

ΑΠ 1637/2022. Φοροδιαφυγή. Άρθρο 24 παρ. 2 Ν 2523/1997.

Στην έννοια της << με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς>>, εμπίπτει και η περίπτωση, κατά την οποία ο φορολογούμενος, αποδεχόμενος ανεπιφύλακτα την σε βάρος του εκδοθείσα αρχική απόφαση επιβολής φόρου ή προστίμου, καταβάλει τη συνολική οφειλή εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Δεν περιορίζεται δε αυτή η <<με άλλο τρόπο περαίωση>> μόνο στις περιπτώσεις συγκεκριμένης νομοθετικής πρωτοβουλίας (ΑΠ 743/2020, ΑΠ 1044/2014). Η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 24 παρ.2α του ν.2523/1997, η οποία καταργήθηκε μετά την από 1-1-2014 θέση σε ισχύ του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), επειδή ανάγεται στο χώρο των ουσιαστικών ποινικών διατάξεων, διατηρεί, κατ'εφαρμογή του άρθρου 2 του ΠΚ, την ισχύ της για τα φορολογικά αδικήματα που έχουν χρόνο τέλεσης μέχρι 31-12-2013, έστω και αν διαπιστώνονται ή οριστικοποιούνται μετά την 1-1-2014 (ΑΠ 743/2020, ΑΠ 1044/2014).

«...

Κατά τη διάταξη του άρθρου 24 παρ.2 του νόμου 2523/1997, όπως η παρ. 2 αυτού αντικαταστάθηκε με την παρ.4 του άρθρου 12 του ν. 2723/1999 και το δεύτερο εδάφιο της παρ.2 με το άρθρο 75 παρ.4 του ν. 3842/2010 << στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς, δεν εφαρμόζονται οι ποινικές κυρώσεις του παρόντος>>. Από την παραπάνω διάταξη, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 17, 18 και 19 του ως άνω νόμου, στις οποίες προβλέπονται τα ποινικά αδικήματα των φορολογικών παραβάσεων, μεταξύ των οποίων και η έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκύπτει ότι στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία, διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της με άλλο τρόπο ολικής περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, δεν υφίσταται πλέον ποινικό αδίκημα και συνεπώς ο κατηγορούμενος κηρύσσεται αθώος. Η παραπάνω διάταξη του άρθρου 24 παρ.2 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή της, εκτός των

περιπτώσεων του διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού, ήταν εφαρμοστέα και στην περίπτωση της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς. Στην έννοια της << με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς>>, εμπίπτει και η περίπτωση, κατά την οποία ο φορολογούμενος, αποδεχόμενος ανεπιφύλακτα την σε βάρος του εκδοθείσα αρχική απόφαση επιβολής φόρου ή προστίμου, καταβάλλει τη συνολική οφειλή εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Δεν περιορίζεται δε αυτή η <<με άλλο τρόπο περαίωση>> μόνο στις περιπτώσεις συγκεκριμένης νομοθετικής πρωτοβουλίας (ΑΠ 743/2020, ΑΠ 1044/2014). Η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 24 παρ.2α του ν.2523/1997, η οποία καταργήθηκε μετά την από 1-1-2014 θέση σε ισχύ του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), επειδή ανάγεται στο χώρο των ουσιαστικών ποινικών διατάξεων, διατηρεί, κατ'εφαρμογή του άρθρου 2 του ΠΚ, την ισχύ της για τα φορολογικά αδικήματα που έχουν χρόνο τέλεσης μέχρι 31-12-2013, έστω και αν διαπιστώνονται ή οριστικοποιούνται μετά την 1-1-2014 (ΑΠ 743/2020, ΑΠ 1044/2014). Εξάλλου, η καταδικαστική απόφαση έχει την απαιτούμενη, από τα άρθρα 93 παρ. 3 του Συντάγματος και 139 του Κ.Ποιν.Δ, ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, η έλλειψη της οποίας ιδρύει λόγο αναίρεσης από το άρθρο 510 παρ. 1 στοιχ. Δ' Κ.Ποιν.Δ, όταν αναφέρονται σ' αυτή, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά, που αποδείχθηκαν από την ακροαματική διαδικασία, στα οποία στηρίχθηκε η κρίση του δικαστηρίου για τη συνδρομή των αντικειμενικών και υποκειμενικών στοιχείων του εγκλήματος, για το οποίο καταδικάστηκε ο κατηγορούμενος, οι αποδείξεις που τα θεμελιώνουν και οι νομικές σκέψεις υπαγωγής των περιστατικών αυτών στις εφαρμοσθείσες ουσιαστικές ποινικές διατάξεις. Για την ύπαρξη τέτοιας αιτιολογίας είναι παραδεκτή η αλληλοσυμπλήρωση του αιτιολογικού με το διατακτικό της απόφασης, τα οποία αποτελούν ενιαίο σύνολο, τα δε αποδεικτικά μέσα αρκεί να προσδιορίζονται γενικώς κατά το είδος τους (μάρτυρες, έγγραφα κλπ) χωρίς να απαιτείται ειδικότερη αναφορά ή αναλυτική παράθεσή τους και μνεία του τί προέκυψε από το καθένα χωριστά, ούτε αξιολογική συσχέτιση και σύγκριση μεταξύ τους, ενώ δεν είναι αναγκαίο να προσδιορίζεται ποιο βάρυνε περισσότερο για

το σχηματισμό της δικανικής κρίσης ούτε χρειάζεται να διευκρινίζεται από ποιο ή ποια αποδεικτικά μέσα αποδείχθηκε η κάθε παραδοχή. Όμως, δεν αποτελούν λόγους αναίρεσης η εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων και, ειδικότερα, η εσφαλμένη εκτίμηση και αξιολόγηση των μαρτυρικών καταθέσεων και των εγγράφων, η παράλειψη αναφοράς και αξιολόγησης κάθε αποδεικτικού στοιχείου χωριστά και η παράλειψη συσχέτισης των αποδεικτικών μέσων μεταξύ τους, καθόσον, στις περιπτώσεις αυτές, με την επίφαση της έλλειψης αιτιολογίας ή της εσφαλμένης εφαρμογής του νόμου, πλήττεται η αναίρετικώς ανέλεγκτη, περί τα πράγματα, κρίση του Δικαστηρίου της ουσίας. Η ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία της δικαστικής απόφασης, η έλλειψη της οποίας ιδρύει τον από το άρθρο 510 παρ.1 στοιχ. Δ' του ίδιου Κώδικα, αντίστοιχο λόγο αναίρεσεως, πρέπει να εκτείνεται και στους αυτοτελείς ισχυρισμούς, εκείνους δηλαδή που προβάλλονται στο δικαστήριο της ουσίας, σύμφωνα με τα άρθρα 171 παρ. 2 και 333 παρ. 2 ΚΠοινΔ, από τον κατηγορούμενο ή το συνήγορο του και τείνουν στην άρση του άδικου χαρακτήρα της πράξης ή της ικανότητας για καταλογισμό ή στη μείωση αυτής ή στην εξάλειψη του αξιοποίνου της πράξης ή στη μείωση της ποινής, εφόσον, όμως, αυτοί προβάλλονται κατά τρόπο σαφή και ορισμένο, με όλα δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία είναι αναγκαία κατά την οικεία διάταξη για τη θεμελίωσή τους. Διαφορετικά, το δικαστήριο της ουσίας δεν υπέχει υποχρέωση να απαντήσει αιτιολογημένα στην απόρριψή τους. Τέτοιος αυτοτελής ισχυρισμός είναι και ο προβλεπόμενος από τη διάταξη του προαναφερόμενου άρθρου 24 παρ.2 του ν. 2523/1997, με την οποία εισάγεται ένας ιδιόμορφος αντικειμενικός λόγος εξάλειψης του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων του παραπάνω νόμου, αφού η αποδοχή του άγει στην άρση του άδικου χαρακτήρα της πράξης και εντεύθεν στην αθώωση του κατηγορουμένου. Τέλος, εσφαλμένη ερμηνεία ουσιαστικής ποινικής διάταξης, ως λόγος αναίρεσης, κατά το άρθρο 510 παρ. 1 στοιχ. Ε' ΚΠΔ, υπάρχει, όταν ο δικαστής αποδίδει σ' αυτή διαφορετική έννοια από εκείνη που έχει πραγματικά, ενώ εσφαλμένη εφαρμογή υπάρχει, όταν δεν υπήγαγε σωστά τα πραγματικά περιστατικά που δέχτηκε στη διάταξη που εφάρμοσε. Περίπτωση εσφαλμένης εφαρμογής, που

εμπίπτει στον ίδιο αναιρετικό λόγο, υπάρχει και όταν η παραβίαση γίνεται εκ πλαγίου, δηλαδή, όταν στο πόρισμα της απόφασης, που περιλαμβάνεται στο συνδυασμό αιτιολογικού και διατακτικού και ανάγεται στα στοιχεία και στην ταυτότητα του εγκλήματος, έχουν εμφιλοχωρήσει ασάφειες, αντιφάσεις ή λογικά κενά, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτός ο αναιρετικός έλεγχος της ορθής εφαρμογής της ουσιαστικής ποινικής διάταξης που εφαρμόστηκε, οπότε η απόφαση δεν έχει νόμιμη βάση.

Στην προκειμένη περίπτωση, από την παραδεκτή επισκόπηση της προσβαλλόμενης απόφασης, προκύπτει ότι ο αναιρεσείων κατά την ακροαματική διαδικασία στο δευτεροβάθμιο Δικαστήριο, πρότεινε, όπως προαναφέρεται, παραδεκτά τον παραπάνω αυτοτελή ισχυρισμό περί εξάλειψης του αξιοποίνου του ένδικου αδικήματος, κατ'άρθρο 24 παρ.2 του Ν. 2523/1997. Το Δικαστήριο απέρριψε τον εν λόγω ισχυρισμό, με το ακόλουθο ειδικότερο σκεπτικό που περιέχεται στο περί ενοχής σκεπτικό της προσβαλλόμενης απόφασής του, στο οποίο (ειδικότερο σκεπτικό), μετά από παράθεση νομικών σκέψεων, διαλαμβάνονται επί λέξει τα ακόλουθα: << Σύμφωνα με την από 31-3-2010 έκθεση ελέγχου των ... καταλογίστηκε σε βάρος του άνω κατηγορούμενου μία παράβαση για την έκδοση των 151 εικονικών φορολογικών στοιχείων της επίδικης εταιρείας αξίας 1.608.788,87 ευρώ και μία παράβαση για την έκδοση των 47 εικονικών φορολογικών στοιχείων της ίδιας εταιρείας αξίας 593.324,25 ευρώ. Στις με αρ. πρωτ. ... δύο βεβαιώσεις της Δ.Ο.Υ. ... αναφέρεται ότι ο δεύτερος κατηγορούμενος: α) έχει εξοφλήσει την οφειλή του Ακόμη, στη με αριθμ. πρωτ. ... βεβαίωση της ΑΑΔΕ αναφέρεται << ότι ο δεύτερος εκκαλών/κατηγορούμενος εξόφλησε ολοσχερώς τις οφειλές του εκ των υπ. αριθμ. Οι ανωτέρω οφειλές εξοφλήθηκαν μετά την βεβαίωση ποσοστού 25%, σε συνέχεια της άσκησης των υπ' αριθμ. πρωτ. κατ. ... προσφυγών ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου ... και μετά την κατάργηση των δικών, η οποία διαπιστώθηκε με τις υπ αριθμ ... πράξεις του Δικαστηρίου αυτού, κατόπιν της υποβολής των υπ αριθμ ... δηλώσεων παραίτησης, ενώ δεν προκύπτει από τον οικείο φάκελο του αρχείου της Υπηρεσίας μας διοικητική επίλυση της διαφοράς>>. Με βάση τα προαναφερόμενα ο

ισχυρισμός αυτός, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, δεδομένου ότι από τα ανωτέρω αναφερόμενα δεν προκύπτει ότι υπήρξε στην περίπτωση του, περαίωση εκκρεμούς φορολογικής υπόθεσης για τη μη εφαρμογή των ποινικών διατάξεων του ν. 2523/1997, κατά το άρθρο 24 παρ.2 εδ.α΄ του νόμου αυτού>>.

Με τις παραδοχές αυτές το Δικαστήριο της ουσίας διέλαβε στην απόφασή του την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία για την απόρριψη του ένδικου αυτοτελούς ισχυρισμού, αφού εκτίθενται σ'αυτήν με σαφήνεια και πληρότητα, χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά και κατά τρόπο επιτρέποντα τον αναιρετικό έλεγχο, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν κατά την ακροαματική διαδικασία, βάσει των διαλαμβανομένων αποδεικτικών στοιχείων που εισφέρθηκαν για το θέμα αυτό και οι νομικοί συλλογισμοί, δυνάμει των οποίων σχημάτισε το Δικαστήριο τη δικανική του πεποίθηση, ότι δεν στοιχειοθετείται κατ'ουσίαν ο επιστηριζόμενος στο παραπάνω άρθρο 24 παρ.2 εδ.α΄ του Ν. 2523/1997, λόγος εξάλειψης του αξιοποίνου. Συγκεκριμένα, αναφέρονται οι προσκομισθείσες δύο βεβαιώσεις με αρ. ... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καθώς και η τελευταία χρονολογικά, με αρ. πρωτ. ... βεβαίωση της ΑΑΔΕ, το περιεχόμενο της οποίας παρατίθεται αυτούσιο και στο κείμενο της οποίας, στην πρώτη μεν παράγραφο αυτού, βεβαιώνεται ότι εξοφλήθηκαν οι βεβαιωθείσες, με τις υπ'αριθμ. ... πράξεις των Προϊσταμένων των Δ.Ο.Υ. ... και ..., αντίστοιχα, οφειλές των επιβληθέντων διοικητικών προστίμων για την ένδικη φορολογική παράβαση, στην δεύτερη δε παράγραφο αυτού επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω οφειλές εξοφλήθηκαν μετά τη βεβαίωση ποσοστού 25%, μετά την κατάργηση των εκκρεμών δικών επί προσφυγών που άσκησε ο κατηγορούμενος κατά των αναφερομένων σ'αυτή πράξεων επιβολής προστίμων και ότι από τον οικείο φάκελο του αρχείου της Υπηρεσίας τους δεν προκύπτει διοικητική επίλυση της διαφοράς. Ακολούθως δε, διαλαμβάνεται η παραδοχή του Δικαστηρίου, την οποία συνήγαγε από τα παραπάνω στοιχεία, ότι με την εξόφληση των αναφερομένων πράξεων βεβαίωσης οφειλών, μετά την κατά τα άνω βεβαίωση ποσοστού 25% της οφειλής, δεν πληρούται η επικαλούμενη υπό στοιχείο γ'περίπτωση του άρθρου 24 για την <<με άλλο τρόπο ολική

διοικητική περαίωση της διαφοράς>>, προκειμένου να επέλθει η εξάλειψη του αξιοποίνου. Με τις ανωτέρω δε παραδοχές το Δικαστήριο ορθά ερμήνευσε και εφάρμοσε την ανωτέρω ουσιαστική ποινική διάταξη, την οποία δεν παραβίασε ευθέως ή εκ πλαγίου και ως εκ τούτου δεν στέρησε την απόφασή του από νόμιμη βάση. Συνεπώς, ο από το άρθρο 510 παρ.1 στοιχ. Δ'ΚΠΔ, λόγος του δικογράφου της αιτήσεως αναιρέσεως και ο από το άρθρο 510 παρ.1 στοιχ. Δ'και Ε'ΚΠΔ, 2ος λόγος του δικογράφου των προσθέτων λόγων αυτής, κατά το β'σκέλος αυτού, είναι αβάσιμοι.

...»