

Ο εξωλογιστικός (πλέον έμμεσος) προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης στην ποινική δίκη – η αμφιταλάντευση της νομολογίας (με αφορμή την απόφαση 1992/2017 ΑΠ Ζ' Ποινικό Τμήμα)*

Δήμητρα Δαή
Δικηγόρος, LL.M.

1. Ως γνωστόν, στον χώρο του ποινικού δικαίου εισρέουν κανόνες και μέθοδοι έτερων δικαιοκλών κλάδων, η εφαρμογή των οποίων συχνά καταλήγει στην άσκηση ποινικής δίωξης, αλλά ακόμη και στην καταδίκη του κατηγορουμένου.



2. Γνωστό παράδειγμα αυτής της πρακτικής αποτελεί ο (προερχόμενος από το φορολογικό δίκαιο) εξωλογιστικός προσδιορισμός, ήτοι ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο¹: (α) όταν δεν τηρούνται τα βιβλία και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις ή (β) όταν δεν φυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται τα τηρούμενα βιβλία, κατόπιν πρόσκλησης του φορολογικού ελέγχου.

3. Με την εισαγωγή των άρ. 27 Ν. 4174/2013 και 28 Ν. 4172/2013, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός καταργήθηκε. Συνεχίζει, όμως, να απασχολεί τα δικαστήρια δεδομένου ότι εξακολουθούν να εκκρεμούν οι υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου προ της 01.01.2014².

4. Τα ποινικά δικαστήρια εμφανίζουν αμηχανία απέναντι σε μία καθαρά τεχνική μέθοδο, όπως συχνά συμβαίνει όταν φθάνουν μπροστά τους αποφάσεις Αρχών, οι οποίες εφαρμόζουν εξειδικευμένους κανόνες δικαίου (Επιτροπή Ανταγωνισμού, Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς κ.ά.).

5. Από τη δικαστηριακή πρακτική διαπιστώνεται ότι, σε περίπτωση διαβίβασης έκθεσης ελέγχου με εξωλογιστικό προσδιορισμό, ο μεν Εισαγγελέας ασκεί αυτεπαγγέλτως (σχεδόν αυτομάτως) ποινική δίωξη, οι δε δικαστές στηρίζουν (στην πλειοψηφία των περιπτώσεων) τις αποφάσεις τους στις παραδοχές (έστω και πρόχειρες ή/και εσφαλμένες) του εκάστοτε ελεγκτή που καθίσταται, έτσι, οιονεί ... Υπερδικαστής.

6. Έχει δε παρατηρηθεί, ότι ακόμη κι όταν ο ελεγκτής της φορολογικής διοίκησης αμφισβητεί τα αποτελέσματα του εξωλογιστικού προσδιορισμού, ορισμένα δικαστήρια αντιπαρέρχονται την κατάθεσή του και καταδικάζουν τον κατηγορούμενο³.

7. Στον χώρο του φορολογικού δικαίου, η τάση είναι εδραιωμένη: η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό πρέπει να αποιολογείται ειδικώς. Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 2305/2017 απόφαση ΣτΕ (Τμήμα Β') «... προκειμένου να χωρήσει νομίμως προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό, απαιτείται η φορολογική αρχή, φέρουσα κατά τούτο το βάρος απόδειξης, να βεβαιώσει ότι κατέβαλε προηγουμένως κάθε δυνατή προσπάθεια για τη διενέργεια του ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων ... και ότι αυτός ήταν αδύνατος ή εξαιρετικώς δυσχερής»⁴.

8. Την επισφάλεια των αποτελεσμάτων του εξωλογιστικού προσδιορισμού υποστήριξε και το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την υπ' αριθμ. 181/2017 γνωμοδότηση (ΑΙ Τμήματος Διακοπών), σύμφωνα με την οποία: «... δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί επέκταση της ευθύνης στους διαδόχους των εκπροσώπων της απορροφησάσης στη διοίκηση αυτής ... δεδομένου ότι η επέκταση της ευθύνης σε αυτούς προϋποθέτει την παρακράτηση και τη μη απόδοση φόρου και όχι απλώς τη μη παρακράτηση, γεγονός τα οποία, όμως, δεν μπορούν να διαπιστωθούν επί εξωλογιστικού προσδιορισμού ...».

9. Στον χώρο του φορολογικού ποινικού δικαίου που μας απασχολεί, παρατηρούνται δύο εκ διαμέτρου αντίθετες απόψεις.

10. Λόγω και της έντονης κριτικής της θεωρίας, τα δικαστήρια

“Στην περίπτωση του εξωλογιστικού προσδιορισμού, η πράξη της φοροδιαφυγής δεν αποδεικνύεται”

ουσίας⁵ τείνουν να υιοθετήσουν (ορθώς) την άποψη, ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεί μέθοδο που προβλέπεται για τη διοικητική κύρωση της παράβασης, όχι όμως για τη συγκρότηση του αξιοποιίου (αφού από κανένα στοιχείο δεν δύναται να προκύψει με

βεβαιότητα το μέγεθος του οφειλόμενου φόρου). Στην περίπτωση του εξωλογιστικού προσδιορισμού, η πράξη της φοροδιαφυγής δεν αποδεικνύεται. Απλώς τεκμαίρεται κατά πλάσμα (φορολογικού) δικαίου. Το πλάσμα όμως αυτό δεν χωρεί στο ποινικό δίκαιο, όποιες κι αν είναι οι συνέπειες του φορολογικού δικαίου. Διότι πρέπει απαραίτητως να αποδειχθεί η τέλεση της αξιόποινης πράξης προκειμένου να στοιχειοθετηθεί ποινική ευθύνη σε βάρος συγκεκριμένου προσώπου.

του ΦΠΑ, επειδή δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά βιβλία της επιχείρησης από τους επόμενους διοικούντες, έχει καταδικαστεί σε ποινή κάθειρξης πέντε (5) ετών, ενώ, κατά τον κρίσιμο χρόνο επίδειξης των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων είχε παραιτηθεί –και μάλιστα προ πολλού. Κατά την εκδίκαση της υπόθεσης, ο μάρτυρας κατηγορίας – ελεγκτής χαρακτήρισε τον κατηγορούμενο «θύμα» επισημαίνοντας ότι άλλοι είχαν την ευθύνη επίδειξης των βιβλίων και ότι δεν αποκλείεται ο κατηγορούμενος να είχε τηρήσει όλες τις υποχρεώσεις του μέχρι την αποχώρησή του, ιδ. το από 28.05.2017 άρθρο του Τάσου Τέλλογλου στην εφημερίδα Καθημερινή, με τίτλο: «Ιστορίες φορολογικής “τρέλας” που καταλήγουν και σε πολυετή κάθειρξη – Πώς πρώην στέλεχος έμπλεξε εν ... αγνοία του».

⁴ Έτσι και ΣτΕ 2832/2016, 1038/2011, 3488/2007.

⁵ 1δ. ΤρΕφΚακΚρητ 140/2017, ΤρΠλημΘεσσαλ 11249/2016, ΜονΕφΚακΠειρ 504/2014, ΠεντΕφΚακΑθ 3313/2011, ΤρΕφΚακ Ιωανν 254/2010.

¹ Κατά το ήδη καταργηθέν άρ. 32 Ν. 2238/1994.

² Κατ' άρ. 72 Ν. 4172/2013, οι νέες μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και έπειτα.

³ Ακραίο μεν αλλά δυστυχώς υπαρκτό το παράδειγμα πρώην στελέχους επιχείρησης που έπειτα από εξωλογιστικό προσδιορισμό

* Το κείμενο της απόφασης δημοσιεύεται στην ιστοσελίδα της Ένωσης Ελλήνων Ποινολόγων (www.hcba.gr)

Οποιαδήποτε άλλη λύση είναι αντίθετη με τις θεμελιώδεις αρχές του ποινικού δικαίου.

11. Ο Άρειος Πάγος επιμένει στην αντίθετη άποψη. Με την υπ' αριθμ. 1992/2017 απόφαση (Ζ' Ποινικό Τμήμα), ανείρεσε την υπ' αριθμ. 139/2017 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουρηγημάτων Κρήτης, δεχόμενος ότι:

“ Το πλάσμα του φορολογικού δικαίου δεν αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της ποινικής ευθύνης ”

«Του νόμου μη διακρίνοντας, το αδίκημα της μη απόδοσης ΦΠΑ τελείται και όταν ο προσδιορισμός του αποκρυβέντος εισοδήματος, επί του οποίου οφείλεται ΦΠΑ, γίνεται εξωλογιστικά, αφού και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεί νόμιμο τρόπο υπολογισμού των εισοδημάτων ... ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των εισοδη-

μάτων και η βάσει αυτού επιβολή ΦΠΑ δεν αποτελεί κύρωση, αλλά σύνομο τρόπο προσδιορισμού αυτών, υπαγόμενο στο πραγματικό του Ν. 2523/1997, λαμβανομένου υπ' όψιν ότι το στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης του ελεγχόμενου αδικήματος είναι το πραγματικό

⁶ Έτσι και ΑΠ 1165/2016, 718/2015 και 295/2007.

γεγονός της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης του σχετικού φόρου και, επομένως, ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης (λογιστικά ή εξωλογιστικά) δεν αποτελεί κρίσιμο στοιχείο για το αξιόποιο της συμπεριφοράς»⁶.

12. Όμως, το πλάσμα του φορολογικού δικαίου δεν αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της ποινικής ευθύνης.

13. Συμπέρασμα: Η ελληνική έννομη τάξη δεν στερείται κανόνων για τη διάγνωση της φοροδιαφυγής. Μοναδική (δίκαιη) λύση αποτελεί η επαναφορά στον θεμελιώδη κανόνα του ποινικού δικαίου: ουδείς τιμωρείται εάν δεν αποδειχθεί η τέλεση της πράξης και η πρόθεσή του να την τελήσει. Αυτός ο κανόνας εφαρμόστηκε από άλλον Εισαγγελέα στο παράδειγμα του καταδικασθέντος σε 5ετή κάθειρξη για έτερη σε βάρος του κατηγορία (φοροδιαφυγή στο εισόδημα) στο πλαίσιο εξωλογιστικού προσδιορισμού, όπου κρίθηκε ότι το αδίκημα δεν μπορεί να προκύψει αντικειμενικά και ότι ουδεμία υπαιτιότητα βαρύνει τον κατηγορούμενο⁷.

⁷ 18. την από 07.04.2016 παραγγελία του κ. Εισαγγελέως Εφετών Α. Καραφλού, Ποινικά Χρονικά ΞΗ/2018, σελ. 651.