

της **Δήμητρας Δαή, ***
δικηγόρου, ΜΔΕ

Φοροδιαφυγή Φ.Π.Α. και εξωλογιστικός προσδιορισμός

Περί της μη τελέσεως του αδικήματος της φοροδιαφυγής υπό τη μορφή της μη αποδόσεως ΦΠΑ, όταν ο οφειλόμενος φόρος προκύπτει βάσει εξωλογιστικού καταλογισμού, (εξ αφορμής της υπ' αριθμ. 504/2014 αποφάσεως του Μονομελούς Εφετείου Κακουρηγμάτων Πειραιώς)

1. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 1 περ. γ' Ν. 2523/1997 ως αυτή ισχυε: *«Όποιος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει αυτούς ... τιμωρείται ... με κάθειρξη εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ».*

Περαιτέρω, κατά τη διάταξη του άρθρου 32 Ν. 2238/1994, σε περίπτωση (α) που δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις ή (β) που δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών, ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο.

Στην περίπτωση δηλαδή κατά την οποία, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου, η ελεγχόμενη δεν επιδειξει τα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία των πωλήσεων και αγορών καθώς και τα παραστατικά των δαπανών της ώστε να είναι δυνατόν να διαπιστωθεί ότι κατέχει νόμιμο φορολογικό στοιχείο για την έκπτωση του φόρου, τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης κρίνονται ανακριβή και προσδιορίζονται εξωλογιστικά ως εκροές των χρήσεων αυτών λαμβάνοντας υπ' όψιν τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν στη φορολογία

* Η **Δήμητρα Δαή** είναι συνεργάτης της δικηγορικής εταιρείας «ΠΟΤΑΜΙΤΗΣ-ΒΕΚΡΗΣ», Ν. Βάμβα 9, Αθήνα, www.potamitisvekris.com

¹ Η εν λόγω διάταξη καταργήθηκε δυνάμει του άρ. 8 Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Τεύχος Α' 129/17.10.2015).

εισοδήματος, συγχρόνως δε, δεν αναγνωρίζεται η αξία των εισροών και ο φόρος των εισροών. Τούτο διότι, λόγω της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων, ο έλεγχος δεν έχει τη δυνατότητα να υπολογίσει ποια από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχορηγήσεων και διαφόρων εσόδων και παρεπόμενων ασχολιών υπάγονται ή όχι σε ΦΠΑ. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η μη απόδοση του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας ο οποίος έχει υπολογιστεί εξωλογιστικά, ανάγεται σε ποινικό αδίκημα. Σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 περ. α' Ν. 2523/1997 -ως αυτή ίσχυε προ της κατάργησής της δυνάμει του άρ. 8 Ν. 4337/2015- ως αυτοουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, μεταξύ άλλων, οι Πρόεδροι ΔΣ και οι διευθύνοντες σύμβουλοι.

2. Στην κρινόμενη υπόθεση (βλ. κατωτέρω δημοσιευόμενη απόφαση), άπαντες οι κατηγορούμενοι διετέλεσαν Πρόεδροι ΔΣ και Διευθύνοντες Σύμβουλοι ανωνύμου εταιρείας, η οποία τηρούσε βιβλία Γ' Κατηγορίας. Στα πλαίσια τακτικού φορολογικού ελέγχου ο οποίος διεξήχθη το έτος 2011, αναζητήθηκαν οι υπεύθυνοι της εταιρείας προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία αυτής. Τούτοι, όμως, δεν ανευρέθησαν στις διευθύνσεις κατοικίας που είχαν δηλώσει στις αρμόδιες υπηρεσίες, ενώ στη διεύθυνση της ελεγχόμενης εταιρείας δεν λειτουργούσε πλέον η επιχείρηση. Μετά την πάροδο της προθεσμίας που ορίστηκε με την πρόσκληση επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας για τις χρήσεις των ετών 2001-2003, ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών της εταιρείας, καθώς δεν επιδείχθηκαν σε αυτόν τα βιβλία και στοιχεία της. Έτσι, τα φορολογικά όργανα προχώρησαν σε θεωρητικό υπολογισμό του ΦΠΑ και με βάση αυτόν καταλόγισαν στους κατηγορούμενους ότι είχαν κληθεί για τον ΦΠΑ αυτόν. Ο ΦΠΑ όμως είναι φόρος που προκύπτει από τις πραγματικές πωλήσεις του επιτηδευματία και όχι εκείνος που προσδιορίζεται εξωλογιστικά. Ο τελευταίος δεν αποτελεί ΦΠΑ αλλά στην πραγματικότητα οικονομική κύρωση που επιβάλλουν τα αρμόδια φορολογικά όργανα, επειδή ο επιτηδευματίας δεν επέδειξε τα παραστατικά των πωλήσεών του².

Η δημοσιευμένη απόφαση παρέχει το έναυσμα για μία σύντομη αναφορά στο ζήτημα του εξωλογιστικού καταλογισμού και στο κατά πόσον ένας τέτοιος θεωρητικός/πλασματικός καταλογισμός αρκεί, προκειμένου να υποστηριχθεί κατηγορία για φοροδιαφυγή υπό τη μορφή της μη αποδόσεως ΦΠΑ -είτε οιοδήποτε άλλου φόρου.

3. Συνοψίζοντας την υπό κρίση υπόθεση, διαπιστώνουμε τα εξής. Το 2011, οπότε διεξήχθη φορολογικός έλεγχος στην εταιρεία, οι τότε διοικούντες δεν παρουσίασαν στους ελεγκτές τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία ΚΒΣ για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Συνεπεία της μη επίδειξης των στοιχείων αυτών, η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της εταιρείας, τεκμάρθηκαν ανακριβή τα βιβλία και στοιχεία καθώς και οι φορολογικές δηλώσεις της εταιρείας με αποτέλεσμα, ομοίως κατά τρόπο όχι αποδεδειγμένο αλλά συμπερασματικό-τεκμαρτό να θεωρήσει ο έλεγχος ότι δεν είχε αποδοθεί φόρος προστιθέμενης αξίας για τις ελεγχόμενες χρήσεις. Με άλλα λόγια, δεν βεβαιώθηκε ούτε διαπιστώθηκε ποτέ από τις φορολογικές αρχές ως γεγονός ότι πράγματι η εταιρεία (πολλώ δε μάλλον οι ως άνω κατηγορούμενοι) δεν απέδωσαν οιονδήποτε φόρο. Ούτε βεβαιώθηκε φορολογική υποχρέωση σε βάρος της εται-

² Έτσι και οι 254/2010 ΤριμΕφΚακίων και 43313/2011 ΠεντΕφΑθ αποφάσεις.

ρείας επειδή δεν αποδόθηκε φόρος. Βεβαιώθηκε μεν φόρος αλλά για άλλον λόγο: επειδή κατά πλάσμα (φορολογικού και όχι ποινικού) δικαίου τεκμάρθηκε ότι δεν αποδόθηκε. Και το πλάσμα έγκειται ακριβώς στο ότι, από πλευράς φορολογικού δικαίου, η μη επίδειξη βιβλίων έχει τις ίδιες συνέπειες με τη μη απόδοση. Αυτή όμως η ρύθμιση, η οποία περιορίζεται στον χώρο του φορολογικού δικαίου και ανταποκρίνεται στις ιδιαιτερότητές του, δεν δύναται να επεκταθεί στο ποινικό δίκαιο. Εξ ορισμού δεν δύναται να τεκμαρθεί ποινικά κολάσιμη πράξη κατά πλάσμα δικαίου. Πρέπει υποχρεωτικώς να αποδειχθεί η τέλεση της εκάστοτε αξιόποινης πράξης προκειμένου να στοιχειοθετηθεί ποινική ευθύνη σε βάρος συγκεκριμένου προσώπου.

Εξάλλου, σύμφωνα με τη θεωρία της εγκληματικής επιδοκμασίας η οποία επικρατεί σήμερα στην ποινική επιστήμη «*δόλος είναι η ψυχική κατάσταση στην οποία βρίσκεται ο δράστης, κατά την οποία, γνωρίζοντας όλα τα αντικειμενικά περιστατικά της πράξης του, επιδιώκει την πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης ορισμένης εγκληματικής συμπεριφοράς*»³ (εν προκειμένω της μη απόδοσης ΦΠΑ). Η πράξη όμως της μη απόδοσης ΦΠΑ ουδέποτε αποδείχθηκε ότι τελέστηκε. Εξ αντικειμένου λοιπόν δεν μπορεί να τεθεί το ζήτημα του δόλου διότι δεν υπάρχει καν ψυχική στάση του ενεργούντος υποκειμένου απέναντι στην πράξη η οποία θα πληρούσε την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος. Και δεν υπάρχει, διότι δεν υφίσταται καν πράξη⁴.

Συνεπώς, ορθά το δικαστήριο φαίνεται να δέχεται ότι προκειμένου να στοιχειοθετηθεί ποινική ευθύνη, δεν αρκεί το πλάσμα του φορολογικού δικαίου⁵. Απαιτείται να τελεστεί και η πράξη ως φυσικό γεγονός, κατά τα ισχύοντα στο ποινικό δίκαιο. Για την ποινική τεκμηρίωση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν αρκεί η κατά πλάσμα φορολογικού δικαίου διαπίστωση της ανακρίβειας των βιβλίων και κατά συνέπεια η τεκμαιρόμενη μη απόδοση ενός θεωρητικώς και μόνο προσδιορισμένου ποσού φόρου, αλλά απαιτείται να αποδεικνύεται ότι πράγματι ο υπόχρεος σε απόδοση δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς τον ΦΠΑ.

4. Η απόφαση αυτή έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον διότι αναδεικνύει την διαφορά, εννοιολογική αλλά και κοινωνικοπολιτική, η οποία υπάρχει ανάμεσα στην προσέγγιση του φορολογικού δικαίου και του ποινικού δικαίου` διαφορά που συχνά χάνεται στην καθημερινή πράξη παραβιάζοντας έτσι τις βασικές αρχές και των δύο δικαίων. Η ποινικοποίηση των συμπεριφορών δια των οποίων τελείται μία φορολογική παράβαση, δεν πρέπει να οδηγεί στη σύγχυση των δύο δικαίων τα οποία παραμένουν διακριτά, με τις δικές τους γενικές αρχές και τη δική τους δογματική, προσεγγίζοντας το καθένα από τη δική του σκοπιά το αυτό βιοτικό γεγονός.

³ Ίδ. Α. Χαραλαμπίκη, Ποινικός Κώδικας: Ερμηνεία κατ' άρθρο, Τόμος Πρώτος, σελ. 467.

⁴ Ίδ. Ν. Ανδρουλάκη, Ποινικό Δίκαιο Γενικό Μέρος Θεωρία για το έγκλημα, Η ανθρωπίνη συμπεριφορά (πράξη) ως πρωταρχικό στοιχείο του εγκλήματος, σελ. 145 επ. και Χ. Μυλωνόπουλο, Ποινικό Δίκαιο Γενικό Μέρος Ι, Η έννοια της πράξης. Στοιχεία και ορισμός, σελ. 100 επ.

⁵ Για τον χαρακτηρισμό μιας φορολογικής κύρωσης ως ποινικής, ήδη το ΕΔΔΑ στην απόφασή του της 8ης Ιουνίου 1976 (Engel και λοιποί κατά Κάτω Χωρών) υιοθέτησε τα κριτήρια του "Engel", τα οποία πρέπει να πληρούνται προκειμένου να δύναται να χαρακτηριστεί μία φορολογική κύρωση ως ποινική. Τα κριτήρια αυτά είναι: ο νομικός χαρακτηρισμός της κύρωσης σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, η φύση αυτής και ο βαθμός «σοβαρότητας» της. Τα κριτήρια αυτά αποδέχεται και το ΔΕΕ στην απόφασή Fransson της 26ης Φεβρουαρίου 2013 (C-617/10), ενώ, πάγια είναι η νομολογία των εθνικών δικαστηρίων για τον διαχωρισμό των φορολογικών και ποινικών κυρώσεων (ενδεικτικώς αναφέρεται η πρόσφατη απόφαση του ΣΤΕ 1091/2015).

Μη τέλεση αδικήματος φοροδιαφυγής υπό τη μορφή της μη αποδόσεως ΦΠΑ, όταν ο οφειλόμενος φόρος προκύπτει βάσει εξωλογιστικού καταλογισμού

Αριθ. Απόφ. 504/2014 Εφ. Πειρ. (Ποιν.)

Προεδρεύουσα: Αμαλία Μήλιου, Εφέτης
Εισαγγελεύς: Δημήτριος Σαββαΐδης, Αντεισαγγελεύς Εφετών

Δικηγόροι: Πέτρος Πανταζής, Κασσιανή Μιχοπούλου

Δεν τελείται το αδίκημα της φοροδιαφυγής υπό τη μορφή της μη αποδόσεως ΦΠΑ (άρθρο 18 παρ. 1 περ. γ' Ν. 2523/1997) σε περίπτωση εξωλογιστικού καταλογισμού του οφειλόμενου φόρου, δεδομένου ότι ΦΠΑ είναι ο φόρος που προκύπτει από τις πραγματικές πωλήσεις του επιτηδευματία και όχι εκείνος που υπολογίζεται εξωλογιστικά και δεν αποτελεί ΦΠΑ αλλά οικονομική κύρωση που επιβάλλουν τα αρμόδια φορολογικά όργανα επειδή ο επιτηδευματίας δεν επέδειξε τα παραστατικά των πωλήσεών του. Αθώωση των κατηγορουμένων.

(Συνήγορος Υπεράσπισης)

...5. Η φύση του συγκεκριμένου φόρου, ως φόρου επί των πραγματικών πωλήσεων του φορολογουμένου, επιβάλλει να αντιμετωπισθεί ως ακολούθως το θέμα της μη εκπληρώσεως των σχετικών υποχρεώσεων του φορολογουμένου.

5.1. Αν μιν επακολουθήσει πραγματικός φορολογικός έλεγχος του φορολογουμένου από την αρμοδία Φορολογική Αρχή και διαπιστωθεί η ύπαρξη πωλήσεων και, παρά ταύτα, η μη απόδοση του αντιστοιχίου ΦΠΑ, τότε, όντως υπόκειται φοροδιαφυγή, υπό την ειδικότερη μορφή της της μη αποδόσεως ΦΠΑ.

5.2. Όταν, όμως, αντιθέτως, ο καταλογι-

σμός του ποσού του οφειλομένου ΦΠΑ χωρήσει με βάση διοικητικό-φορολογικό «αντικειμενικό» προσδιορισμό του, που, κατά κανόνα, γίνεται έκτων υστέρων και, μάλιστα, σε χρόνο αρκούντως απομακρυσμένο, τότε υπόκειται, ουσιαστικώς, πλασματικός υπολογισμός μη αποδοθέντος ποσού ΦΠΑ, ώστε, στην περίπτωση αυτή, δεν συγκροτείται το έγκλημα της φοροδιαφυγής δια της μη καταβολής ΦΠΑ.

5.3. Πραγματικά, στην περίπτωση αυτή, ο φόρος αυτός, η απόδοση του οποίου συνιστά ποινικό αδίκημα, είναι εκείνος που προκύπτει από τις πραγματικές πωλήσεις του επιτηδευματία και όχι εκείνος που προσδιορίζεται θεωρητικώς (εξωλογιστικώς). Άλλωστε ο τελευταίος δεν αποτελεί, στην κυριολεξία, ΦΠΑ, αλλά, στην πραγματικότητα, οικονομική κύρωση, που επιβάλλουν τα αρμόδια φορολογικά όργανα.

5.4. Επ' αυτού αξίζει να επισημανθούν οι ακόλουθες αποφάσεις του Αρείου Πάγου και των Εφετείων ουσίας, που απηχούν και την ορθή αντιμετώπιση του ζητήματος. Συγκεκριμένως:

5.4.1. Η πρώτη, εκδοθείσα επί του θέματος, ΤριμΕφΚακίωαν 254/10 (αδημοσίευτη - βλ., ειδικότερα, σελ. 7, τελευταίες τέσσερις σειρές και σελ. 8, σειρά πρώτη έως σειρά δέκατη) δέχεται τα εξής κατά λέξη:

«... Ο κατηγορούμενος λειτουργούσε πρατήριο υγρών καυσίμων και πώλησης καυσίμων στα Ιωάννινα (...). Στα πλαίσια της δραστηριότητας του αυτής, εισέπραττε για λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου και στη συνέχεια του απέδιδε το ΦΠΑ, με τον οποίο επιβαρύνονταν τα παραπάνω προϊόντα που πωλούσε, καταθέτοντας τον στην αρμοδία ΔΟΥ. Ο φόρος αυτός, ο οποίος, σύμφωνα με τη νομοθεσία, υπολογίζεται στις πωλήσεις, όπως αυτές προκύπτουν από τα τιμολόγια πώλησης, για κανένα από τα τρίμηνα του έτους 1997, για τα οποία, τον κατέβαλε, όπως και για τα προηγούμενα χρό-

νια, δεν υπερέβη το ποσό των 600 ευρώ. Ο κατηγορούμενος δεν υπέβαλε στην αρμόδια ΔΟΥ καταστάσεις ΦΠΑ και, συνεπώς, δεν απέδωσε το φόρο αυτό για το τελευταίο τρίμηνο του έτους 1997, καθώς επίσης και για όλο το έτος 1998. Λόγω της παράλειψης του να υποβάλει τις παραπάνω καταστάσεις, διενεργήθηκε έλεγχος στο κατάστημα του από τα αρμόδια φορολογικά όργανα. Κατά τον έλεγχο αυτό, δεν βρέθηκαν τιμολόγια πώλησης για το παραπάνω χρονικό διάστημα, ούτε άλλα παραστατικά στοιχεία σχετικά με τις πωλήσεις του χρονικού αυτού διαστήματος, με συνέπεια να μην καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός του, πράγματι, βάσει των πωλήσεων αυτών, οφειλόμενου ΦΠΑ. Για το έτος 1998 βρέθηκαν τιμολόγια πωλήσεων, τα οποία, όμως, κρίθηκαν από τα φορολογικά όργανα εικονικά, ότι δηλαδή οι πωλήσεις στις οποίες αναφέρονται δεν είναι πραγματικές. Βάσει των τιμολογίων αυτών και των πωλήσεων που προέκυπταν από αυτά, ο ΦΠΑ που όφειλε ο κατηγορούμενος για ολόκληρο το έτος 1998 ανερχόταν σε 4.500 ευρώ. Αν ο κατηγορούμενος είχε εκδώσει για το έτος αυτό τιμολόγια βάσει των πραγματικών πωλήσεων του, θα όφειλε ΦΠΑ 2.400 ευρώ, αφού αυτός για κάθε τρίμηνο, ενόψει του είδους της δραστηριότητας που ασκούσε, του τόπου άσκησης της και του κύκλου εργασιών του, δεν θα υπερέβαινε, όπως άλλωστε και για το αμέσως προηγούμενο χρονικό διάστημα, σύμφωνα με όσα προεξετέθησαν, το ποσό των 600 ευρώ το τρίμηνο. Ο ΦΠΑ δηλαδή που όφειλε ο κατηγορούμενος βάσει των εικονικών τιμολογίων, ήταν μεγαλύτερος εκείνου που θα όφειλε βάσει των πραγματικών πωλήσεων του. Επειδή τα ελεγκτικά φορολογικά όργανα δεν βρήκαν τα παραπάνω στοιχεία, προχώρησαν σε θεωρητικό, βάσει των σχετικών διατάξεων, υπολογισμό του ΦΠΑ του τελευταίου τριμήνου του έτους 1997 και τον έτους 1998 και, βάσει των θεωρητικών αυτών υπολογισμών, καταλόγισαν στον κατηγορούμενο, ότι οφείλει για ΦΠΑ του τελευταίου τριμήνου του έτους 1997 το ποσό των 219.928,09 ευρώ και για το έτος 1998 το ποσό των 93.235,51 ευρώ. Στη συνέχεια, ασκήθηκε η προκείμενη εναντίον αυτού ποινική δίωξη, λόγω μη απόδοσης του παραπάνω ΦΠΑ καθενός των ανωτέρω χρονικών διαστημάτων. Βέβαια, για να οφείλονται τα ποσά αυτά ως πραγματικός ΦΠΑ, θα πρέπει οι εισπράξεις του κατηγορούμενου από την παραπάνω δραστηριότητα του να υπερέβαιναν το 1000000 ευρώ το τρίμηνο, πράγμα αδύνατο στη συγκεκριμένη τουλάχιστον περίπτωση. Η κρίση για το ότι αποδείχτηκαν τα πραγματικά αυτά περιστατικά στηρίζεται σε όλα τα παραπάνω αποδεικτικά μέσα –και πρωτίστως,– στην κατάθεση του ανωτέρω μάρτυρα κατηγορίας, η οποία έχει ιδιαίτερη σημασία, διότι ο μάρτυρας αυτός είναι εφοριακός υπάλληλος, ο οποίος πιστοποιεί όλα τα ανωτέρω και, συγκεκριμένα, τόσο τον παραπάνω τρόπο υπολογισμού τον ΦΠΑ, για τη μη απόδοση του οποίου κατηγορείται ο κατηγορούμενος, όσο και το γεγονός ότι ο ΦΠΑ που θα κατέβαλε ο κατηγορούμενος για κάθε τρίμηνο των παραπάνω χρονικών διαστημάτων, δεν θα υπερέβαινε το ποσό των 600 ευρώ. Σύμφωνα μ' αυτά, τα παραπάνω ποσά για τα οποία κατηγορείται ο κατηγορούμενος, δεν αποτελούν ΦΠΑ κατά την έννοια του νόμου 2523/1997, με τον οποίο παραπέμπεται. Και τούτο, διότι, κατά την αληθινή έννοια του νόμου αυτού, ΦΠΑ, η μη απόδοση τον οποίου συνιστά ποινικό αδίκημα, είναι εκείνος που προκύπτει από τις πραγματικές πωλήσεις του επιτηδευματία, όπως, άλλωστε, η έννοια αυτού προσδιορίστηκε παραπάνω και όχι και εκείνος που υπολογίζεται θεωρητικά. Άλλωστε, ο τελευταίος δεν αποτελεί ΦΠΑ, αλλά, στην πραγματικότητα, οικονομική κύρωση που επιβάλλουν τα αρμόδια φορολογικά όργανα.

να, επειδή ο επιτηδευματίας δεν κατέθεσε τις καταστάσεις για ο ΦΠΑ και δεν διατήρησε τα παραστατικά των πωλήσεών του. Η φύση αυτή των παραπάνω ποσών προκύπτει και από τις 1026/06, 1027/06 και 1028/06 πράξεις της φορολογικής αρχής, με τις οποίες χαρακτηρίζονται ως ειδικά πρόστιμα τα παραπάνω ποσά που καταλόγισε στον κατηγορούμενο. Αν, όμως, ο νομοθέτης ήθελε, οι ανωτέρω οικονομικές κυρώσεις να είναι αξιόποινες, θα το όριζε, κάτι, όμως, το οποίο δεν έχει πράξει...».

5.4.2. Η ΠεντΕφΑΘ 43313/11 (αδημοσίευτη - βλ. σελ. 19, τελευταίες δέκα σειρές και σελ. 20, σειρά πρώτη έως σειρά πέμπτη) δέχεται τα εξής κατά λέξη:

«...Ο κατηγορούμενος το 1997 συνέστησε την μονοπρόσωπη ΕΠΕ, με την επωνυμία «...», με αντικείμενο την εμπορία κρεάτων. Έδρα, της εταιρίας ορίστηκε επί της οδού ... αρ. ... στην Αθήνα, το κατάστημα εμπορίας κρεάτων επί της οδού ... αρ. ..., ενώ η κατοικία του, ως φυσικού προσώπου, σύμφωνα με τις φορολογικές του δηλώσεις, ήταν επί της οδού ... αρ. ... Τέλος, με το καταστατικό, εκπρόσωπος και διαχειριστής της εταιρείας, ορίστηκε ο κατηγορούμενος. Με την ιδιότητα του αυτή ο κατηγορούμενος, αν και ήταν υποχρεωμένος, το χρονικό διάστημα από το έτος 1999 μέχρι και το 2002, κατελήφθη να μην έχει υποβάλλει στην αρμόδια Οικονομική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, αφενός δηλώσεις, εντός των νομίμων προθεσμιών, που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις για την απόδοση στο Δημόσιο τον φόρο εισοδήματος, αν και το προς απόδοση ποσό ήταν ανώτερο των 15.000 ευρώ, αφετέρου δε, δεν είχε υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), μέχρι τις 10-5-2001, για τη διαχειριστική περίοδο του έτους 2000, αν και το προς απόδοση ποσό σε ετήσια βάση, ήταν ανώτερο των 2900 ευρώ. Με την αρ. 2906/30/11/2005 εντολή τον Προϊσταμένου

της ΠΕΚ (ελεγκτική υπηρεσία του πιο πάνω Υπουργείου) ο υπάλληλος αυτής ..., προέβη στις αρχές Δεκεμβρίου 2005, σε τακτικό φορολογικό έλεγχο της εν λόγω εταιρείας. Για να διενεργηθούν οι προβλεπόμενες από το νόμο ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες συνέταξαν προσκλήσεις και δια των αρμοδίων οργάνων τους, επέδωσαν αυτές, νομοτύπως, στις διευθύνσεις που προαναφέρθηκαν, τις οποίες είχε δηλώσει ο κατηγορούμενος για κατοικία του ως φυσικό πρόσωπο, καθώς και της υπ' αυτού εκπροσωπούμενης εταιρείας, με τις οποίες καλούσαν τον κατηγορούμενο να προσκομίσει τα βιβλία της εταιρείας του και τα άλλα φορολογικά στοιχεία αυτής, χωρίς όμως ο τελευταίος να ανταποκριθεί σε αυτές, μέσα στη νόμιμη προθεσμία. Μετά την άρροδο της προθεσμίας, με εξωλογιστικό υπολογισμό, που προβλέπει ο νόμος (άρθρο 32 του νόμου 2238/1994) ενόψει του ότι, όπως προαναφέρθηκε, δεν τον επιδείχθησαν τα προβλεπόμενα από το νόμο βιβλία Γ' κατηγορίας, που έπρεπε να τηρούνται από τον κατηγορούμενο, ούτε άλλα νομότυπα φορολογικά στοιχεία, ο ελεγκτής καθόρισε τα καθαρά κέρδη και με βάση αυτά τους οφειλόμενους φόρους, ενώ διαπίστωσε, με βάση τον εξωλογιστικό υπολογισμό, ότι οι εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, για τις διαχειριστικές περιόδους 1998 και 1999, που είχε υποβάλλει ο κατηγορούμενος το επόμενο έτος της λήξης κάθε διαχειριστικής περιόδου, ήταν ανακριβείς. Συνέταξε δε, τις από 23-12-2005 εκθέσεις του για: 1) τον τακτικό έλεγχο ΦΜΥ, 2) τον τακτικό έλεγχο εισοδήματος και 3) τον τακτικό έλεγχο ΦΠΑ. Με βάση τους υπολογισμούς αυτούς: α) οι φόροι που δεν αποδόθηκαν ανέρχονται:... Να σημειωθεί, όπως και ο μάρτυρας ελεγκτής κατέθεσε, δεν βρέθηκαν ούτε του επιδείχθηκαν τιμολόγια που να ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές της εταιρείας τον κατηγορούμενο, ενώ κάποια από

αυτά που ανεβρέθηκαν ήταν εικονικά και δεν λήφθηκαν κατά νόμο υπόψη και ο ΦΠΑ, όπως δέχεται και ο μάρτυρας υπολογίστηκε εξωλογιστικά... Πρέπει όμως να κηρυχθεί αθώος της μη καταβολής του ΦΠΑ, για το χρονικό διάστημα από 1-10-1998 έως 31-12-1999, καθόσον ο φόρος αυτός, η απόδοση τον οποίου συνιστά ποινικό αδίκημα, είναι εκείνος που προκύπτει από τις πραγματικές πωλήσεις τον επιτηδευματία και όχι εκείνος που προσδιορίζεται θεωρητικά (εξωλογιστικά), άλλωστε ο τελευταίος δεν αποτελεί ΦΠΑ, αλλά στην πραγματικότητα, οικονομική κύρωση που επιβάλλουν τα αρμόδια φορολογικά όργανα. Σε κάθε περίπτωση δεν αποδίδεται στον κατηγορούμενο, για το χρονικό διάστημα 1998-1999, η παράλειψη υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ, όπως για το διάστημα, του έτους 2000, αλλά ότι οι υποβληθείσες ήταν ανακριβείς, άποψη στην οποία κατέληξε το ελεγκτικό όργανο, διότι ο κατηγορούμενος δεν επέδειξε τα παραστατικά των πωλήσεων του, με αποτέλεσμα και από την άποψη αυτήν να μην αποδεικνύεται το μέγεθος του παρακρατηθέντος και μη αποδοθέντος ποσού και συνακόλουθα η τέλεση του συγκεκριμένου αδικήματος...».

5.4.3. Τέλος, η ΑΠ 1398/09 (σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ), ως προς το, ενδιαφέρον εν προκειμένω, νομικό ζήτημα, δέχθηκε (βλ. σελίδα 3) τα εξής κατά λέξη:

«... Ουδμία αντίφαση συνάγεται από την παραδοχή στο αιτιολογικό ότι ο κατηγορούμενος είχε πολύ μεγάλη οικονομική δυσκολία, να ανταπεξέλθει στις οικονομικές του υποχρεώσεις και την παραδοχή στο διαστακτικό ότι δεν απέδωσε τον ΦΠΑ από δόλο, αφού η οικονομική αδυναμία και δυσχέρεια δεν αναιρεί την ύπαρξη δόλου, καθόσον, από τα ίδια τα εμπορικά βιβλία του κατηγορούμενου που ελέγχθηκαν, προκύπτει ότι ο ΦΠΑ εισπραχθηκε από τους πελάτες αγοραστές των προϊόντων της επιχειρήσεως του και

απλώς δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο, καλύπτοντας προφανώς άλλες ανάγκες...».

6. Στην ανωτέρω επιχειρηματολογία πρέπει να προστεθούν και τα εξής, που συνδέονται με τη φύση του συγκεκριμένου εγκλήματος και τα στοιχεία, που, κατά τη σχετική διάταξη, συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση της:

6.1. Όπως προαναφέρθηκε, ο ΦΠΑ είναι φόρος επί των πραγματικών πωλήσεων και όχι κύρωση.

6.2. Τούτο σημαίνει ότι η υποχρέωση αποδόσεως αφορά πράγματι εισπραχθέντα ΦΠΑ.

...Η Πρόεδρος, παρουσία και της Γραμματέως, κατήρτισε και δημοσίευσε, σε δημόσια συνεδρίαση, την απόφαση του Δικαστηρίου, με αριθμό 504/2014 η οποία είναι η εξής:

Επειδή από τις καταθέσεις των μαρτύρων της υπεράσπισης, που εξετάστηκαν ενόρκως στο Δικαστήριο τούτο και οι οποίες αναφέρονται στα πρακτικά, τα έγγραφα που αναγνώστηκαν και αναφέρονται στα πρακτικά, την απολογία των παρόντων 2ης και 3ου κατηγορουμένων και την όλη αποδεικτική διαδικασία, αποδείχθηκε ότι:

Η εταιρεία «...» συστάθηκε με το υπ' αρ. .../11-6-1998 συμβόλαιο της Συμβ/φου Αθηνών ..., με το οποίο καταρτίστηκε το Καταστατικό της, που εγκρίθηκε νόμιμα και δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. 4419/22-6-1998. Ο πρώτος κατηγορούμενος ορίστηκε Πρόεδρος Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας με πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης και του Δ.Σ. αυτής, τα οποία δημοσιεύθηκαν νόμιμα (βλ. Φ.Ε.Κ. 5277/3-7-1998 και 1566/28-2-2002), μέχρι τις 25-1-2002. Με τα από 25-1-2002 Πρακτικά της Γενικής Συνέλευσης και του Δ.Σ. της εταιρείας που δημοσιεύθηκαν στο ΦΕΚ 1566/28-2-2002, Πρόεδρος του Δ.Σ. και Διευθύνουσα Σύμβουλος ορίστηκε η δεύτερη κατηγορούμενη, παρέμεινε δε με τις ιδιότητες αυ-

τές μέχρι τις 30-11-2002. Στη συνέχεια, με το από 30-11-2002 Πρακτικό της Γ.Σ. και το από 1-12-2002 πρακτικό του Δ.Σ. της εταιρείας, που δημοσιεύθηκαν στο ΦΕΚ 4378/3-6-2003), Πρόεδρος του Δ.Σ. και διευθύνων σύμβουλος ορίστηκε ο τρίτος κατηγορούμενος. Η ως άνω εταιρεία στεγαζόταν σε μισθωμένο ακίνητο στη Γλυφάδα, επί των οδών ... και ..., εγκατέλειψε δε αυτό από το έτος 2004 και από τότε δεν αποδεικνύεται άλλη εγκατάσταση αυτής, σύμφωνα με την από 4-4-2004 έκθεση ελέγχου του Δ.Ε.Κ. Αθηνών του Υπουργείου Οικονομικών. Η αρμόδια Δ/ση της Νομαρχίας Αθηνών με την 14744/1-8-2007 απόφαση ανακάλεσε την έγκριση του Καταστατικού της εταιρείας λόγω μη υποβολής δικαιολογητικών για τις χρήσεις 2002 μέχρι 2005. Το έτος 2011, μετά από εντολή του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Αθηνών, ο υπάλληλος αυτής - ελεγκτής ... πρόεβη σε τακτικό φορολογικό έλεγχο της εν λόγω εταιρείας, αναζήτησε δε αρχικά τους υπεύθυνους της εταιρείας, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του τα βιβλία και στοιχεία αυτής. Αυτοί, όμως δεν ανευρέθηκαν στις διευθύνσεις κατοικίας που είχαν δηλώσει στις αρμόδιες Υπηρεσίες (Νομαρχία, Δ.Ο.Υ. κ.λπ.), ενώ στη δ/ση της ελεγχόμενης εταιρείας δεν λειτουργούσε η επιχείρηση και το κατάστημα που αυτή εκμεταλλευόταν ήταν κλειστό από πολλά χρόνια. Έτσι η πρόσκληση επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας για τις χρήσεις 2001-2003, η οποία απευθύνθηκε στον τρίτο κατ/νο, τελευταίο Πρόεδρο του Δ.Σ. και Δ/ντα σύμβουλο, επιδόθηκε στο Δήμαρχο Αθηνών, καθόσον ο τρίτος κατηγορούμενος ήταν άγνωστης διαμονής. Μετά την πάροδο της προθεσμίας που ορίστηκε με την πρόσκληση, ο ελεγκτής πρόεβη σε εξωλογιστικό υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών αυτής, καθώς δεν του επιδείχθηκαν τα λογιστικά και λοιπά βιβλία της εταιρείας. Όπως προ-

κύπτει από την ίδια έκθεση, ορισμένα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας είχαν κατασχεθεί από το ΣΔΟΕ, την 6-3-2003, δεν περιείχαν, όμως, εγγραφές ούτε είχαν εκδοθεί στοιχεία που να αφορούν στις ελεγχόμενες χρήσεις αλλά μόνο προηγούμενες αυτών. Επίσης, δεν βρέθηκαν ούτε επιδείχθηκαν τιμολόγια που να ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές της εταιρείας, ενώ, όπως αναφέρεται στην ίδια έκθεση, στη χρήση 2001, καταχώρησε στα βιβλία της πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία. Έτσι τα φορολογικά όργανα προχώρησαν σε θεωρητικό υπολογισμό του Φ.Π.Α. και με βάση αυτόν καταλόγησαν στους κατ/νους ότι ο μιν πρώτος οφείλει για Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 1-1-2001 μέχρι 31-12-2001, το ποσό των 281.023,97 ευρώ, η δε δεύτερη και ο τρίτος οφείλουν το ίδιο ποσό για την ίδια διαχειριστική περίοδο καθώς και το ποσό των 109.438,4 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1-1-2002 μέχρι 31-12-2002. Ο Φ.Π.Α., όμως, είναι φόρος που προκύπτει από τις πραγματικές πωλήσεις του επιτηδευματία και όχι εκείνος που προσδιορίζεται εξωλογιστικά. Ο τελευταίος δεν αποτελεί Φ.Π.Α. αλλά στην πραγματικότητα οικονομική κύρωση που επιβάλλουν τα αρμόδια φορολογικά όργανα, επειδή ο επιτηδευματίας δεν επέδειξε τα παραστατικά των πωλήσεων του. Σε κάθε περίπτωση δεν αποδεικνύεται με βεβαιότητα το μέγεθος του παρακρατηθέντος και μη αποδοθέντος ποσού Φ.Π.Α. και μάλιστα μετά την πάροδο εννέα (9) ετών από το κρίσιμο ένδικο χρονικό διάστημα, και κατά συνέπεια η τέλεση του συγκεκριμένου αδικήματος, οπότε οι κατηγορούμενοι πρέπει να κηρυχθούν αθώοι για μη απόδοση Φ.Π.Α. ανερχόμενου στα παραπάνω ποσά.

Επειδή πρέπει να διαταχθεί η απόδοση της εγγύησης που έχει κατατεθεί για την προσωρινή απόλυση της κατηγορουμένης ... (άρθρο 303 ΚΠΔ). **ΔΦΠ**