό πλαίσιο για όλα τα είδη φόρων που βεβαιώνονται και εισπράττονται από τις Δ.Ο.Υ.. Οι προαναφερόμενες αλλαγές ήταν καταλυτικής σημασίας για πολλές διατάξεις του Ν. 2523/1997 και, κυρίως, γι' αυτές που παραπέμπουν ρητά, για τη νοηματοδότηση των εννοιών που χρησιμοποιούν, σε ρυθμίσεις που δεν ισχύουν πλέον (π.χ. άρθρο 17 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997, άρθρο 19 παρ. 5 Ν. 2523/1997). Αποτέλεσμα των αλλαγών αυτών είναι ότι για παραβατικές πράξεις (π.χ. φοροδιαφυγή σε εισοδήματα κτώμενα από την 1-1-2014) που εμπίπτουν στην εμβέλεια των νέων ουσιαστικών φορολογικών ρυθμίσεων (π.χ. του ΚΦΕ 2013) δεν είναι πλέον δυνατή η θεμελίωση αξιοποίνου. -Η ανάγκη άμεσης νομοθετικής παρέμβασης για την αντιμετώπιση των παραπάνω κενών είναι πρόδηλη.

4. Το πρόβλημα αναφορικά με το αξιόποino της διαφυγής ΕΦΚ προϊόντων που παράγονται στην Ελλάδα ή προέρχονται από κράτη-μέλη της ΕΕ

Η υπαγωγή της διαφυγής ΕΦΚ για προϊόντα που παράγονται και διακινούνται στην Ελλάδα ή προέρχονται από κράτη-μέλη της ΕΕ στις ποινικές διατάξεις της λαθρεμπορίας αμφισβητείται έντονα στην επιστήμη, ιδίως μετά τις τροποποιήσεις που επέφερε ο Ν. 3842/2010, καθώς θεωρείται αδύνατη σε σχέση μ' αυτά τα προϊόντα η πραγμάτωση των στοιχείων της εισαγωγής ή εξαγωγής, που περιέχονται στη νομοτυπική περιγραφή επιμέρους μορφών της λαθρεμπορίας. Η ερμηνευτική αυτή εκδοχή επιδέχεται βέβαια και αντίκρουση, αν κανείς θεωρήσει ότι ορισμένες διατάξεις που περιέχονται στο κεφάλαιο για τους ΕΦΚ συνιστούν αυτοτελείς τυποποιήσεις αδικημάτων, που παραπέμπουν στις ρυθμίσεις για τη λαθρεμπορία μόνο για τον προσδιορισμό του πλαισίου ποινής, ρυθμίζοντας κατά τα λοιπά αυτοδύναμα τις προϋποθέσεις του αξιοποίνου. Περαιτέρω είναι ζητούμενο, αν όλες οι επιμέρους ποινικές τυποποιήσεις του άρθρου 155 Ν. 2960/2001 προϋποθέτουν εισαγόμενο ή εξαγόμενο αγαθό. Ανεξαρτήτως της ερμηνευτικής εκδοχής την οποία θα προκρίνει κανείς, ήδη από την παραπάνω έκθεση του ερμηνευτικού προβλήματος συνάγεται, πάντως, ότι το ισχύον δίκαιο παράγει σημαντική ανασφάλεια. Η ανασφάλεια αυτή ενισχύεται και από τις μέχρι σήμερα αντιφατικές θέσεις της νομολογίας, η οποία δεν έχει καταφέρει να χαράξει μια ξεκάθαρη ερμηνευτική γραμμή. Λαμβάνοντας υπόψη ότι οι ΕΦΚ, που είναι επιρριπτόμενοι φόροι κατανάλωσης, δεν μπορούν να υπαχθούν ούτε στην εμβέλεια του Ν. 2523/1997 -αφού η αρμοδιότητα βεβαίωσης και είσπραξης τους ανήκει στα Τελωνεία-, δημιουργείται έτσι ενδεχομένως ένα κενό ποινικής προστασίας, που δεν μπορεί να δικαιολογηθεί αντικειμενικά. -Ως εκ τούτου, εμφανίζεται αναγκαία μια παρέμβαση του νομοθέτη που να επιλύει οριστικά το σχετικό ζήτημα.

5. Το πρόβλημα των φορολογικών αμνηστιών και των ρυθμίσεων εξάλειψης του αξιοποίνου ή μείωσης της ποινής για τους δράστες που αποκαθιστούν τη ζημία του δημοσίου

Το δίκαιο που ίσχυε πριν την θέσπιση του νέου ΚΦΔ έβριθε «πάγιων» και «εξαιρετικών» ρυθμίσεων, που επέτρεπαν -κατά τρόπο που υπονόμει την αντεγκληματική αποτελεσματικότητα των φορολογικών ποινικών διατάξεων- την αδιάκριτη απαλλαγή κάθε οικονομικά εύρωστου δράστη φοροδιαφυγής από την ποινική ευθύνη. Το δίκαιο, εξάλλου, που ισχύει μετά τη θέσπιση του ως άνω Κώδικα (και τη συναφή κατάργηση του θεσμού της διοικητικής επίλυσης της

διαφοράς) δημιουργεί πολλά ερμηνευτικά ζητήματα, αφού, παρότι κατήργησε τον θεσμό της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, άφησε σε ισχύ τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 2 Ν. 2523/1997, δίνοντας έτσι αφορμή για τον προβληματισμό ως προς αν υπάρχουν λειτουργικά ισοδύναμα του θεσμού της διοικητικής επίλυσης που να μπορούν να ενεργοποιούν ακόμη αυτή τη διάταξη. Παράλληλα με την ψήφιση του Ν. 4312/2014 δημιουργήθηκε ένα νέο νομοθετικό πλαίσιο σε σχέση με τα ευεργετήματα που μπορεί να λαμβάνει ο δράστης εκείνος που αποκαθιστά την περιουσιακή ζημία που προκάλεσε στο δημόσιο, το οποίο (πλαίσιο) καταλαμβάνει μεν ρητά και όλα τα φορολογικά αδικήματα των νόμων 2523/1997 και 2960/2001, χωρίς όμως να συνεκτιμά τις ιδιαιτερότητες αυτών των αδικημάτων σε ό,τι αφορά το προσβαλλόμενο με αυτά έννομο αγαθό ή τον εκάστοτε τρόπο προσβολής. Έτσι, το συγκεκριμένο πλαίσιο δεν φαίνεται επαρκές για την ικανοποιητική κάλυψη όλων των προβλημάτων που αναφέρονται σε σχέση με αυτά τα αδικήματα: π.χ. δεν φαίνεται να παρέχει τη δυνατότητα λήψης ευεργετημάτων σε εκείνον τον φορολογικό παραβάτη, η δράση του οποίου εξαντλείται σε προπαρασκευαστικές ή υποστηρικτικές πράξεις έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων ή σε εκείνον που υποβάλλει μετά την τέλεση του αδικήματος πλήρη και αληθή δήλωση προς τη φορολογική διοίκηση, αδυνατεί όμως να πληρώσει τα οφειλόμενα ποσά φόρων και, γι' αυτόν τον λόγο, προβαίνει σε ρύθμιση της καταβολής αυτών με δόσεις. -Ως εκ τούτου εμφανίζεται και εδώ αναγκαία η νομοθετική παρέμβαση.

6. Το πρόβλημα της εφαρμογής των φορολογικών ποινικών διατάξεων σε αδικήματα που τελούνται εξ ολοκλήρου στην αλλοδαπή

Οι ελληνικές ποινικές διατάξεις που τυποποιούν φορολογικά αδικήματα μπορούν να εφαρμόζονται σύμφωνα με το άρθρο 5 ΠΚ άμεσα, χωρίς την ανάγκη συνεξέτασης οποιασδήποτε παραπέρα προϋπόθεσης, αν το οικείο κάθε φορά αδίκημα τελείται εν μέρει ή στο σύνολό του στην ελληνική επικράτεια (: αρχή της εδαφικότητας) ή σε πλοίο που φέρει ελληνική σημαία (: αρχή της σημαίας). Σε περίπτωση, αντίθετα, που το αδίκημα τελείται εξ ολοκλήρου στην αλλοδαπή, δυνατότητα εφαρμογής των συζητούμενων διατάξεων υφίσταται μόνο αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των άρθρων 6 ως 8 ΠΚ. Τούτο όμως είναι αμφίβολο. Ειδικότερα, το άρθρο 8 ΠΚ, που στηρίζεται σε ό,τι αφορά τμήμα των ρυθμίσεων του στην κρατική προστατευτική αρχή, καταλαμβάνει σήμερα μόνο εγκλήματα που τελούνται από υπάλληλο σε βάρος της δημόσιας περιουσίας, ενώ σε σχέση με τα άρθρα 6 και 7 ΠΚ, που θα μπορούσαν να αποτελούν εναλλακτική βάση θεμελίωσης, υπάρχουν σοβαρές ερμηνευτικές διαφωνίες. Έτσι, π.χ., πέρα από την αμφισβήτηση που διατυπώνεται σε σχέση με την προστατευτική εμβέλεια του άρθρου 7, αν δηλαδή αυτό, ενόψει της διατύπωσής του (: «πράξη [που] ... στρέφεται εναντίον Έλληνα πολίτη») καταλαμβάνει και έννομα αγαθά του Δημοσίου, προβληματικό είναι ιδίως το γεγονός ότι η θεμελίωση δικαιοδοσίας τόσο με βάση το άρθρο 6 όσο και με βάση το άρθρο 7 ΠΚ εξαρτάται από το αξιόποινο της πράξης, με βάση τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά της, και κατά το αλλοδαπό δίκαιο του τόπου τέλεσής της (: προϋπόθεση διτού αξιοποίνου). Το αξιόποινο αυτό είναι όμως πιθανόν να μην συντρέχει σε περιπτώσεις φορολογικών εγκλημάτων, όταν η εκάστοτε προστατευόμενη από το ελληνικό δίκαιο κατηγορία φορολογικής αξίωσης δεν υφίσταται στο αλλοδαπό δίκαιο ή δεν προστατεύεται ποινικά απ' αυτό. Πρέπει μάλιστα να προσεχθεί ότι οι μεν ειδικές αλλοδαπές φορολογικές ποινικές διατάξεις έχουν ως αντικείμενο προστασίας συνήθως αποκλειστικά τις φορολογικές αξιώσεις του οικείου κράτους (: άρα δεν θεμελιώνουν αξιόποινο για αδικήματα που τελούνται σε βάρος φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου), ενώ και οι γενικές διατάξεις του αλλοδαπού δικαίου (π.χ. περί απάτης ή υπεξαίρεσης), που τυποποιούν κατά γενικό τρόπο περιουσιακά εγκλήματα, ανεξάρτητα από την υπηκοότητα του φορέα του προσβαλλόμενου εννόμου αγαθού, είναι πιθανόν να θέτουν κάποτε προϋποθέσεις που βαίνουν πέραν των προϋποθέσεων που ορίζουν οι εφαρμοστέες ελληνικές φορολογικές ποινικές διατάξεις. Δεν αποκλείεται, λοιπόν, εξαιτίας των προαναφερόμενων λόγων, η εξεταζόμενη κατά περίπτωση πράξη, που στοιχειοθετεί φορολογικό έγκλημα κατά το ελληνικό δίκαιο (π.χ. φοροδιαφυγή στο φόρο πλοίων), να μην είναι αξιόποινη, με

βάση τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά της, κατά το αλλοδαπό δίκαιο του τόπου τέλεσής της. -Λαμβάνοντας υπόψη τις πιο πάνω σκέψεις κρίνεται σκόπιμη η υπαγωγή των φορολογικών αδικημάτων στην εμβέλεια του άρθρου 8 ΠΚ.

III. Δικαιοκρατικά ελλείμματα του ισχύοντος δικαίου

Το ισχύον θεσμικό πλαίσιο εμφανίζει, παραπέρα, πολλά προβλήματα που θέτουν σε αμφισβήτηση τη συμβατότητά του με θεμελιώδεις δικαιοκρατικές αρχές, όπως την αρχή της νομιμότητας, την αρχή της ενοχής, την αρχή της αναλογικότητας, την αρχή της ισότητας, το τεκμήριο αθωότητας, την αρχή της μη αυτοενοχοποίησης, την αρχή *ne bis in idem* κ.λπ.. Αν και κυριαρχεί συνήθως η αίσθηση ότι οι παραβιάσεις των παραπάνω αρχών επαυξάνουν την αντεγκληματική αποτελεσματικότητα του συστήματος, αξίζει να επισημάνει κανείς ότι στη συζητούμενη κατηγορία αδικημάτων τούτο είναι εξαιρετικά αμφίβολο. Ειδικότερα, εξαιτίας της διάχυσης της φορολογικής παραβατικότητας σε πολύ μεγάλα τμήματα του πληθυσμού, είναι πολύ πιθανό ότι οι δικαιοκρατικές ασυμβατότητες ή οι λογικές αντιφάσεις του συστήματος ελαττώνουν την λογική πειστικότητά του και, κατ' επέκταση, κλονίζουν ακόμη περισσότερο την προθυμία συμμόρφωσης των πολιτών προς τις επιταγές και απαγορεύσεις του. Εξάλλου, η ασυλλόγιστη διάχυση του στίγματος του ποινικά διωκόμενου «φοροφυγά» σε μεγάλα τμήματα της ελληνικής κοινωνίας στερεί τελικά την ποινική διαδικασία από την ικανότητα να αναδεικνύει με έμφαση ειδικά εκείνες τις περιπτώσεις παραβατών, που δρουν συστηματικά και προκαλούν απώλειες φορολογικών εσόδων μεγάλης κλίμακας. Ως εκ τούτου, πολλά από τα δικαιοκρατικά προβλήματα άγουν τελικά, έμμεσα τουλάχιστον, και σε συρρίκνωση της αντεγκληματικής αποτελεσματικότητας του συστήματος. Ως βασικά συναφή προβλήματα αξίζει να αναφερθούν τα εξής:

1. Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας: Η θέσπιση αξιοποιούν με την αόριστη διάταξη του άρθρου 155 παρ. 1 στοιχ. β' Ν. 2960/2001

Όπως επισημαίνεται σχεδόν ομόφωνα από την επιστήμη, η διάταξη του άρθρου 155 παρ. 1 στοιχ. β' Ν. 2960/2001 συνιστά ένα κλασσικό παράδειγμα αόριστης και επομένως αντισυνταγματικής ποινικής ρύθμισης, αφού το πεδίο εφαρμογής της οριοθετείται σχεδόν αποκλειστικά με αναφορά στο υποκειμενικό στοιχείο του σκοπού της δασμοφοροδιαφυγής. Συντρέχοντας του σκοπού αυτού, οποιαδήποτε ενέργεια του δράστη, ακόμα και προπαρασκευαστική σε σχέση με την επιδιωκόμενη προσβολή φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου ή της ΕΕ, αρκεί -δυνάμει της νομοτυπικής περιγραφής- για να καταφαθεί η τέλεση του οικείου εγκλήματος σε ολοκληρωμένη μορφή. Οι κίνδυνοι που διανοίγονται εξαιτίας της παραπάνω αόριστης νομοτυπικής περιγραφής δεν έχουν, εξάλλου, περισταλεί μέχρι σήμερα με νομολογιακή προσθήκη άγραφων στοιχείων, που θα οριοθετούσαν σαφέστερα την εμβέλεια του αξιοποιούν. -Ως εκ τούτου, και παρά την πάγια στο μεταξύ νομολογία του ΑΠ, που αρνείται την αντισυνταγματικότητα της διάταξης, χωρίς να εισφέρει ωστόσο ουσιαστικά επιχειρήματα για την τεκμηρίωση αυτής της θέσης, θα ήταν ορθότερο να προωθήσει κανείς, στο πλαίσιο της γενικότερης αναδόμησης των τελωνειακών ποινικών αδικημάτων, την κατάργηση της συζητούμενης διάταξης.

2. Παραβίαση της αρχής *ultima ratio*: Η ποινικοποίηση της απλής φορο-υπερμερίας με το άρθρο 25 Ν. 1882/1990

Από την ανάλυση των στοιχείων του εγκλήματος του άρθρου 25 Ν 1882/1990 προκύπτει με ενάργεια ότι ο Έλληνας νομοθέτης ποινικοποιεί με την επίμαχη διάταξη μια συμπεριφορά οικονομικής ασυνέπειας: την μη έγκαιρη πληρωμή ορισμένης χρηματικής οφειλής. Ο νομοθέτης δεν ενδιαφέρεται εν προκειμένω για το αν η οφειλή πηγάζει από δημοσίου δικαίου υποχρέωση (π.χ. υποχρέωση πληρωμής φόρου) ή από ιδιωτικής φύσεως συναλλαγή του Δημοσίου (π.χ. υποχρέωση καταβολής τιμήματος πώλησης) ή ακόμη και από μια καθαρά αστικής φύσεως σχέση μεταξύ ιδιωτών, ως προς την οποία έλαβε χώρα εκχώρηση δικαιωμάτων προς το δημόσιο με βάση τις

διατάξεις του αστικού δικαίου (π.χ. εκμισθωτής εκχωρεί τις εκ της μισθώσεως ακινήτου απορρέουσες χρηματικές αξιώσεις του έναντι του υπερήμερου μισθωτή στο δημόσιο, προκειμένου να απαλλαγεί από την υποχρέωση πληρωμής φόρου εισοδήματος για τα ληξιπρόθεσμα μισθώματα που ακόμη δεν έχει εισπράξει). Είναι επίσης χωρίς σημασία για τον νομοθέτη, αν η Διοίκηση ενεργοποίησε προηγουμένως τα νόμιμα μέσα διοικητικής εκτέλεσης σε βάρος του οφειλέτη και απέτυχε, παρόλα αυτά, να εισπράξει την οφειλή. Ο νομοθέτης δεν ενδιαφέρεται, τέλος, ούτε για το αν συντρέχει κάποιο επιπρόσθετο στοιχείο, που να προσδίδει κοινωνική απαξία στη συμπεριφορά του οφειλέτη (π.χ. πλαστογράφιση στοιχείων, προσπάθεια εξαπάτησης του Δημοσίου, δυστροπία σε ό,τι αφορά την καθυστέρηση πληρωμής της οφειλής). Ανάγει σε έγκλημα αυτή και μόνο την υπερημερία του οφειλέτη, και μάλιστα όχι μονάχα σε ό,τι αφορά οφειλές έναντι του Δημοσίου αλλά και σε ό,τι αφορά οφειλές έναντι οποιουδήποτε φορέα του ευρύτερου δημόσιου τομέα.

Με την ποινικοποίηση της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο ο Έλληνας νομοθέτης επιδιώκει βέβαια ένα σημαντικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος: την εξασφάλιση της ταχείας είσπραξης των δημοσίων εσόδων, που αποτελούν τη βάση για την άσκηση κάθε κρατικής πολιτικής. Δεδομένου του μεγάλου ύψους των ληξιπρόθεσμων οφειλών έναντι του δημοσίου, καθίσταται σαφές ότι δημοσιονομικό πρόβλημα υφίσταται πράγματι. Ζητούμενο είναι όμως, αν για την επίλυση αυτού του προβλήματος νομιμοποιείται η χρήση του ποινικού δικαίου, και μάλιστα με τον τρόπο που αυτή γίνεται στο άρθρο 25 Ν. 1882/1990. Ειδικότερα, (α) οι αφειδώς προσφερόμενες δυνατότητες *εξάλειψης του αξιοποίνου*, δικαστικής άφεσης της ποινής και «εξάλειψης» της ήδη καταγνωσθείσας ποινής, εφόσον τελικά ο οφειλέτης καταβάλλει το χρέος του, (β) η δυνατότητα δίωξης ως αυτουργών του εγκλήματος εκτός από τον πρωτοφειλέτη και όλων των αστικών εγγυητών και συνυπόχρεων καταβολής, και (γ) η εξαιρετικά διευρυμένη δυνατότητα δίωξης όλων των ανωτάτων στελεχών μιας επιχείρησης, που με οποιονδήποτε τρόπο μπορούν να συνδεθούν (έστω και τυπικά) με το προς είσπραξη χρέος, συνιστούν νομοθετικές πρωτοβουλίες που καταφανώς υποβαθμίζουν την αποστολή τόσο του ποινικού δικαίου όσο και της ποινικής δίκης, καθιστώντας αυτά απλό μέσο πίεσης για την είσπραξη χρηματικών οφειλών από οποιοδήποτε τελικά πρόσωπο μπορεί να τις καταβάλει (πρωτοφειλέτης, εγγυητής, μέλος τρέχουσας ή παρελθούσας διοίκησης νομικού προσώπου).

Ενόψει των παραπάνω προβάλλει αναγκαία, αν όχι η πλήρης κατάργηση -ενόψει της δυσμενούς δημοσιονομικής συγκυρίας που βιώνει το ελληνικό κράτος- τότε, τουλάχιστον, η συρρίκνωση του αξιοποίνου που θεσπίζεται με το άρθρο 25 Ν. 1882/1990 μέσω της τυποποίησης πρόσθετων στοιχείων σε αυτό. Τις κατευθύνσεις αυτής της συρρίκνωσης τις έδινε η ίδια η εισηγητική έκθεση του Ν. 1882/1990. Εκεί αναφερόταν πράγματι ως νομιμοποιητικός λόγος εισαγωγής της νέας ποινικής διάταξης του άρθρου 25 το γεγονός ότι «μεγάλος αριθμός οφειλετών αποφεύγει *συστηματικά* να διατηρεί στην κυριότητά του περιουσιακά στοιχεία από τα οποία θα μπορούσε να ικανοποιηθεί το δημόσιο, ενώ πολλές εταιρίες στερούνται κινητής ή ακίνητης περιουσίας ή τα τυχόν ενυπόθηκα υπάρχοντα στοιχεία βαρύνονται με υποθήκες ... και συνεπώς η τυχόν εκπλειστηρίασή τους από το δημόσιο δεν θα είχε κανένα αποτέλεσμα». Έχοντας ως έρεισμα τις πιο πάνω διαπιστώσεις, οι συντάκτες της έκθεσης τόνιζαν ότι με τις διατάξεις του Ν. 1882/1990 «δεν επιδιώκεται η ποινική καταδίκη όλων των οφειλετών του Δημοσίου, αλλά εκείνων που αποφεύγουν *συστηματικά* την εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους προς το Δημόσιο». -Οι παραπάνω, ορθές και λογικές πράγματι σκέψεις είναι καιρός να βρουν ρητή αποτύπωση σε κάποιο στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος του άρθρου 25 Ν. 1882/1990.

3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας αδικού-ποινής: Η πρόβλεψη της σωρευτικής επιβολής ποινικών και διοικητικών κυρώσεων για την ίδια παράβαση

Ένα σημαντικό έλλειμμα του ισχύοντος δικαίου συνίσταται στο γεγονός ότι δεν προβλέπονται μηχανισμοί συσχέτισης και συναξιολόγησης, στο πλαίσιο μιας ενιαίας θεώρησης, των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων που επιβάλλονται παράλληλα ως μέτρα καταστολής σε βάρος μιας και της

αυτής φορολογικής παράβασης. Η έλλειψη αυτή επιτρέπει την εμφάνιση στην πράξη δικαιοκρατικά απαράδεκτων φαινομένων, όπως είναι η δυσανάλογη με το μέγεθος της παράβασης σώρευση κατασταλτικών («τιμωρητικών») κυρώσεων κατά του ιδίου υποκειμένου. Το πρόβλημα επιδεινώνεται, δίχως άλλο, και από τη γενικότερη αμηχανία της ελληνικής νομολογίας σε ό,τι αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής της αρχής *ne bis in idem*, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, στη σχέση μεταξύ διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, ενόψει των ιδιαζόντων χαρακτηριστικών και της μεγάλης ιστορικής παράδοσης που έχει το σύστημα της παράλληλης επιβολής διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στην ελληνική έννομη τάξη. Έτσι, παρά την μεγάλη πρόοδο που έχει σημειωθεί την τελευταία δεκαετία στη νομολογία σε ό,τι αφορά την αξιολόγηση της ουσιαστικής φύσης των διοικητικών κυρώσεων, αυτές εξακολουθούν να αντιμετωπίζονται ακόμη κατά τρόπο που δεν στοιχείται απόλυτα με τις σύγχρονες νομοθετικές και νομολογιακές τάσεις στον ευρωπαϊκό χώρο καθώς και τη νομολογία του ΕΔΔΑ στο πλαίσιο ερμηνείας του υπερνομοθετικής ισχύος άρθρου 6 ΕΣΔΑ. Ενόψει των παραπάνω –και υπό το φως τόσο της νομολογίας του ΕΔΔΑ στο πλαίσιο ερμηνείας της ΕΣΔΑ και των πρωτοκόλλων της όσο και του ΔΕΕ στο πλαίσιο ερμηνείας του άρθρου 50 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ– προβάλλει ως επιτακτική ανάγκη, ήδη σε νομοθετικό επίπεδο, ο θεσμικός επανακαθορισμός της σχέσης μεταξύ ποινικών και διοικητικών φορολογικών κυρώσεων, έτσι ώστε είτε να αποφεύγεται η σωρευτική επιβολή τους είτε να καθίσταται δυνατός, έστω, ο αμοιβαίος συνυπολογισμός τους από τα εκάστοτε κρίνοντα διοικητικά και δικαιοδοτικά όργανα. Εφόσον, εξάλλου, τελικά η ελληνική έννομη τάξη διατηρήσει τις διοικητικές κυρώσεις ως εναλλακτικό μέσο για την τιμώρηση παραβατικών συμπεριφορών –όπως είναι και το σκοπιμότερο αυτή τη στιγμή ενόψει της μακρόχρονης ιστορικής παράδοσης αυτών των κυρώσεων αλλά και της συναίνεσης όλων σε ό,τι αφορά τη δυνατότητα να επιβάλλονται αυτές και σε βάρος νομικών προσώπων– οι κυρώσεις αυτές θα πρέπει να υπαχθούν, σε ουσιαστικές και δικονομικές εγγυήσεις ανάλογες με αυτές που ισχύουν στο ποινικό δίκαιο.

4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας αδίκου-ποινή: Ο τεχνητός κατακερματισμός του αυτού βιοτικού συμβάντος σε περισσότερα αληθώς συρρέοντα αδικήματα

Η νομοτεχνική επιλογή του Έλληνα νομοθέτη υπέρ της τυποποίησης διακριτών αδικημάτων αφενός για τα διάφορα είδη φόρων και αφετέρου για τις παραβάσεις σε σχέση με την έκδοση και αποδοχή φορολογικών στοιχείων έχει πρακτικά ως αποτέλεσμα ότι συχνά το ίδιο βιοτικό συμβάν κατακερματίζεται τεχνητά και οδηγεί στη θεμελίωση ευθύνης του δράστη για πολλά διακριτά αδικήματα. Έτσι, π.χ., το ίδιο ουσιαστικά σύνολο συμπεριφοράς, που ξεκινά, σύμφωνα με τον σχεδιασμό του δράστη, με την αποδοχή ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου δαπάνης και ολοκληρώνεται με τη διαφυγή των επιμέρους φόρων που συναρτώνται με αυτό το στοιχείο (: διαφυγή φόρου εισοδήματος μέσω της χρήσης του εικονικού στοιχείου για τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος, διαφυγή ΦΠΑ μέσω της χρήσης του εικονικού στοιχείου για την έκπτωση του εκεί αναγραφόμενου ΦΠΑ εισροών από τον αποδοτέο ΦΠΑ εκροών), μπορεί να οδηγήσει στη στοιχειοθέτηση ποινικής ευθύνης για τρία αυτοτελή ποινικά αδικήματα του Ν. 2523/1997. Σύμφωνα με την ρητή πρόβλεψη του άρθρου 19 παρ. 2, αλλά και αυτήν του άρθρου 21 παρ. 7 Ν. 2523/1997, τα παραπάνω αδικήματα συρρέουν «κατά νομοθετική επιταγή» αληθινά μεταξύ τους και, κατά περίπτωση, ανάλογα με τον τρόπο που θα υποβληθούν οι μηνυτήριες αναφορές από τη φορολογική αρχή, είναι δυνατόν να διώκονται σε τρεις διαφορετικές ποινικές διαδικασίες. Η παραπάνω κατάσταση επιδεινώνεται γιατί για τα ίδια ακριβώς ποσά φοροδιαφυγής στο φόρο εισοδήματος και στον ΦΠΑ –ή και για τα διοικητικά πρόστιμα που επιβλήθηκαν λόγω της τέλεσης των αδικημάτων των παρ. 1 και 5 του άρθρου 19 Ν. 2523/1997– μπορεί να στοιχειοθετείται, μετά την ταμειακή βεβαίωσή τους και στον βαθμό που δεν καταβληθούν, και ένα νέο αδικήμα, αυτό του άρθρου 25 Ν. 1882/1990. Έτσι τελικά ο δράστης, που προσέβαλε σε δεδομένη χρονική στιγμή την περιουσία του δημοσίου με το ίδιο ουσιαστικά σύνολο συμπεριφοράς, μπορεί να βρίσκεται αντιμέτωπος με 4 ποινές σε 4 διαφορετικές ποινικές

διαδικασίες. -Αποτελέσματα όπως τα παραπάνω μπορούν δύσκολα να κριθούν συμβατά με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, και, ως εκ τούτου, οφείλει κανείς να αναζητήσει εναλλακτικές λύσεις. Σε αυτές ανήκει, μεταξύ άλλων, και η άρση του νομοθετικού προσδιορισμού της σχέσης συρροής μεταξύ των διαφόρων φορολογικών αδικημάτων, όταν αυτά συνιστούν επιμέρους εκφάνσεις του αυτού βιοτικού συμβάντος. Έτσι, π.χ., αν στοιχειοθετείται φοροδιαφυγή στο εισόδημα, οι παραβάσεις σε σχέση με την έκδοση ή αποδοχή εκείνων των φορολογικών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν ως μέσο προπαρασκευής για τη συγκάλυψη της φοροδιαφυγής θα πρέπει να αξιολογούνται απλά ως επιβαρυντικές περιστάσεις.

5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας αδίκου-ποινής: Οι δυσανάλογες ποινές για τις προπαρασκευαστικές ή βοηθητικές πράξεις της μη έκδοσης στοιχείων ή της έκδοσης ή αποδοχής εικονικών στοιχείων

Όπως προκύπτει από την ανάλυση εμπειρικών δεδομένων, η χρήση (έκδοση / αποδοχή) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, παρά την καταρχήν σύνδεσή της μόνο με παραβίαση «κανόνων τάξεως» (διατάξεις ΚΒΣ, ΚΦΑΣ και πλέον Ν. 4308/2014), συνιστά, τόσο λόγω της συνήθους ιδιότητάς της ως «προδρόμου» και υποστηρικτικού «εργαλείου» για τις πιο επικίνδυνες μορφές φοροδιαφυγής όσο και λόγω των μεγάλων διαστάσεων που έχει προσλάβει στη σύγχρονη ελληνική οικονομική πραγματικότητα, συμπεριφορά, που πληροί τις προϋποθέσεις για την ενεργοποίηση του ενδιαφέροντος του ποινικού νομοθέτη. Η ενεργοποίηση αυτή οφείλει, πάντως, να τηρεί την επιταγή της αναλογικότητας. Η ισχύουσα νομοθεσία δύσκολα θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι σέβεται την παραπάνω επιταγή. Η τυποποίηση της συμπεριφοράς της έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων σε βαθμό κακούργηματος, με ανώτατο όριο ποινής τα 20 χρόνια κάθειρξη, όταν η συνολική αξία των εικονικών ως προς τη συναλλαγή στοιχείων υπερβαίνει τα 150.000 ευρώ, είναι προδήλως δυσανάλογη. Ακόμη και αν υπέθετε κανείς ότι τα εικονικά στοιχεία με την παραπάνω αξία θα χρησιμοποιηθούν για τη διάπραξη φοροδιαφυγής στο εισόδημα ή στον ΦΠΑ, ακόμη και αν απέβλεπε δηλαδή κανείς στην τελική πράξη προσβολής που δρομολογείται με την προπαρασκευαστική (ή βοηθητική) πράξη της έκδοσης ή αποδοχής των εικονικών στοιχείων, η τελική βλάβη (: ποσό διαφυγόντων φόρων) για το δημόσιο δεν θα υπερέβαινε τα 49.500 ευρώ στο φόρο εισοδήματος (: λαμβάνοντας υπόψη τον ανώτατο συντελεστή 33% που ισχύει για εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τον ΚΦΕ 2013) και τα 34.500 ευρώ στον ΦΠΑ (: λαμβάνοντας υπόψη τον ανώτατο συντελεστή 23%). Και στις δύο περιπτώσεις, δηλαδή, ακόμη και αν έθετε κανείς ως σημείο αναφοράς την τελική πράξη προσβολής των φορολογικών αξιώσεων του δημοσίου, θα κατέληγε σε πλημμεληματικές μορφές ευθύνης. Ενόψει αυτού, είναι αξιολογικά αντιφατικό ότι μια προπαρασκευαστική (ή βοηθητική) πράξη πλημμελημάτων τυποποιείται στον ίδιο νόμο ως βαρύτατο κακούρηγμα. Η υπερβολή αυτή επιτείνεται από την προαναφερθείσα ρύθμιση της παρ. 2 του άρθρου 19 Ν. 2523/1997, που ορίζει το συζητούμενο αδίκημα ως «αυτοτελές και ανεξάρτητο» από τα υπόλοιπα αδικήματα του νόμου, επιτάσσοντας έτσι την αναγνώριση αληθινής συρροής στη σχέση του με τα αδικήματα των άρθρων 17 και 18 Ν. 2523/1997.

Η προαναφερόμενη πρόδηλη υπερτροφία του ελληνικού πλαισίου ποινής μπορεί βέβαια να γίνει αντιληπτή και ως ιστορικό προϊόν της βραδύτητας και αναποτελεσματικότητας του φοροελεγκτικού μηχανισμού σε ό,τι αφορά τον τελικό προσδιορισμό των φόρων που διαφεύγουν μέσω της χρήσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η δυνατότητα αυστηρής τιμώρησης αυτών καθεαυτές των πράξεων έκδοσης ή αποδοχής παρέχει μια ευκαιρία άμεσης αντίδρασης, χωρίς τη χρονοβόρα αναμονή των πράξεων προσδιορισμού φόρου. Μάλλον προφανές είναι επίσης το γεγονός ότι η απόδειξη των προϋποθέσεων των αδικημάτων του άρθρου 19 παρ. 1 Ν. 2523/1997 είναι ευχερέστερη σε σύγκριση π.χ. με την απόδειξη των προϋποθέσεων του αδικήματος του άρθρου 17 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997. Γι' αυτό άλλωστε και η δίωξη των αδικημάτων του άρθρου 19 παρ. 1 Ν. 2523/1997 δεν είχε εξαρτηθεί ποτέ από την οριστικοποίηση της φορολογικής ενοχής, ούτε καν στην αρχική μορφή του Ν. 2523/1997, ενώ στη συνέχεια, όταν

εισήχθη η κακουργηματική παραλλαγή του αδικήματος με το Ν. 3220/2004, δόθηκε η δυνατότητα άμεσης δίωξης αυτής με βάση το πόρισμα της ελεγκτικής αρχής και μόνο. Το δέλεαρ, ενόψει των παραπάνω, για να επικεντρώσει κανείς την ποινική καταστολή στο αδίκημα του άρθρου 19 παρ. 1 Ν. 2523/1997 ήταν έτσι μεγάλο. Τα παραπάνω επιχειρήματα είναι όμως πραγματιστικά και δεν μπορούν να αποτελέσουν επαρκή βάση νομιμοποίησης υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας. Σε κάθε περίπτωση, η προϊούσα βελτίωση των φοροελεγκτικών μηχανισμών πρέπει να δώσει έναυσμα και για μια ορθολογικοποίηση της υφιστάμενης ποινικής διαχείρισης του φαινομένου. Η επαύξηση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων πρέπει, αντίστοιχα, να οδηγήσει και σε μια στροφή του ποινικού ενδιαφέροντος στις (τελικές) πράξεις φοροδιαφυγής στο εισόδημα ή στον ΦΠΑ, με παράλληλη αποκλιμάκωση των ποινών που προβλέπονται για την έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων -κατά το πρότυπο της αποκλιμάκωσης που επικράτησε και κατά τη διάπλαση των συναφών διοικητικών κυρώσεων του ΚΦΔ.

Πάντως, προκειμένου να διατηρήσει κανείς ένα ιδιαίτερα δραστικό κυρωτικό εργαλείο για την αντιμετώπιση ειδικά των περιπτώσεων οργανωμένων κυκλωμάτων, τα οποία έχουν ως κύριο τομέα δράσης την έκδοση και διακίνηση έναντι αμοιβής (πλαστών και) εικονικών στοιχείων σε τρίτες επιχειρήσεις (: έτσι ώστε οι τελευταίες να μπορούν εκπίπτουν δαπάνες στη φορολογία εισοδήματος ή να εμφανίζουν αυξημένο ΦΠΑ εισροών υποκείμενο κατά περίπτωση σε πλήρη επιστροφή ή σε συμψηφισμό με αποδοτέο ΦΠΑ εκροών), σκόπιμη είναι η θέσπιση μιας ειδικής διακεκριμένης μορφής του αδικήματος, που θα περιέχει το στοιχείο της κατ' επάγγελμα τέλεσης αυτού. Η ειδική αυτή μορφή θα μπορούσε να συνδεθεί, αντίστοιχα, με ένα υψηλό πλαίσιο ποινής, έτσι ώστε να μπορεί να καταλαμβάνεται και η πρόσθετη εκείνη απαξία που προκύπτει από τον γενικότερο κίνδυνο που διαχέεται για τις φορολογικές αξιώσεις του δημοσίου μέσα από την ύπαρξη και δράση των παραπάνω κυκλωμάτων.

6. Παραβίαση των αρχής της ισότητας και της αναλογικότητας: Η δυσμενής διακριτική μεταχείριση σε βάρος επιχειρήσεων με μεγάλο όγκο συναλλαγών ενόψει της εξάρτησης της ευθύνης από απόλυτα χρηματικά όρια

Ένα ακόμη -συναρτώμενο άμεσα με τις αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας- δικαιοκρατικό έλλειμμα του ισχύοντος δικαίου παρατηρείται αναφορικά με τα χρηματικά κριτήρια (: χρηματικά όρια) που χρησιμοποιεί ο νομοθέτης για τη θεμελίωση ή επαύξηση του αξιοποίνου. Ο Έλληνας νομοθέτης στηρίζει ειδικότερα στο Ν. 2523/1997 τόσο τη θεμελίωση (: στην περίπτωση του άρθρου 17) όσο και την επαύξηση του αξιοποίνου (: στις περιπτώσεις των άρθρων 17 και 18) αποκλειστικά σε ποσοτικά κριτήρια, εκφρασμένα σε απόλυτα χρηματικά μεγέθη. Με τον τρόπο αυτό, όμως, ο νομοθέτης παραβιάζει έμμεσα τις αρχές της ισότητας και αναλογικότητας, αφού εισάγει ουσιαστικά δυσμενή διάκριση σε βάρος των φορολογουμένων που έχουν μεγάλο κύκλο εργασιών και, αντίστοιχα, εμφανίζουν σημαντικά ετήσια εισοδήματα ή ποσά αποδοτέου ΦΠΑ ή επιρριπτόμενων και παρακρατούμενων φόρων, δυνάμει των οποίων μπορούν εύκολα να υπερβούν τα τιθέμενα όρια. Το συμπέρασμα αυτό ισχύει ιδίως για εκείνες τις περιπτώσεις, όπου ως όριο τίθενται σχετικά χαμηλά ποσά (π.χ. 15.000 ευρώ στην περίπτωση της βασικής μορφής του αδικήματος του άρθρου 17 Ν. 2523/1997), η υπέρβαση των οποίων δεν σηματοδοτεί κατ' ανάγκη και μεγάλη απαξία των συναφών πράξεων, όταν πρόκειται για φορολογούμενους που την ίδια στιγμή ανταποκρίνονται με εντιμότητα σε συντριπτικό ποσοστό των φορολογικών καθηκόντων τους. Άρση της σχετικής παραβίασης θα ήταν δυνατή, μόνον εφόσον κατά τη διάπλαση της ποινικής ευθύνης στις παραπάνω περιπτώσεις λαμβάνονταν υπόψη, σωρευτικά ή εναλλακτικά, και άλλα κριτήρια, τα οποία θα απεικόνιζαν τη σχέση της τελεσθείσας φοροδιαφυγής με τις εν γένει συνολικές φορολογικές υποχρεώσεις του υπόχρεου (π.χ. σε ποιο ποσοστό του συνολικά οφειλόμενου φόρου αντιστοιχεί το ποσό του φόρου, την πληρωμή του οποίου προσπάθησε να αποφύγει ο δράστης).

7. Παραβίαση της αρχής της ενοχής: Η «αντικειμενικοποίηση» της ποινικής ευθύνης διευθυνόντων στελεχών νομικών προσώπων

Τα άρθρα 20 Ν. 2523/1997 και 25 παρ. 2 και 3 Ν. 1882/1990, που θεσπίζουν ειδικές ρυθμίσεις σε ό,τι αφορά τη θεμελίωση αυτουργικής ευθύνης για φορολογικά αδικήματα με τα οποία παραβιάζονται φορολογικές υποχρεώσεις νομικών προσώπων ή άλλων συλλογικών οντοτήτων, συνδέοντας την ευθύνη αυτή με τα φυσικά εκείνα πρόσωπα που κατέχουν συγκεκριμένες τυπικές ιδιότητες εντός του εκάστοτε νομικού προσώπου ή συλλογικής οντότητας, έχουν αντιμετωπίσει μέχρι σήμερα –δικαιολογημένα– σφοδρή κριτική από τη θεωρία. Σε σχέση με το άρθρο 20 Ν. 2523/1997, π.χ., αναφέρεται ορθά, ότι αυτό εισάγει μια χονδροειδή έννοια πλασματικού αυτουργού, υποτιμά το θεωρητικά εκλεπτυσμένο οπλοστάσιο του ποινικού δικαίου στα ζητήματα συμμετοχής και, εμμέσως πλην σαφώς, παραβιάζει τη συνταγματικά θεμελιωμένη αρχή της ενοχής, δρομολογώντας τον κίνδυνο να εκλαμβάνεται συχνά στην πράξη –όπως και συμβαίνει– η συνδρομή των απαριθμούμενων ιδιοτήτων ως *τεκμήριο ενοχής* του προσώπου που την φέρει. Ακόμη πιο προβληματικές, υπό αυτό το πρίσμα, είναι οι προβλέψεις του άρθρου 25 Ν. 1882/1990, που ανάγουν σε αυτουργούς του οικείου αδικήματος ακόμη και διευθυντικά στελέχη τα οποία έχουν αποχωρήσει από τη συλλογική οντότητα πολλά έτη πριν το χρονικό σημείο που πρέπει να καταβληθεί το χρέος της, επιτρέποντας έτσι τον καταλογισμό ποινικής ευθύνης ακόμη και σε πρόσωπα που δεν έχουν καμία (*de jure ή de facto*) σχέση με τη συλλογική οντότητα ή δυνατότητα να οδηγήσουν αυτήν σε συμμόρφωση με τις οικονομικές της υποχρεώσεις κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος. Ρυθμίσεις, όπως οι παραπάνω, ακόμη και αν είναι κατανοητό ότι εξυπηρετούν φοροεισπρακτικούς σκοπούς, στον βαθμό που προάγουν πάντως έναν αυτοματισμό στον καταλογισμό ποινικής ευθύνης και, κατ' επέκταση, την αναγνώριση αντικειμενικής ευθύνης με βασικό κριτήριο την κατοχή ορισμένης ιδιότητας, είναι επικίνδυνες και χρήζουν αναμόρφωσης.

8. Παραβίαση της αρχής της ενοχής: Η πρόβλεψη της ποινής της δήμευσης για αντικείμενα τρίτων με το άρθρο 160 Ν. 2960/2001

Η ρυθμιζόμενη στο άρθρο 160 Ν. 2960/2001 δήμευση τόσο του υλικού αντικειμένου της λαθρεμπορίας όσο και των μέσων μεταφοράς του δημιουργεί από δικαιοκρατική άποψη σοβαρούς προβληματισμούς, όχι μόνο γιατί η –προβλεπόμενη ως υποχρεωτική– επιβολή δήμευσης μπορεί να οδηγεί σε ορισμένες περιπτώσεις σε αποτελέσματα προδήλως αντίθετα προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας (π.χ. δήμευση πλοίου ή φορτηγού που μεταφέρει μικρής αξίας αδήλωτα εμπορεύματα), όσο και γιατί μπορεί να στρέφεται κατά πραγμάτων που ανήκουν σε τρίτους, χωρίς να χρειάζεται να αποδεικνύεται η συμμετοχή τους στην πράξη. Λαμβάνοντας υπόψη ότι η συζητούμενη κύρωση έχει το χαρακτήρα (παρεπόμενης) ποινής και όχι μέτρου ασφάλειας ή αποζημιωτικού μέτρου, όπως εσφαλμένα υποστηρίζεται ενίοτε από τη νομολογία, καθίσταται εμφανές ότι η δυνατότητα επιβολής της σε αμέτοχους τρίτους είναι δικαιοκρατικά και δογματικά αστήρικτη. Τούτο, εξάλλου, δεν διαφοροποιείται ουσιωδώς ούτε με τη δυνατότητα που παρέχεται στον τρίτο να αποτρέψει την επιβολή της αποδεικνύοντας την έλλειψη συμμετοχής ή γνώσης του για την τελεσθείσα πράξη, αφού και αυτή η ρύθμιση συνιστά, στην καλύτερη περίπτωση, έναν κανόνα αντιστροφής του βάρους απόδειξης σε ό,τι αφορά τις προϋποθέσεις επιβολής ποινής, ο οποίος δεν είναι συμβατός με τις θεμελιώδεις αρχές του ποινικού δικαίου. Ως εκ τούτου ορθότερο θα ήταν οι παραπάνω διατάξεις να απαλειφθούν. Σκόπιμη εμφανίζεται, μάλιστα, η γενικότερη υπαγωγή της εδώ ενδιαφέρουσας ύλης σε ενιαίους κανόνες δέσμευσης, κατάσχεσης και δήμευσης μέσων και προϊόντων των εγκλημάτων, οι οποίοι θα πρέπει να θεσπιστούν και να ισχύσουν για το σύνολο του ποινικού δικαίου.

9. Παραβίαση των συνταγματικών εγγυήσεων του αυτοφώρου: Κατάχρηση εννοιών του ουσιαστικού δικαίου για την περιστολή συνταγματικά κατοχυρωμένων (οικονομικών) δικαιωμάτων του κατηγορουμένου

Οι αλλαγές που επέφερε ο νομοθέτης με το Ν. 3943/2011 τόσο στη νομοτυπική περιγραφή των αδικημάτων του Ν. 2523/1997 όσο και στις προϋποθέσεις δίωξής τους είχαν ως κύριο στόχο να καταστήσουν δυνατή την υπαγωγή της δίωξης αυτών των αδικημάτων στην αυτόφωρη διαδικασία. Στο επίπεδο του ουσιαστικού δικαίου τούτο επιχειρήθηκε αφενός με τη νομοτεχνική αναμόρφωση των ειδικών υποστάσεων των φορολογικών αδικημάτων, έτσι ώστε αυτές να περιέχουν πλέον κατά το δυνατόν και λέξεις που υποδηλώνουν διάρκεια (: π.χ. «αποκρύπτει καθαρά εισοδήματα» ή «διακρατεί ... φόρους») και αφετέρου με την ανορθόδοξη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α' Ν. 2523/1997, που ανήγαγε ρητά τα φορολογικά αδικήματα σε «διαρκή» εγκλήματα, με χρόνο τέλεσης 20 μηνών ή 5 χρόνων, ανάλογα με το αν είναι πλημμελήματα ή κακουργήματα, αντίστοιχα. Οι συγκεκριμένες ρυθμίσεις δέχτηκαν εξαρχής κριτική στη θεωρία, καθώς έγιναν ορθά αντιληπτές ως ρυθμίσεις που νοθεύουν τη συνταγματικά εγγυημένη -άρθρο 6 παρ 1 εδ. β' Σ- έννοια του «αυτόφωρου εγκλήματος», υποσκάπτουν τις εγγυήσεις που απορρέουν από το άρθρο 7 παρ. 1 Σ και αντίκεινται εν γένει σε βασικές αρχές της λογικής και του ποινικού δόγματος. Με εξαίρεση λίγες δικαστικές αποφάσεις, που αρνήθηκαν να εφαρμόσουν την αυτόφωρη διαδικασία σε περιπτώσεις όπως η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή η μη καταβολή χρεών προς το δημόσιο ή η μη απόδοση ΦΠΑ, οι παραπάνω διατάξεις φαίνεται μέχρι σήμερα να επιβιώνουν του δικαστικού ελέγχου συνταγματικότητας. Αυτό, ωστόσο, δεν αρκεί για να τις νομιμοποιήσει. Για τις περισσότερες μορφές τέλεσης των αδικημάτων του Ν. 2523/1997 (π.χ. απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων με υποβολή ανακριβούς δήλωσης, έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ανακριβής απόδοση, παράνομος συμψηφισμός ή λήψη επιστροφής ΦΠΑ ή παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου με παραπλάνηση της φορολογικής αρχής), η κατάφαση διάρκειας στην τέλεση του εγκλήματος (: με την έννοια ότι ο δράστης σε κάθε επόμενη στιγμή, αυτής της τυπικής περάτωσης του εγκλήματος, πραγματώνει εκ νέου το σύνολο της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασής του), δεν είναι λογικά και δογματικά υποστηρίξιμη (: στο βαθμό που η υποβολή της ανακριβούς δήλωσης ή η έκδοση και αποδοχή, ή η ανακριβής απόδοση, ο παράνομος συμψηφισμός και η λήψη επιστροφής συνιστούν συμπεριφορές που τελούνται άπαξ και δεν επαναλαμβάνονται). Για άλλες περιπτώσεις η παραδοχή διάρκειας στο χρόνο τέλεσης είναι μεν λογικά υποστηρίξιμη, ενόψει της διατύπωσης του νόμου (π.χ. απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων με μη υποβολή δήλωσης, διακράτηση ΦΠΑ ή παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου, μη καταβολή χρέους για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 4 μηνών), δεν συμβαδίζει όμως με όσα γίνονται γενικότερα δεκτά κατά την ερμηνεία άλλων συναφών ποινικών διατάξεων (π.χ. το έγκλημα της υπεξαίρεσης, που προϋποθέτει ιδιοποίηση του ξένου πράγματος, ή τα γνήσια εγκλήματα παράλειψης, που συνδέονται με συγκεκριμένη ημεροχρονολογία για την επιχείρηση της οφειλόμενης ενέργειας, δεν θεωρούνται κατά την παραδεδομένη αντίληψη ότι συνιστούν διαρκή εγκλήματα), ή με όσα γίνονταν δεκτά για τα ίδια αδικήματα πριν τον Ν. 3943/2011. Και για τις τελευταίες περιπτώσεις, επομένως, τίθεται το ερώτημα, αν και σε ποιο βαθμό μπορεί να ανάγεται σε καταλυτικό παράγοντα για τον χαρακτηρισμό ενός εγκλήματος ως διαρκούς αυτή και μόνο η νομοθετική βούληση. Όταν μάλιστα το κίνητρο των συναφών νομοθετικών πρωτοβουλιών συνίσταται στην περιστολή οικονομικών δικαιωμάτων μέσω της εργαλειοποίησης εννοιών και κατηγοριών του ποινικού δικαίου, η νομιμοποίησή τους, υπό το πρίσμα δημοκρατικών κριτηρίων, καθίσταται μη παραδεκτή. -Ενόψει των παραπάνω, ως ορθότερη λύση προβάλλει, τελικά, η κατάργηση του νομοθετικού προσδιορισμού των φορολογικών αδικημάτων ως διαρκών.

10. Παραβίαση της αρχής in dubio pro reo: Νόθευση των κανόνων απόδειξης της ποινικής δίκης μέσω της εισαγωγής τεκμηρίων και ρυθμίσεων αναστροφής του βάρους απόδειξης

Η απόδειξη της έκτασης της φορολογητέας ύλης και του ύψους του οφειλόμενου φόρου γίνονται συχνά στη φορολογική διοικητική διαδικασία με τη βοήθεια τυπικών κανόνων ή τεκμηρίων. Έτσι, π.χ., ως ακαθάριστο εισόδημα ενός επιτηδευματία που εκδίδει ένα τιμολόγιο πώλησης λαμβάνεται, ενόψει της τυπικής έκδοσης του σχετικού στοιχείου, το σύνολο του τιμήματος που αναγράφεται στο τιμολόγιο, ανεξάρτητα από το αν το σχετικό τίμημα εισπράχθηκε πραγματικά ή αν, αντί αυτού, σε περίπτωση π.χ. εικονικότητας, εισπράχθηκε ένα υποπολλαπλάσιο ποσό. Παραπέρα, ο υπολογισμός των εσόδων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών γίνεται συχνά με αντικειμενικά κριτήρια: χαρακτηριστικό παράδειγμα εφαρμογής τέτοιων κριτηρίων συνιστούν οι ρυθμίσεις του ΚΦΕ 1994 (Ν. 2238/1994), που έδιναν τη δυνατότητα στη φορολογική διοίκηση να χαρακτηρίζει ως ανακριβή τα βιβλία ενός επιτηδευματία, να τα απορρίπτει ως βάση υπολογισμού και να προβαίνει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων του με εφαρμογή στη συνέχεια (προσαυξημένων) αντικειμενικών συντελεστών προς εύρεση των καθαρών κερδών του. Τέλος, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που τυπικές και μόνο παραβάσεις (: π.χ. μη ορθή έκδοση του αναγκαίου φορολογικού στοιχείου) οδηγούν σε μη αναγνώριση πραγματοποιηθεισών δαπανών ή σε καταλογισμό πρόσθετων ανύπαρκτων εσόδων, διαφοροποιώντας έτσι την έκταση της φορολογικής βάσης και το ποσό αντίστοιχα του οφειλόμενου φόρου. Με βάση όλους τους παραπάνω κανόνες μπορεί ακόμη και μια ανταποκρινόμενη αντικειμενικά στην αλήθεια φορολογική δήλωση να καθίσταται κατ' αποτέλεσμα «ανακριβής» υπό το αξιολογικό πρίσμα των τυπικών κανόνων της φορολογικής διαδικασίας, με συνέπεια να εμφανίζεται και ο δηλών ως φοροδιαφεύγων. Όμοια μπορεί κάποιος που δεν έχει υποβάλει δήλωση να αναδεικνύεται, με βάση τους παραπάνω τυπικούς κανόνες, ως φορολογικός παραβάτης που απέκτησε και δεν δήλωσε ένα εισόδημα, το οποίο στην πραγματικότητα ουδέποτε προέκυψε. Οι σχετικοί κανόνες προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης ή του οφειλόμενου φόρου δεν εφαρμόζονται, εξάλλου, μόνο από τη φορολογική διοίκηση, αλλά και από τα διοικητικά δικαστήρια.

Σε ό,τι αφορά την εν γένει φύση τους, οι παραπάνω κανόνες άλλοτε συνιστούν κανόνες αντικειμενικής ευθύνης και άλλοτε (: στην καλύτερη περίπτωση) μαχητά τεκμήρια, κανόνες δηλαδή που αντιστρέφουν το βάρος απόδειξης και το μεταφέρουν στο φορολογούμενο. Ως τέτοιοι είναι ενδεχομένως ανεκτοί στο πλαίσιο και για τις μαζικές ανάγκες της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, που στοχεύει στη διάγνωση του ύψους χρηματικών οφειλών εκατομμυρίων φυσικών και νομικών προσώπων. Οι ίδιοι κανόνες δεν νομιμοποιούνται, ωστόσο, συνταγματικά στο πλαίσιο μιας ποινικής διαδικασίας, που διέπεται, μεταξύ άλλων, από το τεκμήριο αθωότητας και την αρχή in dubio pro reo. Παρόλα αυτά οι σχετικοί κανόνες παρεισφρούν κατ' αποτέλεσμα αυτοίσι στην ποινική δίκη κάτω από το θεσμικό μανδύα της δέσμευσης από το καταδικαστικό διοικητικό δεδικασμένο, που θεσπίζεται στο άρθρο 21 παρ. 3 Ν. 2523/1997. Η παραπάνω παρείσφρηση προωθείται εξάλλου, σημαντικά, και από τη στάση της νομολογίας, που επιδοκιμάζει την αυτούσια υιοθέτηση των πορισμάτων του φορολογικού εξωλογιστικού προσδιορισμού ακόμη και σε περιπτώσεις που δεν τίθεται καν ζήτημα εφαρμογής του άρθρου 21 παρ. 3 Ν. 2523/1997, γιατί η εκδοθείσα δυνάμει εξωλογιστικού προσδιορισμού καταλογιστική πράξη δεν έχει προσβληθεί εμπρόθεσμα με προσφυγή από τον φορολογούμενο και, κατ' επέκταση, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός δεν έχει περιβληθεί το κύρος τελεσίδικης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου. Με τους παραπάνω τρόπους επέρχεται όμως τελικά μια επικίνδυνη στρέβλωση της ποινικής αποδεικτικής διαδικασίας: σε ό,τι αφορά τουλάχιστον τη διάγνωση των αντικειμενικών στοιχείων του εγκλήματος, οι ποινικοί δικονομικοί κανόνες εκτοπίζονται αυτόματα από τους χαλαρότερους αποδεικτικούς κανόνες και τα δικαιικά πλάσματα της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, με ό,τι αυτό συνεπάγεται για την ισχύ των θεμελιωδών ποινικοδικονομικών αρχών και εγγυήσεων. -Γι' αυτό προβάλλει τελικά ως αναγκαία η ρητή πλήρης αποδέσμευση της ποινικής δίκης από το καταδικαστικό διοικητικό δεδικασμένο. Τούτο, όπως και εν γένει τα πορίσματα της φορολογικής διαδικασίας, μπορούν βέβαια να συναξιολογούνται στην ποινική δίκη. Τα στοιχεία των

φορολογικών εγκλημάτων θα πρέπει όμως τελικά να αποδεικνύονται με αυστηρή τήρηση όλων των κανόνων και εγγυήσεων της ποινικής δικονομίας.

IV. Συνοψιση των κεντρικών επιλογών των προτεινόμενων ρυθμίσεων με στόχο την άρση των υφιστάμενων ελλειμμάτων

Το προτεινόμενο σχέδιο ρυθμίσεων για τα φορολογικά αδικήματα συναξιολογεί τους προαναφερόμενους προβληματισμούς και επιδιώκει να ανταποκριθεί σε αυτούς προτείνοντας τις κατά περίπτωση αναγκαίες νομοθετικές παρεμβάσεις. Οι επιμέρους κεντρικές επιλογές του σχεδίου μπορούν να συνοψιστούν ως εξής:

1. Διατηρείται το *ειδικό-αποκλειστικό νομοθετικό πλαίσιο* για την ποινική μεταχείριση των φορολογικών αδικημάτων, έτσι ώστε να μπορούν να λαμβάνονται επαρκώς υπόψη οι ιδιομορφίες των προσβαλλόμενων με αυτά στοιχείων της περιουσίας του δημοσίου, οι οποίες (ιδιομορφίες) επιτάσσουν ενίοτε, ως προς ορισμένες τουλάχιστον όψεις της ποινικής μεταχείρισης, ακόμη και αυστηρότερες ρυθμίσεις σε σχέση με άλλα εγκλήματα κατά της δημόσιας περιουσίας (: π.χ. ανάγκη θέσπισης ειδικών εγκλημάτων διακινδύνευσης¹), ενώ ως προς άλλες όψεις θέτουν ζητήματα επίδειξης μεγαλύτερης επιείκειας (: π.χ. πρόβλεψη για ορισμένες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων ή φορολογικών παραβάσεων μόνο διοικητικών κυρώσεων², αναγνώριση ευρύτερων δυνατοτήτων απαλλαγής του δράστη που αποκαθιστά την περιουσιακή βλάβη του δημοσίου³, δυνατότητα συνολικής απαξιολόγησης εντός του ίδιου πλαισίου και προσβολών άλλων εννόμων αγαθών όταν αυτές οι προσβολές κατατείνουν αποκλειστικά στη φοροδιαφυγή⁴).

2. Συγκεντρώνονται εντός ενός μόνο νομοθετήματος και συναρθώνονται λειτουργικά σε μία *ενιαία δομή όλες οι επιμέρους τυποποιήσεις* φορολογικών αδικημάτων, κατά τρόπο που να καλύπτεται συστηματικά όλη η φορολογική και τελωνειακή ποινική ύλη που μέχρι σήμερα μοιραζόταν στους νόμους 2523/1997, 2960/2001, 1882/1990 και 2803/2000. Εντός της νέας δομής θεσπίζονται *τέσσερις τύποι αδικημάτων*, οι οποίοι αφορούν τους πιο σημαντικούς τρόπους προσβολής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου και της ΕΕ. Πρόκειται, κατά σειρά, για το αδίκημα της φορολογικής απάτης, το αδίκημα της φορολογικής υπεξαίρεσης, το αδίκημα της φορολογικής καταδολίευσης και τα λογιστικά αδικήματα.

Το *αδίκημα της φορολογικής απάτης* κατέχει κεντρική θέση στο νέο σύστημα και καταστρώνεται σε περισσότερες επιμέρους μορφές, έτσι ώστε να λαμβάνονται επαρκώς υπόψη οι λειτουργικές διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των φόρων που εμπíπτουν στη διαχειριστική αρμοδιότητα των ΔΟΥ και αυτών που υπάγονται στη διαχειριστική αρμοδιότητα των Τελωνείων.

Το *αδίκημα της φορολογικής υπεξαίρεσης* διαπλάθεται ως επικουρικό έναντι αυτού της φορολογικής απάτης και προορίζεται κυρίως για την αντιμετώπιση περιπτώσεων είσπραξης ποσών ΦΠΑ ή

¹ Βλ. π.χ. άρθρο 4 του σχεδίου.

² Βλ. π.χ. τα όρια που τίθενται σε ό,τι αφορά τη θεμελίωση του αξιοποίνου στο άρθρο 1 παρ. 1 του σχεδίου καθώς και τη συμπερασματικά συναγόμενη εξαίρεση από το πεδίο του αξιοποίνου διαφόρων κατηγοριών φόρων, όπως π.χ. του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, του ΕΝΦΙΑ κ.λπ.

³ Βλ. π.χ. τα άρθρα 9 ως 12 του σχεδίου, που καθιστούν δυνατή υπό προϋποθέσεις την έκδοση απόφασης που κρίνει τον δράστη ατιμώρητο ακόμη και αν η αποκατάσταση της βλάβης του δημοσίου λαμβάνει χώρα μέχρι το τέλος της αποδεικτικής διαδικασίας στον δεύτερο βαθμό.

⁴ Βλ. π.χ. τις διακεκριμένες παραλλαγές του άρθρου 1 παρ. 4 και 5 καθώς και του άρθρου 2 παρ. 2 και 3 του σχεδίου.

παρακρατούμενων φόρων, που δηλώνονται καταρχάς ορθά προς τη φορολογική διοίκηση από τον υπαίτιο, καθίστανται όμως στη συνέχεια αντικείμενο ιδιοποίησης από αυτόν.

Το *αδίκημα της φορολογικής καταδολίευσης* έρχεται να καλύψει, εν μέρει, το κενό από την κατάργηση του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, διατηρώντας το αξιόποιο μόνο για τις περιπτώσεις εκείνες όπου η υπερημερία συνοδεύεται από καταδολιευτικές συμπεριφορές του οφειλέτη. Έτσι, κατ' αποτέλεσμα, *αποποινικοποιούνται* οι συμπεριφορές απλής φορο-υπερηρίας και το αξιόποιο περιορίζεται μόνο σε περιπτώσεις συστηματικής-μεθοδευμένης αποφυγής πληρωμής βεβαιωμένων φορολογικών οφειλών και λοιπών χρεών προς το δημόσιο.

Τα *λογιστικά αδικήματα*, τέλος, καλύπτουν την ποινική ύλη που ως τώρα υπαγόταν στο άρθρο 19 Ν. 2523/1997. Έχουν, όμως, πλέον ένα εξορθολογισμένο πλαίσιο ποινής και, με εξαίρεση την κακουργηματική παραλλαγή τους, ανάγονται ρητά σε απλή επιβαρυντική περίσταση των άλλων τύπων αδικημάτων, όταν εμφανίζονται ως προπαρασκευαστική ή υποστηρικτική πράξη αυτών.

Η νέα δομή ολοκληρώνεται με την αναγνώριση και ενός πέμπτου τύπου αδικημάτων, που φέρουν την ονομασία *ειδικά τελωνειακά αδικήματα*, και αποβλέπουν στην κάλυψη παραβατικών συμπεριφορών που δεν συνδέονται κατ' ανάγκη με τη διαφυγή φόρων, συνέχονται όμως με τις ευρύτερες αρμοδιότητες των τελωνειακών αρχών για προστασία και άλλων εννόμων αγαθών, εκτός των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου και της ΕΕ.

Οι παραπάνω προτεινόμενες νέες ρυθμίσεις: **(α)** Ενσωματώνουν όλες τις πρόσφατες *αλλαγές στην αρχιτεκτονική του ελληνικού φορολογικού δικαίου*, λαμβάνοντας παράλληλα μέριμνα ώστε να μην επηρεάζεται η δυνατότητα εφαρμογής από τυχόν μελλοντικές αλλαγές. Έτσι, π.χ., παύει να υπάρχει ρητή παραπομπή σε επιμέρους διατάξεις του νέου ΚΦΕ 2013 ή σε άλλα ειδικά φορολογικά νομοθετήματα. **(β)** Διατηρούν την ποινική προστασία για όλους τους *βασικούς πυλώνες φορολογικών εσόδων* του ελληνικού δημοσίου (: φόρος εισοδήματος, ΦΠΑ, παρακρατούμενοι και επιρριπτόμενοι φόροι) και της ΕΕ (δασμοί), χωρίς να παραγνωρίζουν, κατά τη νομοτεχνική διάπλαση αυτής της προστασίας, τις ιδιαιτερότητες που συναρτώνται με την είσπραξη κάθε επιμέρους κατηγορίας⁵. Παράλληλα, αίρουν τα *κενά ποινικής προστασίας* που φαίνεται να έχουν προκύψει σε σχέση με τον φόρο εισοδήματος και τους ΕΦΚ. **(γ)** Εισάγουν κριτήρια που αφενός μειώνουν τις πιθανότητες δημιουργίας ανισοτήτων κατά την ποινική μεταχείριση *δραστών με διαφορετικά οικονομικά χαρακτηριστικά*⁶, και αφετέρου επιτρέπουν τις αναγκαίες διαφοροποιήσεις μεταξύ πράξεων φοροδιαφυγής που εμφανίζουν αντικειμενικά διαφορετική απαξία (π.χ. χαμηλότερο πλαίσιο ποινής για περιπτώσεις υπεξαίρεσης παρακρατούμενων φόρων, που δηλώθηκαν καταρχήν ορθά προς τη φορολογική διοίκηση)⁷. **(δ)** Κάνουν στο σύνολό τους χρήση νομοτεχνικών περιγραφών που ικανοποιούν επαρκώς τις επιταγές που απορρέουν από τις *αρχές της νομιμότητας και της ασφάλειας δικαίου*. Αποφεύγουν, π.χ. τη χρήση αόριστων διατυπώσεων όπως αυτή του άρθρου 155 παρ. 1 στοιχ. β Ν. 2960/2001 και υιοθετούν λεκτικό που επιτρέπει με ασφάλεια τη διάγνωση του τρόπου προσβολής των εκάστοτε φορολογικών αξιώσεων του δημοσίου ή της ΕΕ. **(ε)** Όχι μόνο δεν επαναλαμβάνουν τις προβλέψεις του ισχύοντος δικαίου για εκ του νόμου αληθινή συρροή μεταξύ των διαφόρων φορολογικών αδικημάτων, αλλά περιέχουν αντίθετες προβλέψεις οι οποίες έχουν ως στόχο ακριβώς να *αποτρέπουν τη σώρευση ποινών* για το ίδιο

⁵ Βλ. π.χ. άρθρο 1 παρ. 2 και 3 του σχεδίου σε σχέση με τους φόρους κατανάλωσης που εισπράττονται από τα Τελωνεία.

⁶ Βλ. ιδίως τη ρύθμιση του άρθρου 1 παρ. 1 του σχεδίου, που εξαρτά τη θεμελίωση του αξιοποίνου και από κριτήρια τα οποία λαμβάνουν υπόψη τη σχέση του διαφυγόντος φόρου με το σύνολο της φορολογικής οφειλής του παραβάτη.

⁷ Πρβλ. άρθρα 1 παρ. 1 και 2 του σχεδίου.

ποινικά ενδιαφέρον συμβάν καθώς και άλλες παραβιάσεις της αρχής της αναλογικότητας, όπως π.χ. την υπαγωγή προπαρασκευαστικών ή βοηθητικών πράξεων σε βαρύτερη ποινή σε σχέση με αυτήν που απειλείται για τις πράξεις τελικής φοροδιαφυγής⁸.

3. Για τις περιπτώσεις των νομικών προσώπων και άλλων συλλογικών οντοτήτων, προκειμένου να περισταλούν οι τάσεις αυτόματου καταλογισμού ποινικής ευθύνης με μοναδικό κριτήριο την κατοχή συγκεκριμένων τυπικών ιδιοτήτων, αποφεύγεται οποιαδήποτε ειδική απαρίθμηση τέτοιων ιδιοτήτων σε αυτοτελή διάταξη. Για τη θεμελίωση ποινικής ευθύνης κρίσιμοι, καθίστανται, συνεπώς, οι όροι της εκάστοτε οικείας νομοτυπικής περιγραφής. Έτσι, π.χ., στην περίπτωση του αδικήματος της φορολογικής απάτης, ευθύνη μπορεί να φέρει κάθε φυσικό πρόσωπο που οφείλει να εκπληρώνει τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή της συλλογικής οντότητας με βάση νόμο, δικαιοπραξία, δικαστική απόφαση, διοικητική πράξη ή εν τοις πράγμασι άσκηση εξουσίας διαχείρισης και, στο πλαίσιο αυτό, επιδεικνύει την αξιόποινή συμπεριφορά που τυποποιείται στην οικεία διάταξη. Τα πρόσωπα με την παραπάνω έννοια θα ταυτίζονται κατά κανόνα με αυτά των νομίμων εκπροσώπων και διοικητών του νομικού προσώπου ή της συλλογικής οντότητας και θα προκύπτουν, ανάλογα με τον εταιρικό τύπο ή τη μορφή οργάνωσης της συλλογικής οντότητας, από το καταστατικό της, τις αποφάσεις των οργάνων της ή την εσωτερική, δημοσιευμένη επίσημα ή εν τοις πράγμασι διενεργούμενη, κατανομή αρμοδιοτήτων. Με τη νομοτεχνική μέθοδο που επιλέγεται τίθεται και πάλι στο επίκεντρο του ποινικού ενδιαφέροντος καταρχήν η *υπαίτια τέλεση συγκεκριμένης πράξης* και όχι η κατοχή της συγκεκριμένης ιδιότητας.

4. Ενόψει πάντως του γεγονότος ότι στις περιπτώσεις νομικών προσώπων και συλλογικών οντοτήτων εμφανίζεται συχνά τόσο το φαινόμενο της κατανομής και μεταβίβασης αρμοδιοτήτων, όσο και αυτό της τέλεσης των επιμέρους στοιχείων των φορολογικών αδικημάτων όχι από τους ίδιους τους νομίμους εκπροσώπους, αλλά από τρίτα πρόσωπα, κρίθηκε σκόπιμο να συμπεριληφθεί ρητά στο σχέδιο μια ειδικότερη διάταξη που ρυθμίζει τις *προϋποθέσεις της ευθύνης των νομίμων εκπροσώπων, όταν αυτοί μεταβιβάζουν αρμοδιότητές τους ή / και όταν δεν αποτρέπουν πράξεις τρίτων προσώπων* με τις οποίες πραγματώνονται στοιχεία των φορολογικών αδικημάτων των άρθρων 1 ως 4 και παραβιάζονται έτσι φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου ή της συλλογικής οντότητας. Ορίζεται έτσι ρητά, καταρχάς, ότι οι νόμιμοι εκπρόσωποι φέρουν αυτουργική ευθύνη και στις περιπτώσεις που παραλείπουν με δόλο να αποτρέπουν πράξεις τρίτων προσώπων, κατά την παραπάνω έννοια, εφόσον πάντως διαθέτουν πραγματική δυνατότητα αποτροπής μέσω λήψης αποφάσεων ή άσκησης εποπτείας ή ελέγχου σ' αυτά τα πρόσωπα. Με τον τρόπο αυτό αναγνωρίζεται, ουσιαστικά, ότι οι νόμιμοι εκπρόσωποι έχουν ιδιαίτερη νομική υποχρέωση, κατά την έννοια του άρθρου 15 ΠΚ, χωρίς όμως την ανάγκη ρητής εξέτασης των προϋποθέσεων αυτού, για την αποτροπή πράξεων τρίτων που πραγματώνουν τα στοιχεία των αδικημάτων των άρθρων 1 ως 4, όταν με αυτά παραβιάζονται *φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου* ή της συλλογικής οντότητας που διοικούν. Ποινικά ενδιαφέροντα παράλειψή τους, που να μπορεί να γεννήσει αυτουργική ευθύνη τους για τα παραπάνω αδικήματα, συντρέχει όμως μόνο όταν έχουν *πραγματική δυνατότητα αποτροπής* των πράξεων των τρίτων προσώπων και στη συγκεκριμένη κάθε φορά περίπτωση, μέσω λήψης αποφάσεων ή άσκησης εποπτείας ή ελέγχου σε αυτά, και δεν κάνουν χρήση αυτής της δυνατότητας. Παραπέρα προβλέπεται ότι οι νόμιμοι εκπρόσωποι, ακόμη και αν μεταβιβάζουν τις αρμοδιότητές τους σε σχέση με την εκπλήρωση των

⁸ Βλ. π.χ. τις ρυθμίσεις του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. β' και γ', παρ. 2 εδ. γ' και παρ. 3 εδ. β', που ανάγουν την τέλεση των λογιστικών αδικημάτων του άρθρου 4 σε απλή επιβαρυντική περίπτωση κατά την επιμέτρηση της ποινής για τα αδικήματα των άρθρων 1, 2 ή 3, όταν διαπιστώνεται μεταξύ αυτών ο αναγκαίος λειτουργικός σύνδεσμος, λαμβάνοντας μέριμνα και για την περίπτωση που προηγείται αμετάκλητη καταδίκη για τα λογιστικά αδικήματα πριν ο δράστης καταδικαστεί για τα αδικήματα των άρθρων 1, 2 ή 3.

φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου ή της συλλογικής οντότητας σε τρίτα πρόσωπα, διατηρούν πάντως υποχρεωτικά το καθήκον εποπτείας και ελέγχου σ' αυτά και, κατ' επέκταση, μπορούν και πάλι να ευθύνονται ως αυτουργοί δια παραλείψεως σύμφωνα με τους προαναφερόμενους όρους, αν τα τρίτα πρόσωπα πραγματώνουν τα στοιχεία των αδικημάτων των άρθρων 1 ως 4. Τέλος, ενόψει του γεγονότος ότι η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων ή / και πραγμάτωση των στοιχείων των φορολογικών αδικημάτων από τρίτα πρόσωπα μπορεί να λαμβάνουν χώρα και σε περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων, ιδίως όταν αυτές διαθέτουν μια σύνθετη εσωτερική δομή και ιεραρχία, προβλέπεται ρητά, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ότι οι παραπάνω ρυθμίσεις θα ισχύουν αναλογικά και για ατομικές επιχειρήσεις.

5. Ρυθμίζεται με ενιαίο και αντεκληματικά ορθολογικό τρόπο η επίδραση της αποκατάστασης της βλάβης του δημοσίου στην ποινική μεταχείριση του δράστη, έτσι ώστε να μπορεί να λαμβάνεται μεν υπόψη η ιδιαίτερη φύση των προστατευόμενων από τις φορολογικές ποινικές διατάξεις περιουσιακών στοιχείων του δημοσίου, χωρίς όμως να καταλύεται η αντεγκληματική αποτελεσματικότητα των φορολογικών ποινικών διατάξεων. Το νέο σύστημα στηρίζεται, καταρχάς, στη διάκριση μεταξύ των περιπτώσεων όπου ο δράστης αποκαλύπτει μόνος του προς τη φορολογική διοίκηση τα στοιχεία της προηγούμενης παραβατικής συμπεριφοράς του και προβαίνει στη συνέχεια στην καταβολή των οφειλόμενων φόρων, και των περιπτώσεων όπου η καταβολή των φόρων λαμβάνει χώρα μετά τον έλεγχο του δράστη από τη φορολογική διοίκηση. Εξάλειψη του αξιοποίνου γίνεται δεκτή, καταρχήν, μόνο στην πρώτη κατηγορία περιπτώσεων. Στη δεύτερη κατηγορία περιπτώσεων εισάγονται διακρίσεις ανάλογα με τη βαρύτητα του αδικήματος, έτσι ώστε να μην είναι εξασφαλισμένη πάντα η απαλλαγή του παραβάτη (: είτε αυτή συντελείται με τη μορφή της αποχής του εισαγγελέα από την άσκηση ποινικής δίωξης είτε συντελείται με την έκδοση απόφασης ή βουλεύματος που κρίνει τον δράστη ατιμώρητο), αλλά να υφίσταται και το ενδεχόμενο επιβολής εκτίσιμης ποινής. Επίσης στη δεύτερη κατηγορία περιπτώσεων η λήψη του εκάστοτε ευεργετήματος τίθεται σε εξάρτηση όχι μόνο από την ολοσχερή απόδοση των οφειλόμενων φόρων, συμπεριλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, αλλά και από την καταβολή μιας χρηματικής κύρωσης, κλιμακούμενης ανάλογα με τη βαρύτητα του αδικήματος. Έτσι διατηρείται στην απάντηση της πολιτείας ένα ελάχιστο τιμωρητικό στοιχείο, που, σε συνδυασμό και με το ενδεχόμενο επιβολής εκτίσιμης ποινής, διαφυλάττει την αντεγκληματική αποτελεσματικότητα του συστήματος από καταχρηστικές πρακτικές. Ενόψει της ανάγκης τήρησης της αρχής της αναλογικότητας, στον δράστη αναγνωρίζεται πάντως η δυνατότητα να συμψηφίζει την παραπάνω χρηματική κύρωση με τις τυχόν διοικητικές κυρώσεις που του επιβάλλονται από τη φορολογική διοίκηση για την ίδια παράβαση. Επίσης δίνεται στον δράστη η δυνατότητα να διεκδικεί τη λήψη του ευεργετήματος ακόμη και όταν καταβάλλει ποσό φόρων κατώτερο αυτού που αξιώνει η φορολογική διοίκηση, αποδεικνύοντας στο ποινικό δικαστήριο ότι αυτό που κατέβαλε ήταν πράγματι και αυτό που όφειλε δυνάμει των ουσιαστικών φορολογικών διατάξεων που διέπουν την περίπτωσή του. Με τον τρόπο αυτό περιορίζεται ο κίνδυνος εγκλωβισμού του πολίτη από καταχρηστικές πρακτικές της φορολογικής διοίκησης. Τέλος, εισάγεται ειδική ρύθμιση για τις περιπτώσεις της έκδοσης ή αποδοχής παράτυπων φορολογικών στοιχείων, στον βαθμό που αυτές οι παραβάσεις δεν συνδέονται άμεσα με τη διαφυγή συγκεκριμένου φόρου, δυνάμενου να λαμβάνεται ως βάση για τον προσδιορισμό της βλάβης του δημοσίου.

6. Επανακαθορίζονται, ενοποιούνται και απλοποιούνται οι προϋποθέσεις δίωξης των φορολογικών αδικημάτων. Βασική καινοτομία του νέου πλαισίου είναι ότι εισάγεται στο στάδιο που προηγείται της αποστολής της μηνυτήριας αναφοράς από τη φορολογική διοίκηση προς την Εισαγγελία ένα νεοπαγές συλλογικό όργανο, η *Επιτροπή Προσδιορισμού Φορολογικών Υποθέσεων με Ποινικό Ενδιαφέρον (Ε.Π.Φ.Υ.Π.Ε.)*, η οποία έχει ως βασική αποστολή το «φιλτράρισμα» και την πληρέστερη αποδεικτική τεκμηρίωση των υποθέσεων που στέλνονται στην Εισαγγελία. Η Επιτροπή, ειδικότερα, προβλέπεται να λειτουργεί σε κάθε φορολογική υπηρεσία με ελεγκτικές αρμοδιότητες, και επιφορτίζεται με την αρμοδιότητα να επιλέγει από τις περισσότερες υποθέσεις,

που ελέγχονται από την οικεία υπηρεσία, εκείνες για τις οποίες προκύπτουν ενδείξεις τέλεσης ποινικών αδικημάτων και για τις οποίες κρίνεται αναγκαία, ως εκ τούτου, η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς προς την αρμόδια Εισαγγελία. Στο πλαίσιο αυτό, η Επιτροπή αναλαμβάνει, παράλληλα, αφενός να διασφαλίζει την πληρότητα των διαβιβαζόμενων στοιχείων, συνεκτιμώντας τις ιδιαίτερες ανάγκες της ποινικής αποδεικτικής διαδικασίας, και αφετέρου να φροντίζει, όταν κρίνει ότι τούτο είναι δυνατό και σκόπιμο, να ολοκληρώνονται όλοι οι επιμέρους φορολογικοί έλεγχοι και διαδικασίες που αφορούν συναφείς ποινικά ενδιαφέρουσες υποθέσεις, έτσι ώστε η μηνυτήρια αναφορά και τα αποδεικτικά στοιχεία που διαβιβάζονται προς την Εισαγγελία να καλύπτουν το σύνολο των ποινικά αξιόλογων συμπεριφορών σε σχέση με το εκάστοτε ελεγχόμενο πρόσωπο ή / και το εκάστοτε ποινικά αξιόλογο συμβάν. Με τον παραπάνω τρόπο, και υπό την προϋπόθεση ότι ο νέος θεσμός θα λειτουργήσει αποτελεσματικά, θα μπορούν να τίθενται εξ αρχής εκτός του ποινικού δικαιοδοτικού μηχανισμού οι περιπτώσεις που δεν εμφανίζουν ποινικά ενδιαφέροντα χαρακτηριστικά (π.χ. περιπτώσεις λογιστικών διαφορών ή αμέλειας του δράστη σε ό,τι αφορά την παράβαση των φορολογικών του υποχρεώσεων), να προετοιμάζονται καλύτερα οι φάκελοι που αποστέλλονται στην Εισαγγελία σε ό,τι αφορά το αποδεικτικό σκέλος (π.χ. μέσω της τεκμηρίωσης της εκάστοτε κατηγορίας φοροδιαφυγής με αναφορά και σε μεθόδους απόδειξης που είναι συμβατοί με τους κανόνες απόδειξης και τις εγγυήσεις της ποινικής δίκης) και να αποφεύγεται ο κατακερματισμός των υποθέσεων που συνδέονται με το ίδιο βιοτικό συμβάν.

7. Σε αντιστοιχία με την απεξάρτηση της ποινικής δίωξης από την οριστικοποίηση της φορολογικής ενοχής, εισάγεται ρύθμιση που εξορθολογίζει την *προθεσμία παραγραφής* των φορολογικών αδικημάτων, η οποία παραμένει βέβαια μεγαλύτερη από αυτή που προβλέπουν τα άρθρα 111 επ. ΠΚ, καθώς ο χρόνος έναρξης της μετακινείται με βάση τη δυνατότητα που διανοίγει το άρθρο 112 ΠΚ στο χρόνο εντοπισμού της φορολογικής παράβασης, κατά μέτρο όμως έλλογο, αφού τίθενται σωρευτικά και απόλυτες προθεσμίες συναρτώμενες με τον χρόνο τέλεσης των αδικημάτων.

8. Θεσπίζεται ρύθμιση που προβλέπει ρητά την *αυτονόμηση της ποινικής δικαιοδοτικής κρίσης* από τεκμήρια και αναστροφές του βάρους απόδειξης που διατρέχουν το ουσιαστικό φορολογικό δίκαιο και τις όποιες συναφείς, στηριζόμενες στους παραπάνω κανόνες, πράξεις και αποφάσεις της φορολογικής διοίκησης ή των διοικητικών δικαστηρίων.

9. Καταργείται η *καταχρηστική ex lege αξιολόγηση* του συνόλου των φορολογικών αδικημάτων ως *διαρκών* και, κατ' επέκταση, η αυτόματη υπαγωγή αυτών των αδικημάτων στην αυτόφωρη διαδικασία. Παράλληλα διασφαλίζεται η δυνατότητα του Δημοσίου να παρίσταται ως *πολιτικώς ενάγον* κατά τη δίωξη όλων των φορολογικών αδικημάτων.

10. Τα φορολογικά αδικήματα υπάγονται ρητά στην *εμβέλεια του άρθρου 8 ΠΚ*, έτσι ώστε να μην δημιουργούνται προβλήματα κατά την εφαρμογή των ελληνικών φορολογικών ποινικών διατάξεων σε πράξεις που τελούνται εξ ολοκλήρου στην αλλοδαπή, αφού συνήθως οι αλλοδαπές έννομες τάξεις, στην επικράτεια της οποίας τελούνται πράξεις φοροδιαφυγής κατά του ελληνικού Δημοσίου, δεν θεσπίζει αξιόποινo ειδικά γι' αυτές.