



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Ο ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΥΣ
ΤΟΥ ΑΡΕΙΟΥ ΠΑΓΟΥ

Αθήνα 12-2-2013

Αριθ. Πρωτ. 762

Αριθμ. Γνωμ. 2

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ
ΤΗΛ. 2106411526
ΦΑΞ 2106411523

Π ρ ο ς

Τους Εισαγγελείς Εφετών της Χώρας

και δι' αυτών στους Εισαγγελείς Πρωτοδικών περιφερείας τους

Θέμα : Περί της αναδρομικής ή μη ισχύος της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 2, όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της με το Ν 3943/2011.

1) Με το υπ' αριθμ . πρωτ. 2988 Κ.Δ.Ε/16-1-2013 έγγραφο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος , υποβάλλεται αίτημα παροχής οδηγιών στις διωκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, περί του εάν η διάταξη του άρθρου 21 παρ.2 εδάφιο α περίπτωση αα του Ν 2523/1997, όπως αυτή ισχύει μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 3 παρ.2 εδάφιο θ του Ν. 3943/2011, έχει ή όχι αναδρομική ισχύ και επί περιπτώσεων κακουργηματικής φοροδιαφυγής (στην φορολογία εισοδήματος) τελεσθεισών πριν από την ισχύ του Ν. 3943/2011. Σχετικά με το ζήτημα αυτό το οποίο είναι γενικότερου ενδιαφέροντος ως συναπτόμενο άμεσα με τις προϋποθέσεις κάτω από τις

οποίες ασκείται εγκύρως ποινική δίωξη σε διάφορες περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η γνώμη μας είναι η εξής:

II) Με το άρθρο 21 παρ.2 του Ν 2523/1997, όπως αυτό ίσχυε μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 12 παρ.3 του Ν 2753/1999 , οριζόταν ότι η ποινική δίωξη επί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής ασκείτο αυτεπάγγελτα και δεν άρχιζε πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής που τυχόν είχε ασκηθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ιδίου άρθρου, ή, σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής, πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής . Κατ' εξαίρεση , στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του ιδίου νόμου που αφορούσαν την έκδοση πλαστών ή εικονικών και την αποδοχή ή νόθευση εικονικών φορολογικών στοιχείων , η ποινική δίωξη ασκείτο άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και την μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ (ως τέτοιου νοουμένου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ένθα έχει τη έδρα της η επιχείρηση κατά τον χρόνο τέλεσης του εγκλήματος τούτου) ή του προϊσταμένου της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο , σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργήθηκε από όργανα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε) ή των Ελεγκτικών Κέντρων του άρθρου 3 του Ν 2343/1995 . Στην εξαιρετική αυτή περίπτωση , σύμφωνα με το επόμενο εδάφιο της ίδιας παραγράφου , η μηνυτήρια αναφορά υποβαλλόταν εντός προθεσμίας ενός (1) μηνός από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς επί της απόφασης επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων , ανεξάρτητα

από το εάν κατά της απόφασης αυτής είχε ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου. Με το άρθρο 40 παρ.1 του Ν 3220/2004(Φ.Ε.Κ Α 15/28-1-2004) προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν 2523/1997 , με το οποίο ορίστηκε ότι «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 κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ.», ενώ με την παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου του ως άνω νόμου , προστέθηκε εδάφιο τελευταίο στην παράγραφο 2 του άρθρου 21 του Ν 2523/1997, ως εξής: «ειδικά, όταν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, δεν ακολουθείται η διαδικασία του προηγούμενου εδαφίου, αλλά η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου.». Το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε εκ νέου με το άρθρο 16 παρ.3 του Ν 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. Α 175/30-9-2010) , ως εξής: «ειδικά, στις περιπτώσεις: α) της παραγράφου 1 περίπτωση γ του άρθρου 18, β) της παραγράφου 5 του άρθρου 19, όταν το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων είναι πλέον των δέκα (10) ή υπερβαίνουν σε αξία τα πεντακόσια (500) ευρώ και γ) της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου

19, δεν ακολουθείται η διαδικασία του προηγούμενου εδαφίου, αλλά η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου». Η επελθούσα δηλαδή με τον Ν. 3220/2004 μεταβολή σχετικά με τις προϋποθέσεις υποβολής της μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση της κακουργηματικής φοροδιαφυγής του άρθρου 19 παρ.1 εδάφιο β του Ν 2523/1997, επαναλήφθηκε στο άρθρο 16 παρ.3 του Ν 3888/2010 με την προσθήκη ότι η ίδια διαδικασία ακολουθείται και στην περίπτωση της κακουργηματικής φοροδιαφυγής για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε και λοιπών παρακρατούμενων φόρων ή εισφορών (άρθρο 18 παρ.1 εδάφιο γ του Ν. 2523/1997), καθώς και στην περίπτωση της παρ. 5 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου, η οποία είχε προστεθεί με το άρθρο 76 παρ. 2 του Ν 3842/2010, εφόσον το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων είναι πλέον των δέκα (10) ή υπερβαίνουν σε αξία τα πεντακόσια (500) ευρώ.

III) Με τα εδάφια β, ε και η της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Ν 3943/2011 (Φ.Ε.Κ τεύχος Α 66/31-3-2011) αντικαταστάθηκαν οι λέξεις «με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) ετών» της περίπτωσης β της παραγράφου 2 του άρθρου 17, της περίπτωσης γ της παραγράφου 1 του άρθρου 18 και της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Ν 2523/1997, με την λέξη « με κάθειρξη», ενώ με το εδάφιο θ της παραγράφου 2 του ίδιου νόμου (3943/2011), η παράγραφος 2 του άρθρου 21 του Ν 2523/1997, αντικαταστάθηκε ως εξής : « 2. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελα. Η μηνυτήρια αναφορά

υποβάλλεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργήθηκε από όργανα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) ή των ελεγκτικών κέντρων του άρθρου 3 του Ν. 2343/1995 (Φ Ε Κ 211 Α) ή υποβάλλεται από τον Προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, ως εξής: α) Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης, με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, ανεξάρτητα εάν έχει ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου: αα) στην περίπτωση β της παραγράφου 2 του άρθρου 17, εφόσον ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγέλλει την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης. ββ) στις περιπτώσεις α και β της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος έχει διαταχθεί για την ημερομηνία που διενεργήθηκε, με ειδική εντολή ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών γγ) στην περίπτωση γ της παραγράφου 1 του άρθρου 18, δδ) στην περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 19 και εε) στις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 19, εφόσον το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων είναι πλέον των δέκα ή υπερβαίνουν σε αξία τα πεντακόσια (500) ευρώ. β) Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, επί της οικείας απόφασης επιβολής προστίμου του Κ. Β.Σ. ή κατά της οικείας πράξης επιβολής φόρου, τέλους ή εισφοράς και ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ή της

πράξης ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου: αα) στις περιπτώσεις α και β της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος δεν έχει διαταχθεί με ειδική εντολή του Υπουργού Οικονομικών ββ) στην περίπτωση του πρώτου εδαφίου και την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 19 και γγ) στις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 19, εφόσον το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων δεν υπερβαίνει τα δέκα ή δεν υπερβαίνει σε αξία τα πεντακόσια (500) ευρώ. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής: αα) στην περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 17 και ββ) στην περίπτωση β της παραγράφου 2 του άρθρου 17, εφόσον δεν παραγγέλθηκε η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει σε καμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, επίσης, αν αυτός κατά του οποίου πρόκειται να ασκηθεί, αποδεικνύει ότι έχει έναντι του Δημοσίου ή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) απαίτηση βέβαιη και εκκαθαρισμένη, ποσού ίσου ή μεγαλύτερου του ποσού των φόρων, τελών και εισφορών, για τα οποία επρόκειτο να ασκηθεί η ποινική δίωξη.» . Με την επελθούσα κατά τα ανωτέρω τροποποίηση των διατάξεων των άρθρων 17,18, 19 και 21 παρ.2 του Ν 2523/1997, αφ' ενός μεν επιτάχθηκε το όριο ποινής για τις κακουργηματικές πράξεις φοροδιαφυγής, έτσι ώστε αυτές να τιμωρούνται εφεξής με ποινή κάθειρξης έως είκοσι (20) έτη , αντί του ανωτάτου ορίου των δέκα (10)

ετών που προβλεπόταν έως τότε , αφ' ετέρου δε στις μέχρι τότε περιπτώσεις που θέσπιζαν υποχρέωση των αρμόδιων φορολογικών αρχών να υποβάλλουν άμεσα μηνυτήρια αναφορά μετά το πέρας του ελέγχου , χωρίς να αναμένουν τελεσίδικη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή την παρέλευση της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής κατά της οικείας πράξης καταλογισμού φόρου, προσετέθη αφ' ενός μεν η περίπτωση κακουργηματικής φοροδιαφυγής στην φορολογία εισοδήματος του άρθρου 17 παρ. 2 εδάφιο β , αφ' ετέρου δε οι περιπτώσεις α και β της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος γι' αυτές , έχει διαταχθεί για την ημερομηνία που διενεργήθηκε με ειδική εντολή ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών, επιπροσθέτως δε διαφοροποιήθηκαν οι προϋποθέσεις για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς στις περιπτώσεις που απαριθμούνται στο εδάφιο β της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου .

IV) Οι λαβούσες χώρα κατά τα ανωτέρω τροποποιήσεις των άρθρων 17,18 και 19 του Ν . 2523/1997, ανάγονται στο ουσιαστικό ποινικό δίκαιο και όπως είναι φυσικό ερμηνεύονται υπό το πρίσμα της διάταξης του άρθρου 2 παρ.1 του Π.Κ , ενώ οι διαδοχικές τροποποιήσεις του άρθρου 21 του ιδίου νόμου ανάγονται στο πεδίο του δικονομικού δικαίου και κατά την γενικώς κρατούσα στον χώρο αυτό θεωρητική αλλά και νομολογιακή άποψη (βλ. σχετικά Η. Γάφου, Η Ποινική Δικονομία κατά τον νέο Κώδικα , τεύχος Α σελ 13 και επόμ., Ζησιάδη Ποινική δικονομία , έκδοση δεύτερη τόμος Α σελ 23 και επόμ , ολομ Α.Π 1282/1992 Ποιν Χρον .ΜΒ 921, εν μέρει αντίθ. Α. Καρράς Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο , έκδοση τρίτη, σελ 10), θα μπορούσαν κατ' αρχήν να

έχουν αναδρομική ισχύ . Η αναδρομική όμως ισχύς των δικονομικών κανόνων γίνεται δεκτή υπό την προϋπόθεση ότι δεν αποβαίνει σε βάρος θεμελιωδών δικαιωμάτων του κατηγορουμένου . Αντίθετα , τόσο σε θεωρητικό , όσο και σε νομολογιακό επίπεδο , γίνεται δεκτό ότι, εκτός εναντίας ρητής νομοθετικής πρόβλεψης (βλ. σχετικά Ι. Ζησιάδη Ποινική Δικονομία , έκδοση δεύτερη , τόμος Α σελίδα 25), απαγορεύεται γενικώς η αναδρομική εφαρμογή δικονομικών κανόνων , όταν αυτοί περιέχουν προβλέψεις οι οποίες θίγουν εν τέλει ουσιώδη συμφέροντα του κατηγορουμένου (βλ. σχετ. Α Καρρά , Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο , έκδοση τρίτη , σελίδα 10, παρατηρήσεις Μπέκα υπό το 71/1990 βούλευμα του Συμβουλίου Εφετών Θεσσαλονίκης , σε Υπεράσπιση 1991 , σελίδες 14 και επόμ ., παρατηρήσεις Καλφέλη υπό την υπ' αριθμ. 94/1992 Διάταξη του Εισαγγελέα Εφετών Θεσσαλονίκης , σε Υπεράσπιση 1992 σελίδα 1201 , και αναλυτική επισκόπηση για το θέμα σε Ε. Φυτράκη, Η απαγόρευση της αναδρομικότητας στην Ποινική Δικονομία , έκδοση 1998 σελίδες 149 και επόμ., Α.Π 1786/2003 Ποιν . Χρον. ΝΔ 648, Α.Π 19/1995 Ποιν Χρον. ΜΕ 307 Α.Π 469/1995 Ποιν Χρον. ΝΔ 778). Περιπτώσεις δυσμενέστερων δικονομικών διατάξεων περιλήφθηκαν στα άρθρα 40 παρ.2 του Ν 3220/2004 , 16 παρ.3 του Ν . 3888/2010 και 3 παρ.2 εδάφιο θ του Ν 3943/2011 , στο μέτρο που αυτά περιλαμβάνουν ρυθμίσεις που καθιστούν ευχερέστερη την άσκηση ποινικής δίωξης στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που περιλαμβάνονται στο ρυθμιστικό τους πεδίο , αφού ως προϋπόθεση για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς, συνακόλουθα δε και για την άσκηση ποινικής δίωξης, δεν θέτουν πλέον την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, είτε με την έκδοση τελεσίδικης

απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου είτε με την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας για την άσκηση αυτής (προσφυγής) . Με δεδομένα τα ανωτέρω αλλά και την διαπίστωση ότι κανείς από τους πιο πάνω νόμους δεν περιέλαβε διατάξεις περί αναδρομικής ισχύος των άρθρων δυνάμει των οποίων επήλθαν οι ως άνω μεταβολές , οι διάφορες περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις οποίες υφίσταται υποχρέωση των αρμοδίων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών να υποβάλλουν μηνυτήριες αναφορές, διαμορφώνονται ως εξής:

α) η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου, μαζί με αίτημα για την κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, κατά τις κατωτέρω διακρίσεις: :

αα) στην περίπτωση της κακουργηματικής έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη εν όλω ή εν μέρει συναλλαγή του άρθρου 19 παρ.1β Ν 2523/1997, όταν το έγκλημα αυτό έχει τελεσθεί από 28-1-2004(ημερομηνία δημοσίευσης του Ν 3220/2004) και εφεξής . ββ) στην περίπτωση της κακουργηματικής μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης Φ.Π.Α , Φ.Κ.Ε και λοιπών παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και τελών ή εισφορών του άρθρου 18 παρ.1 εδάφιο γ του Ν 2523/1997, καθώς και στην περίπτωση του άρθρου 19 παρ.5 του ιδίου νόμου , εφόσον το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων είναι πλέον των δέκα (10) ή υπερβαίνουν σε αξία των πεντακόσια (500) ευρώ, όταν το έγκλημα έχει τελεσθεί από 30-9-2010 (ημερομηνία δημοσίευσης του Ν 3888/2010) και εφεξής. γγ) στις περιπτώσεις της πλημμεληματικής φοροδιαφυγής λόγω μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης Φ.Π.Α , Φ.Κ.Ε, κ.λπ. των εδαφίων α και β της

παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος για τις περιπτώσεις αυτές έχει διαταχθεί για την ημερομηνία που διενεργήθηκε με ειδική εντολή ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών, όταν τα εγκλήματα αυτά έχουν τελεσθεί από 31-3-2011 (ημερομηνία δημοσίευσης του Ν 3943/2011) και εφεξής δδ) Στην περίπτωση της κακουργηματικής φοροδιαφυγής στην φορολογία εισοδήματος του άρθρου 17 παρ.2 εδάφιο β του Ν. 2523/1997 και εφόσον ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγείλει την άμεση άσκηση της ποινικής της δίωξης, όταν το έγκλημα έχει τελεσθεί από 31-3-2011 και εφεξής. β) η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται εντός ενός (1) μηνός από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ανεξάρτητα από το εάν κατά της απόφασης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ ή της οικείας πράξης επιβολής φόρου, τέλους ή εισφοράς, ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, κατά τις κατωτέρω διακρίσεις :

αα) στις περιπτώσεις πλημμεληματικής φοροδιαφυγής των εδαφίων α και β της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος δεν έχει διαταχθεί γι' αυτές με ειδική εντολή του Υπουργού Οικονομικών, όταν τα εγκλήματα αυτά έχουν τελεσθεί από 31-3-2011 και εφεξής ββ) στην περίπτωση της πλημμεληματικής φοροδιαφυγής του άρθρου 19 παρ.1 εδάφιο α του Ν. 2523/1997 (έκδοση, αποδοχή ή νόθευση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων) καθώς και στην περίπτωση της παραγράφου 5 του άρθρου 19, εφόσον το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων δεν υπερβαίνει τα δέκα ή δεν υπερβαίνει σε αξία τα πεντακόσια (500) ευρώ, όταν τα εγκλήματα αυτά έχουν τελεσθεί από 31-3-2011 και εφεξής. γ) η μηνυτήρια αναφορά

υποβάλλεται μετά την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής που επέρχεται είτε με την έκδοση τελεσίδικης απόφασης του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου επί της ασκηθείσης προσφυγής κατά της οικείας πράξης καταλογισμού, είτε με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας για την άσκηση μιας τέτοιας προσφυγής, κατά τις κατωτέρω διακρίσεις: αα) στην περίπτωση της πλημμεληματικής φοροδιαφυγής στην φορολογία εισοδήματος (άρθρο 17 παρ.2 εδάφιο α), καθώς και στην κακουργηματική της εκδοχή του άρθρου 17 παρ.2 εδάφιο β, εφόσον στην τελευταία περίπτωση ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος δεν παρήγγειλε την άμεση άσκηση της ποινικής της δίωξης, ανεξάρτητα από τον χρόνο τέλεσης των πράξεων αυτών, και ββ) στις περιπτώσεις που απαριθμούνται στο κεφάλαιο IV υπό τα στοιχεία α και β, εφόσον οι πράξεις φοροδιαφυγής που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις, έχουν τελεσθεί πριν από τους χρόνους που παρατίθενται στο κεφάλαιο αυτό αναλυτικά και κατά περίπτωση. Οίκοθεν νοείται ότι το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 21 του Ν. 2523/97, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 2 εδαφ. θ' του Ν. 3943/2011, με το οποίο ορίζεται ότι «η ποινική δίωξη δεν αρχίζει σε καμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, επίσης, αν αυτός κατά του οποίου πρόκειται να ασκηθεί, αποδεικνύει ότι έχει έναντι του Δημοσίου ή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) απαίτηση βέβαιη και εκκαθαρισμένη, ποσού ίσου ή μεγαλύτερου του ποσού των φόρων, τελών και εισφορών, για τα οποία επρόκειτο να ασκηθεί η ποινική δίωξη», περιέχει ευμενέστερη ρύθμιση και συνεπώς εφαρμόζεται αναδρομικά σε όλες τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής, ανεξάρτητα από το χρόνο τέλεσής τους.

Υ) Σημειώνεται πάντως ότι με την υπ' αριθμ. 1795/2009 απόφαση του Αρείου Πάγου (αδημοσίευτη σε νομικό περιοδικό), έγινε δεκτή η αναδρομική εφαρμογή της δικονομικού περιεχομένου διάταξης του άρθρου 40 παρ.2 του Ν 3220/2004 στην περίπτωση της κακουργηματικής αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 19 παρ.1β του Ν 2523/1997). Η αιτιολογία όμως της απόφασης αυτής, η οποία, σημειωθήτω, είναι αντίθετη με τις ανωτέρω υπ' αριθμ. 1786/2003, 19/1995 και 469/1995 αποφάσεις του ιδίου δικαστηρίου επί παρεμφερούς ζητήματος, δεν είναι πειστική (βλέπε κριτική της σε Γ. Δημήτριάνα Εγκλήματα Φοροδιαφυγής σελίδες 254 και επόμενα).

Ο Αντεισαγγελέας του Αρείου Πάγου

 Νικόλαος Παντελής

Κοινοποίηση: α) Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος , σε απάντηση του υπ' αριθμ. πρωτ.2988/Κ.Δ.Ε/16-1-2013 εγγράφου του .

β) Υπουργό Οικονομικών, για τις δικές του ενέργειες σχετικά με την κοινοποίηση της παρούσας στις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών

Ε.Θ.