

ΤΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΤΗΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΧΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ-ΠΛΑΣΤΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΜΕΤΑ ΤΙΣ ΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4335/2015 – ΠΡΟΣΦΑΤΕΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ

Γιώργος Ψαράκης
ΜΔΕ, LL.M., PgCert

Μετά την ψήφιση του νόμου 4335/2015, επήλθαν ριζικές αλλαγές στο έγκλημα της έκδοσης/αποδοχής εικονικών/πλαστών τιμολογίων που επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τις εκκρεμείς υποθέσεις. Με το παρόν γίνεται μια σκιαγράφηση των αλλαγών μέσα από το πρίσμα της πρακτικής.

ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2018

Στις 17/10/2015 δημοσιεύτηκε ο Νόμος 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) με τον οποίο τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του Νόμου 4174/2013 σχετικά με το έγκλημα της έκδοσης/αποδοχής εικονικών/πλαστών τιμολογίων.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 5 εδαφ. α' του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει πλέον, «Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. 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 εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα έτη (10), εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες ευρώ (200.000)».

Παρατηρείται ότι οι ποινές μειώθηκαν σε σχέση με τον προγενέστερο νόμο 2523/1997 και επίσης προστέθηκε και μια εξαίρεση: ο δράστης δεν καταδικάζεται αν τα επίδικα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για φοροδιαφυγή είτε στο εισόδημα είτε στο ΦΠΑ είτε σε διάφορους παρακρατούμενους φόρους. Επομένως αν το εικονικό τιμολόγιο λ.χ. έγινε αποδεκτό από επιχείρηση με σκοπό να μειωθούν τα φορολογητέα έσοδα και άρα το ποσό του καταβαλλόμενου φόρου εισοδήματος, τότε εφόσον τιμωρείται η τελευταία πράξη φοροδιαφυγής στο εισόδημα, μένει ατιμώρητη η πράξη της αποδοχής του εικονικού τιμολογίου. Έκρινε άρα ο νομοθέτης ότι αυτή η διπλή τιμωρία του δράστη και για φοροδιαφυγή στο εισόδημα (ή στο ΦΠΑ) και για αποδοχή εικονικού τιμολογίου ήταν υπερβολικά αυστηρή καθότι, μεταξύ άλλων, η αποδοχή εικονικού τιμολογίου δεν ζημίωνε στο στάδιο της αποδοχής το κράτος για να τιμωρεί

τον δράστη εκ προοιμίου, αλλά προκαλούσε ζημιά κατά το επόμενο στάδιο της αποφυγής πληρωμής φόρου εισοδήματος ή ΦΠΑ, πράξη φοροδιαφυγής η οποία και τιμωρείται. Με άλλα λόγια ο νομοθέτης θεώρησε ότι εάν η έκδοση/αποδοχή πλαστών/εικονικών τιμολογίων αποσκοπεί στη διάπραξη φοροδιαφυγής, τότε ο εκδώσας ή ο αποδέκτης αυτών θα διωχθεί και θα τιμωρηθεί μόνο για την τελευταία, καθώς η ποινική απαξία της φοροδιαφυγής καλύπτει και αυτήν της έκδοσης ή αποδοχής των εικονικών/πλαστών τιμολογίων.

Πριν τις αλλαγές του νόμου του 2015, εξάλλου, ήταν δυνατόν ο δράστης, που αποδεχόταν ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο και στη συνέχεια το χρησιμοποιούσε μέσω των υποβαλλόμενων περιοδικών καταστάσεων, για να κερδίσει και την έκπτωση του αναγραφόμενου στο τιμολόγιο Φ.Π.Α από τον φόρο εκρών της επιχείρησής του, να έχει τελέσει και τα τρία αδικήματα φοροδιαφυγής, δηλαδή φοροδιαφυγή στο εισόδημα, στον Φ.Π.Α και στον Κ.Β.Σ (άρθρα 17, 18 και 19 του 2523/1997).

Προκύπτουν, ωστόσο, τρία ερωτήματα: α) πού αλλού μπορεί να αποσκοπεί ο εκδότης/αποδέκτης εικονικών τιμολογίων εκτός της φοροδιαφυγής στο εισόδημα ή στο ΦΠΑ, β) τι συμβαίνει όταν η φοροδιαφυγή στο εισόδημα ή στο ΦΠΑ δεν τιμωρείται γιατί τα ποσά είναι κάτω από τα όρια του νόμου και γ) ποια η τύχη των ποινικών διώξεων που ήδη έχουν λάβει χώρα με βάση το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς.

A. Πού αλλού μπορεί να αποσκοπεί ο εκδότης ή αποδέκτης εικονικών τιμολογίων εκτός της φοροδιαφυγής στο εισόδημα ή στο ΦΠΑ;

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου η έκδοση λ.χ. εικονικών τιμολογίων έχει ως στόχο την αύξηση του κύκλου εργασιών της επιχείρησής ώστε να καλυφθούν τραπεζικές προϋποθέσεις για λήψη χρηματοδότησης ή προϋποθέσεις επενδυτικών νόμων για λήψη επιχορήγησης. Ή ενδέχεται η έκδοση εικονικού τιμολογίου να έχει ως στόχο την δικαστική διεκδίκηση από τον λήπτη του φερόμενου τιμήματος της υπηρεσίας/πώλησης. Σε άλλες περιπτώσεις στόχος μπορεί να είναι η τεχνητή πρόκληση υψηλού κύκλου εργασιών για εισαγωγή εταιρειών στο Χρηματιστήριο. Επίσης η αποδοχή εικονικών τιμολογίων μπορεί να στοχεύει στην λήψη αποδεικτικών μέσων ως προς την παροχή υπηρεσιών/αγορά εξοπλισμού στο πλαίσιο αντιδικίας περί της κυριότητας ακινήτου προς απόδειξη διακατοχικών πράξεων. Η περιπτωσιολογία είναι ανεξάντλητη και αποδεικνύει ότι η φοροδιαφυγή είναι ένα εκ των κινήτρων της έκδοσης/αποδοχής εικονικών τιμολογίων, ναί μεν το συνηθέστερο αλλά όχι το μόνο.

B. Τι συμβαίνει όταν η φοροδιαφυγή στο εισόδημα ή στο ΦΠΑ δεν τιμωρείται γιατί τα ποσά είναι κάτω από τα όρια του νόμου;

Ο νομοθέτης του παραπάνω νόμου του 2015, θεώρησε ότι εάν η έκδοση/αποδοχή εικονικών τιμολογίων αποσκοπεί στη διάπραξη φοροδιαφυγής, τότε ο εκδώσας ή αποδέκτης αυτών θα διωχθεί και τιμωρηθεί μόνο για την τελευταία καθώς η ποινική απαξία της φοροδιαφυγής

καλύπτει και αυτήν της έκδοσης/αποδοχής των τιμολογίων. Εγείρεται όμως ζήτημα ποια θα πρέπει να είναι η ποινική αντιμετώπιση του εκδότη ή αποδέκτη, εφόσον η φοροδιαφυγή, για τη διάπραξη ή υποστήριξη της οποίας χρησιμοποιήθηκαν τα πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν είναι αξιόποινη λόγω ύψους ποσού.

Κατά μία άποψη, το γεγονός ότι η έκδοση/αποδοχή πλαστών/εικονικών τιμολογίων χρησιμοποιήθηκε για τη διάπραξη ή υποστήριξη της φοροδιαφυγής, συνιστά (αρνητικό) εξωτερικό όρο του αξιοποίνου, με την έννοια ότι ο νομοθέτης σαφώς ορίζει ότι η έκδοση ή αποδοχή πλαστών ή εικονικών τιμολογίων θα καθίσταται αξιόποινη, μόνο εάν αυτά δεν χρησιμοποιήθηκαν για την διάπραξη ή υποστήριξη του αδικήματος της φοροδιαφυγής. Εφόσον επομένως έχουν πράγματι χρησιμοποιηθεί για το σκοπό αυτό, τότε δεν συντρέχει ο (αρνητικός) όρος του αξιοποίνου και δεν υφίσταται καν αδίκημα έκδοσης ή αποδοχής πλαστών ή εικονικών τιμολογίων, στην περίπτωση δε που η φοροδιαφυγή δεν είναι αξιόποινη δεν υφίσταται ούτε αδίκημα φοροδιαφυγής. Επομένως στην περίπτωση που υπάρχει έκδοση/αποδοχή εικονικών τιμολογίων, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για την διάπραξη ή υποστήριξη φοροδιαφυγής, όχι μόνο δεν υπάρχει φαινομενική συρροή δυο αδικημάτων, αλλά δεν υπάρχει κανένα αδίκημα για να συρρεύσει με το άλλο, εφόσον η φοροδιαφυγή είναι μη αξιόποινη. Δεν μπορεί, εξάλλου, κατά την άποψη αυτή, να υποστηριχθεί ότι ο όρος αυτός του αξιοποίνου συντρέχει μόνο στην περίπτωση της αξιόποινης φοροδιαφυγής καθώς και σε πρακτικό επίπεδο, μπορεί μεν το ποσό για το οποίο υπήρξε φοροδιαφυγή με τα συγκεκριμένα τιμολόγια να είναι κάτω του ορίου του αξιοποίνου, μολαταύτα δεν μπορεί να είναι βέβαιο ότι εν τέλει ο εκδώσας ή ο αποδέκτης δεν θα τιμωρηθεί για το ποσό αυτό, καθώς είναι πάντα δυνατό το ποσό αυτό να αθροισθεί με άλλες οφειλές και εν τέλει το αθροιζόμενο ποσό να υπερβαίνει το όριο του αξιοποίνου ώστε τελικά το ωφελούμενο από τα πλαστά ή εικονικά τιμολόγια ποσό να αποτελέσει αντικείμενο ποινικής δίωξης στα πλαίσια της φοροδιαφυγής. Εξάλλου, εάν η ίδια η φοροδιαφυγή δεν είναι αξιόποινη, δεν τιμωρείται ούτως ή άλλως η έκδοση/αποδοχή πλαστών/εικονικών τιμολογίων που χρησιμοποιήθηκαν γι' αυτήν, καθώς θα ήταν εντελώς ανακόλουθο να τιμωρηθεί ο εκδώσας ή ο αποδέκτης για την επίτευξη ενός σκοπού (φοροδιαφυγή) την οποία ο ίδιος ο νομοθέτης δεν θεωρεί ότι αξίζει (λόγω ύψους ποσού) ποινικής προστασίας.

Επομένως, με βάση αυτή την νομολογιακή άποψη, εφόσον προκύπτει ήδη από την έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής ότι σκοπός της έκδοσης/ αποδοχής εικονικών/πλαστών τιμολογίων ήταν η φοροδιαφυγή, τότε θα πρέπει να απαλλάσσεται ο κατηγορούμενος (για τυχόν άλλους σκοπούς της έκδοσης/αποδοχής εικονικών τιμολογίων βλ. ερώτημα πρώτο).

Κατά άλλη δε άποψη, που επικρατεί στην νομολογία (μετά τις τελευταίες αποφάσεις του Αρείου Πάγου 37/2017 και 130/2017) η πράξη της έκδοσης/αποδοχής πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων έχει γίνει υπό όρο ανέγκλητη. Δηλαδή η σχετική πράξη, όταν ο υπαίτιος χρησιμοποίησε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία για την τέλεση ή υποστήριξη άλλης φορολογικής εγκληματικής πράξης φοροδιαφυγή στο εισόδημα ή στο ΦΠΑ, δεν είναι πλέον αυτοτελώς κολάσιμη, αλλά απορροφάται από την άλλη εγκληματική φορολογική πράξη, η

οποία καλύπτει και την απαξία της πρώτης. Υπάρχει, επομένως, φαινομενική συρροή αδικημάτων με απορρόφηση της πράξης της έκδοσης ή αποδοχής τιμολογίων σε αυτή της φοροδιαφυγής ώστε να τιμωρείται μόνο η τελευταία (συντιμωρητή ή μη τιμωρητή πρότερα πράξη), με αποτέλεσμα εάν τελικά η φοροδιαφυγή δεν είναι αξιόποινη λόγω ποσού, να «αναβιώνει» (στην περίπτωση λ.χ. που με νομοθετική παρέμβαση αυξήθηκε το ύψος του ποσού πέραν από το οποίο καθίσταται αξιόποινη η φοροδιαφυγή) ή να παραμένει ζωντανό (στην περίπτωση που εξ αρχής το ποσό δεν ενέπιπτε στα όρια του αξιοποίνου) το αδίκημα της έκδοσης εικονικών τιμολογίων ανεξαρτήτως ποσού οπότε στην περίπτωση αυτή ο δράστης θα τιμωρηθεί για το αδίκημα αυτό.

Το δυσχερές ζήτημα, ωστόσο, που προκύπτει αν ακολουθήσουμε την τελευταία αυτή άποψη είναι πώς θα κρίνει το δικαστήριο ενώπιον του οποίου εισάγεται η κατηγορία της έκδοσης/αποδοχής εικονικών τιμολογίων εάν έχει τελεσθεί αδίκημα φοροδιαφυγής στο εισόδημα ή ΦΠΑ μέσω της έκδοσης/αποδοχής των επίμαχων τιμολογίων. Θα πρέπει, δηλαδή, να έχει ασκηθεί ήδη ποινική δίωξη για τα κύρια αυτά αδικήματα φοροδιαφυγής, απαιτείται ίσως να έχει μεσολαβήσει ήδη αμετάκλητη καταδίκη ή αρκούν και οι βάσιμες ενδείξεις του δικάζοντος δικαστηρίου ότι έχει τελεστεί το βασικό αδίκημα φοροδιαφυγής; Από τις βασικές αρχές της ποινικής θεωρίας, αλλά και από τις μέχρι σήμερα αποφάσεις του Αρείου Πάγου, συνάγεται ότι αρκούν βάσιμες ενδείξεις πως έχει τελεστεί το βασικό αδίκημα φοροδιαφυγής μέσω της έκδοσης/αποδοχής των εικονικών τιμολογίων. Δεν απαιτείται να έχει ασκηθεί ποινική δίωξη, πόσο μάλλον να έχει μεσολαβήσει αμετάκλητη ποινική καταδίκη. Τούτο είναι λογικό εξάλλου, καθότι η διοίκηση δεν είναι απαραίτητο ότι θα κινηθεί το ίδιο γρήγορα για όλα τα ανακλύπτοντα αδικήματα φοροδιαφυγής. Ενδέχεται να κινηθεί πιο γρήγορα την αποστολή μηνυτήριας αναφοράς για το αδίκημα της έκδοσης/αποδοχής εικονικών τιμολογίων από ότι για το αδίκημα λ.χ. φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ. Ωστόσο επειδή ο ποινικός δικαστής δεν μπορεί να εκτιμήσει την βασιμότητα των ενδείξεων χωρίς τουλάχιστον την ύπαρξη μιας καταλογιστικής πράξης της φορολογικής διοίκησης, θα πρέπει ο εκάστοτε κατηγορούμενος να εισφέρει τον ισχυρισμό περί ύπαρξη αδικήματος φοροδιαφυγής στο εισόδημα ή στο ΦΠΑ προσκομίζοντας και την σχετική διορθωτική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ ή εισοδήματος από την οποία θα προκύπτει και το ύψος της φοροδιαφυγής ανά χρήση ώστε να εξετάζεται κάθε φορά αν είναι πάνω από τα όρια του αξιοποίνου, δηλ. 50.000 ευρώ για ΦΠΑ και 100.000 για εισόδημα. Πιθανή εξάλλου είναι και η αναβολή της συζήτηση της υπόθεσης ώστε να προσκομιστούν αποδεικτικά στοιχεία περί της τέλεξης ή όχι του βασικού αδικήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα ή στο ΦΠΑ μέσω π.χ. προσκομιδής της σχετικής μηνυτήριας αναφοράς της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Για να γίνουμε πιο κατανοητοί αναφέρουμε το εξής παράδειγμα: κατηγορούμενος εισάγεται στο ποινικό ακροατήριο με την κατηγορία της έκδοσης εικονικών τιμολογίων ύψους καθαρής αξίας προ ΦΠΑ 300.000 ευρώ μέσα στο φορολογικό έτος 2016. Ο κατηγορούμενος κατά την διάρκεια της συζήτησης της υπόθεσης προσκομίζει την διορθωτική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ και την σχετική μηνυτήρια αναφορά από όπου προκύπτει ότι έχει τελέσει το αδίκημα της μη απόδοσης ΦΠΑ ύψους 72.000 ευρώ, δηλαδή πάνω από το όριο των 50.000 ανά φορολογικό έτος. Το δικαστήριο απαλλάσσει τον κατηγορούμενο, παύοντας την ποινική δίωξη με την αιτιολογία ότι

επειδή τα επίμαχα τιμολόγια χρησιμοποιήθηκαν για την τέλεση του αδικήματος της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ, δεν θα πρέπει να καταδικαστεί και για την πράξη της έκδοσης εικονικών τιμολογίων η οποία απορροφάται τελικώς από την πράξη της φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ. Όπως γίνεται κατανοητό, ζήτημα τελικά απορρόφησης του αδικήματος της έκδοσης/αποδοχής εικονικών/πλαστών τιμολογίων θα έχουμε συνήθως στην περίπτωση όπου η συνολική αξία αυτών ανά φορολογικό έτος είναι πάνω από 208.350 Ευρώ, όπου το ΦΠΑ με συντελεστή 24% ανέρχεται στις 50.004 Ευρώ, δηλαδή πάνω από 50.000 ευρώ. Να σημειωθεί εξάλλου ότι στο μεν αδίκημα έκδοσης/αποδοχής εικονικών/πλαστών φορολογικών στοιχείων, για το χαρακτηρισμό της πράξης ως κακουργήματος ή πλημμελήματος, υπολογίζεται η αξία όλων των εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης – αποδοχής αυτών, ενώ στα λοιπά αδικήματα φοροδιαφυγής για τη συμπλήρωση του ορίου του αξιοποίνου (50.000 ή 100.000 ευρώ) λαμβάνεται υπόψη το ποσό ΦΠΑ, φόρου εισοδήματος κλπ που δεν πληρώθηκε ανά φορολογικό έτος.

Γ. Ποια η τύχη των ποινικών διώξεων που ήδη έχουν λάβει χώρα με βάση το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς;

Η τελευταία νέα αυτή ρύθμιση είναι επιεικέστερη της προϊσχύσασας του άρθρου 19 παρ.1 και 4 του νόμου 2523/1997, αφού πλέον η έκδοση/αποδοχή εικονικών/πλαστών φορολογικών στοιχείων απορροφάται από την πράξη της φοροδιαφυγής και δεν τιμωρείται αυτοτελώς. Ως ηπιότερος νόμος θεωρείται εκείνος, ο οποίος, όπως ίσχυσε, περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις δηλαδή με την εφαρμογή, με βάση τις προβλεπόμενες στη συγκεκριμένη περίπτωση προϋποθέσεις, επέρχεται ευνοϊκότερη για τον κατηγορούμενο ποινική μεταχείριση. Προς τούτο γίνεται σύγκριση των περισσοτέρων αυτών διατάξεων στο σύνολο των προϋποθέσεων που προβλέπονται από καθεμιά απ' αυτές. Εάν από τη σύγκριση προκύψει ότι ο κατηγορούμενος, όπως κατηγορείται, επιβαρύνεται το ίδιο απ' όλους τους νόμους, τότε εφαρμοστέος είναι ο νόμος που ίσχυσε κατά το χρόνο τέλεσης της πράξης, διαφορετικά ο νεότερος επιεικέστερος. Επομένως, εφόσον στην περίπτωσή μας ο δράστης του εγκλήματος που διώκεται με βάση τον προγενέστερο νόμο αποδειξεί ότι με τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια τέλεσε το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα ή στο ΦΠΑ, θα απαλλαγεί από την κατηγορία της έκδοσης/αποδοχής εικονικών τιμολογίων, αφού το δικαστήριο είναι υποχρεωμένο να εφαρμόσει τον νεότερο ευμενέστερο για τον κατηγορούμενο νόμο.