



ΤΟΜΕΑΣ ΠΟΙΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΝΟΜΙΚΗ
ΣΧΟΛΗ Δ.Π.Θ. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΠΟΙΝΙΚΟ
ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ



ΤΟΜΕΑΣ ΠΟΙΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΝΟΜΙΚΗ
ΣΧΟΛΗ Δ.Π.Θ. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΠΟΙΝΙΚΟ
ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΑΔΙΚΗΜΑΤΩΝ**

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΝΟΜΙΚΟΣ

Αριθμός Μητρώου: 2477/2015

ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Α. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ

Δ. ΣΥΜΕΩΝΙΔΗΣ

Α. ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΟΥ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΔΙΚΗΜΑΤΩΝ

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΝΟΜΙΚΟΣ

Αριθμός Μητρώου: 2477/2015

ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Α. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ

Δ. ΣΥΜΕΩΝΙΔΗΣ

Α. ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΟΥ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.

Ο ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ.

ΥΠΕΡΕΞΟΥΣΙΕΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΙΔΙΚΩΝ ΑΝΑΚΡΙΤΙΚΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ.

ΕΞΑΡΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΡΟΟΔΟ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΩΝ ΟΡΓΑΝΩΝ ΤΗΣ ΥΠΟ ΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΟΥ Ν. 2523/1997.

ΝΟΜΙΚΗ ΦΥΣΗ ΤΩΝ ΕΞΑΡΤΗΣΕΩΝ
ΙΣΧΥΟΝ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΕΣ ΘΕΤΙΚΕΣ
ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ

ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΟΤΗΤΑ Η
ΠΑΡΑΜΕΤΡΟΣ ΤΟΥ ΑΡ. 2 ΤΟΥ ΠΚ ΚΑΙ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 596 ΤΟΥ ΚΠΔ

ΤΑ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΘΕΜΑΤΑ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΟΤΗΤΑΣ -Η ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ
ΤΗΣ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΩΣ
ΔΙΑΚΩΛΥΤΙΚΟΥ ΛΟΓΟΥ ΑΣΚΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΔΙΩΣΗΣ (
ΑΡ. 68 Ν. 3337/2015).

ΜΙΑ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗ ΕΚΤΡΟΠΗ ΤΑ ΑΥΤΟΦΩΡΑ ΔΙΑΡΚΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ (Ν. 3943/2011).

ΘΕΜΑΤΑ ΑΚΥΡΟΤΗΤΩΝ (ΠΙΝΑΚΑΣ ΧΡΕΩΝ, Ο
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΤΗΝ
ΕΚΔΟΣΗ ΠΛΑΣΤΩΝ Η ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ, ΑΠΟΔΟΧΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΝΟΘΕΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΕΠΙΔΡΑΣΗ
ΑΚΥΡΟΤΗΤΩΝ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ).

ΘΕΜΑΤΑ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ (ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΒΑΡΟΥΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ,
ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ ΤΟΥ ΧΡΕΟΥΣ, ΜΑΡΤΥΡΕΣ, Η ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ
ΑΥΤΟΕΝΟΧΟΠΟΙΗΣΗΣ ΝΕΜΟ ΤΕΝΕΤΥΡΑ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ
ΜΑΡΤΥΡΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΟΥ ΚΑΤΗΓΟΡΟΥΜΕΝΟΥ, ΑΡΣΗ
ΑΠΟΡΡΗΤΟΥ).

ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΑΓΩΓΗ.

ΚΥΡΙΑ ΑΝΑΚΡΙΣΗ.

ΔΕΔΙΚΑΣΜΕΝΟ ΚΑΙ ΕΚΚΡΕΜΟΔΙΚΙΑ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ
ΑΔΙΚΗΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ
ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ Η ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΚΗ ΤΗΣ ΕΚΚΡΕΜΟΔΙΚΙΑΣ-
ΔΕΔΙΚΑΣΜΕΝΟΥ ΤΟΥ ΑΡ. 25 ν. 1882/1990 (ΠΛΗΜΜΕΛΗΜΑ)
ΟΤΑΝ ΕΠΕΤΑΙ Η ΕΚΔΙΚΑΣΗ ΤΟΥ ΑΔΙΚΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΑΡ. 66 παρ.
1β,2,3,4 και 6 ΚΦΔ ΣΕ ΚΑΚΟΥΡΓΗΜΑΤΙΚΗ ΜΟΡΦΗ.

ΣΧΕΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΔΙΚΗΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ως Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο ορίζεται το σύνολο των κανόνων δικαίου, που καθορίζουν τα όργανα και τη διαδικασία απονομής της ποινικής δικαιοσύνης προς αποκατάσταση της δικαιοσύνης ειρήνης¹. Το ποινικό δίκαιο αποτελεί το λογικό προηγούμενο της ποινικής δικονομίας, αλλά οι κανόνες του ποινικού δικονομικού δικαίου πραγματώνουν το ουσιαστικό ποινικό δίκαιο, ώστε τελικά από την αλληλεξάρτηση αυτή η ποινική καταστολή είναι αποτέλεσμα αμφότερων των κανόνων ουσιαστικού και δικονομικού δικαίου². Όσον αφορά στους δικονομικούς κανόνες που εφαρμόζονται στα λεγόμενα φορολογικά αδικήματα, εντοπίζονται σημαντικές διαφοροποιήσεις ως προς τη διαδικασία διώξεως, ανακρίσεως και εκδικάσεως των αδικημάτων αυτών. Η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται απόλυτα από την ιδιαιτερότητα της φύσεως του εννόμου αγαθού που προστατεύεται από το φορολογικό δίκαιο. Οι διάφορες μορφές φοροδιαφυγής προσβάλλουν κυρίως την περιουσία του Ελληνικού Δημόσιου, αλλά η προσβολή επεκτείνεται περαιτέρω σε κοινωνικοοικονομικές δυσλειτουργίες, όπως η πρόκληση δημοσιονομικής αρρυθμίας και η στέρηση πόρων για την άσκηση κοινωνικής πολιτικής από το οργανωμένο κράτος. Ο Άρειος Πάγος ως προς τον προσδιορισμό του πληττόμενου έννομου αγαθού που προστατεύεται από τις φορολογικές διατάξεις πραγματοποιεί αναγωγές και σε δημόσια αγαθά ή αξίες ευρύτερης εμβέλειας, όπως η εθνική οικονομία (ΣυμβΑΠ 644/1988 (Ολομ.), ΠοινΧρον 1988, «η ποινικοποίηση ... της φοροδιαφυγής αποβλέπει στην προστασία των γενικών συμφερόντων, γιατί με τις φορολογικές παραβάσεις πλήττεται η εθνική Οικονομία»), η «ισονομία της εισοδηματικής πολιτικής και της άμεσης συμμετοχής των πολιτών στις κοινές δαπάνες (ΑΠ 1576/1994, ΠοινΧρον 1994, 1365, «ο νομοθέτης ... χάριν της ισονομίας της εισοδηματικής πολιτικής και της άμεσου συμμετοχής στα κοινά δαπανήματα θεσμοθετεί ποινικό αδίκημα [άρθρο 25 Ν. 1882/1990]», η συνέχιση της συστηματικής και συνεχούς κοινωνικής πολιτικής (ΑΠ 813/1997, ΠοινΧρον 1998, 250, ΑΠ 689/1996, ΠοινΧρον 1997, 285 «Η δημοσιονομική πολιτική και η ορθολογιστική κατανομή των οικονομικών βαρών στους πολίτες συνιστά θεμελιώδη σκοπό της

¹ ΘΕΟΧΑΡΗΣ Ι. ΔΑΛΑΚΟΥΡΑΣ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΟΜΟΣ Ι, ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, 2012, σελ.1.

² ΑΓΓΕΛΟΣ Ι. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2015, σελ. 2.

κρατικής εξουσίας, αφού μεγάλο ποσοστό των εισπραττόμενων φόρων διατίθεται δια την κάλυψη άμεσων και γενικών αναγκών και μάλιστα επειγούσης φύσεως, άνευ των οποίων θα ήταν αδύνατη η συνέχιση συστηματικής και συνεχούς κοινωνικής πολιτικής υπό την μορφή των ανταποδοτικών παροχών»), ή γενικότερα «η εξυπηρέτηση του γενικού συμφέροντος (ΑΠ 73/1998 Ποιν Χρ 1998,738)». Ωστόσο, κυρίαρχη είναι η τάση αναγνώρισης από τα ελληνικά δικαστήρια ως εννόμου αγαθού η περιουσία του Ελληνικού Δημοσίου, η οποία πλήττεται από την απώλεια φόρων (ΣυμβΑΠ 1744/2002, ΠοινΛογ 2002, ΝοΒ 2003, 106: «Από τις ειδικές αυτές διατάξεις [άρθρο 31 παρ. 1 στοιχ. ζ και η' Ν. 1591/1986, άρθρο 18 παρ. 1 Ν. 2523/1997] συνάγεται ότι στο έγκλημα της φοροδιαφυγής ο σκοπός του δράστη κατατείνει στη μείωση ή αποφυγή της φορολογικής του επιβάρυνσης και η βλάβη αφορά την απώλεια φόρου από το Ελληνικό Δημόσιο», ΑΠ 697/2000, ΠοινΧρον 2001, 51 «Με τις διατάξεις του άρθρου 31 Ν. 1591/1986 ... προβλέπεται και τιμωρείται σε βαθμό πλημμελήματος το έγκλημα της φοροδιαφυγής, το οποίο, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του αρχικού ως άνω νόμου, χαρακτηρίζεται ως φορολογική απάτη, ενώ εξαντλητικά προσδιορίζεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε μορφής αξιόποινης διαφυγής φόρων.... Από τις πιο πάνω διατάξεις συνάγεται ότι ο σκοπός του δράστη στην αξιόποινη φοροδιαφυγή κατατείνει στη μείωση ή αποφυγή της φορολογικής του επιβάρυνσης και η βλάβη αφορά στην απώλεια του φόρου από το Ελληνικό Δημόσιο»).

Σύμφωνα με την κυρίαρχη άποψη στην θεωρία «προστατευόμενο έννομο αγαθό στο φορολογικό ποινικό δίκαιο είναι οι διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού, που προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο κυριαρχικά από τα κρατικά όργανα (φορολογικός νομοθέτης, Φορολογική Διοίκηση), συγκροτώντας ένα διακριτό τμήμα της περιουσίας του Δημοσίου».³ Η δημόσια περιουσία παρουσιάζει έναν ευάλωτο χαρακτήρα και για το λόγο αυτό έχουν θεσπιστεί ειδικές ποινικές (ουσιαστικές και δικονομικές) διατάξεις και η οριοθέτηση του προστατευόμενου εννόμου αγαθού αποτελεί μεθοδολογικό εργαλείο στην ερμηνεία και στην κατανόηση των όποιων αποκλίσεων συναντάμε σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας (άσκηση ποινικής δίωξης, αρμόδια προανακριτικά όργανα, κυρία ανάκριση, διαδικασία στο ακροατήριο, έκδοση απόφασης κλπ) σε σχέση με τις ρυθμίσεις του Κώδικά Ποινικής Δικονομίας, ο οποίος εφαρμόζεται σε όσα θέματα δεν καλύπτονται από τις ειδικότερες ρυθμίσεις.

³ ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, σε ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ, ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ,2014, σελ. 35.

ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΩΞΗ.

Ο ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ.

Το άρθρο 17Α προστέθηκε στον Ν. 2523/1997 με το άρθρο 2 παρ. 1 Ν. 3943/2011". Με αυτό εισήχθη ο θεσμός του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Η μεταγενέστερη κατάργηση των διατάξεων του Ν. 2523/1997 δεν κατέλαβε και το παραπάνω άρθρο, το οποίο εξακολουθεί να ισχύει. Κατά την παρ. 1 του άρθρου 17Α Ν. 2523/1997 (όπως τροποποιήθηκε με την παρ.1 του άρθρου 63 ν. 4472/2017, ΦΕΚ Α 74/19-5-2017), ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος τοποθετείται δυνάμει προεδρικού διατάγματος που εκδίδεται ύστερα από απόφαση του Ανώτατου Δικαστικού Συμβουλίου και είναι εισαγγελικός λειτουργός με τον βαθμό του εισαγγελέα εφετών ή αντεισαγγελέα εφετών από εκείνους που υπηρετούν στην Εισαγγελία Εφετών Αθηνών. Με την ίδια διαδικασία και από τον ίδιο κύκλο προσώπων ορίζεται και ο αναπληρωτής Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος. Ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος απαλλάσσεται ρητά από άλλα καθήκοντα και υποστηρίζεται από τρεις, τουλάχιστον εισαγγελείς με τον βαθμό του εισαγγελέα ή αντεισαγγελέα πρωτοδικών, εκ των οποίων δύο τουλάχιστον πρέπει να προέρχονται από τους υπηρετούντες στην Εισαγγελία Πρωτοδικών Αθηνών και ένας τουλάχιστον από τους υπηρετούντες στην Εισαγγελία Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης. Ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος έχει απεριόριστη τοπική αρμοδιότητα και η καθ' ύλη αρμοδιότητα του καταλαμβάνει (παρ. 3 αρ.17^Α Ν. 2523/1997, ως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 άρθρου 63 ν. 4472/2017), κάθε είδους φορολογικά και οικονομικά αδικήματα καθώς και τα συναφή τους, εφόσον αυτά είτε διαπράττονται σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου, οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, νομικών προσώπων του ευρύτερου δημόσιου τομέα και της Ευρωπαϊκής ένωσης ή βλάπτουν σοβαρά την εθνική οικονομία. Η ανωτέρω υλική αρμοδιότητα, έχει μειωθεί αρκετά με το νόμο Ν. 4139/2013 και τη θέσπιση του παράλληλου θεσμού του Εισαγγελέα Διαφθοράς, καθώς πλείστα από τα ανωτέρω εγκλήματα υπήχθησαν στην αρμοδιότητα του τελευταίου. Με το σύγχρονο νομοθετικό πλαίσιο, στην υλική αρμοδιότητα του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος εμπίπτουν κατά κύριο λόγο τα φορολογικά αδικήματα, καθώς και οικονομικά εγκλήματα τα οποία, λόγω της πλημμεληματικής φύσης τους ή της υπαγωγής τους στην αρμοδιότητα των μονομελών (άρθρο 308Α ΚΠΔ), δεν υπάγονται στην αρμοδιότητα του Εισαγγελέα Διαφθοράς. Ο περιορισμός των αρμοδιοτήτων του

Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος επιβεβαιώθηκε και με το αρ. 8 παρ. 1 στοιχ. δ' Ν. 4205/2013, που προσέθεσε τρίτο εδάφιο στην περ. α' της παρ. 1 του άρ. 2 του ν. 4022/2011. Σύμφωνα με αυτό «για τα αναφερόμενα στο άρθρο 1 [Ν. 4022/2011] κακουργήματα αρμοδιότητας πλέον του Εισαγγελέα Εγκλημάτων Διαφθοράς], εφόσον, πριν τη δημοσίευση του παρόντος... [είχε] παραγγελθεί από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης, η οποία εκκρεμεί, μπορεί ο τελευταίος να ολοκληρώσει την προκαταρκτική εξέταση». Για όλα τα ανωτέρω αδικήματα, που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Εισαγγελέα Διαφθοράς και του Οικονομικού Εισαγγελέα καθώς και οι ειδικές ανακριτικές εξουσίες που διαθέτουν για άρση κάθε φορολογικού, τραπεζικού, χρηματιστηριακού και κάθε άλλου είδους απορρήτου, σύμφωνα με το άρθρο 65 παρ. 1 Ν. 4536/2015 για τις περιπτώσεις πράξεων κακουργηματικού χαρακτήρα, που υπάγονται στην αρμοδιότητα των παραπάνω εισαγγελέων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 177 παρ. 2 ΚΠΔ, αν το αποδεικτικό μέσο (που αποκτήθηκε με αξιόποινες πράξεις ή μέσω αυτών) αφορά σε πληροφορίες ή στοιχεία, στα οποία οι ανωτέρω εισαγγελείς έχουν δικαίωμα πρόσβασης σύμφωνα με το άρθρο 17Α παρ. 8 εδάφιο πρώτο Ν. 2523/1997 ή το άρθρο 2 παρ. 5 εδάφιο πρώτο Ν. 4022/2011, αντίστοιχα. Για την παραδεκτή χρήση του ως άνω αποδεικτικού μέσου απαιτείται, πάντως, σύμφωνα με το άρθρο 65 παρ. 2 Ν. 4536/2015, αιτιολογημένη κρίση του οργάνου που παραπέμπει στο ακροατήριο ή δικάζει την υπόθεση, ότι: (α) η βλάβη που προκαλείται με την κτήση –και τη χρήση- του αποδεικτικού μέσου είναι σημαντικά κατώτερη κατά το είδος, τη σπουδαιότητα και την έκταση από τη βλάβη ή τον κίνδυνο που προκάλεσε η ερευνώμενη πράξη, β) η απόδειξη της αλήθειας είναι διαφορετικά αδύνατη και (γ) η πράξη με την οποία το αποδεικτικό μέσο αποκτήθηκε δεν προσβάλλει την ανθρώπινη αξία. Η συγκεκριμένη ρύθμιση, ακόμη και αν για κάποιες περιπτώσεις (λ.χ. κτήση του αποδεικτικού μέσου με κλοπή, υπεξαγωγή εγγράφου, δωροδοκία ή παραβίαση επαγγελματικής εχεμύθειας κατ' άρθρο 371 ΠΚ), μπορεί, υπό την προϋπόθεση ορθής εφαρμογής των σταθμίσεων που εισάγει, να βρει νομιμοποιητικό έρεισμα στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ)⁴, στο πλαίσιο και των γενικότερων «σταθμιστικών προσεγγίσεων» που υποστηρίζονται από μεγάλο τμήμα της επιστήμης και της νομολογίας⁵, είναι προβληματική

⁴ Βλ. ΑΔΑΜ Παπαδαμάκη, ΠοινΔικ 2016,449 επ., 453.

⁵. βλ. Ν. Ανδρουλάκη, Θεμελιώδεις έννοιες [4η έκδ.], αρ. περιθ. 317, 775 επ., Δημητράτου, Περί των αποδεικτικών απαγορεύσεων στην ποινική δίκη [1992], ιδίως σ. 39 επ., 50-51, του ιδίου, Η εξέλιξη του θεσμού των αποδεικτικών απαγορεύσεων στο ελληνικό ποινικό δικονομικό, ΠοινΧρ 2001, 5 επ. (ιδίως 8 επ.), Δαλακούρα, Απαγορευμένα αποδεικτικά μέσα,

εξαιτίας των σταθμίσεων που συνετέλεσαν στη θέσπιση της. Στην πραγματικότητα οδηγεί σε κάμψη της απαγόρευσης του άρθρου 177 παρ. 2 ΚΠΔ κατά την αξιοποίηση των κάθε είδους «λίστων» καταθετών σε αλλοδαπά πιστωτικά ιδρύματα και λόγω της επιλεκτικής στόχευσής της σε συγκεκριμένα μόνο αδικήματα και της κακότεχνης διατύπωσης της, μπορεί να οδηγήσει σε καταχρήσεις και να προσβάλλει

σε: Πρακτικά του ΣΤ' Πανελληνίου Συνεδρίου της ΕΕΠΔ [1998], α 41 επ. (ιδίως 59 επ.), του ιδίου, Ποινική Δικονομία [2007], τ. Β', ο. 9 επ. (ιδίως 14 επ.), Ζύγουρα, Η δικονομική αξιοποίησης υπό των ιδιωτών των παρανόμως αποκτηθέντων υπ' αυτών αποδεικτικών μέσων μετά την τελευταία νομοθετική μεταβολή, ΠοινΧρ 2008, 1013 επ., Ηλιοπούλου-Στράγγα, Χρήση παρανόμως κτηθέντων αποδεικτικών μέσων και δικαίωμα υπεράσπισης του κατηγορουμένου [2003], *passim*, Καμίνη, Παράνομα αποδεικτικά μέσα [1998] (ιδίως σ. 40 επ., αλλά και 229-230, 270, όπου και τίθενται περιορισμοί ως προς τις περιπτώσεις που επιτρέπεται να υποβάλλονται σε σταθμίσεις), Χ. Νάϊντο, Αποδεικτικές απαγορεύσεις στην ποινική δίκη [2010], σ. 323 επ., 492 επ., Παπαγεωργίου-Γονατά, Το πρόβλημα των παράνομα αποκτηθέντων έμμεσων αποδεικτικών μέσων στην ποινική δίκη, ΠοινΧρ 1989, 545 επ. (ιδίως 554 επ.), Παπαδαμάκη, ΠοινΔικ 2016, 449 επ., τον ίδιο, Ανακριτική διείσδυση και άρση του απορρήτου ως ανακριτικές πράξεις κατά του οργανωμένου εγκλήματος, σε Τιμητικό Τόμο για Ι. Μανωλεδάκη, ΙΙ, σ. 947 επ. (956 επ.), Σατλάνη, Η μαγνητοταινία ως αποδεικτικό μέσο στην ποινική δίκη [1996], ιδίως σ. 13 επ., 57 επ., Φαρσεδάκη/Σατλάνη, Ποινική Δικονομία [2014], σ. 529 επ., Δ. Σπινέλλη, Αποδεικτικές απαγορεύσεις στην ποινική δίκη, ΠοινΧρ 1986, 865 επ. (ιδίως 880 επ.), Συμεωνίδου-Καστανίδου, Παραβίαση απορρήτου επικοινωνιών και αποδεικτικές απαγορεύσεις στην ποινική δίκη, ΠοινΔικ 2015, 962 επ., 969-970, Τζαννετή, Η αξιόποινη απόκτηση αποδεικτικών μέσων Ερμηνευτική προσέγγιση του άρθρου 177 παρ. 2 ΚΠΔ), ΠοινΧρ 1998, 105 επ., Γ. Τριαντάφυλλου, Αποδεικτικές απαγορεύσεις και αρχή της αναλογικότητας, ΠοινΧρ 2007, 295 επ. Για έναν κριτικό αντίλογο σε ό,τι αφορά τις «σταθμιστικές» προσεγγίσεις, με παραδοχή όμως περιορισμένων εξαιρέσεων, βλ. Καρρά, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο [4η έκδ. 2011], σ. 694 επ., αρ. περιθ. 705 επ., Α. Κωνσταντινίδη, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο, Ι [2013], σ. 330-331, 335-336, τον ίδιο, Το δικαίωμα αποδείξεως στην ποινική δίκη, ΠοινΧρ 2015, 567 επ., 572-573. Για μια πρόσφατη συγκριτική επισκόπηση αλλοδαπών δικαίων, με αναφορά σε φορολογικές ποινικές διαδικασίες, βλ. Ε. Θεοχαροπούλου, Φορολογική διαφάνεια και ανταλλαγή πληροφοριών [2016], σ. 388 επ.

συνταγματικά δικαιώματα. Για τον λόγο αυτό επιβάλλεται η κατά το δυνατόν στενότερη και σύμφωνη με το Σύνταγμα ερμηνεία της⁶.

Με το ισχύον νομοθετικό καθεστώς και σύμφωνα με το άρθρο 17 α παρ. 3 του ν. 2523/1997 (ως η παρ. 3 αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 άρθρου 63 ν. 4472/2017), ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος έχει ως αρμοδιότητα τη διενέργεια ερευνών, προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης για την εξακρίβωση τελέσεως κάθε είδους φορολογικών και οικονομικών εγκλημάτων και οποιωνδήποτε άλλων συναφών, εφόσον αυτά διαπράττονται σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου, οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, νομικών προσώπων του ευρύτερου δημόσιου τομέα και της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή βλάπτουν σοβαρά την εθνική οικονομία. Η κατά τόπο αρμοδιότητα του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος επεκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 5 του άρθρου 17 Α του ν. 2523/1997, για την άσκηση των καθηκόντων του, ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος έχει την εποπτεία, καθοδήγηση και το συντονισμό των ενεργειών των γενικών κατά το άρθρο 33 παράγραφος 1 περίπτωση α' του Κ.Π.Δ. και ειδικών προανακριτικών υπαλλήλων, ιδίως δε υπαλλήλων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) και της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, εντός των σχετικών αρμοδιοτήτων τους. Περαιτέρω, ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος ενημερώνεται για όλες τις καταγγελίες και τις πληροφορίες που περιέχονται στις υπηρεσίες της παραγράφου 3 του αρ. 17Α του ν. 2523/97 (ως ισχύει) για εγκλήματα της αρμοδιότητάς του, αξιολογεί δε και διερευνά τις πληροφορίες αυτές, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που περιέρχεται σε γνώση του, σχετικά με αυτά, με οποιονδήποτε τρόπο και μέσο, «προτάσσοντας εκείνες τις υποθέσεις που βλάπτουν σοβαρά τα συμφέροντα του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης». Επίσης, για τη διερεύνηση των υποθέσεων που ανήκουν στην αρμοδιότητά του ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος, ο αναπληρωτής αυτού και οι εισαγγελικοί λειτουργοί που τον συνεπικουρούν μπορούν να παραγγέλλουν τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης αποκλειστικά από τους κατά την παράγραφο 3 γενικούς ή ειδικούς προανακριτικούς υπαλλήλους. Ειδικά, για τους υπαλλήλους της Α.Α.Δ.Ε. η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης παραγγέλλεται αποκλειστικά και μόνο στους τελωνειακούς υπαλλήλους και τους υπαλλήλους της Διεύθυνσης Εσωτερικών Υποθέσεων και μόνο για υποθέσεις που εμπίπτουν στις ελεγκτικές τους αρμοδιότητες. Οι λοιποί

⁶ ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, σε ΕΙΔΙΚΟΙ ΠΟΙΝΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ IV, επιμέλεια ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΠΑΥΛΟΥ/ΘΩΜΑΣ ΣΑΜΙΟΣ, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, 2016 σελ. 61

υπάλληλοι της Α.Α.Δ.Ε. που έχουν προανακριτικά καθήκοντα σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, διενεργούν προκαταρκτική εξέταση ή προανάκριση, κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας που εκδίδεται μόνο μετά από αίτημα της ελεγκτικής υπηρεσίας της Α.Α.Δ.Ε. στην οποία ανήκουν προς τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Κατ' εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου, οι υπάλληλοι της Α.Α.Δ.Ε. που αναφέρονται σε αυτό διενεργούν προκαταρκτική εξέταση ή προανάκριση, για υποθέσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί και διαβιβαστεί στην Α.Α.Δ.Ε. μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου, εισαγγελική παραγγελία και έχουν προτεραιοποιηθεί ή πρόκειται να προτεραιοποιηθούν «έως τις 31.10.2017». Με την επιφύλαξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του αρ. 17 Α του ν. 2523/1997 ως ισχύει, ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος και οι λοιποί Εισαγγελείς δεν παραγγέλλουν στις Υπηρεσίες και το προσωπικό της Α.Α.Δ.Ε. τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης, ούτε διαβιβάζουν με οποιαδήποτε διαδικασία εντολές ή αιτήματα διενέργειας φορολογικών ελέγχων. Η εκτέλεση των ανωτέρω εισαγγελικών παραγγελιών ανατίθεται σε Υπηρεσία εκτός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με ειδικούς προανακριτικούς υπαλλήλους, που εποπτεύονται από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και με αρμοδιότητα την έρευνα τέλεσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής ή λοιπών οικονομικών αδικημάτων. Η δικογραφία που σχηματίζεται μετά την ολοκλήρωση της προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης διαβιβάζεται στους κατά τόπο αρμόδιους για την ποινική δίωξη εισαγγελείς πρωτοδικών, με την παραγγελία άμεσης άσκησης ποινικής δίωξης. Με σύμφωνη γνώμη του εποπτεύοντος Αντεισαγγελέα του Αρείου Πάγου, που έχει ορισθεί σύμφωνα με την παράγραφο 2, ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος και ο αναπληρωτής αυτού μπορούν να παραγγέλλουν τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης από τον κατά τόπο αρμόδιο εισαγγελέα πρωτοδικών, χωρίς να στερούνται τις αρμοδιότητες που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, μετά το πέρας της οποίας ενημερώνονται εγγράφως για την πορεία της.

ΥΠΕΡΕΞΟΥΣΙΕΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΙΔΙΚΩΝ ΑΝΑΚΡΙΤΙΚΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

Σύμφωνα με την παρ. 8 του αρ. 17 Α του ν. 2523/1997 οι εισαγγελικοί λειτουργοί της παρ. 1 του ίδιου άρθρου έχουν εξουσία πρόσβασης σε κάθε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή είναι χρήσιμο για την άσκηση του έργου τους, χωρίς τους περιορισμούς της νομοθεσίας περί

φορολογικού, τραπεζικού, χρηματιστηριακού και κάθε άλλου είδους απορρήτου. Επίσης, έχουν δικαίωμα πρόσβασης σε κάθε μορφής αρχείο Δημόσιας Αρχής ή Οργανισμού που τηρεί και επεξεργάζεται δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα. Έχουν δηλαδή, δυνατότητα αυτοδύναμης διενέργειας ορισμένων ειδικών ανακριτικών πράξεων, όπως π.χ. η άρση του τραπεζικού ή χρηματιστηριακού απορρήτου και μάλιστα ανεξάρτητα από το αν οι διερευνώμενες υποθέσεις αφορούν πλημμελήματα ή κακουργήματα, κατ'απόκλιση από τους γενικούς κανόνες (π.χ. άρθρο 3 Ν. 1059/1971, άρθρο 76 παρ. 13 περ. η' Ν. 1969/1991, άρθρο 55 παρ. 4 Ν. 2396/1996), οι οποίοι θέτουν περιορισμούς συναρτώμενους με τη βαρύτητα του διερευνώμενου αδικήματος ή προϋποθέτουν, την προηγούμενη έκδοση απόφασης από συλλογικό όργανο, όπως το αρμόδιο δικαστικό συμβούλιο ή δικαστήριο (Σύμφωνα με τα άρθρα 3 Ν. 1059/1971 και 55 παρ. 4 Ν. 2396/1996, π.χ., η άρση του τραπεζικού⁷ και χρηματιστηριακού απορρήτου (καταχωρήσεις στα αρχεία της «Κεντρικό Αποθετήριο Αξιών Α.Ε.»), αντίστοιχα, προβλέπεται μόνο για την περίπτωση της διερεύνησης κακουργημάτων. Όσον αφορά στο Δικηγορικό απόρρητο το υπ' αριθ. 1966/2014 βούλευμα του Συμβουλίου Πλημμελειοδικών Αθηνών (ΠοινΔ/νη 2104 σελ. 925), αποφάνθηκε υπέρ της νομιμότητας της έρευνας και της κατάσχεσης εγγράφων, που έλαβαν χώρα σε δικηγορικό γραφείο, στο πλαίσιο προκαταρκτικής εξέτασης, διενεργηθείσης από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι «η κάμψη του δικηγορικού απορρήτου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 6 Ν. 3296/2004 και 17Α Ν. 2523/1997, εφόσον θεσπίζεται προς εξυπηρέτηση του εκάστοτε υπέρτερου, κατά τη νομοθετική αξιολόγηση, δημοσίου συμφέροντος, το

⁷ Βλ. έτσι άρθρα 3 Ν. 1059/1971, 76 παρ. 13 περ. η' Ν. 1969/1991 και 55 παρ. 4 Ν. 2396/1996. Βλ. διεξοδικότερα Ζαχαριάδη, σε Καϊάφα-Γκμπάντι (επιστ. επ.), Οικονομικό έγκλημα & διαφθορά, τόμ. Ι [2014], σ. 866 επ.

οποίο ανάγεται στην κατά την ΕΣΔΑ οικονομική ευημερία της Χώρας, προσαρμόζεται απολύτως προς το καθεστώς προστασίας της ιδιωτικότητας (τόσο του δικηγόρου όσο και του εντολέα του), που θεσπίζει η ΕΣΔΑ και προς τις συνταγματικές επιταγές για την προστασία της προσωπικότητας και της επικοινωνίας αλλά και προς τις θεμελιώδεις αρχές της δίκαιης δίκης». Στο ίδιο βούλευμα γίνεται ρητή μνεία της απόφασης του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων 12323/11 *Michaud κατά Γαλλίας*, με την οποία κρίθηκε ότι ο περιορισμός του δικηγορικού απορρήτου με διατάξεις εθνικών νόμων, που αποβλέπουν στην πάταξη της οικονομικής εγκληματικότητας και στην καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων, προερχομένων από εγκληματικές δραστηριότητες, δεν είναι δυσανάλογος, αφού η αποτελεσματική αντιμετώπιση των εγκλημάτων αυτών αποτελεί σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Επίσης, αναφέρεται και η απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης C-305/2005, με την οποία κρίθηκε ότι δε συνιστούν αδικαιολόγητη προσβολή των αρχών της προστασίας του επαγγελματικού (δικηγορικού) απορρήτου και της ανεξαρτησίας του δικηγόρου, οι οποίες αποτελούν συστατικό στοιχείο του θεμελιώδους δικαιώματος κάθε πολίτη για δίκαιη δίκη, διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας, που επιβάλλουν σε δικηγόρους την υποχρέωση, αφενός μεν να ενημερώνουν τις αρμόδιες αρχές, οσάκις διαπιστώνουν γεγονότα, για τα οποία γνωρίζουν ή έχουν υπόνοιες ότι συνδέονται με νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, αφετέρου δε να διαβιβάζουν στις εν λόγω αρχές τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία, τα οποία αυτές κρίνουν αναγκαία. Το ανωτέρω σκεπτικό είναι λανθασμένο, γιατί το δικηγορικό απόρρητο, ερείδεται στα άρθρα 6 και 8 της ΕΣΔΑ και του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ, το οποίο δεν είναι δυνατό να υποχωρεί έναντι διατάξεων του κοινού τυπικού νόμου. Επιπλέον λεκτέο είναι ότι, σε σχέση με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 6 Ν. 3296/2004,

17Α Ν. 2523/1997 και 65 παρ.1,2 Ν. 4356/2015, η διάταξη του άρθρου 39 παρ.1 του Δικηγορικού Κώδικα (Ν. 4194/2013), με την οποία απαγορεύεται η έρευνα και η κατάσχεση στο γραφείο του δικηγόρου σε πράγματα, που σχετίζονται με την υπόθεση την οποία αυτός χειρίζεται, διατηρεί την ισχύ της, λαμβανομένου υπόψη ότι πρόκειται για ειδική διάταξη και ως εκ τούτου η θέσπιση γενικού νόμου δεν οδηγεί στην κατάργηση του ειδικού.⁸

Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ως αντισυνταγματικές τις διατάξεις του Ν. 3296/2004 που παρείχαν, χωρίς επαρκή σαφήνεια εκτεταμένες εξουσίες στο ΣΔΟΕ σε ό,τι αφορά στην επιβολή δεσμεύσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς και άλλα περιουσιακά στοιχεία των ελεγχόμενων προσώπων (αρ.30 παρ.5 στοιχ. ε ν. 3296/2004. Σύμφωνα με την ΟΛΣτΕ 3316/2014 ΔΕΕ 2014,1005 «Επειδή, το κατά τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' του ν. 3296/2004 μέτρο της δεσμεύσεως των τραπεζικών λογαριασμών και οιαδήποτε είδους περιουσιακών στοιχείων συνεπάγεται σοβαρή επέμβαση σε συνταγματικώς προστατευόμενα αγαθά του ελεγχόμενου προσώπου. Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι καθ' όσον χρόνο διαρκεί η δέσμευση το ελεγχόμενο πρόσωπο στερείται της δυνατότητας χρήσεως και διαθέσεως των δεσμευθέντων περιουσιακών στοιχείων του (και δη ρευστού χρήματος και κινητών αξιών φυλασσομένων σε πιστωτικά ιδρύματα), το πρόσωπο αυτό υφίσταται σοβαρό περιορισμό των περιουσιακών δικαιωμάτων του και της οικονομικής και επαγγελματικής ελευθερίας του, ήτοι αγαθών, των οποίων η προστασία κατοχυρώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 17 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος. Και ναι μεν η θέσπιση του μέτρου αποσκοπεί στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος [ήτοι, στη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου προσώπου για να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού σε περίπτωση διαπιστώσεως -βάσει του πορίσματος της σχετικής έρευνας -της εκ μέρους του τελέσεως της πιθανολογηθείσης παραβάσεως, καθώς επίσης και στη διασφάλιση των αναγκαίων στοιχείων για την έρευνα], αλλά ο ως άνω σκοπός του νομοθέτη -και μόνον αυτός- δεν αρκεί για να καταστήσει συνταγματικώς ανεκτή την ρύθμιση, εφ' όσον μάλιστα αυτή δεν έτυχε περαιτέρω εξειδικεύσεως με το Π.Δ. 85/2005. Επεβάλλετο, επί πλέον, εν όψει επεμβάσεως του κοινού νομοθέτη σε συνταγματικώς

⁸ Αγγελου Κωνσταντινίδη, «Δικαίωμα υπερασπίσεως και δικηγορικό απόρρητο», ΠοινΧρ 2016 σελ. 401

κατοχυρωμένα δικαιώματα, αφ'ενός μεν να διαγράφονται οι προϋποθέσεις της δεσμεύσεως των περιουσιακών στοιχείων στον ίδιο τον νόμο κατά τρόπο σαφή και αντικειμενικό, σύμφωνα με τις επιταγές της αρχής του κράτους δικαίου, αφ' ετέρου δε η ρύθμιση να κινείται εντός των ορίων που τάσσει η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Όμως, η διάταξη του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' του Ν. 3296/2004 ορίζει ότι η δέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων επιβάλλεται "σε ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου ή περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου". Με τη χρήση αυτών των αορίστων εννοιών καταλείπεται ευρύτατο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στη Διοίκηση, χωρίς να καθορίζονται από τον ίδιο τον νομοθέτη, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και συγκεκριμένο, οι προϋποθέσεις της επιβολής του μέτρου. Περαιτέρω, ο νομοθέτης δεν θέτει περιορισμό ως προς την έκταση των περιουσιακών στοιχείων, τα οποία επιτρέπεται να τίθενται υπό δέσμευση από τη Διοίκηση, ούτε -κυρίως- ως προς τη χρονική διάρκεια της δεσμεύσεως. Τέλος, δεν ρυθμίζεται ειδικότερα η διαδικασία της επιβολής και της άρσεως της δεσμεύσεως των περιουσιακών στοιχείων, με σχετική νομοθετική πρόβλεψη διαδικαστικών εγγυήσεων, ανάλογων προς τη σοβαρότητα του κατά περίπτωση λαμβανόμενου μέτρου. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, η διάταξη του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' του Ν. 3296/2004, ως έχει, αντίκειται στα άρθρα 5 παρ. 1, 17 παρ. 1 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος και δεν δύναται να προσλάβει άλλο περιεχόμενο, ώστε να καταστεί συνταγματικώς ανεκτή, με ερμηνεία της από τον δικαστή, διότι το έργο τούτο θα υπερέβαινε τα όρια της ερμηνείας και θα ισοδυναμούσε με θέσπιση νέας διατάξεως, ήτοι με άσκηση νομοθετικής εξουσίας. Για τους εκτεθέντες δε λόγους η διάταξη αντίκειται και στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α.»⁹

Στον αντίποδα της ανωτέρω απόφασης και προς κάλυψη του κενού οι παραπάνω υπερεξουσίες του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος διευρύνθηκαν σημαντικά με τις αλλαγές που επέφεραν στην παρ. 8 οι νόμοι 4305/2014 και 4316/2014 και 4472/2017, οι οποίοι καθίδρυσαν

⁹ Για ανάλογα ζητήματα συμβατότητας με το Σύνταγμα που θέτουν και άλλες διατάξεις του ισχύοντος δικαίου, οι οποίες προβλέπουν διευρυμένες εξουσίες των φοροελεγκτικών υπηρεσιών, βλ. ενδεικτικά την εμπεριστατωμένη ΓνωμΕισΑΠ 6/2014 (Ν. Παντελής), ΠοινΔικ 2014, 718 = ΠοινΧρ 2014, 713, που καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι διατάξεις των άρθρων 25 παρ. 3 και 40 παρ. 3 Ν. 4174/2013, με τις οποίες προβλέπεται η διενέργεια κατ'οίκον ερευνών από όργανα της φορολογικής διοίκησης, με απλή εντολή του εισαγγελέα και χωρίς την παρουσία δικαστικού λειτουργού, για οποιονδήποτε λόγο και αν γίνονται αυτές και οποιονδήποτε σκοπό και αν εξυπηρετούν, κείνται εκτός του πλαισίου της ελληνικής συνταγματικής τάξης.

αρμοδιότητα των εισαγγελικών λειτουργιών του άρθρου 17Α Ν. 2523/1997 (και) για την επιβολή δεσμεύσεων σε περιουσιακά στοιχεία. Με βάση την ισχύουσα παρ. 8 του άρθρου 17Α Ν. 2523/1997(όπως είχε τροποποιηθεί με τα άρθρα 46 Ν.4305/2014,ΦΕΚ Α 237, και 94 Ν.4316/2014,ΦΕΚ Α 270,αντικαταστάθηκε ως άνω με τη παρ.2 άρθρου 63 Ν.4472/2017,ΦΕΚ Α 74/19.5.2017).

Οι εισαγγελικοί λειτουργοί της παραγράφου 1 έχουν πρόσβαση σε κάθε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή είναι χρήσιμο για τις υποθέσεις τις οποίες ερευνούν, μη υποκείμενοι στους περιορισμούς της νομοθεσίας περί φορολογικού, τραπεζικού, χρηματιστηριακού και κάθε άλλου είδους απορρήτου και σε κάθε μορφής αρχείο δημόσιας αρχής ή οργανισμού που τηρεί και επεξεργάζεται δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα, σύμφωνα με ισχύοντες κανόνες ιχνηλασιμότητας. Επίσης, έχουν τη δυνατότητα να προβαίνουν, με αιτιολογημένη διάταξή τους σε δεσμεύσεις τραπεζικών λογαριασμών, περιεχομένου τραπεζικών θυρίδων και περιουσιακών εν γένει στοιχείων, ακινήτων και κινητών, προς το σκοπό διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, σε περίπτωση διενεργούμενης ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης για την εξακρίβωση τέλεσης εγκλημάτων της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου για χρονικό διάστημα μέχρι ένα (1) έτος, που μπορεί να παρατείνεται είτε με βούλευμα του Συμβουλίου Εφετών Αθηνών, εάν η διάταξη έχει εκδοθεί από τον Οικονομικό Εισαγγελέα ή τον αναπληρωτή του, είτε με βούλευμα του Συμβουλίου Πλημμελειοδικών Αθηνών, εάν η διάταξη έχει εκδοθεί από Εισαγγελικό λειτουργό που συνεπικουρεί τον Οικονομικό Εισαγγελέα, λόγω δικαιολογημένης μη ολοκλήρωσης της διενεργούμενης, κατά τα ανωτέρω, ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης. Η διάταξη εκδίδεται χωρίς προηγούμενη κλήση του καθ' ου ή τρίτου και δεν είναι απαραίτητο να αναφέρει συγκεκριμένο λογαριασμό, τίτλο, χρηματοπιστωτικό προϊόν, θυρίδα, κινητό ή ακίνητο περιουσιακό στοιχείο. Η δέσμευση ισχύει από τη χρονική στιγμή της αποδεδειγμένης γνωστοποίησης της διάταξης προς τον οργανισμό ή την υπηρεσία προς την οποία απευθύνεται. Ως χρονική στιγμή αποδεδειγμένης γνωστοποίησης της διάταξης της παρούσας παραγράφου προς τους αρμόδιους οργανισμούς και υπηρεσίες λογίζεται η ημέρα που γνωστοποιείται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, ιδίως δε τηλεομοιοτυπικά, η διάταξη στην Ελληνική Ένωση Τραπεζών, την Ένωση Συνεταιριστικών Τραπεζών και την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, οι οποίες οφείλουν να ενημερώνουν αμελλητί τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής. Με τον ίδιο τρόπο η διάταξη γνωστοποιείται στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, η οποία δεν κωλύεται να λαμβάνει όλα τα σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέτρα διασφάλισης. Η διάταξη επιδίδεται εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών στον καθ' ου ή στον τρίτο, οι οποίοι δύνανται να προσφύγουν και να ζητήσουν την άρση της με αίτησή τους είτε προς το Συμβούλιο Εφετών Αθηνών, εάν η

διάταξη έχει εκδοθεί από τον Οικονομικό Εισαγγελέα ή τον αναπληρωτή του, είτε προς το Συμβούλιο Πλημμελειοδικών Αθηνών, εάν η διάταξη έχει εκδοθεί από εισαγγελικό λειτουργό που συνεπικουρεί τον Οικονομικό Εισαγγελέα, εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών, η οποία δεν αναστέλλει την εκτέλεσή της. Η διάταξη ή το βούλευμα ανακαλείται ή τροποποιείται αντίστοιχα, εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Μετά το πέρας της προκαταρκτικής εξέτασης: i) στην περίπτωση που παραγγέλλεται από τον Οικονομικό Εισαγγελέα άσκηση ποινικής δίωξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Π.Δ. και ii) στην περίπτωση αρχειοθέτησης της ποινικής δικογραφίας η δέσμευση αίρεται αυτοδικαίως. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν θίγουν τυχόν διασφαλιστικά μέτρα που έχουν ληφθεί από τη φορολογική διοίκηση, ούτε εμποδίζουν την τελευταία να λάβει τέτοια μέτρα. Με τη σύμφωνη γνώμη του εποπτεύοντος, κατά την παράγραφο 2, Αντιεισαγγελέα του Αρείου Πάγου, ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος μπορεί να παραγγέλλει την έκδοση της διάταξης του παρόντος άρθρου και προς τον κατά τόπο αρμόδιο Εισαγγελέα Πρωτοδικών, ο οποίος εκδίδει τη διάταξη σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της παρούσας παραγράφου, οι διατάξεις της οποίας εφαρμόζονται ανάλογα. Η προσφυγή κατά της διάταξης του Εισαγγελέα Πρωτοδικών εισάγεται στο κατά τόπο αρμόδιο Συμβούλιο Πλημμελειοδικών. Στην περίπτωση έκδοσης διάταξης του Εισαγγελέα Πρωτοδικών σύμφωνα με τα δύο προηγούμενα εδάφια, το κατά τόπο αρμόδιο Συμβούλιο Πλημμελειοδικών είναι αρμόδιο και για την έκδοση βουλεύματος, με το οποίο δύναται να παραταθεί η διάρκεια της δέσμευσης, σε περίπτωση δικαιολογημένης μη ολοκλήρωσης της διενεργούμενης ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης.».

ΕΞΑΡΤΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΡΟΟΔΟ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΩΝ ΟΡΓΑΝΩΝ ΤΗΣ ΥΠΟ ΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΤΟΥ Ν. 2523/1997.

Ο Ν. 2523/1997, προέβλεπε για τη δίωξη των φορολογικών αδικημάτων ένα μοντέλο που διεπόταν από την αυστηρή εξάρτηση της κίνησης της ποινικής δίωξης από την πρόοδο της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας και δίκης καθώς και από ενέργειες των φορολογικών αρχών. Όσον αφορά στα αδικήματα των άρθρων 17 και 18 Ν. 2523/1997 η εξάρτηση ήταν καθολική, καθώς γι' αυτά απαιτούνταν, προκειμένου να κινηθεί η ποινική δίωξη, αφενός προηγούμενη σύνταξη έκθεσης ελέγχου και έκδοση πράξης προσδιορισμού του διαφυγόντος φόρου και αφετέρου

πάροδος της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και οριστικοποίηση της φορολογικής οφειλής, είτε με την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας άσκησης ενδίκων μέσων κατά της πράξης προσδιορισμού φόρου είτε με την έκδοση τελεσίδικης απόφασης επί της τυχόν ασκηθείσας προσφυγής. Προβλέπονταν, ως αποκλειστικός τρόπος γνωστοποίησης του αδικήματος στις εισαγγελικές διωκτικές αρχές, η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από την αρμόδια φορολογική διοίκηση. Σε σχέση με προβλεπόμενο αδίκημα του άρθρου 19 Ν. 2523/1997, η εξάρτηση ήταν χαλαρότερη, καθώς αρκούσε η σύνταξη έκθεσης ελέγχου και η έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου για τη διαπιστωθείσα παράβαση (ΑΕΠ), δεν απαιτούνταν δηλαδή, για την περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά της ΑΕΠ, η έκδοση τελεσίδικης απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου επ' αυτής. Προβλέπονταν, να έχει παρέλθει άπρακτη η προθεσμία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς που αναφερόταν από την ΑΕΠ και να υποβληθεί μηνυτήρια αναφορά από τις φορολογικές αρχές.

Με το άρθρο 40 παρ. 2 Ν. 3220/2004, το οποίο αφορούσε το αδίκημα του άρθρου 19 παρ. 1 Ν. 2523/1997, εισήχθη για πρώτη φορά, η νομοθετική πρόβλεψη διακεκριμένων παραλλαγών του αδικήματος, σε βαθμό πλημμελήματος και σε βαθμό κακουργήματος. Προβλέφθηκε, ως προϋπόθεση για την κίνηση της ποινικής δίωξης, μόνο η σύνταξη έκθεσης ελέγχου και η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς. Αργότερα, με σκοπό την αύξηση των δημοσιονομικών εσόδων, με τους νόμους 3842/2010, 3888/2010 και 3943/2011, καθιερώθηκαν σημαντικοί περιορισμοί της εξάρτησης της ποινικής από τη διοικητική διαδικασία και δίκη για όλα σχεδόν τα αδικήματα του Ν. 2523/1997. Επιλέχθηκε το σύνθετο μοντέλο μιας περιπτώσιολογικής απαρίθμησης, καθώς οι αναγκαίοι κάθε φορά όροι προσδιορίζονταν όχι μόνο με βάση το είδος και τη βαρύτητα του αδικήματος, αλλά και την αρχή που έπαιρνε την πρωτοβουλία για τη διερεύνηση ή τη δίωξη του. Συγκεκριμένα, για το αδίκημα του άρθρου 17 παρ. 1 έως 3 Ν. 2523/1997 (φοροδιαφυγή στον φόρο εισοδήματος), το οποίο τυποποιήθηκε σε μια βασική πλημμεληματική μορφή (παρ. 2 στοιχ. α') και μια διακεκριμένη κακουργηματική παραλλαγή (παρ. 2 στοιχ. β'), οι όροι για την κίνηση της ποινικής δίωξης ήταν οι κάτωθι: (α) Όταν το αδίκημα φερόταν να έχει τελεσθεί σε βαθμό κακουργήματος και ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παρήγγειλε την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης, αρκούσε η σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, (β) Όταν το αδίκημα φερόταν να έχει τελεσθεί σε βαθμό κακουργήματος, δεν παραγγελλόταν όμως η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ίσχυε το αρχικό καθεστώς (Ν. 2523/1997) της καθολικής εξάρτησης (σύνταξη έκθεσης ελέγχου, έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, οριστικοποίηση φορολογικής

ενοχής, υποβολή μηνυτήριας αναφοράς), (γ) Όταν το αδίκημα φερόταν να έχει τελεσθεί σε βαθμό πλημμελήματος, ίσχυε το αρχικό καθεστώς (Ν. 2523/1997) της καθολικής εξάρτησης (σύνταξη έκθεσης ελέγχου, έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, οριστικοποίηση φορολογικής ενοχής, υποβολή μηνυτήριας αναφοράς). Οι παραπάνω διαφοροποιήσεις εισήχθησαν για πρώτη φορά με το άρθρο 3 παρ. 2 στοιχ. θ' Ν. 3943/2011.

Σε σχέση το αδίκημα του άρθρου 17 παρ. 4 Ν. 2523/1997 (φοροδιαφυγή στον φόρο πλοίων), το οποίο διαμορφώθηκε σε μια βασική πλημμεληματική μορφή και μια διακεκριμένη κακουργηματική παραλλαγή, απουσίαζε οποιαδήποτε ειδική ρύθμιση, αφού ο νομοθέτης είχε παραλείψει να το εντάξει σε μια από τις επιμέρους ομαδοποιήσεις του άρθρου 21 παρ. 2 Ν. 2523/1997 και προκρίθηκε ότι θα έπρεπε να θεωρείται -στο πλαίσιο μιας ιστορικοβουλευτικής κυρίως ερμηνείας- ότι ο νομοθέτης δεν είχε θελήσει τη μεταβολή των ρυθμίσεων που αφορούσαν το συγκεκριμένο αδίκημα και συνεπώς, αυτό εξακολουθούσε να υπάγεται αναλογικά στο αρχικό και ευμενέστερο καθεστώς (: ψήφιση Ν. 2523/1997), όπως αυτό εξακολουθούσε να ισχύει για τα πλημμελήματα του άρθρου 17 παρ. 1 έως 3¹⁰. Συνεπώς, για το αδίκημα του άρθρου 17 παρ. 4 Ν. 2523/1997, ανεξαρτήτως αν τελείτο στην πλημμεληματική ή κακουργηματική μορφή του, έπρεπε να εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 2 στοιχ. [γ] υποπερ. αα και ββ Ν. 2523/1997, που αφορούσαν στα πλημμελήματα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα καθώς και τα κακουργήματα για τα οποία δεν είχε παραγγείλει ο Εισαγγελέας Οικονομικού εγκλήματος την άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης (καθολική εξάρτηση). Σε σχέση με το αδίκημα του άρθρου 18 Ν. 2523/1997 (φοροδιαφυγή στον ΦΠ Α και σε άλλους επιρριπτόμενους και παρακρατούμενους φόρους), το οποίο καταστρώθηκε νομοθετικά σε μια βασική πλημμεληματική (παρ. 1 στοιχ.α'), μια διακεκριμένη πλημμεληματική (παρ. 1 στοιχ. β') και μια διακεκριμένη κακουργηματική μορφή (παρ. στοιχ. γ), προβλέπονταν τα κάτωθι: (α) Όταν το αδίκημα έφερε τη μορφή κακουργήματος αρκούσε σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, (β) Όταν το αδίκημα έφερε τη μορφή πλημμελήματος, κατόπιν ελέγχου που είχε δρομολογηθεί με ειδική εντολή του Υπουργού Οικονομικών, αρκούσε και πάλι η σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, (γ) όταν το αδίκημα είχε πλημμεληματικό χαρακτήρα, χωρίς όμως να υφίσταται ειδική εντολή του Υπουργού Οικονομικών, απαιτείτο, πέραν της σύνταξης έκθεσης ελέγχου και της υποβολής μηνυτήριας αναφοράς, η

¹⁰ Βλ. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, σε ΕΙΔΙΚΟΙ ΠΟΙΝΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ IV, επιμέλεια ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΠΑΥΛΟΥ/ΘΩΜΑΣ ΣΑΜΙΟΣ, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, 2016 σελ. 11.

έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου καθώς και η άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς- δεν απαιτείτο όμως έκδοση τελεσίδικης απόφασης από τα διοικητικά δικαστήρια, αν είχε ασκηθεί προσφυγή κατά της ως άνω πράξης προσδιορισμού φόρου. Η διαφορετική σε σχέση με το ν. Ν. 2523/1997 μεταχείριση της κακουργηματικής μορφής του αδικήματος είχε προβλεφθεί για πρώτη φορά με το άρθρο 16 παρ. 3 Ν. 3888/2010, ενώ, σε ό,τι αφορά στα πλημμελήματα, η διαφορετική μεταχείριση είχε εισαχθεί με το άρθρο 3 παρ. 2 στοιχ. θ' Ν. 3943/2011. Σε σχέση με το αδίκημα του άρθρου 19 παρ. 1 Ν. 2523/1997 (έκδοση εικονικών ή πλαστών / αποδοχή εικονικών / νόθευση φορολογικών στοιχείων), το οποίο τυποποιείτο, όπως και αυτό του άρθρου 18, σε μια βασική πλημμεληματική (παρ. 1 πρώτο εδάφιο), μια διακεκριμένη πλημμεληματική (παρ. 1 δεύτερο εδάφιο στοιχ. α') και μια διακεκριμένη κακουργηματική μορφή (παρ. 1 δεύτερο εδάφιο στοιχ. β'), προβλέπονταν τα κάτωθι: (α) όταν το αδίκημα είχε κακουργηματικό χαρακτήρα, ίσχυε το καθεστώς που είχε εισαχθεί ήδη με το άρθρο 40 παρ. 2 Ν. 3220/2004, σύμφωνα με το οποίο απαιτείτο μόνο η σύνταξη έκθεσης ελέγχου και η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, (β) Όταν το αδίκημα είχε πλημμεληματικό χαρακτήρα, ίσχυε το αρχικό καθεστώς (Ν. 2523/1997), δηλαδή απαιτείτο πέραν της σύνταξης έκθεσης ελέγχου και της υποβολής μηνυτήριας αναφοράς, η έκδοση ΑΕΠ καθώς και η άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Δεν απαιτούνταν, όμως έκδοση τελεσίδικης απόφασης από τα διοικητικά δικαστήρια, αν είχε ασκηθεί προσφυγή κατά της ΑΕΠ. Υπό το καθεστώς των δικονομικών αλλαγών που είχε επιφέρει το άρθρο 40 παρ. 2 Ν. 3220/2004 (με έναρξη ισχύος την 28.1.2004) και μέχρι την έναρξη ισχύος του άρθρου 16 παρ. 3 Ν. 3888/2010 (30.9.2010), μπορούσαν να εφαρμόζονται οι δικονομικές προϋποθέσεις του κακουργήματος του άρθρου 19 παρ. 1 Ν. 2523/1997¹¹ (το οποίο είχε προβλεφθεί για πρώτη φορά με το άρθρο 40 παρ. 1 Ν. 3220/2004) και στις ομοίου περιεχομένου πλημμεληματικές πράξεις (έκδοσης ή αποδοχής εικονικών στοιχείων για ολικά ή μερικά ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής εικονικής αξίας άνω των 150.000 ευρώ), που είχαν τελεστεί πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 3220/2004(28.1.2004) και οι οποίες παρέμεναν βέβαια πλημμελήματα, με βάση το άρθρο 7 παρ. 1 Σ, πληρούσαν όμως ταυτόχρονα και τα κριτήρια που έθεταν οι νεότερες δυσμενείς δικονομικές διατάξεις. Η δυνατότητα αυτή παρεχόταν, γιατί η άμεση δίωξη, σύμφωνα με την ρύθμιση που ίσχυσε στο παραπάνω χρονικό διάστημα, προβλεπόταν, με βάση αυτοτελή κριτήρια, για όλες τις

¹¹ Με βάση την κρατούσα άποψη στη νομολογία του ΑΠ, που επιτρέπει αδιάκριτα την αναδρομική εφαρμογή των νεότερων δυσμενέστερων δικονομικών διατάξεων και σε πράξεις που τελέστηκαν πριν τη θέσπιση τους ενδ. ΑΠ 1028/2012 ΤΟΝ ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1805/2008 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

περιπτώσεις όπου «η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ». Μετά τις δικονομικές αλλαγές που επέφερε στο άρθρο 21 παρ. 2 Ν. 2523/1997 το άρθρο 16 παρ. 3 Ν. 3888/2010 (30.9.2010), η δυνατότητα άμεσης δίωξης έπαυσε να οριοθετείται με αυτοτελή κριτήρια και περιορίστηκε ρητά, στην «περίπτωση β' της παραγράφου του άρθρου 79», δηλαδή μόνο στην περίπτωση τέλεσης κακούργηματος κατά την έννοια του άρθρου 19. Η ίδια νομοτεχνική επιλογή υιοθετήθηκε και στη συνέχεια, όταν η παρ. 2 του άρθρου 21 Ν. 2523/1997 αντικαταστάθηκε στο σύνολο της με τον Ν. 3943/2011 (ρητή παραπομπή «στην περίπτωση β' της παραγράφου του άρθρου 19»). Συνεπώς, ακόμη και με την υιοθέτηση της άποψης για τη δυνατότητα αναδρομικής εφαρμογής δυσμενέστερων δικονομικών ρυθμίσεων, δεν ήταν δυνατή, πλέον, μετά την 30.9.2010, η υπαγωγή πλημμελήματος του άρθρου 19 παρ. 1 Ν. 2523/1997, που είχε τελεστεί πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 3220/2004, αφορούσε σε εικονικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής εικονικής αξίας άνω των 150.000 ευρώ και δεν είχε διωχθεί μέχρι την 30.9.2010, στο καθεστώς της άμεσης δίωξης του άρθρου 21 παρ. 2 Ν. 2523/1997, αφού το τελευταίο εφαρμοζόταν πλέον ρητά μόνο σε περιπτώσεις δίωξης για κακούργημα του άρθρου 19 παρ. 1 Ν. 2523/1997. Σε σχέση με το αδίκημα του άρθρου 19 παρ. 5, το οποίο τυποποιείτο σε μια βασική πλημμεληματική (παρ. 5 εδάφιο πρώτο) και μια διακεκριμένη πλημμεληματική μορφή (παρ. 5 εδάφιο δεύτερο), προβλέπονταν τα κάτωθι: (α) Όταν τα μη εκδοθέντα στοιχεία ήταν παραπάνω από 10 ή η συνολική αξία τους υπερέβαινε τα 100 ευρώ, αρκούσε μόνο η σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, (β) Όταν τα μη εκδοθέντα στοιχεία ήταν 10 ή λιγότερα ή η αξία τους ήταν 500 ευρώ ή μικρότερη, απαιτείτο, πέραν της σύνταξης έκθεσης ελέγχου και της υποβολής μηνυτήριας αναφοράς, η έκδοση ΑΕΠ καθώς και η άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Ωστόσο, δεν απαιτείτο η έκδοση τελεσίδικης απόφασης από τα διοικητικά δικαστήρια, αν ασκείτο προσφυγή κατά της ως άνω ΑΕΠ. Η παραπάνω διαφοροποίηση είχε εισαχθεί για πρώτη φορά με το άρθρο 16 παρ. 3 Ν. 3888/2010. Αρχικά, στο χρονικό διάστημα δηλαδή από την 1.6.2010 (έναρξη ισχύος της διάταξης του άρθρου 76 παρ. 2 Ν. 3842/2010 που τυποποίησε ο αδίκημα) και μέχρι την 30.9.2010 (έναρξη ισχύος της διάταξης του άρθρου 16 παρ. 3 Ν. 3888/2010) το αδίκημα υπαγόταν στο καθεστώς που ίσχυε και για τα πλημμελήματα της παρ. 1 του άρθρου 19 Ν. 2523/1997, ήτοι άπρακτη πάροδος της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς μετά την έκδοση της οικείας ΑΕΠ). Τα κριτήρια στα οποία στηριζόταν η παραπάνω διαφοροποίηση (πλήθος ή συνολική αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων) δεν αντιστοιχούσαν

στα κριτήρια διάκρισης της βασικής από τη διακεκριμένη πλημμεληματική μορφή (η τελευταία αφορούσε περιπτώσεις όπου ο δράστης διέπραττε ξανά το αδίκημα εντός τριών ετών από την προηγούμενη έκδοση σε βάρος του υπουργικής απόφασης αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής του εγκατάστασης με βάση το άρθρο 13 παρ. 1 Ν. 2523/1997 λόγω τέλεσης του αυτού αδικήματος) και συνεπώς, η δίωξη χωρίς έκδοση ΑΕΠ και άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς δεν σχετιζόταν καθοιονδήποτε τρόπο με τη βασική ή διακεκριμένη μορφή αδικήματος. Παραπέρα, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι ο νομοθέτης είχε εισαγάγει ρητά τα παραπάνω κριτήρια (πλήθους ή αξίας) μόνο για τις περιπτώσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων («μη εκδοθέντα παραστατικά»), ενώ τρόπους τέλεσης του αδικήματος του άρθρου 19 παρ. 5 Ν. 2523/1997 (τόσο βασικής όσο και της διακεκριμένης παραλλαγής του) αποτελούσαν και η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η μη καταχώριση συναλλαγών στα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 ΚΒΣ, έπρεπε να γίνεται δεκτό ότι όλες οι περιπτώσεις που δεν καλύπτονταν ρητά από τη γραμματική διατύπωση -αυστηρότερης για τον ελεγχόμενο- υπό α' αναφερόμενης κατηγορίας προϋποθέσεων δίωξης, δηλαδή η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων και η παράλειψη καταχώρισης συναλλαγών στα βιβλία του άρθρου 10 παρ. 5 ΚΒΣ, υπάγονταν, ανεξαρτήτως του πλήθους ή της αξίας των φορολογικών στοιχείων ή συναλλαγών που αφορούσαν, στην -ευμενέστερη για τον ελεγχόμενο- υπό β' αναφερόμενη κατηγορία προϋποθέσεων δίωξης. Για την ταυτότητα του νομικού λόγου το αυτό ίσχυε και για τις περιπτώσεις της μη έκδοσης ενός και μόνο φορολογικού στοιχείου, έστω και αν η αξία αυτού υπερέβαινε τα 500 ευρώ, αφού η υπό αναφερόμενη κατηγορία προϋποθέσεων δίωξης κάλυπτε μόνο τις περιπτώσεις όπου η υπέρβαση της αξίας των 500 ευρώ συνέτρεχε παράλληλα με τη μη έκδοση περισσότερων στοιχείων (: «το πλήθος των μη δοθέντων παραστατικών ... υπερβαίνουν σε αξία ...»)¹².

Ενόψει των παραπάνω, ήδη από τα έτη 2010-2011 υφίσταντο τρεις διαφορετικές ταχύτητες δίωξης των φορολογικών αδικημάτων του Ν. 2523/1997, ανάλογα με το αν αυτά υπάγονταν στην πρώτη, δεύτερη ή τρίτη ομάδα δικονομικών προϋποθέσεων, από αυτές που συγκροτούσαν το άρθρο 21 παρ. 2 Ν. 2523/1997.¹³

¹² Βλ. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, σε ΕΙΔΙΚΟΙ ΠΟΙΝΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ ΕΙΔΙΚΟΙ ΠΟΙΝΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ IV, επιμέλεια ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΠΑΥΛΟΥ/ΘΩΜΑΣ ΣΑΜΙΟΣ, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, 2016 σελ. 11.

¹³ Βλ. αναλυτικά. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, σε ΕΙΔΙΚΟΙ ΠΟΙΝΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ ΕΙΔΙΚΟΙ ΠΟΙΝΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ IV, επιμέλεια ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΠΑΥΛΟΥ/ΘΩΜΑΣ ΣΑΜΙΟΣ, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, 2016 σελ. 11, ο οποίος προβαίνει στην κάτωθι διαφοροποίηση: « την 1η (γρήγορη) ταχύτητα δίωξης (πρώτη ομάδα

δικονομικών προϋποθέσεων) ανήκαν τα κακουργήματα του άρθρου 17 παρ. 1 έως 3 Ν. 2523/1997 που διώκονταν μετά από παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα για άμεση δίωξη, τα κακουργήματα του άρθρου 18 Ν. 2523/1997, τα πλημμελήματα του άρθρου 18 Ν. 523/1997 που διώκονταν με βάση τα πορίσματα ελέγχου διενεργηθέντος με ειδική εντολή του Υπουργού Οικονομικών, τα κακουργήματα του άρθρου 19 παρ. 1 και τα πλημμελήματα της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων του άρθρου 19 παρ. 5 Ν. 2523/1997 όταν τα μη εκδοθέντα στοιχεία ήταν άνω των 10 ή υπερέβαιναν σε αξία τα 500 ευρώ. Η δίωξη όλων των παραπάνω αδικημάτων προϋπέθετε μόνο δύο όρους: (α) τη διενέργεια ελέγχου σε βάρος του φορολογούμενου και τη σύνταξη αντίστοιχα έκθεσης έλεγχου (: εμπεριέχουσας τα ελεγκτικά πορίσματα) από την αρχή που είχε διενεργήσει τον έλεγχο, και (β) την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από το κατά περίπτωση αρμόδιο όργανο, μεταξύ αυτών που απαριθμούνταν στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 21 Ν. 2523/1997, δηλαδή από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ ή από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο, αν ο έλεγχος είχε γίνει από όργανα του ΣΔΟΕ ή της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας της ΕΛΑΣ ή των ελεγκτικών κέντρων του άρθρου 3 Ν. 2343/1995, ή από τον προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

Στη 2η (μεσαία) ταχύτητα δίωξης (δεύτερη ομάδα δικονομικών προϋποθέσεων) ανήκαν τα υπόλοιπα 14 πλημμελήματα του άρθρου 18 Ν. 2523/1997 (: εκτός εκείνων, δηλαδή, που διαπιστώνονταν στο πλαίσιο ελέγχου διενεργηθέντος με ειδική εντολή του Υπουργού Οικονομικών, τα οποία υπάγονταν στην 1η ταχύτητα), τα πλημμελήματα του άρθρου 19 παρ. 1 Ν. 2523/1997 και τα υπόλοιπα πλημμελήματα του άρθρου 19 παρ. 5 Ν. 2523/1997 (: εκτός εκείνων, δηλαδή, της μη έκδοσης άνω των 10 φορολογικών στοιχείων ή της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των 500 ευρώ, τα οποία υπάγονταν στην 1η ταχύτητα). Για την άσκηση ποινικής δίωξης απαιτούνταν, εδώ, ειδικότερα, τέσσερεις όροι: (α) η διενέργεια ελέγχου σε βάρος του φορολογούμενου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης έλεγχου από την αρχή που διενήργησε τον έλεγχο, (β) η έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου (ΑΕΠ) για τη διαπιστωθείσα παράβαση του ΚΒΣ ή του ΚΦΑΣ ή του Ν. 4308/2014 (άρθρα 19 παρ. 1 και 5) ή η έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου για τον εκάστοτε διαφυγόντα φόρο (άρθρα 17 και 18), (γ) η άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς που είχε προκύψει από την έκδοση της ΑΕΠ ή της πράξης προσδιορισμού φόρου και (δ) η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από το κατά περίπτωση αρμόδιο όργανο, μεταξύ αυτών που απαριθμούνταν στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 21 Ν. 2523/1997.

Στην 3η (αργή) ταχύτητα, το αρχικό δηλαδή «αργό» καθεστώς της καθολικής εξάρτησης ανήκαν, τέλος, 15 τα πλημμελήματα του άρθρου 17 παρ. 1 έως 3 Ν. 2523/1997, τα υπόλοιπα κακουργήματα του άρθρου 17 παρ. 1 έως 3 Ν. 2523/1997 (: εκτός εκείνων, δηλαδή, για τα οποία δινόταν παραγγελία από τον Οικονομικό Εισαγγελέα για άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης, που υπάγονταν στην 1 η ταχύτητα), και, τέλος -υπό την επιφύλαξη όσων αναφέρθηκαν παραπάνω ενόψει της έλλειψης ρητής ρύθμισης- τα πλημμελήματα και κακουργήματα του άρθρου 17 παρ. 4 Ν. 2523/1997. Για την άσκηση ποινικής δίωξης απαιτούνταν, εδώ ειδικότερα, τέσσερεις όροι: (α) η διενέργεια ελέγχου σε βάρος του φορολογούμενου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης έλεγχου από την αρχή που διενήργησε τον έλεγχο, (β) η έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου για τον εκάστοτε διαφυγόντα φόρο, (γ) η οριστικοποίηση της φορολογικής ενοχής, είτε με οριστικοποίηση της πράξης

ΝΟΜΙΚΗ ΦΥΣΗ ΤΩΝ ΕΞΑΡΤΗΣΕΩΝ

Κατά τον αυθεντικό ορισμό του Νικόλαου Ανδρουλάκη «ποινικό δικονομικό δίκαιο είναι το σύνολο των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την διαδικασία εκείνη, με την οποία επιδιώκεται η πραγμάτωση με μορφή δικανική του ουσιαστικού ποινικού δικαίου, χάριν και της εμπέδωσης της ειρηνικής έννομης τάξης»¹⁴. Ενόψει της κοινής λειτουργίας των οποία επιτελούν το ουσιαστικό και το ποινικό δικονομικό δίκαιο, καθίσταται δύσκολη η διαστολή των προϋποθέσεων του ποινικού κολασμού, σε ουσιαστικές και δικονομικές προϋποθέσεις της ποινικής δίκης. Η διάκριση αυτή έχει σημασία γιατί ορισμένες αρχές όπως οι απαγορεύσεις της αναλογίας και της αναδρομικής εφαρμογής δεν ισχύουν (κατ' αρχήν) στην περιοχή του ποινικού δικονομικού δικαίου. Ως εξωτερικοί όροι του αξιοποίνου νοούνται τα αντικειμενικά στοιχεία του εγκλήματος τα οποία δεν είναι απαραίτητο να καλύπτονται από τον δόλο ή την αμέλεια του δράστη και ονομάζονται έτσι γιατί βρίσκονται

προσδιορισμού φόρου λόγω μη άσκησης (παραδεκτής) προσφυγής κατ'αυτής είτε με έκδοση τελεσίδικης δικαστικής απόφασης κρίνουσας κατ'ουσία την προσφυγή που ασκήθηκε (: και κατ'επέκταση το τελικό ύψος της φορολογικής οφειλής), και (δ) η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από το κατά περίπτωση αρμόδιο όργανο, μεταξύ αυτών που απαριθμούνταν στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 17 Ν. 2523/1997. Ανάλογα με την εξέλιξη της διαδικασίας δικαστικής προσβολής της πράξης προσδιορισμού φόρου αρκούσε κατά περίπτωση, αντί της μηνυτήριας αναφοράς, η με εντολή του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου και με μέριμνα της γραμματείας του αποστολή στον αρμόδιο εισαγγελέα επικυρωμένου αντιγράφου της τελεσίδικης απόφασης που διαπίστωνε τη συνδρομή των αντικειμενικών στοιχείων των αδικημάτων των άρθρων 17 και 18 (άρθρο 21 παρ. 3 εδ. γ' έως ε' Ν. 2523/1997). Από ορολογική άποψη οι υπό(α)(β)κ (γ) προϋποθέσεις αναφέρονταν συχνά στη νομολογία και τη βιβλιογραφία ως ενιαία θετική δικονομική προϋπόθεση, με απλή επανάληψη του γράμματος της οικείας διάταξης, που απέδιδε καταρχήν την (γ) προϋπόθεση, ενώ σ'αυτήν τη νοηματική συνάρτηση χρησιμοποιείτο συχνά από τη νομολογία και ο -ελεγχόμενος προς την ακρίβεια του- όρος «οριστικοποίηση της φορολογικής παράβασης». Η παραπάνω ορολογική ενοποίηση δεν ήταν κατ'ανάγκη εσφαλμένη, αφού η (γ) προϋπόθεση, που συνίστατο είτε στην οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής (: πράξης προσδιορισμού φόρου) λόγω μη άσκησης (παραδεκτής) προσφυγής κατ' αυτής είτε στην έκδοση τελεσίδικης ουσιαστικής κρίσης διοικητικού δικαστηρίου επί της ασκηθείσας προσφυγής, εφόταν χρονικά και ενσωμάτωνε κατ' αποτέλεσμα τις δύο πρώτες προϋποθέσεις».

¹⁴ ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, ΘΕΜΕΛΙΩΣΕΙΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΔΙΚΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 1994, σελ. 1.

έξω από την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος εν στενή εννοία, έξω δηλαδή από το σύνολο των αντικειμενικών στοιχείων ως προς τα οποία πρέπει απαραίτητα να υφίσταται υπαιτιότητα και βέβαια έξω από την ίδια την υπαιτιότητα¹⁵. Σύμφωνα με τη διδασκαλία του Χωραφά «οι εξωτερικοί όροι του αξιοποίνου ευρίσκονται εις το μεταίχμιον μεταξύ της αντικειμενικής πλευράς του εγκλήματος και των απλών προϋποθέσεων της ποινικής δίκης». Η έλλειψη των δικονομικών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα όχι την αθώωση του δράστη ή την έκδοση απαλλακτικού βουλεύματος (αυτό συμβαίνει και σε περίπτωση έλλειψης ενός εξωτερικού όρου του αξιοποίνου), αλλά την κήρυξη της ποινικής δίωξης ως απαράδεκτης¹⁶.

Έχει υποστηριχθεί η άποψη ότι οι εξαρτήσεις από την πρόοδο της φορολογικής διαδικασίας και τις ενέργειες των οργάνων της (σύνταξη έκθεσης ελέγχου, υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς κλπ), έχουν την φύση εξωτερικών όρων του αξιοποίνου και ως εκ τούτου επειδή εντάσσονται στα πλαίσια του ουσιαστικού ποινικού δικαίου η ρύθμισή τους διέπεται από το άρθρο 2 του ΠΚ (βλ. ενδεικτικά ΣυμβΠλημΘεσ1085/1993 Υπεράσπιση 1993,948¹⁷ και Παπουτσή , ΠοινΔικ 2007,σελ. 326 επ. ο οποίος αξιολογεί την οριστικοποίηση ως εξωτερικό όρο του αξιοποίνου). Αντίστοιχη προβληματική είχε προκύψει και υπό το καθεστώς του ν. 1591/1986. Ωστόσο κρατούσα είναι η άποψη ότι πρόκειται περί θετικών δικονομικών προϋποθέσεων, η έλλειψη των οποίων καθιστά την ποινική δίωξη απαράδεκτη¹⁸. Σύμφωνα με την ΑΠ 492/2013,ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ «έλλειψη δε της οριστικοποίησης της φορολογικής ενοχής συνιστά λόγο διακωλυτικό της ποινικής δίωξης και καθιστά αυτή, σε περίπτωση άσκησής της, απαράδεκτη»¹⁹. Ενώ σύμφωνα με την ΑΠ 796/2014,ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ «η υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και μάλιστα από τα περιοριστικώς αναφερόμενα στη διάταξη του αρ. 21 παρ.2 του ν. 2523/1997 πρόσωπα αποτελεί θετική δικονομική προϋπόθεση». Βασικό επιχείρημα για την ένταξη των στοιχείων αυτών στις θετικές δικονομικές προϋποθέσεις είναι η ίδια η

¹⁵ ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ,2000. σελ. 245 επ.

¹⁶ ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ,2000, σελ. 247.

¹⁷ Με εκτενή σχολιασμό από ΜΑΡΙΑ ΚΑΙΑΦΑ-ΓΚΜΠΑΝΤΙ, βλ. ΜΑΡΙΑ ΚΑΙΑΦΑ-ΓΚΜΠΑΝΤΙ, ΕΜΒΑΘΥΝΣΗ ΣΤΗΝ ΠΟΙΝΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ,2006, σελ. 41 επ.

¹⁸ Βλ. Δημήτρηνα, Εγκλήματα φοροδιαφυγής [2011], σ. 237,255-256, *Μαργαρίτη*, Ένδικα Μέσα ΙΙ [2010], σ. 272-273, *Παπακυριάκου*, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο [2005], σ. 317 επ., *Συκιώτη*, Τα φορολογικά εγκλήματα [2010], σ. 184.

¹⁹ ΣυμβΠλημΑΘ 5152/2013, ΠοινΧρ 2014,466 επ., ΣυμβΠλημΑΘ 896/2007 (με σύμφωνη πρόταση Εισ/λέα Γ. Βούλγαρη), ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

γραμματική διατύπωση του ν. 2523/1997 «ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν...». Επίσης, στην υιοθέτηση της άποψης αυτής κατατείνουμε αν λάβουμε υπόψη τη συστηματική θέση της διάταξης που ρύθμιζε τις παραπάνω προϋποθέσεις (άρθρο 21 Ν. 2523/1997, όπου αντιμετωπίζονταν κυρίως ζητήματα δικονομικού δικαίου ή γενικού μέρους), αλλά και με βάση τα κριτήρια για τη διάκριση μεταξύ των ουσιαστικών όρων του αξιοποιήσιμου και των προϋποθέσεων της ποινικής δίκης. Οι εκδιδόμενες πράξεις των φορολογικών αρχών (έκθεση ελέγχου, ΑΕΠ, πράξη προσδιορισμού φόρου) ή αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων (τελεσίδικη κρίση επί ασκηθείσας προσφυγής), από τις οποίες τελούσε ή τελεί με το υφιστάμενο νομικό καθεστώς σε εξάρτηση η έναρξη της ποινικής δίωξης, είναι ότι αυτές δεν συμμετέχουν στη συγκρότηση (ή άρση) της ουσιαστικής απαξίας που φέρει η παράβαση του φορολογούμενου ή στην ουσιαστική κρίση περί της αναγκαιότητας επιβολής ποινής γι'αυτήν. Πρόκειται για διαδικαστικά στάδια που κατατείνουν στη διάγνωση, από τα πλέον εξειδικευμένα γι' αυτό κρατικά όργανα, της ύπαρξης και ακριβούς έκτασης της φορολογικής οφειλής. Η προηγούμενη διέλευση απ' αυτά τα στάδια εξυπηρετεί, έτσι, κυρίως την ευχερέστερη και ασφαλέστερη διεξαγωγή της ποινικής δίκης, ενώ αποτρέπει παράλληλα και την έκδοση αντιφατικών δικαστικών αποφάσεων, που θα μπορεί να λάβει χώρα, όταν η διοικητική και η ποινική διαδικασία εξελίσσονται παράλληλα²⁰.

ΙΣΧΥΟΝ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΕΣ ΘΕΤΙΚΕΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ

Ο νομοθέτης σε σχέση με τα φορολογικά αδικήματα είχε ως αφετηρία την εξάρτηση της φορολογικής ποινικής δίκης από την ολοκλήρωση της φορολογικής διαδικασίας (ν 2523/1997) και στη συνέχεια προέκρινε το μοντέλο της άμεσης άσκησης της ποινικής δίωξης, (Ν. 3220/2004, 3842/2010,3888/2010 και 3943/2011). Πλέον, ο Ν. 3943/2015 διατυπώνει ως κανόνα για όλα τα φορολογικά ποινικά αδικήματα, την άμεση έναρξη της ποινικής δίωξης χωρίς αναμονή της οριστικοποίησης της φορολογικής ενοχής. Ωστόσο, παραμένει σε κάποιο βαθμό η εξάρτηση της ποινικής δίκης από την πορεία της φορολογικής διαδικασίας και τις ενέργειες των οργάνων αυτής, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 1 ΚΦΔ και από το άρθρο 55Α παρ. 1 ΚΦΔ, ως

²⁰ ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, ΕΙΔΙΚΟΙ ΠΟΙΝΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ IV, ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΠΑΥΛΟΥ/ΘΩΜΑΣ ΣΑΜΙΟΣ, σελ.13, βλ. και Α. Μαργαρίτης, Οι εξωτερικοί όροι του αξιοποιήσιμου [1983], σ. 74-75: ο εξεταζόμενος όρος αποκτά πράγματι σημασία μόνο ενόψει της διεξαγωγής της ποινικής δίκης (: ευχερέστερη και ασφαλέστερη διεξαγωγή της ποινικής δίκης, αποφυγή αντιφατικών αποφάσεων μεταξύ ποινικών και διοικητικών δικαιοδοτικών οργάνων), και η έλλειψή του, επομένως, δεν θα εμπόδιζε την επιβολή ποινής, αν υποθεθεί ότι αυτή μπορούσε να επιβληθεί χωρίς ποινική δίκη.

προϋποθέσεις έναρξης της ποινικής δίωξης παραμένουν: (α) η σύνταξη έκθεσης ελέγχου, (β) η έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου (: όπου αυτή είναι αναγκαία για τη φορολογική διαδικασία) και (γ) η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης ως αποκλειστικός τρόπος γνωστοποίησης του αδικήματος στην εισαγγελική αρχή.

Με τον όρο «Φορολογική Διοίκηση» υποδηλώνεται στον ΚΦΔ η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (άρθρο 3 στοιχ. στ' ΚΦΔ). Αντίστοιχα, ως όργανα της Φορολογικής Διοίκησης νοούνται οι υπάλληλοι των επιμέρους οργανικών μονάδων και υπηρεσιών που συγκροτούν τη ΓΓΔΕ με βάση τα άρθρα 54 επ. Π.Δ. 111/2014. Αυτά ασκούν τις αρμοδιότητες και εκπληρώνουν τα καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης, που τους μεταβιβάζονται με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 1 ΚΦΔ, ή προβλέπονται ρητά από τις διατάξεις του Π.Δ. 111/2014 ή άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας για την υπηρεσία τους. Τέτοια αρμοδιότητα μπορεί να είναι και αυτή της υποβολής μηνυτήριας αναφοράς. Από άποψη διαχρονικού δικαίου, η ευρεία έννοια των οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης καταλαμβάνει και άλλες κατηγορίες κρατικών υπηρεσιών, οι οποίες μνημονεύονταν διακριτά ως φορείς αρμοδιότητας υποβολής μηνυτήριας αναφοράς στο καταργηθέν άρθρο 21 παρ. 2 Ν. 2523/1997, αλλά δεν αναφέρονται πλέον ρητά στο άρθρο 68 παρ. 1 ΚΦΔ: (α) τους προϊσταμένους των εκάστοτε αρμόδιων ΔΟΥ, που διατηρούν το δικαίωμα υποβολής μηνυτήριων αναφορών, όταν συντάσσουν την οικεία έκθεση ελέγχου και εκδίδουν τη συναφή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, (β) τους προϊσταμένους των ελεγκτικών κέντρων του άρθρου 3 Ν. 2343/1995 και (γ) τον προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών. Αντίθετα, δεν ισχύει το ίδιο και για το ΣΔΟΕ.

Ο Γενικός Γραμματέας Εσόδων είναι ο προϊστάμενος της ΓΕΝΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (ΓΓΔΕ), η οποία συστήθηκε στο Υπουργείο Οικονομικών με το ν. 4093/2012. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων είναι, καταρχήν, ο φορέας των αρμοδιοτήτων και καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης (ΓΓΔΕ), όπως αυτές περιγράφονται στον ΚΦΔ. Όπως προβλέπεται στο άρθρο 4 παρ. 1 ΚΦΔ, μπορεί, με απόφασή του να μεταβιβάζει αυτές τις αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντα του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον ΚΦΔ και την υπόλοιπη νομοθεσία, σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Η άσκηση της εκάστοτε μεταβιβαζόμενης αρμοδιότητας μπορεί να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Η αρμοδιότητα του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σε ό,τι αφορά στην υποβολή μηνυτήριων αναφορών για αδικήματα του άρθρου

66 ΚΦΔ, ρυθμίζεται ρητά και πρωτογενώς τόσο στο άρθρο 55Α παρ. 1 όσο και στο άρθρο 68 παρ. 1 ΚΦΔ. Ενόψει του γεγονότος ότι αυτός προΐσταται όλων των οργανικών μονάδων και υπηρεσιών της ΓΓΔΕ, αυτός μπορεί να υποβάλλει μηνυτήριες αναφορές για όλες τις ελεγχόμενες υποθέσεις, ανεξαρτήτως της επιμέρους μονάδας ή υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο.

Ήδη, πάντως, προβλέπεται με τον Ν. 4389/2016 η κατάργηση από την 1.1.2017 της ΓΓΔΕ και της θέσης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και η σύσταση και λειτουργία Ανεξάρτητης Διοικητικής Αρχής με την επωνυμία «Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων» (ΑΑΔΕ), στην οποία μεταφέρονται όλες οι αρμοδιότητες και οι οργανικές μονάδες της ΓΓΔΕ, ενώ παράλληλα ορίζονται ως όργανα διοίκησής της αφενός το Συμβούλιο Διοίκησης και αφετέρου ο Διοικητής, ο οποίος και θα ασκεί καταρχήν τις αρμοδιότητες που ανήκουν στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Από την 1.1.2017, συνεπώς, ως ΓΓΔΕ ή ως Φορολογική Διοίκηση θα πρέπει να νοείται η ΑΑΔΕ, ενώ, αντίστοιχα, στις διατάξεις του ΚΦΔ, όπου γίνεται αναφορά στο πρόσωπο του ΓΕΝΙΚΟΥ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ, νοείται ο Διοικητής αυτής της Αρχής²¹.

Σύμφωνα με το άρθρο 1 Ν. 4389/2016, η ΑΑΔΕ έχει ως σκοπό «τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της», αποτελεί δε «Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα», που «απολαμβάνει λειτουργικής ανεξαρτησίας» καθώς και «διοικητικής οικονομικής αυτοτέλειας», μη υποκείμενης «σε έλεγχο ή εποπτεία από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές», αλλά μόνο «σε κοινοβουλευτικό έλεγχο». Η Αρχή ασκεί, σύμφωνα με το άρθρο 2 Ν. 4389/2016, «όλες τις αρμοδιότητες της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, που προβλέπονται, κατά την ημερομηνία έναρξης

²¹ Σε αντίθεση με ό,τι ίσχυε υπό το καθεστώς του Ν. 2523/1997, όπου η θετική δικονομική προϋπόθεση της υποβολής μηνυτήριας αναφοράς πληρούτο και όταν αυτή υποβαλλόταν από το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ), καθώς το τελευταίο μνημονευόταν ρητά στη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 2 εδ. δεύτερο Ν. 2523/1997 ως αρμόδιο, υπό το νέο δίκαιο τα όργανα του ως άνω Σώματος δεν μπορούν να πραγματώνουν έγκυρα την παραπάνω προϋπόθεση. Ειδικότερα, το ΣΔΟΕ, οι αρμοδιότητες του οποίου ρυθμίζονται στο άρθρο 30 Ν. 3296/2004 σε συνδυασμό και με τα άρθρα 107 επ. Π.Δ. 111 /201 4, αν και υπάγεται στο Υπουργείο Οικονομικών, είναι οργανωμένο σε επίπεδο Ειδικής Γραμματείας, και, ως εκ τούτου, δεν ανήκει στη Γενική Διεύθυνση Δημοσίων Εσόδων, η οποία και μόνο συγκροτεί τη «Φορολογική Διοίκηση», κατά την τεχνική έννοια που ο όρος αυτός χρησιμοποιείται στον ΚΦΔ. Συνεπώς οι υπάλληλοι του ΣΔΟΕ δεν συνιστούν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης με την έννοια του άρθρου 68 παρ. 1 ΚΦΔ, και η τυχόν υποβαλλόμενη από αυτούς μηνυτήρια αναφορά δεν πληροί τη θετική δικονομική προϋπόθεση που θεσπίζει το οικείο άρθρο.

λειτουργίας της, στις διατάξεις της Υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222), σε οποιαδήποτε άλλη διάταξη της κείμενης νομοθεσίας, συμπεριλαμβανομένων και των κανονιστικών πράξεων του Υπουργού Οικονομικών, του Αναπληρωτή Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών, καθώς και τις αρμοδιότητες που της ανατίθενται με τον ... [Ν. 4389/2016] και με οποιαδήποτε άλλη γενική ή ειδική διάταξη». Από οργανωτική άποψη η Αρχή συγκροτείται, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 1 Ν. 4389/2016, «από όλες τις οργανικές μονάδες που υπάγονται, κατά την ημερομηνία έναρξης της λειτουργίας της στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 111 /2014», όπως ορίζει, ειδικότερα, το άρθρο 41 παρ. 2 Ν. 4389/2016, από την έναρξη λειτουργίας της Αρχής «οι οργανικές μονάδες Κεντρικές, Ειδικές Αποκεντρωμένες και Περιφερειακές, που υπάγονται στην Γ.Γ.Δ.Ε., όπως καθορίζονται στις διατάξεις του π.δ. 111/2014... και τα συλλογικά όργανα της Γ.Γ.Δ.Ε. μεταφέρονται στην... [ΑΑΔΕ] και αποτελούν στο σύνολό τους υπηρεσίες και συλλογικά όργανα της Αρχής».

Σύμφωνα με το αρ. 14 παρ. 5 Ν. 4389/2016: «Ο Διοικητής ασκεί και κάθε άλλη υφιστάμενη κατά την έναρξη ισχύος της Αρχής αρμοδιότητα του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών». Για το τεκμήριο αρμοδιότητας του Διοικητή το άρθρο 14 παρ. 1 Ν. 4389/2016, ορίζει: «Όλες οι αρμοδιότητες της Αρχής που προβλέπονται στον παρόντα νόμο ή σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας ασκούνται από τον Διοικητή της, πλην αυτών που ρητώς ορίζεται ότι ασκούνται από το Συμβούλιο Διοίκησης».

Ειδικότερα, όσον αφορά στη σύνταξη έκθεσης ελέγχου, αυτή αποτελούσε προϋπόθεση για τη δίωξη όλων των αδικημάτων του ν. 2523/1997. Η σύνταξη έκθεσης ελέγχου, περιέχει τα ελεγκτικά πορίσματα από τη διενεργήθεισα αρμόδια αρχή που προέβη σε φορολογικό έλεγχο, με αυτήν ολοκληρώνεται διαδικαστικά ο φορολογικός έλεγχος. Σύμφωνα με το άρθρο 55^Α παρ.1 ΚΦΔ «εάν, με βάση την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, συντρέχει περίπτωση τέλεσης .. εγκλήματος φοροδιαφυγής, όπως ορίζεται στο άρθρο 66 υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά». Συνεπώς προϋποτίθεται ως θετική δικονομική προϋπόθεση η σύνταξη έκθεσης ελέγχου, η οποία προηγείται διαδικαστικά της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.2 του ΚΦΔ. Για τα αδικήματα του αρ. 66 παρ.1 έως 4 ΚΦΔ, παραδεκτή έκθεση ελέγχου είναι αποκλειστικά αυτή που προέρχεται από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης (κατά την έννοια του αρ. 28 παρ.2 ΚΦΔ). Όσον αφορά για τα αδικήματα του αρ. 66 παρ.5 ΚΦΔ, δεν εκδίδεται πράξη προσδιορισμού φόρου, αλλά μόνο απόφαση επιβολής προστίμου και σύμφωνα με το άρθρο 7 ν. 4337/2015 μόνο για

παραβάσεις που έχουν τελεστεί μέχρι και την έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελούμενες από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν προβλέπεται η έκδοση κάποιας αυτοτελούς διοικητικής πράξης²².

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Σύμφωνα με το άρθρο 55Α παρ. 1 ΚΦΔ, απαραίτητη προϋπόθεση για την άσκηση ποινικής δίωξης είναι και η έκδοση από τη Φορολογική Διοίκηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (άρθρα 28 και 34 ΚΦΔ). Η έκδοση τέτοιας πράξης είναι, απαραίτητη μόνο όταν αυτή προβλέπεται από τη φορολογική διαδικασία. Αυτό ισχύει για τα αδικήματα του άρθρου 66 παρ. 1 έως 4 ΚΦΔ. Το αποτέλεσμα της εκδοθείσας πράξης ως προς το ποσό του φόρου, την πληρωμή του οποίου ήθελε να διαφύγει ο φορολογούμενος, αποτελεί το σημείο αναφοράς για τον υπολογισμό των χρηματικών ορίων θεμελίωσης της βασικής ή της διακεκριμένης παραλλαγής του εξεταζόμενου αδικήματος. Η παραπάνω πράξη πρέπει να υποβάλλεται στην εισαγγελική αρχή μαζί με τη μηνυτήρια αναφορά. Η ορθότητα της οριστικής πράξης, αποτελεί αντικείμενο διερεύνησης από τις εισαγγελικές αρχές και τα δικαστήρια. Η ποινική δίωξη δεν μπορεί να ασκείται με βάση πράξη εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου. Συνεπώς, οι πράξεις που εκδίδονται, σύμφωνα με τα άρθρα 33 και 35 ΚΦΔ αντίστοιχα, οι οποίοι παρέχουν πλέον το δικαίωμα στη Φορολογική Διοίκηση να προβαίνει σε εξατομίκευση της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου χωρίς να υφίσταται δήλωση αυτού ή να έχει προηγηθεί φορολογικός έλεγχος σ' αυτόν -όπως κατά κανόνα απαιτούσε το προγενέστερο δίκαιο- δεν αρκούν για την άσκηση ποινικής δίωξης. Στις περιπτώσεις αυτές πρόκειται για ποσά που καταλογίζονται είτε με βάση απλές πιθανολογήσεις (άνευ πραγματικού φορολογικού ελέγχου), είτε σε χρόνο κατά τον οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής φορολογικής δήλωσης από τον φορολογούμενο και ως εκ τούτου δεν

²² Ο ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ υποστηρίζει ότι η σύνταξη έκθεσης ελέγχου εξακολουθεί να αποτελεί θετική δικονομική προϋπόθεση και για τα αδικήματα του αρ. 66 παρ.5 ΚΦΔ, παρότι αυτό δεν προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης. Συνεπώς, η σύνταξη έκθεσης ελέγχου παραμένει αναγκαία θετική δικονομική προϋπόθεση για όλα τα φορολογικά ποινικά αδικήματα και κατά το ισχύον δίκαιο. Η έκθεση αυτή θα πρέπει να συνυποβάλλεται στην εισαγγελική αρχή μαζί με τη μηνυτήρια αναφορά. Σε ό,τι αφορά τα αδικήματα του άρθρου 66 παρ. 1 έως 4 ΚΦΔ η έκθεση ελέγχου θα πρέπει να έχει συνταχθεί από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και μόνο, κατά την έννοια του άρθρου 28 παρ. 2 ΚΦΔ. Σε ό,τι αφορά, αντίθετα, τα αδικήματα του άρθρου 66 παρ. 5 ΚΦΔ, η έκθεση ελέγχου μπορεί να έχει συνταχθεί και από όργανα της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, βλ. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, ΕΙΔΙΚΟΙ ΠΟΙΝΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ ΙV, ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΠΑΥΛΟΥ/ΘΩΜΑΣ ΣΑΜΙΟΣ, σελ. 15.

τίθεται καν ζήτημα διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Στην περίπτωση του «εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου», η οποία ενεργοποιείται όταν ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση κατά παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει σε προσδιορισμό του φόρου «με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεση της και αφορούν ιδίως στο επίπεδο διαβίωσης του φορολογούμενου, την άσκηση επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες». Εξάλλου, στην περίπτωση του «προληπτικού προσδιορισμού του φόρου» η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την πράξη πριν καν παρέλθει η προθεσμία υποβολής της σχετικής φορολογικής δήλωσης, προκειμένου να διασφαλιστεί η άμεση είσπραξη του φόρου, ενόψει συγκεκριμένων ενδείξεων ότι ο φορολογούμενος σκοπεύει να εγκαταλείψει τη χώρα, θέτοντας σε κίνδυνο την είσπραξη του φόρου, ιδίως μέσω της μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων σε άλλο πρόσωπο. Στις υποθέσεις τις οποίες αφορούν τα άρθρα 33 και 35 ΚΦΔ δεν αποκλείεται, βέβαια, τελικά η άσκηση δίωξης, αφού στη μεν πρώτη περίπτωση η Φορολογική Διοίκηση έχει τη δυνατότητα αντί πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 34 εδ. τελευταίο ΚΦΔ), ενώ στη δεύτερη περίπτωση η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός ενός έτους από την ημερομηνία έκδοσης της πράξης προληπτικού προσδιορισμού φόρου (άρθρο 35 παρ. 3 ΚΦΔ).

Εξαιτίας της ρητής αναφοράς μόνο των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, δεν επαρκεί, για την πλήρωση της προϋπόθεσης του άρθρου 55Α ΚΦΔ, η έκδοση πράξεως διοικητικού προσδιορισμού φόρου, κατά το άρθρο 32 ΚΦΔ. Η συγκεκριμένη κατηγορία πράξεων εκδίδεται, χωρίς προηγούμενο φορολογικό έλεγχο, με βάση καταρχάς τη δήλωση του φορολογούμενου και ενδεχομένως πρόσθετα στοιχεία που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Επίσης, δεν δύνανται να αποτελέσουν βάση για την άσκηση ποινικής δίωξης οι περιπτώσεις άμεσου προσδιορισμού του φόρου, κατά το άρθρο 31 ΚΦΔ, αφού σ' αυτές ο προσδιορισμός του φόρου γίνεται με μόνη την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, χωρίς καμία περαιτέρω ενέργεια της Φορολογικής Διοίκησης.

Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου πρέπει να είναι οριστική. Δεν αρκεί, για την άσκηση της ποινικής δίωξης, η έκδοση της λεγόμενης πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 ΚΦΔ, κοινοποιείται στον φορολογούμενο, μαζί με τα (προσωρινά) αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου αυτός να ασκήσει εντός προθεσμίας 20 ημερών το δικαίωμα διατύπωσης των απόψεων του σε σχέση με παραπάνω

αποτελέσματα. Οποσδήποτε , πρέπει να υπάρχει η οριστική πράξη, την οποία οφείλει να εκδίδει η φορολογική διοίκηση, κατά το άρθρο 28 παρ. 2 ΚΦΔ, εντός ενός μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση μη υποβολής απόψεων, εντός ενός μήνα από την εκπνοή της προαναφερόμενης προθεσμίας των 20 ημερών. Η οριστική πράξη πρέπει να εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, που συνέταξε η Φορολογική Διοίκηση, και να κοινοποιείται μαζί με αυτήν στον φορολογούμενο. Για τα αδικήματα του άρθρου 66 παρ. 5 ΚΦΔ δεν προβλέπεται η έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Για τις οικείες παραβατικές συμπεριφορές υπάρχει, η δυνατότητα έκδοσης, ανάλογα με τον χρόνο τέλεσής τους, απόφασης επιβολής προστίμου.

Μηνυτήρια αναφορά.

Απαραίτητη προϋπόθεση για τη δίωξη όλων των αδικημάτων του άρθρου 66 ΚΦΔ είναι, (άρθρο 68Α παρ. 1 ΚΦΔ και άρθρο 55Α ΚΦΔ), η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από συγκεκριμένα κρατικά όργανα, και, ειδικότερα, (α) από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή (β) από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης ή (γ) από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας. Σύμφωνα με το προΐσχύσαν δίκαιο, πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/2015, ως όργανα αρμόδια για την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς προβλέπονταν (α) ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ ή (β) ο προϊστάμενος της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο, αν ο έλεγχος είχε γίνει από όργανα του ΣΔΟΕ ή της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας της ΕΛΑΣ ή των ελεγκτικών κέντρων του άρθρου 3 Ν. 2343/1995, ή (γ) ο προϊστάμενος της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών. Η πιο πάνω απαρίθμηση των αρμόδιων για την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς οργάνων είναι αποκλειστική (Βλ. ΑΠ 796/2014, ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ: «Η υποβολή της ... αναφοράς και μάλιστα από τα περιοριστικώς αναφερόμενα στη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 2 του Ν. 2523/97 πρόσωπα, αποτελεί θετική δικονομική προϋπόθεση ... Στην προκειμένη δε περίπτωση, από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτει ότι ουδέποτε υποβλήθηκε η απαιτούμενη για την πράξη της μη απόδοσης Φ.Π.Α. μηνυτήρια αναφορά από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ ή από τον προϊστάμενο του Τ.Ε.Κ. που διενήργησε τον έλεγχο, η έλλειψη δε αυτή δεν αναπληρώνεται από την κατάθεση που έδωσε στα πλαίσια της διενεργηθείσας προανάκρισης η ελεγκτής του 3ου Τ.Ε.Κ. Χ.Θ., σύμφωνα με την οποία η αρχική μηνυτήρια αναφορά αφορούσε και στην πράξη της μη απόδοσης Φ.Π.Α., καθόσον αφενός μεν η κατάθεση αυτή δεν έχει τον χαρακτήρα μηνυτήριας αναφοράς του άρθρου 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997, η οποία έπρεπε να υποβληθεί με αυστηρά τυπικό τρόπο,

αφετέρου δε γιατί η υπάλληλος αυτή δεν ήταν σε κάθε περίπτωση αρμόδια για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς, αφού δεν ήταν η προϊσταμένη του Τ.Ε.Κ που διενήργησε τον έλεγχο.» Βλ. και Μιχαλοπούλου, Ο θεσμός του Οικονομικού Εισαγγελέα, ΠοινΔικ 2014,614). Συνεπώς, δεν είναι δυνατή η τελεολογική διεύρυνση της με την προσθήκη και άλλων οργάνων.

Η μηνυτήρια αναφορά του άρθρου 68 παρ. 1 ΚΦΔ δεν συνιστά απλή μήνυση κατά την έννοια του άρθρου 42 ΚΠΔ ή απλή ανακοίνωση αυτεπάγγελτα διωκόμενης αξιόποινης πράξης κατά την έννοια του άρθρου 37 ΚΠΔ, αλλά, κατά το πρότυπο της αίτησης δίωξης του άρθρου 41 ΚΠΔ²³, θετική δικονομική προϋπόθεση, η ύπαρξη της οποίας πρέπει να εξετάζεται αυτεπάγγελτα από το δικαστήριο κατά τον έλεγχο της εξουσίας του προς εκδίκαση της υπόθεσης, ενώ η έλλειψη της οδηγεί στο απαράδεκτο της τυχόν ασκηθείσας ποινικής δίωξης²⁴, και, κατ' επέκταση, σε περίπτωση καταδικαστικής απόφασης, σε συγκρότηση του αναιρετικού λόγου της υπέρβασης εξουσίας του άρθρου 510 παρ. 1 στοιχ. Η' ΚΠΔ (Βλ. ΑΠ 798/2014 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ). Λόγος απαραδέκτου θεμελιώνεται, φυσικά, όχι μόνο σε περίπτωση έλλειψης της μηνυτήριας αναφοράς, αλλά και σε περίπτωση υποβολής της από όργανο που δεν εμπίπτει στην αποκλειστική απαρίθμηση του άρθρου 68 παρ. 1 ΚΦΔ. Σύμφωνα με τις αποφάσεις του ΑΡΕΙΟΥ ΠΑΓΟΥ²⁵, όπου αντιμετώπιστηκε το ζήτημα σε σχέση με το αρ. 21 του ν. 2523/1997 δεν απαιτείται σύνταξη έκθεσης αλλά κατά απόκλιση από τις ρυθμίσεις του άρθρου 41 του ΚΠΔ αρκεί ακόμη και μια ταχυδρομικά αποσπελλόμενη απλή αίτηση του προϊσταμένου της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας, καθόσον δεν όρισε ρητά αυτό ο νομοθέτης κατά

²³ Βλ. ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΣΕΒΑΣΤΙΔΗΣ, ΚΩΔΙΚΑΣ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2011, ΤΟΜΟΣ Ι, σελ. 363 επ.

²⁴ Σχετικά με τη φύση της μηνυτήριας αναφοράς του ν. 2523/1997 και της αίτησης δίωξης του αρ. 25 του ν. 1882/1990 Βλ. ΑΠ 778/2010, ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 978/2003, ΝοΒ 2004, 313 = ΔΦΝ 2003,1232, ΑΠ 2023/2002, ΠραξΛογ 2002,579 =ΠοινΧρ 2003,744, ΝοΒ 2003,904, ΑΠ 1990/2002, ΠΛογ 2002,2313, ΑΠ 19/1995, ΠοινΧρ 1995,306, ΣυμβΠλημΚαστ104/2000, ΠραξΛογ 2000,379 = Υπέρ 2000,1057, ΣυμβΕφΠειρ 376/2000, ΠραξΛογ 2000,567 και επίσης Καρρά, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο, γ' έκδ. 2007, σ. 308, αρ. περιθ. 350, Δημήτρηαινα, ΠοινΔικ 2012,400-401, Αδάμπα, σε. Λ. Μαργαρίτη, Κώδικας Ποινικής Δικονομίας [2010], σ. 146-147.

²⁵ ΑΠ 271/2009, ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 760/2009, ΠοινΧρ 2010,197 = ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1645/2009, ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 833/2010, ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1032/2010, ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 835/2010, ΝΟΜΟΣ.

το πρότυπο του αρ. 41 του ΚΠΔ. Στον αντίποδα βρίσκεται η άποψη της θεωρίας ότι απαιτείται και η σύνταξη έκθεσης²⁶.

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΣΤΥΝΟΜΙΑΣ.

Η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας (ΔΟΑ) που συστάθηκε με το Π.Δ. 9/201185, συμπεριλήφθηκε μεταξύ των αρμόδιων προς υποβολή μηνυτήριας αναφοράς οργάνων με τη διάταξη του άρθρου 44 παρ. 1 Ν. 4249/201486, η οποία αντικατέστησε το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 21 Ν. 2523/1997. Η ΔΟΑ εδρεύει στην Αττική και η τοπική αρμοδιότητα της εκτείνεται σε ολόκληρη την επικράτεια, εκτός από τους χώρους αρμοδιότητας του Λιμενικού Σώματος-Ελληνικής Ακτοφυλακής, σύμφωνα με το άρθρο 5 Ν. 4150/2013. Σ' αυτήν υπάγεται διοικητικά και η Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδας (ΥΟΑΒΕ), που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη και έχει τοπική αρμοδιότητα εκτεινόμενη στην εδαφική δικαιοδοσία της Διεύθυνσης Ασφάλειας Θεσσαλονίκης και των Περιφερειακών Διευθύνσεων Ασφάλειας Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, Κεντρικής Μακεδονίας, Δυτικής Μακεδονίας και Ηπείρου. Η ΔΟΑ έχει ως βασική αποστολή «την πρόληψη, έρευνα και καταστολή οικονομικών εγκλημάτων που τελέστηκαν σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και της εθνικής οικονομίας γενικότερα και εμφανίζουν τα χαρακτηριστικά του οργανωμένου εγκλήματος, καθώς και την έρευνα, πρόληψη και καταστολή της αδήλωτης και της ανασφάλιστης εργασίας και της εισφοροδιαφυγής, ακόμα και στις περιπτώσεις που δεν συνιστούν αξιόποινες πράξεις». Το υπαγόμενο σ' αυτήν Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης είναι αρμόδιο, ειδικότερα, για τη δίωξη εγκλημάτων που αφορούν στη φορολογική και τελωνειακή νομοθεσία (απόκρυψη ή σκόπιμη αλλοίωση φορολογητέας ύλης ή άλλων στοιχείων, προς τον σκοπό αποφυγής του φορολογικού ελέγχου ή μείωσης των προβλεπομένων από τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις

²⁶ Βλ. Αδάμπα, ΠοινΔικ 2009,757, ο οποίος, αναφερόμενος στην περίπτωση της αίτησης δίωξης του άρθρου 25 Ν. 1882/1990, για την οποία ο ΑΠ υιοθετεί την ίδια ερμηνευτική εκδοχή, επισημαίνει τα εξής: «[Εξυπηρετεί μεν λόγους σκοπιμότητας που υπαγορεύονται από τον τρόπο υποβολής των αιτήσεων (συνήθως υποβάλλονται ταχυδρομικά) εκ μέρους των προϊσταμένων των ΔΟΥ κ.λπ., πλην όμως δεν είναι διόλου βέβαιο ότι μια "εθιμική" πρακτική μπορεί και να υπαγορεύει παρεκκλίσεις από τις προβλέψεις του ΚΠΔ». Βλ. επίσης ΕγκΕισΑΠ 1/2011 (Ν.Παντελή), ΠοινΔικ 2011,1106 = ΠοινΧρ 2011, 634 = ΝΟΜΟΣ: «Επειδή η σχετική νομολογία επί του θέματος τελεί υπό διαμόρφωση, χρήσιμο θα ήταν ... οι Εισαγγελείς Πρωτοδικών να συστήσουν στα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 21 παρ. 2 του Ν 2523/1997, να αποφεύγουν την πρακτική της ταχυδρομικής αποστολής των περιών ολόγος αναφορών, αλλά να τις καταθέτουν όπως επιβάλλουν τα άρθρα 41 και 147 και επόμ. του Κ.Π.Δ., προκειμένου να αποφευχθούν ανεπιθύμητες καταστάσεις στο μέλλον». Βλ. επίσης Δημήτρηνα, ΠοινΔικ 2012,400.

φόρων και εισφορών, λαθραία εισαγωγή και εξαγωγή αγαθών και άλλων προϊόντων, μη έκδοση των προβλεπομένων παραστατικών κατά την πώληση και τη διακίνηση προϊόντων ή την προσφορά υπηρεσιών, κατά περίπτωση). Για την επιτυχή εκπλήρωση της αποστολής της, η ΔΟΑ συνεργάζεται με το Κέντρο Συλλογής και Διαχείρισης 44 Επιχειρησιακών Πληροφοριών (ΚΕ.ΣΥ.Δ.Ε.Π.) του Αρχηγείου Ελληνικής Αστυνομίας και τις άλλες υπηρεσίες της ΕΛΑΣ και του Λιμενικού Σώματος, καθώς και με άλλες αρμόδιες υπηρεσίες, αρχές και φορείς, στελεχώνεται με το αναγκαίο αστυνομικό και επιστημονικό προσωπικό και εξοπλίζεται με τα απαραίτητα υλικοτεχνικά μέσα. Στο πλαίσιο της επιχειρησιακής της δράσης δύναται να έχει πρόσβαση στα αρχεία οποιασδήποτε αστυνομικής υπηρεσίας, καθώς και σε αρχεία άλλων υπηρεσιών, αρχών, οργανισμών και φορέων, εφόσον η έρευνα σ' αυτά είναι αναγκαία για τη διερεύνηση παραβάσεων στις οποίες έχει επιληφθεί. Ειδικότερα -εφόσον διενεργεί έλεγχο για τη βεβαίωση παραβάσεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, προκαταρκτική εξέταση ή προανάκριση για οικονομικά εγκλήματα που υπάγονται στην αρμοδιότητα της-δεν ισχύει έναντι της το φορολογικό, τελωνειακό, τραπεζικό, χρηματιστηριακό ή επιχειρηματικό απόρρητο. Μπορεί, ακόμη, να καλεί εγγράφως τον ελεγχόμενο ή άλλο πρόσωπο να δώσει πληροφορίες και να παραδώσει αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, να ενεργεί κάθε αναγκαία εξέταση ή έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση του ελεγχόμενου και στα μεταφορικά μέσα, να ενεργεί έρευνες εγγράφων και λοιπών στοιχείων που δεν ευρίσκονται στο χώρο της επαγγελματικής απασχόλησης του ελεγχόμενου μετά από συναίνεση του ελεγχόμενου ή του επιτόπιου εισαγγελέα, να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία, στοιχεία, ηλεκτρονικά μέσα αποθήκευσης και μεταφοράς δεδομένων, καθώς και αγαθά και μέσα μεταφοράς εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποδεικτική αξία αυτών. Μετά την ολοκλήρωση των ερευνών της, εξάλλου, εφόσον προκύπτει η τέλεση φορολογικών ή τελωνειακών παραβάσεων, συντάσσει την κατά περίπτωση προβλεπόμενη έκθεση έλεγχου» και διαβιβάζει τα στοιχεία που συγκέντρωσε στις αρμόδιες αρχές του Υπουργείου Οικονομικών, προκειμένου να επιβληθούν οι νόμιμες διοικητικές κυρώσεις.

ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΟΤΗΤΑ

Η ΠΑΡΑΜΕΤΡΟΣ ΤΟΥ ΑΡ. 2 ΤΟΥ ΠΚ ΚΑΙ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 596 ΤΟΥ ΚΠΔ

Το άρθρο 7 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος ορίζει ότι "Εγκλημα δεν υπάρχει ούτε ποινή επιβάλλεται χωρίς νόμο που να ισχύει πριν από την

τέλεση της πράξης και να ορίζει τα στοιχεία της. Ποτέ δεν επιβάλλεται ποινή βαρύτερη από εκείνη που προβλεπόταν κατά την τέλεση της πράξης". Εξάλλου με το άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΚ, καθιερώνεται η αρχή της αναδρομικότητας του επεικέστερου νόμου, αφού ορίζεται με αυτό ότι "Αν από την τέλεση της πράξης έως την αμετάκλητη εκδίκαση της ίσχυσαν δύο ή περισσότεροι νόμοι, εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις. Ως ηπιότερος νόμος κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 2 παρ. 1 ΠΚ, θεωρείται εκείνος, ο οποίος, όπως ίσχυσε, περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις. Προς τούτο γίνεται σύγκριση των περισσότερων αυτών διατάξεων στο σύνολο των προϋποθέσεων τους. Εάν από τη σύγκριση αυτή προκύψει ότι ο κατηγορούμενος, όπως κατηγορείται, επιβαρύνεται το ίδιο από όλους τους νόμους, τότε εφαρμοστέος είναι ο νόμος που ίσχυσε κατά το χρόνο τέλεσης της πράξης, διαφορετικά εφαρμόζεται ο νεότερος επεικέστερος νόμος (ΟΛ ΑΠ 1/2015 ΠΟΙΝΔ/ΝΗ 2015/737).

Σύμφωνα με την ορθότερη άποψη είναι δυνατή η εφαρμογή δύο νόμων, ένας εκ των οποίων είναι επεικέστερος ως προς την αντικειμενική ή και την υποκειμενική υπόσταση, ο δε δεύτερος ως προς το σκέλος της ποινικής κύρωσης (ΑΠ 1990/2002 ΠοινΧρ ΝΓ,728 ²⁷). Ωστόσο υποστηρίζεται και η αντίθετη άποψη ότι κάτι τέτοιο δεν επιτρέπεται, καθώς στην περίπτωση αυτή με το συνδυασμό αμφοτέρων των νόμων που ίσχυσαν και η επιλογή των ηπιότερων διατάξεων που περιέχονται στον καθένα από αυτούς, κατασκευάζεται νέος νόμος που δεν υπάρχει και ο δικαστής στην περίπτωση αυτή νομοθετεί (ΑΠ 56/1989 ΠοινΧρ ΛΘ,697).

Επεικέστερος θεωρείται ο νόμος, ο οποίος καθιστά ανέγκλητη την πράξη ή αντικαθιστά την ποινική κύρωση με διοικητικές κυρώσεις (ΑΠ

²⁷ Με τη νεότερη διάταξη του άρθρου 19 παρ.1 εδ. α' του Ν. 2523/1997, το αδίκημα της φοροδιαφυγής που διαπράττεται με την έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και με την αποδοχή ή νόθευση τέτοιων στοιχείων, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, ανεξάρτητα αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Η νεότερη αυτή διάταξη, η οποία ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, για τα αδικήματα που διαπράττονται από 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά, είναι επεικέστερη από την προηγούμενη μόνο ως προς την απειλούμενη ποινή, ενώ η προηγούμενη διάταξη είναι επεικέστερη από αυτή γιατί απαιτεί ως πρόσθετο αναγκαίο στοιχείο για τη θεμελίωση του ίδιου αδικήματος και τον σκοπό του υπαίτιου για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ήτοι στοιχείο που δεν απαιτεί ο νεότερος νόμος. Επομένως, για το ως άνω αδίκημα της φοροδιαφυγής, που τελέστηκε υπό την ισχύ του Ν. 1591/1986, εφαρμόζονται αφ' ενός οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ' και η' αυτού (ως προς τα στοιχεία που συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική του υπόσταση) και αφ' ετέρου, κατά το άρθρο 2 παρ.1 Π.Κ., η διάταξη του άρθρου 19 παρ.1 εδ. α' του Ν. 2523/1997 ως προς την απειλούμενη γι' αυτό ποινή.

1033/1998 ΠοινΧρ ΜΘ,574), δεν καθορίζει ελάχιστο όριο ποινής ή καθορίζει ανώτερο όριο ποινής μικρότερο του ανωτάτου ορίου της ποινής φυλακίσεως, ήτοι των πέντε ετών (ΑΠ 783/1996 ΠοινΧρ ΜΖ,970), για το χαρακτηρισμό ορισμένης αξιόποινης συμπεριφοράς ως κακουργήματος απαιτεί περισσότερα στοιχεία (π.χ. ορισμένο ποσό ζημίας ή οφέλους) από όσα ήταν αναγκαία μέχρι την ισχύ αυτού, για να χαρακτηριστεί η ίδια πράξη ως κακούργημα (Συμβ ΑΠ 712/1997 ΠοινΧρ ΜΗ,227), θέτει ως όρο ασκήσεως της ποινικής διώξεως την υπό του παθόντος υποβολή εγκλήσεως για αξιόποινη πράξη, που κατά τον προγενέστερο νόμο, διωκόταν αυτεπαγγέλτως (ΑΠ 80/2000 ΠοινΧρ Ν, 2005), απαριθμεί περιοριστικά και όχι ενδεικτικά τις επιβαρυντικές περιπτώσεις (ΑΠ 1733/1997, ΠοινΧρ ΜΗ,579), μετατρέπει μία αξιόποινη πράξη από πλημμέλημα σε πταίσμα (ΑΠ 2229/2002, ΠοινΧρ ΝΓ,790), θέτει δικονομική προϋπόθεση για την άσκηση της ποινικής δίωξης (ΑΠ 1786/2003 ΠοινΧρ ΝΔ,649), καθιερώνοντας ρήτρα επικουρικότητας, καθιστά την συρροή δύο ποινικών διατάξεων από αληθινή σε φαινομενική (ΣυμβΑναθΔικ 1/2004, ΠοινΧρ ΝΔ,946),καθιερώνει διαφορετικά-μεγαλύτερα-όρια ανηλικότητας (ΜΟΔΜεσολ 1819/2004 ΠοινΧρ ΝΕ,453), με την άρση του αξιόποινου της φοροδιαφυγής με την εξώδικη επίλυση της διαφοράς σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.2 του ν. 1882/1990 (ΑΠ 112/91 ΠοινΧρ ΜΑ ,8550) και θέτει παραγραφή υφ' όρον για ορισμένες πράξεις ή ανεκτέλεστες ποινές (ΑΠ 1439/2006 ΠοινΧρ ΝΖ,627). Αυστηρότερος θεωρείται ο νόμος ο οποίος κατά παρέκκλιση του αρ. 17 του ΠΚ, ορίζει ότι χρόνος τέλεσης της πράξης θεωρείται αυτός κατά τον οποίο επέρχεται το εγκληματικό αποτέλεσμα (ΣυμβΑΠ 1926/2004 ΠοινΧρ ΝΕ,720), ενώ επιβάλλει ίση ποινή φυλακίσεως με κάποιον προγενέστερο, επιβάλλει επίσης και χρηματική ποινή (ΑΠ 1122/1998 ΠοινΧρ ΜΘ,652) και θέτει αυστηρότερα όρια εκτιέας ποινής προκειμένου να καθιστά εφικτή την απόλυση υπό όρου κρατουμένου (ΓνωμΕισΑΠ 11/2005, ΠοινΔικ 2006,175).

Σύμφωνα με την κρατούσα άποψη το αρ. 2 του ΠΚ δεν εφαρμόζεται ως προς τους δικονομικούς κανόνες δικαίου, καθώς οι δικονομικοί νόμοι σκοπούν στην ανίχνευση της αλήθειας και στη διασφάλιση της προσήκουσας απονομής της δικαιοσύνης²⁸. Οι ποινικοί δικονομικοί νόμοι (αρ. 596 του ΚΠΔ), εκτός αντίθετης διάταξης, έχουν άμεση εφαρμογή από της ισχύος τους και στις εκκρεμείς ποινικές δίκες, με αποτέλεσμα οι μεν διαδικαστικές πράξεις που επιχειρήθηκαν υπό το κράτος του παλιού νόμου να είναι ισχυρές, το δε ατέλεστο μέρος της διαδικασίας να διέπεται από το νέο νόμο (ΑΠ 1571/1988 ΠοινΧρ ΛΘ.390), καθόσον «κάθε νεότερος δικονομικός νόμος είναι κατά

²⁸ Ζησιάδης Ποιν.Δικονομία, έκδ. β, σελ.23 επ, ΑΠ 1001/1981 ΠοινΧρ ΛΒ.88).

τεκμήριο αρτιότερος από τον παλαιό και εξασφαλίζει πληρέστερα τους σκοπούς της ποινικής διαδικασίας²⁹ ». Ωστόσο ορθότερη είναι η άποψη, η οποία με αφετηρία ότι υπάρχει στενή σχέση και αλληλεξάρτηση μεταξύ ουσιαστικού και δικονομικού ποινικού δικαίου δέχεται ότι και στο ποινικό δικονομικό δίκαιο επιβάλλεται να ισχύει το θεμελιώδες αξίωμα του αρ. 7 παρ.1 εδ. α'Σ «ουδεμία ποινή άνευ νόμου», καθόσον αφορά τουλάχιστον τη μη χειροτέρευση της θέσης του κατηγορούμενου ως δράστη ορισμένου εγκλήματος και συνεπώς απαγορεύεται η αναδρομική ισχύς νεότερου ποινικού δικονομικού νόμου σε βάρος του κατηγορούμενου, ενώ επιτρέπεται υπέρ αυτού³⁰. Επιχειρήματα της άποψης αυτής είναι ότι η αποδοχή του δόγματος βάσει του οποίου ο νεότερος δικονομικός νόμος είναι πάντοτε καλύτερος, συνιστά αυθαίρετη κρίση και η επίκληση του αρ. 596 του ΚΠΔ δεν μπορεί να έχει έννομη επιρροή, αφού αποτελεί απλή μεταβατική διάταξη, η οποία έχει εκπληρώσει την αποστολή της, που ήταν από τη φύση της περιορισμένης χρονικής ισχύος.

ΤΑ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΘΕΜΑΤΑ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΟΤΗΤΑΣ -Η ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΗΣ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΩΣ ΔΙΑΚΩΛΥΤΙΚΟΥ ΛΟΓΟΥ ΑΣΚΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΔΙΩΣΗΣ (ΑΡ. 68 Ν. 3337/2015)³¹.

²⁹ Βλ. ΘΕΟΧΑΡΗ Ι. ΔΑΛΑΚΟΥΡΑ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΤΟΜΟΣ Ι, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2012, σελ.12.

³⁰ Βλ. ΑΡΓΥΡΙΟΣ ΚΑΡΡΑΣ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, β' έκδοση, εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 1998, σελ.37 και Θ. ΔΑΛΑΚΟΥΡΑ, ο.π., σελ.115 . Για την προβληματική της αναδρομικής εφαρμογής του επεικέστερου δικονομικού νόμου στο πλαίσιο των ενδίκων μέσων βλ. ΛΑΜΠΡΟΣ ΜΑΡΓΑΡΙΤΗΣ, ΕΝΔΙΚΑ ΜΕΣΑ Ι, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Γ' ΕΚΔΟΣΗ, σελ. 61 επ. Βλ. Ανδρουλάκη, Θεμελιώδεις έννοιες [4η έκδ.], αρ. περιθ. 22 επ., Καρρά, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο [4η έκδ.], σ. 10-11, Λ. Μαργαρίτη, Ποινική Δικονομία, Ένδικα Μέσα, Ι [β' έκδ. 2000], σ. 54 επ., Μυλωνόπουλο Ποινικό Δίκαιο, ΓΜ Ι [2007], σ. 80, Παπαδαμάκη, Ποινική Δικονομία [στ' έκδ.], αρ. περιθ. 6, Χαράλαμπακη, Σύνοψη Ποινικού Δικαίου, ΓΜ Ι [2010], σ. 166-167, Ζαχαρώδη, Ο Ν. 1608/1950 [1995], σ. 169-170 Μπέκα, Η χρονική επέκταση ισχύος των ουσιαστικών ποινικών νόμων [1992], σ. 131 επ., 165-166 Καλιμέλη Υπερ 1992, 1183, Καϊάφα-Γκιμπάντι, Ευβάθινη στην Ποινική Νομολογία [2006], σ. 43, Τριανταφύλλου, Δίκη 1990, 753 επ., και διεξοδικά Φυτράκη, Η απαγόρευση της αναδρομικότητας [1998], σ. 249 επ. και passim.

³¹ Αντίστοιχη συζήτηση είχε λάβει χώρα ήδη στις αρχές της δεκαετίας του 1990, όταν ίσχυε ακόμη ο Ν. 1591/1986, οπότε και είχε τεθεί το ερώτημα, αν ο όρος της περάτωσης της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας (: «οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής»), ο οποίος είχε εισαχθεί και στη συνέχεια καταργηθεί σε σχέση με τα αδικήματα της διακίνησης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, εξεταζόμενος υπό το φως των ποινικών δογματικών κατηγοριών, συνιστούσε μόρφωμα του δικονομικού δικαίου (: θετική δικονομική προϋπόθεση, η έλλειψη της οποίας καθιστά την τυχόν ασκηθείσα ποινική δίωξη απαράδεκτη) ή μόρφωμα του ουσιαστικού δικαίου (: στοιχείο αντικειμενικής υπόστασης ή εξωτερικός όρος του αξιοποιήσιμου, η έλλειψη του οποίου πρέπει να οδηγεί σε απαλλακτική κρίση) ή απλά έναν όρο χωρίς υποχρεωτικές ουσιαστικές ή δικονομικές συνέπειες που πρέπει να τηρεί ο προϊστάμενος της εκάστοτε αρμόδιας φορολογικής αρχής πριν την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς του. Βλ. αναλυτική τεκμηρίωση σε σχέση με τις υποστηριζόμενες τότε απόψεις και τα πρακτικά ζητήματα που είχαν δώσει αφορμή για τη διατύπωσή τους σε Μαργαρίτη, Ένδικα Μέσα ΙΙ [2010], σ. 269 επ., Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο [2005], σ. 314 επ. Ο Αρειος Πάγος είχε δεχτεί τότε, επικαλούμενος ρητά μεταξύ άλλων και το άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ, ότι η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 2, που εισήγαγε την ευνοϊκή προϋπόθεση της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής, καταλάμβανε και όλες τις πράξεις που είχαν τελεστεί υπό το προγενέστερο δίκαιο (π.χ. μη απόδοση ΦΠΑ), για τη δίωξη των οποίων δεν απαιτούνταν οριστικοποίηση (βλ. ενδεικτικά ΑΠ 1838/2001, ΠΛογ 2001, 2064 = ΠοινΧρ 2002,644, ΑΠ 1786/2003, ΠραξΛογ 2003,438 = ΠοινΧρ 2004,648). Η ρητή αυτή επίκληση (και) του άρθρου 2 παρ. 1 ΠΚ άφηνε να διαφανεί ότι το Ακυρωτικό, παρά την αξιολόγηση της συζητούμενης ρύθμισης ως διάταξης που εισάγει δικονομική προϋπόθεση, αποδεχόταν την υπαγωγή της στους κανόνες διαχρονικού δικαίου που ισχύουν για τους ουσιαστικούς ποινικούς νόμους (βλ. Δημήτριάνα, Εγκλήματα φοροδιαφυγής [2011], αρ. περιθ. 358, Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο [2005], σ. 318 επ.). Κατ'επέκταση, ανέμενε κανείς βάσιμα ότι σε περίπτωση μεταγενέστερων ρυθμίσεων, που θα εξαιρούσαν τη δίωξη των αδικημάτων του Ν. 2523/1997 από την εμβέλεια της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 2, καταργώντας την εξάρτηση της ποινικής δίωξης από την περάτωση της φορολογικής διαδικασίας, το Ακυρωτικό θα απέκλειε την αναδρομική εφαρμογή των νεότερων ρυθμίσεων σε αδικήματα τελεσθέντα πριν την έναρξη ισχύος

Ιδιαίτερα ενδιαφέρον από άποψη διαχρονικότητας είναι το ζήτημα, εάν η περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας η οποία είχε θεσπιστεί με τις ήδη καταργούμενες διατάξεις των άρ. 17,18,19 και 21 παρ.2 του ν. 2523/1997, ως c.s.q.n για την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, προκειμένου στη συνέχεια να ασκηθεί ποινική δίωξη καταλαμβάνει και τις περιπτώσεις κατά τη δημοσίευση του νόμου 3337/2015, δοθέντος μάλιστα ότι ενδιάμεσα ίσχυσε και ο νόμος 3943/2011, σύμφωνα με τον οποίο (αρ.3 παρ.2 εδ. θ ν. 3943/2011) χορηγείται το δικαίωμα στον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος να παραγγέλλει την άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης. Με το αρ. 68 παρ. 1 του ν. 3337/2015 θεσπίζεται η κατάργηση της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής ως διακωλυτικού λόγου άσκησης της ποινικής δίωξης, ήτοι ουδόλως απαιτείται πλέον οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής³² και δεν υπάρχει διακωλυτικός λόγος άσκησης της ποινικής δίωξης, αφού προβλέπεται ότι αν συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος του ν. 3337/2015 υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, από τα όργανα της φορολογικής Διοίκησης ή από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της ΕΛ.ΛΑΣ και η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.

Παλαιότερα είχε κριθεί ότι με την αντικατάσταση του αρ. 32 του ν. 1591/1986 με το άρθρο 51 παρ.2 εδ. β του ν. 1882/1990 για την ποινική δίωξη για φοροδιαφυγή (μη έκδοση τιμολογίου πώλησης), απαιτείται οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής και ως εκ τούτου η νεότερη διάταξη είναι επιεικέστερη (ΑΠ 469/1995 ΠΧρ ΜΕ.779). Επίσης είχε κριθεί ότι ο ν. 1882/1990 είναι επιεικέστερος του ν. 1884/1990, επειδή θέτει ως εξωτερικό όρο του αξιόποινου για την τιμωρία της φοροδιαφυγής την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής και ως επιεικέστερος θα εφαρμοσθεί στο σύνολό του (ΠλημΑθ 1621/1995 ΠοινΧρ ΜΣΤ.934). Υπό το πρίσμα αυτό είναι ευνοϊκότερη για τον κατηγορούμενο η θέσπιση επιπλέον υποχρεωτικών δικαιωλυτικών λόγων, όπως η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής και γενικότερα η προηγούμενη κρίση του φορολογικού θέματος από τα διοικητικά δικαστήρια για την άσκηση της ποινικής δίωξης σε βάρος του. Με βάση το προγενέστερο δίκαιο, ήτοι από τις καταργούμενες των άρθρων 17,18,19 και 21 παρ.2 του ν. 2523/1997 συναγόταν ότι η ποινική

τους, όταν και στο μέτρο που αυτές θα μπορούσαν να οδηγήσουν in concrete σε δυσμενέστερη αντιμετώπιση του κατηγορούμενου.

³² Η φορολογική εγγραφή οριστικοποιείται με τους ακόλουθους τρόπους:α) με διοικητική επίλυση της διαφοράς, β) λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής και γ) βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού βλ. σχ. ΑΠ 373/2007 ΠοινΔικ2007.918, ΑΠ 440/2008 ΠοινΔικ 2008.1263.

δίωξη δεν ασκούνταν από τα εισαγγελικά όργανα πριν από την τελεσίδικη κρίση του Διοικητικού Δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση με ασκήσεως προσφυγής, πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκησή της. Έπρεπε δηλαδή να παγιωθεί η φορολογική παράβαση και η έλλειψη της προϋπόθεσης αυτής συνιστούσε διακωλυτικό λόγο της ποινικής δίωξης και αν ασκούνταν, αυτή εθεωρούνταν απαράδεκτη με τις εξαιρέσεις βέβαια που θέσπιζε το ήδη καταργηθέν άρθρο 21 του ν. 2523/1997, ως είχε αντικατασταθεί από το αρ. 3 του ν. 3943/2011 (ΑΠ 492/2013 ΤΡΑΠΕΖΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΝΟΜΟΣ).

Ο νόμος 3337/2015 αλλά και οι αμέσως προηγούμενοι 3842/2010, 3888/2010 και 3943/2011 στο βαθμό που απεξαρτούν την κίνηση της ποινικής δίωξης από την περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, που καταργούν δηλαδή τους όρους της διοικητικής διαδικασίας, αφ ης στιγμής εισάγουν δυσμενέστερη αντιμετώπιση όσων έχουν διαπράξει αδικήματα του αρ. 18 του ν. 2523/1993, θέτουν το ζήτημα αν μπορούν να εφαρμοστούν και σε αδικήματα που τελέστηκαν πριν από την έναρξη ισχύος τους. Πριν προχωρήσουμε, στην επίλυση των ανωτέρω θεμάτων διευκρινίζουμε ότι σύμφωνα με την κρατούσα άποψη, η φύση των διατάξεων που εξαρτούν την άσκηση της ποινικής δίωξης από την διοικητική φορολογική διαδικασία καθορίζεται από το δικονομικό ποινικό δίκαιο και όχι από το ουσιαστικό ποινικό δίκαιο. Πρόκειται για θετικές δικονομικές προϋποθέσεις³³, όπως σαφώς προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση (ποινική δίωξη δεν αρχίζει...) αλλά και τη συστηματική θέση της διάταξης που ρυθμίζει τους παραπάνω όρους, ήτοι στο άρθρο 21 του ν. 2523/1997, όπου αντιμετωπίζονται κυρίως ζητήματα δικονομικού δικαίου³⁴.

Σύμφωνα με την ΟΛ ΑΠ 1/2014³⁵ (ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΝΟΜΟΣ) είναι συνταγματικά επιτρεπτή η αναδρομική εφαρμογή του ν. 3943/2011, παρόλο που έχει δυσμενέστερες από δικονομική σκοπιά , διατάξεις και συνέπειες για τους φορολογούμενους . Κατά την ομόφωνη απόφαση της ως άνω Ολομέλειας δεν επηρεάζει την εφαρμογή δικονομικών διατάξεων το γεγονός ότι μπορεί να είναι δυσμενέστερες από τις προηγούμενες και συνεπώς

³³ ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑΣ, ο.π. σελ 237,255-256, ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, 2005, ΣΕΛ. 317 ΕΠ. ΑΠ 492/2013 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

³⁴ Βέβαια η ως άνω ΠλημΑθ 1621/1995 κάνει λόγο για εξωτερικό όρο του αξιοποίνου, ομοίως Παπουτσή ΠοινΔικ 2007, σελ. 326 επ., ο οποίος αξιολογεί την οριστικοποίηση ως εξωτερικό όρο του αξιοποίνου.

³⁵ Βλ. αναλυτική και εμπειριστατωμένη κριτική επί της ανωτέρω απόφασης Γ. ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ 2014/105 και ΜΑΡΙΑ ΚΑΙΑΦΑ-ΓΚΜΠΑΝΤΙ ΠοινΔικ 2015/953.

μπορούν να εφαρμοστούν αναδρομικά, χωρίς να παραβιάζεται το Σύνταγμα, ήτοι το αρ. 7 του Σ που δεν επιτρέπει την αναδρομικότητα ποινικών νόμων. Η ανωτέρω άποψη, σύμφωνα με την οποία οι νεότερες ρυθμίσεις στο βαθμό που φέρουν δικονομική φύση, δεν υπάγονται στην εμβέλεια της απαγόρευσης αναδρομής των δυσμενέστερων ποινικών νόμων, η οποία ισχύει μόνο για κανόνες ουσιαστικού ποινικού δικαίου έχει αποτυπωθεί και σε παλαιότερες αποφάσεις του ΑΠ, ότε εκλήθη να κρίνει παρόμοια ζητήματα(ΑΠ 1805/2008 ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1795/2009 ΝΟΜΟΣ). Η ανωτέρω απόφαση του ΑΠ έχει επικριθεί σφόδρα καθώς σύμφωνα με την ορθότερη άποψη πρέπει να γίνουν αποδεκτές οι εγγυήσεις του ουσιαστικού ποινικού δικαίου, όπως της απαγόρευσης αναδρομής και σε περιπτώσεις δυσμενών αλλαγών δικονομικών κανόνων, οι νεότερες ρυθμίσεις στο βαθμό που καταργούν προϋφιστάμενες δικονομικές προϋποθέσεις δίωξης και καθιστούν έτσι δυσμενέστερη τη θέση του κατηγορούμενου, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής σε διώξεις εγκλημάτων, τα οποία τελέστηκαν πριν την έναρξη ισχύος τους³⁶. Σύμφωνα δε με την υπ. αρ. 2/2013 γνωμοδότηση του Εισαγγελέα του ΑΠ Νικ. Παντελή (ΠοινΔικ 2013/137) οι τροποποιήσεις των άρθρων 17-19 του ν. 2523/1997 με τον ν. 3943/2011 ανάγονται στο ουσιαστικό ποινικό δίκαιο και όπως είναι φυσικό ερμηνεύονται υπό το πρίσμα της διάταξης του αρ. 2 παρ. 1 του ΠΚ, ενώ οι διαδοχικές τροποποιήσεις του αρ. 21 του ίδιου νόμου ανάγονται στο πεδίο του δικονομικού δικαίου και κατ' αρχήν θα μπορούσαν να έχουν αναδρομική ισχύ. Η αναδρομική όμως ισχύς των δικονομικών κανόνων γίνεται δεκτή υπό την προϋπόθεση ότι δεν αποβαίνει σε βάρος θεμελιωδών δικαιωμάτων των κατηγορούμενων. Εκτός ενάντιας ρητής νομοθετικής πρόβλεψης, απαγορεύεται γενικώς η αναδρομική εφαρμογή δικονομικών κανόνων, όταν αυτοί περιέχουν προβλέψεις οι οποίες θίγουν εν τέλει ουσιώδη συμφέροντα του κατηγορούμενου. Ως επιπλέον επιχειρήματα υπέρ αυτής της ανωτέρω ορθής άποψης, αναφέρονται ότι τέτοιοι όροι εξυπηρετούσαν πρωταρχικά ουσιώδη συμφέροντα του διωκόμενου, τα οποία και θίγονται με την κατάργησή τους και ότι κινούνται δογματικά στο μεταίχμιο μεταξύ ουσιαστικού και δικονομικού ποινικού δικαίου, αφού η διοικητική δικαστική απόφαση είναι αυτή που σε κάθε περίπτωση εξατομικεύει κατ' ουσία την φορολογική οφειλή και μάλιστα ο ποινικός δικαστής δεσμεύεται από το διοικητικό δεδικασμένο με το εκάστοτε ποσό οφειλόμενου και διαφυγόντος φόρου³⁷. Για λόγους πληρότητας της παρούσης εργασίας, σημειούται ότι υπάρχει και έτερη άποψη σύμφωνα με την οποία, οι νεότερες δυσμενείς ρυθμίσεις μπορούν να εφαρμόζονται και σε αδικήματα που τελέστηκαν πριν την

³⁶ ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, ο.π. σελ 230.

³⁷ ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, ο.π. σελ. 232.

έναρξη ισχύος τους, μόνο όμως αν η θεώρηση της έκθεσης ελέγχου που διαπιστώνει τα αδικήματα λαμβάνει χώρα μετά την έναρξη ισχύος των νεότερων διατάξεων (ΑΠ 1028/2012, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ).

ΜΙΑ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗ ΕΚΤΡΟΠΗ ΤΑ ΑΥΤΟΦΩΡΑ ΔΙΑΡΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ (Ν. 3943/2011)

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου 3943/2011 «θεσπίζονται ως διαρκή και επομένως, ως συνεχή αυτόφωρα, τα εξής: α) της μη καταβολής βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο, με χρόνο τέλεσης του αδικήματος το χρονικό διάστημα από την παρέλευση των τεσσάρων μηνών μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής β). της φοροδιαφυγής με την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος και γ) της φοροδιαφυγής για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών, με χρόνο τέλεσης αυτών το χρονικό διάστημα από την ημέρα κατά την οποία για πρώτη φορά όφειλε να ενεργήσει ο υπαίτιος μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχο με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής.». Ειδικότερα με τις τροποποιήσεις που επέφερε ο νόμος 3943/2011 το άρθρο 21 παρ. 10 εδ. α Ν. 2523/1997 προβλέπει τα εξής: «Στα αδικήματα του παρόντος νόμου, χρόνος τέλεσης είναι το χρονικό διάστημα από την ημέρα κατά την οποία για πρώτη φορά όφειλε να ενεργήσει ο υπαίτιος μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1 /3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής». Αντίστοιχα το άρθρο 25 παρ. 1 δεύτερο εδάφιο Ν. 1882/1990 ορίζει τα εξής: «1. ... χρόνος τέλεσης του αδικήματος είναι το χρονικό διάστημα από την παρέλευση των τεσσάρων μηνών μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής». Λαμβάνοντας υπόψη ότι ο κανονικός χρόνος παραγραφής για τα πλημμελήματα είναι 5 χρόνια και για τα κακούργηματα 15 χρόνια (: άρθρο 111 παρ. 1 περ. β' και παρ. 2 ΠΚ), η νομοθετικά προσδιορισμένη διάρκεια τέλεσης των αδικημάτων (: 1 /3) διαμορφώνεται, ανάλογα με το αν πρόκειται για πλημμέλημα ή κακούργημα, στους 20 μήνες και στα 5 χρόνια αντίστοιχα από το χρονικό σημείο πραγμάτωσης της ειδικής τους υπόστασης για πρώτη φορά. Με τις ανωτέρω ρυθμίσεις θεσπίστηκε ένα νέο είδος εγκλήματος το «ημιδιαρκές³⁸», διαρκεί πλασματικά για όσο καιρό θέλει ο νόμος και μετά δεν διαρκεί περισσότερο. Η εν λόγω ρύθμιση είναι καταφανέστατα αντισυνταγματική καθόσον αντίκειται στα άρθρα 7 παρ.1 και 2 παρ. 1

³⁸ ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑΣ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ,2011, σελ. 289 επ.

του Συντάγματος, καθώς θεμελιώνει αντικειμενική ποινική ευθύνη του δράστη και παραβιάζει την αρχή n.c.n.p.s.l.c. καθώς θεωρεί την παράνομη κατάσταση που δημιουργείται ως πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης³⁹. Πέραν των αντιρρήσεων που διατυπώθηκαν σε επίπεδο ποινικής επιστήμης, υπήρξε σειρά δικαστικών αποφάσεων που έκρινε τις ανωτέρω ως ανεφάρμοστες λόγω της αντισυνταγματικότητάς τους (βλ. ΜΠληΘεσσαλ. 34279/2012, ΠοινΔικ 2012,1081, ΤριμΠλημΚατ 1410/2013 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΤριμΠλημΚατ. 196/2014, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ). Σύμφωνα με την υπ. αρ. 1/2011 εγκύκλιο του Εισαγγελέα του ΑΠ Ν. Παντελή⁴⁰ η εμβέλεια εφαρμογής των ανωτέρω ρυθμίσεων περιορίζεται «σε περιπτώσεις ακραίας και προκλητικής φοροδιαφυγής», μέχρι να κριθεί η τελική συνταγματικότητά τους από τα δικαστήρια. Οι συνταγματικές εγγυήσεις των άρθρων 6 και 7 του Ελληνικού Συντάγματος επιβάλλουν στο νομοθέτη να μη δύναται κατά βούληση να ορίζει ότι εξακολουθούν να τελούνται αδικήματα, τα οποία με βάση τη διάταξη που τα τυποποιεί και τους κανόνες της λογικής, έχουν ήδη αποπερατωθεί. Η νομοθετική πρόσδοση πλασματικής πλασματικής διάρκειας τέλεσης σε ήδη περατωθέντα εγκλήματα αντίκειται στην απαγόρευση αναδρομικής εφαρμογής νόμων που θεμελιώνουν το αξιόποινο⁴¹. Το ποινικό δίκαιο δεν δύναται να καταστεί εργαλείο με την περιστολή δικονομικών δικαιωμάτων όπως στην περίπτωση του αυτόφωρου αδικήματος προκειμένου να εξυπηρετούνται φοροεισπρακτικοί μηχανισμοί. Οι ανωτέρω αντισυνταγματικές διατάξεις καίτοι έγινε προσπάθεια εφαρμογής τους σε επίπεδο άσκησης ποινικής δίωξης και τήρησης της αυτόφωρης διαδικασίας ιδίως από την Εισαγγελία Πρωτοδικών Αθηνών, ειδικά την περίοδο αμέσως μετά την ψήφιση του ανωτέρω νόμου έχουν πλέον καταργηθεί με τη θέσπιση του ν. 4337/2015 και έπαυσε να τηρείται η διαστρεβλωμένη και επικίνδυνη τακτική για τα δικαιώματα του κατηγορούμενου, ήτοι να δίδεται εντολή από την εισαγγελική αρχή να ελέγχουν οι ανακριτικές αρχές εάν ο υπαίτιος έχει προβεί σε ρύθμιση των φορολογικών του χρεών και σε αρνητική περίπτωση, να δίδεται εντολή για την τήρηση της αυτόφωρης διαδικασίας σε βάρος του για αδικήματα που τελέστηκαν σε προγενέστερο χρόνο.

ΘΕΜΑΤΑ ΑΚΥΡΟΤΗΤΩΝ

³⁹ ΚΑΙΑΦΑ-ΓΚΜΠΙΑΝΤΙ, ΠοινΔικ 2011,1310 επ.

⁴⁰ ΠοινΧρ 2011,634.

⁴¹ ΚΑΙΑΦΑ ΓΚΜΠΙΑΝΤΙ ΠοινΔικ 2011, 1312-1313.

A) ΠΙΝΑΚΑΣ ΧΡΕΩΝ.

Στη δικαστηριακή πρακτική παρατηρείται η προβολή από μέρους των εκάστοτε κατηγορουμένων για την πράξη της μη καταβολής προς το Δημόσιο ληξιπρόθεσμων βεβαιωμένων οφειλών [παράβαση άρθρου 25§1 Ν. 1882/1990 ως τροπ. κατ' άρθρο 34 Ν. 3220/2004 και ισχ. με άρθρο 3§1 Ν. 3943/2011], ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των σχετικών κλητηρίων θεσπισμάτων εξαιτίας της μη ενσωμάτωσης σε αυτά των συνημμένων στις οικείες αιτήσεις ποινικής δίωξης που υπέβαλαν οι Προϊστάμενοι των κατά περίπτωση αρμόδιων Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών πινάκων χρεών, όπου αυτά αναγράφονταν αναλυτικά. Βάση του ισχυρισμού αυτού, αποτελεί το ότι είναι αόριστη η κατηγορία καθόσον δεν εμπεριέχει τα απαραίτητα στοιχεία του αδικήματος με αποτέλεσμα να μην γνωρίζει ο κατηγορούμενος για ποια πράξη κατηγορείται και θίγονται με τον τρόπο αυτό τα υπερασπιστικά δικαιώματα του κατηγορούμενου, καθώς σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 321 § 1 περ. δ) ΚΠοινΔ, το κλητήριο θέσπισμα πρέπει να περιέχει, με ποινή ακυρότητας, τον "ακριβή καθορισμό της πράξεως για την οποία κατηγορείται" ο κατηγορούμενος, δηλαδή θα πρέπει στο κλητήριο θέσπισμα να καθορίζεται επακριβώς το έγκλημα κατά τα υπό του νόμου καθοριζόμενα συστατικά αυτού στοιχεία, ως και να υπάρχει σαφής, λεπτομερής και ακριβής καθορισμός της αποδιδόμενης πράξεως, σαν σύνολο περιστατικών, επί τω τέλει να ορίζονται και να αναγράφονται λεπτομερώς και επακριβώς όλες οι προϋποθέσεις της αξιόποινης πράξεως για την οποία διώκεται ο κατηγορούμενος. Ακριβής δε είναι ο καθορισμός της πράξεως όταν εκτίθενται με σαφήνεια και πληρότητα όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής και υποκειμενικής υποστάσεως του εγκλήματος. Τα ίδια προβλέπονται και από το άρθρο 6 παρ. 3 εδ. α' και β' της ΕΣΔΑ, που κυρώθηκε με το ΝΔ 53/1974 και αποτελεί εγχώριο δίκαιο, το οποίο ορίζει ότι κάθε κατηγορούμενος έχει δικαίωμα: α) να πληροφορείται στη βραχύτερη προθεσμία, στη γλώσσα την οποία εννοεί και με κάθε λεπτομέρεια, τη φύση και το λόγο της εναντίον του κατηγορίας και β) να διαθέτει το χρόνο και τις αναγκαίες ευκολίες για την προετοιμασία της υπεράσπισής του. Αν δεν περιέχεται στο κλητήριο θέσπισμα ο ακριβής καθορισμός της πράξης για την οποία κατηγορείται ο κατηγορούμενος, τότε αυτό και μαζί του η κλήτευση του τελευταίου στο ακροατήριο, είναι άκυρα, σύμφωνα με το άρθρο 321 παρ. 4 ΚΠΔ. Την ακυρότητα αυτή του κλητηρίου θεσπίσματος, που είναι σχετική και αφορά σε πράξη προπαρασκευαστική της διαδικασίας στο ακροατήριο, αν δεν καλυφθεί, δηλαδή αν ο κατηγορούμενος εμφανιστεί στη δίκη και προβάλλει εγκαίρως αντίρρηση για την πρόοδο της, μπορεί, εφόσον η σχετική ένστασή του απορρίφθηκε, να την προτείνει, επαναφέροντάς την με λόγο εφέσεως και στη δευτεροβάθμια δίκη (άρθρο

173 παρ. 1 ΚΠΔ)⁴². Σύμφωνα με την ανωτέρω άποψη εκδόθηκε το υπ. αρ. βούλευμα του Συμβουλίου Πλ/κών Αθηνών. Ωστόσο, στον αντίποδα της ανωτέρω θέσης βρίσκεται η κρατούσα άποψη που κυριαρχεί στην νομολογία του ΑΠ, ήτοι ότι δεν χρειάζεται να περιλαμβάνεται ο πίνακας χρεών στο σώμα του κατηγορητηρίου με το σκεπτικό ότι δεν είναι σε καμία περίπτωση αναγκαία η ενσωμάτωση ή επισύναψη στο αντίστοιχο κατηγορητήριο του πίνακα χρεών προς αποτύπωση των στοιχείων των κατ' ιδίαν οφειλών που το απαρτίζουν, η δε προβολή ένστασης ακυρότητας του οικείου κλητηρίου θεσπίσματος βάσει της εν λόγω «έλλειψης» τυγχάνει ανενδοίαστα απορριπτέα καθώς το έγκλημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο δε συνιστά κατ' εξακολούθηση έγκλημα αλλά όλα τα επιμέρους χρέη του σχετικού πίνακα συνιστούν ένα ενιαίο έγκλημα. Ο συνημμένος στην αίτηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πίνακα διαφόρων επιμέρους χρεών αφορά ως μία πράξη στην μη καταβολή του συνολικού χρέους που αναφέρεται σε αυτόν, το οποίο μπορεί να προέρχεται από οποιαδήποτε αιτία, χωρίς διάκριση και επιρροή ανάλογα με το ύψος, την προέλευση, το είδος ή τον τρόπο εξόφλησης ενός εκάστου των μερικότερων εξ αυτών [πχ εφάπαξ ή σε δόσεις, παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι φόροι ή και δάνεια με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου κλπ, κεφάλαιο χρέους ή/και επιβαρύνσεις από τόκους, έξοδα διοικητικής εκτέλεσης ή προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής κ.ο.κ.]. Αφού λοιπόν δεν πρόκειται για κατ' εξακολούθηση έγκλημα, ήτοι για περισσότερες πράξεις τελεσθείσες με ενότητα δόλου, αλλά για ένα και μόνον έγκλημα [της μη καταβολής του αθροίσματος των χρεών του πίνακα με χρόνο τέλεσης τη συμπλήρωση τετραμήνου από την καθυστέρηση της καταβολής] στο κλητήριο θέσπισμα με το οποίο καλείται ο κατηγορούμενος να δικασθεί για την καθυστέρηση καταβολής τέτοιου χρέους δεν είναι αναγκαίο να παρατίθενται τα επί μέρους χρέη του πίνακα, κατ' είδος, ποσόν και λοιπά στοιχεία, αλλ' αρκεί η παράθεση του συνολικού ποσού αυτών, ακριβώς στην παράλειψη καταβολής του οποίου θεμελιώνεται το αξιόποινο της όλης ενιαίας πράξεως. Συνεπώς, δεν είναι σε καμία περίπτωση αναγκαία η ενσωμάτωση ή επισύναψη στο αντίστοιχο κατηγορητήριο του πίνακα χρεών προς αποτύπωση των στοιχείων των κατ' ιδίαν οφειλών που το απαρτίζουν, η δε προβολή ένστασης ακυρότητας του οικείου κλητηρίου θεσπίσματος βάσει της εν λόγω «έλλειψης» τυγχάνει ανενδοίαστα απορριπτέα [ΑΠ 1727/2008, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 127/2010, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 265/2011, ΠοινΧρ 2012, σελ. 46, ΑΠ 1521/2012, areiospagos.gr, ευρετήριο ποινικών αποφάσεων]. Ο πίνακας χρεών συνιστά ουσιαστικά το υλικό αντικείμενο του εγκλήματος της μη καταβολής στο Δημόσιο ληξιπρόθεσμων βεβαιωμένων χρεών, αποτελεί

⁴² ΑΠ 1027/2016, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

δηλαδή μια λεπτομερή γραφική αποτύπωση των μερικότερων οφειλών που συνθέτουν το συνολικό χρέος, όπως καταγράφεται από το ενιαίο σύστημα μηχανοργάνωσης των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών. Με την έννοια αυτή ο πίνακας χρεών είναι απλώς ένα διαδικαστικό έγγραφο που βρίσκεται στη σχετική ποινική δικογραφία και τίποτα παραπάνω, εκ της επισύναψης του δε στην αίτηση ποινικής δίωξης λαμβάνεται αυτεπάγγελτα υπ' όψη του Δικαστηρίου [ΑΠ 202/2011, Αρμ. 2011, σελ. 1363, ΑΠ 292/2012, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1521/2012, ο.π.]. Ο συγκεκριμένος χαρακτηρισμός του πίνακα χρεών είναι απολύτως συμβατός για την ταυτότητα του νομικού λόγου και συνάδων με εκείνον των ανάλογων εγγράφων με τα οποία βεβαιώνεται η διάπραξη των υπολοίπων αξιολογίων πράξεων φοροδιαφυγής που τυποποιούνται από τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 [έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ κλπ παρακρατούμενων φόρων & κώδικα βιβλίων και στοιχείων αντίστοιχα, για τα άρθρα 17, 18 και 19 του εν λόγω Νόμου], που τυγχάνουν απλά διαδικαστικά έγγραφα απόδειξης των εκάστοτε εντοπιζομένων φορολογικών παραβάσεων, οι οποίες επισύρουν τις προβλεπόμενες κατά περίπτωση ποινικές κυρώσεις.⁴³ Από το άρθρο 171 παρ. 1 στοιχ. δ' ΚΠΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρ 329, 331, 333, 369 και 510 παρ. 1 στοιχ. Α' ΚΠΔ προκύπτει ότι όταν λαμβάνεται υπόψη από το δικαστήριο έγγραφο, χωρίς αυτό να αναγνωσθεί κατά τη δημόσια και προφορική συζήτηση της υποθέσεως στο ακροατήριο, προκειμένου ο δικαστής να στηρίξει την κρίση του για την ενοχή του κατηγορουμένου και ο κατηγορούμενος να ασκήσει το δικαίωμα που του παρέχεται από το άρθρο 358 ΚΠΔ, δηλαδή να κάνει παρατηρήσεις και δηλώσει, αναφορικά προς το αποδεικτικό αυτό μέσο, παραβιάζεται το δικαίωμα αυτό, γεγονός που συνεπάγεται την αναίρεση της καταδικαστικής αποφάσεως για απόλυτη ακυρότητα της διαδικασίας στο ακροατήριο, αλλά και για παραβίαση των διατάξεων για τη δημοσιότητα της διαδικασίας (στο ακροατήριο) (άρθρο 510 παρ. 1 στοιχ. Γ' ΚΠΔ). Στο ίδιο πλαίσιο, έχει κριθεί ότι, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 510 παρ. 1 στοιχ. Γ' του ΚΠΔ, παράβαση των διατάξεων για τη δημοσιότητα της διαδικασίας στο ακροατήριο συνιστά -μεταξύ άλλων- και η κατά παράβαση των άρθρων 329 και 331 του ίδιου Κώδικα μη ανάγνωση των εγγράφων εκείνων, τα οποία αναφέρονται στην ενοχή ή την αθωότητα του κατηγορουμένου, σύμφωνα με το άρθρο

⁴³ Βλ. ΓΕΩΡΓΙΟ ΝΟΥΛΗ, ΕΙΣΑΓΓΕΛΙΚΟΣ ΛΟΓΟΣ, Ιανουάριος-Ιούνιος, 2014 σελ.

364 ΚΠΔ.44 . Συνεπώς, επάγεται ακυρότητα της επ' ακροατηρίω διαδικασίας η μη ανάγνωση του πίνακα χρεών⁴⁵.

Β). Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΠΛΑΣΤΩΝ Η ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ, ΑΠΟΔΟΧΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΘΕΥΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.

Πρόσφορο υλικό αντικείμενο του αδικήματος του άρθρου 66 παρ. 5 ΚΦΔ συνιστούν μόνο έγγραφα, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, που φέρουν την ιδιότητα φορολογικού στοιχείου, στοιχείου δηλαδή που οφείλουν να εκδίδουν, να ζητούν ή γενικά να χρησιμοποιούν οι φορολογούμενοι κατά τις συναλλαγές ή άλλες φορολογικά ενδιαφέρουσες πράξεις τους για φορολογικούς σκοπούς, σύμφωνα με όσα ορίζονται (α) στον ΚΒΣ, σε ό,τι αφορά συναλλαγές ή άλλες πράξεις που έλαβαν χώρα μέχρι την

⁴⁴ ΛΑΜΠΡΟΣ ΜΑΡΓΑΡΙΤΗΣ, ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑ, ΕΝΔΙΚΑ ΜΕΣΑ ΙV , ΑΝΑΙΡΕΣΗ ΚΑΤΑ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2014,σελ. 538.

⁴⁵ Βλ. ωστόσο αντίθετη άποψη ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΝΟΥΛΗ, Αντεισαγγελία Πρωτοδικών, δημοσιευμένη στον ΕΙΣΑΓΓΕΛΙΚΟ ΛΟΓΟ, Ιανουάριος-Ιούνιος, 2014 σελ. 6, κατά τον οποίο από τον χαρακτηρισμό του πίνακα χρεών ως απλού διαδικαστικού εγγράφου καθορίζεται και η επίπτωση της αναφοράς ή/και της ανάγνωσης του ή μη στο ακροατήριο του ποινικού Δικαστηρίου. Καθώς συνιστά τη βάση/υλικό αντικείμενο του εγκλήματος που αποδίδεται στον κατηγορούμενο καθίσταται γνωστό σε αυτόν αφού - σε κάθε περίπτωση - εμπεριέχεται στη δικογραφία και αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της σε βάρος του ασκηθείσας ποινικής δίωξης. Συνεπώς ο λαμβανόμενος αυτεπάγγελτα υπόψη του Δικαστηρίου πίνακας χρεών δεν αποτελεί έγγραφο της αποδεικτικής διαδικασίας αλλά ουσιαστικά τον «πυρήνα» της κατηγορίας την οποία πλήρως γνωρίζει ο κατηγορούμενος, δυνάμενος ευχερώς να αντιτάξει την υπεράσπισή του κατ' αυτής. Συνακόλουθα, δεν είναι αναγκαία η ανάγνωση από το Δικαστήριο κατά την ακροαματική διαδικασία του πίνακα χρεών, σε περίπτωση δε που αυτή παραλειφθεί - και το έγγραφο του ληφθεί υπόψη του Δικαστηρίου προς σχηματισμό της κρίσης του για την ενοχή του κατηγορουμένου - δεν επέρχεται η συνιστώσα λόγο αναιρέσεως απόλυτη ακυρότητα της διαδικασίας στο ακροατήριο [εκ του συνδυασμού των διατάξεων των άρθρων 171§1δ, 329, 331, 364 και 510§1Α ΚΠΔ] λόγω της συνεκτίμησης κατά τη διαμόρφωση της δικανικής πεποίθησης μη δημοσίως αναγνωσθέντος εγγράφου, η οποία στέρησε τον κατηγορούμενο από την άσκηση του από το άρθρο 358 ΚΠΔ προβλεπόμενου δικαιώματος του να προβεί σε δηλώσεις, εξηγήσεις και παρατηρήσεις αναφορικά με το συγκεκριμένο αποδεικτικό μέσο. Τέτοια ασύγγνωστη αποστέρηση του υπερασπιστικού δικαιώματος του κατηγορουμένου εκ του άρθρου 358 ΚΠΔ θα λάμβανε χώρα μόνο στην περίπτωση που η πλευρά του κατηγορουμένου θα υπέβαλε αίτημα ανάγνωσης του πίνακα χρεών προς αντίκρουση της κατηγορίας και προβολή των τυχόν παρατηρήσεων του επί των εγγραφών του και άρνησης του Δικαστηρίου. Και τούτο διότι αυτεπαγγέλτως δεν είναι υποχρεωμένος ο διευθύνων τη συζήτηση να αναγνώσει και να επιδείξει ιδιαίτερα ένα απλό διαδικαστικό έγγραφο, όπως αξιολογείται ο πίνακας χρεών, κατά τα προαναφερθέντα [ΑΠ 265/2011 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 292/201 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ., ΑΠ 1521/2012, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.].

31.12.2012, (β) στον ΚΦΑΣ, σε ό,τι αφορά συναλλαγές ή άλλες πράξεις που διενεργήθηκαν από την 1.1.2013 μέχρι την 31.12.2014, και (γ) στον Ν. 4308/2014, σε ό,τι αφορά συναλλαγές ή άλλες πράξεις που λαμβάνουν χώρα από την 1.1.2015 και μετά. Όπως ισχύει για οποιοδήποτε έγγραφο που αποτελεί υλικό αντικείμενο του εγκλήματος ή μέσο απόδειξης, το εκάστοτε φορολογικό στοιχείο, θα πρέπει να περιγράφεται επαρκώς και με σαφήνεια προκειμένου να μην καταλείπεται καμία αμφιβολία ως προς την ταυτότητά του⁴⁶. Επομένως, τόσο το κλητήριο θέσπισμα (: προκειμένου να μην πάσχει ακυρότητας) όσο και η καταδικαστική απόφαση (: προκειμένου να μην ιδρύεται ο αναιρετικός λόγος της έλλειψης ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας ή της έλλειψης νόμιμης βάσης) να προσδιορίζουν με ακρίβεια τόσο το είδος του φορολογικού στοιχείου, που αποτελεί στη συγκεκριμένη κάθε φορά περίπτωση το υλικό αντικείμενο του αδικήματος, όσο και τη διάταξη που το προβλέπει. Παραδείγματα από την νομολογία αποτελούν: η ΑΠ 1102//2010, ΠοινΧρ 2011, «αναιρεί την ΤρΠλημΘεσ 9407/2009 για έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, ενόψει του ότι αυτή δεν προσδιόριζε ούτε στο σκεπτικό ούτε στο διατακτικό της τα εικονικά τιμολόγια πωλήσεως, που φέρονταν ότι εξέδωσε ή αποδέχθηκε ο κατηγορούμενος, «κατά αύξοντα αριθμό, είδος στοιχείου, αριθμό τιμολογίου, ποσότητες αναφερομένων ως πωληθέντων εμπορευμάτων, αξία σε ευρώ των εμπορευμάτων που αναφέρονται ότι πωλήθηκαν με κάθε τιμολόγιο, αντίστοιχο ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας και στοιχεία της επιχειρήσεως ή του επιτηδευματία που έλαβε τα αναφερόμενα ως πωληθέντα», η ΑΠ 521/2008, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ αναιρεί μερικώς την ΤρΠλημΗρακλ 1741/2006, σε σχέση με τη μερικότερη πράξη της αποδοχής 8 τιμολογίων-δελτίων αποστολής γιατί, μεταξύ άλλων, δεν προσδιορίζονταν αυτά κατά την ταυτότητά τους και τον χρόνο έκδοσής τους, αλλά αναφέρονταν γενικά ότι καταχωρίστηκαν σε συγκεντρωτική κατάσταση την οποία ο κατηγορούμενος υπέβαλε στην αρμόδια ΔΟΥ⁴⁷.

Γ) ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΑΚΥΡΟΤΗΤΩΝ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

⁴⁶ Δημήτρηαινα, Εγκλήματα φοροδιαφυγής [2011], σ. 263 επ.

⁴⁷ Βλ. πάντως και ΑΠ 833/2010, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, που αποφαινεται ότι «με την αναφορά του αριθμού, της χρονολογίας εκδόσεως και της αξίας του κάθε τιμολογίου και δελτίου αποστολής προσδιορίζεται επαρκώς η ταυτότητά του και μπορεί να διαγνωσθεί ποιο συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο αναγνώσθηκε, δεν είναι δε απαραίτητη για τον προσδιορισμό αυτόν και η αναφορά του εμπορεύματος που αφορά η συγκεκριμένη συναλλαγή».

Τυχόν τυπικά σφάλματα και προσβολές δικαιωμάτων του φορολογούμενου, που υπάρχουν στα στάδια της διοικητικής διαδικασίας ακόμη κι αν αφορούν στα προαπαιτούμενα για την κίνηση της ποινικής δίωξης στάδια της διοικητικής διαδικασίας δεν επηρεάζουν την έναρξη και την πορεία της ποινικής δίκης. Η θεραπεία των προσβολών των δικαιωμάτων του φορολογούμενου στη διοικητική διαδικασία είναι πραγματικό ζήτημα που ανάγεται στη δικαιοδοσία των διοικητικών δικαστηρίων και θα πρέπει να επιδιώκεται, καταρχήν, με τα ένδικα μέσα και βοηθήματα του διοικητικού δικαίου. Σύμφωνα με την ΑΠ 1044/2014 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ «όπως προκύπτει από τα πρακτικά της προσβαλλόμενης απόφασης, ο συνήγορος υπεράσπισης του κατηγορουμένου-αναιρεσειόντος πρόβαλε εγγράφως και ανέπτυξε προφορικώς τον αυτοτελή ισχυρισμό, ότι είναι απαράδεκτη η ποινική δίωξη, διότι στηρίζεται σε νομικά πλημμελή και άκυρη έκθεση ελέγχου, αφού φέρεται ότι έχει υπογράψει από την υπάλληλοι Θεσσαλίας Α.Ν., χωρίς η τελευταία να έχει διενεργήσει ουσιαστικό έλεγχο. Με βάση όσα αναφέρθηκαν...(πλημμελής και άκυρη έκθεση ελέγχου δεν επηρεάζει την άσκηση της ποινικής δίωξης και επομένως ο αυτοτελής ισχυρισμός περί απαραδέκτου της ποινικής δίωξης δεν ήταν νόμιμος. Συνεπώς, το Δικαστήριο, δεν είχε την υποχρέωση να απαντήσει, πολύ δε περισσότερο να διαλάβει στην απόφασή του ιδιαίτερη αιτιολογία, στον κατά άνω, μη νόμιμο ισχυρισμό ...». Επίσης, σύμφωνα με την ΑΠ 1004/2011, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ: «Η υποχρέωση που επιβάλλεται στη διοικητική Αρχή ... που επιβάλλει πρόστιμο για καταχώρηση σε βιβλία της επιχειρήσεως φορολογικών στοιχείων και ΦΠΑ που αντιπροσωπεύουν αναληθείς συναλλαγές, να καλέσει προηγουμένως τον διοικούμενο να ακουστεί και να εκφράσει τις απόψεις του για κάθε ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή των συμφερόντων του και απορρέει από το άρθρο 20 παρ. 2 του ισχύοντος Συντάγματος η σχετική επιταγή του οποίου επαναλαμβάνεται στο άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 2690/1999 "Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας" για το Δημόσιο, τους ΟΤΑ και τα ΝΠΔΔ, ισχύει μόνο έναντι των διοικητικών και φορολογικών και

ελεγκτικών αρχών στα πλαίσια ελέγχου εξακριβώσεως της ακρίβειας και γνησιότητας των φορολογικών στοιχείων που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία ελεγχόμενων επιχειρήσεων και των τυχόν δηλώσεων που έχουν υποβάλει στη φορολογική (ελεγκτική) Αρχή (ΣτΕ Ολομ. 2370/2007, 2371/2007). Έτσι δεν δημιουργείται οποιαδήποτε ακυρότητα αν ασκηθεί ποινική δίωξη κατά του κατηγορουμένου και παραπεμφθεί αυτός με απευθείας κλήση στο ακροατήριο για παράβαση του άρθρου 19 παρ. 1,4 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, χωρίς να έχει εξασφαλισθεί από την αρμόδια ελεγκτική διοικητική Αρχή, δυνατότητα προηγούμενης ακροάσεως τούτου κατά την διοικητική διαδικασία του ελέγχου και της επιβολής προστίμου που προηγούνται της ποινικής διαδικασίας. Από διαφορετικές διατάξεις προστατεύεται ο κατηγορούμενος όσον αφορά στην εμφάνιση, στην εκπροσώπηση, στην υπεράσπισή του και στην άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχονται σ' αυτόν στις περιπτώσεις και με τις διατυπώσεις που επιβάλλει ο νόμος κατά την ποινική διαδικασία τόσο στην προδικασία, όσο και κατά την κυρία διαδικασία στο ακροατήριο, όπως έκρινε και το δικαστήριο της ουσίας που απέρριψε ως μη νόμιμο τον προβληθέντα κατά τη δίκη κατ' έφεση σχετικό ισχυρισμό του αναιρεσειόντος ότι χωρίς προηγούμενη κλήση του από τη φορολογική Αρχή να ακουσθεί και να εκθέσει τις απόψεις του σχετικά με οποιαδήποτε αποδιδόμενη σ' αυτόν φορολογική παράβαση έγιναν διοικητικές ενέργειες σε βάρος του και επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της ως άνω εταιρίας περιορισμένης ευθύνης⁴⁸.»

⁴⁸ Πρβλ. επίσης ΑΠ 81/2011, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ: « η έκδοση τελεσίδικης απόφασης από το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο επί προσφυγής που ασκήθηκε από τον ελεγχόμενο, με την οποία (απόφαση) ακυρώθηκαν οι αποφάσεις περί επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή σε βάρος του τελευταίου για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, καμία έννομη συνέπεια δεν έχει ως προς την ασκηθείσα για το εν λόγω αδίκημα ποινική δίωξη και δεν δεσμεύει το ποινικό δικαστήριο οποιαδήποτε κρίση του διοικητικού δικαστηρίου ως προς το αν τελέσθηκε ή όχι η ως άνω άδικη πράξη και οφείλει

ΘΕΜΑΤΑ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ

Α) ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΒΑΡΟΥΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ.

Η απόδειξη της φορολογικής οφειλής στο διοικητικό φορολογικό δίκαιο γίνεται με τη βοήθεια τυπικών κανόνων ή τεκμηρίων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί (ο ήδη καταργηθείς) εξωλογιστικός προσδιορισμός (βλ. αρ. 17-21 ν. 2523/1997), σύμφωνα με τον οποίο στην περίπτωση που τα βιβλία και τα στοιχεία ενός επιτηδευματία χαρακτηρίζονται ως ανακριβή τότε διενεργείται εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων με εφαρμογή προσαυξημένων αντικειμενικών συντελεστών προς εύρεση των καθαρών κερδών. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τις λεγόμενες «έμμεσες μεθόδους» (ν. 4337/2015), οι οποίες εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.2014 και εντεύθεν, ενώ για τα εισοδήματα πριν από το 2014 ισχύει το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού. Η θέσπιση τεκμηρίων έχει κριθεί ότι συνάδει με το Σύνταγμα, με την αιτιολογία ότι δεν συνιστά μέθοδο καταλογισμού ενός πλασματικού εισοδήματος στον πολίτη και συνακόλουθα μέσο επιβολής φορολογικής υποχρέωσης επί πλασματικής φορολογητέας ύλης, αλλά ειδική μέθοδο ανίχνευσης του πραγματικού εισοδήματος με βάση κριτήρια που ανταποκρίνονται στα δεδομένα της κοινής πείρας και συνιστούν πραγματικές ενδείξεις της φοροδοτικής ικανότητας (ΟλΣτΕ 4340/1983, ΣτΕ 2065/1988, ΣτΕ 13/1989, ΣτΕ 1192/1990,). Στο μέτρο που τα τεκμήρια θεσπίζονται ως μαχητά, ο πολίτης διατηρεί τη δυνατότητα ανταπόδειξης και ανατροπής τους (ΣτΕ 1694/1990, ΑρχΝ ΜΑ', 393)⁴⁹. Οι ανωτέρω κανόνες αντιστρέφουν το βάρος απόδειξης και το μεταφέρουν στον φορολογούμενο. Ωστόσο, παρότι μπορεί να γίνονται ανεκτοί στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας αντιβαίνουν στις θεμελιώσεις αρχές που διέπουν την ποινική δίκη, ήτοι το τεκμήριο αθωότητας και την αρχή in

να προχωρήσει στην εκδίκαση του ποινικού σκέλους της υπόθεσης.» Βλ. και ΑΠ 760/2009, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

⁴⁹ Το ΣτΕ έχει κρίνει ως συνταγματική ακόμη και τη θέσπιση αμάχητων τεκμηρίων κτήσεως εισοδήματος, εφόσον η βάση και τα συμπεράσματά τους ανταποκρίνονται στα διδάγματα της κοινής πείρας (ΟλΣτΕ 1402-1405/1987).

dubio pro reo⁵⁰. Τα πορίσματα της φορολογικής διαδικασίας θα πρέπει να συναξιολογούνται στην ποινική δίκη, μόνο όμως στο βαθμό που έχουν στηριχθεί σε αποδεικτικούς κανόνες συμβατούς με τις εγγυήσεις της ποινικής διαδικασίας⁵¹. Ο Ηλίας Αναγνωστόπουλος⁵² υποστηρίζει ότι τα ποινικά δικαστήρια έχουν (υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997) την υποχρέωση να διαπιστώνουν τα ίδια με τήρηση των αποδεικτικών κανόνων του ΚΠΔ την τέλεση του εκάστοτε φορολογικού αδικήματος χωρίς να δεσμεύονται από την κρίση του διοικητικού δικαστηρίου.

Β) ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ ΤΟΥ ΧΡΕΟΥΣ.

Ως προς την αμφισβήτηση (της ύπαρξης, της νομιμότητας, της παραγραφής, του ύψους κ.λ.π.) του χρέους έχει γίνει δεκτό ότι δεν ασκεί έννομη επιρροή, καθώς ο ενδιαφερόμενος οφείλει να ασκήσει ανακοπή κατά το άρθρο 73 του ΚΕΔΕ για να εξαλειφθεί το χρέος, και εάν αυτό δεν συμβεί, το χρέος θεωρείται υποστατό και ενεργό (ΑΠ 320/2013, ΑΠ 253/2013, ΑΠ 1197/2011, ΑΠ 1188/2011) ακόμα και εάν συνεπεία προσφυγής έχει δοθεί αναστολή στην είσπραξη του χρέους αφού από καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπεται τέτοιος τρόπος άρσεως του αδίκου ή εξαλείψεως του αξιοποίνου του εν λόγω εγκλήματος (ΑΠ 403/2013, ΑΠ 1197/2011, ΑΠ 1188/2011, ΑΠ 842/2006). Ακόμα περισσότερο με την ΑΠ 382/2011 έγινε δεκτό ότι το ποινικό δικαστήριο ούτε παρεμπιπτόντως δεν μπορεί να προβεί στον έλεγχο του χρέους, γιατί διαφορετικά η ενώπιον του δίκη θα μετέπιπτε σε διοικητική δίκη, ενώ ούτε σε περίπτωση προσφυγής απαιτείται η τελεσίδικη κρίση επί της προσφυγής του διοικητικού δικαστηρίου. Η ανωτέρω θέση ελέγχεται καθώς επέρχεται μια στρέβλωση της ποινικής διαδικασίας, καθώς οι ποινικοί δικονομικοί κανόνες εκτοπίζονται από τους χαλαρότερους κανόνες της φορολογικής διαδικασίας⁵³.

⁵⁰ Η. ΑΝΑΓΝΩΣΤΟΠΟΥΛΟΣ, Ουσιαστικά και δικονομικά ζητήματα στο φορολογικό ποινικό δίκαιο σε Ι. Φωτόπουλο, Φορολογικές Κυρώσεις, 2002, 111 επ. Επίσης, ΝΑΜΙΑΣ ΟΒΒΑΔΙΑΣ, Η ΠΑΘΟΓΕΝΕΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΣΤΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΕΜΜΕΣΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ, ΠοινΧρ, 2017, 236.

⁵¹ ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ, ΤΕΥΧΟΣ 1, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, 2014 σελ. 327.

⁵² Η. ΑΝΑΓΝΩΣΤΟΠΟΥΛΟΣ, Ουσιαστικά και δικονομικά ζητήματα στο φορολογικό ποινικό δίκαιο σε Ι. Φωτόπουλο, Φορολογικές Κυρώσεις, 2002, 111 επ

⁵³ ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ, ΤΕΥΧΟΣ 1, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, 2014 σελ. 327.

Γ) ΜΑΡΤΥΡΕΣ.

Με το άρθρο 3 παρ. 1 εδ. β' του ν. 3943/2011 προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην παρ. 8 του άρθρου 25 του ν. 1882/1990, σύμφωνα με το οποίο «η εμφάνιση του μάρτυρα στο ακροατήριο δεν είναι υποχρεωτική, εφόσον έχει λάβει χώρα έγγραφη ενημέρωση του αρμόδιου εισαγγελέα ή του δικαστηρίου εκ μέρους της ΔΟΥ σχετικά με τη διαδικαστική εξέλιξη της οφειλής, τρεις τουλάχιστον ημέρες πριν τη δικάσιμο». Στο κείμενο του άρθρου 25 του ν. 1882/1990 είχε προστεθεί με το άρθρο 34 παρ. 3 του ν. 3220/2004 όγδοη παράγραφος, κατά την οποία «Μάρτυρας παρίσταται ο κατά την ημερομηνία της δικασίμου προϊστάμενος της αρμόδιας οικονομικής εφορίας ή τελωνείου ή υπάλληλος που υπηρετεί στην ίδια ή αντίστοιχη υπηρεσία». Με τη συγκεκριμένη διάταξη, η οποία είναι ειδικότερη σε σχέση με τις διατάξεις του κώδικα ποινικής δικονομίας που επιβάλλουν την υποχρεωτική εμφάνιση στο ακροατήριο των προσώπων εκείνων, η μαρτυρία των οποίων κρίνεται αναγκαία, εισάγοταν ως προς την εκδίκαση των υποθέσεων του άρθρου 25 του ν. 1882/1990 προφανώς αλλά και υπό προϋποθέσεις εξαίρεση του γενικού κανόνα, του καθήκοντος δηλαδή εμφάνισης των ως άνω μαρτύρων ενώπιον του ποινικού δικαστηρίου⁵⁴. Η συγκεκριμένη διάταξη αντίκειται ευθέως στις θεμελιώδεις δικονομικές αρχές της προφορικότητας, της αμεσότητας και της κατ' αντιδικία διεξαγωγής της δίκης. Περαιτέρω, ήταν ιδιαίτερα καινοφανής, καθώς η απουσία της μαρτυρικής εξέτασης αναπληρώνεται όχι από μία προηγούμενη μαρτυρική προδικαστική κατάθεση του ανέλεγκτου μάρτυρα, αλλά από μία ενημέρωση του εισαγγελέα ή του δικαστηρίου εκ μέρους της ΔΟΥ για τη διαδικαστική εξέλιξη της οφειλής, για την οποία μάλιστα δεν προβλέπεται η προηγούμενη κοινοποίησή της στον κατηγορούμενο⁵⁵. Με τον τρόπο

⁵⁴ ΕγκΕισΑΠ. 5/26.9.2012, ΠοινΧρ 2012,751 επ., στην οποία επίσης αναφέρεται ότι δεν είναι σύννομη η επιβολή ποινής λιπομαρτυρίας σε αυτούς τους μάρτυρες, καθότι αυτοί δεν βαρύνονται με την υποχρέωση εμφάνισης ενώπιον του αρμόδιου ποινικού δικαστηρίου.

⁵⁵ Έτσι Γ. Δημήτριντας, Παρατηρήσεις σε ΜΠλημΘεσ. 27359/2012, ΠοινΔικ. 2013, 23 επ.. Ο εισαγγελέας επικαλέστηκε διατάξεις του Συντάγματος, το άρθρο 6 παρ. 3 στοιχ. δ' ΕΣΔΑ και σχετική νομολογία του ΕΔΔΑ και πρότεινε ότι η νεοπαγής διάταξη του άρθρου είναι μη συμβατή στη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 3 στοιχ. δ' ΕΣΔΑ και στο άρθρο 20 παρ. 1 Σ. και πρότεινε την αποδοχή του αιτήματος του συνηγόρου υπεράσπισης και την αναβολή της συζήτησης προκειμένου να κληθεί ο μάρτυρας της αρμόδιας ΔΟΥ. Αντίθετα, ο πρόεδρος, με βάση τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1β του ν. 3943/2011, απέρριψε το υποβληθέν αίτημα με την πρόσθετη αιτιολογία ότι ο κατηγορούμενος δεν έθεσε ζητήματα, τα οποία χρήζουν διευκρίνισης, ώστε να μπορεί να αξιολογηθεί η αναγκαιότητα ή μη της κλήτευσης και εμφάνισης του μάρτυρα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

αυτό, ο κατηγορούμενος στερούταν εντελώς το δικαίωμά του να εξετάσει τον μάρτυρα κατηγορίας σε όλα τα διαδικαστικά στάδια., χωρίς να προβλέπονται συγκεκριμένα αντισταθμιστικά μέτρα, βάσει των οποίων θα μπορούσε να εξισορροπηθεί η απώλεια του βασικού αυτού υπερασπιστικού δικαιώματος. Συνεπώς, η ανωτέρω διάταξη ήταν μη συμβατή με τη διάταξη του άρθρου 6 στοιχ. δ' ΕΣΔΑ, αφού εισήγαγε χωρίς να υπάρχει ιδιαίτερος ουσιαστικός λόγος εξαίρεση από το καθήκον εμφάνισης του μάρτυρα κατηγορίας. Σημειώνεται, ότι δεν προβλέποταν ανικανότητα προς μαρτυρία, αλλά κάμψη της υποχρέωσης της εμφάνισης του μάρτυρα. Από την γραμματικής ερμηνεία της διάταξης «δεν είναι υποχρεωτική»- συνάγεται ότι το δικαστήριο είχε την ευκαιρία είτε αυτεπάγγελα είτε κατόπιν αιτήσεως του κατηγορουμένου να διατάξει την ενώπιον του εμφάνιση του μάρτυρα, εάν κρίνει ότι η μαρτυρία του είναι αναγκαία για τη διάγνωση της αλήθειας. Η προβλεπόμενη μη υποχρεωτική εμφάνιση του μάρτυρα στο ακροατήριο, είχε ως περαιτέρω συνέπεια την μη υποχρεωτική για τον εισαγγελέα κλήτευσή του, εφόσον η έγγραφη ενημέρωση της αρμόδιας ΔΟΥ λάβει χώρα πριν τις προβλεπόμενες στα άρθρα 213 παρ. 1 και 166 ΚΠΔ προθεσμίες. Στην θεωρία υποστηρίχθηκε, ότι ο αρμόδιος εισαγγελέας κατά το στάδιο της προπαρασκευαστικής διαδικασίας είχε την υποχρέωση -προς εκπλήρωση του βασικού υπερασπιστικού δικαιώματος- να κλητεύσει τον αρμόδιο υπάλληλο ως μάρτυρα, εφόσον υποβληθεί σχετική αίτηση από τον κατηγορούμενο σύμφωνα με το άρθρο 327 παρ. 2 και εφόσον φυσικά πληρούνται οι προβλεπόμενες σ' αυτό προϋποθέσεις⁵⁶. Πλέον, το άρθρο 68 παρ. 4 ΚΦΔ καταργώντας το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς, προβλέπει ότι δεν είναι και πάλι υποχρεωτική η «εμφάνιση του μάρτυρα στο ακροατήριο... εφόσον έχει λάβει χώρα έγγραφη ενημέρωση του αρμόδιου εισαγγελέα ή του δικαστηρίου εκ μέρους της Αρχής που διενήργησε τον έλεγχο σχετικά με την υπόθεση, εκτός εάν το δικαστήριο αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν αιτήματος του κατηγορουμένου κρίνει ότι πρέπει να κληθεί μάρτυρας, για να καταθέσει για ουσιώδη για την έκβαση της δίκης ζητήματα που δεν μπορούν να προκύψουν από τα έγγραφα της υπόθεσης».

Η συγκεκριμένη νομοθετική επιλογή επιδιώκει, να απαλλάξει τους υπαλλήλους των φορολογικών υπηρεσιών από την επίπονη και δυσλειτουργική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες υποχρέωση εμφάνισής τους στο ακροατήριο, αφού για την απόδειξη της κατηγορίας επαρκούν, τα

⁵⁶ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ ΤΡΙΑΝΤΑΦΥΛΛΟΥ, ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΜΑΡΤΥΡΙΚΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΣΤΗΝ ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΗ, ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, 2014, σελ. 269-270.

έγγραφα, που συναποστέλλονται με τη μηνυτήρια αναφορά, εφόσον υπάρχει έγγραφη ενημέρωση του αρμόδιου εισαγγελέα ή δικαστηρίου από την εκάστοτε υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο. Η συγκεκριμένη πρόβλεψη είναι παθογενής και καθόλα κατακριτέα καθώς αναιρεί το βασικό δικαίωμα του κατηγορουμένου να εξετάζει τους μάρτυρες κατηγορίας, σύμφωνα με διατάξεις του άρθρου 13 στοιχ. δ' ΕΣΔΑ και του άρθρου 14 παρ. 3 στοιχ. ε' ΔΣΑΠΔ. Η διάταξη φέρεται να μην στερεί πλήρως τον κατηγορούμενο από το παραπάνω δικαίωμα, αφού προβλέπει τη δυνατότητα σε αυτόν να υποβάλει αίτημα αναβολής ή διακοπής της δίκης κατά τα άρθρα 352 και 353 ΚΠΔ, προκειμένου να προσέλθουν οι αναγκαίοι μάρτυρες. Με τον τρόπο αυτό, μεταφέρεται αδικαιολόγητα το βάρος στον κατηγορούμενο να υποβάλλει αιτιολογημένο αίτημα αναβολής ή διακοπής και επομένως τίθενται εμπόδια στα υπερασπιστικά του δικαιώματα. Αυτό συνιστά προσβολή του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη, επειδή ο κατηγορούμενος δεν είναι δεδομένο ότι θα έχει τη δυνατότητα αντίκρουσης των ισχυρισμών της Φορολογικής Διοίκησης και να υποβάλει ερωτήσεις στα ελεγκτικά όργανα. Για το λόγο αυτό, προτείνεται ότι πρέπει να κριθεί ανίσχυρη η ανωτέρω διάταξη λόγω πρόσκρουσής της στην ΕΣΔΑ και στο ΔΣΑΠΔ, καθόσον εισάγει ένα μαχητί νομοθετικό τεκμήριο υπέρ της έλλειψης της αναγκαιότητας εξέτασης ουσιωδών μαρτύρων κατηγορίας, που εκ προοιμίου προκαταλαμβάνει «αρνητικά» και το εκάστοτε δικάζον δικαστήριο σε ό,τι αφορά την ικανοποίηση αιτημάτων του κατηγορουμένου για διακοπή ή αναβολή της δίκης, προκειμένου να προσέλθει ο μάρτυρας. Άλλωστε, από καμία διάταξη των παραπάνω υπερνομοθετικής ισχύος κειμένων δεν συνάγεται ότι το δικαίωμα εξέτασης μαρτύρων μπορεί να καταργείται ουσιαστικά, όταν τα οικεία ζητήματα που άπτονται του αντικειμένου της δίκης αποδεικνύονται επαρκώς με έγγραφα⁵⁷.

Σύμφωνα με το άρθρο 211 του ΚΠΔ : «Με ποινή ακυρότητας της διαδικασίας δεν εξετάζονται ως μάρτυρες στο ακροατήριο:α) όσοι άσκησαν εισαγγελικά ή ανακριτικά καθήκοντα ή έργα γραμματέα της ανάκρισης στην ίδια υπόθεση, β) όσοι κηρύχθηκαν ένοχοι για την πράξη που εκδικάζεται και αν ακόμα δεν τους επιβλήθηκε ποινή». Το άρθρο 211 του ΚΠΔ επιβάλλει με ποινή ακυρότητας της διαδικασίας στο ακροατήριο, απαγόρευση εξέτασης ως μαρτύρων ορισμένων προσώπων. Οι λόγοι, για του οποίους μπορεί να αποκλειστεί η μαρτυρία είναι το ασυμβίβαστο της ιδιότητας του μάρτυρα είτε προς τη λειτουργία που

⁵⁷ βλ. σχετικά εκτενώς ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, ΕΙΔΙΚΟΙ ΠΟΙΝΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ, ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΠΑΥΛΟΥ/ΘΩΜΑΣ ΣΑΜΙΟΣ, ΕΙΔΙΚΟΙ ΠΟΙΝΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ,ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ IV, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ,2016, σελ. 40

ασκούν ορισμένα πρόσωπα στην ποινική δίκη είτε προς τη δικονομική θέση στην οποία το πρόσωπο αυτό βρίσκεται στην ποινική δίκη, ενόψει της υποψίας προκατάληψης των προσώπων αυτών⁵⁸.

Το άρθρο 211 του ΚΠΔ εφαρμόζεται και επί των ειδικών ανακριτικών υπαλλήλων του άρθρου 34 του ΚΠΔ, υπό την προϋπόθεση όμως ότι η ανακριτική πράξη την οποία αυτοί ενήργησαν είναι από αυτές που υπάγονται στην αρμοδιότητά τους. Συνεπώς, δεν απαγορεύεται να καταθέσει ως μάρτυρας τελωνοφύλακας, ο οποίος, αν και είχε την δυνατότητα να ενεργήσει ως ειδικός ανακριτικός υπάλληλος σε υποθέσεις λαθρεμπορίας, συνέπραξε κατ' άρθρον 34 ΚΠΔ σε υπόθεση ναρκωτικών⁵⁹. Ως ανακριτικά καθήκοντα νοούνται η εξέταση μάρτυρα, η λήψη απολογίας, η αυτοψία, η έρευνα, η κατάσχεση, η σύλληψη κατηγορουμένου⁶⁰, η δέσμευση ηλεκτρονικού υπολογιστή από υπάλληλο του ΣΔΟΕ για τη μελέτη του σκληρού δίσκου στα πλαίσια ανακριτικής έρευνας σχετικά με διακίνηση ναρκωτικών⁶¹. Αντίθετα, δεν ασκούν ανακριτικά καθήκοντα οι ανακριτικοί υπάλληλοι που απλά συλλέγουν πληροφορίες και γνώσεις, που μπορεί να είναι χρήσιμες για την περαιτέρω επεξεργασία της υπόθεσης από τις αρμόδιες αρχές,⁶² ή εκείνοι που απλά παρακολουθούν ένα πρόσωπο, για το οποίο υπάρχουν πληροφορίες ότι αναπτύσσει συγκεκριμένη εγκληματική δραστηριότητα. Πάντως, γίνεται ορθά δεκτό στη θεωρία ότι η ουσιαστική και ενεργός ανάμιξη ενός ανακριτικού υπαλλήλου και όχι η υλική-γραφειοκρατική συμμετοχή του στη συγκεκριμένη υπόθεση είναι κρίσιμη για την εφαρμογή του άρθρου 211 περ. α' ΚΠΔ, διαφορετικά η παρερμηνεία του άρθρου 211 ΚΠΔ είναι έκδηλη· για παράδειγμα αναφέρεται ότι κωλύεται να εξεταστεί ως μάρτυρας ο προϊστάμενος μιας αστυνομικής υπηρεσίας που διηύθυνε μια ολόκληρη επιχείρηση, ακόμα κι αν δεν φαίνεται πουθενά να υπογράψει⁶³. Σε ορισμένους ειδικούς νόμους προβλέπεται ρητά η εξαίρεση από τον κανόνα του άρθρου 211 περ. α' ΚΠΔ και παρέχεται η δυνατότητα εξέτασης γενικών και ειδικών ανακριτικών

⁵⁸ Ι. Ζησιιάδης, τομ. Β, σελ. 23.

⁵⁹ (ΑΠ 664/1986 ΠοινΧρ 1986, 717), ή σε υπόθεση απάτης (ΑΠ 1167/1989 ΠοινΧρ 1990, 447 επ., 451), ή πλαστογραφίας (ΑΠ 1744/1989 ΠοινΧρ 1990, 840 επ., 841).

⁶⁰ (βλ. και ΣτρατΞανθ 260/201 1, ΠοινΧρ (ΞΓ/2013), 389, Π. Καίσαρη, άρθρο 211, σελ. 2681, Α. Κονταξή, άρθρο 211, σελ. 1405, Μ. Μαργαρίτη, άρθρο 211, αριθ. 5, σελ. 417.)

⁶¹ βλ. έτσι ΑΠ 1046/2006, ΠοινΧρ (ΝΖ/2007), 342, ΠοινΔικ (2006), 1361.

⁶² ΑΠ 1018/2011, η οποία αφορά ανακριτικούς υπαλλήλους που μετέβησαν στο εξωτερικό και συνεργάστηκαν με τις εκεί αρχές και επισκέφθηκαν τους κατηγορούμενους, χωρίς οι ίδιοι να τους ανακρίνουν, ΠοινΧρ (ΞΒ/2012), 359, ΠοινΔικ (2012), 86.

⁶³ βλ. έτσι Ν. Ανδρουλάκη, αριθ. 758, σελ. 445, σημ. 574, /Ι. Παπαδαμάκη, αριθ. 347, σελ. 263, και αριθ. 748, σελ. 546-547.

υπαλλήλων κατά τη διαδικασία στο ακροατήριο, ακόμα και αν άσκησαν στην προδικασία ανακριτικά καθήκοντα· εννοείται, βέβαια, ότι στις εξαιρετικές αυτές περιπτώσεις επιτρέπεται και η ανάγνωση στο ακροατήριο της ένορκης κατάθεσης των προσώπων αυτών, που έδωσαν στην προδικασία, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 365 ΚΠΔ, όπως επίσης και η ανάγνωση των καταθέσεων των προσώπων αυτών που περιέχονται σε πρακτικά άλλης δίκης, π.χ. της πρωτόδικης δίκης (ρητή μνεία της δυνατότητας αυτής κάνει το άρθρο 292 Ν.Δ. 86/1969 για τα δασικά όργανα, για το οποίο βλ. και ΕγκΕισΑΠ (.Παντελή) 13/2008, ΠοινΔικ (2009), 1226). Ειδικότερα, τέτοια εξαίρεση προβλέπεται μεταξύ άλλων, στην περίπτωση⁶⁴ του άρθρου 174 Ν. 2960/2001 για τα αδικήματα της λαθρεμπορίας, κατά την οποία οποιοσδήποτε Οικονομικός Υπάλληλος (οικονομικός επιθεωρητής, υπάλληλος τελωνείου, υπάλληλος ΔΟΥ και ΣΔΟΕ (άλλοτε ΥΠ.Ε.Ε.)), όταν ενεργήσει προανακριτικές πράξεις για αδικήματα λαθρεμπορίας ή συμμετέχει σ'αυτές, μπορεί να εξεταστεί ως μάρτυρας στο ακροατήριο κατά τη συζήτηση της υπόθεσης, κατ' εξαίρεση του γενικού κανόνα που εισάγεται με το άρθρο 211 περ. α' ΚΠΔ· η διάταξη αυτή εφαρμόζεται ανάλογα και στο σύνολο των υποθέσεων του προσωπικού του ΣΔΟΕ (πρώην ΥΠ.Ε.Ε.), ανεξάρτητα από τον κλάδο που ανήκουν, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 23 Ν. 3296/2004⁶⁵. Με τις παραπάνω διατάξεις, η πάγια νομολογία⁶⁶ δέχεται ότι η εξαίρεση από την απαγόρευση του άρθρ 211 ΚΠΔ εκτείνεται και σε όλες τις υποθέσεις φοροδιαφυγής και ότι,

⁶⁴ βλ. πάντως Ν. Ανδρουλάκη, αριθ. 758, σελ. 445-446, σημ. 575, ο οποίος θεωρώντας ότι η απαγόρευση εξέτασης ως μαρτύρων των προσώπων εκείνων που άσκησαν ανακριτικό έργο στηρίζεται και στο άρθρο 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, καταλήγει στο συμπέρασμα της αντισυνταγματικότητας των νομοθετικών εξαιρέσεων, που επιτρέπουν την εξέταση ως μαρτύρων ανακριτικών υπαλλήλων που άσκησαν ανακριτικά καθήκοντα σε συγκεκριμένα εγκλήματα.

⁶⁵ βλ. έτσι ΑΠ 1199/2012, ΠοινΧρ (ΞΓ/2013), 589, ΝοΒ (61/2013), 456, ΠειρΝομ (2012), 362 (όπου παραπέμπεται εσφαλμένα ως 1198/2012), ΑΠ 570/2012 (: για υποθέσεις φοροδιαφυγής από έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων), ΠοινΧρ (ΞΓ/2013), 102, ΑΠ 1018/2011, ΠοινΧρ (ΞΒ/2012), 359, ΑΠ 2135/2009, ΠοινΧρ (Ξ/2010), 682, ΠοινΔικ (2010), 789 (περίλ.), ΑΠ 763/2009, ΝΟΜΟΣ, ΑΠ2193/2008, ΠοινΔικ (2009), 825 (περίλ.), ΝοΒ (57/2009), 1471 (περίλ.), ΑΠ838/2008, ΠοινΔικ (2008), 1412 (περίλ.), ΑΠ 810/2008, ΠοινΔικ (2008), 1407 (περίλ.), ΝΟΜΟΣ, /Α/7 568/2008, ΠοινΧρ (ΝΘ/2009), 228, ΠοινΔικ (2008), ΛΑΙΟ, ΑΠ 139/2008, ΠοινΔικ (2008), 949 (περίλ.), ΑΠ 106/2006, ΠοινΔικ (2006), 808 (περίλ.), ΣυμβΠλημΛαρ 385/2013 (με σύμφ. ΕισΠροτ (Α Παπακώστα)), ΠοινΧρ (ΞΔ/2014), 382, ΠοινΔικ (2013), 898). Αντίστοιχη διάταξη περιείχε και το άρθρο 124 Ν. 1165/1918, που καταργήθηκε με το άρθρο 184 παρ. 1 περ. α' Ν. 2960/2001 (βλ. έτσι υπό το προγενέστερο καθεστώς ΑΠ 589/1972, ΠοινΧρ (ΚΒ/1972), 703, ΑΠ 396/1972, ΠοινΧρ (ΚΒ/1972), 594)

⁶⁶ ΑΠ 570/2012 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1028/2012 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 763/2009 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

συνεπώς, ο υπάλληλος του ΣΔΟΕ που άσκησε προανακριτικά καθήκοντα (π.χ. ως γραμματέας ή ως ελεγκτής και συνυπογράφας την έκθεση ελέγχου μπορεί να εξετάζεται ως μάρτυρας, για την ίδια υπόθεση, στο ακροατήριο, κατά μείζονα δε λόγο και προανάκριση, χωρίς να δημιουργείται λόγος αποκλεισμού του ή λόγος ακυρότητας σύμφωνα με τον ΚΠΔ⁶⁷.

Δ). Η ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΑΥΤΟΕΝΟΧΟΠΟΙΗΣΗΣ (NEMO TENETUR).ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΜΑΡΤΥΡΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΟΥ ΚΑΤΗΓΟΡΟΥΜΕΝΟΥ.

Σύμφωνα με το άρθρο 105 του ΚΠΔ : «Όταν ενεργείται προανάκριση σύμφωνα με το άρθρο 243 παρ.2 του παρόντος, η εξέταση γίνεται όπως ορίζεται στις διατάξεις των άρθρων 273 και 274 και εκείνος που εξετάζεται έχει τα δικαιώματα που αναφέρονται στα άρθρα 103 και 104. Η κατά παράβαση του παρόντος άρθρου εξέταση είναι άκυρη και δεν λαμβάνεται υπόψη. Κατά τα άλλα εφαρμόζεται το δεύτερο εδάφιο της παρ.2 του άρθρου 31». Στόχος του άρθρου 105 του ΚΠΔ είναι ο τερματισμός της παραβίασης των δικαιωμάτων του κατηγορουμένου κατά την διάρκεια της προκαταρκτικής εξέτασης και κυρίως του δικαιώματος της επικοινωνίας του με συνήγορο πριν από την εξέτασή του και ο αποκλεισμός του τεχνάσματος της «μαρτυροποίησης» του κατηγορουμένου, δηλαδή της εξέτασης εκείνου σε βάρος του οποίου υπάρχουν υπόνοιες ως μάρτυρα ⁶⁸. Επίσης, απαγορεύεται η ανάγνωση και η αποδεικτική αξιοποίηση εις βάρος του κατηγορουμένου της κατάθεσής του κατά την διενέργεια της προκαταρκτικής εξέτασης ή της ένορκης ή χωρίς όρκο κατάθεσης κατά την διενέργεια της αυτεπάγγελτης προανάκρισης και πριν στραφούν οι υπόνοιες εναντίον του. Η λήψη υπόψιν και η αξιοποίηση αποδεικτικώς των μαρτυρικών καταθέσεων που ελήφθησαν είτε κατά την διάρκεια διοικητικής εξέτασης είτε μετά την άσκηση ποινικής δίωξης για συγκεκριμένη πράξη και πριν ο εξετασθείς αποκτήσει την ιδιότητα του κατηγορουμένου δημιουργεί απόλυτη ακυρότητα, διότι αφορά στην υπεράσπιση του κατηγορουμένου και ειδικότερα στο δικαίωμα σιωπής και μη αυτοενοχοποίησής του, ως

⁶⁷ Με βάση τη διάταξη του άρθρου 421 παρ. 3 ΚΠΔ, επί εγκλήματος που κατελήφθη επ' αυτοφώρω, το δικαστήριο μπορεί να επιτρέψει την εξέταση εκείνου που πραγματοποίησε τη σύλληψη του κατηγορουμένου.

⁶⁸ ΟΛΑΠ 2/1999 ΠραξΛογΠΔ 2000, 4 επ., ΑΠ 622/2003 ΠοινΧρ 2004, 130 επ., 131 επ., ΑΠ 1589/2005 ΠοινΧρ 2006, 420 επ.- βλ. σχετικά και ΕγκΕισΑΠ 2718/1999 [Β. Παπαδάκης] Ύπερ. 2000, 384 επ., ΔιστΕισΕφΑΘ 430/2001 ΠΛογ2001,1151, ΔιατΕισΠλημΘεσ2598/2007 ΠοινΔικ 2007, 716επ.

ειδικότερη έκφραση του δικαιώματος του για δίκαιη δίκη, καθώς και το εκ του άρθρου 223 παρ. 4 ΚΠΔ δικαίωμά του να αρνηθεί την κατάθεση περιστατικών από τα οποία θα μπορούσε να προκύψει η ενοχή του για αξιόποινη πράξη⁶⁹. Έχει κριθεί ότι δεν προκαλεί απόλυτη ακυρότητα η λήψη υπόψιν του δευτερογενούς πορίσματος των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ το οποίο συνετάγη βάσει της καταθέσεως μετέπειτα κατηγορουμένου η οποία δόθηκε στο πλαίσιο διοικητικής εξέτασης και δεν ενσωματώνεται στο πόρισμα (ΑΠ 2675/2008 ΤΝΠΔΣΑ, ΑΠ 2068/2008 ΠοινΧρ 2009,407επ., 409, ΑΠ 436/2012 ΠοινΧρ 2013,26- contra ΑΠ 403/2008 ΤΝΠ ΔΣΑ, με εισ. πρότ. Ν. Μαύρου). Η θέση αυτή της νομολογίας δε μπορεί να γίνει δεκτή καθόσον υπάρχει προσβολή του δικαιώματος στη μη αυτοενοχοποίηση. Με το ίδιο σκεπτικό κρίνονται ως λανθασμένες οι κάτωθι αποφάσεις:1) ΑΠ 268/2011, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ « με τον τρίτο λόγο αναίρεσεως, πλήττεται η απόφαση για απόλυτη ακυρότητα, η οποία συνίσταται στο ότι το δικαστήριο που την εξέδωσε, αξιοποίησε σε βάρος του την κατάθεσή του, που έδωσε στα πλαίσια της διενεργούμενης από την υπηρεσία του ΣΔΟΕ προανακρίσεως, προτού αυτός αποκτήσει την ιδιότητα του κατηγορουμένου. Στην προκειμένη περίπτωση, από τα πρακτικά της δίκης επί της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλομένη απόφαση και τα οποία παραδεκτώς επισκοπούνται για τις ανάγκες του αναιρετικού ελέγχου, προκύπτει ότι κατά την εξέτασή του στο δευτεροβάθμιο δικαστήριο ο μάρτυρας Χ.Κ., που ήταν υπάλληλος της υπηρεσίας του ΣΔΟΕ, επικαλέσθηκε ότι "κλήθηκε ο κατηγορούμενος από την υπηρεσία μας και ο ίδιος κατέθεσε ότι η μεταφορά αυτή, δηλαδή του επίμαχου μηχανήματος, δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ και ότι το τιμολόγιο με τα δελτία αποστολής ήρθαν στην επιχείρησή του με ταχυδρομικό φάκελο". Ομως, με όσα κατέθεσε ο παραπάνω μάρτυρας δεν επήλθε απόλυτη ακυρότητα, αφού αυτός κατέθεσε σχετικά με την από μέρους του κατηγορουμένου αποδοχή περί της εικονικότητας του τιμολογίου δεν είχαν αποκλειστική πηγή γνώσεως την κατάθεση του κατηγορουμένου, αλλά περιήλθαν σε γνώση του συνδυασμό αυτής με σειρά άλλων αποδεικτικών μέσων και στοιχείων, όπως έγγραφα ή και τις καταθέσεις των μαρτύρων.».

⁶⁹ ΣυμβΑΠ 133/2009 ΠοινΧρ 2009,410 επ., ΑΠ 1188/2009 ΠοινΧρ 2010, 319 [περιληπτικώς], ΑΠ 268/2011 ΠοινΧρ 2012, 709, ΑΠ 471/2011 ΠοινΧρ 2012,250 επ., ΑΠ 533/2011 ΠοινΧρ 2012,252 επ., 253, με παρατ. Ι. Μοροζίνη-βλ., επίσης, ΑΠ 2/1999 ΠοινΧρ 1999,811 επ., 812, ΑΠ 1/2004 ΠοινΔικ2004,917επ., 918, με εισ. πρότ. Δ. Λινού, ΑΠ 730/2007 ΠΛογ 2007,452 επ., ΑΠ 1450/2007 ΠοινΧρ 2008, 32 επ., 33, ΣυμβΑΠ 568/2008 ΠοινΧρ 2009,228, ΣυμβΑΠ 133/2009 ΠοινΧρ 2009, 410, ΑΠ 150/2010 ΠοινΧρ 2011, 36 [περιληπτικώς].

2) ΑΠ 368/2013, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ: «Από τα παραπάνω, δεν προκύπτει η αποδεικτική αξιοποίηση από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο ... της από 4.12.2002 ένορκης κατάθεσης του κατηγορουμένου, που είχε δοθεί στα πλαίσια της διενεργούμενης από την υπηρεσία του ΣΔΟΕ προκαταρκτικής εξέτασεως, πριν αυτός αποκτήσει την ιδιότητα του κατηγορουμένου, ούτε ότι ο εν λόγω μάρτυρας υπάλληλος του ΣΔΟΕ, για τα όσα παραπάνω επιβαρυντικά κατάθεσε σε βάρος του κατηγορουμένου, είχε ως αποκλειστική πηγή γνώσεως την ανωτέρω ένορκη κατάθεση του κατηγορουμένου, αλλά έγγραφα στοιχεία που κατέσχεσε το ΣΔΟΕ στην εταιρία που εκπροσωπεί ο κατηγορούμενος, η δε αναφορά του στην παραπάνω έμμεση ομολογία του κατηγορουμένου, δεν έχει ως πηγή γνώσεως την ανωτέρω από 4.12.2002 ένορκη κατάθεση του κατηγορουμένου, αλλά σε όσα αυτός προφορικά, εξιστόρησε στο ΣΔΟΕ. Επομένως δεν επήλθε απόλυτη ακυρότητα της διαδικασίας αφού δεν αξιοποιήθηκε από το δικαστήριο η από 4.12.2002 ένορκη κατάθεση του κατηγορουμένου ...».

Ε). ΑΡΣΗ ΑΠΟΡΡΗΤΟΥ

Σύμφωνα με το άρθρο 212 του ΚΠΔ, η διαδικασία ακυρώνεται, αν εξεταστούν στην προδικασία ή στην κύρια διαδικασία: α) οι κληρικοί σχετικά με όσα έμαθαν από την εξομολόγηση· β) οι συνήγοροι, οι τεχνικοί σύμβουλοι και οι συμβολαιογράφοι σχετικά με όσα τους εμπιστεύθηκαν οι πελάτες τους, οι συνήγοροι και οι τεχνικοί σύμβουλοι κρίνουν σύμφωνα με τη συνείδησή τους αν και σε ποιο μέτρο πρέπει να καταθέτουν όσα άλλα έμαθαν με αφορμή την άσκηση του λειτουργήματός τους· γ) οι γιατροί, οι φαρμακοποιοί και οι βοηθοί τους, καθώς οι μαίες σχετικά με όσα εμπιστευτικά πληροφορήθηκαν κατά την άσκηση του αγγέλματος τους, εκτός όπου ειδικός νόμος τους υποχρεώνει να τα αναγγείλουν στην αρχή και δ) οι δημόσιοι υπάλληλοι, όταν πρόκειται για στρατιωτικό ή διπλωματικό μυστικό ή μυστικό που αφορά την ασφάλεια του κράτους, εκτός αν ο αρμόδιος υπουργός με αίτηση της δικαστικής αρχής ή κάποιου από τους διαδίκους ή και αυτεπαγγέλτως τους εξουσιοδοτήσει σχετικά. Η απαγόρευση της παρ. 1 στις περιπτώσεις α, β και γ ισχύει, ακόμη και αν τα πρόσωπα στα οποία αναφέρεται απαλλάχθηκαν από την υποχρέωση να τηρήσουν επαγγελματικό απόρρητο από μέρους εκείνου που τους το εμπιστεύτηκε. Όλοι οι παραπάνω μάρτυρες έχουν υποχρέωση να δηλώσουν ενόρκως σ' αυτόν που εξετάζει ότι, αν κατέθεταν, θα παραβίαζαν τα απόρρητα που μνημονεύονται στην παρ. 1. Ψευδής δήλωση τιμωρείται με τις ποινές που ο ποινικός κώδικας προβλέπει για την ψευδορκία.

Το απόρρητο διακρίνεται σε δημόσιο, επαγγελματικό και ιδιωτικό⁷⁰. Δημόσιο είναι το απόρρητο που περιήλθε σε γνώση των δημοσίων υπαλλήλων κατά την άσκηση των καθηκόντων τους και του κρατικού λειτουργήματος τους. Επαγγελματικό απόρρητο είναι το ιδιωτικό απόρρητο, που περιήλθε σε γνώση ορισμένων προσώπων που ασκούν επάγγελμα ή λειτούργημα εμπιστευτικού χαρακτήρα είτε συνεπεία της ασκήσεως του επαγγέλματος ή λειτουργήματος αυτού είτε συνεπεία διαπιστεύσεως σ'αυτούς του ιδιωτικού απορρήτου από το πρόσωπο που ενδιαφέρεται και έχει συμφέρον για τη διαφύλαξή του. Ως ιδιωτικό απόρρητο πρέπει να θεωρηθεί κάθε γεγονός, με την πλατιά του έννοια, το οποίο είναι γνωστό σε ορισμένο μόνο πρόσωπο ή σε περιορισμένο κύκλο προσώπων, όπως π.χ. η οικογένεια, και μπορεί να αφορά οποιαδήποτε υπόθεση ή πραγματικό περιστατικό, την κατάσταση του σώματος, την περιουσία, κ.λ.π. Το ιδιωτικό αυτό απόρρητο είναι άγνωστο σε ευρύτερο κύκλο προσώπων, ενώ ο ιδιώτης δεν έχει δικαίωμα στη φανέρωσή του γιατί η γνωστοποίησή του σε τρίτα πρόσωπα μπορεί να βλάψει τις οικογενειακές σχέσεις, το γάμο, την υπόληψη, την οικονομική ευμάρεια και πρόοδο εκείνου ή εκείνων που αφορά⁷¹ (βλ. σχετ. και Τ. Φιλιππίδη, σελ. 98). Κατά τον Σούρλα «απόρρητον ως στοιχείο της προσωπικότητας είναι παν ό,τι αναφερόμενο εις την προσωπικήν ατομικότητα εκάστου δεν είναι κατά τας κρατούσας εν τη κοινωνία αντιλήψεις προορισμένο δια δημοσίαν εμφάνισιν ή δια χρησιμοποίησιν παρ'άλλου. Εξαιρέσει της περιπτώσεως απορρήτου αναφερομένου εις την οικονομική ατομικότητα, κατά τα άλλα το απόρρητον αναφέρεται εις ιδιωτικήν ζωήν»⁷². Αλλά και κατά τον Σπινέλλη ο ιδιωτικός βίος πρέπει να ορίζεται αντικειμενικά, δηλ. «η ιδιωτική σφαίρα είναι κατά την ορθότερη (την «αντικειμενική») γνώμη όλα τα γεγονότα, που αφορούν ένα ορισμένο άτομο και όχι τη δημοσιότητα, τα οποία ο ενδιαφερόμενος έχει (αντικειμενικά) εύλογο συμφέρον να μείνουν μακριά απ' αυτήν»⁷³. Γίνεται λοιπόν, δεκτό ότι για να χαρακτηριστεί ένα γεγονός ως απόρρητο πρέπει να συντρέχουν δύο στοιχεία: ένα αντικειμενικό και ένα υποκειμενικό. Το αντικειμενικό στοιχείο υπάρχει, όταν το γεγονός είναι γνωστό μόνο σ' ένα πρόσωπο ή σε ένα περιορισμένο κύκλο προσώπων.

⁷⁰ βλ. για τις διακρίσεις αυτές Η. Γιαννόπουλο, σύγχρονες διαστάσεις της προβληματικής του επαγγελματικού απορρήτου, ΕλλΔνη (27/1986), σελ. 929, Ι. Ζησιάδη, τομ. Β', σελ. 38, σημ. 53, Π. Καίσαρη, άρθρο 212, σελ. 2711 επ., τον ίδιο, ΚΠΔ (επιμέλεια Λ. Μαργαρίτη), β' έκδ. (2011), άρθρο 212, αριθ. 1, σελ. 790-791, Α. Στάικο, άρθρο 212, σελ. 982.

⁷¹ βλ. σχετ. και Τ. Φιλιππίδη, σελ. 98.

⁷² Βλ ΣΟΥΡΛΑ, ΕρμΑΚ, Εισ. αρ 57-60 XI σ. 72.

⁷³ Βλ. Σπινέλλη, Ποινικό Δίκαιο, Ειδ. Μέρος, 2η έκδ. 1982, σ. 60,61.

Παράλληλα όμως απαιτείται και ένα υποκειμενικό στοιχείο, δηλ. η επιθυμία και το ενδιαφέρον μυστικότητα Έτσι και τα δύο αυτά στοιχεία είναι απαραίτητα για να δώσουν σε ένα γεγονός τον χαρακτήρα του απόρρητου. Συγκεκριμένα υπάγονται στη σφαίρα του απορρήτου γεγονότα, που αφορούν στην οικογενειακή ή σεξουαλική ζωή του προσώπου, περιπέτειες και βιώματα του, ασθένειες, πεποιθήσεις και συνήθειες του, περιστατικά και καταστάσεις της εσωτερικής ζωής και του εξωτερικού του κόσμου⁷⁴. Το επαγγελματικό απόρρητο θέσπισε ο νόμος όχι χάριν ορισμένων προσώπων, αλλά του λειτουργήματος ή επαγγέλματος, το οποίο ασκούν. Σημειώνεται ότι το ιδιωτικό απόρρητο και το δικαίωμα διατήρησής του απορρέει από το γενικότερο δικαίωμα της προσωπικότητας, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 5 παρ. 1 Συντ. και ιδίως από το μερικότερο δικαίωμα της ιδιωτικής ζωής ⁷⁵. Πάντως, γίνεται δεκτό ότι η διάταξη του άρθρου 212 ΚΠΔ μπορεί να υποχωρεί με εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας, όταν δηλ. κρίνεται ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση το δημόσιο συμφέρον για ορθή απονομή της δικαιοσύνης και ανακάλυψη της αλήθειας έχει μεγαλύτερη βαρύτητα από την προστασία του απορρήτου⁷⁶.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ

Ενόψει του ότι το φορολογικό απόρρητο (βλ. σχετ. άρθρο 85 Ν. 2238/1994) προστατεύει κυρίως το δημόσιο συμφέρον και όχι αποκλειστικά τα δικαιώματα του φορολογούμενου, γίνεται δεκτό ότι επιβάλλεται η μαρτυρία των φορολογικών οργάνων, τα οποία επομένως υπόκεινται στον κανόνα του άρθρου 209 ΚΠΔ, χωρίς να ισχύει ως προς αυτά το άρθρο 212 ΚΠΔ 77. Η άρση του φορολογικού απόρρητου είναι αυτονόητη, για τα φορολογικά αδικήματα, αφού για τη διερεύνησή τους απαιτείται να προηγηθούν ενέργειες φορολογικής αρχής, οι οποίες βασίζονται σε δεδομένα φορολογικής φύσεως των φερόμενων ως υπαίτιων⁷⁸. Όπως προαναφέρθηκε ο Οικονομικός Εισαγγελέας έχει

⁷⁴ ΑΓΓΕΛΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ, ΕΜΒΑΘΥΝΣΗ ΣΤΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2014, Σελ. 145

⁷⁵ βλ. σχετ. Α. Καρρά, αριθ. 416, σελ. 359 και αριθ. 484, σελ. 454, Α. Κωνσταντινίδη, το ιατρικό απόρρητο, ΠοινΛογ (2006), σελ. 354, τον ίδιο, καθήκον αλήθειας, επαγγελματικό απόρρητο και ιδιωτικές έρευνες του συνηγούρου, ΠοινΧρ (ΜΖ/1997), σελ. 621-622· πρβλ και Α. Κονταξή, άρθρο 212, σελ. 1433)

⁷⁶ βλ. έτσι Α Κονταξή, άρθρο 212, σελ. 1433, σημ. 3

⁷⁷ βλ. έτσι και Α. Κωνσταντινίδη, «καθήκον μαρτυρίας» και «επαγγελματικό απόρρητο» στην ποινική δίκη, τεύχ. Β', 1991, σελ. 75. επ. (ιδίως 102-103), τον ίδιο, το φορολογικό απόρρητο, ΠοινΧρ (ΛΘ/1989), σελ. 3 επ. (25-26)).

⁷⁸ Άλλωστε με το άρθρο 72 παρ.22 του Ν. 4172/2013, που προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ.11 του Ν. 4223/2013, έπαυσε η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 85 του Ν. 2238/1994, στη δεύτερη παράγραφο του οποίου προβλεπόταν το

εξουσία να λαμβάνει γνώση κατ' εξαίρεση του φορολογικού απορρήτου. Η εξουσία αυτή εκτείνεται και σε άλλα πρόσωπα, πέραν εκείνων που αφορά η ποινική δίωξη τα φορολογικά στοιχεία των οποίων κρίνονται αναγκαία για την εξακρίβωση του φορολογικού αδικήματος.⁷⁹

ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του ΝΔ 1059/1971 «περί απορρήτου των τραπεζικών συναλλαγών» προβλέπεται, κατ' εξαίρεση, η δυνατότητα παροχής πληροφοριών σχετικά με απόρρητες χρηματικές ή άλλες καταθέσεις (ομολόγων ή άλλων τίτλων), που τηρούνται σε τράπεζες, οι οποίες λειτουργούν στην Ελλάδα, υπό τον όρο ότι η παροχή των πληροφοριών αυτών είναι απολύτως αναγκαία για την ανίχνευση και τον κολασμό κακουργηματικών πράξεων, απαιτείται δε ειδικά αιτιολογημένο βούλευμα του Δικαστικού Συμβουλίου ή αντίστοιχη απόφαση Δικαστηρίου, ενώπιον των οποίων διενεργείται η σχετική διαδικασία. Ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος έχει την εξουσία να λάβει γνώση στοιχείων, που αφορούν σε οποιαδήποτε τραπεζική συναλλαγή, στο πλαίσιο είτε προκαταρκτικής εξέτασης είτε προανάκρισης για αδικήματα, που υπάγονται στην αρμοδιότητά του (βλ. αρ. 17 Α ν. 2523/1997). Η δυνατότητα αυτή του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος αφορά τόσο στα κακουργήματα όσο και στα πλημμελήματα, καθώς δε γίνεται κάποια διάκριση στο άρθρο 17Α παρ.8 Ν. 2523/1997, όπως αντίθετα συμβαίνει με το άρθρο 3 του ΝΔ 1059/1971, στο οποίο υπάρχει ρητή πρόβλεψη για εφαρμογή της διαδικασίας άρσης του τραπεζικού απορρήτου μόνο στα κακουργήματα. Επομένως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 17Α παρ.8 του Ν. 2523/1997, είναι δυνατό να διαταχθεί άρση του τραπεζικού απορρήτου, ακόμη και σε περίπτωση που

φορολογικό απόρρητο. Με την ανωτέρω διάταξη χαρακτηρίζονταν ως απόρρητα οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου, που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής, απαγορευόταν δε η γνωστοποίηση τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο, στον οποίο αφορούσαν. Επιπλέον, στην πέμπτη παράγραφο του ίδιου άρθρου απαριθμούνταν περιπτώσεις εξαίρεσης από το φορολογικό απόρρητο (χορήγηση στοιχείων στις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και στους ορκωτούς εκτιμητές για την άσκηση των καθηκόντων τους ή για τις περιπτώσεις που ορίζονται από το άρθρο 1445 του Αστικού Κώδικα κλπ).

⁷⁹ ΖΑΧΑΡΙΑΔΗΣ,σε ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ,επιμέλεια ΚΑΙΑΦΑ-ΓΚΜΠΑΝΤΙ, ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ,2014, σελ. 869

διερευνώνται πλημμεληματικές πράξεις φοροδιαφυγής ή λαθρεμπορίας και μάλιστα τόσο μετά την άσκηση ποινικής δίωξης όσο και στο πλαίσιο προκαταρκτικής εξέτασης. Η εξουσία του Οικονομικού Εισαγγελέα να προβαίνει στην άρση του τραπεζικού απορρήτου περιορίζεται σε στοιχεία που αφορούν στον κατηγορούμενο ή στον ύποπτο, όχι όμως και σε τρίτα πρόσωπα, εκτός αν αυτό κριθεί αναγκαίο για την διερεύνηση του αδικήματος⁸⁰.

ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ

Την προστασία του χρηματιστηριακού απόρρητου προβλέπει το άρθρο 76 παρ.13 του Ν. 1969/1991 και περιλαμβάνει κάθε κινητή αξία (μετοχές, ομολογίες, ομόλογα, τίτλους μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων, έντοκα γραμμάτια Δημοσίου κλπ), προβλέπεται δε δυνατότητα άρσης του μόνο μετά από ειδικά αιτιολογημένο βούλευμα του αρμόδιου Δικαστικού Συμβουλίου κατά τη διάρκεια κύριας ανάκρισης, προανάκρισης ή προκαταρκτικής εξέτασης, κατόπιν αιτήματος του Εισαγγελέα ή του Ανακριτή ή απόφασης του δικαστηρίου, ενώπιον του οποίου εκκρεμεί η υπόθεση, για την οποία ζητείται η άρση του χρηματιστηριακού απορρήτου, εφόσον η παροχή των πληροφοριών και των στοιχείων, που αφορούν τα παραπάνω περιουσιακά δικαιώματα, είναι απολύτως αναγκαία για τη διακρίβωση και την τιμωρία πλημμελήματος ή κακουργήματος. Αν όμως πρόκειται για άυλες μετοχές, εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 55 παρ.4 του Ν. 2396/1996, σύμφωνα με την οποία η παροχή των σχετικών πληροφοριών επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι απολύτως αναγκαία για την ανίχνευση και τον κολασμό κακουργημάτων. Ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος (βλ. αρ. 17Α ν. 2523/1997) έχει την εξουσία να παραγγείλει να του γνωστοποιηθεί κάθε πληροφορία σχετικά με περιουσιακά δικαιώματα επί κινητών αξιών οποιουδήποτε προσώπου σχετίζεται με αδίκημα, που υπάγεται στην αρμοδιότητά του, εφόσον βέβαια οι πληροφορίες αυτές κρίνονται αναγκαίες για την διακρίβωση του αδικήματος, είτε είναι κακούργημα είτε πλημμέλημα.

ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΟ ΑΠΟΡΡΗΤΟ

Με το υπ' αριθ. 1966/2014 βούλευμα του Συμβουλίου Πλημμελειοδικών Αθηνών (ΠοινΔ/νη 2104 σελ. 925), το οποίο αποφάνθηκε υπέρ της νομιμότητας της έρευνας και της κατάσχεσης εγγράφων, που έλαβαν χώρα σε δικηγορικό γραφείο, στο πλαίσιο προκαταρκτικής εξέτασης, διενεργηθείσης από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, κρίθηκε

⁸⁰ ΖΑΧΑΡΙΑΔΗΣ,σε ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ,επιμέλεια ΚΑΙΑΦΑ-ΓΚΜΠΑΝΤΙ, ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ,2014, σελ. 868.

ότι «η κάμψη του δικηγορικού απορρήτου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 6 Ν. 3296/2004 και 17Α Ν. 2523/1997, εφόσον θεσπίζεται προς εξυπηρέτηση του εκάστοτε υπέρτερου, κατά τη νομοθετική αξιολόγηση, δημοσίου συμφέροντος, το οποίο ανάγεται στην κατά την ΕΣΔΑ οικονομική ευημερία της Χώρας, προσαρμόζεται απολύτως προς το καθεστώς προστασίας της ιδιωτικότητας (τόσο του δικηγόρου όσο και του εντολέα του), που θεσπίζει η ΕΣΔΑ και προς τις συνταγματικές επιταγές για την προστασία της προσωπικότητας και της επικοινωνίας αλλά και προς τις θεμελιώδεις αρχές της δίκαιης δίκης». Στο ίδιο βούλευμα γίνεται ρητή μνεία της απόφασης του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων 12323/11 Michaud κατά Γαλλίας, με την οποία κρίθηκε ότι ο περιορισμός του δικηγορικού απορρήτου με διατάξεις εθνικών νόμων, που αποβλέπουν στην πάταξη της οικονομικής εγκληματικότητας και στην καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων, προερχομένων από εγκληματικές δραστηριότητες, δεν είναι δυσανάλογος, αφού η αποτελεσματική αντιμετώπιση των εγκλημάτων αυτών αποτελεί σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Επίσης, αναφέρεται και η απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης C-305/2005, με την οποία κρίθηκε ότι δε συνιστούν αδικαιολόγητη προσβολή των αρχών της προστασίας του επαγγελματικού (δικηγορικού) απορρήτου και της ανεξαρτησίας του δικηγόρου, οι οποίες αποτελούν συστατικό στοιχείο του θεμελιώδους δικαιώματος κάθε πολίτη για δίκαιη δίκη, διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας, που επιβάλλουν σε δικηγόρους την υποχρέωση, αφενός μεν να ενημερώνουν τις αρμόδιες αρχές, οσάκις διαπιστώνουν γεγονότα, για τα οποία γνωρίζουν ή έχουν υπόνοιες ότι συνδέονται με νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, αφετέρου δε να διαβιβάζουν στις εν λόγω αρχές τα πρόσθετα πληροφοριακά στοιχεία, τα οποία αυτές κρίνουν αναγκαία. Πλούσιος είναι πάντως ο αντίλογος, με επίκληση κυρίως της υπερνομοθετικής καθιέρωσης του δικηγορικού απορρήτου στα άρθρα 6 και 8 της ΕΣΔΑ, το οποίο δεν είναι δυνατό να υποχωρεί έναντι διατάξεων του κοινού τυπικού νόμου. Επιπλέον υποστηρίζεται ότι, σε σχέση με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 6 Ν. 3296/2004, 17Α Ν. 2523/1997 και 65 παρ.1,2 Ν. 4356/2015, η διάταξη του άρθρου 39 παρ.1 του Δικηγορικού Κώδικα (Ν. 4194/2013), με την οποία απαγορεύεται η έρευνα και η κατάσχεση στο γραφείο του δικηγόρου σε πράγματα, που σχετίζονται με την υπόθεση, την οποία αυτός χειρίζεται, διατηρεί την ισχύ της, λαμβανομένου υπόψη ότι πρόκειται για ειδική διάταξη και ως

εκ τούτου η θέσπιση γενικού νόμου δεν οδηγεί στην κατάργηση του ειδικού. 81

ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

Όσον αφορά κάθε άλλο στοιχείο που εμπίπτει την έννοια των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, (βλ. άρθρο 1 Ν. 2472/1997), η διάταξη του άρθρου 17 Α παρ. 82523/1997 επιβεβαιώνει και ταυτόχρονα εξειδικεύει το περιεχόμενο του Ν. 2472/1997. Σύμφωνα με άρθρο 3 παρ. 2 β' του ν. 2472/1997 οι διατάξεις του παρόντος νόμου δεν εφαρμόζονται στην επεξεργασία δεδομένων, η οποία πραγματοποιείται από τις δικαστικές - εισαγγελικές αρχές και τις υπηρεσίες που ενεργούν υπό την άμεση εποπτεία τους στο πλαίσιο της απονομής. Με βάση τα ανωτέρω θεσπίστηκε ελεύθερη επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από τις εισαγγελικές και δικαστικές αρχές χωρίς την θέσπιση προϋποθέσεων προς εξασφάλιση των ατομικών δικαιωμάτων. Ωστόσο, η εξουσία αυτή πρέπει να οριοθετείται με βάση την αρχή της αναλογικότητας⁸².

|

ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΑΓΩΓΗ.

Αρχική επισήμανση είναι ότι παρατηρούνται νομοθετικές αποκλίσεις αναφορικά με το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων στην ποινική διαδικασία. Ειδικότερα: α) Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 του ν.δ. 2711/1953, το Δημόσιο δύναται για οποιαδήποτε αξίωση αποζημίωσής του λόγω ποινικού αδικήματος (χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης του ή αποκατάσταση της προκληθείσας περιουσιακής του ζημίας), να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων ενώπιον του ακροατηρίου του ποινικού δικαστηρίου, χωρίς την έγγραφη προδικασία του άρθρου 68 παρ. 1 ΚΠΔ, δύναται δε ταυτόχρονα με τη δήλωση παράστασης πολιτικής αγωγής να γνωστοποιεί τα ονοματεπώνυμα των εξεταστέων μαρτύρων του, προς απόδειξη της αξίωσής του, β) Κατά τη διάταξη του άρθρου 18 του ν.δ. 72/1973221,

⁸¹ Άγγελου Κωνσταντινίδη, «Δικαίωμα υπερασπίσεως και δικηγορικό απόρρητο», ΠοινΧρ 2016 σελ. 401

⁸² Βλ. ΖΑΧΑΡΙΑΔΗΣ,σε ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΘΟΡΑ ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ,επιμέλεια ΚΑΙΑΦΑ-ΓΚΜΠΑΝΤΙ, ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ,2014, σελ. 871.

«επί παραβάσεως φορολογικής, δασμολογικής ή τελωνειακής ποινικής διατάξεως, ανεξαρτήτου άλλης αξιώσεως, το Δημόσιον δύναται εις πάσαν περίπτωσιν να παραστεί ως πολιτικόν ενάγον». Με τη συγκεκριμένη ρύθμιση εισάγεται μία από τις ελάχιστες περιπτώσεις στην ισχύουσα σήμερα νομοθεσία μας, όπου μπορεί να δηλωθεί παράσταση πολιτικής αγωγής χωρίς την εισαγωγή αστικών αξιώσεων, αλλά μόνο για την υποστήριξη της κατηγορίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 5 ΚΦΔ, που αποτελεί την ιστορική και λειτουργική συνέχεια της διάταξης της 65 παρ. 11 του άρθρου 21 Ν. 2523/1997, το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγον ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων «και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα αδικήματα του παρόντος νόμου». Στον βαθμό που η διάταξη δεν διακρίνει, το δικαίωμα παράστασης πολιτικής αγωγής εκτείνεται σε όλα τα αδικήματα του άρθρου 66 ΚΦΔ.

Σύμφωνα με το άρθρο 63 του ΚΠΔ «η πολιτική αγωγή για την αποζημίωση και την αποκατάσταση από το έγκλημα και για τη χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης ή ψυχικής οδύνης μπορεί να ασκηθεί στο ποινικό δικαστήριο από τους δικαιούμενους σύμφωνα με τον αστικό κώδικα ». Η πολιτική αγωγή στην ποινική δίκη είναι το δικαίωμα του αδικηθέντος από το έγκλημα να καταστεί διάδικος της ποινικής διαδικασίας και να επιδιώξει την αποκατάσταση της περιουσιακής του ζημίας ή την ικανοποίησή του λόγω της ηθικής βλάβης ή της ψυχικής του οδύνης, ενώ κατ' εξαίρεση μπορεί να ασκηθεί πολιτική αγωγή στο ποινικό δικαστήριο μόνο για την υποστήριξη της κατηγορίας.⁸³ Ζημιωθείς είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο δικαιούται να ζητήσει σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα αποζημίωση ή χρηματική ικανοποίηση. Όταν το έγκλημα προσβάλλει ατομικό έννομο αγαθό υφίστανται ζημία υλική ή ηθική ζημία εκτός από τον παθόντα και έτερα πρόσωπα, που δεν είναι φορείς του εννόμου αγαθού, αλλά συνδέονται άμεσα μ' αυτό. Στα αδικήματα, όπου το έννομο αγαθό ανήκει στην ολότητα και άρα δεν υπάρχει άμεσα παθών, ενδεχομένως υπάρχει ζημία σε βάρος ορισμένου προσώπου.⁸⁴ Ως πολιτικώς ενάγων νομιμοποιείται ενεργητικά ο αμέσως ζημιωθείς. Όπως προκύπτει από τα άρθρα 63,64 και 68 ΚΠΔ σε συνδυασμό με τα άρθρα 914 και 932 ΑΚ, σε άσκηση πολιτικής αγωγής για την επιδίκαση αποζημίωσης ή χρηματικής ικανοποίησης λόγω ηθικής βλάβης νομιμοποιούνται μόνο όσοι έχουν

⁸³ ΑΔΑΜ ΠΑΠΑΔΑΜΑΚΗΣ, ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ 2017,σελ. 173.

⁸⁴ Ζ.ΦΑΣΟΥΛΑΣ, παρατηρήσεις στην ΑΠ 633/2002,ΑρχΝ 2003,σελ. 61-62.

ζημιωθεί άμεσα από το διωκόμενο έγκλημα⁸⁵. Από τα άρθρα 914 και 932 ΑΚ προκύπτει ότι δικαιούμενοι προς αποζημίωση είναι όσοι ζημιώνονται άμεσα από την αξιόποινη πράξη, με την έννοια ότι η παραβίαση της ποινικής διάταξης επιφέρει προσβολή σε ορισμένο δικαίωμα το οποίο προστατεύεται από την διάταξη η οποία παραβιάστηκε και βρίσκεται σε αιτιώδη σύνδεσμο με αυτήν⁸⁶. Για την διάκριση μεταξύ αμέσως και εμμέσως ζημιωθέντος ερευνάται αν το έννομο αγαθό που προσβλήθηκε και ο φορέας του εμπίπτουν στο προστατευτικό πεδίο του ιδρυτικού της ευθύνης κανόνα. Αν δεν εμπίπτουν, δεν θεμελιώνεται ευθύνη προς αποζημίωση, καθώς για τον συγκεκριμένο φορέα δεν υπάρχει παρανομία, ελλείπει δηλαδή μία από τις προϋποθέσεις της αδικοπρακτικής ευθύνης⁸⁷. Κατά συνέπεια, οι τυχόν επερχόμενες αντανακλαστικές συνέπειες εκ του αδικήματος σε βάρος άλλου δεν καθιστούν αυτόν δικαιούχο αποζημίωσης, γιατί η ζημία είναι έμμεση⁸⁸. Μεταξύ του εγκλήματος και της υλικής ζημίας ή της ηθικής βλάβης του ζημιωθέντος θα πρέπει να υφίσταται αιτιώδης σύνδεσμος⁸⁹. Η πολιτική αγωγή όταν εισάγεται στο ποινικό δικαστήριο έχει μικτό χαρακτήρα, αστικό και ποινικό⁹⁰.

⁸⁵ ΑΠ 1086/1996 ΠοινΧρ 1997, 775, ΑΠ 1415/1996 ΠοινΧρ 1997, 1427, ΑΠ 325/2006 ΠοινΧρ 2006, 827, ΑΠ 710/2007 ΠοινΧρ 2008, 222, ΑΠ 1588/2008 ΠοινΧρ 2009, 624

⁸⁶ ΟΛΑΠ 1769/1986 ΠοινΧρ 1987, 292 επ..

⁸⁷ ΑΠ 925/2007 [πολ.] ΧρΙΔ 2008,29.

⁸⁸ ΑΠ 1/2000 ΠοινΧρ 2000, 12- βλ. ΑΠ 2408/2002 ΠΛογ 2002,2633, ΑΠ 2005/2003 ΠΛογ 2003 2270, ΑΠ 2355/2003 ΠΛογ 2003,2538.

⁸⁹ ΣυμβΑΠ 48/2003 ΠοινΧρ 2003,895 [περιληπτικώς], ΑΠ 1359/2002 ΠοινΧρ 2003, 503.

⁹⁰ ΟΛΑΠ 1/1997, ΠοινΧρ (ΜΖ/1997), 1468, ΝοΒ (45/1997), 831, ΠειρΝομ (1997), 98, ΑΠ 1518/2005, ΠοινΧρ (ΝΣΤ/2006), 495, ΑρχΝ (2005), 830, ΑΠ 2378/2002, ΝΟΜΟΣ, ΠοινΛογ (2002), 2609 (περίλ.), ΑΠ 79/1998, ΠοινΧρ (ΜΗ/1998), 742, ΠοινΔικ (1998), 328, ΑΠ 144/1997, ΝοΒ (45/1997), 1037, Φ. Ανδρέου, η πολιτική αγωγή στην ποινική δίκη, γ' έκδ. (2006), σελ. 25, Θ. Δαλακούρα, τομ. Α', σελ. 288, Χ. Δέδε, η νομική φύσις της πολιτικής αγωγής εν τη ποινική δίκη, ΤιμΤομ Γ. Ράμμου, τομ. 1,1979, σελ. 235 επ., Α. Δημάκη, προβληματισμοί σχετικά με τις ειδικές ρυθμίσεις για την πολιτική αγωγή, ΠοινΧρ (Ξ/2010), σελ. 529 επ. και σε «ειδικές (παρα)δικονομικές ρυθμίσεις», 5^ο Συνέδριο Ένωσης Ελλήνων Ποινικολόγων, 2010, σελ. 67 επ., Ν. Δημητράτο, το δικαίωμα συνεχίσεως της παραστάσεως πολιτικής αγωγής από τους κληρονόμους, ΠοινΧρ (ΜΓ/1993), σελ. 235-236, τον ίδιο, πολιτική αγωγή και μορφές εξαιρετικής ποινικής δικαιοδοσίας, ΠοινΧρ (Μ/1990), σελ. 626-627, Ε. Ζαχαρή, τα δικαιώματα του θύματος στην προδικασία

Ο πολιτικώς ενάγων δεν επιδιώκει απλά και μόνο την ικανοποίηση των αστικής φύσεως αξιώσεών του, αλλά κατά πρωτεύοντα λόγο την καταδίκη του κατηγορουμένου. Η φορολογική νομοθεσία αποσκοπεί στην εξασφάλιση του Δημοσίου σε σχέση με την είσπραξη των φόρων και συνεπώς μόνο το Δημόσιο νομιμοποιείται κατ' αρχήν σε παράσταση πολιτικής αγωγής. Δε χωρεί δήλωση παράστασης πολιτικής αγωγής τρίτου πλην του Ελληνικού Δημοσίου, όπως του τρίτου που κατέβαλε φόρο, τον οποίο απέφυγε ο υπόχρεος στην περίπτωση έκδοσης εικονικών τιμολογίων⁹¹ εκτός σε περίπτωση που υφίσταται και άλλο συνδωκόμενο αδίκημα⁹². Ο ΑΡΕΙΟΣ ΠΑΓΟΣ στο παρελθόν είχε αποκλείσει την παράσταση πολιτικής αγωγής του Δημοσίου για ηθική βλάβη, με αιτιολογία αναγόμενη στον προστατευτικό σκοπό των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Σύμφωνα με την ΑΠ 558/1972, ΠοινΧρ 1972,691 και ΑΠ 1101/1972, ΠοινΧρ 1973, 270, το Δημόσιο «λόγω της υπ'αυτού διά των νόμων τούτων επιδιώξεως πολιτειακού σκοπού δεν δύναται να υποστή αμέσως ηθικήν βλάβην». Η νομολογία αυτή αναφερόταν βέβαια μόνο στην ηθική βλάβη, ωστόσο κάλυπτε και την περίπτωση της αποζημίωσης, αφού και οι δύο αξιώσεις στηρίζονται στον ίδιο νόμιμο λόγο ευθύνης, δηλαδή την παραβίαση φορολογικής διάταξης. Για το λόγο αυτό εισήχθη το άρ. 18 του ν.δ. 72/1973 (λίγο μετά την παραπάνω νομολογία), ορίζοντας ότι «επί παραβάσεως φορολογικής,

και στην κύρια διαδικασία, σε «η προστασία του κατηγορουμένου και του θύματος στην ποινική δίκη», ΕΝοΒΕ, τευχ. 12, 1991, σελ. 151-152, *Α. Ζαχαριάδη*, η παράλληλη εισαγωγή αξιώσεων στην ποινική και την πολιτική δίκη, ΤιμΤομ Α. Ψαρούδα- Μπενάκη, 2008, σελ. 843, *Ι. Ζησιάδη*, τομ. Α', σελ. 441 επ., *Α. Καρρά*, αριθ. 454, σελ. 429- 430, *Δ. Ιακώβου*, η πολιτική αγωγή εις την ποινικήν δίκην, β' έκδ. (1997), σελ. 32 επ., *Θ. Κονταξή*, παράσταση πολιτικής αγωγής. Η έννοια της αμεσότητας και οι λογικές υπερβάσεις, ΠοινΔικ (2003), σελ. 822, *Α. Κωνσταντινίδη*, επίκαιροι προβληματισμοί σχετικά με τον θεσμό της πολιτικής αγωγής στην ποινική δίκη, σε ΤιμΤομ Ν. Ανδρουλάκη, 2003, σελ. 971, *Α. Μαργαρίτη*, πολιτική αγωγή: ποινική δικαστική έκφρασή της, ΠοινΔικ (2005), σελ. 582, *Ν. Νίκα/Α. Παπαδαμάκη*, η σχέση ποινικής και πολιτικής δίκης στο χώρο της πολιτικής αγωγής, γνωμ., ΠοινΔικ (2009), σελ. 1122, Αρμ (2010), σελ. 794, *Α. Παπαδαμάκη*, σελ. 159, *Κ. Σταμάτη*, το πρόβλημα της ενεργητικής συμμετοχής του θύματος στην ποινική δίκη, ιδιαίτερα με την ιδιότητα του πολιτικώς ενάγοντος, ΕλλΔνη (29/1988), σελ. 1527 και 1530 και σε «η θέση του θύματος στο ποινικό σύστημα και ο θεσμός της πολιτικής αγωγής», Β' Συνέδριο ΕΕΠΔ, 1989, σελ. 75 και 81-82, *Α. Ψαρούδα- Μπενάκη*, η πολιτική αγωγή στην ποινική δίκη, 1982, σελ. 26).

⁹¹ ΑΠ 1269/1997 ΥΠΕΡΑΣΠΙΣΗ 1998,333.

⁹² ΑΝΝΑ ΨΑΡΟΥΔΑ-ΜΠΕΝΑΚΗ Η ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΗ,ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ 2015, σελ. 161.

δασμολογικής ή τελωνειακής ποινικής διατάξεως, ανεξαρτήτως πάσης άλλης αξιώσεως, το Δημόσιον δύναται εις πάσαν περίπτωσιν να παραστή ως πολιτικώς ενάγων», ενώ με το άρ. 21 παρ. 11 του Ν. 2523/1997, σχετικά με τις περί φοροδιαφυγής διατάξεις, ορίστηκε ότι «το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα αδικήματα του παρόντος νόμου». Οι παραπάνω νομοθετικές ρυθμίσεις δημιούργησαν ωστόσο πολλά ερωτήματα, σχετικά με το περιεχόμενο του χορηγούμενου δικαιώματος παράστασης πολιτικής αγωγής, αν είναι δηλαδή αποζημίωση ή χρηματική ικανοποίηση του Δημοσίου για την απώλεια των φόρων ή δασμών ή μήπως θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως δικαίωμα παράστασης για την υποστήριξη της κατηγορίας μόνο⁹³. Η ανωτέρω αμφισβήτηση λύθηκε νομοθετικά με τη νομοθετική πρόβλεψη του άρ. 172 παρ.5 εδ. β του ν. 2960/2001 το οποίο ορίζει ότι το Δημόσιο ή η Ευρωπαϊκή Ένωση δύναται να προβάλει τις απαιτήσεις του για αποζημίωση, παριστάμενο ως πολιτικώς ενάγον και το πρώτο επί ακροατηρίου διά των νομίμων αντιπροσώπων του ή διά του Εισαγγελέα που του ανατέθηκε με ειδική εντολή του Υπουργού των Οικονομικών. Οι απαιτήσεις του Δημοσίου για αποζημίωση δεν δύναται να περιλαμβάνουν τις οφειλόμενες σ' αυτό δασμοφορολογικές και λοιπές επιβαρύνσεις. Παρά τις ενδεχόμενες θεωρητικές αμφισβητήσεις σχετικά με το περιεχόμενο της πολιτικής αγωγής και τι περιλαμβάνει η αποζημίωση του Δημοσίου ακόμη και μετά την ανωτέρω νομοθετική ρύθμιση, υπό το σημερινό καθεστώς γίνεται δεκτό ότι το Δημόσιο μπορεί να παρασταθεί ως πολιτικώς ενάγον τόσο για ηθική βλάβη όσο και για αποζημίωση για τους δασμούς, φόρους, κ.λ.π.⁹⁴. Υποστηρίζεται, πάντως, στη θεωρία ότι σήμερα η παράσταση του Δημοσίου μπορεί να περιορίζεται μόνο στην υποστήριξη της κατηγορίας⁹⁵. Όπως στη

⁹³ ANNA ΨΑΡΟΥΔΑ-ΜΠΕΝΑΚΗ Η ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΗ, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ 2015, σελ. 163.

⁹⁴ βλ. έτσι *ΑΠ 105/2003*, ΠοινΧρ (ΝΓ/2003), 899, ΠοινΛογ (2003), 124· βλ. έτσι έμμεσα και *ΑΠ 364/2003*, ΠοινΛογ (2003), 326, ΝοΒ (51/2003), 1679, ΔΕΕ (2004), 1072, *ΑΠ 315/2003*, ΠοινΔικ (2003), 849, ΠοινΛογ (2003), 282, ΝοΒ (51/2003), 1486· πρβλ καΐ/4/7 *1635/2004*, ΠοινΧρ (ΝΕ/2005), 689).

⁹⁵ υποστηρίζεται η άποψη ότι ο νέος ΕθνΤελΚ (Ν. 2960/2001) δεν έχει καταργήσει το ν.δ. 72/1973 (Βλ. Παπαδαμάκη, Ποινική Δικονομία, 62012, σελ. 189, ιδίως υποσημ. 98, Α. Κονταξή, ΚΠΔ, τόμ. 1ος, 2006, άρ. 63, σελ. 642, Κωνσταντινίδη, σε Τιμ.Τόμ. Ανδρουλάκη, 2003, σελ. 968, υποσημ. 41). Ο Παπαδαμάκης συνοψίζει τα επιχειρήματά του υπέρ της άποψης αυτής στα εξής: α) Διά του νέου ΕθνΤελΚ ορίζεται ρητώς η εξαίρεση από την δυνατότητα επιδίωξης αποζημίωσης εκ μέρους του Ελληνικού Δημοσίου, αναφορικά με τις οφειλόμενες δασμολογικές και λοιπές επιβαρύνσεις, β) η αποζημίωση για άλλες συναφείς πράξεις δεν συνδέεται με την λαθρεμπορία και γ) η διάταξη του άρ. 18 του ν.δ. 72/1973 ως

λαθρεμπορία ομοιοτρόπως και στη φορολογική νομοθεσία το Δημόσιο παρίσταται με πλήρεις αξιώσεις. Το Δημόσιο διατηρεί πάντοτε το δικαίωμα να επιδιώξει τις περί αποζημιώσεως απαιτήσεις του συνεπεία διαπράξεως φορολογικών παραβάσεων αλλά και ηθικής βλάβης, ενώπιον του ποινικού δικαστηρίου, διά δηλώσεως του νομίμου εκπροσώπου του καταχωριζομένης στα πρακτικά μέχρι να αρχίσει η αποδεικτική διαδικασία (ΑΠ 1662/2007 ΠοινΧρ 2008,538). Αποδεκτή η παράσταση ως πολιτικώς ενάγοντος του Ελληνικού Δημοσίου για την ηθική βλάβη που υπέστη λόγω του αδικήματος φοροδιαφυγής (ΑΠ 1312/2006 ΠΛογ 2006,1225) και δεν επήλθε απόλυτη ακυρότητα εκ της παραστάσεώς του (ΑΠ 461/2009 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ). Δεν απαιτείται καν να διευκρινίζεται, στην δήλωση παράστασης πολιτικής αγωγής του Ελληνικού Δημοσίου, σε τι συνίσταται η βλάβη του, δεδομένου ότι είναι προφανές ότι αυτή προκύπτει από την φύση του αδικήματος. Σε δίκη για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, δεν απαιτείτο να αναφέρεται σε τι συνίσταται η βλάβη του Δημοσίου, αφού με τα εικονικά τιμολόγια που εξέδωσε και αποδέχθηκε ο αναιρεσείων σκόπευε να αποκρύψει μεγάλου ύψους φορολογητέο εισόδημα, προκαλώντας ζημιά στο Δημόσιο και συνακόλουθα ηθική βλάβη (βλ. ΑΠ 1235/2010 ΠοινΔικ 2011, 547). Ωστόσο, παρά την ανωτέρω νομολογιακή κατεύθυνση με βασικό επιχείρημα ότι προϋπόθεση, άσκησης του δικαιώματος παραμένει, σύμφωνα με την παράλληλα ισχύουσα -δυνάμει της παρ. 7 του άρθρου 68 ΚΦΔ- διάταξη του άρθρου 63 ΚΠΔ, η διαπίστωση ότι το Δημόσιο έχει πράγματι υποστεί άμεση περιουσιακή ζημιά ή ηθική βλάβη και έχει καταστεί κατά το άρθρο 914 επ. ΑΚ, δικαιούχος αξίωσης αποζημίωσης προς αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας του ή δικαιούχος χρηματικής ικανοποίησης λόγω της ηθικής βλάβης του, υπάρχει αμφισβήτηση ως προς το αν η τέλεση των φορολογικών εγκλημάτων μπορεί, πράγματι, να θεμελιώνει αξιώσεις του Δημοσίου με την έννοια των άρθρων 914 επ. ΑΚ⁹⁶. Η θεώρηση των φόρων ή δασμών ως αποζημίωση του Δημοσίου είναι ασυμβίβαστη με τον δημοσιονομικό χαρακτήρα των παροχών αυτών και έρχεται σε αντίθεση με τον πολιτειακό σκοπό τον οποίο επιδιώκουν οι σχετικές διατάξεις. Η παράσταση του Ελληνικού Δημοσίου για την επιδίωξη φόρων όχι ως αποζημίωσης, αλλά σε εκτέλεση της αντίστοιχης δημοσιονομικής διάταξης που επιβάλλει την είσπραξή τους, έρχεται σε αντίθεση με το

ρυθμίζουσα ειδικότερα θέματα δεν έχει καταργηθεί. Αντίθετος ο Μοροζίνης ο οποίος θεωρεί ως ειδικότερη την νέα διάταξη του ΕθνΓελΚ (σε ΕιδΠοινΝ Παύλου/Σάμιου, 2012,1η ενημέρωση, Λαθρεμπορία ΙΙΙ, σελ. 25, αριθμ. 16 στο τέλος).

⁹⁶ Βλ. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, ΕΙΔΙΚΟΙ ΠΟΙΝΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ, επιμέλεια Σ. ΠΑΥΛΟΥ ΘΩΜΑΣ ΣΑΜΙΟΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ ΙV, σελ.37 επ.

άρθρο 63 του ΚΠΔ, που περιορίζει την πολιτική αγωγή στις αξιώσεις αποζημίωσης που πηγάζουν από αδικοπραξία, αποκλείοντας κάθε άλλη νομική βάση. Η μη καταβολή του φόρου αφενός μεν συνιστά παραβίαση πρωτογενούς δημοσίου δικαίου και όχι αδικοπραξία, αφετέρου δε δεν συνεπάγεται την βλάβη του κύρους και της καλής φήμης του Δημοσίου⁹⁷. Άλλωστε, εφόσον το Ελληνικό Δημόσιο εισπράττει τους φόρους μονοπωλιακώς, δεν είναι αυτονόητη η ηθική του βλάβη από την τέλεση φοροδιαφυγής⁹⁸. Με βάση τα ανωτέρω προτείνεται ότι το Δημόσιο δικαιούται να παρασταθεί ως πολιτικώς ενάγον για την υποστήριξη της κατηγορίας μόνο, παρότι στο νόμο γίνεται λόγος για αξιώσεις αποζημίωσης⁹⁹.

ΚΥΡΙΑ ΑΝΑΚΡΙΣΗ.

Σύμφωνα με το ισχύον αρ. 308 Α του ΚΠΔ: «

1. Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις των κακουργημάτων των νόμων 168/1993, 2523/1997, 3386/2005, 2960/2001 και 3459/2006, του εμπρησμού δασών και των άρθρων 374 και 380 του Ποινικού Κώδικα, μετά την περάτωση της ανάκρισης, η δικογραφία υποβάλλεται από τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών στον εισαγγελέα εφετών, ο οποίος, αν κρίνει ότι προκύπτουν επαρκείς ενδείξεις για την παραπομπή της υπόθεσης στο ακροατήριο και ότι δεν χρειάζεται να συμπληρωθεί η ανάκριση, προτείνει στον πρόεδρο εφετών να εισαχθεί η υπόθεση, μαζί με τα τυχόν συναφή εγκλήματα, απευθείας στο ακροατήριο.

Από τη στιγμή που ο εισαγγελέας εφετών καταρτίσει τη σχετική πρόταση, πριν την υποβάλει προς τον πρόεδρο εφετών, έχει υποχρέωση να ενημερώσει αμέσως, έστω και τηλεφωνικά, τους διαδίκους, εφόσον αυτοί υπέβαλαν εγγράφως σχετικό αίτημα, προκειμένου να λάβουν γνώση της και να ασκήσουν το δικαίωμα ακρόασης, υποβάλλοντας υπόμνημα με τις απόψεις τους. Αφού παρέλθουν δέκα ημέρες από την ειδοποίηση, για την οποία συντάσσεται έκθεση, η πρόταση του εισαγγελέα εφετών διαβιβάζεται στον πρόεδρο εφετών. Εφόσον ο πρόεδρος εφετών διατυπώσει σύμφωνη γνώμη, για την παραπομπή της

⁹⁷ Δημάκης, ΠοινΧρ 2010,533 και Δημήτραινας, σε Εγκλήματα φοροδιαφυγής, Ζητήματα φοροδιαφυγής στο εισόδημα, στο Φ.Π.Α. και στα φορολογικά στοιχεία, 2011, σελ. 271 επ.

⁹⁸ Η. Αναγνωστόπουλος, Ουσιαστικά και Δικονομικά Ζητήματα στο Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Φορολογικές Κυρώσεις 2002, σελ. 117 επ., Μοροζίνη, σε ΕιδΠοινΝ Παύλου/Σάμιου 2012,1η ενημέρωση, Λαθρεμπορία ΙΙΙ, σελ.22 επ.

⁹⁹ ANNA ΨΑΡΟΥΔΑ-ΜΠΕΝΑΚΗ Η ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΗ,ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ 2015, σελ. 161.

υπόθεσης στο ακροατήριο, ο εισαγγελέας εφετών εκδίδει κλητήριο θέσπισμα, κατά του οποίου δεν επιτρέπεται προσφυγή.

Σε περίπτωση διαφωνίας του προέδρου εφετών ή όταν από την αρχή ο εισαγγελέας φρονεί ότι δεν υπάρχουν επαρκείς ενδείξεις, ο εισαγγελέας εφετών διαβιβάζει τη δικογραφία στον εισαγγελέα πλημμελειοδικών, προκειμένου να εισαχθεί στο συμβούλιο πλημμελειοδικών.

Στην περίπτωση της δεύτερης παραγράφου του παρόντος άρθρου ο πρόεδρος εφετών αποφαινεται με διάταξη του, κατά της οποίας δεν χωρεί προσφυγή, για τη διάρκεια ισχύος του εντάλματος σύλληψης και για τη διατήρηση ή όχι της προσωρινής κράτησης ή των περιοριστικών όρων.

Εάν υπάρχουν περισσότεροι του ενός κατηγορούμενοι, το συμβούλιο εφετών είναι αρμόδιο να αποφανθεί για όσους από αυτούς δεν προκύπτουν επαρκείς ενδείξεις ή ως προς τους οποίους θα πρέπει να κηρυχθεί απαράδεκτη ή να παύσει οριστικά ή προσωρινά η ποινική δίωξη, οπότε η υπόθεση χωρίζεται. Επίσης, το ίδιο συμβούλιο είναι σε κάθε περίπτωση αρμόδιο να αποφανθεί και για τα συναφή εγκλήματα είτε πρόκειται για έναν είτε πρόκειται για περισσότερους κατηγορουμένους».

Το άρθρο 308 Α του ΚΠΔ, που προστέθηκε με το άρθρο 16 ν. 3904/2010, ρυθμίζει τις περιπτώσεις ορισμένων κακουργημάτων, στις οποίες η κύρια ανάκριση περατώνεται με απευθείας κλήση του κατηγορούμενου στο ακροατήριο. Εν προκειμένω, ο προβλεπόμενος τρόπος περάτωσης της κύριας ανάκρισης είναι (όπως και ο ίδιος ο τίτλος του άρθρου 308 Α ΚΠΔ δηλώνει) εξαιρετικός σε σχέση με τον συνήθη τρόπο περάτωσης της ανάκρισης (άρθρο 308 του ΚΠΔ).

Με το άρθρο 308Α του ΚΠΔ διατηρήθηκε η απευθείας κλήση του κατηγορουμένου στο ακροατήριο ως τρόπος ουσιαστικής περάτωσης της κύριας ανάκρισης, για τα φορολογικά κακουργήματα, ενώ παράλληλα προβλέπεται η υποχρέωση του εισαγγελέα εφετών για ενημέρωση του κατηγορουμένου σχετικά με το περιεχόμενο της πρότασης του προς τον πρόεδρο εφετών, η υποβολή υπομνήματος από τον κατηγορούμενο και η αφαίρεση από τον πρόεδρο εφετών της δυνατότητας έκδοσης εντάλματος σύλληψης ή προσωρινής κράτησης¹⁰⁰.

Το άρθρο 308Α ΚΠΔ περιορίζει την απευθείας κλήση του κατηγορουμένου στο ακροατήριο, ως τρόπο περάτωσης της κύριας ανάκρισης, σε ορισμένα μόνο κακουργήματα, σε αντίθεση με το μέχρι

¹⁰⁰ βλ. Αιτιολογική Έκθεση Ν. 3904/2010, η οποία αναφέρει ότι η διατήρηση του τρόπου αυτού περάτωσης της κύριας ανάκρισης γίνεται «με ιδιαίτερες όμως επιφυλάξεις λόγω του δεδομένου δημοκρατικού ελλείμματος του ... και με προοπτική να εγκαταλειφθεί όταν αναστραφούν οι πιεστικές ανάγκες της δικαστικής μας πραγματικότητας», ενώ καταλήγει στη διαπίστωση ότι «με ένα τέτοιο κανονιστικό πλαίσιο, εκτιμάται ότι η απευθείας κλήση αποτελεί έναν «ανεκτό» τρόπο παραπομπής, που μπορεί, σε επίπεδο προσωρινότητας, να δώσει μια πνοή ταχύτητας στην τελματωμένη ποινική δικαιοσύνη».

την έναρξη ισχύος του Ν. 3904/2010 καθεστώ, κατά το οποίο ο τρόπος αυτός περάτωσης της κύριας ανάκρισης αποτελούσε ουσιαστικά τον κανόνα. Μετά τη διενέργεια της τελευταίας ανακριτικής πράξης και αφού γνωστοποιηθεί το πέρας της ανάκρισης στους διαδίκους, ο ανακριτής διαβιβάζει τη δικογραφία στον εισαγγελέα πλημμελειοδικών και ο τελευταίος τη διαβιβάζει αμέσως στον εισαγγελέα εφετών. Η μεσολάβηση του Εισαγγελέα Πλ/κών είναι εντελώς τυπική, αφού αυτός δεν έχει την αρμοδιότητα να ελέγξει τη βασιμότητα της κατηγορίας ή την πληρότητα της δικογραφίας, αλλά απλά ελέγχει αν είναι σύμφωνη με τον νόμο τυπική περάτωση της ανάκρισης, όπως αν απολογήθηκε ο κατηγορούμενος.¹⁰¹ Αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της παρ. 5 του άρθρου 308 ΚΠΔ (άγνωστος δράστης), ο Εισαγγελέας Πλ/κών θέτει τη δικογραφία στο αρχείο αγνώστων δραστών. Σε περίπτωση, που συγκατηγορούμενος είναι ανήλικος, η δίκη ως προς τον ανήλικο χωρίζεται πάντοτε με βάση το άρθρο 130 παρ. 3 ΚΠΔ και δεν ακολουθείται η διαδικασία του άρθρου 308Α ΚΠΔ.¹⁰² Ο χωρισμός αυτός γίνεται από τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών, ο οποίος φροντίζει για το πέρας της ανάκρισης με βάση το άρθρο 308 παρ. 1 και 3 ΚΠΔ.

Η δικογραφία αποστέλλεται στον εισαγγελέα, χωρίς να συνοδεύεται από πόρισμα του ανακριτή. Ο εισαγγελέας εφετών μόλις λάβει τη δικογραφία θα πρέπει αρχικά να ερευνήσει αν πρόκειται για έγκλημα, για το οποίο προβλέπεται η ουσιαστική περάτωση της ανάκρισης με απευθείας κλήση κατ'άρθρο 308Α ΚΠΔ. Αν διαπιστώσει ότι δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 308Α ΚΠΔ (ούτε άλλη ειδικότερη διάταξη που προβλέπει αρμοδιότητα του εισαγγελέα εφετών, για τις οποίες έχει γίνει λόγος κατά την ανάλυση του άρθρου 308 ΚΠΔ), επιστρέφει τη δικογραφία στον εισαγγελέα πλημμελειοδικών, διαφορετικά ενεργεί ως κάτωθι:

Αρχικά θα πρέπει να ελέγξει αν η ανάκριση χρειάζεται συμπλήρωση, καθώς επίσης κι αν υπάρχουν επαρκείς ενδείξεις ενοχής σε βάρος του κατηγορουμένου, οπότε ελέγχει σε πρώτο στάδιο αν η διενεργηθείσα κύρια ανάκριση χρειάζεται συμπλήρωση ή αν αντίθετα είναι πλήρης. Σε περίπτωση, που ο εισαγγελέας εφετών κρίνει ότι η ανάκριση πρέπει να συμπληρωθεί, την επιστρέφει στον ανακριτή με παραγγελία να συνεχίσει την ανάκριση, προκειμένου να διενεργηθούν συγκεκριμένες ανακριτικές πράξεις που κρίνει αναγκαίες. Η δικογραφία διαβιβάζεται από τον εισαγγελέα εφετών στον ανακριτή δια του εισαγγελέα πλημμελειοδικών. Ο ανακριτής μπορεί να διαφωνήσει με την παραγγελία του εισαγγελέα

¹⁰¹ βλ. και Α. Τριαντάφυλλου, η παραπομπή του κατηγορουμένου για κακούργημα στο ακροατήριο με απευθείας κλήση, σε «ειδικές (παρα)δικονομικές ρυθμίσεις-5^ο συνέδριο Ένωσης Ελλήνων Ποινικολόγων», 2010, σελ. 34, σημ. 12 και σε ΠειρΝομ (2010), σελ. 132, σημ. 13.

¹⁰² βλ. Α. Ζαχαριάδη, ΚΠΔ (επιμέλεια Λ. Μαργαρίτη), 2012, άρθρο 308Α, αριθ. 8, σελ. 1266, Α. Παπαδαμάκη, αριθ. 598, σελ. 441, σημ. 23α

εφετών για διενέργεια συμπληρωματικής ανάκρισης, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 248 παρ. 1 ΚΠΔ και επιβάλλεται από την ανάγκη διατήρησης της λειτουργικής ανεξαρτησίας εισαγγελέα εφετών και ανακριτή¹⁰³. Αρμόδιο για την επίλυση της διαφωνίας αυτής είναι το συμβούλιο πλημμελειοδικών, ενόψει του ότι η σχετική παραγγελία του εισαγγελέα εφετών διαβιβάζεται στον ανακριτή δια του εισαγγελέα πλημμελειοδικών και του ότι ελλείπει ειδική αντίθετη ρύθμιση.¹⁰⁴ Το συμβούλιο πλημμελειοδικών θα αποφασίσει επί της διαφωνίας αυτής σύμφωνα με το άρθρο 307 περ. α' και δ' ΚΠΔ. Ο εισαγγελέας εφετών δεν μπορεί, μετά τη διαβίβαση σ' αυτόν της δικογραφίας από τον ανακριτή, να απευθυνθεί αμέσως (δια του εισαγγελέα πλημμελειοδικών) στο δικαστικό συμβούλιο με πρόταση για συνέχιση της ανάκρισης, διότι μία τέτοια πρόταση είναι απορριπτέα ως νομικά αβάσιμη. Δικαίωμα επιστροφής της δικογραφίας στον ανακριτή για συμπλήρωση της ανάκρισης έχει μόνο ο εισαγγελέας εφετών, ενώ δεν έχει το δικαίωμα αυτό ο εισαγγελέας πλημμελειοδικών, ούτε ο πρόεδρος εφετών¹⁰⁵. Αν ο πρόεδρος εφετών κρίνει ότι η κύρια ανάκριση χρειάζεται συμπλήρωση, μπορεί μόνο να ζητήσει (όχι όμως δεσμευτικά) από τον εισαγγελέα εφετών να επιστρέψει -δια του εισαγγελέα πλημμελειοδικών- τη δικογραφία στον ανακριτή για να διενεργηθεί συμπληρωματική ανάκριση. Πάντως, δεν προβλέπεται διαδικασία επίλυσης της διαφωνίας του εισαγγελέα εφετών και του προέδρου εφετών σχετικά με την αναγκαιότητα ή μη συμπλήρωσης της κύριας ανάκρισης. Ρητά προβλέπεται (308 Α παρ.3 ΚΠΔ), ότι αν ο πρόεδρος εφετών διαφωνεί με την πρόταση του εισαγγελέα εφετών για απευθείας παραπομπή στο ακροατήριο, διότι κατά την κρίση του δεν υπάρχουν επαρκείς ενδείξεις

¹⁰³ βλ. έτσι και Α. Ζαχαριάδη, ΚΠΔ (επιμέλεια Λ. Μαργαρίτη), 2012, άρθρο 308Α, αριθ. 7 σελ. 1265, Λ. Μαργαρίτη, συναφή κακουργήματα ίσης βαρύτητας και συρροή τρόπω ουσιαστικής περατώσεως της κύριας ανακρίσεως, ΠοινΔικ (2007), σελ. 874 Α. Παπαδαμάκη, αριθ. 595, σελ. 439, σημ. 20, Α. Τριαντάφυλλου, η παραπομπή του κατηγορουμένου για κακούργημα στο ακροατήριο με απευθείας κλήση, σε «ειδικές (παρα)δικονομικές ρυθμίσεις-5^ο συνέδριο Ένωσης Ελλήνων Ποινικολόγων», 2010, σελ. 34-35 και σε ΠειρΝομ (2010), σελ. 132.

¹⁰⁴ (βλ. έτσι και Α. Ζαχαριάδη, ό.π., άρθρο 308Α, αριθ. 7, σελ. 1265, Λ. Μαργαρίτη, συναφή κακουργήματα ίσης βαρύτητας και συρροή τρόπων ουσιαστικής περατώσεως της κύριας ανακρίσεως, ΠοινΔικ (2007), σελ. 874, Α. Παπαδαμάκη, αριθ. 595, σελ. 439, σημ. 20, Α. Τριαντάφυλλου, η παραπομπή του κατηγορουμένου για κακούργημα στο ακροατήριο με απευθείας κλήση, σε «ειδικές (παρα)δικονομικές ρυθμίσεις-5^ο συνέδριο Ένωσης Ελλήνων Ποινικολόγων», 2010, σελ. 35 και σε ΠειρΝομ (2010), σελ. 132.

¹⁰⁵ Α. Ζαχαριάδης, ό.π., άρθρο 308Α, αριθ. 7, σελ. 1265, Λ. Μαργαρίτης, ό.π., σελ. 874, Α. Τριαντάφυλλου, η παραπομπή του κατηγορουμένου για κακούργημα στο ακροατήριο με απευθείας κλήση, σε «ειδικές (παρα)δικονομικές ρυθμίσεις-5^ο συνέδριο Ένωσης Ελλήνων Ποινικολόγων», 2010, σελ. 37 και σε ΠειρΝομ (2010), σελ. 133.

ενοχής του κατηγορουμένου, όπως και στην περίπτωση που ο εισαγγελέας εφετών από την αρχή φρονεί ότι δεν υπάρχουν επαρκείς ενδείξεις ενοχής του κατηγορουμένου, τότε ο εισαγγελέας εφετών επιστρέφει τη δικογραφία στον εισαγγελέα πλημμελειοδικών, προκειμένου να εισαχθεί στο συμβούλιο πλημμελειοδικών. Το ίδιο ισχύει και όταν ο εισαγγελέας εφετών κρίνει ότι δεν υπάρχουν επαρκείς ενδείξεις ενοχής μετά τη διενέργεια συμπληρωματικής ανάκρισης, που ο ίδιος παρήγγειλε¹⁰⁶. Η υπόθεση πρέπει να εισαχθεί στο συμβούλιο πλημμελειοδικών και στην περίπτωση που ο πρόεδρος εφετών διαφωνώντας με τον εισαγγελέα εφετών κρίνει ή ο εισαγγελέας εφετών από την αρχή φρονεί ότι η πράξη για την οποία κατηγορείται ο κατηγορούμενος δεν συνιστά κακούργημα από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 308Α ΚΠΔ, αλλά διαφορετική πράξη τιμωρούμενη είτε σε βαθμό πλημμελήματος είτε σε βαθμό κακουργήματος¹⁰⁷.

Αν ο πρόεδρος εφετών συμφωνεί με τον εισαγγελέα εφετών, ο τελευταίος εκδίδει κλητήριο θέσπισμα, κατά του οποίου δεν επιτρέπεται προσφυγή (άρθρο 308Α παρ. 2 εδ. γ' ΚΠΔ). Η σύμφωνη γνώμη του προέδρου εφετών δεν απαιτείται να περιέχεται στο κλητήριο θέσπισμα, αφού αυτή δεν αποτελεί υποχρεωτικό περιεχόμενο του κλητηρίου θεσπίσματος, αλλά προϋπόθεση της παραπομπής¹⁰⁸.

Σχετικά με την απαγόρευση άσκησης προσφυγής γίνεται δεκτό ότι αυτή καταλαμβάνει και τα συναφή κακουργήματα και πλημμελήματα, για τα οποία παραπέμπεται ο κατηγορούμενος¹⁰⁹. Κυρίαρχη άποψη είναι ότι η απαγόρευση άσκησης προσφυγής κατά της απευθείας κλήσης δεν προσκρούει στο άρθρο 20 παρ. 1 Συντ.¹¹⁰ Υπάρχει και η άποψη που υποστηρίζει την αντισυνταγματικότητα του τρόπου αυτού περάτωσης της κύριας ανάκρισης και παραπομπής του κατηγορουμένου στο ακροατήριο,

¹⁰⁶ Λ. Μαργαρίτη, η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν. 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξης τους με τους νόμους 3888/2010 και 3943/2011, ΠοινΔικ (2012), σελ. 144.

¹⁰⁷ ΔιατΕισΕφΔυτΣτερΕλλ (Γ. Τσιρώνη) 20/2014

¹⁰⁸ ΣυμβΑΠ 1262/2011, ΠοινΧρ (ΞΒ/2012), 428

¹⁰⁹ ΣυμβΕφαΘ 1582/1985, ΠοινΧρ (ΛΕ/1985), 827, Α. Ζαχαριάδη, ό.π., άρθρο 308Α, αριθ. 12, σελ. 1269, Γ. Καλέλη, η παραπομπή του κατηγορουμένου στο ακροατήριο, 2000, σελ. 147, Λ. Κονταξή, άρθρο 308, σελ. 1967, σημ., Λ. Μαργαρίτη, συναφή κακουργήματα ίσης βαρύτητας και συρροή τρόπων ουσιαστικής περατώσεως της κύριας ανακρίσεως, ΠοινΔικ (2007), σελ. 871, Α. Τριαντάφυλλου, η παραπομπή του κατηγορουμένου για κακούργημα στο ακροατήριο με απευθείας κλήση, σε «ειδικές (παρα)δικονομικές ρυθμίσεις-5^ο συνέδριο Ένωσης Ελλήνων Ποινικολόγων», 2010, σελ. 38, σημ. 20 και σε ΠειρΝομ (2010), σελ. 134 σημ. 21)

¹¹⁰ ΑΠ 980/1987, ΠοινΧρ (ΛΖ/1987), 797, Ν. Ανδρουλάκη, αριθ. 644, σελ. 373 και σημ. 355, Α. Ζαχαριάδη, ο Ν. 1608/1950-κριτική επισκόπηση νομολογίας, 1995, σελ. 149 επ., Λ. Μαργαρίτη, συναφή κακουργήματα ίσης βαρύτητας και συρροή τρόπων ουσιαστικής περατώσεως της κύριας ανακρίσεως, ΠοινΔικ (2007), σελ. 872

λόγω παραβίασης του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος ακρόασης του κατηγορουμένου¹¹¹.

Συνεπώς, απαραίτητη και μοναδική προϋπόθεση για την απευθείας παραπομπή του κατηγορουμένου στο ακροατήριο είναι η συμφωνία εισαγγελέα εφετών και προέδρου εφετών για την ύπαρξη επαρκών ενδείξεων ενοχής του κατηγορουμένου¹¹². Σε περίπτωση κατά την οποία υπάρχουν περισσότεροι κατηγορούμενοι για τα εγκλήματα του άρθρου 308Α ΚΠΔ ή όταν υπάρχουν συναφή με αυτά εγκλήματα του ίδιου ή περισσότερων κατηγορουμένων και υφίστανται για όλα τα συναφή εγκλήματα και για όλους τους κατηγορούμενους επαρκείς ενδείξεις ενοχής, τότε η διαδικασία της απευθείας παραπομπής στο ακροατήριο αφορά όλα τα εγκλήματα και όλους τους κατηγορούμενους Διαδικασία περάτωσης της ανάκρισης επί συναφών εγκλημάτων, για ορισμένα μόνο από τα οποία εφαρμόζεται το άρθρο 308Α ΚΠΔ. Η διάταξη του άρθρου 308Α παρ. 1 ΚΠΔ προβλέπει ότι η εξαιρετική διαδικασία παραπομπής με απευθείας κλήση καταλαμβάνει όχι μόνο τα εκεί μνημονευόμενα κακουργήματα, αλλά και τα συναφή εγκλήματα. Διαπιστούται ότι στο άρθρο 308Α παρ. 1 ΚΠΔ δεν επαναλαμβάνεται η διατύπωση του άρθρου 308 παρ. 1 εδ. δ' ΚΠΔ, κατά το οποίο το συμβούλιο εφετών αποφαινεται όχι μόνο για το έγκλημα του άρθρου 1 Ν. 1608/1950, αλλά και για τα συναφή πλημμελήματα ή κακουργήματα, ανεξαρτήτως της βαρύτητας των τελευταίων ή αν γι' αυτά προβλέπεται διαφορετικός τρόπος περάτωσης της ανάκρισης. Λεκτέα είναι τα κάτωθι¹¹³:

¹¹¹ Θ. Δαλακούρα, ιδιαιτερότητες της ποινικής διαδικασίας επί αλλοδαπών, ΠοινΧρ (ΝΖ/2007), σελ. 194-195, Α. Καρρά, αριθ. 589, σελ. 582-583, τον ίδιο, η αρχή της δικαστικής ακρόασεως στην ποινική δίκη, 1989, σελ. 171, τον ίδιο, παρατηρήσεις στην ΑΠ 980/1987, ΠοινΧρ (ΛΖ/1987), σελ. 805

¹¹² Α. Ζαχαριάδης, ΚΠΔ (επιμέλεια Λ. Μαργαρίτη), 2012, άρθρο 308Α, αριθ. 3, σελ. 1263· βλ. έτσι και υπό το προγενέστερο καθεστώς Α. Μαργαρίτη, ο Ν. 663/1977 και οι αρμοδιότητες του Εφετείου και του Πλημ/δικείου, ΠοινΧρ (ΛΗ/1988), σελ. 931 και σε «μελέτες για εμβάθυνση στην ποινική δικονομία», τεύχ. Α', 1992, σελ. 116.

¹¹³ Α. Ζαχαριάδη, ό.π., άρθρο 308Α, αριθ. 11, σελ. 1267-1268, Α. Μαργαρίτη, η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν. 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξης τους με τους νόμους 3888/2010 και 3943/2011, ΠοινΔικ (2012), σελ. 143 επ., Π. Μπρακουμάτσο, ζητήματα περαίωσης της ανάκρισης και καθ' ύλην αρμοδιότητας μετά τους νόμους 3904/2010 και 4055/2012, ΠοινΔικ (2012), σελ. 807, Α. Παπαδαμάκη, αριθ. 610, σελ. 447· βλ. για το ζήτημα αυτό υπό το προγενέστερο καθεστώς Λ. Μαργαρίτη, συναφή κακουργήματα ίσης βαρύτητας και συρροή τρόπων ουσιαστικής περατώσεως της κύριας ανακρίσεως, ΠοινΔικ (2007), σελ. 878-879, Π. Παπανδρέου, η περάτωση της κύριας ανάκρισης για κακούργημα, ΠοινΔικ (2007), σελ. 868-869, Α. Τριαντάφυλλου, η παραπομπή του κατηγορουμένου για κακούργημα στο ακροατήριο με απευθείας κλήση, σε «ειδικές (παρα)δικονομικές

Α) αν το συναφές με τα κακούργηματα του άρθρου 308Α ΚΠΔ έγκλημα έχει χαρακτήρα πλημμελήματος, πρέπει να ακολουθηθεί η εξαιρετική διαδικασία παραπομπής του άρθρου 308Α ΚΠΔ.

Α) αν το συναφές με τα κακούργηματα του άρθρου 308Α ΚΠΔ έγκλημα έχει χαρακτήρα κακούργηματος, ηπιότερα τιμωρούμενου, πρέπει να ακολουθηθεί η εξαιρετική διαδικασία παραπομπής του άρθρου 308Α ΚΠΔ¹¹⁴. Αυτό, ισχύει ακόμα και στην περίπτωση που αρμόδιο για το βαρύτερο κακούργημα του άρθρου 308Α ΚΠΔ δικαστήριο είναι το μονομελές εφετείο, ενώ για το ηπιότερα τιμωρούμενο κακούργημα αρμόδιο είναι το τριμελές εφετείο¹¹⁵. Στην παραπάνω ακριβώς περίπτωση, αν ο εισαγγελέας πλημμελειοδικών δεν υποβάλει τη δικογραφία στον εισαγγελέα εφετών, αλλά εκδοθεί βούλευμα του συμβουλίου πλημμελειοδικών, το τελευταίο, ως εκδοθέν από αναρμόδιο όργανο, ακυρώνεται από το επιλαμβανόμενο κατ' έφεση συμβούλιο εφετών, το οποίο στη συνέχεια παραπέμπει την υπόθεση στον εισαγγελέα εφετών για να κινήσει τη διαδικασία του άρθρου 308Α ΚΠΔ¹¹⁶.

Γ) αν το συναφές με τα κακούργηματα του άρθρου 308Α ΚΠΔ έγκλημα έχει χαρακτήρα κακούργηματος, αυστηρότερα τιμωρούμενου, πρέπει να ακολουθηθεί η διαδικασία παραπομπής για το αυστηρότερα τιμωρούμενο κακούργημα¹¹⁷.

Δ) αν το συναφές με τα κακούργηματα του άρθρου 308Α ΚΠΔ έγκλημα έχει χαρακτήρα κακούργηματος, ίσης βαρύτητας, για το οποίο προβλέπεται η περάτωση της ανάκρισης με βάση το άρθρο 308 παρ. 1 εδ. α' και β' ΚΠΔ, πρέπει να ακολουθηθεί η διαδικασία παραπομπής του

ρυθμίσεις-5^ο συνέδριο Ένωσης Ελλήνων Ποινολόγων», 2010, σελ. 39 επ. και σε ΠειρΝομ (2010), σελ. 134 επ.)

¹¹⁴ ΣυμβΠλημΟρεστ 43/2011 (με σύμφ. ΕισΠροτ (Δ. Λαμπρίδη)), ΠοινΔικ (2012), 231).

¹¹⁵ Α. Παπαδαμάκη, αριθ. 610, σελ. 447, ο οποίος αναφέρει ως παράδειγμα την περίπτωση συναφών κακούργημάτων της ληστείας (άρθρο 380 ΠΚ) και της κακούργηματικής πλαστογραφίας (άρθρο 216 παρ. 3 ΠΚ)

¹¹⁶ ΣυμβΕφαθ 220/1987, ΝοΒ (35/1987), 514, ΣυμβΕφαθ 1934/1985, ΕλλΔνη (27/1986), 422, Λ. Μαργαρίτη, η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν. 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξης τους με τους νόμους 3888/2010 και 3943/2011, ΠοινΔικ (2012), σελ. 143).

¹¹⁷ Α. Ζαχαριάδη, άρθρο 308Α, αριθ. 11, σελ. 1268, Λ. Μαργαρίτη, η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν. 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξης τους με τους νόμους 3888/2010 και 3943/2011, ΠοινΔικ (2012), σελ. 143, Π. Μπρακουμάτσο, ζητήματα περαίωσης της ανάκρισης και καθ' ύλην αρμοδιότητας μετά τους νόμους 3904/2010 και 4055/2012, ΠοινΔικ (2012), σελ. 807, τον ίδιο, Ν. 3904/2010-Προβληματισμοί και αναφεύμενα ζητήματα, ΠοινΔικ (2011), σελ. 349, Α. Παπαδαμάκη, αριθ. 610, σελ. 447.

άρθρου 308 παρ. 1 εδ. α' και β' ΚΠΔ, δεδομένου ότι η μεν λύση του χωρισμού των εγκλημάτων πρέπει να αποκλειστεί η δε διαδικασία παραπομπής του άρθρου 308 παρ. 1 εδ. α' και β' ΚΠΔ πρέπει να προτιμηθεί τόσο λόγω της μεγαλύτερης προστασίας των δικαιωμάτων του κατηγορουμένου όσο και λόγω του εξαιρετικού χαρακτήρα της διαδικασίας του άρθρου 308Α ΚΠΔ¹¹⁸.

Η παρ. 2 του άρθρου 308Α ΚΠΔ παρέχει στον κατηγορούμενο τη δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμα ακρόασης πριν την παραπομπή του στο ακροατήριο, μετριάζοντας κατ' αυτό τον τρόπο τις αδυναμίες της απευθείας παραπομπής στο ακροατήριο. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι από τη στιγμή που ο εισαγγελέας εφετών καταρτίσει την πρόταση του και πριν την υποβάλει στον πρόεδρο εφετών έχει υποχρέωση να ενημερώσει αμέσως, έστω και τηλεφωνικά, τους διαδίκους, εφόσον αυτοί υπέβαλαν εγγράφως σχετικό αίτημα, προκειμένου να λάβουν γνώση της και να ασκήσουν το δικαίωμα ακρόασης, υποβάλλοντας υπόμνημα με τις απόψεις τους. Επίσης, ορίζεται ότι αφού περάσουν δέκα ημέρες από την ειδοποίηση, για την οποία συντάσσεται έκθεση, η πρόταση του εισαγγελέα εφετών διαβιβάζεται στον πρόεδρο εφετών.

Η παραβίαση της διάταξης του άρθρου 308Α παρ. 2 ΚΠΔ ως προς τον κατηγορούμενο, δηλ. η παράλειψη ενημέρωσης του κατηγορουμένου να λάβει γνώση της πρότασης του εισαγγελέα εφετών ή η μη παραμονή της δικογραφίας στην εισαγγελία εφετών επί δεκαήμερο από την ειδοποίηση

¹¹⁸. ΣυμβΕφΠειρ 166/2012, αδημ. (παραπέμπεται από Π. Μπρακουμάτσο, ζητήματα περαίωσης της ανάκρισης και καθ' ύλην αρμοδιότητας μετά τους νόμους 3904/2010 και 4055/2012, ΠοινΔικ (2012), σελ. 807, σημ. 5), ΣυμβΠλημΚαλαμ 92/2011 (με σύμφ. ΕισΠροτ (Δ. Σταύρου) (: αρπαγή και ληστεία τελεσθείσα από πρόσωπο με καλυμμένα τα χαρακτηριστικά του προσώπου του), ΠοινΔικ (2012), 309, Α. Ζαχαριάδη, ό.π., άρθρο 308Α, αριθ. 11, σελ. 1268, Α. Μαργαρίτη, η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν. 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξης τους με τους νόμους 3888/2010 και 3943/2011, ΠοινΔικ (2012), σελ. 143-144, Π. Μπρακουμάτσο, ζητήματα περαίωσης της ανάκρισης και καθ' ύλην αρμοδιότητας μετά τους νόμους 3904/2010 και 4055/2012, ΠοινΔικ (2012), σελ. 807, Α. Παπαδαμάκη, αριθ. 610, σελ. 447· βλ. έτσι και υπό το προγενέστερο καθεστώς ΣυμβΠλημΑΘ 1814/1995 (: ανθρωποκτονία με πρόθεση και ληστεία τελεσθείσα με ιδιαίτερη σκληρότητα), ΠοινΧρ (ΜΕ/1995), 1282, ΣυμβΠλημΘεσ 2948/1993 (με σύμφ. ΕισΠροτ (Χρυσογιάννη), Υπερ (1994), 126 (με σύμφ. παρατ. Α. Μαργαρίτη), ΔιατΕισΕφΘεσ (Π. Ραπτόπουλου) 4504/2006, ΠοινΔικ (2007), 850, Α. Μαργαρίτη, συναφή κακουργήματα ίσης βαρύτητας και συρροή τρόπων ουσιαστικής περατώσεως της κύριας ανακρίσεως, ΠοινΔικ (2007), σελ. 878-879, Α. Τριαντάφυλλου, η παραπομπή του κατηγορουμένου για κακούργημα στο ακροατήριο με απευθείας κλήση, σε «ειδικές (παρα)δικονομικές ρυθμίσεις-5^ο συνέδριο Ένωσης Ελλήνων Ποινικολόγων», 2010, σελ. 40-41 και σε ΠειρΝομ (2010), σελ. 135).

του κατηγορουμένου, προκαλεί απόλυτη ακυρότητα κατ' άρθρο 171 παρ. 1 περ. δ' ΚΠΔ¹¹⁹.

ΔΕΔΙΚΑΣΜΕΝΟ ΚΑΙ ΕΚΚΡΕΜΟΔΙΚΙΑ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΑΔΙΚΗΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Όσον αφορά στο αδίκημα της έκδοσης και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων με τις προγενέστερες διατάξεις του Ν. 2523/1997, το αδίκημα του άρθρου 19 παρ. 1 του οικείου νόμου χαρακτηριζόταν, με την ρητή ρύθμιση της παρ. 2 του άρθρου 19, ως αυτοτελές και ανεξάρτητο έναντι των αδικημάτων των άρθρων 17 και 18. Ο νομοθέτης, σε συνδυασμό και με την ρύθμιση του άρθρου 21 παρ. 7 Ν. 2523/1997 καθόριζε, *ex lege* ως αληθινή τη συρροή που προέκυπτε από την πραγμάτωση του αδικήματος του άρθρου 19 και των αδικημάτων των άρθρων 17 και 18. Η συρροή αυτή, όταν τα παραπάνω αδικήματα συνέχονταν με το αυτό βιοτικό συμβάν και αφορούσαν στις ίδιες φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου, τις οποίες προσέβαλλαν με προοδευτικό τρόπο, αρχικά δηλαδή σε επίπεδο διακινδύνευσης και στη συνέχεια σε επίπεδο βλάβης (π.χ. αποδοχή ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, το οποίο χρησιμοποιείτο στη συνέχεια, από τον ίδιο φορολογούμενο, ως μέσο συγκάλυψης αδικημάτων φοροδιαφυγής στο εισόδημα και στον ΦΠΑ), θα αξιολογείτο διαφορετικά, αν έλειπε δηλαδή η παραπάνω ρητή νομοθετική επιταγή, (κατά κανόνα) ως φαινομενική, με βάση την αρχή της σιωπηρής επικουρικότητας ή αυτή της απορρόφησης¹²⁰.

Με τον Ν. 4337/2015 ο νομοθέτης ανταποκρίθηκε στην ασκούμενη κριτική, κατάργησε τον κανόνα της *ex lege* αληθινής συρροής και θέσπισε, αντί αυτού, μια ρήτρα απόλυτης ειδικής επικουρικότητας, σύμφωνα με την οποία η διάταξη του άρθρου 66 παρ. 5 ΚΦΔ απωθείται

¹¹⁹ Α. Ζαχαριάδη, ΚΠΔ (επιμέλεια Λ. Μαργαρίτη), 2012, άρθρο 308Α, αριθ. 10, σελ. 1267

¹²⁰ Πρβλ. Μαργαρίτη/Σατλάνη/Φαρσεδάκη, ΠοινΔικ 2016,111 επ., 124. Ελέγξιμη είναι, ως εκ τούτου, και η θέση της νομολογίας που αξιολογεί ως αληθινή τη συρροή μεταξύ του αδικήματος του άρθρου 19 παρ. 1 Ν. 2523/1997 και αυτού της λαθρεμπορίας, βλ. ΑΠ 1370/2001, ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ, ΑΠ 713/2012, ΝΟΜΟΣ.

Βλ. την ευσύννοπτη παρουσίαση του Παύλου, Οι αρχές της φαινομενικής συρροής [2003], σ. 30 επ., 156-157,172 επ., 225 επ. Ο ίδιος ο συγγραφέας αποκλείει, πάντως από το πεδίο εφαρμογής της αρχής τις περιπτώσεις της πολλαπλής συμμετοχής στο ίδιο έγκλημα (σ. 235-236), προκρίνοντας σ' αυτές τις περιπτώσεις την εφαρμογή της αρχής της συγχώνευσης. Βλ. επίσης Φαρσεδάκη /Σατλάνη, Εισαγωγή στο Γενικό Ποινικό Δίκαιο [2013], σ. 312-313,316 επ.

πάντα, όταν ο δράστης έχει τελέσει το οικείο αδίκημα έκδοσης ή αποδοχής εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων για να προπαρασκευάσει ή να υποστηρίξει την τέλεση κάποιου ουσιαστικού αδικήματος φοροδιαφυγής των παρ. 1 έως 4 του άρθρου 66 ΚΦΔ, για το οποίο και τιμωρείται ως αυτουργός ή συμμετόχος. Η θέσπιση μιας ρήτρας επικουρικότητας -παρότι η επίλυση του εξεταζόμενου ζητήματος συρροής, μετά την κατάργηση του κανόνα της ex lege αληθινής συρροής, θα μπορούσε να αφηθεί στα χέρια της νομολογίας και της επιστήμης, με βάση τους γενικούς κανόνες- επιλέχθηκε, προφανώς, προκειμένου να εκφραστεί ευκρινέστερα η νομοθετική βούληση και να αναδειχθεί καλύτερα -στο πλαίσιο του γενικότερου αναπροσανατολισμού στην ποινική μεταχείριση των λογιστικών αδικημάτων- ο συμπληρωματικός χαρακτήρας του τυπικού αδικήματος του άρθρου 66 παρ. 5 ΚΦΔ έναντι των κύριων, ουσιαστικών αδικημάτων φοροδιαφυγής. Εξάλλου, λαμβάνοντας υπόψη την πάγια νομολογία που είχε διαμορφωθεί υπό το καθεστώς των νόμων 1591 /1986 και 2523/1997, δεν ήταν καθόλου σίγουρο ότι η κατάργηση και μόνο του κανόνα της αληθινής συρροής θα αρκούσε για να αλλάξει και τη νομολογιακή αξιολόγηση αυτής. Παραπέρα, χωρίς την παραπάνω ρήτρα απόλυτης επικουρικότητας, θα ετίθετο ενδεχομένως ενίοτε θέμα υπερίσχυσης του άρθρου 66 παρ. 5 ΚΦΔ, όταν με βάση αυτό θα προέκυπτε ευθύνη σε βαθμό κακουργήματος, σε αντίθεση με την πλημμεληματική ευθύνη που θα θεμελιωνόταν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 1 και 3 ΚΦΔ. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, η συζητούμενη νομοθετική πρωτοβουλία θα πρέπει σε γενικές γραμμές να επιδοκιμασθεί ως προς τη στόχευσή της.

Στη δικαστηριακή καθημερινότητα τίθεται συχνά το θέμα της συρροής μεταξύ του αδικήματος της φορουπερημερίας (αρ. 25 Ν. 1882/1990) με αυτό της μη απόδοσης ΦΠΑ ή της απόκρυψης φόρου εισοδήματος, όταν δηλαδή τα βεβαιωθέντα χρέη προέρχονται από μη αποδοθέντα ΦΠΑ ή αποκρυβέντα φόρο εισοδήματος. Σε περίπτωση που η συρροή είναι αληθινή, ορθά ασκείται ασκείται ποινική δίωξη και για τις δυο αυτές πράξεις, ενώ εάν ήθελε κριθεί ότι η συρροή μεταξύ τους είναι φαινομένη, τότε η προγενέστερη καταδίκη για κάποια από τις πράξεις αυτές αποκλείει την μεταγενέστερη ποινική δίωξη και την τιμώρηση και για την άλλη, καθώς το δικαστήριο που δικάζει την τελευταία πράξη οφείλει να κηρύξει την ποινική δίωξη απαράδεκτη λόγω εκκρεμοδικίας ή δεδικασμένου.

Η κράτουσα τάση στη νομολογία, δέχεται ότι μεταξύ των σχετικών εγκλημάτων υπάρχει αληθινή συρροή και επομένως το δικαστήριο της ουσίας ορθώς καταδικάζει κάποιον για παράβαση της μη καταβολής

χρεών προς το Δημόσιο, ακόμα και αν το αντικείμενο της μη καταβολής προέρχεται από μη αποδοθέντα ΦΠΑ, για τον οποίο έχει αυτός προηγουμένως καταδικασθεί και για την πράξη της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ΦΠΑ, καθώς δεν υπάρχει εκκρεμοδικία ή δεδικασμένο από την προηγούμενη καταδίκη του. Μεμονωμένα εμφανίζεται, η αντίθετη εκδοχή κατά την οποία μεταξύ των σχετικών διατάξεων υφίσταται σχέση φαινομενικής συρροής και ως εκ τούτου το δικαστήριο που εκδικάζει την μεταγενέστερη πράξη της μη καταβολής βεβαιωμένων χρεών οφείλει στην περίπτωση που το αντικείμενο της μη καταβολής είναι ο μη αποδοθείς ΦΠΑ για τον οποίο έχει ο ίδιος κατηγορούμενος προηγουμένως καταδικασθεί και για την πράξη της μη απόδοσης ΦΠΑ να κηρύξει τη δεύτερη χρονικά ασκηθείσα ποινική δίωξη απαράδεκτη λόγω εκκρεμοδικίας ή δεδικασμένου. Η συρροή εγκλημάτων διακρίνεται, σε φαινομενική συρροή εγκλημάτων ή συρροή νόμων και σε αληθινή συρροή εγκλημάτων. Η διάκριση γίνεται με βάση το αν, αντίστοιχα, προσβάλλεται μία ή περισσότερες μονάδες εννόμου αγαθού (μία ή περισσότερες εγκληματικές μονάδες). Στην περίπτωση της φαινομενικής συρροής¹²¹ δεν υπάρχει συρροή εγκλημάτων, αλλά ένα μόνον έγκλημα που φαίνεται σαν συρροή, επειδή συμβαίνει να αξιώνουν εφαρμογή για το έγκλημα αυτό πολλοί ποινικοί νόμοι παράλληλα. Στη φαινομενική συρροή μια ποινή θα επιβληθεί στο δράστη, αφού τελικά ένας νόμος θα εφαρμοστεί και οι υπόλοιποι θα απωθηθούν. Η τεχνική δυσχέρεια έγκειται στην επιλογή του νόμου που θα εφαρμοστεί τελικά, ανάμεσα στους πολλούς που αξιώνουν εφαρμογή¹²². Για το ξεπέραςμα της δυσχέρειας αυτής πρέπει να γίνει διάκριση σε κατ' ιδέα φαινομενική και σε πραγματική φαινομενική συρροή, ανάλογα με το αν έχουμε μία πράξη και πολλές συρρέουσες διατάξεις (κατ' ιδέα φαινομενική συρροή) ή πολλές πράξεις και πολλές συρρέουσες διατάξεις (πραγματική φαινομενική συρροή). Στην κατ' ιδέα φαινομενική συρροή τα κριτήρια για την επιλογή της διάταξης που θα εφαρμοσθεί, στηρίζονται στις κάτωθι αρχές: 1) στην αρχή της ειδικότητας, κατά την οποία η ειδική

¹²¹ Από τη νομολογία των ποινικών δικαστηρίων ενδεικτικά για τη φαινομενική συρροή: ΑΠ 852/1998, ΠοινΧρον 1999.454, ΑΠ 517/1999, ΠοινΧρον 2000.143, ΑΠ 1205/2000 Ποιν. Χρ. 2001.413, ΑΠ 1905/2000, ΠοινΧρον 2000.820, ΑΠ 1197/2001, ΠοινΧρον 2001.990(με παρατηρήσεις Καϊάφα-Γκμπάντι), ΑΠ 1083/2002, Πλογ 2002.1216 (όπου παρατηρήσεις Παπαχαλαράμπους), ΑΠ 1598/2002, ΠοινΧρον 2003.598, ΑΠ 1657/2002, ΠοινΧρον 2003.620.

¹²² ΛΑΜΠΡΟΣ ΜΑΡΓΑΡΙΤΗΣ / ΝΙΚΟΣ ΠΑΡΑΣΚΕΥΟΠΟΥΛΟΣ/ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΝΟΥΣΚΑΛΗΣ ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2016, σελ. 411.

διάταξη απωθεί την γενική, 2) στην αρχή της επικουρικότητας, κατά την οποία η επικουρική διάταξη απωθείται όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της επικουρικότητας και 3) στην αρχή της απορροφήσεως, κατά την οποία η διάταξη που προβλέπει το σύνθετο ή πολύπρακτο έγκλημα απορροφά τη διάταξη που προβλέπει το έγκλημα-συνθετικό και την απωθεί¹²³. Στην πραγματική φαινομενική συρροή τα κριτήρια-αρχές για την επιλογή της εφαρμοστέας διάταξης είναι τα κάτωθι: 1) στην αρχή της απορροφήσεως, κατά την οποία η διάταξη που προβλέπει το έγκλημα που τελέστηκε ως αναγκαίο μέσο για κάποιο άλλο σκοπό απορροφάται από τη διάταξη που προβλέπει το έγκλημα-σκοπό ή το ίδιο συμβαίνει με τη διάταξη που προβλέπει το έγκλημα- αναγκαία συνέπεια, 2) στην αρχή της συγχωνεύσεως, σύμφωνα με την οποία μια μόνο φορά εφαρμόζεται η σχετική ποινική διάταξη, παρόλο που πραγματώνεται πολλές φορές με χωριστές διαδοχικές πράξεις η τυποποιημένη σ' αυτήν εγκληματική συμπεριφορά, όταν οι διαδοχικές προσβολές αναφέρονται στην ίδια μονάδα εννόμου αγαθού, 3) Στην αρχή της διαζεύξεως που ισχύει στα διαζευκτικά μικτά εγκλήματα, σύμφωνα την οποία η σχετική διάταξη μία μόνο φορά εφαρμόζεται, όταν πραγματώνονται διαδοχικά οι διάφοροι τυποποιημένοι τρόποι τελέσεως στην ίδια μονάδα εννόμου αγαθού¹²⁴. Σύμφωνα με τη νομολογία φαινομενική συρροή (ή απλή συρροή νόμων), επί της οποίας δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 94 ΠΚ περί συρροής εγκλημάτων, υπάρχει όταν η εγκληματική συμπεριφορά ενός προσώπου υπόκειται μεν εκ πρώτης όψεως σε περισσότερους ποινικούς νόμους, υπό τη λογική όμως και αξιολογική προσέγγιση των οποίων προκύπτει ότι ένας μόνον απ' αυτούς είναι εφαρμοστέος, αποκλείοντας τους λοιπούς που φαινομενικά μόνο συρρέουν. Έτσι, φαινομενική συρροή υφίσταται στην περίπτωση που οι περισσότεροι ποινικοί νόμοι, οι οποίοι καλύπτουν την όλη απαξία και υπόσταση της συμπεριφοράς, τελούν μεταξύ τους σε σχέση ειδικού προς γενικό, οπότε κατά την αρχή της ειδικότητας, ο ειδικός νόμος, αν δεν έχει ρήτρα επικουρικότητας, αποκλείει την εφαρμογή του γενικού νόμου. Φαινομενική συρροή υπάρχει και όταν οι περισσότερες πράξεις δεν είναι μεταξύ τους ανεξάρτητες και αυτοτελώς κολάσιμες γιατί συγκροτούν την έννοια ενός και του αυτού εγκλήματος, είτε γιατί η μία αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο ή επιβαρυντική περίσταση της άλλης, είτε γιατί χρησιμεύει κατά το νόμο

¹²³ ΛΑΜΠΡΟΣ ΜΑΡΓΑΡΙΤΗΣ / ΝΙΚΟΣ ΠΑΡΑΣΚΕΥΟΠΟΥΛΟΣ/ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΝΟΥΣΚΑΛΗΣ ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ,2016, σελ. 413.

¹²⁴ ΛΑΜΠΡΟΣ ΜΑΡΓΑΡΙΤΗΣ / ΝΙΚΟΣ ΠΑΡΑΣΚΕΥΟΠΟΥΛΟΣ/ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΝΟΥΣΚΑΛΗΣ ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ,2016, σελ. 414.

ως αναγκαίο μέσο κατά την τέλεση αυτής, είτε εμφανίζεται ως συνέπεια της πράξεως που προηγήθηκε, οπότε διώκεται μόνο αυτή, από την οποία απορροφάται η άλλη¹²⁵. Στην περίπτωση της αληθινής συρροής τα εγκλήματα που τελούνται από το ίδιο άτομο είναι περισσότερα από ένα. Πραγματώνονται είτε με μία πράξη (αληθινή κατ'ιδέα συρροή) είτε με πολλές πράξεις (αληθινή πραγματική συρροή). Επομένως, εφόσον για κάθε έγκλημα επιβάλλεται και μία ποινή, οι ποινές θα είναι αντίστοιχα περισσότερες από μία¹²⁶. Σύμφωνα με τη νομολογία, αληθινή συρροή υπάρχει όταν προσβάλλονται διαφορετικά έννομα αγαθά, που προστατεύονται από διαφορετικούς νόμους όταν, δηλαδή, πρόκειται για ανεξάρτητες και αυτοτελώς κολάσιμες πράξεις, που συγκροτούν, απαρτιζόμενη η καθεμιά από διαφορετικά στοιχεία και στρεφόμενη κατά διαφορετικού υλικού αντικειμένου, την έννοια διαφορετικών εγκλημάτων¹²⁷.

Σύμφωνα με την Α.Π. 2281/2009 (Ποιν. Δικαιοσύνη 2010.913) το αδίκημα του άρθρου 25 παρ. 1 του Ν. 1882/199 συρρέει αληθώς με το αδίκημα της μη αποδόσεως ή ανακριβούς αποδόσεως ΦΠΑ (άρθρο 18 του Ν. 2523/1997), δεδομένου ότι «από την αντιπαράβολή των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι δεν υψίσταται φαινομένη συρροή μεταξύ τους με την έννοια ότι η διάταξη του άρθρου 18 του ως άνω νόμου ως ειδική έναντι της διάταξης του άρθρου 25 απορροφά την τελευταία. Και τούτο καθόσον τόσον κατά την αντικειμενική όσο και κατά την υποκειμενική τους υπόσταση τα θεσπιζόμενα εγκλήματα μ' αυτές αποσκοπούν στον ποινικό κολασμό διαφορετικών εγκληματικών συμπεριφορών, έτσι ώστε να μη διαφεύγει τον ποινικό κολασμό εκείνος ο οποίος τέλεσε την αξιόποινη πράξη της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο τον ΦΠΑ, που προβλέπεται και τιμωρείται από το άρθρο 18, αν δεν καταβάλει το από την συμπεριφορά του αυτή οφειλόμενο και βεβαιωθέν χρέος μέσα στις προθεσμίες που ορίζει το άρθρο 25 επιβαρυνόμενος με τόκους και προσαυξήσεις». Συνεπώς το δικαστήριο της ουσίας, το οποίο καταδικάζει τον κατηγορούμενο για μη εμπρόθεσμη καταβολή προς το Δημόσιο βεβαιωθέντος χρέους συνιστάμενου στην μη καταβολή ΦΠΑ, δεν παραβιάζει δεδικασμένο

¹²⁵ Ενδεικτικά ΑΠ 461/2004, ΠοινΧρον 2005. 146, ΑΠ 1596/2004, ΝοΒ 2005. 146., ΑΠ 829/2006, ΠοινΔικ 2007. 229, ΑΠ 793/2007, ΠΛογ 2007.491, ΑΠ 1040/2007, ΠοινΔικ 2007.1477.

¹²⁶

ΛΑΜΠΡΟΣ

ΜΑΡΓΑΡΙΤΗΣ/ΝΙΚΟΣ

ΠΑΡΑΣΚΕΥΟΠΟΥΛΟΣ/ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΝΟΥΣΚΑΛΗΣ ΠΟΙΝΟΛΟΓΙΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ,2016, σελ 417.

¹²⁷ Ενδεικτικά ΑΠ 461/2004, ΠοινΧρον 2005. 146, ΑΠ 1596/2004, ΝοΒ 2005. 740, ΑΠ 1628/2008, Ποινδικ 2009. 517. ΑΠ 1180/2007, ΝοΒ 2008. 200, ΑΠ 949/2008, ΠΛογ 2008. 601

απορρέον από την καταδικαστική απόφαση για το αδίκημα του άρθρου 18 του Ν. 2523/1997 ούτε υπερβαίνει την εξουσία του¹²⁸.

Σύμφωνα με την ΑΠ 791/2014 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ « με τη θέσπιση και τιμωρία των αδικημάτων της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο (Ν. 1882/1990) και της φοροδιαφυγής (Ν. 2523/1997), όπως ισχύουν, επιδιώκεται η προστασία διαφορετικών εννόμων αγαθών που πλήττονται με την τέλεση των προειρημμένων εγκλημάτων και ειδικότερα αφενός μεν των δημοσίων εσόδων, με την είσπραξη των πάσης φύσεως και ανεξαρτήτου αιτίας βεβαιωμένων και ληξιπροθέσμων οφειλών προς το δημόσιο και αφετέρου της εμπέδωσης και διασφάλισης φορολογικής συνείδησης και ισονομίας, με την εκπλήρωση από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα των αναλογούντων σ' αυτά φορολογικών υποχρεώσεων, με την αποφυγή των οποίων επιβαρύνονται δυσανάλογα οι υπόλοιποι από τους προς τούτο υπόχρεους. Άλλωστε η παραδοχή αυτή καταδεικνύεται και από τη διαφορετική ποινική μεταχείριση που επιφυλάσσεται στους δράστες των αξιοποιώνων αυτών πράξεων, καθόσον τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Ν. 1882/1990 αδικήματα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο τιμωρούνται πάντοτε σε βαθμό πλημμελήματος ενώ αυτά της φοροδιαφυγής, τα οποία τυποποιούνται με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997, τιμωρούνται σε ορισμένες περιπτώσεις ακόμη και σε βαθμό κακουργήματος».

Επίσης, σύμφωνα με την ΑΠ 1233/2015 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ έγινε δεκτό ότι «από τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 18 παρ. 1 και 25 παρ. 1 του ν. 2523/1997 προκύπτει ότι δεν υπάρχει μεταξύ τους σχέση ειδικής προς γενική ή σχέση κυρίας προς επικουρική. Επίσης προκύπτει ότι καμία από τις πράξεις, που τυποποιούνται με αυτές τις διατάξεις, δεν συνιστά στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης ή επιβαρυντική περίσταση ή αναγκαίο μέσο τέλεσης ή αναγκαία συνέπεια της άλλης. Αντίθετα, προκύπτει ότι με τις σχετικές διατάξεις προβλέπονται και τυποποιούνται δύο ανεξάρτητες μεταξύ τους και αυτοτελώς κολάσιμες αξιόποινες πράξεις για τη διαφύλαξη του ίδιου έννομου αγαθού (της εξασφάλισης δημοσίων εσόδων με θέσπιση ποινικών κυρώσεων) με διαφορετική, όπως ήδη σημειώθηκε, υποκειμενική και αντικειμενική συγκρότηση η καθεμία από αυτές, οι οποίες τελούν σε αληθινή συρροή μεταξύ τους κατά την έννοια του άρθρου 94 ΠΚ και επισύρουν τις προβλεπόμενες αυτοτελείς ποινές. Το δε ενδεχόμενο μερικής ή ολικής

¹²⁸ Ομοίως, Α.Π. 814/2013 και 492/2014 (Τ.Ν.Π. ΝΟΜΟΣ) , όπου απέρριψε σχετικές αιτήσεις αναιρέσεως, διαπιστώνοντας ότι τα βεβαιωθέντα χρέη δεν ταυτίζονταν με τα ποσά του οφειλομένου ΦΠΑ, ΑΠ 1558/2014 (ΠοινΔικ 2014/689) και 656/2015 (Τ.Ν.Π. ΝΟΜΟΣ)

ταύτισης κάποιου ή κάποιων μόνο από τα στοιχεία της αντικειμενικής τους υπόστασης, όπως η ύπαρξη χρέους ή χρεών από ΦΠΑ στον οικείο πίνακα βεβαιωμένων χρεών (που συνυποβάλλεται με την αίτηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ή του τελωνείου προς τον εισαγγελέα πρωτοδικών της έδρας τους για άσκηση ποινικής δίωξης) δεν αναιρεί την ετερότητα και αυτοτέλεια της νομοτυπικής συγκρότησης και τη διακριτή ποινική κύρωση των αντιστοίχων διαφορετικών εγκληματικών συμπεριφορών του υπαιτίου. Από αυτά παρέπεται ότι η σχετική απόφαση που εκδίδεται για τη μία από τις παραπάνω αξιόποινες πράξεις δεν δημιουργεί δεδικασμένο ή εκκρεμοδικία για την άλλη, αφού δεν υπάρχει ταύτιση μεταξύ τους». Με την ΑΠ 130/2016 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ έγινε δεκτό ότι « με την παραπάνω διάταξη (αρ. 25 παρ.1 του ν. 1882/1990 θεσπίζεται η ποινική ευθύνη από τη μη καταβολή προς το Δημόσιο χρεών, που είναι βεβαιωμένα στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ) και η ποινική μεταχείριση διαφοροποιείται από το αδίκημα της φοροδιαφυγής ως προς το χρονικό σημείο έναρξης της ποινικής ευθύνης του υπαιτίου, αλλά και ως προς το ύψος του μεγέθους του χρέους. Έτσι, από την αντιπαραβολή των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι, τόσο κατά την αντικειμενική όσο και κατά την υποκειμενική τους υπόσταση τα θεσπιζόμενα, με αυτές, εγκλήματα αποσκοπούν στον ποινικό κολασμό διαφορετικών εγκληματικών συμπεριφορών και συνεπώς μεταξύ αυτών, δεν υπάρχει ταυτότητα πράξης αλλά αληθής συρροή». Στο ίδιο μήκος κύματος με την ΑΠ 135/2016 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ έγινε δεκτό ότι «από την αντιπαραβολή των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι, δεν υφίσταται φαινομένη συρροή μεταξύ τους με την έννοια ότι η διάταξη του αρθ.18 του ως άνω νόμου (2523/97) ως ειδική έναντι της διάταξης του αρθ. 25 ν. 1882/90 απορροφά την τελευταία. Και τούτο καθόσον τόσο κατά την αντικειμενική όσο και κατά την υποκειμενική τους υπόσταση τα θεσπιζόμενα, μ' αυτές, εγκλήματα αποσκοπούν στον ποινικό κολασμό διαφορετικών εγκληματικών συμπεριφορών, έτσι ώστε να μη διαφεύγει τον ποινικό κολασμό εκείνος ο οποίος τέλεσε την αξιόποινη πράξη της μη απόδοσης στο Δημόσιο φόρων ή τελών όπως και του ΦΠΑ που προβλέπονται και τιμωρούνται από τα αρθ. 17 και 18 του ν. 2523/1997 ήδη αρθ 8 ν.4337/2015 αν δεν καταβάλει το από την συμπεριφορά του αυτή οφειλόμενο και βεβαιωθέν χρέος μέσα στις προθεσμίες που ορίζει το αρθ. 25 ν. 1882/90 επιβαρυνόμενο με τους εκάστοτε αναλογούντες τόκους και προσαυξήσεις».

Εν αντιθέσει με τις ανωτέρω αποφάσεις η ΑΠ 446/2014 έκρινε ότι « από τις παραπάνω διατάξεις συνάγεται ότι και οι δύο παραβάσεις προβλέπονται από τις ίδιες διατάξεις του Ν. 2523/1997, που αντικατέστησε τον Ν. 1882/1990, συγκροτούνται από τα ίδια ακριβώς πραγματικά περιστατικά, τα οποία τελούν σε αδιάσπαστη ενότητα τόπου, χρόνου, τρόπου τέλεσης και υλικού αντικειμένου, τυποποιούνται με τον

ίδιο τρόπο, όχι μόνο ως προς την αντικειμενική, αλλά και ως προς την υποκειμενική τους υπόσταση, αφού για την τεκμηρίωση και των δύο απαιτείται η συνδρομή του υποκειμενικού στοιχείου του δόλου, φέρουν τον ίδιο νομικό χαρακτηρισμό (φοροδιαφυγή) και αφορούν την προστασία του ίδιου έννομου αγαθού (διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου και ότι αφορά τη μη απώλεια εσόδων από φόρους κτλ δικαιώματα). Διαφέρουν μόνο ως προς το είδος και το ύφος της ποινής, διαφοροποίηση η οποία δεν αναιρεί την ταυτότητα των παραβάσεων, ως προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 57 του Κ.Ποιν.Δ. Στην έννοια λοιπόν της φοροδιαφυγής που θεσπίζεται με το άρθρο 25 παρ. 1 του Ν. 1882/1990, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 23 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, περιλαμβάνεται και η μη απόδοση του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας, ως ειδικότερη μορφή φοροδιαφυγής»¹²⁹.

Η ορθή προσέγγιση του θέματος οφείλει να στηριχθεί στις θεμελιώδεις αρχές που διέπουν τον εν γένει μηχανισμό της συρροής. Συρροή εγκλημάτων εννοούμε την πραγμάτωση πολλών εγκλημάτων στα πλαίσια της συμπεριφοράς ενός ανθρώπου¹³⁰. Όταν διαγιγνώσκεται ετερότητα προσβαλλομένων εννόμων αγαθών, τότε μιλάμε για αληθινή συρροή, ενώ όταν διαπιστούται η ύπαρξη ενός τελικά εννόμου αγαθού υπό την σκέπη των κυρωτικών κανόνων που διεκδικούν εφαρμογή (πλασματική πολλαπλότητα) τότε μιλάμε για φαινομενική συρροή ή συρροή νόμων¹³¹. Στο αρχικό στάδιο της παρούσης, εκθέσαμε ότι το έννομο αγαθό που προστατεύεται από τις φορολογικές ποινικές διατάξεις είναι το τμήμα εκείνο της περιουσίας του Ελληνικού Δημοσίου, το οποίο συνθέτουν κατεξοχήν οι φορολογικές αξιώσεις του, ως αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού, όπως αυτές προσδιορίζονται από τα εντεταλμένα προς τούτο κρατικά όργανα. Η κρατούσα θέση στη νομολογία όσον αφορά στη

¹²⁹ Η ΑΠ 357/2013 (ΠοινΔικ 2013/1094) έκρινε ότι η προηγούμενη αμετάκλητη καταδίκη για μη καταβολή χρεών προς το δημόσιο όταν τα χρέη αυτά αφορούν την μη απόδοση ΦΠΑ, κωλύει λόγω δεδικασμένου την μεταγενέστερη ποινική δίωξη για την πράξη της μη απόδοσης ΦΠΑ για τα ίδια ποσά ΦΠΑ και αναίρεσε την προσβαλλόμενη απόφαση για παραβίαση δεδικασμένου και κήρυξε απαράδεκτη την ποινική δίωξη κατά τον αναιρεσειόντος για την πράξη για της μη απόδοσης ΦΠΑ, καθώς αυτός είχε προηγουμένως καταδικαστεί αμετάκλητα για μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο κατ' εξακολούθηση και μεταξύ των χρεών-πράξεων για τις οποίες αυτός καταδικάστηκε συμπεριλαμβάνονταν και δυο μερικότερες πράξεις μη απόδοσης ΦΠΑ για τις οποίες ακολούθως είχε ασκηθεί σε βάρος του η προαναφερθείσα κηρυχθείσα απαράδεκτη ποινική δίωξη για μη απόδοση ΦΠΑ.

¹³⁰ ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΠΑΥΛΟΥ, ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΑΙΝΟΜΕΝΙΚΗΣ ΣΥΡΡΟΗΣ, ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, 2003, σελ. 5.

¹³¹ ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΠΑΥΛΟΥ, ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΑΙΝΟΜΕΝΙΚΗΣ ΣΥΡΡΟΗΣ, ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, 2003, σελ. 7.

διερεύνηση των σχέσεων μεταξύ του εγκλήματος της φοροϋπερμερίας και των λοιπών φορολογικών εγκλημάτων και ιδίως όταν αντικείμενο της μη καταβολής είναι ο μη αποδοθείς ΦΠΑ ή το ποσό του φόρου εισοδήματος που απεκρύβη, έχει καταλήξει στο ότι το αδίκημα του άρθρου 25 παρ. 1 του Ν. 1882/1990 συρρέει αληθώς με το αδίκημα της μη αποδόσεως ή ανακριβούς αποδόσεως ΦΠΑ (άρθρο 18 του Ν. 2523/1997), δεδομένου ότι τα δύο αδικήματα αποσκοπούν στον ποινικό κολασμό διαφορετικών συμπεριφορών. Επομένως, η μη απόδοση ΦΠΑ δεν απορροφά, ως ειδικότερο αδίκημα, την μη καταβολή προς το Δημόσιο των χρεών που απορρέουν από την μη απόδοση του ΦΠΑ, με τους νόμιμους τόκους, τις προσαυξήσεις και τις λοιπές επιβαρύνσεις εντός της προβλεπόμενης εκ του νόμου προθεσμίας, συρρέει δε με αυτήν αληθώς και όχι φαινομενικώς. Το δε δικαστήριο της ουσίας, το οποίο καταδικάζει τον κατηγορούμενο για μη εμπρόθεσμη καταβολή προς το Δημόσιο βεβαιωθέντος χρέους συνιστάμενου στην μη καταβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, δεν παραβιάζει δεδικασμένο απορρέον από την καταδικαστική απόφαση για το αδίκημα του άρθρου 18 του Ν. 2523/1997 ούτε υπερβαίνει (θετικά) την εξουσία του. Πρόκειται, για «διαφορετικές συμπεριφορές», στον ποινικό κολασμό των οποίων αποσκοπούν τα άρθρα 18 του Ν. 2523/1997 και 25 του Ν. 1882/1990, καθώς διά της εν γένει μη υποβολής δηλώσεως ΦΠΑ ή διά της υποβολής ανακριβούς τέτοιας δήλωσης προσβάλλεται η υπόσταση της φορολογικής αξιώσεως καθεαυτήν, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή είτε δεν προβαίνει σε βεβαίωση του φόρου εντός του προβλεπόμενου χρόνου (επί εν γένει μη υποβολής δηλώσεως ΦΠΑ) είτε προβαίνει σε ελλιπή βεβαίωση (επί υποβολής ανακριβούς δηλώσεως), στην περίπτωση της υπερμερίας ως προς την καταβολή του ληξιπρόθεσμου χρέους (πηγή του οποίου είναι ο παρακρατηθείς ΦΠΑ) μετά των τόκων, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων, αποτρέπεται η έγκαιρη και ολοκληρωτική ενσωμάτωση της βεβαιωθείσας φορολογικής αξίωσης στην περιουσία του Ελληνικού Δημοσίου¹³². Σύμφωνα με τον καθηγητή κ. Στέφανο Παύλου¹³³ η ταυτότητα των προσβαλλομένων αγαθών είναι απολύτως δεδομένη είναι και στις δύο περιπτώσεις η περιουσία του ελληνικού δημοσίου, που μειώνεται, το μεν με τη μη απόδοση του ΦΠΑ, παρά την ύπαρξη νόμιμης και βάσιμης υποχρεώσεως προς τούτο, το δε με τη μη καταβολή του οφειλομένου ΦΠΑ, με την διαιώνιση δηλαδή της ίδιας προσβολής της ίδιας δημόσιας περιουσίας. Επίσης, συντρέχει και μερική ετερότητα πράξεων, γεγονός που προσδίδει στην συγκεκριμένη συσχέτιση την εκδοχή της φαινομενικής πραγματικής συρροής, αφού πρόκειται για δύο παραλήψεις οφειλόμενης ενέργειας, με διαφορετικό

¹³² Βλ. ΠΑΥΛΟΥ, ΠΟΙΝΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ 2016,6-7.

¹³³ Βλ. ΠΑΥΛΟΥ, ΠΟΙΝΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ 2016,6-7.

χρονικό στίγμα, αν και πρόκειται ουσιαστικά για την ίδια οφειλή. Τυχόν διαφοροποίηση της βεβαιωμένης εν τέλει οφειλής περιορίζεται αποκλειστικά στα ενδεχόμενα πρόστιμα ή προσαυξήσεις που έχουν επιβληθεί και απαιτούνται, η οφειλή όμως των οποίων, ως παρακολουθηματική κι απολύτως εξαρτημένη από την αρχική, δεν μεταβάλλει ποιοτικά την ουσία της πράξεως. Το ίδιο συμβαίνει και για την περίπτωση της επιπρόσθετης οφειλής των τόκων ή λοιπών επιβαρύνσεων που αποτελούν πάντως παρακολουθήματα της ίδιας βασικής οφειλής. Τα δύο λοιπόν εγκλήματα, συρρέουν φαινομενικώς πραγματικά, δεν απηχούν αυτοτελείς απαξίες, αλλά αυτή της μίας και μοναδικής προσβολής της δημόσιας περιουσίας στην συγκεκριμένη όψη της, οπότε και η αξιόποινη οφειλή στο δημόσιο θα απορροφηθεί από την πράξη της μη αποδόσεως του ΦΠΑ, αφού αποτελεί την μεταγενέστερη πράξη της διατηρήσεως της αρχικής προσβολής και της περαιτέρω διασφαλίσεως του προϊόντος της αρχικής ζημίας στα χέρια του δράστη. Σύμφωνα με τον καθηγητή κ. Στέφανο Παύλου, συντρέχει εν προκειμένω το *idem factum*, η ταυτότητα δηλ. της (δικονομικής) πράξεως που κωλύει δικονομικά την διπλή εκδίκαση, είτε με την μορφή της εκκρεμοδικίας είτε του δεδικασμένου¹³⁴.

ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ Η ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΚΗ ΤΗΣ ΕΚΚΡΕΜΟΔΙΚΙΑΣ-ΔΕΔΙΚΑΣΜΕΝΟΥ ΤΟΥ ΑΡ. 25 ν. 1882/1990 (ΠΛΗΜΜΕΛΗΜΑ) ΟΤΑΝ ΕΠΕΤΑΙ Η ΕΚΔΙΚΑΣΗ ΤΟΥ ΑΔΙΚΗΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΑΡ. 66 παρ. 1β,2,3,4 και 6 ΚΦΔ ΣΕ ΚΑΚΟΥΡΓΗΜΑΤΙΚΗ ΜΟΡΦΗ.

Είναι δυνατό να προκύψει συρροή του αδικήματος του αρ. 66 παρ.1 στοιχ. β,2,3,4 και 6 ΚΦΔ με αυτή του αδικήματος του αρ. 25 του ν. 2523/1997 (φορολογική υπερμερία), όταν δηλαδή σε περίπτωση που το ποσό του εκάστοτε φόρου όπως ΦΠΑ, ΦΜΥ, την πληρωμή του

¹³⁴ Ο Αρειος Πάγος με την ΑΠ 357/2013 είχε δεχθεί την δυνατότητα συνδρομής των όρων της εκκρεμοδικίας, η 446/2014 δέχθηκε ότι συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις και ανήρесе για παραβίαση του δεδικασμένου κατά το άρθρο 510 παρ. 1 στοιχ. ΣΤ' ΚΠΔ απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Αλεξανδρούπολης για οφειλή στο δημόσιο. Όμως, η ΑΠ 492/2014 απέρριψε σχετική αναίρεση, διαπιστώνοντας ότι τα βεβαιωθέντα χρέη δεν ταυτίζονταν με τα ποσά του οφειλομένου ΦΠΑ, χωρίς να λάβει σαφή θέση στο ζήτημα ομοίως και 492/2014 και ΑΠ 814/2013). Ωστόσο, η ΑΠ 558/2014 έκρινε πάλι ότι πρόκειται, περί αληθινής συρροής των κρίσιμων εγκλημάτων, οπότε αποκρούστηκε η αιτίαση περί παραβιάσεως του δεδικασμένου.

Μεταξύ της ΑΠ 446/2014 και της ΑΠ 558/2014 υπάρχει διάσταση, αφού η πρώτη δέχεται την φαινομενική συρροή και την συνδρομή των δικονομικών όρων της εκκρεμοδικίας ή του δεδικασμένου, ενώ η δεύτερη απόφαση υιοθετεί την λύση της αληθινής συρροής.

οποίου επιδιώκει να αποφύγει ο δράστης τελώντας το αδίκημα του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχ. β', 2, 3, 4 και 6 ΚΦΔ, εκδίδεται διορθωτική πράξη προσδιορισμού φόρου βεβαιώνεται ταμειακά, και εφόσον δεν καταβληθεί τελείται και το αδίκημα του άρθρου 25 Ν. 1882/1990. Η νομολογία, δεχόμενη ότι τα δύο παραπάνω αδικήματα συντίθενται, από διαφορετικά στοιχεία, καθώς το ένα είναι αδίκημα φοροδιαφυγής που τελείται κατά τον χρόνο που πρέπει να γίνει η εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής, ενώ το άλλο είναι αδίκημα φορουπερημερίας που τελείται μετά την ταμειακή βεβαίωση της οφειλής και εμφανίζουν διαφορετικό χρόνο τέλεσης (το αδίκημα του άρθρου 25 Ν. 1882/1990 μπορεί, κατά περίπτωση, να τελείται μετά την παρέλευση πολλών χρόνων από την τέλεση του αδικήματος του άρθρου 66 ΚΦΔ¹³⁵), δέχεται ότι τελούν σε σχέση (πραγματικής) αληθινής συρροής. Όμως, σύμφωνα με τις απόψεις της θεωρίας, πρόκειται για την ίδια εξατομικευμένη φορολογική αξίωση του Δημοσίου, η οποία, ήδη από τη στιγμή της διάπραξης του αδικήματος του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχ. β', 2,3,4 και 6 ΚΦΔ, εισέρχεται σε μια κατάσταση προσβολής, που εκδηλώνεται με την άρνηση του δράστη να την ικανοποιήσει και τελικά προσβάλλεται μία μόνο μονάδα εννόμου αγαθού και συνεπώς η σχέση μεταξύ των δύο αδικημάτων είναι αυτή της φαινομενικής πραγματικής συρροής, με το -ελαφρύτερο σε ό,τι αφορά στην ποινή και στο είδος του τυποποιούμενου αδικού- αδίκημα του άρθρου 25 Ν. 1882/1990 να συνιστά την απορροφώμενη συντιμωρητή-ύστερη πράξη. Τα δύο αδικήματα συνθέτουν μια «αξιολογική ενότητα» και η αμετάκλητη καταδίκη, δυνάμει της απορροφώσας διάταξης για το βαρύτερο από αυτά, το αδίκημα δηλαδή του άρθρου 66 ΚΦΔ, εξαντλεί την απαξία της όλης ενότητας και παράγει δεδικασμένο και για το αδίκημα του άρθρου 25 Ν. 1882/1990. Βέβαια, η παραδοχή αυτή έχει μια ιδιαίτερη προβληματική, καθώς προβλέπεται διαφορετική ποινική μεταχείριση στους δράστες των αξιοποιώνων αυτών πράξεων, καθόσον τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Ν. 1882/1990 αδικήματα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο τιμωρούνται πάντοτε σε βαθμό πλημμελήματος ενώ αυτά της φοροδιαφυγής, τα οποία τυποποιούνται στο άρθρο 66 ΚΦΔ, ως ισχύει, τιμωρούνται σε ορισμένες περιπτώσεις ακόμη και σε βαθμό κακουργήματος. Αν έχει προηγηθεί η καταδίκη για το κακούργημα (αρ.

135 Αυτό συμβαίνει σε όλες εκείνες τις (συνηθισμένες) περιπτώσεις, στις οποίες ο φορολογικός έλεγχος, που οδηγεί στην αποκάλυψη της παράβασης του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχ. β' ΚΦΔ και στην έκδοση της αντίστοιχης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με την οποία γίνεται στη συνέχεια η ταμειακή βεβαίωση, που εξακολουθεί να αποτελεί το αναγκαίο έρεισμα για την ενεργοποίηση της ευθύνης με βάση το άρθρο 25 Ν. 1882/1990), λαμβάνει χώρα πολλά χρόνια μετά την τέλεση της οικείας παράβασης.

66 παρ.1 στοιχ. β,2,3,4 και 6 του ΚΦΔ) και έπεται η εκδίκαση για το αδίκημα του αρ. 25 του ν. 1882/1990, η οποία έχει πλημμεληματικό χαρακτήρα, η παραδοχή ότι πρόκειται για απορροφώμενη συντιμωρητή ύστερη πράξη και ως εκ τούτου υφίσταται εκκρεμοδικία ή δεδικασμένο, δεν δημιουργεί οιοδήποτε προβληματισμό καθώς υφίσταται προγενέστερη καταδίκη για βαρύτερο αδίκημα, ήτοι κακούργημα. Όταν, όμως έχει εκδικαστεί το πλημμέλημα (αρ. 25 ν. 1882/1990) και έπεται για το ίδιο ποσό η εκδίκαση του κακούργηματος (αρ. 66 παρ. 1β,2,3,4 και 6 ΚΦΔ), η αποδοχή της ύπαρξης εκκρεμοδικίας ή δεδικασμένου γεννά ιδιαίτερα προβλήματα, λόγω του ότι το ένα είναι πλημμέλημα ενώ το άλλο είναι κακούργημα. Ο Παπακυριάκου¹³⁶ στην περίπτωση αυτή επικαλούμενος ότι η διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχ. β', 2, 3,4 και 6 ΚΦΔ (ως διάταξη που τυποποιεί έγκλημα φοροδιαφυγής και όχι απλής φορο-υπερμερίας) απαξιολογεί και κάποια πρόσθετη -συναγόμενη δύναμει της λογικοσυστηματικής ερμηνείας καθώς από τον τυποποιούμενο ειδικό σκοπό φοροδιαφυγής- συμπεριφορά του δράστη (παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης ήδη κατά το στάδιο της εξατομίκευσης της φορολογικής οφειλής ή/ και προσπάθεια «ιδιοποίησης» ποσών που εισπράχθηκαν από τρίτους για να αποδοθούν στο Δημόσιο), που αφενός δεν καταλαμβάνεται από την τυποποίηση του άρθρου 25 Ν. 1882/1990 (το οποίο απαξιολογεί μόνο τη συμπεριφορά απλής υπερμερίας σε σχέση με το ταμειακά βεβαιωμένο χρέος), και αφετέρου έλαβε χώρα σε προγενέστερο χρονικό σημείο από τα γεγονότα που συγκροτούν το αδίκημα του άρθρου 25 Ν. 1882/1990 (άρα ελλείπει η ταυτότητα του «ιστορικού γεγονότος»), δέχεται ότι μπορεί να υπάρξει και μια νέα καταδίκη του δράστη για το αδίκημα του άρθρου 66 ΚΦΔ. Σύμφωνα με την άποψη του ΑΡΙΣΤΟΜΕΝΗ ΤΖΑΝΕΤΤΗ, στις περιπτώσεις όπου προηγείται η αμετάκλητη καταδίκη για τη συντιμωρητή πράξη και έπεται η καταδίκη για την κύρια πράξη, πρέπει να γίνει επανάληψη της διαδικασίας σε σχέση με την απόφαση που καταδίκασε με βάση την απορροφώμενη διάταξη, καθώς « η μεταγενέστερη καταδίκη για το έγκλημα, που προβλέπεται στην απορροφώσα διάταξη, μπορεί να θεωρηθεί ως νέο άγνωστο γεγονός, το οποίο καθιστά πρόδηλο ότι η αρχική καταδίκη για το έγκλημα, που προβλέπεται στην απορροφώμενη διάταξη, είναι εσφαλμένη¹³⁷». Ο Παύλου, ακόμη και σε αυτή την περίπτωση, αποδέχεται την ύπαρξη δεδικασμένου ασκώντας κριτική στην ανωτέρω άποψη του ΤΖΑΝΕΤΤΗ, « διότι μεταθέτει τη λύση του προβλήματος σε μια πιο προβληματική περιοχή, αντί της καθαρής λύσεως του δεδικασμένου, που ερείδεται με

¹³⁶ Σε ΣΤΕΦΑΝΟΣ ΠΑΥΛΟΥ/ΘΩΜΑΣ ΣΑΜΙΟΣ ΕΙΔΙΚΟΙ ΠΟΙΝΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΔΙΚΗΜΑΤΑ ΙΙ, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, 2016, σελ. 81.

¹³⁷ ΑΡΙΣΤΟΜΕΝΗΣ ΤΖΑΝΕΤΤΗΣ, Η ταυτότητα της δικονομικής πράξης, ΠΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ[2010], σ. 179

δογματική ασφάλεια στην πρόδηλη αξιολογική σχέση της φαινομενικής συρροής, η οποία μπορεί να θεμελιώσει με ευκρίνεια την ίδια γεγονотική ταυτότητα και να καθορίσει έτσι την ταυτότητα της δικονομικής πράξεως¹³⁸».

ΣΧΕΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΔΙΚΗΣ

Με το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (καταργηθείσες διατάξεις των άρθρων 17, 18, 19 και 21§2 Ν. 2523/1997) προέκυπτε ότι η ποινική δίωξη δεν άρχιζε πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη ασκήσεως προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση της. Δηλαδή επί των ιδιωνύμων εγκλημάτων φοροδιαφυγής (παράλειψη υποβολής ή υποβολή ανακριβούς δηλώσεως φόρου εισοδήματος, μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση ΦΠΑ και παρακρατουμένων φόρων, τελών - εισφορών και έκδοση/αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων) επιβαλλόταν σε κάθε περίπτωση ως αναγκαίος όρος για τη νομότυπη δίωξη των υπό των οικείων διατάξεων προβλεπόμενων εγκλημάτων φοροδιαφυγής η παγίωση της φορολογικής παράβασης. Η έλλειψη της προϋποθέσεως αυτής συνιστούσε λόγο διακωλυτικό της ποινικής διώξεως και καθιστούσε αυτή, σε περίπτωση ασκήσεώς της, απαράδεκτη, με τις εξαιρέσεις βέβαια που θέσπιζε το ήδη καταργηθέν άρθρο 21 του Ν. 2523/1997, όπως είχε αντικατασταθεί από το άρθρο 3 του Ν.3943/2011 (Ολομ. ΑΠ 1/2014, ΑΠ 492/2013, ΑΠ 5/2009, ΑΠ 873/2004, ΑΠ 1786/2003, ΑΠ 1990/2002, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, Θεοδ. Παπακυριάκου «Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο», 2005, σελ. 317). Πλέον σύμφωνα με το αρ. 68 παρ.2 του ν. 4174/2013, δεν απαιτείται πλέον για κανένα αδίκημα φοροδιαφυγής οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής και δεν υφίσταται συνεπώς διακωλυτικός λόγος άσκησης της ποινικής διώξεως, καθώς αν συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος του παρόντος νόμου υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Γεν. Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, από τα όργανα της φορολογικής Διοίκησης ή από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της ΕΛ.ΑΣ. και η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως. Η επελθούσα μεταβολή επιφέρει ένα παράδοξο πρακτικό αποτέλεσμα αφού υπάρχει πιθανότητα ν' ασκηθεί ποινική δίωξη για έγκλημα φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, χωρίς όμως να έχει εισέτι αρχίσει ο χρόνος παραγραφής αυτού εξαιτίας ακριβώς της άσκησης προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων. Υπάρχει

¹³⁸ Βλ. ΠΑΥΛΟΥ, ΠΟΙΝΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ 2016,6-7.

ρητή πρόβλεψη περί μη επίδρασης της άσκησης προσφυγής ενώπιον των διοικητικών Δικαστηρίων επί της εξέλιξης της ποινικής διαδικασίας [άρθρο 68§3α]. Εισάγεται, η πάγια νομολογιακή θέση (βλ ΑΠ 586/2013, ΑΠ 1005/2013, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ) ότι η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία. Το ποινικό δικαστήριο δύναται, σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης, να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου. Ουσιαστικά δηλαδή καθιερώνεται *expressis verbis* η όχι σπάνια δικαστηριακή πρακτική της χορήγησης αναβολών εκδίκασης των σχετικών ποινικών υποθέσεων με τη χρήση του άρθρου 61 ΚΠΔ, λόγω της εξάρτησης της κρίσης του Δικαστηρίου από την ανοιγείσα διοικητική δίκη.

Η ΑΡΧΗ « NE BIS IN IDEM ».

Η αρχή, «ne bis in idem», κατοχυρώνεται ρητά στο αρ. 4 παρ. 1 του 7ου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ, στο αρ. 14 παρ. 7 του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα και στο άρθρο 50 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Κατά την ανωτέρω αρχή, δεν επιτρέπεται η ποινική δίωξη ή καταδίκη ατόμου για μια παράβαση για την οποία έχει ήδη αθωωθεί ή καταδικαστεί αμετάκλητα από δικαστήρια του ίδιου κράτους, Σύμφωνα με την ΟΛΑΠ 1/2011: «το Διεθνές Σύμφωνο του ΟΗΕ που υιοθετήθηκε από τη Γενική Συνέλευση των Ηνωμένων Εθνών στις 16.12.1966 και κυρώθηκε από την Ελλάδα με το Ν. 1462/1997, επιβάλλει την υποχρέωση στα Συμβαλλόμενα Κράτη να δημιουργήσουν, σύμφωνα με τις συνταγματικές τους διαδικασίες και τις διατάξεις του Συμφώνου, τις απαραίτητες προϋποθέσεις που θα επιτρέψουν τη λήψη μέτρων νομοθετικού ή άλλου χαρακτήρα, καταλλήλων για την προστασία των δικαιωμάτων, που αναγνωρίζονται στο Διεθνές Σύμφωνο στις περιπτώσεις όπου τέτοιες διατάξεις ή μέτρα δεν έχουν ήδη προβλεφθεί. Με την παράγραφο 7 του άρθρου 14 του Διεθνούς Συμφώνου καθιερώνεται η αρχή ότι "κανείς δεν δικάζεται ούτε τιμωρείται για ένα αδίκημα για το οποίο έχει ήδη απαλλαγεί ή καταδικασθεί με οριστική απόφαση, που εκδόθηκε σύμφωνα με το δίκαιο στην ποινική δικονομία κάθε χώρας". Η διατύπωση αυτή σημαίνει αλλά και η πρόδηλη έννοια της διατάξεως αυτής δεν μπορεί να είναι παρά ότι κανένας δεν δικάζεται ούτε τιμωρείται και πάλι από τα δικαστήρια κάθε επί μέρους συμβαλλομένης χώρας, ήτοι "του ίδιου Κράτους". Τούτο επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι η διάταξη αυτή περιλαμβάνεται στο Σύμφωνο που παρέχει οδηγίες προς τα συμβαλλόμενα Κράτη-Μέλη για την προσαρμογή της νομοθεσίας τους.»

Το βασικό πεδίο εφαρμογής της αρχής *ne bis in idem* είναι αυτό των ποινικών κυρώσεων. Προς αποτροπή της συρρίκνωσης του ρυθμιστικού πεδίου της αρχής, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου έχει προβεί σε διασταλτική ερμηνεία της έννοιας της ποινής και της ποινικής διαδικασίας, με συνέπεια αυτή να καλύπτει και διοικητικές κυρώσεις. Το ΕΔΔΑ ερμηνεύει την έννοια της ποινικής διαδικασίας κατ' άρθρο 4 παρ. 1 του πρωτοκόλλου 7 υπό το πρίσμα των γενικών αρχών που έχει αναπτύξει σχετικά με τις αντίστοιχες έννοιες, ήτοι «κατηγορία ποινικής φύσεως» και «ποινή», κατά τα άρθρα 6 και 7 ΕΣΔΑ¹³⁹, με βασικό κριτήριο την αποτροπή καταστρατήγησης της αρχής *ne bis in idem* μέσω της σωρευτικής επιβολής τόσο ποινικών όσο και διοικητικών κυρώσεων, υπό την προϋπόθεση βεβαίως ότι οι τελευταίες έχουν κατ' ουσίαν ποινικό χαρακτήρα.

Σε σχέση με το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ, το ΕΔΔΑ εφαρμόζει τρία κριτήρια, τα λεγόμενα «κριτήρια Engel»¹⁴⁰. Πρώτο κριτήριο Engel είναι ο χαρακτηρισμός της παράβασης στο εθνικό δίκαιο. Ο χαρακτηρισμός αυτός δεν θεωρείται από το ΕΔΔΑ ως αποφασιστικής σημασίας, αλλά χρησιμεύει ως σημείο αναφοράς για την περαιτέρω εξέταση της διάταξης. Κατά το δεύτερο κριτήριο Engel, το ΕΔΔΑ ελέγχει, κατ' αρχήν, τον κύκλο των προσώπων προς τον οποίο απευθύνεται ένας κανόνας που προβλέπει κυρώσεις για συγκεκριμένη συμπεριφορά. Όταν ο κανόνας απευθύνεται στο σύνολο των πολιτών και όχι σε συγκεκριμένη ομάδα προσώπων που τελούν υπό ειδικό καθεστώς, όπως για παράδειγμα συμβαίνει στο πειθαρχικό δίκαιο, αυτό αποτελεί ένδειξη του ποινικού χαρακτήρα της κύρωσης¹⁴¹. Επίσης, το ΕΔΔΑ συνεκτιμά τον σκοπό της κύρωσης που προβλέπει η διάταξη. Σε περίπτωση που ο σκοπός της κύρωσης είναι η χρηματική αποζημίωση λόγω ζημίας, τότε η κύρωση δεν έχει ποινικό χαρακτήρα¹⁴². Αν αντιθέτως, ο σκοπός είναι ο κολασμός του δράστη προς αποφυγή υποτροπής του, τότε πρόκειται για κύρωση με ποινικό χαρακτήρα¹⁴³. Με νεότερη νομολογία, το ΕΔΔΑ ερευνά το εάν

¹³⁹ ΕΔΔΑ, απόφαση Maresti κατά Κροατίας της 25ης Ιουνίου 2009 (προσφυγή υπ' αριθ. 55759/07).

¹⁴⁰ ΕΔΔΑ, απόφαση Engel κ.λπ. κατά Κάτω Χωρών (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 8ης Ιουνίου 1976 (προσφυγές υπ' αριθ. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, σειρά Α αριθ. 22, § 82).

¹⁴¹ ΕΔΔΑ, αποφάσεις Öztürk κατά Γερμανίας της 21ης Φεβρουαρίου 1984 (προσφυγή υπ' αριθ. 8544/79, σειρά Α αριθ. 73, § 53), και Lauko κατά Σλοβακίας της 2ας Σεπτεμβρίου 1998 (προσφυγή υπ' αριθ. 26138/95, Recueil des arrêts et décisions, 1998-VI, § 58).

¹⁴² ΕΔΔΑ, απόφαση Jussila κατά Φινλανδίας της 23ης Νοεμβρίου 2006 (προσφυγή υπ' αριθ. 73053/01, Recueil des arrêts et décisions, 2006-XIII, § 38).

¹⁴³ Βλ. ΕΔΔΑ, απόφαση Zolotukhin κατά Ρωσίας (τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 10ης Φεβρουαρίου 2009 (προσφυγή υπ' αριθ. 14939, § 55), όπου γίνεται παραπομπή στην απόφαση Ezei και Connors κατά Ηνωμένου Βασιλείου της 9ης Οκτωβρίου 2003 (προσφυγές υπ' αριθ. 39665/98 και 40086/98, Recueil des arrêts et décisions, 2003-X, § 102 και 105), και Maresti κατά Κροατίας (§ 59).

η κύρωση της παράβασης αποσκοπεί στην προστασία εννόμων αγαθών τα οποία συνήθως προστατεύονται με διατάξεις του ποινικού δικαίου¹⁴⁴. Τα ανωτέρω κριτήρια λαμβάνονται υπόψη συνολικά¹⁴⁵. Το τρίτο κριτήριο Engel αφορά στη φύση και στη βαρύτητα της κύρωσης¹⁴⁶. Για τις στερητικές της ελευθερίας ποινές ισχύει το τεκμήριο ότι έχουν ποινικό χαρακτήρα, με εξαίρεση ειδικές περιπτώσεις¹⁴⁷. Η επιβολή χρηματικών ποινών για τη μη καταβολήτων οποίων το άτομο απειλείται με ποινή στερητική της ελευθερίας¹⁴⁸ ή οι οποίες καταχωρούνται στο ποινικό μητρώο¹⁴⁹, καταδεικνύει την ύπαρξη διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα. Σχετικά με την ίδια συμπεριφοράς (idem) το ΕΔΔΑ εφαρμόζει πλέον κυριαρχικά το κριτήριο της ταυτότητας των πραγματικών περιστατικών χωρίς να εξετάζει επιπλέον την ταυτότητα του προστατευόμενου έννομου αγαθού¹⁵⁰, προσέγγιση που θα περιόριζε το πεδίο εφαρμογής της απαγόρευσης επιβολής διπλής ποινής για την ίδια αξιόποινη πράξη.

Σύμφωνα με το άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ κανείς δεν διώκεται ούτε τιμωρείται ποινικά για αδίκημα για το οποίο έχει ήδη αθωωθεί ή καταδικαστεί εντός της Ένωσης με οριστική απόφαση ποινικού δικαστηρίου σύμφωνα με τον νόμο. Σύμφωνα με την αρχή της ομοιογένειας η έννοια και η έκταση των δικαιωμάτων που περιλαμβάνει ο Χάρτης συμπίπτουν με την έννοια και την έκταση που τους αποδίδουν οι αντίστοιχες διατάξεις της ΕΣΔΑ, όπως αυτές ερμηνεύονται με βάση τη νομολογία του ΕΔΔΑ¹⁵¹.

Η σχέση του Χάρτη με την ΕΣΔΑ στο θέμα της αρχής *ne bis in idem*, προκύπτει από τις επεξηγήσεις που παρέχονται σε σχέση με το άρθρο 50 του Χάρτη και από τη νομολογία του ΔΕΚ επί της εφαρμογής της αρχής *ne bis in idem* κατά το δίκαιο της Ένωσης¹⁵². Το ΔΕΚ εξετάζοντας το *bis* απεφάνθη επί των προϋποθέσεων υπό τις οποίες μία διαδικασία αποκτά

¹⁴⁴ ΕΔΔΑ, αποφάσεις Zolotukhin κατά Ρωσίας (§ 55) και Maresti κατά Κροατίας (§ 59).

¹⁴⁵ ΕΔΔΑ, αποφάσεις Ezei και Connors κατά Ηνωμένου Βασιλείου (§ 103) και Bendenoun κατά Γαλλίας της 24ης Φεβρουαρίου 1994 (προσφυγή υπ' αριθ. 12547/86, σειρά Α αριθ. 284, § 47).

¹⁴⁶ ΕΔΔΑ, απόφαση Zolotukhin κατά Ρωσίας (§ 56).

¹⁴⁷ ΕΔΔΑ, αποφάσεις Engel κατά Κάτω Χωρών (§ 82), και Ezei και Connors κατά Ηνωμένου Βασιλείου (§ 126).

¹⁴⁸ ΕΔΔΑ, Žugić κατά Κροατίας της 31ης Μαΐου 2011

¹⁴⁹ ΕΔΔΑ, Žugić κατά Κροατίας (§ 68).

¹⁵⁰ ΕΔΔΑ, απόφαση Zolotukhin κατά Ρωσίας, § 81.

¹⁵¹ Βλ. ενδεικτικά, τις αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 2010, C-400/10 PPU, McB. (Συλλογή 2010, σ. I-8965, σκέψη 53), της 15ης Νοεμβρίου 2011, C-256/11, Dereci κ.λπ. (Συλλογή 2011, σ. I-11315, σκέψη 70), καθώς και τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Toshiba κ.λπ., σημείο 120).

¹⁵² Βλ. ενδεικτικά, τις αποφάσεις της 5ης Οκτωβρίου 2010, C-400/10 PPU, McB. (Συλλογή 2010, σ. I-8965, σκέψη 53), της 15ης Νοεμβρίου 2011, C-256/11, Dereci κ.λπ. (Συλλογή 2011, σ. I-11315, σκέψη 70), καθώς και τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση Toshiba κ.λπ., σημείο 120).

ποινικό ή οιονεί ποινικό χαρακτήρα ώστε να εφαρμόζεται η ως άνω αρχή¹⁵³.

Το ζήτημα της ποινικής φύσης των κυρώσεων ανέκυψε στον τομέα της γεωργίας. Για τη διαπίστωση του ποινικού χαρακτήρα των κυρώσεων, όπως οι αποκλεισμοί από σύστημα ενισχύσεων, το ΔΕΚ/ΔΕΕ εφάρμοσε δύο κριτήρια. Πρώτο κριτήριο συνιστά η φύση των παραβάσεων. Το Δικαστήριο συμπέρανε ότι οι παραβιασθέντες κανόνες αφορούσαν μόνον στους επιχειρηματίες που είχαν επιλέξει, με πλήρη ελευθερία, να υπαχθούν σε σύστημα ενισχύσεων στον τομέα της γεωργίας, οπότε η διαδικασία δεν έχει ποινικό χαρακτήρα¹⁵⁴. Δεύτερο κριτήριο συνιστά ο σκοπός των επιβληθεισών κυρώσεων. Οι προσωρινοί αποκλεισμοί από το σύστημα ενισχύσεων αποσκοπούν στην καταπολέμηση των πολυάριθμων παραβάσεων που τελούνται στο πλαίσιο της χορήγησης ενισχύσεων στον τομέα της γεωργίας και οι οποίες, επιβαρύνοντας σημαντικά τον προϋπολογισμό της Ένωσης, μπορούν να διακυβεύσουν τα μέτρα που λαμβάνουν τα θεσμικά όργανα στον εν λόγω τομέα με σκοπό τη σταθεροποίηση των αγορών, τη στήριξη του βιοτικού επιπέδου των γεωργών και τη διασφάλιση λογικών τιμών για τους καταναλωτές¹⁵⁵. Στο πλαίσιο του εντός της Ένωσης καθεστώτος ενισχύσεων, το οποίο εξαρτά τη χορήγηση της ενίσχυσης από την παροχή εγγυήσεων εντιμότητας και αξιοπιστίας εκ μέρους του λήπτη, η κύρωση που επιβάλλεται σε περίπτωση μη τήρησης των προϋποθέσεων αυτών συνιστά ειδικό διοικητικό μέτρο που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος ενισχύσεων και αποσκοπεί στη διασφάλιση της χρηστής διαχείρισης των πόρων της Ένωσης. Τα ίδια κριτήρια για τον χαρακτηρισμό μιας διαδικασίας ως ποινικής. Το Δικαστήριο έκρινε στην απόφαση *Bonda* (απόφαση του Δικαστηρίου τμήμα μείζονος συνθέσεως) της 5ης Ιουνίου 2012, C-489/10, *Bonda*) ότι δεν έχουν ποινικό χαρακτήρα ούτε ο αποκλεισμός από τη λήψη ενισχύσεων για το τρέχον έτος κατά το άρθρο 138 παρ. 1 δεύτερο εδάφιο του κανονισμού 1973/2004 της Επιτροπής, της 29ης Οκτωβρίου 2004, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΚ) 1782/2003 του

¹⁵³ Προτάσεις της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston της 10ης Φεβρουαρίου 2011 στην υπόθεση C-272/09 P, *KME* (Συλλογή 2011, σ. I-12789, σημεία 61 επ.), καθώς και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Y. Bot της 26ης Οκτωβρίου 2010 στην υπόθεση C-352/09 P, *ThyssenKrupp Nirosta* (πρώην *ThyssenKrupp Stainless*) κατά Επιτροπής (Συλλογή 2010, σ. I-2359, σημεία 48 επ.), και της 26ης Οκτωβρίου 2010 στην υπόθεση C-201/09 P και C-216/09 P, *ArcelorMittalLuxembourg* κατά Επιτροπής (Συλλογή 2010, σ. I-2239, σημεία 40 επ.), στις οποίες οι γενικοί εισαγγελείς χρησιμοποιούν τα κριτήρια του ΕΔΔΑ προκειμένου να θεμελιώσουν τον οιονεί ποινικό χαρακτήρα της περί συμπράξεων διαδι-κασίας της ΕΕ [απόφαση *Menarini* κατά Ιταλίας της 27ης Σεπτεμβρίου 2011 (προσφυγή υπ' αριθ. 43509/08, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη *Recueil des arrêts et décisions*).

¹⁵⁴ Απόφαση της 11ης Ιουλίου 2002, C-210/00, *Käserer Champignon Hofmeister* (Συλλογή 2002, σ. I-6453, σκέψη 41), η οποία παραπέμπει στις αποφάσεις της 18ης Νοεμβρίου 1987, 137/85, *Maizena* κ.λπ. (Συλλογή 1987, σ. 4587, σκέψη 13), και της 27ης Οκτωβρίου 1992, C-240/90, *Γερμανία* κατά Επιτροπής (Συλλογή 1992, σ. I-5383, σκέψη 26).

¹⁵⁵ Αποφάσεις *Γερμανία* κατά Επιτροπής (σκέψη 19) και *Käserer Champignon Hofmeister* (σκέψη 38).

Συμβουλίου όσον αφορά στα καθεστώτα στήριξης τα προβλεπόμενα βάσει των τίτλων 4 και 4α του εν λόγω κανονισμού και τη χρήση των εκτάσεων γης που προκύπτουν από την παύση καλλιέργειας για την παραγωγή πρώτων υλών, ούτε η μείωση των ενισχύσεων κατά τα επόμενα τρία έτη κατά το άρθρο 138 παρ. 1 τρίτο εδάφιο του κανονισμού. Ως εκ τούτου, δεν θα πρέπει να έχει εφαρμογή και η αρχή *ne bis in idem*. Οι παραβιασθείσες στην προκείμενη περίπτωση διατάξεις περί ενισχύσεων αφορούν μόνο τους επιχειρηματίες που επέλεξαν, με πλήρη ελευθερία, να υπαχθούν σε σύστημα ενισχύσεων στον τομέα της γεωργίας, οι δε κυρώσεις που επιβλήθηκαν εν προκειμένω κατά το άρθρο 138 παρ. 1 του κανονισμού συνιστούν ειδικό διοικητικό μέτρο εντασσόμενο πλήρως σε ειδικό καθεστώς ενισχύσεων και αποβλέπουν στην εξασφάλιση της ορθής οικονομικής διαχείρισης των δημόσιων ταμείων της Ένωσης.

Αναλύοντας τον σκοπό των διοικητικών κυρώσεων στον τομέα της γεωργίας, το Δικαστήριο απεφάνθη ότι αυτές προορίζονται για την καταπολέμηση των παραβάσεων που τελούνται στο πλαίσιο της χορήγησης ενισχύσεων στη γεωργία, οι οποίες επιβαρύνουν σημαντικά τον προϋπολογισμό της Ένωσης. Η ρύθμιση έχει αμιγώς προληπτικό χαρακτήρα. Το γεγονός ότι ο νομοθέτης, έχοντας υπόψη τις συνέπειες για τον κατ' ιδίαν αιτούντα, αποφασίζει, με βάση την αρχή της αναλογικότητας να επιβάλει όχι ολοσχερή, αλλά μερικό μόνον αποκλεισμό από το σύστημα ενισχύσεων, υπό την μορφή μειώσεων, δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κύρωσης. Στην περίπτωση αυτή, η κύρωση δεν συνιστά κύρωση στην εκ των υστέρων αποδοκιμασία της συμπεριφοράς του αιτούντος, αλλά συνιστά εργαλείο για την ελαχιστοποίηση των κινδύνων που εγκυμονεί ο αναξιόπιστος λήπτης για τον προϋπολογισμό, με συνέπεια οι σχετικές ρυθμίσεις να έχουν προληπτικό χαρακτήρα. Την έλλειψη κατασταλακτικού χαρακτήρα καταδεικνύει εξάλλου και το γεγονός ότι η μείωση επέρχεται μόνον εφόσον ο λήπτης της ενισχύσεως υποβάλει αίτηση κατά τα επόμενα τρία έτη. Εάν επρόκειτο για καταστολή, δηλαδή για απαξιωτική κρίση και αντιστάθμιση της βλάβης, η κύρωση θα επιβαλλόταν ανεξάρτητα από ορισμένη ενέργεια του λήπτη της ενίσχυσης. Επομένως, ως προς τα σημεία αυτά, οι κυρώσεις στον τομέα της γεωργίας διαφέρουν σε σχέση με τις προσαυξήσεις φόρου που αποτέλεσαν αντικείμενο της νομολογίας του ΕΔΔΑ, το οποίο τις χαρακτήρισε ως ποινικές κυρώσεις διότι δεν αποσκοπούσαν στην οικονομική αποζημίωση αλλά είχαν σχεδιασθεί ως ποινή για την πρόληψη της υποτροπής¹⁵⁶. Σε σχέση με τη βαρύτητα της

¹⁵⁶ ΕΔΔΑ, απόφαση Jussila κατά Φινλανδίας (§ 38), στην οποία εξετάστηκαν και οι αποκλίσεις στη νομολογία του σχετικά με τον χαρακτηρισμό των προσαυξήσεων στον φορολογικό τομέα. Βλ., επίσης, ΕΔΔΑ, απόφαση Ruotsalainen κατά Φινλανδίας της 16ης Ιουνίου 2009 (προσφυγή υπ' αριθ. 13079/03, § 46) σχετικά με την επιβολή τέλους λόγω χρησιμοποίησης λάθος καυσίμου.

κύρωσης (τρίτο κριτήριο Engel), με βάση τις οικονομικές συνέπειες του αποκλεισμού από τη λήψη της ενίσχυσης ή της μείωσης αυτής, οι κυρώσεις αυτές έχουν ποινικό χαρακτήρα καθώς ο ενδιαφερόμενος θα βρεθεί, σε περίπτωση λήψης της ενίσχυσης, σε καλύτερη οικονομική θέση σε σχέση με εκείνη στην οποία θα βρεθεί αν η ενίσχυση δεν του χορηγηθεί, ενώ είναι σημαντικά και τα ποσά κατά τα οποία μπορεί να μειωθεί η ενίσχυση. Όμως, η εκτίμηση της βαρύτητας της επαπειλούμενης ποινής δεν μπορεί να έχει ως αποκλειστικό κριτήριο τις αρνητικές οικονομικές συνέπειες. Απαιτείται μια αξιολογική κρίση, κατά την οποία πρέπει να λαμβάνεται υπόψη εάν η κύρωση όντως θίγει τα προστατευόμενα συμφέροντα του ενδιαφερόμενου. Αν κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει, τότε δεν πρόκειται για βαριά κύρωση υπό την έννοια του τρίτου κριτηρίου Engel. Με βάση τα παραπάνω, οι κυρώσεις στον γεωργικό τομέα δεν θίγουν την υφιστάμενη περιουσία του ενδιαφερόμενου, όπως θα συνέβαινε αν επρόκειτο για πρόστιμο, ούτε και κάποια εύλογη προσδοκία. Εφόσον, ο ενδιαφερόμενος προέβη εν γνώσει του σε αναληθή δήλωση δεν έχει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στη λήψη της ενίσχυσης, διότι γνώριζε εξ αρχής ότι δεν θα λάβει πλήρη ενίσχυση. Στην απόφαση του ΔΕΚ Hans Åkerberg Fransson, εκτίθεται ότι το άρθρο 50 του Χάρτη δεν συνιστά εμπόδιο για την εκ μέρους κρατών μέλους επιβολή για την ίδια πράξη παράβασης των υποχρεώσεων που αφορούν την υποβολή δηλώσεων στον τομέα του ΦΠΑ, ενός συνδυασμού φορολογικών και ποινικών κυρώσεων. Ειδικότερα, προκειμένου να εξασφαλιστεί η είσπραξη του συνόλου των εσόδων από ΦΠΑ αλλά και η προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης, τα κράτη μέλη διαθέτουν ευχέρεια επιλογής των κυρώσεων που επιβάλλουν¹⁵⁷. Οι κυρώσεις αυτές μπορούν, να έχουν τη μορφή διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων ή και αμφοτέρων συνδυασμένων. Σε περίπτωση που η φορολογική κύρωση έχει ποινικό χαρακτήρα, σύμφωνα με το άρθρο 50 του Χάρτη και έχει καταστεί απρόσβλητη, η εν λόγω διάταξη εμποδίζει την άσκηση ποινικής δίωξης για την ίδια πράξη κατά του ίδιου προσώπου. Η απόφαση λαμβάνει υπόψη τα τρία κριτήρια στα οποία στηρίζεται η εκτίμηση της ποινικής φύσης των φορολογικών κυρώσεων (ήτοι στον νομικό χαρακτηρισμό της παράβασης κατά το εσωτερικό δίκαιο, στην ίδια τη φύση της παράβασης και στη φύση και τη σοβαρότητα της κύρωσης που ενδέχεται να επιβληθεί στον διαπράξαντα την παράβαση), αλλά παραπέμπει μόνο στην απόφαση Bonda του ΔΕΕ και όχι και στη σχετική νομολογία του ΕΔΔΑ. Το ΔΕΕ ερείδεται στο Χάρτη, ο οποίος έχει αυτόνομο χαρακτήρα, χωρίς να παραβλέπει την ΕΣΔΑ, η οποία επιβεβαιώνει το περιεχόμενο του Χάρτη. Το ΔΕΕ

¹⁵⁷ Αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, 68/88, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 1989, σ. 2965, σκέψη 24· της 7^{ης} Δεκεμβρίου 2000, C-213/99, de Andrade, Συλλογή 2000, σ. I-11083, σκέψη 19, και της 16ης Οκτωβρίου 2003, C-91/02, Hannl-Hofstetter, Συλλογή 2003, σ. I-12077, σκέψη 17.

επικαλείται την ΕΣΔΑ και τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατώνμελών σε δεύτερο χρόνο, προς επίρρωση του αποτελέσματος στο οποίο κατέληξε η εφαρμογή του Χάρτη και προς εμπλουτισμό των δικαιωμάτων που κατοχυρώνει ο Χάρτης, καθορίζοντας έτσι μια ιεραρχική σχέσητων μέσων προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων. Το ΔΕΕ κατέληξε ότι εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εκτιμήσει, με γνώμονα τα τρία ανωτέρω κριτήρια, αν πρέπει να προβεί σε εξέταση της προβλεπόμενης από τηνεθνική νομοθεσία σώρευσης φορολογικών και ποινικώνκυρώσεων σε σχέση με τα εθνικά πρότυπα, πράγμα που θα μπορούσε να το οδηγήσει, ενδεχομένως, να κρίνει ότι η σώρευση αυτή είναι αντίθετη προς τα εν λόγω πρότυπα, υπό την προϋπόθεση ότι οι εναπομένουσες κυρώσεις είναι αποτελεσματικές, ανάλογες των παραβάσεων και αποτρεπτικές.

Το ΕΔΔΑ με την Απόφαση της 9-1-2014. Μ. Τασιούλη κατά Ελλάδος έκρινε ότι: «Ο κανόνας δικαίου, τον οποίο παραβίασε η ενδιαφερομένη απευθύνεται σε όλους τους πολίτες υπό την ιδιότητα του φορολογουμένου. Επιτάσσει συγκεκριμένη συμπεριφορά, ήτοι την δήλωση υπαλλήλου και συνδυάζει την απαίτηση αυτή με κύρωση με χαρακτήρα τιμωρητικό. Το επίδικο πρόστιμο δεν αφορά, λοιπόν, την χρηματική αποζημίωση ζημίας, αλλά αποσκοπούσε στην τιμωρία με σκοπό την αποφυγή επαναλήψεως της αξιόποινης πράξεως. Έτσι, ο γενικός χαρακτήρας της, παραβιαζομένης από την προσφεύγουσα νομικής διάταξης καθώς και ο στόχος ταυτόχρονα προληπτικός και κατασταλτικός της επιβληθείσης κυρώσεως αρκούν στον να θεμελιώσουν τον ποινικό χαρακτήρα της επίδικης παραβάσεως απέναντι στο άρθρο 6 της Συμβάσεως. Σχετικώς με ό,τι προηγείται, το Δικαστήριο καταλήγει ότι η προσφεύγουσα απετέλεσε αντικείμενο «κατηγορίας ποινικής φύσεως». Το άρθρο 6 της Συμβάσεως εφαρμόζεται, συνεπώς, στην περίπτωση αυτή.» Το ΕΔΔΑ , σύμφωνα με τα ανωτέρω ενέταξε στις ποινικής φύσεως τις κυρώσεις που προβλέπονται στο ελληνικό δίκαιο για τελωνειακές παραβάσεις

Στις υποθέσεις Καπετάνιος και άλλοι κατά Ελλάδας¹⁵⁸ και Σισμανίδης και Σιταρίδης κατά Ελλάδας¹⁵⁹ το Δικαστήριο του Στρασβούργου αποφάνθηκε ότι οι διοικητικές διαδικασίες επί των αυτών πραγματικών περιστατικών λαθρεμπορίας για την οποία οι αιτούντες είχαν αθωωθεί αμετάκλητα με ποινικές αποφάσεις, παραβίασε το άρθρο 4 του 7^{ου} Πρω-

¹⁵⁸ Καπετάνιος και άλλοι κατά Ελλάδας, 30.4.2015, σκέψεις 55-56, 62-75 (ΠοινΧρ 2015,613 και 614-615, αντίστοιχα).

¹⁵⁹ Σισμανίδης και Σιταρίδης κατά Ελλάδας, 9.6.2016, σκέψεις 35, 40,41-47.

τοκόλλου της ΕΣΔΑ, το οποίο κατοχυρώνει την ίδια αρχή¹⁶⁰. Στον αντίποδα της ανωτέρω νομολογίας, η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας με την με αριθμό 1741/2015 απόφασή της (σε συνέχεια της ΣτΕ 2067/2011), έκρινε ότι δεν προσκρούει στην ευρωπαϊκή και ελληνική νομοθεσία, αλλά ούτε στις αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) και του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων η διπλή ποινή (χρηματικό πρόστιμο και ποινική καταδίκη) για τις περιπτώσεις της λαθρεμπορίας, αλλά δεν αποτελεί διπλή κύρωση για το ίδιο αδίκημα και δεν παραβιάζεται έτσι η αρχή «ne bis in idem». Η συγκεκριμένη απόφασή του ΣτΕ, αφού ανήρесе απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά που είχε κρίνει διαφορετικά, υποχρέωσε εταιρεία πετρελαιοειδών να πληρώσει το ποσό που της επιβλήθηκε από το Τελωνείο, λόγω λαθρεμπορίας, παρά το γεγονός ότι υπήρχε αθώωση των φυσικών προσώπων από τα ποινικά δικαστήρια λόγω αμφιβολιών.

Το ΣτΕ έκρινε ότι το πολλαπλό τέλος που προβλέπει ο Τελωνειακός Κώδικας «δεν συνιστά ποινή του ποινικού δικαίου, που επιβάλλεται από τα ποινικά δικαστήρια υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις της ποινικής διαδικασίας με σκοπό αυτόν που χαρακτηρίζει την "ποινή", δηλαδή τη γενικότερη νομική, ηθική και κοινωνική αποδοκιμασία της συμπεριφοράς του δράστη, αλλά έχει χαρακτήρα, όπως ρητώς άλλωστε

¹⁶⁰ Το ΕΔΔΑ με απόφαση του 30.4.2015, στην υπόθεση «Καπετάνιος και άλλοι κατά Ελλάδα»(3453/12, 42941/12 και 9028/13) εξετάζοντας την αρχή Ne bis in idem (άρ. 4 του 7ου Πρωτ. ΕΣΔΑ) και τεκμήριο αθωότητας (άρ. 6 παρ. 2 ΕΣΔΑ) σε διοικητικές διαφορές καταδίκασε την Ελλάδα σε τρεις υποθέσεις, κριθείσες από το ΣτΕ (αποφάσεις ΣτΕ 1999/2011, 3616/2011 και 3457/2012, αντίστοιχα) σε σχέση με την επιβολή μεγάλων διοικητικών προστίμων για καταλογιστικές πράξεις της τελωνειακής αρχής (λαθρεμπορίας), σε υποθέσεις όπου οι αιτούντες διώχθηκαν ποινικά για τις ίδιες κατ' ουσίαν λαθρεμπορικές παραβάσεις και αθώθηκαν με αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων, που κατέστησαν αμετάκλητες. Το ΕΔΔΑ έκρινε ότι : 1) συνιστούν «ποινικές» υποθέσεις, σύμφωνα με τα κριτήρια Engel, 2) εφόσον ο καθού επικαλείται ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου την σχετική αθωωτική ποινική απόφαση, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να εξετάσει αυτεπαγγέλτως την επιρροή που μπορεί να έχει η απόφαση αυτή στην κρίση του επί της υπόθεσης· άλλως, αυτό συνιστά μία σκόπιμη ανοχή μιας κατάσταση που ενδέχεται να είναι αντίθετη προς την αρχή ne bis in idem και 3) στη μια υπόθεση δεν θα έπρεπε καν να έχει επιβληθεί διοικητικό πρόστιμο, δεδομένου ότι κατά το χρόνο έκδοσης της επίδικης καταλογιστικής πράξης είχε ήδη καταστεί αμετάκλητη η οικεία αθωωτική ποινική απόφαση .

διαλαμβάνεται στη διάταξη του άρθρου 89 παρ.2 του Τελωνειακού Κώδικα, διοικητικής κυρώσεως που επιβάλλεται από διοικητικά όργανα - υπό τον ουσιαστικό έλεγχο των διοικητικών δικαστηρίων- και εξυπηρετεί διαφορετικό σκοπό, που είναι η διασφάλιση της εισπράξεως κοινοτικών και εθνικών πόρων καθώς και η τήρηση και ομαλή εφαρμογή των κανόνων της τελωνειακής διαδικασίαςτο πολλαπλό τέλος όχι μόνο κατά τον τυπικό χαρακτηρισμό του στην ελληνική νομοθεσία αλλά και κατά τη φύση και τον χαρακτήρα του διαφέρει από τις κυρώσεις ποινικής φύσεως.... εφ' όσον η κύρωση του πολλαπλού τέλους δεν έχει ποινικό χαρακτήρα, δεν ανακύπτει ζήτημα εφαρμογής της αρχής *ne bis in idem* που διαλαμβάνεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 του 7ου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ καθώς και στο άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης.....η αμετάκλητη αθώωση του κατηγορουμένου από τα ποινικά δικαστήρια δεν αποκλείει την -κατόπιν συνεκτιμήσεως της αθώωσής του αυτής- αιτιολογημένη διαφορετική κρίση στο πλαίσιο της διοικητικής δίκης περί επιβολής πολλαπλού τέλους λόγω λαθρεμπορίας, πολύ περισσότερο μάλιστα όταν η αθώωση είναι λόγω αμφιβολιών».

Η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας καταλήγει, στα ίδια συμπεράσματα με εκείνα της απόφασης ΣτΕ 2067/2011, ήτοι στη δυνατότητα επιβολής πολλαπλού τέλους για συγκεκριμένη λαθρεμπορική παράβαση παρά την προηγηθείσα αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου και στην αυτοτέλεια της διοικητικής και της ποινικής διαδικασίας, στηριζόμενη στις αποφάσεις *Bonda* και *Akerberg Fransson*– , δεχόμενη ότι το προβλεπόμενο στον Τελωνειακό Κώδικα πολλαπλό τέλος που επιβάλλεται επί λαθρεμπορικών παραβάσεων συνιστά διοικητική κύρωση και δεν έχει ποινικό χαρακτήρα και ως εκ τούτου δεν τυγχάνει εν προκειμένω εφαρμογής η αρχή *ne bis in idem*: «το πολλαπλούν τέλος που προβλέπει ο Τελωνειακός Κώδικας και δια παραπομπής σ' αυτόν ο Ν 2127/1993 δεν συνιστά ποινή του ποινικού δικαίου (ποινή *stricto sensu*), που επιβάλλεται από τα ποινικά δικαστήρια υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις της ποινικής διαδικασίας με σκοπό αυτόν που χαρακτηρίζει την «ποινή», δηλαδή την γενικότερη νομική, ηθική και κοινωνική αποδοκιμασία της συμπεριφοράς του δράστη, αλλ' έχει χαρακτήρα, όπως ρητώς άλλωστε διαλαμβάνεται στη διάταξη του άρθρου 89 παρ. 2 του Τελωνειακού Κώδικα, διοικητικής κυρώσεως που επιβάλλεται από διοικητικά όργανα - υπό τον ουσιαστικό έλεγχο των διοικητικών δικαστηρίων- και εξυπηρετεί διαφορετικό σκοπό, που είναι η διασφάλιση της εισπράξεως κοινοτικών και εθνικών πόρων καθώς και η τήρηση και ομαλή εφαρμογή των κανόνων της τελωνειακής διαδικασίας... καθιστώντας την παράβαση οικονομικά ασύμφορη. Δηλαδή, το εν λόγω πολλαπλούν τέλος όχι μόνο κατά τον τυπικό

χαρακτηρισμό του στην ελληνική νομοθεσία αλλά και κατά τη φύση και το χαρακτήρα του διαφέρει από τις κυρώσεις ποινικής φύσεως. Επιβάλλεται, ειδικότερα, για την αντιστάθμιση των συνεπειών συμπεριφορών, που συνιστούν παραβίαση διοικητικής φύσεως υποχρεώσεων κάθε συναλλασσομένου, της καταβολής, δηλαδή, προς το Δημόσιο οφειλομένων φορολογικών επιβαρύνσεων, που έχουν, μάλιστα, ταυτοχρόνως, και τον χαρακτήρα πόρων της ΕΕ. Η αντιστάθμιση συνίσταται στην αναπλήρωση των ποσών, την καταβολή των οποίων αποφεύγει με την παράνομη συμπεριφορά του ο υπόχρεος, με ανάλογη προς τα άνω αναπροσαρμογή τους, για την κάλυψη όλων των εντεύθεν δαπανών, στις οποίες προβαίνει το κράτος για τον εντοπισμό των συμπεριφορών αυτών, που, από τη φύση τους, είναι δυσχερώς εντοπίσιμες αλλά που επιτρέπουν την προσπόριση σημαντικών οικονομικών ωφελημάτων σε εκείνον που τις επιχειρεί επιτυχώς. Άλλωστε, οι προβλεπόμενες στον Τελωνιακό Κώδικα ποινές για το ποινικό αδίκημα της λαθρεμπορίας συνίστανται, κατά κανόνα, σε στέρηση της ελευθερίας του δράστη (φυλάκιση ή κάθειρξη) και ουδόλως δύνανται να συγκριθούν με τις χρηματικές κυρώσεις του αντιστοίχου διοικητικού αδικήματος...».

Σύμφωνα με την άποψη της μειοψηφίας, το πολλαπλό τέλος που προβλέπει ο Τελωνιακός Κώδικας συνιστά μεν κύρωση διοικητική, κατά το εθνικό δίκαιο, πλην όμως, εν όψει της φύσης της σχετικής παράβασης (παράβαση με δόλο κανόνων τελωνιακού και φορολογικού δικαίου, δηλαδή κανόνων που επιβάλλουν γενικά υποχρεώσεις στους πολίτες και όχι σε κάποια ειδική κατηγορία αυτών), της φύσης και του ύψους του επίμαχου μέτρου (χρηματική κύρωση που μπορούσε να φθάσει το δεκαπλάσιο των διαφυγόντων δασμών και φόρων), καθώς και του σκοπού του (πρόληψη και καταστολή της δασμοφοροδιαφυγής), η επίδικη κύρωση έχει «ποινικό» χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Προσθέτου Πρωτο-κόλλου της ΕΣΔΑ και του άρθρου 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης

Ειδικότερα, ως προς το τεκμήριο αθωότητας, το οποίο απορρέει από απαλλακτική ποινική απόφαση και βρίσκει έδαφος εφαρμογής σε επακόλουθη διοικητική διαδικασία ή δίκη αφορώσα όχι μόνο στον καταλογισμό κυρώσεων αλλά και στην επιβολή του διαφυγόντος φόρου, η απόφαση ΣτΕ 1992/2016 δέχθηκε, στη σκέψη 9, τα εξής: [...] το ΕΔΔΑ, ερμηνεύοντας τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ, που κατοχυρώνει το τεκμήριο αθωότητας, έχει δεχθεί ότι απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που έπεται τελικής αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου για το ίδιο πρόσωπο δεν πρέπει να την παραβλέπει και να θέτει εν αμφιβόλω την αθώωση, έστω και αν αυτή εχώρησε λόγω αμφιβολιών, ως “τελική” δε απόφαση, στο πλαίσιο της

προαναφερόμενης νομολογίας, νοείται η αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου (βλ. ΣτΕ 2951/2013, 2957/2013, 1713/2014, 1879/2014, 1184/2015, 2403/2015 κ.ά.).

Εξάλλου, για τις ανάγκες της εξέτασης του βασίμου της ενώπιόν του αίτησης επανάληψης της διαδικασίας, το ΣτΕ, με τις αποφάσεις του 1992/2016 και 680/2017, διατύπωσε την ακόλουθη μείζονα για το *ne bis in idem*: Κατά την έννοια της [διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ], για την ενεργοποίηση της προβλεπόμενης σε αυτήν απαγόρευσης (*ne bis in idem*), απαιτείται, κατ' αρχήν, να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) πρέπει να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, (β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι "ποινικές" κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι, βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως "ποινικές" και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσης των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων γι' αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά.

Η απόφαση 1741/2015 της Ολομέλειας του ΣΤΕ έχει καταστεί πεδίο έντονης κριτικής¹⁶¹. Στο πεδίο της νομολογίας των ελληνικών ποινικών δικαστηρίων, εκθέτουμε το σκεπτικό της υπ. αρ. 1505,1574/2016 απόφασης του Εφετείου Πειραιώς (ΠΟΙΝΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ, 2017,σελ. 438), η οποία αντιμετωπίζει ορθότατα τα θέματα της παραβίασης του δεδικασμένου και του τεκμηρίου αθωότητας, στην περίπτωση της σωρευτικής επιβολής ποινικής και διοικητικής κύρωσης. Σύμφωνα, με τη συγκεκριμένη απόφαση: « Κατά το άρ. 6 παρ. 2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), κάθε πρόσωπο που κατηγορείται για αδίκημα τεκμαίρεται ότι είναι αθώο μέχρι νομίμως να αποδειχθεί η ενοχή του. Ταυτόσημη είναι και η διατύπωση τόσο της διάταξης του άρ. 14 παρ. 2 του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα (ΔΣΑΠΔ), όσο και της διάταξης του άρ. 48 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΧΘΔΕΕ), που ορίζουν ότι κάθε πρόσωπο που κατηγορείται για ποινικό αδίκημα τεκμαίρεται ότι είναι αθώος εωσότου η ενοχή του αποδειχθεί σύμφωνα με το νόμο. Με τις αυξημένης τυπικής ισχύος διατάξεις αυτές

¹⁶¹ Βλ. μεταξύ άλλων ΜΑΡΙΑ ΚΑΙΑΦΑ-ΓΚΜΠΑΝΤΙ Η ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ΔΕΕ ΣΕ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ Η ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΘΕΜΕΛΙΩΔΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΤΟ ΕΝΩΣΙΑΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΛΛΗΝΑ ΕΦΕΡΜΟΣΤΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ , ΠΟΙΝΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ,2017, σελ. 561 επ.

κατοχυρώνεται και προστατεύεται το τεκμήριο αθωότητας του κατηγορουμένου, το οποίο δεσμεύει όλα τα δικαστήρια (οιασδήποτε δικαιοδοσίας και αρμοδιότητας) στο μέλλον. Δηλαδή, το τεκμήριο αυτό δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις εκείνες που ο διάδικος έχει την ιδιότητα του κατηγορουμένου στο πλαίσιο μιας ποινικής δίκης, αλλά έχει εφαρμογή και ενώπιον οιασδήποτε άλλου δικαστηρίου σε κάθε άλλη διαδικασία, στην οποία κρίνονται μεταγενέστερα και άλλα ζητήματα (όπως αστικής ή διοικητικής φύσεως) που τον αφορούν (βλ. απόφαση ΕΔΔΑ της 19.5.2005, Διαμαντίδης κατά Ελλάδος). Έτσι, δικαστικές αποφάσεις, οι οποίες μετά την αθώωση του κατηγορουμένου ερμηνεύουν, για τις ανάγκες της νέας δίκης, την ποινική αθωωτική απόφαση που στηρίζεται στα ίδια πραγματικά περιστατικά με εκείνα της νέας δίκης, κατά τρόπο που δημιουργεί αμφιβολίες ως προς την προηγούμενη απαλλαγή του, παραβιάζουν το τεκμήριο της αθωότητάς του (βλ. *Π. Βογιατζή*, σε: Λ.-Α. Σισιλιάνο, Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, σελ. 260, πρβλ. ΑΠ 302/2016 Νόμος, ΑΠ 1652/2013 δημ. στην ιστοσελίδα του Αρείου Πάγου και ΑΠ 1364/2011 ΕλλΔνη 2011, 1357, για την εφαρμογή του τεκμηρίου αθωότητας επί αστικών υποθέσεων). Γενικότερα, πάντως, το τεκμήριο αυτό και κατ' επέκταση η αρχή της δίκαιης δίκης, παραβιάζονται όταν από τη μεταγενέστερη απόφαση προκύπτουν, άμεσα ή έμμεσα, υπόνοιες ή αμφιβολίες ως προς την προηγούμενη απαλλαγή του κατηγορουμένου (βλ. αποφάσεις ΕΔΔΑ, Allan κατά Ηνωμένου Βασιλείου της 12.7.2013 ΝοB 2016, 1522 με παρατηρήσεις *B. Χειρδάρη*, Παραπονιάρης κατά Ελλάδος της 25.9.2008 ΝοB 2009, 173, ομοίως με παρατηρήσεις *B. Χειρδάρη* και Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος της 27.9.2007 ΝοB 2008, 457). Η αρχή *ne bis in idem*, ως γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου, η οποία κατοχυρώνεται ρητά στο άρ. 4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, στο άρ. 14 παρ. 7 του ΔΣΑΠΔ και στο άρ. 50 του ΧΘΔΕΕ, ναι μεν δεν απαγορεύει γενικά την σώρευση ή την διαδοχική επιβολή ποινικών και διοικητικών, κατά το εθνικό δίκαιο, κυρώσεων για παράβαση διατάξεων του κοινοτικού δικαίου, εμποδίζει, όμως, την εκ μέρους κράτους-μέλους επιβολή για την ίδια πράξη παράβασης των υποχρεώσεων που απορρέουν από το τελωνειακό ή φορολογικό δίκαιο της ΕΕ διοικητικών κυρώσεων που έχουν «ποινικό» χαρακτήρα, κατά την έννοια της αρχής αυτής, εφόσον για την ίδια παραβατική συμπεριφορά το πρόσωπο στο οποίο αυτή αποδίδεται έχει καταδικαστεί ή απαλλαγεί με αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου. Κύρωση η οποία χαρακτηρίζεται από το εθνικό δίκαιο ως διοικητική, και όχι ως ποινική, μπορεί να έχει «ποινικό» χαρακτήρα, κατά την έννοια της ως άνω γενικής αρχής του κοινοτικού δικαίου, ενόψει της φύσεως και της σοβαρότητάς της, καθώς και της φύσεως της παραβάσεως για την οποία επιβάλλεται (βλ. απόφαση ΔΕΕ, μείζονος

σύνθεσης, C-617/10, στην υπόθεση Åklagaren κατά Hans Åkerberg Fransson της 26.2.2013, σκέψη 35, και απόφαση ΔΕΕ, μείζονος σύνθεσης, C-489/10, Bonda της 5.6.2012, σκέψη 37, βλ. επίσης αποφάσεις ΕΔΔΑ, Engel κ.λπ. κατά Ολλανδίας της 8.6.1976, σκέψεις 80-82, και ΕΔΔΑ, μείζονος σύνθεσης, Zolotukhin κατά Ρωσίας της 10.2.2009, παρ. 52-53, σχετικά με την αρχή ne bis in idem κατά το άρ. 4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ). Ειδικότερα, το πολλαπλό τέλος, που προβλέπει ο Τελωνειακός Κώδικας (τόσο ο ισχύων Ν. 2960/2001 όσο και ο προγενέστερος Ν. 1165/1918), συνιστά κύρωση διοικητική, κατά το εθνικό δίκαιο. Ωστόσο, ενόψει της φύσεως της σχετικής παράβασης (παράβαση με δόλο κανόνων τελωνειακού και φορολογικού δικαίου, δηλαδή κανόνων που επιβάλλουν γενικά υποχρεώσεις στους πολίτες, και όχι σε κάποια ειδική κατηγορία αυτών), της φύσεως και του ύψους του επίμαχου μέτρου (χρηματική κύρωση που μπορούσε να φθάσει το δεκαπλάσιο των διαφυγόντων δασμών και φόρων), καθώς και του σκοπού του (πρόληψη και καταστολή της δασμοφοροδιαφυγής), η εν λόγω κύρωση έχει «ποινικό» χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρ. 4 παρ. 1 του 7^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, του άρ. 14 παρ. 7 του ΔΣΑΠΔ και του άρ. 50 του ΧΘΔΕΕ (βλ. ήδη ΣτΕ 1992/2016 επταμ. Νόμος, επίσης αποφάσεις ΕΔΔΑ Σισμανίδης και Σιταρίδης κατά Ελλάδας της 9.6.2016 ΝοΒ 2016, 1927 επ. με σχόλιο Β. Χειρδάρη σε σελ. 1938 επ., Igor Tarasov κατά Ουκρανίας ΝοΒ 2016, σελ. 1732 επ., ομοίως με σχόλιο Β. Χειρδάρη, Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδας της 30.4.2015 ΠοινΧρ 2015, 612, Grande Stevens και λοιποί κατά Ιταλίας της 4.3.2014 ΠοινΧρ 2015, 609, Χατζηνικολάου κατά Ελλάδας της 21.2.2008, σκ. 19-20, Μαμιδάκης κατά Ελλάδας της 11.1.2007, σκ. 20-21 ΠοινΔικ 2007, 855). Ως εκ τούτου, σε περίπτωση που η ποινική –κατά το εθνικό δίκαιο– διαδικασία έχει ολοκληρωθεί με την έκδοση αμετάκλητης απόφασης, η κατοχυρωμένη στις ως άνω διατάξεις αρχή ne bis in idem (η οποία, εκτός από γενική αρχή του δικαίου, συνιστά θεσπισμένο θεμελιώδες δικαίωμα) κωλύει την συνέχιση της διοικητικής διαδικασίας ή δίκης περί επιβολής πολλαπλού τέλους λόγω λαθρεμπορίας κατά του ιδίου προσώπου βάσει των ιδίων κατ' ουσίαν πραγματικών περιστατικών και το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να ακυρώσει το επιβληθέν πολλαπλό τέλος (βλ. *Ηλ. Αναγνωστόπουλο*, Το τέλος των δυαδικών κυρώσεων, ΠοινΧρ 2015, σελ. 623-624, *του ιδίου*, Τα πολλαπλά τέλη για την λαθρεμπορία υπό το πρίσμα της ΕΣΔΑ, ΝοΒ 2011, σελ. 2273 επ., *Ε. Πρεβεδούρου*, Η εφαρμογή της αρχής ne bis in idem στην περίπτωση σωρευτικής επιβολής διοικητικών κυρώσεων – Με αφορμή την απόφαση ΣτΕ 1091/2015, ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 524, *Ολ. Τσόλκα*, Ne bis in idem και εσωτερικό δυαδικό σύστημα κυρώσεων για την αυτή παράβαση: Μία σύνθετη προβληματική εν μέσω διασταυρώσεων της ΕΣΔΑ με τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της

Ε.Ε., ΠοινΧρ 2015, σελ. 625 επ. και Σ.-Η. Ακτύπη, σε: Λ.-Α. Σισιλιάνο, Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, έκδ. 2013, σελ. 751 επ.). ». Σύμφωνα με την ανωτέρω ποινική απόφαση, σαφώς προκύπτει ότι η αρχή *ne bis in idem*, (εν αντιθέσει με τα όσα δέχεται η υπ. αρ. 1741/2015 απόφασή του ΣτΕ που αφορά «κατηγορία ποινικής φύσης» κατά την έννοια του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ), δεσμεύει το διοικητικό δικαστήριο ουσίας που κρίνει επί διαφοράς από πράξη επιβολής πολλαπλών τελών για λαθρεμπορία και αυτό υποχρεούται να τερματίσει την ενώπιόν του διαδικασία με έκδοση απόφασης που ακυρώνει την πράξη επιβολής των τελών ή, αν αυτή έχει ήδη ακυρωθεί, που επικυρώνει τη σχετική κρίση, εφ' όσον επί της αντίστοιχης ποινικής κατηγορίας για λαθρεμπορία κατά του αυτού προσώπου βάσει των ιδίων κατ' ουσίαν πραγματικών περιστατικών, έχει εκδοθεί αμετάκλητη αθωωτική ή καταδικαστική απόφαση¹⁶². Περαιτέρω δε , η 1741/2015 απόφαση του ΣΤΕ έρχεται σε αντίθεση με το τεκμήριο αθωότητας καθώς το διατακτικό μιας αθωωτικής απόφασης πρέπει να γίνεται σεβαστό από κάθε άλλη αρχή που κρίνει, κατά τρόπο άμεσο ή έμμεσο, επί της ποινικής ευθύνης του κατηγορουμένου¹⁶³ και ο διοικητικός δικαστής οφείλει να απόσχει από τη διατύπωση κρίσεως ή αιτιολογίας που να θέτει εν αμφιβόλω το αθωωτικό αποτέλεσμα προγενέστερης ποινικής διαδικασίας¹⁶⁴.

¹⁶² Βλ. και μειοψηφία στη σκέψη 8 της ΣτΕ 1522/2010 και ΣτΕ 3616/2011

¹⁶³ ΕΔΔΑ 27.9.2007, 35522/04, Σταυρόπουλος κατά Ελλάδας, σκέψη 39 και ΕΔΔΑ 13.7.2010, 25720/05, Tendam κατά Ισπανίας, σκέψη 37

¹⁶⁴ ΕΔΔΑ 27.9.2011, 23272/07, Hrdalo κατά Κροατίας, σκέψη 54