

Η μεταρρύθμιση που επέφερε ο ν. 3943/2011 στο «Ποινολόγιο», η πρόωγη έκθεση σε ποινικές κυρώσεις και η σχέση της με την επιταγή του ενωσιακού δικαίου για αποτελεσματική δικαστική προστασία

Φιλίππια - Μαρία Χρ. Φιαμέγκου

ΜΔΕ στο Δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ΕΚΠΑ, Δικηγόρος Αθηνών

1) Η απόφαση Unibet.

Στην απόφαση Unibet¹ το ΔΕΕ έκανε δεκτό ότι «η αρχή της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας δεν απαιτεί να υφίσταται αυτοτελής προσφυγή σκοπούσα, κυρίως, την αμφισβήτηση της συμφωνίας εθνικών διατάξεων με κοινοτικούς κανόνες, εφόσον διασφαλίζεται, στο πλαίσιο του συστήματος εσωτερικών ένδικων προσφυγών, ο σεβασμός της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας»². Εντούτοις, στην ανωτέρω απόφαση προσδιορίστηκε, επίσης, ότι αν ο ενδιαφερόμενος «αναγκαζόταν να εκτεθεί σε διοικητικές ή ποινικές διαδικασίες, καθώς και σε εντεύθεν ενδεχόμενες κυρώσεις, ως μοναδικό μέσο ένδικης προστασίας προκειμένου να αμφισβητήσει τη συμφωνία των επίμαχων εθνικών διατάξεων με το κοινοτικό δίκαιο, τούτο δεν θα αρκούσε για να του διασφαλίσει μια τέτοια αποτελεσματική ένδικη προστασία»³.

2) Έκθεση σε ποινικές κυρώσεις βάσει των άρθρων 17 & 18 του ν. 2523/1997.

Μια τέτοια περίπτωση, απαντάται και στο ελληνικό δίκαιο, όπου ο διοικούμενος που αμφισβητεί ενώπιον της φορολογικής διοίκησης τη συμβατότητα με το ενωσιακό δίκαιο εθνικής νομοθετικής διάταξης που, επί παραδείγματι, υπάγει τις παρεχόμενες από αυτόν υπηρεσίες στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ ενώ βάσει της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ (προϊσχύουσα Έκτη Οδηγία 77/388/ΕΟΚ) του Συμβουλίου περί κοινού συστήματος ΦΠΑ αυτού του είδους οι υπηρεσίες θα έπρεπε να υπαχθούν σε προβλεπόμενο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ ή, σε άλλο παράδειγμα, θα έπρεπε να απαλλαγούν εντελώς από τον ΦΠΑ⁴, σε περίπτωση εκδόσεως σε βάρος του ανωτέρω

*Η παρούσα συνιστά απόσπασμα από τη διπλωματική μου εργασία με τίτλο «Η αποκατάσταση των παραβιάσεων του ενωσιακού φορολογικού δικαίου στην εσωτερική έννομη τάξη των κρατών μελών». Με την ευκαιρία, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τους καθηγητές του Τομέα Διεθνών Σπουδών της Νομικής του ΕΚΠΑ, κ. Μεταξία Κουσκουνά, κ. Ρεβέκκα-Εμμανουέλλα Παπαδοπούλου και κ. Βασίλειο Χριστιανό, για όσα με δίδαξαν στο οικείο Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών «Κατεύθυνση Δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης», εμψυώνοντας μου «μεράκι» για την ενασχόληση με το ενωσιακό δίκαιο.

¹ Απόφαση του Δικαστηρίου της 13^{ης} Μαρτίου του 2007, C-432/05, Συλλογή 2007, I-02271.

² Βλ. σκ. 47 της προαναφερθείσας απόφασης Unibet, ό.π.

³ Βλ. σκ. 64 της προαναφερθείσας αποφάσεως Unibet, ό.π.

⁴ Επί παραδείγματι η απόφαση του ΔΕΚ της 7^{ης} Δεκεμβρίου 2006, Επιτροπή κατά Ελλάδος, υπόθεση C-13/2006, αναγνώρισε ότι η Ελληνική Δημοκρατία, επιβάλλοντας ΦΠΑ επί των υπηρεσιών παροχής οδικής βοήθειας σε περίπτωση βλάβης παρέβη τις υποχρεώσεις που υπείχε από το άρθρο 13 Β στοιχείο

φορολογούμενου πράξεως προσδιορισμού ΦΠΑ, με την οποία θα του καταλογίζεται ο οφειλόμενος, κατά την άποψη της αρμόδιας φορολογικής αρχής ΦΠΑ, δύναται, μεν, ο φορολογούμενος να ασκήσει προσφυγή ουσίας κατά της απορριπτικής επί της ενδικοφανούς προσφυγής πράξη της διοικήσεως (ειδικότερα, της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών⁵), καθώς και να αιτηθεί την αναστολή καταβολής του υπόλοιπου 50% του καταλογιζόμενου φόρου (πέραν δηλαδή του 50% που αναστέλλεται αυτοδικαίως με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής), πλην στις κατωτέρω περιγραφόμενες περιπτώσεις, υφίσταται ενδεχόμενο έκθεσής του σε ποινικές κυρώσεις πριν χωρήσει καν η οριστικοποίηση της οικείας φορολογικής εγγραφής, και χωρίς δυνατότητα ουσιαστικού ελέγχου (για τους λόγους που θα καταδειχθούν κατωτέρω) της συμβατότητας της εθνικής νομοθετικής διάταξης με το ενωσιακό δίκαιο (εν προκειμένω Οδηγία περί ΦΠΑ).

3) Τα πλημμελήματα των περ. α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 2523/1997.

Ειδικότερα, με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 2 εδ. θ' του Ν. 3943/2011⁶, αντικαταστάθηκε η παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 2523/97, οπότε για την άσκηση της ποινικής δίωξης για τα πλημμελήματα των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 2523/97, δηλαδή, της μη απόδοσης ή συμψηφισμού (παράνομου) ΦΠΑ ετησίως έως 3.000 Ευρώ ή από 3.000 Ευρώ έως 75.000 Ευρώ, αντίστοιχα, προβλέπεται ότι, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος έχει διαταχθεί για την ημερομηνία που διενεργήθηκε με ειδική εντολή ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών, η απαιτούμενη μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του οικείου φορολογικού ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο Εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του ελέγχου, ανεξάρτητα από το εάν έχει ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, χωρίς δηλαδή να απαιτείται η προηγούμενη οριστικοποίηση της οικείας φορολογικής εγγραφής.

4) Το κακούργημα της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 2523/1997.

Τα αυτά προβλέπονται και για το κακούργημα της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 2523/97, δηλαδή αν πρόκειται για μη απόδοση ή συμψηφισμό ποσού ΦΠΑ υπερβαίνοντος κατ' έτος τις 73.000 Ευρώ, και σε αυτή την περίπτωση, δηλαδή, η μηνυτήρια αναφορά και η συνακόλουθη ποινική δίωξη προηγείται της οριστικοποίησης της οικείας φορολογικής εγγραφής, αφού υποβάλλεται αμέσως με το πέρας του φορολογικού ελέγχου, χωρίς, μάλιστα, να τίθεται ως όρος ο έλεγχος να διενεργήθηκε με εντολή του Υπουργού Οικονομικών (όπως απαιτείται για τα πλημμελήματα των ανωτέρω περ. α' και β'), και ανεξάρτητα από την άσκηση ή μη της προβλεπόμενης προσφυγής στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο⁷.

α' της έκτης Οδηγίας – βλ. συναφώς Παπαδοπούλου Ρ.-Ε., *ΦΠΑ και παροχή οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής – Παρατηρήσεις σε ΔΕΚ C-13/2006, Επιτροπή κατά Ελλάδας*, ΔΕΕ 2007, 496.

⁵ Άρθρο 63 ΚΦΔ/σίας (Ν. 4174/13 σε συνδ. με άρθρο 52 παρ. 2 ΚΦΠΑ (Ν. 2859/2000) και άρθρο 66 παρ. 2 ΚΔΔ/μίας (Ν. 2717/99).

⁶ Έναρξη ισχύος από 31-3-2011.

⁷ Κ. Βουλγαρίδης, «Μελέτη για τη φοροδιαφυγή – άρθρα 17 και 18 Ν. 2523/97», δημοσιευμένη (10.07.2013) στην ιστοσελίδα www.dikastis.gr.

5) Επιβολή Φ.Π.Α. κατά παράβαση του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Αυτό που παραβλέπει, όμως, ο Έλληνας νομοθέτης είναι ότι η μη απόδοση του ΦΠΑ μπορεί να ερείδεται, όχι στην εκ μέρους του φορολογουμένου πρόθεση φοροδιαφυγής, αλλά, στη νομική πεποίθησή του, ότι το εν λόγω ποσό ΦΠΑ δεν οφείλεται κατά τις επιταγές του ενωσιακού φορολογικού δικαίου, επί παραδείγματι, γιατί βάσει της Οδηγίας περί ΦΠΑ η ασκούμενη από αυτόν δραστηριότητα, για την οποία ο έλεγχος του καταλόγισε το συγκεκριμένο ποσό ΦΠΑ, εντάσσεται στις απαλλασσόμενες δραστηριότητες, ή οφείλεται μιν, σε μικρότερο ύψος δε, γιατί ο φορολογούμενος θα έπρεπε να ενταχθεί σε ειδικό καθεστώς και από λάθος, είτε του εθνικού νομοθέτη, είτε της φορολογικής διοίκησης, υπήχθη στο κανονικό καθεστώς. Καθίσταται, λοιπόν, προφανές ότι υπό το υπάρχον εθνικό μας δικονομικό σύστημα ο φορολογούμενος αναγκάζεται να εκτεθεί σε διοικητικές ή ποινικές διαδικασίες και σε εντεύθεν κυρώσεις. Δηλαδή, ακόμη κι αν επιλέξει να ασκήσει τα παρεχόμενα από τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (κυρωθείς με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999) ένδικα βοηθήματα και μέσα, εν τέλει, κινδυνεύει να υπαχθεί προώρως στην ποινική δικαιοσύνη, και να του επιβληθεί ποινική κύρωση για ένα φορολογικό αδίκημα, για δήθεν μη απόδοση ενός φόρου ενωσιακής προέλευσης, που ενδέχεται μετέπειτα(μετά την καταδίκη του), να κριθεί εν τέλει από το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο ότι κατά τα οριζόμενα στην Οδηγία περί ΦΠΑ ο φόρος αυτός δεν οφειλόταν, αλλά ότι αντιθέτως, η επιβολή του ήταν αυτή που είχε χωρήσει κατά παραβίαση του ενωσιακού φορολογικού δικαίου. Και, ναι μιν, κάποιος θα αντέτασσε, ότι ο φορολογούμενος θα μπορούσε, πάντως, να υποστηρίξει και ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων εξίσου αποτελεσματικά την κατά παραβίαση της Οδηγίας περί ΦΠΑ επιβολή του ανωτέρω φόρου προστιθέμενης αξίας, εστιάζοντας, μάλιστα, στην έλλειψη εκ μέρους του απαιτούμενου για τη στοιχειοθέτηση του οικείου ποινικού αδικήματος δόλου φοροδιαφυγής. Πράγματι, θα μπορούσε να υποστηρίξει, επί παραδείγματι, ότι δεν απέδωσε τον καταλογισθέντα ΦΠΑ, όχι προκειμένου να φοροδιαφύγει, αλλά επειδή θεωρώντας ότι κατά τους ορισμούς της Οδηγίας δεν όφειλε εν προκειμένω να επιβάλλει ΦΠΑ στις παρεχόμενες υπηρεσίες του, δεν είχε επιβάλλει αυτόν, κατά νόμιμη μετακύλιση στους πελάτες του, και για το λόγο αυτό αδυνατούσε εν συνεχεία να τον αποδώσει, στο μέτρο που δεν τον είχε εισπράξει, και όχι επειδή είχε πρόθεση φοροδιαφυγής. Πλην, παρατηρούμε ότι η νομολογία των ποινικών δικαστηρίων ως προς τη θεμελίωση του δόλου στις περιπτώσεις αυτές προσλαμβάνει παγίως συμπερασματική διατύπωση: « (...)δεν υπάρχει ανάγκη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, διότι αυτός ενυπάρχει στην παραγωγή των περιστατικών και προκύπτει από αυτή (...) η παραδοχή του δόλου ενυπάρχει στην παραδοχή της υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ.»⁸, μένει, βέβαια, να μας εκπλήξουν θετικά σε περίπτωση που θα υποβληθεί ενώπιον τους ένας τέτοιου περιεχομένου ισχυρισμός περί μη συνδρομής του στοιχείου του δόλου. Εξ άλλου, σε περίπτωση, που η συντελεσθείσα κατά τα ανωτέρω νομοθετική μεταρρύθμιση με το ν. 3943/2011 παραμείνει αμετάβλητη, παρά τα προβλήματα που φαίνεται πως μπορεί να δημιουργήσει σε επίπεδο συναρμογής της ελληνικής έννομης τάξης με την ενωσιακή, τα ποινικά δικαστήρια θα είναι εκείνα που θα πρέπει να «διασώσουν» σε επίπεδο εφαρμογής τα δικαιώματα που αντλεί ο υποκείμενος στον ΦΠΑ απευθείας από το δίκαιο της ΕΕ, υποβάλλοντας εν ανάγκη σχετικό προδικαστικό ερώτημα στο

⁸ βλ. ενδεικτικώς ΑΠ 21/2014, 286/2014 δημοσιευμένες αμφότερες στην Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών του Δ.Σ.Α. – ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ.

ΔΕΕ κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 267 ΣΛΕΕ. Μόνο επί μεταστροφής της κατά τα ανωτέρω συμπερασματικής αιτιολογίας αναφορικά με τη στοιχειοθέτηση του δόλου φοροδιαφυγής με την παροχή ουσιαστικής δυνατότητας αμφισβήτησης της συμβατότητας της εθνικής νομοθετικής διάταξης προς το ενωσιακό δίκαιο, δύναται να αποφευχθεί η αντίθεση με το τελευταίο. Υπό την έννοια, ότι μόνο με τον τρόπο αυτό θα συντρέξει πλήρης και αποτελεσματική δικαστική προστασία των δικαιωμάτων που ο φορολογούμενος αρύεται από το ενωσιακό δίκαιο, ώστε να αποφευχθεί το ενδεχόμενο υποχρεωτικής θέσπισης αυτοτελούς προσφυγής κατά εθνικού νόμου, κατά τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα στην απόφαση Unibet. Όπως, έχει, όμως, σήμερα η ανωτέρω δικονομική ρύθμιση του Ποινολογίου περί κίνησης της ποινικής δίωξης πριν την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής σε συνδυασμό με την ανωτέρω πάγια, συμπερασματικού χαρακτήρα, νομολογία των ποινικών δικαστηρίων⁹ όσον αφορά την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης των οικείων ποινικών αδικημάτων, τα παρεχόμενα από την ελληνική έννομη τάξη ένδικα βοηθήματα και μέσα αναδεικνύονται αναποτελεσματικά και ανίκανα να διασφαλίσουν την ένδικη προστασία των δικαιωμάτων που ο φορολογούμενος αντλεί από το ενωσιακό δίκαιο.

6) Προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορεί να ανακύψει υποχρέωση θέσπισης αυτοτελούς προσφυγής για τον έλεγχο της συμβατότητας εθνικής διάταξης με το ενωσιακό δίκαιο.

Με βάση, δε, τη σκέψη 64 της προαναφερθείσας απόφασης Unibet, οι δικαστές του Kirchberg, όπως εύστοχα παρατηρεί ο καθηγητής Κ. Γιαννακόπουλος¹⁰, «άφησαν να εννοηθεί ότι, στο πλαίσιο της λεγόμενης αρνητικής εναρμόνισης του εθνικού δικαίου, δεν θα μπορούσε να αποκλεισθεί η ενδεχόμενη υποχρέωση διαμόρφωσης ακόμη και μιας αυτοτελούς προσφυγής κατά των εθνικών νόμων, εφόσον, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση μόνον μέσω μιας τέτοιας προσφυγής θα ήταν δυνατόν να διασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα της παρεχόμενης δικαστικής προστασίας». Δηλαδή, όλως εξαιρετικώς, στην περίπτωση μιας τέτοιας αναποτελεσματικότητας της παρεχόμενης ένδικης προστασίας, όπου δεν θα παρείχετο στους πολίτες η δυνατότητα να ζητήσουν παρεμπόδιουσα εξέταση της εθνικής διάταξης ως προς τη συμβατότητά της με το ενωσιακό δίκαιο ή στην περίπτωση που η παρεχόμενη δυνατότητα παρεμπόδιου ελέγχου θα λειτουργούσε μόνον κατ'επίφαση (όπως επί συμπερασματικής αιτιολογίας ως προς τη συνδρομή του δόλου

⁹ Χαρακτηριστικό είναι εν προκειμένω το ακόλουθο απόσπασμα εκ της εισηγήσεως του δικηγόρου Ζήση Στ. Κωνσταντίνου στη διημερίδα της Ένωσης Ελλήνων Νομικών e-Θέμις με θέμα «Επίκαιρα ζητήματα Φορολογικού Δικαίου», 17 και 18/01/2014, με τίτλο: «Επίκαιρα ζητήματα ποινικής διαδικασίας στα φορολογικά αδικήματα», η οποία έχει δημοσιευθεί στην ιστοσελίδα της ανωτέρω Ενώσεως www.ethemis.gr:

«18. Ένας άλλος ισχυρισμός των κατηγορουμένων, που αντιμετωπίζεται συχνά στα Ποινικά Δικαστήρια, ιδίως κατά την κρίση υποθέσεων μη αποδόσεως ΦΠΑ, είναι ο της ελλείψεως δόλου. Και ο ισχυρισμός αυτός, κατά κανόνα, όπως προαναφέρθηκε, αντιμετωπίζεται από τα Δικαστήρια στενόκαρδα: Ενόψει, δηλαδή, του ότι πρόκειται για παρακρατούμενο και αποδιδόμενο στο Δημόσιο φόρο, τα Δικαστήρια θεωρούν, κατά κανόνα, ότι, σε τέτοιες περιπτώσεις, ο δόλος εμφανίζεται ως αυταπόδεικτος, γι' αυτό και, κατά κανόνα, απορρίπτουν τέτοιους ισχυρισμούς.»

¹⁰ Γιαννακόπουλος Κ., *Η επίδραση του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον δικαστικό έλεγχο της συνταγματικότητας των νόμων*, Εκδ. Σάκκουλα, 2013, σελ. 115 έως 116, παρ.103.

φοροδιαφυγής), το οικείο κράτος μέλος θα μπορούσε να υποχρεωθεί να προβλέψει ευθύ δικαστικό έλεγχο συμβατότητας των νόμων με το δίκαιο της Ένωσης, ακόμη κι αν στο κράτος αυτό δεν προβλέπεται ευθεία συνταγματική προσφυγή ιδιωτών κατά ισχύοντος νόμου, όπως δηλαδή συμβαίνει στην Ελλάδα υπό το ισχύον Σύνταγμα που καθιερώνει ένα σύστημα συγκεκριμένου, παρεμπόδιτου, διάχυτου και δηλωτικού ελέγχου της συνταγματικότητας των νόμων. Καθίσταται, προφανές ότι όσον αφορά την ελληνική έννομη τάξη, μετά τις σχολιαζόμενες τροποποιήσεις που επέφερε ο ν. 3943/2011 στο χρόνο κίνησης της ποινικής δίωξης, μόνον μια μεταστροφή της ανωτέρω συμπερασματικής νομολογίας των ποινικών δικαστηρίων ως προς την κατάφαση του δόλου φοροδιαφυγής, με την υποβολή σχετικού προδικαστικού ερωτήματος από τον ποινικό δικαστή στο ΔΕΕ σε κάθε περίπτωση αμφιβολίας ως προς τη συμβατότητα της εθνικής φορολογικής διάταξης με το ενωσιακό δίκαιο (εν προκειμένω ως προς την Οδηγία περί ΦΠΑ), θα μπορούσε να περισώσει τη δυνάμενη να γεννηθεί αντίθεση με το ενωσιακό δίκαιο. Εξ άλλου, και στην απόφαση Unibet έγινε δεκτό ότι η δυνατότητα εκτίμησης της συμβατότητας της εθνικής διάταξης προς το ενωσιακό δίκαιο στο πλαίσιο ενός συστήματος παρεμπόδιτου ελέγχου συνιστά αποτελεσματική δικαστική προστασία¹¹. Ο όλος προβληματισμός έγκειται στο ότι εφεξής, λόγω της ποινικής δίωξης πριν την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, τον παρεμπόδιτο αυτό έλεγχο καλείται να διενεργήσει ο ποινικός δικαστής, ο οποίος λόγω του προϊσχύοντος για χρόνια συστήματος, κατά το οποίο επιλαμβανόταν της διαφοράς μόνο μετά την οριστικοποίηση της οικείας φορολογικής εγγραφής, ενδεχομένως, να μην είναι στον αυτό βαθμό εξοικειωμένος με την αναγκαιότητα ενός τέτοιου ελέγχου. Κατά τα λοιπά, η επιταγή της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας φαίνεται να ικανοποιείται εξίσου, ανεξαρτήτως του χαρακτήρα του δικαστηρίου που προβαίνει στον κατά τα ανωτέρω απαιτούμενο έλεγχο συμβατότητας, είτε δηλαδή αυτό εντάσσεται στον κλάδο της ποινικής δικαιοσύνης, είτε στον κλάδο της διοικητικής. Από όλα τα ανωτέρω αναδεικνύεται, λοιπόν, ότι με το ν. 3943/2011 καθιερώθηκε ένα πρωθύστερο δικονομικό σχήμα κατά τη διασταύρωση διαφορετικών δικαιοδοτικών κλάδων, ήτοι της διοικητικής με την ποινική δικαιοσύνη, το οποίο κατά το μέρος που «απλώνεται» σε πεδία εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου, εν προκειμένω του «ενωσιακού φορολογικού δικαίου»¹²,

¹¹ Βλ. διατακτικό της προαναφερθείσας απόφασης Unibet: «*Η αρχή της αποτελεσματικής ένδικης προστασίας των απονεμομένων στους πολίτες από το κοινοτικό δίκαιο δικαιωμάτων έχει την έννοια ότι δεν απαιτείται να υφίσταται, στην έννομη τάξη κράτους μέλους, αυτοτελής προσφυγή σκοπούσα, κυρίως, την εξέταση της συμβατότητας εθνικών διατάξεων με το άρθρο 49 ΕΚ, εφόσον άλλα αποτελεσματικά μέσα ένδικης προστασίας, που δεν είναι λιγότερο ευνοϊκά απ' ό,τι αυτά που διέπουν παρόμοιες εθνικού δικαίου προσφυγές, επιτρέπουν να εκτιμηθεί παρεμπιπτόντως μια τέτοια συμβατότητα, πράγμα που στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται να εξετάσουν.*»

¹² Ο όρος τίθεται εντός εισαγωγικών δεδομένου ότι, κατά νομική ακριβολογία, ενωσιακό φορολογικό δίκαιο συνιστούν μόνο οι φορολογικές διατάξεις των Συνθηκών (άρθρα 30 και 110 επ. ΣΛΕΕ) και οι διατάξεις του παράγωγου ενωσιακού δικαίου που εκδίδονται με νομική βάση το άρθρο 113 ΣΛΕΕ ή ενίοτε το άρθρο 115 ΣΛΕΕ χάριν της εγκαθίδρυσης και της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, δηλαδή, εναρμονιστικές κατά βάση διατάξεις. Πέραν των ανωτέρω δεν μπορεί να γίνει κατά κυριολεξία λόγος για ενωσιακό φορολογικό δίκαιο. Εντούτοις, η ενωσιακή έννομη τάξη, κυρίως μέσω της νομολογίας του ΔΕΕ, βρήκε από πολύ νωρίς τρόπο να διεισδύσει στη φορολογική πολιτική των κρατών μελών, και παρότι επρόκειτο για μια ουσιαστικά παρακρατηθείσα αρμοδιότητα των κρατών μελών, έφθασε, κατ' επίκληση της αρχής διασφάλισης του ωφέλιμου αποτελέσματος, να τους υποδεικνύει το σύμφωνο με τις επιταγές του ενωσιακού δικαίου τρόπο άσκησης της. Ωστε, τελικά, η συναφώς πλούσια νομολογία του ΔΕΕ ως προς το υπό ποιες προϋποθέσεις η ασκούμενη εκ μέρους των κρατών μελών φορολογική αρμοδιότητα δεν παραβιάζει τις επιταγές των Συνθηκών, να συνιστά ένα ξεχωριστό «κομμάτι» σε όλα τα επιμέρους εθνικά φορολογικά δίκαια, κάτι σαν γενικές αρχές ως προς

είναι δυνατόν να κυοφορήσει μια νομολογία του ΔΕΕ ανάλογη της προαναφερθείσας απόφασης Unibet. Είναι προφανές ότι ο φορολογούμενος εκτίθεται στον κίνδυνο ποινικής καταδίκης για μια παραβίαση των εθνικών φορολογικών διατάξεων που εν τέλει αποδεικνύεται (μετά την καταδίκη του, και χωρίς ο ποινικός δικαστής να έχει προβεί εν τω μεταξύ στον απαιτούμενο κατά τα ανωτέρω έλεγχο συμβατότητας με το ενωσιακό δίκαιο) ότι δεν συνιστούσε κατά το ενωσιακό δίκαιο παράβαση, αλλά αντίθετα, ο εθνικός κανόνας δικαίου ήταν αυτός που παραβίαζε το ενωσιακό δίκαιο, προβλέποντας ρυθμίσεις αντίθετες με τις επιταγές του τελευταίου. Μια τέτοια, όμως, έκθεση δεν ικανοποιεί την αρχή της αποτελεσματικότητας, και ενόψει μιας τέτοιας αναποτελεσματικότητας δεν θα πρέπει να θεωρείται απίθανη μια μελλοντική απόφαση του ΔΕΕ που θα αναγνωρίζει, στο πλαίσιο και των επιταγών του άρθρου 19 ΣΕΕ¹³, την υποχρέωση του Έλληνα δικονομικού νομοθέτη να θεσπίσει ως το μόνο αποτελεσματικό ένδικο βοήθημα, ειδικά και μόνο, κατά των εθνικών φορολογικών διατάξεων που ενδέχεται να παραβιάζουν το ενωσιακό φορολογικό δίκαιο, τη θέσπιση αυτοτελούς ευθείας προσφυγής, ώστε ο φορολογούμενος να δύναται να επιτύχει την ακύρωση του οικείου φορολογικού νόμου, ούτως ώστε να προλάβει τις ανωτέρω δυσμενείς συνέπειες εις βάρος του. Δηλαδή, να αποσοβήσει το ενδεχόμενο της ποινικής καταδίκης του ως αυτόθροης, σχεδόν, συνέπειας της παραβίασης από τον Έλληνα νομοθέτη του ενωσιακού φορολογικού δικαίου. Αφού, πράγματι, υπό το ισχύον δικονομικό καθεστώς του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (κυρωθείς με άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999), του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/13) σε συνδυασμό με το ν. 2523/97(«Ποινολόγιο»), ο φορολογούμενος ή θα πρέπει να καταβάλει το ποσό του καταλογισθέντος ΦΠΑ παρότι έχει βαθύτατη νομική πεποίθηση ότι αυτό του έχει επιβληθεί κατά παραβίαση του ενωσιακού φορολογικού δικαίου, ή να προβεί σε διοικητικό συμβιβασμό παρά την ανωτέρω πεποίθησή του και να καταβάλει μέρος του ανωτέρω μη οφειλόμενου κατά το ενωσιακό δίκαιο ποσού, ή να αποδεχθεί τη «μοίρα» του, να μην αποδώσει, δηλαδή, τον καταλογισθέντα εις βάρος του ΦΠΑ, εμμένοντας στην πεποίθησή του ότι δεν οφείλεται, και να υποστεί τη συνακόλουθη ποινική καταδίκη του, η οποία θα έχει πιθανότατα ήδη χωρήσει μέχρις ότου φθάσει η ημερομηνία εκδίκασης της προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, αφού, όπως προαναφέρθηκε, η αναφορά για την ποινική του δίωξη υποβάλλεται στις ανωτέρω περιπτώσεις¹⁴ πριν

τις οποίες ο εθνικός φορολογικός νομοθέτης θα πρέπει να εναρμονίζεται ώστε να μην παραβιάζει το ενωσιακό δίκαιο. Από πλευράς δυνάμενων να συντελεσθούν παραβάσεων θα μπορούσαμε, λοιπόν, να πούμε ότι διακρίνουμε δύο κατηγορίες, α) τις παραβιάσεις, αυτού που ονομάζουμε, κατά κυριολεξία ενωσιακό φορολογικό δίκαιο, δηλαδή πρωτίστως τις ευθείες παραβιάσεις των φορολογικών διατάξεων των Συνθηκών, δηλαδή των άρθρων 30 και 110 έως 112 ΣΛΕΕ, και φυσικά τις παραβιάσεις των διαφόρων εναρμονιστικών διατάξεων που εισήχθησαν στις πλείστες των περιπτώσεων στις εθνικές έννομες τάξεις με τη μορφή Οδηγιών και με νομική βάση το 113 ΣΛΕΕ ή άλλοτε το 115 ΣΛΕΕ, και β) για παραβιάσεις του ενωσιακού δικαίου, δηλαδή, των λοιπών μη φορολογικών διατάξεων των Συνθηκών (όπως, ιδίως, των διατάξεων του τίτλου IV της ΣΛΕΕ περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων), τελούμενες μέσω της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, νομολογίας ή διοικητικής πρακτικής των κρατών μελών.

¹³ Άρθρο 19 Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση: «1.(...)Τα κράτη μέλη προβλέπουν τα ένδικα βοηθήματα και μέσα που είναι αναγκαία για να διασφαλίζεται η πραγματική δικαστική προστασία στους τομείς που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης.»

¹⁴ Βλ. περιπτώσεις α' και β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με την παρ. 2 του άρθρου 21 του Ν. 2523/97 (όπως η τελευταία αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 παρ. 2 εδ. θ' του Ν. 3943/2011).

την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής. Σημειωτέον, ότι το κατά περίπτωση αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο είναι και το μόνο αρμόδιο να ακυρώσει την καταλογιστική του φόρου πράξη, αν κρίνει νόμω βάσιμο τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το εν λόγω ποσό ΦΠΑ επιβλήθηκε κατά παραβίαση του ενωσιακού φορολογικού δικαίου.

7) Αδυναμία, βάσει του υπάρχοντος δικονομικού πλαισίου, αποσόβησης του κινδύνου εκδόσεως αντιφατικών αποφάσεων.

Πέραν, όμως, από τα ανωτέρω προβλήματα που είναι δυνατόν να ανακύψουν κατόπιν των μεταρρυθμίσεων που επέφερε ο ν. 3943/2011 σε επίπεδο συναρμογής της ελληνικής με την ενωσιακή έννομη τάξη, και από πλευράς εσωτερικής έννομης τάξης, αυτοτελώς ορώμενης, οι ανωτέρω τροποποιήσεις είναι πρόδηλο ότι εκκολάπτουν τον κίνδυνο εκδόσεως αντιφατικών αποφάσεων. Και ναι, μεν, βάσει του άρθρου 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας τα διοικητικά δικαστήρια δεσμεύονται μόνον από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, πλην, δεν θα πρέπει να λησμονούμε τα εξής. Ο όρος να έχει καταστεί αμετάκλητη η ποινική καταδίκη, ώστε να δεσμεύεται εξ αυτής το διοικητικό δικαστήριο, σημαίνει, ότι είναι δυνατόν το διοικητικό δικαστήριο να κρίνει ότι ο επιβληθείς ΦΠΑ δεν οφειλόταν σύμφωνα με τους ορισμούς της Οδηγίας περί ΦΠΑ, και ως εκ τούτου, να ακυρώσει την οικεία προσδιοριστική του φόρου πράξη ως και τις συναφείς περί πρόσθετων φόρων ή/και προστίμων, παρά την ύπαρξη τελεσίδικης καταδικαστικής απόφασης στην εκτέλεση της οποίας έχει, ήδη, υποβληθεί ο καταδικασθείς – φορολογούμενος λόγω μη χορήγησης από το οικείο ποινικό δικαστήριο της αιτηθείσας από αυτόν αναστολής εκτέλεσης(άρθρο 471 παρ. 2 ΚΠοινΔ). Συνεπώς, το ενδεχόμενο «άδικης» έκθεσης σε ποινικές κυρώσεις δεν δύναται να αποσοβηθεί, ούτε στο πλαίσιο της πρόβλεψης του άρθρου 5 παρ. 2 του ΚΔΔ περί δέσμευσης των διοικητικών δικαστηρίων μόνο από αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις ως προς την ενοχή του δράστη, ούτε και από το θεσμό της αναστολής εκτέλεσης του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας, αφού η χορήγηση της τελευταίας δεν είναι υποχρεωτική για τον ποινικό δικαστή στην περίπτωση άσκησης του ενδίκου μέσου της αναιρέσεως (άρθρο 471 παρ. 2 ΚΠοινΔ). Εξ άλλου, ακόμη και στην περίπτωση που η προηγηθείσα της διοικητικής δίκης ποινική ακροαματική διαδικασία οδηγήσει σε έκδοση αθωωτικής απόφασης, και πάλι η «έκθεση» προώρως σε ποινικές κυρώσεις θα έχει συντελεσθεί, υπό την έννοια της πρόωρης υποβολής του φορολογουμένου στην ψυχοφθόρα ποινική διαδικασία για έναν φόρο που, ενδεχομένως, μετέπειτα κριθεί από το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο ότι επιβλήθηκε κατά παράβαση του ενωσιακού δικαίου.

8) Τελικές σκέψεις.

Παρόλο που, δεν θα πρέπει να λησμονούμε ότι η φορολογική αρμοδιότητα, παρά την όποια διείσδυση της ενωσιακής έννομης τάξης, παραμένει και σήμερα μια τυπικά παρακρατηθείσα εκ μέρους των κρατών μελών, στο μεγαλύτερο μέρος της, αρμοδιότητα¹⁵, οπότε μία κατά τα ανωτέρω εξέλιξη των πραγμάτων εμφανίζεται

¹⁵ Τα κράτη μέλη, παρότι επέλεξαν να εκχωρήσουν πλήρως την αρμοδιότητα επιβολής δασμών, συστήνοντας τελωνειακή ένωση με πλήρη κατάργηση των δασμών μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης, και συγχρόνως με την υιοθέτηση κοινού εξωτερικού δασμολογίου (άρθρα 3 παρ. 1 περ. α' και

μάλλον ακραία, το να εκδώσει, δηλαδή, στο μέλλον το ΔΕΕ σχετική απόφαση που θα επιτάσσει τη θέσπιση ευθείας προσφυγής κατά νόμου, ειδικά για τις περιπτώσεις που νόμος αντιβαίνει στο ενωσιακό δίκαιο και υπό την πρόσθετη προϋπόθεση ότι η αποτελεσματική δικαστική προστασία του ιδιώτη δεν δύναται άλλως να επιτευχθεί εξίσου αποτελεσματικά. Εντούτοις, η ανωτέρω τροποποίηση που επέφερε ο ν. 3943/2011, επιτάσσοντας την κίνηση της ποινικής δίωξης πριν την οριστικοποίηση της οικείας φορολογικής εγγραφής, αναμφίβολα διαταράσσει την ορθή σειρά των πραγμάτων και εγκυμονεί κινδύνους για τον διοικούμενο αλλά και για το κύρος της δικαιοσύνης, δεδομένου ότι εκκολάπτει την έκδοση αντιφατικών αποφάσεων, φαίνεται, δε, να εξαναγκάζει, με την απειλή της πρόωρης ποινικής κύρωσης, στην άμεση σε κάθε περίπτωση συμμόρφωση με την καταλογιστική του φόρου πράξη. Μακάρι, να διαψευσθούμε ως προς την ανωτέρω μελλοντική προβολή των πραγμάτων και ο έλεγχος της συμβατότητας των εθνικών φορολογικών διατάξεων με το ενωσιακό δίκαιο να λειτουργήσει αποτελεσματικά και κατόπιν των μεταρρυθμίσεων που επέφερε κατά τα ανωτέρω ο ν. 3943/2011.

9) Σημείωμα επικαιροποίησης.

Οι σχολιαζόμενες διατάξεις των άρθρων 18 και 21 του ν. 2523/1997, ως είχαν κατά τα ανωτέρω τροποποιηθεί δια του ν. 3943/2011, καταργήθηκαν με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 71 του ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013), όπως το τελευταίο προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015). Πλήν, παρατηρούμε ότι και υπό την ισχύ των νέων ρυθμίσεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4274/2013), διατηρείται η ανεξαρτησία της ποινικής διαδικασίας έναντι της διοικητικής. Ειδικότερα, στη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (όπως το άρθρο αυτό προστέθηκε με το ανωτέρω άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: «*Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία (...)*». Το θετικό της νέας ρύθμισης είναι ότι υπήρξε πρόνοια του νομοθέτη να προβλεφθεί δια ρητής, ειδικής διατάξεως, η δυνατότητα του ποινικού δικαστή να αναστέλλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου, σε κάθε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση της διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υποθέσεως (δεύτερο εδάφιο της παρ. 3 του ανωτέρω άρθρου 68). Ουσιαστικά με τη θέσπιση της δυνατότητας αναστολής της ποινικής δίκης μέχρις ότου εξενεχθεί τουλάχιστον τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου επί της υποθέσεως, ο νομοθέτης θέλησε να επιστήσει την προσοχή του ποινικού δικαστή ως προς το ότι, παρά την καθιερούμενη, ήδη με το ν. 3943/2011, και διατηρούμενη με τις νέες ρυθμίσεις του ν. 4337/2015, αυτοτέλεια και ανεξαρτησία των δύο διαδικασιών (διοικητικής και ποινικής), οι οποίες κατ' αρχήν βαίνουν παράλληλα, είναι πολύ πιθανό να προκύψουν προβλήματα ανάλογα με τα περιγραφόμενα στην παρούσα μελέτη (όπως ο κίνδυνος έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων και η αναποτελεσματικότητα της παρεχόμενης δικαστικής προστασίας κατά παραβίαση του ενωσιακού δικαίου). Παραινείται, λοιπόν, ο ποινικός δικαστής, σε όσες περιπτώσεις διαβλέπει τους ανωτέρω περιγραφόμενους κινδύνους, να

30 επ. ΣΛΕΕ *περί σύστασης τελωνειακής ενώσεως και τελωνειακής συνεργασίας*), εντούτοις, απέφυγαν συστηματικά, από ιδρύσεως της Ένωσης μέχρι σήμερα, να εκχωρήσουν τη φορολογική τους αρμοδιότητα στην τελευταία. Τα κράτη μέλη έχουν διατηρήσει, λοιπόν, την κυριαρχία τους στο φορολογικό τομέα και έχουν μεταβιβάσει στην Ένωση μόνο περιορισμένες αρμοδιότητες για τη λήψη εναρμονιστικών μέτρων σε ειδικά ζητήματα (άρθρο 113 ΣΛΕΕ - βλ. Ρ - Ε Παπαδοπούλου, «Συνθήκη ΕΕ & ΣΛΕΕ - Κατ' άρθρο ερμηνεία», εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 2012,σελ. 614).

αναστέλλει την ενώπιον του εκδίκαση της υποθέσεως μέχρις ότου καταστεί τουλάχιστον τελεσίδικη η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου επί της εν λόγω υποθέσεως. Η νεότερη αυτή ρύθμιση υπερτερεί σαφώς, ως προς τούτο, συγκρινόμενη με την ανωτέρω περιγραφείσα τροποποίηση που είχε επιφέρει ο ν. 3943/2011, ο οποίος τηρούσε σιγή ως προς τα δυνάμενα να ανακύψουν προβλήματα εκ της ανεξαρτητοποίησης της ποινικής από τη διοικητική δίκη επί της αυτής κατ' ουσίαν υποθέσεως.