

Αυτόματη μετάφραση - Automatic translation (Google translate)

Σύνδεσμος απόφασης

<< Επιστροφή

Απόφαση **782 / 2022** (Ε, ΠΟΙΝΙΚΕΣ)

Αριθμός 782/2022

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΟΥ ΑΡΕΙΟΥ ΠΑΓΟΥ

Ε' Ποινικό Τμήμα

Συγκροτήθηκε από τους Δικαστές: Μαρία Βασδέκη, Αντιπρόεδρο του Αρείου Πάγου, Ζαμπέτα Στράτα, Μαρία Λεπενιώτη, Σοφία Οικονόμου και Παρασκευή Τσούμαρη-Εισηγήτρια, Αρεοπαγίτες.

Συνήλθε σε δημόσια συνεδρίαση στο Κατάστημά του στις 4 Μαρτίου 2022, με την παρουσία του Αντεισαγγελέα του Αρείου Πάγου Ιωάννη Αγγελή (γιατί κωλύεται ο Εισαγγελέας) και του Γραμματέα Γεράσιμου Βάλσαμου, για να δικάσει την αίτηση του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, περί αναιρέσεως της 8221/2021 αποφάσεως του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης. Με κατηγορούμενη την Α. Β. του Ι., κάτοικο ... , η οποία δεν εμφανίστηκε.

Το Μονομελές Πλημμελειοδικείο Θεσσαλονίκης, με την ως άνω απόφασή του διέταξε όσα λεπτομερώς αναφέρονται σ' αυτή, και ο αναιρεσείων Εισαγγελέας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης Παναγιώτης Παναγιωτόπουλος ζητεί τώρα την αναίρεση αυτής, για τους λόγους που αναφέρονται στην με αριθμό και ημερομηνία 3/30.11.2021 έκθεση αναιρέσεως, η οποία συντάχθηκε ενώπιον της Γραμματέως του Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου και καταχωρίστηκε στο οικείο πινάκιο με τον αριθμό 1199/2021.

Αφού άκουσε Τον Αντεισαγγελέα, που πρότεινε να γίνει δεκτή η έκθεση αναίρεσης.

ΣΚΕΦΘΗΚΕ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΝΟΜΟ

Από τη διάταξη του άρθρο 505 παρ. 1 περ. β του Κ.Ποιν.Δ., προκύπτει ότι ο Εισαγγελέας Πλημμελειοδικών, μπορεί μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από το άρθρο 507 του ίδιου Κώδικα, να ζητήσει την αναίρεση των αποφάσεων του Τριμελούς Πλημ/κείου, των δικαστηρίων ανηλίκων και του Μονομελούς Πλημ/κείου της έδρας και περιφέρειάς του, για τους λόγους που αναφέρονται στη διάταξη του άρθρου 510 παρ.1 του ίδιου Κώδικα, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και εκείνοι της εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής ουσιαστικής ποινικής διάταξης και της υπέρβασης εξουσίας, (άρθρο 510 παρ.1 στοιχ.Ε' και Θ' του ισχύοντος Κ.Π.Δ.), ως προς τις αθωωτικές δε



αποφάσεις των παραπάνω Δικαστηρίων αν η αθώωση οφείλεται σε εσφαλμένη εφαρμογή ή ερμηνεία ουσιαστικής ποινικής διατάξεως (άρθ. 506 περ. β Κ.Ποιν.Δ.).

Στην προκειμένη περίπτωση, η κρινόμενη με αρ. 3/30-11-2021, αίτηση, που άσκησε ο Εισαγγελέας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, Παναγιώτης Κ.Παναγιωτόπουλος, με δήλωση στη γραμματέα του ως άνω Δικαστηρίου, για αναίρεση της υπ` αριθμόν 8221/5-11-2021 απόφασης του Α' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης, το οποίο με την ως άνω απόφασή του, έπαυσε οριστικά την ποινική δίωξη κατά της Α. Β. του Ι., λόγω παραγραφής, για την πράξη της φοροδιαφυγής με την μορφή της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων(αρθ.66 παρ.5 εδ.α' και στοιχ.α' του ν. 4174/2013, όπως είχε προστεθεί με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), την οποία φέρεται να έχει τελέσει στη ... κατά το χρονικό διάστημα από 1-1-2008 έως 31-12-2008, έχει ασκηθεί νομότυπα και εμπρόθεσμα, δηλαδή εντός είκοσι (20) ημερών από την καταχώρηση της προσβαλλόμενης απόφασεως στο ειδικό βιβλίο καθαρογεγραμμένων αποφάσεων του εκδώσαντος αυτήν δικαστηρίου, η οποία έλαβε χώρα στις 25-11-2021, αφού η κρινόμενη αίτηση ασκήθηκε στις 30-11-2021 (αρθ. 505 παρ.1 περ.β και 507 του Κ.Ποιν.Δ.). Πρέπει επομένως, να ερευνηθεί περαιτέρω, ως προς τη βασιμότητα των προβαλλομένων με αυτή λόγων αναιρέσεως, που αναφέρονται σε πλημμέλειες από το άρθρο 510 παρ.1 στοιχ. Ε' και Θ' του ΚΠΔ, σαν να ήταν παρούσα η ως άνω κατηγορούμενη, η οποία αν και σύμφωνα με τα από 17-1-2022 και από 14-1-2022 αποδεικτικά επίδοσης των δικαστικών επιμελητριών της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης, Δέσποινας Κωνσταντινίδου και Παρασκευής Ποτωρίδου αντίστοιχα, κλητεύθηκε νόμιμα και εμπρόθεσμα, αφού επιδόθηκε σ'αυτήν με θυροκόλληση στην κατοικία της, καθώς και στον διορισμένο απ' αυτήν, ως αντίκλητο δικηγόρο Μόρφη Βασιλακέρη, η με αριθμό 1199/2021 κλήση του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου, για να παραστεί μετά ή δια συνηγόρου, στο ακροατήριο του Δικαστηρίου τούτου κατά την αναφερόμενη στην αρχή της παρούσας δικάσιμο, δεν εμφανίστηκε ούτε παραστάθηκε κατ' αυτήν όταν η υπόθεση εκφωνήθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου τούτου (άρθρο 515§ 2 εδ. α του ΚΠΔ).

Εσφαλμένη ερμηνεία ουσιαστικής ποινικής διάταξης υπάρχει όταν το δικαστήριο αποδίδει σ' αυτήν διαφορετική έννοια από εκείνη που πραγματικά έχει, εσφαλμένη δε εφαρμογή συντρέχει όταν το δικαστήριο δεν υπήγαγε σωστά τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία δέχθηκε ότι προέκυψαν από την αποδεικτική διαδικασία, στη διάταξη που εφαρμόσε . Περίπτωση εσφαλμένης εφαρμογής ουσιαστικής ποινικής διάταξης, που ιδρύει τον ως άνω αναιρετικό λόγο από το άρθρο 510 παρ. 1 στοιχ. Ε' ΚΠΔ, υπάρχει και όταν η διάταξη αυτή παραβιάζεται εκ πλαγίου, πράγμα που συμβαίνει όταν στο πόρισμα της απόφασης, που περιλαμβάνεται στο συνδυασμό του διατακτικού με το σκεπτικό αυτής και ανάγεται στα στοιχεία και την ταυτότητα του οικείου εγκλήματος, έχουν εμφιλοχωρήσει ασάφειες, αντιφάσεις ή λογικά κενά, με αποτέλεσμα να καθίσταται ανέφικτος ο έλεγχος της ορθής ή μη εφαρμογής του νόμου, οπότε η απόφαση δεν έχει



νόμιμη βάση. Η εσφαλμένη ερμηνεία μπορεί να αναφέρεται και σε άλλη διάταξη νόμου, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή ουσιαστικής ποινικής διάταξης (ΑΠ 192/2017). Τέλος, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 510 παρ. 1 στοιχ. Θ` ΚΠΔ, υπέρβαση εξουσίας, που ιδρύει τον από τη διάταξη αυτή προβλεπόμενο λόγο αναίρεσης υπάρχει όταν το δικαστήριο άσκησε δικαιοδοσία που δεν του παρέχεται από το νόμο ή υφίσταται μεν τέτοια δικαιοδοσία, δεν συντρέχουν όμως οι όροι, οι οποίοι του παρέχουν την εξουσία να κρίνει στη συγκεκριμένη περίπτωση, ή όταν αρνείται να ασκήσει δικαιοδοσία, η οποία του παρέχεται από το νόμο στη συγκεκριμένη περίπτωση, αν και συντρέχουν οι απαιτούμενοι γι' αυτό κατά το νόμο όροι. Στην πρώτη περίπτωση, που το δικαστήριο αποφασίζει κάτι, για το οποίο δεν έχει δικαιοδοσία, υπάρχει θετική υπέρβαση εξουσίας, ενώ στη δεύτερη περίπτωση, που παραλείπει να αποφασίσει κάτι, το οποίο υποχρεούται στα πλαίσια της δικαιοδοσίας του, υπάρχει αρνητική υπέρβαση εξουσίας (Ολ ΑΠ 3/2005, ΑΠ 1003/2020). Κατά τη διάταξη του άρθρου 19 παρ 1 και 4 του Νόμου 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 40 παρ 1 του Νόμου 3220/2004, "όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία η νοθεύει τέτοια στοιχεία ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής τιμωρείται α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) ετών εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ...". Κατά δε την παρ. 4 του ίδιου άρθρου: "εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή μέρος αυτής.... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας... ". Οι ανωτέρω διατάξεις τροποποιήθηκαν με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015, ήδη, δε ισχύει από 17-10-2015 ως άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 και έχει ως εξής: "5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των



εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας...." Εξ άλλου, κατά το άρθρο 21 παρ. 2 Ν.2523/1997, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 2 παρ. 8 του Ν. 2954/2001, στις περιπτώσεις του άρθρου 19 αυτού, ήτοι της έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, η παραγραφή αρχίζει, κατ' εξαίρεση του κανόνα περί έναρξης αυτής από την ημέρα που τελέστηκε η αξιόποινη πράξη (άρθρο 112 Π.Κ.), από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου (ΑΠ 810/2020, ΑΠ 653/2020). Οι διατάξεις των άρθρων 17-21 του Ν. 2354/1997 καταργήθηκαν με το άρθρο 71 Ν. 4174/2013, που προστέθηκε με το άρθρο 8 Ν. 4337/2015. Με το άρθρο όμως 55Α του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 5 του Ν.4337/2015, επαναλήφθηκε η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 10 του Ν.2523/1997 και ορίστηκε ότι "η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης της προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής", ενώ όμοιου περιεχόμενου διάταξη περιλήφθηκε και στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του ΚΦΔ, στην οποία προβλεπόταν ότι "η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής". Με τις ως άνω διατάξεις του Ν. 4174/2013 καθοριζόταν διαφορετικός χρόνος τέλεσης της πράξης (που για το αδίκημα της έκδοσης ή αποδοχής πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ο χρόνος σύνταξής τους από τον εκδότη τους ή αποδοχής τους αντίστοιχα) και διαφορετικός χρόνος έναρξης της παραγραφής του αξιόποινου των εγκλημάτων αυτών, η οποία άρχιζε από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής (είτε με την τελεσιδικία απόρριψη της ασκηθείσας από τον φορολογούμενο προσφυγής είτε με την άπρακτη παρέλευση της προβλεπόμενης προθεσμίας για άσκηση προσφυγής). Με το άρθρο 32 παρ. 3 του Ν.4745/2020 αντικαταστάθηκε το άρθρο 55Α του Ν.4174/2013, επομένως και η παρ. 3



αυτού, που ρύθμιζε την ειδική κατά τα ανωτέρω έναρξη της παραγραφής των αδικημάτων, και σε αυτό περιλήφθηκε μόνο μία παράγραφος, που ρυθμίζει τα σχετικά με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς μετά την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου. Επίσης, με το άρθρο 92 του ίδιου ως άνω νόμου 4745/2020 καταργήθηκε και η παράγραφος 2 του άρθρου 68 του Ν. 4174/2013, που επίσης ρύθμιζε με τον ίδιο τρόπο την έναρξη της παραγραφής των αδικημάτων φοροδιαφυγής. Με τον τρόπο αυτό καταργήθηκε η ταυτόσημη κατ' εξαίρεση πρόβλεψη διαφοροποίησης του χρόνου τέλεσης της πράξης από αυτόν της έναρξης παραγραφής της, ώστε πλέον εφαρμογής τυγχάνει η υιοθετούμενη από τον Ποινικό Κώδικα ρύθμιση, που θέλει ο χρόνος τέλεσης της πράξης (ήτοι αυτός, κατά τον οποίο ο υπαίτιος ενήργησε ή όφειλε να ενεργήσει-άρθρο 17 ΠΚ) να ταυτίζεται με την έναρξη της παραγραφής του αξιόποινου. Τέλος, με το άρθρο 163 του Ν. 4764/23-12-2020 ορίζεται ότι "η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από το πέρας του χρονικού διαστήματος, εντός του οποίου η φορολογική διοίκηση μπορεί, σύμφωνα με το άρθρο 36, να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εκτός και αν έχει ήδη εκδοθεί τέτοια πράξη, οπότε η παραγραφή των ως άνω εγκλημάτων αρχίζει από την έκδοση της πράξης αυτής", διαχωρίζοντας και πάλι το χρόνο τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής από το χρόνο έναρξης της παραγραφής τους, τον οποίο εξαρτά από τις ενέργειες της φορολογικής αρχής. Σημειώνεται ότι το χρονικό διάστημα που η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί στις άνω πράξεις ορίζεται σε πέντε (5) έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης ή στις περιπτώσεις που προβλέπεται η υποβολή περισσοτέρων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης μπορεί να γίνει εντός (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. Περαιτέρω, με την παράγραφο 3 του άρθρου 68 του Ν. 4174/2013 προβλεπόταν ότι "η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία. Το ποινικό δικαστήριο δύναται πάντως σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου". Με τις ρυθμίσεις αυτές υπήρχε η δυνατότητα κίνησης της ποινικής δίωξης για φορολογικά αδικήματα του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και πριν την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής και δυναμική αναστολή (αναβολή) της ποινικής δίκης από το ποινικό δικαστήριο μέχρι την έκδοση τελεσίδικης απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου επί ασκηθείσας προσφυγής (άρθ. 61 ΚΠΔ). Σημειώνεται ωστόσο ότι ειδική πρόβλεψη για αναστολή της παραγραφής δεν ήταν απαραίτητη υπό εκείνο το καθεστώς, καθώς αυτή εμπεριείχετο στις ρυθμίσεις για το χρόνο έναρξης της παραγραφής του αδικήματος, ταυτίζοντάς τις κατ' ουσία. Εξάλλου, με το άρθρο 32 παρ. 4 του Ν.4745/2020 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 3 του άρθρου 68



του Ν.4174/2013 και ορίστηκαν τα εξής: "α) Αν με βάση εκτελεστή πράξη της φορολογικής αρχής συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής εκ των οριζόμενων στο άρθρο 66, η έκδοση τέτοιας πράξης αναστέλλει την προθεσμία της παραγραφής του σχετικού εγκλήματος και συνεπάγεται την αυτεπάγγελτη αναβολή ή αναστολή της αντίστοιχης ποινικής διαδικασίας. Για το σκοπό αυτό, η οικεία φορολογική αρχή ενημερώνει αμελλητί τον αρμόδιο Εισαγγελέα και του αποστέλλει αντίγραφο της ως άνω διοικητικής πράξης. β) Αν δεν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη, ο αρμόδιος εισαγγελέας πλημμελειοδικών αναβάλλει με πράξη του κάθε περαιτέρω ενέργεια της ποινικής διαδικασίας. Αν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη και η υπόθεση εκκρεμεί στην κύρια ανάκριση, ο ανακριτής με σύμφωνη γνώμη του εισαγγελέα, διατάσσει την αναστολή της ποινικής διαδικασίας. Αν η υπόθεση έχει παραπεμφθεί στο ακροατήριο, το ποινικό δικαστήριο διατάσσει την αναστολή της ποινικής διαδικασίας, σε κάθε δε άλλη περίπτωση την αναστολή διατάσσει το αρμόδιο δικαστικό συμβούλιο, γ) η αναστολή της προθεσμίας της παραγραφής και η αναβολή ή η αναστολή της ποινικής διαδικασίας διαρκούν μέχρι την οριστικοποίηση της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής, λόγω άπρακτης παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής ή μέχρις ότου καταστεί αμετάκλητη η απόφαση του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής που ασκήθηκε, δ) ... ε) Σε περίπτωση αναστολής της προθεσμίας της παραγραφής, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της περ.α', δεν ισχύει ο χρονικός περιορισμός της αναστολής του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 113 του Ποινικού Κώδικα". Με την ως άνω διάταξη, εισήχθη λόγος υποχρεωτικής αναβολής της ποινικής δίωξης από τον εισαγγελέα και υποχρεωτικής αναστολής της ποινικής διαδικασίας από τον ανακριτή το δικαστικό συμβούλιο ή το δικαστήριο (ανεξαρτήτως της βαρύτητας του αδικήματος). Ο χρόνος της αναβολής της ποινικής δίωξης ή αναστολής της ποινικής διαδικασίας αρχίζει - σύμφωνα με τη νέα ρύθμιση - από την έκδοση εκτελεστής πράξης της φορολογικής αρχής, με την οποία διαπιστώνεται η διάπραξη φορολογικού αδικήματος (ήτοι με την έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου σε περίπτωση έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων ή έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων, πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ σε περίπτωση μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ΦΠΑ και φύλλου υπολογισμού φόρου εισοδήματος σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής δήλωσης φορολογίας) και είναι χρονικά απεριόριστη, διαρκούσα μέχρι την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής (με την τελεσίδικη απόρριψη ασκηθείσας προσφυγής ή με την άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής). Περαιτέρω, στο Ν.4745/2020 περιλήφθηκαν και μεταβατικές διατάξεις και δη στο εδ. α' του άρθρου 96 του Ν.4745/2020 ορίζεται ότι "οι διατάξεις του άρθρου 32 καταλαμβάνουν τις πράξεις που τελούνται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου". Με τη μεταβατική αυτή διάταξη προβλέπεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 32 δηλαδή η παρ.3 αυτού που αντικατέστησε



το άρθρο 55Α του Ν.4174/2013 (καταργώντας τον κατ' εξαίρεση του κανόνα προσδιορισμό του χρόνου έναρξης της παραγραφής) και η παρ.4 αυτού που αντικατέστησε το άρθρο 68 παρ.3 του Ν.4174/2013 (για την αναστολή της παραγραφής) δεν εφαρμόζονται στις πράξεις που τελέστηκαν έως τις 6-11-2020, διατηρώντας έτσι σε ισχύ τις διατάξεις του άρθρου 55Α του Ν.4174/2013 για τα φορολογικά αδικήματα που τελέστηκαν πριν τις 6-11-2020. Η επιλογή αυτή του νομοθέτη είναι συνέχεια της διαρκούς και διαχρονικής επιλογής να θεσπίζει για τα αδικήματα φοροδιαφυγής τη μετάθεση της έναρξης της παραγραφής σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου τέλεσης της πράξης, αξιολογώντας τη συστημική αδυναμία που περιβάλλει τις συνθήκες λειτουργίας της φορολογικής διοίκησης, η ενέργεια της οποίας είναι απαραίτητη προ της εμπλοκής της δικαστικής αρχής. Γνωρίζει δηλαδή απολύτως ο νομοθέτης ότι τα οικονομικά εγκλήματα, ως εκ της φύσεώς τους, απαιτούν ευρύτερη προκαταρκτική έρευνα και χαρακτηρίζονται από ιδιαίτερη περιπλοκότητα, ώστε καθίσταται μη ρεαλιστική η τελεσίδικη περάτωση τόσο της διοικητικής όσο και της ποινικής διαδικασίας πριν την (με βάση τους γενικούς κανόνες) παραγραφή του αξιόποινου των αδικημάτων. Τούτο γίνεται αποδεκτό και υλοποιείται με τις (ποινικές) διατάξεις τόσο του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (που τοποθέτησαν την έναρξη της παραγραφής μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας), αλλά και αυτού του Ν.4745/2020 (που προς αντιμετώπιση αυτής της "αδυναμίας" καθιέρωσε την υποχρεωτική αναβολή της ποινικής δίωξης ή αναστολής της ποινικής διαδικασίας για όσο διάστημα διαρκεί η διοικητική διαδικασία) καθώς και του τελευταίου νόμου 4764/2020 (που επίσης προέβλεψε μετάθεση του χρόνου έναρξης της παραγραφής από την πάροδο χρονικού διαστήματος που ευλόγως απαιτείται υπό τις επικρατούσες συνθήκες για την έκδοση εκτελεστής διοικητικής πράξης). Έτσι η άποψη που θέλει οι μεταβατικές διατάξεις του Ν.4745/2020 (άρθρο 96 εδ.α') να τίθενται εκποδών, και για τα έως το χρόνο έναρξης του Ν.4745/2020 αδικήματα να εφαρμόζονται οι διατάξεις του τελευταίου για τον χρόνο έναρξης της παραγραφής, παραβλέπει την κατά τα άνω σταθερή νομοθετική αντιμετώπιση του ζητήματος χωρίς κανένα λογικό επιχείρημα. Εξάλλου, η θεσμοθέτηση της μεταβατικής αυτής διάταξης εξυπηρετεί και τον σκοπό για τον οποίο τροποποιήθηκε η νομοθεσία για τη φοροδιαφυγή (και τη λαθρεμπορία) με το Ν.4745/2020, που ήταν ο εξορθολογισμός του φαινομένου των λεγόμενων "δυναδικών κυρώσεων", η επιβολή δηλαδή σε βάρος του ίδιου προσώπου και για την ίδια παράβαση κυρώσεων ποινικής φύσης σε παράλληλες ή διαδοχικές διαδικασίες τόσο από τα διοικητικά δικαστήρια ή τις φορολογικές αρχές όσο και από τα ποινικά δικαστήρια. Ο σκοπός αυτός - εκτός των άλλων - με σαφήνεια διατυπώνεται και στον τίτλο του Κεφαλαίου Γ' του Ν.4745/2020, που επιγράφεται "σχέση ποινικής και διοικητικής δίκης". Η υιοθέτηση της μη εφαρμογής της μεταβατικής διάταξης για τα προ της έναρξης ισχύος του Ν.4745/2020 τελεσθέντα αδικήματα φοροδιαφυγής, θα οδηγούσε, αντί της επιδιωκόμενης "άπαξ" τιμώρισης, στο αντίθετο άκρο της πλήρους



ατιμωρησίας, λόγω του ορατού κινδύνου εξάλειψης του αξιόποινου λόγω παραγραφής (ιδίως για τα σε βαθμό πλημμελήματος αδικήματα). Ταυτόχρονα, η άνιση μεταχείριση μεταξύ των φορολογουμένων παρίσταται για το λόγο αυτό αναπόφευκτη και επιτείνεται η δικαιοσύνη ανασφάλεια. Η ως άνω νομοθετική επιλογή (ως προς τα ισχύοντα για τα τελεσθέντα προ της 6-11-2020 αδικήματα) εξηγείται και με την παραδοχή ότι οι διατάξεις περί παραγραφής και περί αναστολής αυτής εμφανίζονται ως αδιάσπαστο σύνολο διατάξεων και μόνο ως μία ενιαία ρύθμιση μπορούν να αντιμετωπιστούν, ώστε δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός της εφαρμογής τους, εν μέρει με βάση τον προϊσχύσαντα και εν μέρει με βάση τον μεταγενέστερο νόμο. Συνακόλουθα, οι συγκεκριμένες εδώ εξεταζόμενες νομοθετικές προβλέψεις (και όχι οπωσδήποτε οι εν γένει περί παραγραφής και αναστολής ρυθμίσεις) τελούν σε νοηματική ενότητα και αντιμετωπίζονται ως μία "διάταξη" υπό την έννοια του άρθρου 2 ΠΚ, όπως ισχύει μετά την κύρωσή του με το Ν.4619/2019 και μόνο ως ένα ενιαίο λειτουργικό σύνολο μπορούν να συγκριθούν, ενώ δεν είναι επιτρεπτή η διάσπαση των ρυθμίσεων με την επιλογή των εκάστοτε τυχόν ευνοϊκότερων τμημάτων του ενιαίου συνόλου. Επιχείρημα υπέρ αυτού (του αδιάσπαστου και ενιαίου της ρύθμισης) αντλείται και από την παρατήρηση ότι οι "συγκρινόμενες" ρυθμίσεις δεν είναι κατ'ουσίαν ανόμοιες, ώστε να απαιτείται να υπαχθούν στον έλεγχο του άρθρου 2 ΠΚ, αλλά στην πράξη αλληλοκαλύπτονται χωρίς να μπορούν να "κατατμηθούν". Ειδικότερα, το ίδιο πραγματικό γεγονός και δη η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, ετίθετο κατά το προϊσχύσαν δίκαιο ως το χρονικό σημείο έναρξης της παραγραφής του αξιόποινου, χωρίς πρόβλεψη για αναστολή της προθεσμίας της παραγραφής, η οποία δεν ήταν απαραίτητη, αφού εμπεριείχετο στις ρυθμίσεις για την έναρξη του χρόνου παραγραφής. Κατά το ισχύον μετά το Ν.4745/2020 δίκαιο το ίδιο πραγματικό γεγονός (η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής) τίθεται ως το χρονικό σημείο της λήξης της ex lege απεριόριστης αναστολής της παραγραφής, σηματοδοτώντας δηλαδή ουσιαστικά και πάλι το χρόνο έναρξης υπολογισμού αυτής. Έτσι, παρόλο που οι ρυθμίσεις αυτές ενδύονται διαφορετικών μορφών, επιφέρουν ουσιαστικά την ίδια έννομη συνέπεια, κατά τρόπον ώστε να καθίσταται αδύνατος ο διαχωρισμός των προβλεπόμενων για την έναρξη της παραγραφής του αξιόποινου και για την αναστολή αυτής. Υπό το πρίσμα αυτό ο εφαρμοστής του δικαίου δεν δύναται να προκρίνει ως ευμενέστερες (αφ'εαυτών) τις νεότερες διατάξεις για την ταύτιση του χρόνου τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής με τον χρόνο έναρξης της παραγραφής, παραγνωρίζοντας ότι οι άρθρηκτα με αυτές συνδεδεμένες περί αναστολής της παραγραφής διατάξεις του Ν.4745/2020 δεν θα μπορούσαν από μόνες τους να εφαρμοστούν τόσο ενόψει του άρθρου 96 του Ν.4745/2020 όσο και ενόψει του ότι στις περισσότερες περιπτώσεις δεν θα συντρέχει πλέον λόγος αναστολής της προθεσμίας, καθώς από την τέλεση του φορολογικού αδικήματος μέχρι την έκδοση εκτελεστής πράξης της φορολογικής αρχής θα έχει συμπληρωθεί η προβλεπόμενη προθεσμία



παραγραφής. Σε κάθε περίπτωση, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι είναι δυνατή η σύγκριση και ότι η νεότερη ρύθμιση, συγκρινόμενη με την προϊσχύσασα, είναι ευμενέστερη και ότι έτσι είναι ερευνητέα η σύμπλευση αυτής με το άρθρο 2 ΠΚ, λεκτέα είναι τα εξής: Η επιλογή του νομοθέτη να θεσπίζει με ειδική μεταβατική διάταξη τη μη αναδρομικότητα του επεικέστερου νόμου είναι επιτρεπτή, χωρίς μάλιστα να τίθεται θέμα αντισυνταγματικότητας ή παραβίασης του άρθρου 15 παρ.1 του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα ή του άρθρου 49 παρ.1 περ.γ' του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε. Επ' αυτού χαρακτηριστική είναι η απόφαση του ΕΔΔΑ Vegotex International S.A. κατά Βελγίου της 10-11-2020, που αφορούσε προσφυγή της βελγικής εταιρείας, η οποία κλήθηκε να καταβάλει στο Βελγικό Δημόσιο χρηματικό πρόστιμο μετά από φορολογικό έλεγχο, εκκρεμούσης δε της δίκης ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων και ενώ εύλογα η εταιρεία ανέμενε ότι η φορολογική της οφειλή θα παραγραφόταν, ο νομοθέτης έθεσε σε ισχύ νόμο και καθόρισε οριστικά και με αναδρομική ισχύ το ζήτημα της διακοπής της παραγραφής στις τρέχουσες φορολογικές οφειλές (όπως και της προσφεύγουσας) με αποτέλεσμα η φορολογική της οφειλή να μην παραγράφεται. Το Δικαστήριο, που με προηγούμενες αποφάσεις του είχε αποφανθεί ότι μόνο το οικονομικό συμφέρον του κράτους δεν δικαιολογεί κατ' αρχήν την αναδρομική εφαρμογή ενός νόμου και έτσι μόνη η διατήρηση των δικαιωμάτων του Δημοσίου δεν μπορεί να είναι επαρκής λόγος για να δικαιολογήσει την αναδρομική εφαρμογή, δέχθηκε με την ως άνω απόφασή του ότι η παρέμβαση του νομοθέτη αποσκοπούσε στη διασφάλιση της ασφάλειας του δικαίου και στην αποφυγή διακρίσεων μεταξύ των φορολογουμένων. Με τις σκέψεις αυτές αποφάνθηκε ότι οι σκοποί αυτοί συνιστούν επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος, που επιτρέπουν τέτοια νομοθετική παρέμβαση, χωρίς αυτή να αποτελεί παράβαση του δικαιώματος δίκαιης δίκης (άρθ.6 παρ.1 της ΕΣΔΑ). Καθίσταται έτσι κατανοητό ότι το κριτήριο που θέτει το ΕΔΔΑ για το επιτρεπτό ή μη της αναδρομικής ισχύος δυσμενέστερου νόμου, που η εφαρμογή του οδηγεί στη μη παραγραφή αδικήματος κατά την εκκρεμοδικία, ταυτίζεται με τα κριτήρια που έθεσε και ο Έλληνας νομοθέτης για την εισαγωγή της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 96 του Ν.4745/2020. Συνοψίζοντας όλα τα ανωτέρω, τα φορολογικά αδικήματα που τελέστηκαν μέχρι τις 6 Νοεμβρίου 2020 υπάγονται στο σύνολο των διατάξεων του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε πριν από την τροποποίησή του με το Ν.4745/2020, με τη διευκρίνιση ότι ειδικά για την παραγραφή εφαρμόζεται το άρθρο 55 Α παρ.3 του Ν.4174/2013 ακόμα και μετά την κατάργηση του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.4174/2013 με το άρθρο 92 του Ν.4745/2020 ( ΑΠ 95/2022, ΑΠ 594/2021). Τέλος, με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 21 παρ.10 του ν. 2523/1997, όπως προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 2 του ν. 2954/2001, ορίζεται ότι στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου η παραγραφή αρχίζει από τον χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού



ελέγχου, από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο. Η ρύθμιση αυτή είναι ευμενέστερη για τον δράστη της αξιόποινης πράξης του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, τόσο εκείνης του προηγούμενου δικαίου, κατά την οποία η παραγραφή άρχιζε από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε σχετικά και σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, όσο και της ισχύουσας από 17-10-2015 διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 4174/2013, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4174/2013, με την οποία ορίζεται ότι η παραγραφή αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής και ως εκ τούτου εφαρμοστέα κατ'άρθρο 2 Π.Κ. για τα εγκλήματα της έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων που τελέστηκαν μέχρι τις 17-10-2015 (ΑΠ 809/2021, 743/2020, 810/2020). Στην προκείμενη περίπτωση, η προσβαλλόμενη με αρ. 8221/2021 απόφαση του Μονομελούς Πλημ/κείου Θεσσαλονίκης, που δίκασε σε πρώτο βαθμό, την σε βάρος της ως άνω κατηγορουμένης κατηγορία για το αδίκημα της φοροδιαφυγής με την μορφή της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων διέλαβε στο σκεπτικό της τα ακόλουθα: "Σύμφωνα με το άρθρο 12 ΠΚ "οι διατάξεις του γενικού μέρους του ΠΚ εφαρμόζονται και σε αξιόποινες πράξεις που προβλέπονται σε ειδικούς ποινικούς νόμους, αν αυτοί δεν ορίζουν διαφορετικά". Κατά το άρθρο 17 ΠΚ "χρόνος τέλεσης της πράξης θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο υπαίτιος ενέργησε ή όφειλε να ενεργήσει. Ο χρόνος κατά τον οποίο επήλθε το αποτέλεσμα είναι αδιάφορος". Σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος, "έγκλημα 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". Επίσης, κατά το άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ "ουδείς δύναται να καταδικασθή δια πράξιν ή παράλειψιν η οποία, καθ' ην στιγμήν διεπράχθη, δεν απετέλει αδίκημα συμφώνως προς το εθνικόν ή διεθνές δίκαιον. Ούτε και επιβάλλεται βαρυτέρα ποινή από εκείνην η οποία επεβάλλετο κατά την στιγμήν της διαπράξεως του αδικήματος", ενώ κατά το άρθρο 15 του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, που έχει κυρωθεί με τον ν. 2462/1997, "κανείς δεν καταδικάζεται για πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες δεν ήταν αξιόποινες κατά το εσωτερικό ή το διεθνές δίκαιο τη στιγμή της διάπραξης τους. Επίσης δεν επιβάλλεται βαρύτερη ποινή από εκείνην που προβλεπόταν κατά τη χρονική στιγμή της διάπραξης του ποινικού αδικήματος. Εάν, μετά τη διάπραξη του ο νόμος προβλέπει την επιβολή ελαφρύτερης ποινής, ο δράστης επωφελείται από αυτήν". Εξάλλου, κατά το άρθρο 2 παρ. 1 του προϊσχύσαντος ΠΚ "αν από την τέλεση της πράξης έως την αμετάκλητη εκδίκασή της ίσχυσαν δύο ή περισσότεροι νομοί, εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις". Ανάλογου περιεχομένου είναι και η αντίστοιχη διάταξη του



νέου ΠΚ (ν. 4619/2019), ισχύοντος από 1-7-2019 (βλ. άρθρο 460 αυτού). Η διάταξη αυτή αναφέρεται στους ουσιαστικούς ποινικούς νόμους και όχι στους δικονομικούς, καθ' όσον οι δικονομικοί νόμοι έχουν αναδρομική ισχύ και ρυθμίζουν τις εκκρεμείς δίκες κατά το ατέλεστο κατά τον χρόνο της έκδοσής τους μέρος αυτών, εκτός αν ορίζουν διαφορετικά (Ολ. ΑΠ 1/2014). Κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, με την οποία καθιερώνεται η αρχή της αναδρομικότητας του επεικέστερου ουσιαστικού ποινικού νομού, που ίσχυσε από την τέλεση της πράξης μέχρι τον χρόνο της αμετάκλητης εκδίκασης της υπόθεσης, ως επεικέστερος νόμος θεωρείται εκείνος που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις, εκείνος δηλαδή που με την εφαρμογή του, με βάση τις προβλεπόμενες στη συγκεκριμένη περίπτωση προϋποθέσεις, επιφέρει την ευνοϊκότερη για τον κατηγορούμενο ποινική μεταχείριση. Προς τούτο γίνεται σύγκριση των περισσότερων σχετικών διατάξεων στο σύνολο των προϋποθέσεων που προβλέπονται από καθεμιά από αυτές, έτσι ώστε να είναι πλέον σαφές, βάσει του νέου ΠΚ, ότι εφαρμόζεται πάντα η επεικέστερη διάταξη και όχι ο νόμος ως ενιαίο "όλον". Επισημαίνεται ότι ενώ η στενότερη αρχή της *lex praevia* - αποκλείουσα την αναδρομική εφαρμογή δυσμενέστερου κανόνα- ερείδεται στην αρχή της νομιμότητας, η αναδρομική εφαρμογή του ηπιότερου κανόνα απορρέει από ώριμες δικαιοκρατικές σταθμίσεις που ανάγονται στην εγγύηση της ίσης μεταχείρισης όμοιων περιπτώσεων [Ναζίρη, Η ποινική αντιμετώπιση της συμμετοχής κρατικών λειτουργών σε εξωχώριες (offshore) εταιρίες, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2017, σελ. 114 επ., και ιδίως σελ. 119 επ.]. Το γεγονός ότι μόνο η πρώτη αποτυπώθηκε ρητά στο Σύνταγμα στο άρθρο 7 παρ. 1 αυτού δεν έχει βέβαια ιδιαίτερη πρακτική σημασία, δεδομένου ότι και η δεύτερη απορρέει από διεθνή κείμενα αυξημένης τυπικής ισχύος (πρόκειται για το άρθρο 15 παρ. 1 εδ. γ' του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, που κυρώθηκε με τον ν. 2462/1997), το άρθρο 7 παρ. 1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (που κυρώθηκε με το ν.δ. 53/1974), έστω με βάση την ερμηνεία του ΕΔΔΑ [βλ. ενδεικτικά Scoppola κατά Ιταλίας (No. 2), αρ. προσφ .../03, απόφαση της 17.9.2009, §§ 103-109], αλλά και το άρθρο 49 παρ. 1 περ. γ' του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για όσες περιπτώσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του) ή και από έναν συνδυασμό διατάξεων του ελληνικού Συντάγματος [στον συνδυασμό των άρθρων 4 και 7 του Συντάγματος: βλ. ενδεικτικά Ολ. ΑΠ 1/2015, ΠοινΔικ 2015/737, άλλως η άποψη ότι η υποχρεωτική αναδρομικότητα *in bonam partem* απορρέει ευθέως από το άρθρο 7 του Συντάγματος: βλ. Γ.- Α. Μαγκάκης, Άρθρο 2, σε Δ. Σπινέλλη (επιμ. έκδ.), Συστηματική Ερμηνεία του Ποινικού Κώδικα: Άρθρα 1-133, εκδ. Δίκαιο & Οικονομία: Π.Ν. Σάκκουλας, 2005, σελ. 40 επ. και Ι. Μπέκας, Η χρονική επέκταση ισχύος των ουσιαστικών ποινικών νόμων: Ερμηνεία των άρθρων 2 & 3 ΠΚ, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 1992, σελ. 109 επ.]. Αν από τη σύγκριση αυτή προκύψει ότι ο κατηγορούμενος, όπως κατηγορείται, επιβαρύνεται το ίδιο από όλους τους νόμους, τότε εφαρμοστέος είναι ο



νόμος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης της πράξης, διαφορετικά εφαρμόζεται ο νεότερος επιεικέστερος νόμος. Περαιτέρω, προκύπτει ότι η έννοια της "διάταξης", αποτελεί πλέον κεντρικό ζήτημα για την εφαρμογή του άρθρου 2 του νέου Ποινικού Κώδικα, εφόσον μονάδα σύγκρισης δεν είναι πλέον ο νόμος στο σύνολό του αλλά κάθε επιμέρους "διάταξη", η οποία μπορεί να είναι επιεικέστερη ή μη σε σύγκριση με την ομολογή της. Όπως προέκυπτε από το γράμμα του άρθρου 2 ΠΚ, εκείνο που ενδιέφερε υπό το προϊσχύσαν δίκαιο -σε περίπτωση που είχαν ισχύσει περισσότεροι νόμοι από την τέλεση της πράξης- ήταν ποιος "νόμος" (στο σύνολό του) ήταν επιεικέστερος για τον κατηγορούμενο. Έτσι, δεν ήταν νοητός ο συνδυασμός διατάξεων περισσότερων νόμων. Αντίθετα, ο δικαστής όφειλε να αντιπαραβάλει το σύνολο των επιμέρους διατάξεων κάθε νόμου και να επιλέξει τον συνολικά ευμενέστερο νόμο για τη συγκεκριμένη περίπτωση (Ολ. ΑΠ 5/2008, ΠοινΧρ 2008/508, ΔιατΕισΕφΑΘ 4/2015, ΠοινΧρ 2016/149). Σε κάθε περίπτωση, για τη νόμιμη βάση της (αθωωτικής ή καταδικαστικής) απόφασης απαιτείτο η διάληψη ενός και μόνο νόμου, η εφαρμογή του οποίου θα είχε προκριθεί σε κάθε συγκεκριμένη υπό κρίση περίπτωση (Γ. Ναζίρης, ό.π., σελ. 125-126). Ήδη όμως, σύμφωνα με το άρθρο 2 του νέου Ποινικού Κώδικα, είναι καταρχάς προφανές ότι ο νομοθέτης επιθυμεί η σύγκριση να λαμβάνει χώρα στη βάση κανονιστικής μονάδας χαμηλότερης τάξης ("διάταξης" αντί για "νόμο"). Η έννοια της "διάταξης" ωστόσο δεν ορίζεται αυθεντικά στον νόμο. Από ουσιαστική άποψη διάταξη είναι ένα αυτοτελές τμήμα του νόμου που ρυθμίζει ορισμένο αντικείμενο. Μια διάταξη είναι δυνατό να κατανέμεται σε περισσότερες παραγράφους ή και ενότητες, υπό την προϋπόθεση τα μέρη της να τελούν σε νοηματική ενότητα. Και ανάστροφα: μία και η αυτή παράγραφος είναι δυνατό να αναλύεται σε περισσότερες διατάξεις, εφόσον αυτές ρυθμίζουν διαφορετικό αντικείμενο. Έτσι, οι προϋποθέσεις εφαρμογής και η έννομη συνέπεια ενός κανόνα δικαίου συναπαρτίζουν μια ενιαία διάταξη, η οποία δεν μπορεί να διασπαστεί. Από διαδικαστική άποψη, εξάλλου, μία και η αυτή διάταξη θα πρέπει να μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο μιας δικαιοδοτικής κρίσης: σε περίπτωση κατά την οποία η αυτή δικαιοδοτική κρίση αναγκαία εκτείνεται σε δύο τμήματα, υπό την έννοια ότι δεν μπορεί να συγκροτηθεί χωρίς το ένα από τα δύο, τότε θα πρέπει να θεωρηθεί ότι αυτά συναπαρτίζουν μια ενιαία διάταξη. Σε κάθε περίπτωση, η ενιαία διάταξη δεν μπορεί να διασπαστεί στα εξών συνετέθη (έστω και αν επί νομοθετικής μεταβολής το ένα τμήμα της εμφανίζεται δυσμενέστερο και το άλλο ευμενέστερο σε σύγκριση με την προϊσχύσασα αυτής) ούτε με βάση τη λογική αλλά ούτε και με βάση το άρθρο 2 του νέου Ποινικού Κώδικα: διότι ακόμη και το τελευταίο επιτρέπει βέβαια συνδυασμό διατάξεων, όχι όμως και επιμέρους τμημάτων αυτών. Η χρήση του νόμου (στο σύνολό του) ως κανονιστικής μονάδας επέτρεπε τη σύγκριση μόνο σε ένα υψηλό επίπεδο γενίκευσης· από την άλλη, η χρήση της διάταξης ως κανονιστικής μονάδας ενέχει τον κίνδυνο της κατάτμησης κυρωτικών κανόνων κατά τρόπο αναντίστοιχο προς τη φύση ή τους σκοπούς



της ποινής [Ναζίρης, Ζητήματα διαχρονικού δικαίου που απορρέουν από την εφαρμογή των διατάξεων του νέου Ποινικού Κώδικα (Α' Μέρος), ΠοινΔικ 2020/8, *passim*].

Εν προκειμένω, οι διατάξεις που ρυθμίζουν την παραγραφή και οι διατάξεις που ρυθμίζουν την αναστολή αυτής δεν θεσπίστηκαν ώστε να αποτελούν αδιαίρετο όλον, αλλά καθεμιά επιτελεί διακριτή λειτουργία, αναγόμενη σε διαφορετικό νομοθετικό σκοπό. Κάθε μία μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο δικαιοδοτικής κρίσης, χωρίς να είναι αναγκαίο για να συγκροτηθεί η έννοια της παραγραφής να χρειαστεί η αναφορά στην αναστολή αυτής ή και το αντίθετο (: η συγκρότηση της έννοιας της αναστολής της παραγραφής δεν προαπαιτεί εννοιολογικά αναγωγή στην έννοια της παραγραφής, αλλά την προϋποθέτει).

Συνεπώς, παραγραφή και αναστολή αυτής δεν αποτελούν μία ενιαία διάταξη και υπό το πρίσμα του άρθρου 2 του νέου ΠΚ θα διερευνάται η επιεικέστερη διάταξη αφενός μεν για την παραγραφή και όσα συναρτίζονται στην έννοιά της, όπως ο χρόνος τέλεσης της πράξης, αφετέρου δε για την αναστολή αυτής. Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 1 του ν. 2523/1997, όπως αυτό ίσχυσε πριν από την τροποποίησή του δια της παρ. 2α του άρθρου 2 ν. 3943/2011, ΦΕΚ Α' 66/31.3.2011: "Αδίκημα φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος διαπράττει όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος παραλείπει να υποβάλλει δήλωση ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση, αποκρύπτοντας καθαρά εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος", ενώ κατά την παρ. 2: "Ο δράστης του αδικήματος αυτού τιμωρείται: α) με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) δραχμών και β) με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των πενήντα εκατομμυρίων (50.000.000) δραχμών". Ακολούθως, με το άρθρο 21 παρ. 1 περ. η' ν. 2948/2001 (ΦΕΚ Α' 242), τα προβλεπόμενα όρια σε δραχμές από τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 17 του ν. 2523/1997 καθορίζονται από 1.1.2002 σε δεκαπέντε χιλιάδες (15.000,00) ευρώ και εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000,00) ευρώ αντίστοιχα. Στη συνέχεια, οι λέξεις "με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) έτη" της περ. β' αντικαταστάθηκαν με τις λέξεις "με κάθειρξη" με την παρ. 2 β' και γ' του άρθρου 2 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31.3.2011). Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 20 § 10 του ν. 2523/1997 οριζόταν ότι η παραγραφή των αδικημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς άσκησης της. Ακολούθως, δυνάμει του άρθρου 71 του ν. 4174/2013 περί Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας καταργήθηκαν τα άρθρα 18 και 21 του ν. 2523/1997 και ορίστηκε ότι όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.



2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του Δωδέκατου Κεφαλαίου (άρθρα 66-70) του ν. 4174/2013. Μεταξύ των διατάξεων που καταργήθηκαν τότε ρητά ήταν και εκείνη της παραγράφου 10 του άρθρου 21 του ν. 2523/1997, σύμφωνα με την οποία "η παραγραφή των αδικημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς άσκησή της". Ωστόσο ο ανωτέρω Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας τροποποιήθηκε το έτος 2015 με το ν. 4337/2015. Ειδικότερα με το άρθρο 3 παρ. 5 του ν. 4337/2015 προστέθηκε στον ΚΦΔ το άρθρο 55Α, ενώ με το άρθρο 8 του ίδιου νόμου προστέθηκε το νέο Κεφάλαιο Δωδέκατο (άρθρα 66-71) στον ίδιο Κώδικα. Με το ν. 4337/2015 και δη με τις παρ. 3 του άρθρου 55Α ΚΦΔ και 2 του άρθρου 68 ΚΦΔ προσδιορίστηκε με ακρίβεια ένα (ενιαίο) σημείο έναρξης του χρόνου παραγραφής των εγκλημάτων που τυποποιούνται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013). Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 55Α ΚΦΔ προβλεπόταν ότι "η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής" και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 68 ΚΦΔ προβλεπόταν ότι "η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής".

Συνεπώς, ο ν. 4174/2013 (μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4745/2020 προέβλεπε α) τη δυνατότητα κίνησης της ποινικής δίωξης για φορολογικά αδικήματα του άρθρου 66 ν. 4174/2013 και πριν την οριστικοποίηση της σχετικής φορολογικής εγγραφής, β) τον διαφορετικό χρόνο τέλεσης της πράξης και έναρξης της παραγραφής, η οποία άρχιζε από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής (είτε με την τελεσίδικη απόρριψη της ασκηθείσας προσφυγής είτε με την άπρακτη παρέλευση της προβλεπόμενης 30ήμερης προθεσμίας για άσκηση προσφυγής), γ) τη δυνητική αναστολή (αναβολή) της ποινικής δίκης από το ποινικό δικαστήριο μέχρι την έκδοση τελεσίδικης απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου επί ασκηθείσας προσφυγής. Ακολούθως, με το άρθρο 32 παρ. 3 και 4 του ν. 4745/2020 τροποποιήθηκαν τα άρθρα 55Α και 68 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και καταργήθηκε η πανομοιότυπη πρόβλεψη των ανωτέρω δύο διατάξεων, περί του χρονικού σημείου έναρξης της παραγραφής των εγκλημάτων που τυποποιούνται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Η κατάργηση αυτή, ως κατάργηση μιας εξαίρεσης από τον κανόνα που υιοθετούσε και υιοθετεί ο Ποινικός Κώδικας σε σχέση με τον χρόνο τέλεσης της πράξης και το συναφές χρονικό σημείο έναρξης της παραγραφής, τοποθετεί πλέον την έναρξη του χρόνου της παραγραφής



εντός του κανόνα που ορίζει ο Ποινικός Κώδικας. Έτσι ο μεν χρόνος τέλεσης των εγκλημάτων φοροδιαφυγής ήταν και είναι ο χρόνος που ενήργησε ή όφειλε να ενεργήσει (στην περίπτωση της παράλειψης) ο υπαίτιος, ενώ ο χρόνος κατά τον οποίο επήλθε το αποτέλεσμα ήταν και είναι αδιάφορος, ο δε χρόνος έναρξης της προθεσμίας παραγραφής των εγκλημάτων που τυποποιούνται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ταυτίζεται πλέον με τον χρόνο τέλεσης των αντίστοιχων εγκλημάτων, ενώ μέχρι τώρα αφετηριαζόταν στην οριστικοποίηση της φορολογικής ενοχής. Επισημαίνεται ότι χρόνος έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ο χρόνος σύνταξής τους από τον εκδότη τους, χρόνος τέλεσης της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ο χρόνος που ο λήπτης τα παραλαμβάνει προς καταχώρισή τους στα λογιστικά του βιβλία, χρόνος τέλεσης της μη υποβολής δήλωσης απόδοσης Φ.Π.Α. είναι η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα που πρέπει να γίνει η σχετική δήλωση για την περίοδο που έληξε, χρόνος τέλεσης της μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος είναι η τελευταία ημέρα της νόμιμης προθεσμίας για την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

Συνεπώς, ο χρόνος τέλεσης της πράξης και έναρξης της παραγραφής πλέον ταυτίζεται. Παράλληλα, κατά τη διάταξη του άρθρου 113 παρ. 2 του ίδιου κώδικα, η προθεσμία της παραγραφής αναστέλλεται για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η κυρία διαδικασία και μέχρι να γίνει αμετάκλητη η καταδικαστική απόφαση, όχι όμως πέραν των τριών ετών για τα πλημμελήματα, ενώ μέχρι την έναρξη ισχύος του νέου ΠΚ, ήτοι μέχρι και την 30.6.2019, η αναβολή της ποινικής δίκης κατ' άρθρο 61 ΚΠΔ μέχρι την έκδοση απόφασης διοικητικού δικαστηρίου είχε ως αποτέλεσμα το χρονικά περιορισμένο της αναστολής της προθεσμίας παραγραφής κατά τα ανωτέρω. Εντούτοις, το άρθρο 68 παρ. 3 στοιχ. ε' του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 32 παρ. 4 του ν. 4745/2020, προβλέπει χρονικά απεριόριστη διάρκεια της αναστολής της παραγραφής, καθώς εισάγεται εξαίρεση από το άρθρο 113 παρ. 2 εδ. α' ΠΚ. Κατά λογική και νομική ακολουθία των ανωτέρω, πλέον στα φορολογικά αδικήματα που τελούνται μετά την ισχύ του ν. 4745/6.11.2020, η παραγραφή ξεκινά από τον χρόνο τέλεσης της πράξης, η προθεσμία της παραγραφής αναστέλλεται και η αναστολή αυτή διαρκεί μέχρι την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής (άρθρο 68 παρ. 3 στοιχ. α' και γ' ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 32 παρ. 4 ν. 4745/2020). Τα ανωτέρω συνεπάγονται ότι αν από την τέλεση του φορολογικού εγκλήματος μέχρι την έκδοση της εκτελεστής πράξης της φορολογικής αρχής συμπληρωθεί η προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής (π.χ. επί πλημμελήματος αν από την τέλεση του φορολογικού εγκλήματος μέχρι την έκδοση της εκτελεστής πράξης της φορολογικής αρχής μεσολάβησε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 5 ετών), το αξιόποινο εξαλείφεται λόγω παραγραφής και συνεπώς δεν συντρέχει πλέον λόγος αναστολής της σχετικής προθεσμίας, που σε κάθε περίπτωση προϋποθέτει μη συμπλήρωσή της μέχρι τη συνδρομή του λόγου αναστολής. Ζήτημα ωστόσο προκύπτει για τον χρόνο έναρξης της παραγραφής για τις εκκρεμείς



υποθέσεις που τελέστηκαν πριν την έναρξη ισχύος του ν. 4745/6.11.2020. Σύμφωνα με το άρθρο 92 του ν. 4745/2020 με τίτλο "κατάργηση της παρ. 3 του άρθρου 55 και της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 4174/2013 περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής" ορίζεται ότι "η παρ. 3 του άρθρου 55 και η παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4174/2013 καταργούνται", ενώ κατά τη διάταξη του άρθρου 96 του ίδιου νόμου με τίτλο "μεταβατική διάταξη για την αναστολή των ποινικών υποθέσεων", προβλέπεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 32 καταλαμβάνουν τις πράξεις που τελούνται μετά από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.

Συνεπώς, το άρθρο 92 ν. 4745/2020 καταργεί το άρθρο 68 παρ. 2 ν. 4174/2013, το οποίο προέβλεπε ότι η παραγραφή των φορολογικών εγκλημάτων αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής. Η θέση ότι πρέπει να γίνει δεκτό ότι για τα φορολογικά αδικήματα που τελέστηκαν πριν την 6.11.2020 εξακολουθεί να ισχύει η διάταξη του άρθρου 55Α παρ. 3 ν. 4174/2013, το οποίο δεν καταργήθηκε για τα παλιά φορολογικά αδικήματα, ενώ η τροποποίησή του με το άρθρο 32 παρ. 3 ν. 4745/2020 ισχύει βάσει του άρθρου 96 εδ. α' ν. 4745/2020 μόνο για τα αδικήματα που τελούνται μετά την 6.11.2020, δεν προκρίνεται ως ορθή εφόσον, σε κάθε περίπτωση, με μία μεταβατική διάταξη ο κοινός νομοθέτης δεν μπορεί να εξοβελίσει και να υπερκεράσει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη διάταξη του άρθρου 2 ΠΚ (βλ. Ολ. ΑΠ 1/2015 σε ΤΝΠ Νόμος). Επίσης, η θέση ότι οι διατάξεις περί παραγραφής και οι διατάξεις περί αναστολής της παραγραφής πρέπει να εννοηθούν ως μία ενιαία διάταξη, οπότε για τα αδικήματα που τελούνται πριν την 6.11.2020, αν ως χρόνος έναρξης της παραγραφής θεωρηθεί αυτός της τέλεσης του φορολογικού εγκλήματος πρέπει υποχρεωτικά ως τμήμα της ίδιας διάταξης να τύχει εφαρμογής η υποχρεωτική αναστολή επ' αόριστον της παραγραφής, δεν προκρίνεται ως ορθή, σύμφωνα και με όσα εκτέθηκαν ανωτέρω σε σχέση με την έννοια της "διάταξης". Η εξέλιξη αυτή, προφανώς, δεν αποτελούσε βουλευτικό αντικείμενο της νομοθετικής εξουσίας, η οποία έσπευσε σύντομα να νομοθετήσει προς την αντίθετη κατεύθυνση, επαναφέροντας τη διαφοροποίηση του χρόνου έναρξης της ποινικής παραγραφής στο άρθρο 163 του ν. 4764/2020 ως τροποποίηση του άρθρου 55Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ορίζοντας ότι "...2. Η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από το πέρας του χρονικού διαστήματος εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση μπορεί, σύμφωνα με το άρθρο 36, να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εκτός κι αν έχει ήδη εκδοθεί τέτοια πράξη, οπότε η παραγραφή των ως άνω εγκλημάτων αρχίζει από την έκδοση της πράξης αυτής", πλην όμως η διάταξη αυτή ως δυσμενέστερη για τον κατηγορούμενο, κατά το ουσιαστικό δίκαιο και τη διάταξη του άρθρου 2 § 1 ΠΚ προφανώς και δεν καταλαμβάνει τα εγκλήματα φοροδιαφυγής που



τελέστηκαν μέχρι την έκδοση του ν. 4764/2020 (βλ. σχετικά με τα ανωτέρω ΤριμΕφΚρητ 3/2021 ΝΟΜΟΣ, βλ. ωστόσο αντίθετη ΑΠ 594/2021).

Εν προκειμένω, η κατηγορουμένη Α. Β. του Ι. του Δ. φέρεται να τέλεσε το αδίκημα της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 66 παρ. 5 εδ. α' του Ν. 4171/2013) και ειδικότερα κατηγορείται ότι στη ..., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008-31/12/2008 αποδέχθηκε εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα, στον ανωτέρω τόπο και χρόνο, ως ιδιοκτήτρια ατομικής επιχείρησης, με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο υποδημάτων, αποδέχθηκε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 21.950,00 ευρώ, για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές, εκδόσεως Κ. Π. του Π. και πιο συγκεκριμένα τα εξής φορολογικά στοιχεία: 1) Τ.Τ.Ε. ... /2-12-2008 καθαρής αξίας 9.930 ευρώ και 2) Τ.Τ.Ε. ... /3-12-2008 καθαρής αξίας 12.020 ευρώ. Με βάση λοιπόν όσα αναλυτικώς εκτέθηκαν στην ανωτέρω μείζονα πρόταση και σύμφωνα με την άποψη που το Δικαστήριο δέχεται ως ορθότερη, στην προκειμένη περίπτωση εφόσον από τον πραγματικό χρόνο τέλεσης της αποδιδόμενης στην κατηγορουμένη τελεσθείσας πράξης, ήτοι το χρονικό διάστημα από 1-1-2008 έως 31-12-2008, που αφορά τη διαχειριστική περίοδο κατά την οποία αποδέχθηκε τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια, μέχρι την επίδοση του κλητηρίου θεσπίσματος σ' αυτόν στις 18.8.2020 (βλ. το από 18.8.2020 αποδεικτικό επίδοσης της Επιμελήτριας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης Μ. Μιχαηλίδου), παρήλθε ο χρόνος παραγραφής (πενταετία) και κατά συνέπεια το αξιόποινο της πράξης αυτής που είναι πλημμέλημα, έχει εξαλειφθεί με παραγραφή (111 § 3, 112, 113 ΠΚ). Ως εκ τούτου πρέπει να παύσει οριστικά η ποινική δίωξη κατά της κατηγορουμένης για την αποδιδόμενη σ'αυτήν πράξη".

Ακολουθώντας το Δικαστήριο της ουσίας, έπαυσε οριστικά την κατά της κατηγορουμένης ποινική δίωξη, λόγω παραγραφής για το ότι: "Στη ..., κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008- 31/12/2008 αποδέχθηκε εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα, στον ανωτέρω τόπο και χρόνο, ως ιδιοκτήτρια ατομικής επιχείρησης, με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο υποδημάτων, αποδέχθηκε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 21.950,00 ευρώ, για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές, εκδόσεως Κ. Π. του Π. και πιο συγκεκριμένα τα εξής φορολογικά στοιχεία: 1) Τ.Τ.Ε. ... /2-12-2008 καθαρής αξίας 9.930 ευρώ και 2) Τ.Τ.Ε. ... /3-12-2008 καθαρής αξίας 12.020 ευρώ." Ωστόσο, σύμφωνα με τις νομικές σκέψεις που αναπτύχθηκαν παραπάνω, για το χρόνο έναρξης της παραγραφής του ανωτέρω πλημμελήματος της φοροδιαφυγής με την μορφή της αποδοχής εικονικών τιμολογίων, το οποίο έχει τελεστεί πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 4745/06-11-2020 και ειδικότερα κατά την διαχειριστική περίοδο από 1-1-2008 έως 31-12-2008, δεν έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4745/2020, αλλά αυτές των άρθρων 21 παρ.10 του ν. 2523/1997 και 68 παρ.2 του ν. 4174/2013, χρόνος δε έναρξης της παραγραφής αυτού, ορίζεται κατά την ευμενέστερη διάταξη του άρθρου 21 παρ.10 του ν. 2523/1997, η ημερομηνία θεώρησης



του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε το έλεγχο, η οποία, όπως προκύπτει από την επισκόπηση των εγγράφων της δικογραφίας, έλαβε χώρα στις 10-12-2019, ενώ το κλητήριο θέσπισμα είχε νόμιμα επιδοθεί στην κατηγορουμένη, στις 18-8-2020, ήτοι εντός της πενταετίας από την εν λόγω θεώρηση, οπότε δεν συντρέχει περίπτωση εξάλειψης του αξιοποίνου λόγω παραγραφής, η οποία δεν είχε συμπληρωθεί ούτε κατά τη συζήτηση ενώπιον του εκδόντος την προσβαλλόμενη απόφαση δικαστηρίου. Επομένως, το Μονομελές Πλημμελειοδικείο Θεσσαλονίκης, το οποίο με την προσβαλλόμενη απόφασή του, έπαυσε οριστικά την ποινική δίωξη για την παραπάνω σε βαθμό πλημμελήματος, πράξη της φοροδιαφυγής με την μορφή της αποδοχής εικονικών τιμολογίων, λόγω παραγραφής εξαιτίας παρόδου πενταετίας μέχρι την επίδοση του κλητηρίου θεσπίσματος, δεχόμενο ότι για το ως άνω φορολογικό αδίκημα, που τελέστηκε πριν την 06-11-2020, δεν εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 55 παρ.3 του ν. 4174/2013 αλλά η διάταξη του άρθρου 32 του Ν. 4745/2020 και συνακόλουθα χρόνος τέλεσης της πράξης αυτού είναι ο πραγματικός χρόνος τέλεσης, ήτοι η διαχειριστική περίοδο από 1-1-2008 έως 31-12-2008, κατά την οποία αυτή αποδέχτηκε τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια, εσφαλμένα ερμήνευσε και εφάρμοσε τις διατάξεις των άρθρων 32 παρ. 3 και 4, 92 και 96 του Ν. 4745/2020 που έχουν διφυή χαρακτήρα (δικονομικό και ουσιαστικό) και τις ουσιαστικές ποινικές διατάξεις των άρθρων 21 παρ.10 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε προ της καταργήσεώς του με το άρθρο 71 παρ.1 του ν. 4174/2013, 55 Α παρ. 3 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση του με το άρθρο 32 του παραπάνω νόμου (4745/2020) και το άρθρο 2 του ΠΚ. Παράλληλα, το Δικαστήριο της ουσίας δεχόμενο εσφαλμένα παραγραφή του αδικήματος και εξ αυτού οριστική παύση της ποινικής δίωξης χωρίς να διερευνήσει περαιτέρω την ουσία της υπόθεσης, υπερέβη αρνητικά την εξουσία του. Επομένως πρέπει, κατά παραδοχή ως βάσιμων των, περί εσφαλμένης εφαρμογής και ερμηνείας ουσιαστικής ποινικής διάταξης και υπέρβασης εξουσίας από το άρθρο 510 παρ. 1 στοιχ. Ε' και Θ` ΚΠΔ. αντιστοίχως, προβληθέντων λόγων της, ασκηθείσας από την Εισαγγελέα Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης αναίρεσης, πρέπει αυτή να γίνει δεκτή, να αναιρεθεί η με αριθμό 8221/2021 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης και να παραπεμφθεί η υπόθεση για νέα συζήτηση στο κατ' άρθρο 519 ΚΠΔ αρμόδιο Δικαστήριο, που θα συγκροτηθεί από άλλους δικαστές, εκτός εκείνων που δίκασαν προηγουμένως.

#### ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

Αναιρεί την με αριθμό 8221/2021 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης.



Παραπέμπει την υπόθεση για νέα συζήτηση, στο ίδιο Δικαστήριο που την εξέδωσε, το οποίο θα συγκροτηθεί από άλλους δικαστές, εκτός από εκείνους που δίκασαν προηγουμένως.

Κρίθηκε και αποφασίσθηκε στην Αθήνα στις 8 Απριλίου 2022. Και Δημοσιεύθηκε στην Αθήνα, σε δημόσια συνεδρίαση στο ακροατήριό του, στις 25 Μαΐου 2022.

Η ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ Ο ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

<< Επιστροφή



