

Ο λόγος εξάλειψης του αξιοποίνου του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997 υπό το νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

Άρειος Πάγος, απόφαση 743/2020 (Ε΄ Ποινικό Τμήμα)

Μαρία Παπούλια

ΜΔΕ Ποινικού δικαίου & Ποινικής Δικονομίας ΕΚΠΑ

ΜΔΕ Αστικού Δικαίου ΕΚΠΑ

I. Το ζήτημα

Η υπ' αριθμ. 743/2020 απόφαση του Αρείου Πάγου επαναφέρει στο προσκήνιο την πολυσυζητημένη διάταξη του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997, στην οποία ορίζεται ότι *«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 διατάξεις του παρόντος.»*

Ιδιαίτερα έχει προβληματίσει θεωρία και νομολογία η νομική φύση της διάταξης, καθώς έχει υποστηριχθεί τόσο η μάλλον κρατούσα θέση περί ιδιόμορφου αντικειμενικού λόγου εξάλειψης του αξιοποίνου¹ όσο και η άποψη περί λόγου άρσεως του αρχικού αδικού της πράξης². Παρά την διαφωνία, πάντως, ως προς την ένταξη της διάταξης στα επίπεδα δόμησης της ποινικής ευθύνης, ομοφωνία επικρατεί ως προς το ότι αυτή ανήκει στο χώρο του ουσιαστικού ποινικού δικαίου³.

Το ζήτημα που ανακύπτει στην υπό κρίση αρεοπαγίτικη απόφαση δεν είναι αυτό της αναδρομικής ή μη εφαρμογής της διάταξης σε πράξεις τελεσθείσες πριν την ισχύ του Ν. 4174/2013 (νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εφεξής ΚΦΔ), ήτοι πριν την 1^η-1-2014. Σε αυτό έχει,

1. Βλ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, 2005, σ. 350 επ., του ιδίου σε Καϊάφα-Γκμπάντι, Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στο δημόσιο τομέα, τ. Ι, 2014, σ. 182, του ιδίου σε Παύλου-Σάμιο, Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, Φορολογικά Αδικήματα Ι, 2016, σ. 69, Καϊάφα-Γκμπάντι, ΠοινΔ/νη 12/2011, σ. 1307 επ. υποσημ. 51, Τσίνα, ΠοινΧρον 2015, σ. 746 υποσημ. 2 και από νομολογία βλ. σύμφωνη εισαγγελική πρόταση Δεληδήμου σε ΣυμβΠλημΤρικ 53/2002, ΠοινΔ/νη 11/2003, σ. 1304.

2. Βλ. Δημήτρηνα, Εγκλήματα φοροδιαφυγής, 2011, σ. 231, ο οποίος αναφέρεται σε «ιδιόρρυθμο μηχανισμό *ad hoc* αποκλεισμού—όχι άρσης— του αρχικού αδικού χαρακτήρα της πράξης» και Συγκιόστη, Τα φορολογικά εγκλήματα, 2010, σ. 84.

3. Βλ. Παπακυριάκου σε Καϊάφα-Γκμπάντι ό.π., σ. 188 υποσημ. 543. Η πρόσφατη νομολογία δεν παίρνει θέση υπέρ της ορθότερης άποψης, αλλά τις παραθέτει αμφότερες. Βλ. ενδεικτικά ΑΠ 1044/2014, www.areiospagos.gr, ΕφΚακΑθ 363/2018, ΝοΒ 2019, σ. 338, ΕφΑιγ 73/2018, ΠοινΧρον 2019, σ. 140.

ορθά, δοθεί καταφατική απάντηση με την υπ' αριθμ. 4/2015 γνωμοδότηση του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου *N. Παντελή*⁴, λόγω της φύσης της διάταξης ως ουσιαστικού ποινικού δικαίου, επομένως για όσες πράξεις τελέσθηκαν πριν την ως άνω ημερομηνία, η § 2 του άρθρου 24 Ν. 2523/1997 εφαρμόζεται αναδρομικά ως επεικέστερη⁵.

Προβληματισμό εγείρει, αντιθέτως, η ανεπιφύλακτη παραδοχή της σχολιαζόμενης απόφασης περί κατάργησης της διάταξης του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997 μετά τη θέση σε ισχύ του νέου ΚΦΔ. Και είναι μιν αληθές ότι υπό το νέο καθεστώς όχι μόνο καταργείται ρητά ο διοικητικός (και συνακόλουθα ο δικαστικός⁶) συμβιβασμός ως τρόπος ολικής περαίωσης της υπόθεσης⁷, αλλά, επιπροσθέτως, δεν προβλέπεται καμία ρύθμιση περί διοικητικής επίλυσης της διαφοράς⁸. Ωστόσο, η μη ρητή κατάργηση της διάταξης του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997 από τον ΚΦΔ ή από άλλο νόμο παρέχει γόνιμο έδαφος για την υποστήριξη της θέσεως περί εξακολούθησης της ισχύος της⁹.

II. Επιχειρήματα υπέρ της διατήρησης της διάταξης του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997

Στη θεωρία υποστηρίχθηκε με αξιοπρόσεκτη επιχειρηματολογία ότι απλώς και μόνο η θέση σε ισχύ του νέου ΚΦΔ και η συνακόλουθη κατάργηση του διοικητικού/δικαστικού συμβιβασμού δεν κατέστησε ανενεργό την διάταξη του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997.

Η θέση αυτή θεμελιώνεται ιδίως στη γενική ρήτρα της «με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς» που περιλαμβάνεται στην ανωτέρω διάταξη και αφορά κάθε άλλη περίπτωση —πλην του διοικητικού/δικαστικού συμβιβασμού— που ο διοικούμενος συμμορφώνεται με την απόφαση επιβολής προστίμου ή την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Δια-

4. ΠoinXρον 2015, σ. 740 επ.

5. ΕφΑγ 73/2018 ό.π.

6. Αφού κατά το άρθρο 71 του παλαιού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994) και το άρθρο 1 του ΝΔ 4600/1966 που διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 285 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999), δικαστικός συμβιβασμός ήταν επιτρεπτός μόνο όπου προβλεπόταν διοικητική επίλυση της διαφοράς.

7. Βλ. άρθρο 26 § 11 του Ν. 4223/2013 (Συμπλήρωση μεταβατικών διατάξεων ΚΦΔ), καθώς και την § 44 της μεταβατικής διάταξης 66 του ΚΦΔ (όπως αυτή αναριθμήθηκε σε § 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015).

8. Πλέον προβλέπεται μόνο μία εσωτερική διαδικασία επανελέγχου της υπόθεσης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) κατόπιν ενδικοφανούς προσφυγής του θιγόμενου (άρθρο 63 ΚΦΔ). Βλ. Παπακυριάκου σε Παύλου-Σάμιο ό.π., σ. 75.

9. Σημειωτέον ότι η διάταξη του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997 δεν καταργήθηκε ρητώς ούτε με το άρθρο 8 Ν. 4337/2015, βάσει του οποίου καταργήθηκαν τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 Ν. 2523/1997.

φορών της ΓΓΔΕ επί της ενδικοφανούς προσφυγής καταβάλλοντας το φόρο και τις κυρώσεις¹⁰ και γενικότερα κάθε σύννομη δυνατότητα «τακτοποίησης» της διαφοράς¹¹.

Η «με άλλο τρόπο» ολική διοικητική περαίωση της διαφοράς «δεν περιορίζεται σε περιπτώσεις συγκεκριμένης νομοθετικής πρωτοβουλίας»¹², δηλαδή σε διαδικασίες φορολογικής αμνηστίας, αλλά συνιστά μια «δυναμική παραπομπή» σε κάθε είδους διαδικαστική ρύθμιση που άγει σε οριστική διευθέτηση της διαφοράς¹³. Ειδάλλως, δεν εξηγείται η επιλογή του νομοθέτη να μην προβεί σε περιοριστική απαρίθμηση των περιπτώσεων περαίωσης της υπόθεσης και να αρκестεί σε μία γενική ρήτρα¹⁴. Η κατάργηση του διοικητικού/δικαστικού συμβιβασμού δεν συμπαρασύρει και τους άλλους τρόπους περαίωσης της υπόθεσης, καθώς «η έκλειψη του μέρους δε σημαίνει ότι εκλείπει και το όλον»¹⁵. Μία τόσο περιοριστική ερμηνεία θα ήταν, άλλωστε, έκθετη στη μομφή μιας ανεπίτρεπτης στένωσης του γράμματος του νόμου σε βάρος του κατηγορουμένου¹⁶. Υποστηρίζεται, μάλιστα, ότι η σαφήνεια της διάταξης και η ορθή γραμματική της ερμηνεία δεν καθιστά αναγκαία ούτε και επιτρέπει την προσφυγή στην αναλογία¹⁷.

Εξάλλου, η πράξη αποδοχής και πληρωμής του προστίμου σύμφωνα με τους όρους του ΚΦΔ συγκεντρώνει τα βασικά χαρακτηριστικά της προηγούμενης διαδικασίας διοικητικής επίλυσης, ήτοι αξίωση εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης μειωμένων ποσών και συναινετική καταβολή προς το σκοπό οριστικής διευθέτησης της διαφοράς, επομένως εμφανίζεται ως «λειτουργικό σύστοιχο» αυτής¹⁸.

Επιπροσθέτως, επιχειρηματολογείται ότι μόνη η θέση σε ισχύ του ΚΦΔ δε μπορεί να θεωρηθεί πως συνεπάγεται την κατάργηση του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997. Η σιωπηρή κατάργηση νόμου, θεμελιωμένη στο άρθρο 2 ΑΚ, χωρεί υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, όπως όταν ο νέος νόμος ρυθμίζει το αυτό ζήτημα κατά τρόπο ασυμβίβαστο με τον παλαιό ή όταν εκλείπουν οι

10. Παπακυριάκου ό.π., σ. 70, 79.

11. Τσίνας ό.π., σ. 747-748.

12. Τη διατύπωση αυτή του Τσίνα (ό.π., σ. 747) υιοθέτησε η υπό σχολιασμό αρεοπαγίτικη απόφαση. Βλ. και Παπακυριάκου ό.π., σ. 80. Αντίθετη η ΕφΑιγ 73/2018 ό.π., βλ. κατωτέρω.

13. Παπακυριάκου ό.π., σ. 80.

14. Τσίνας ό.π., σ. 747.

15. Ό.π., σ. 748, Παπακυριάκου ό.π., σ. 79.

16. Τσίνας ό.π., σ. 748. Βλ. επίσης του ιδίου, Απαγορευμένη αναλογία και επιτρεπτή ερμηνεία του ποινικού νόμου, 2010, σ. 91 επ., Μυλωνόπουλου, Ποινικό Δίκαιο Γενικό Μέρος, 2020, σ. 108.

17. Τσίνας, ΠοινΧρον 2015 ό.π., σ. 748. Την αναλογική εφαρμογή δεν αποκλείει ο Παπακυριάκου ό.π., σ. 79, ιδίως υποσημ. 284.

18. Παπακυριάκου ό.π., σ. 77-78.

προϋποθέσεις υπό τις οποίες ο νόμος ετέθη¹⁹. Όμως, κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει εν προκειμένω, καθότι αφενός οι κυρωτικές διατάξεις του ΚΦΔ (άρθρα 66-71 ΚΦΔ) δε μπορούν να θεωρηθούν ασυμβίβαστες με τον λόγο εξάλειψης του αξιοποίνου του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997 και αφετέρου η κατάργηση του διοικητικού/δικαστικού συμβιβασμού δε σημαίνει ότι ήρθαν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες ετέθη η υπό κρίση ρύθμιση, λόγω ακριβώς της γενικής ρήτρας που η τελευταία εμπεριέχει²⁰.

Η ανωτέρω θέση επιβεβαιώνεται και από τα διδάγματα της Γενικής Θεωρίας του Δικαίου. Με βάση το αξίωμα *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali* που αποτελεί ειδικότερη μορφή του γενικού ερμηνευτικού κανόνα *lex posterior derogat priori*²¹, ο ΚΦΔ, ως *μεταγενέστερη γενική* διάταξη δεν μπορεί να καταργήσει την *προγενέστερη ειδική* διάταξη του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997²². Είναι δε προφανές ότι η τελευταία αποτελεί ειδική διάταξη σε σχέση με τον ΚΦΔ, καθότι ρυθμίζει την εξάλειψη του αξιοποίνου, ήτοι μέρος μόνο των ζητημάτων που θέλει να ρυθμίσει ο ΚΦΔ²³.

Κάποιοι συγγραφείς υποστηρίζουν την απόλυτη ισχύ του αξιώματος αυτού²⁴, ενώ άλλοι μεταθέτουν το ζήτημα στο χώρο της ερμηνείας²⁵. Ακόμα, όμως, και υπό αυτή την εκδοχή, έχει διατυπωθεί η ενδιαφέρουσα άποψη ότι, σε περίπτωση αμφιβολίας περί την ερμηνεία, θα πρέπει να γίνεται δεκτό πως ο νέος κανόνας δεν θέλησε να καταργήσει τον παλιό (αποφατική λύση)²⁶. Όταν δε ο παλαιότερος κανόνας λειτουργεί προς όφελος του κατηγορουμένου, όπως στην περίπτωση μας, νομίζω πως η λύση αυτή θα πρέπει να αποτελεί μονόδρομο.

Τέλος, στην παρούσα αλληλουχία χρήσιμο είναι το κριτήριο της *κωδικοποίησης*, βάσει του οποίου η ισχύς του κανόνα *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali* τεκμαίρεται με

19. Βλ. *Τσίνα* ό.π., σ. 749 με παραπομπές.

20. *Τσίνας* ό.π., σ. 749.

21. Μαζί με τον αντίστροφο κανόνα «*lex posterior specialis derogat legi priori generali*».

22. *Τσίνας* ό.π., σ. 749-750. Βλ. *Βαβούσκο*, Ο κανών *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali* και η επ' αυτού θέσις της επιστήμης και δη της σύγχρονης ελληνικής νομολογίας σε: Αφιέρωμα στον Αλέξανδρο Γ. Λιντζερόπουλο, τ. Α', 1985, σ. 47-67 (54-55), *Engisch*, Εισαγωγή στη νομική σκέψη (μτφρ. Σπινέλλη), 1981, σ. 194-195 για τα αξιώματα της νομικής επιστήμης και τη μεταξύ τους σχέση, *Βάρκα – Αδάμη*, Εισαγωγή στο Αστικό Δίκαιο, 4^η έκδοση, σ. 52, *Γεωργιάδη*, Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, 2019, σ. 27, *του ιδίου*, Εισαγωγή στη νομική επιστήμη, 2020, σ. 176. Βλ. και ΟΛΑΠ 3/2014, ΝΟΜΟΣ, όπου γίνεται δεκτό ότι ο ειδικός κανόνας δικαίου κατισχύει του γενικού, ανεξάρτητα από το εάν είναι χρονικά νεότερος, λαμβανομένου υπόψη ότι η θέσπιση γενικού νόμου δεν οδηγεί αυτοδικαίως στην κατάργηση του ειδικού.

23. *Τσίνας* ό.π., σ. 750.

24. Με την επιφύλαξη της περίπτωσης που η διατύπωση της διάταξης γεννά σοβαρές αμφιβολίες για την ισχύ του κανόνα. *Βαβούσκος* ό.π., σ. 55. Αντίθετος προς την κατηγορηματική αποδοχή του κανόνα είναι ο *Engisch* ό.π., σ. 195.

25. Βλ. *Windscheid-Kipp* κατά παραπομπή από *Βαβούσκο* ό.π., σ. 55.

26. *Ibid.*

μεγαλύτερη ασφάλεια, όταν ο νεότερος νόμος δεν συνιστά προσπάθεια καθολικής-εξαντλητικής ρύθμισης μιας νομοθετικής ύλης²⁷. Εν προκειμένω παρατηρείται ότι, μολονότι ο νέος ΚΦΔ συνιστά πράγματι κωδικοποίηση με ενοποιητικό-συγκεντρωτικό σκοπό, εν τούτοις αρχικώς αποσκοπούσε στην οργάνωση της διοικητικής κανονιστικής ύλης και όχι στη συστηματοποίηση του φορολογικού αξιόποινου που εξακολούθησε να ρυθμίζεται από το Ν. 2523/1997²⁸. Μετά, δε, την προσθήκη των ποινικών διατάξεων 66-71 ΚΦΔ με το άρθρο 8 Ν. 4337/2015, αλλά και τη ρητή καταργητική διάταξη του άρθρου 71, το φορολογικό αξιόποινο ρυθμίζεται μεν από τον ΚΦΔ, χωρίς όμως να επηρεάζεται η διάταξη του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997, η οποία δεν καταργήθηκε ούτε ρητά, ούτε σιωπηρά.

III. Νομολογιακές θέσεις — Σχολιασμός της υπ' αριθμ. 743/2020 απόφασης του Αρείου Πάγου

Οι ανωτέρω εμπεριστατωμένες τοποθετήσεις δεν υιοθετήθηκαν από την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 4/2015 εισαγγελική γνωμοδότηση, στην οποία έγινε δεκτό ότι η διάταξη του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997 έχει υπό το νέο ΚΦΔ καταστεί ανενεργός, λόγω της κατάργησης του διοικητικού/δικαστικού συμβιβασμού και της έλλειψης οποιασδήποτε συναφούς πρόβλεψης στο νέο νόμο²⁹. Μάλιστα, απορρίφθηκε ως «μετέωρη» και «αστήρικτη στο γράμμα του νόμου» η εκδοχή περί «λειτουργικής ισοδυναμίας» του καταργηθέντος διοικητικού/δικαστικού συμβιβασμού με άλλους τρόπους περαίωσης της υπόθεσης³⁰.

Η ολισθηρότητα της θέσης αυτής αποδεικνύεται από τον αντιφατικό τρόπο με τον οποίο υιοθετήθηκε από τα δικαστήρια της χώρας. Συγκεκριμένα, ενώ στην υπ' αριθμ. 73/2018 απόφαση του Εφετείου Αιγαίου³¹ αναφέρεται ότι η γενική ρήτρα του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997 αφορούσε προφανώς τους εκάστοτε εκδιδόμενους φορολογικούς νόμους που παρείχαν κίνητρα στους φορολογούμενους να κλείσουν συμβιβαστικά τις υποθέσεις τους και ότι η διάταξη αυτή έχει πλέον καταστεί ανενεργός (παραπέμποντας στο σημείο τούτο στην ανωτέρω γνωμοδότηση), στη συνέχεια της μείζονος πρότασης γίνεται δεκτό πως «ολική διοικητική περαίωση» συνιστά «σαφώς» και η συμμόρφωση του φορολογούμενου προς την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ που εκδίδεται σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 63 του νέου ΚΦΔ³². Πλην όμως, η τελευταία αυτή κρίση αντιφάσκει με την αρχική παραδοχή ότι η

27. Βλ. *Bydlinski* κατά παραπομπή από *Τσίνα* ό.π., σ. 749 υποσημ. 32.

28. *Τσίνας* ό.π.

29. Βλ. σ. 4 της γνωμοδότησης. Σύμφωνα ο *Ζήσης*, άρ. 24 § 2 Ν. 2523/1997 σε: *Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι*, 2018, σ. 1568 πλαγιάρ. 61.

30. Βλ. σ. 5 της γνωμοδότησης.

31. Ο.π.

32. Κατά παρέκκλιση στο σημείο τούτο από την εισαγγελική γνωμοδότηση, βλ. σ. 5 της τελευταίας.

γενική ρήτρα της «με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς» αφορά περιπτώσεις συγκεκριμένης νομοθετικής πρωτοβουλίας και ότι η διάταξη έχει καταστεί ανενεργός. Σε παρόμοια κατεύθυνση κινείται η υπ' αριθμ. 743/2020 απόφαση του Αρείου Πάγου που έδωσε την αφορμή για τη σύνταξη του παρόντος. Η ως άνω πρόσφατη αρεοπαγίτικη απόφαση αρχικά δέχεται —κατά παρέκκλιση από την εισαγγελική γνωμοδότηση— ότι στην έννοια της «με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς» υπάγεται και η περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος, αποδεχόμενος ανεπιφύλακτα την αρχική απόφαση επιβολής φόρου ή προστίμου, καταβάλλει εμπρόθεσμα ολόκληρη την οφειλή, καθώς και ότι η «με άλλο τρόπο» περαίωση της υπόθεσης δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις συγκεκριμένης νομοθετικής πρωτοβουλίας, αναιρώντας μάλιστα γι' αυτό το λόγο την προσβαλλόμενη απόφαση³³. Εν συνεχεία, όμως, καταλήγει στο ότι η διάταξη του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997 καταργήθηκε με τη θέση σε ισχύ του νέου ΚΦΔ και πως εφαρμόζεται ως επιεικέστερη *μόνο* για τα φορολογικά αδικήματα που τελέστηκαν έως και την 31^η-12-2013 —όπως συνέβαινε στην υπό κρίση περίπτωση.

Ο Άρειος Πάγος δεν αιτιολογεί, ωστόσο, την παραδοχή περί κατάργησης της διάταξης του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997, ούτε παραπέμπει ως προς τούτο στο συλλογισμό της εισαγγελικής γνωμοδότησης. Η έλλειψη αυτή εγείρει ερωτηματικά διότι, εφόσον ορθά γίνεται δεκτό ότι στη γενική ρήτρα της «με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς» εμπίπτουν περιπτώσεις όπως η συμμόρφωση του διοικουμένου και η καταβολή της οφειλής, η κατάργηση του διοικητικού/δικαστικού συμβιβασμού δεν είναι αρκετή για να καταστήσει τη διάταξη ανενεργό, με βάση τα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω.

Αν, περαιτέρω, η κρίση περί κατάργησης του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997 δεν εδράζεται σε μια περιοριστική ερμηνεία της προαναφερθείσας γενικής ρήτρας, αλλά στη θεώρηση του ΚΦΔ ως γενικού νομοθετήματος που καταργεί σιωπηρά την ειδική διάταξη του άρθρου 24 § 2, τότε θα ήταν επιβεβλημένη η παράθεση του νομικού συλλογισμού, ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή του γενικού αξιώματος *lex posterior derogat legi priori* και να δοθεί αυθεντική λύση σε ένα ζήτημα που απασχολεί τη θεωρία και την πράξη.

33. Εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997. Σημειωτέον ότι η υπόθεση αφορούσε πράξεις υπό το παλαιό καθεστώς, ήτοι πριν την 1-1-2014.

IV. Καταληκτικές σκέψεις

Η τάση του νομοθέτη να διευρύνει τους σύγχρονους θεσμούς έμπρακτης μετάνοιας και συνδιαλλαγής δείχνει τη βούλησή του να μην αναιρείται η προσπάθεια εξάλειψης του αξιοποιήσιμου στο χώρο των φορολογικών εγκλημάτων³⁴. Το εν λόγω επιχείρημα κερδίζει έδαφος μετά το νέο ΠΚ και τη συμπερίληψη των στρεφόμενων κατά του Δημοσίου αδικημάτων στις διατάξεις περί έμπρακτης μετάνοιας και ικανοποίησης του παθόντος των άρθρων 381 και 405 ΠΚ³⁵. Μάλιστα, ο νέος ΚΠΔ συμπεριέλαβε τα εγκλήματα του ΚΦΔ στις εναλλακτικές διαδικασίες της ποινικής συνδιαλλαγής (301-302 ΚΠΔ)³⁶ και της αποχής από την ποινική δίωξη υπό όρους (48-49 ΚΠΔ).

Εντούτοις, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η δυνατότητα ποινικής συνδιαλλαγής δεν αντισταθμίζει το έλλειμμα που ανακύπτει από την νομολογιακή «εξουδετέρωση» του λόγου εξάλειψης του αξιοποιήσιμου του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997, καθώς υπό το καθεστώς της τελευταίας ρύθμισης ο κατηγορούμενος δύναται όχι μόνο να προτείνει το δικαστικό συμβιβασμό σε οποιαδήποτε στάση της δίκης³⁷, αλλά περαιτέρω να εξασφαλίσει την ατιμωρησία του, η οποία —συντρεχουσών των προϋποθέσεων— είναι υποχρεωτική για το δικαστήριο³⁸. Αντιθέτως, η ποινική συνδιαλλαγή, η οποία στο ακροατήριο μπορεί να προταθεί μόνο μέχρι το πέρας της αποδεικτικής διαδικασίας στον πρώτο βαθμό³⁹, θα οδηγήσει μετά βεβαιότητας στην καταδίκη του δράστη, έστω και με μειωμένη ποινή.

Ούτε η διαδικασία των άρθρων 48-49 ΚΠΔ είναι αρκετή για να αντισταθμίσει την μη εφαρμογή του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997, καθώς η δυνατότητα παύσης της ποινικής δίωξης στο στάδιο του ακροατηρίου κατά την § 7 του άρθρου 48 ΚΠΔ δεν υφίσταται για τα αδικήματα του

34. Παπακυριάκου σε Καϊάφα-Γκμπάντι ό.π., σ. 196.

35. Μάλιστα, με το νέο ΠΚ καταργήθηκε η § 5 του άρθρου 406^Α παλαιού ΠΚ, βάσει της οποίας εξαιρούνταν από το πεδίο εφαρμογής της διάταξης η πράξη του άρθρου 390 ΠΚ όταν στρέφεται κατά του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού. Βλ. επίσης και άρθρο 50 ΚΠΔ για το στάδιο πριν την άσκηση της ποινικής δίωξης (αντιστοιχεί στα άρθρα 384 § 2 και 406^Α § 2 παλαιού ΠΚ).

36. Η αναγκαιότητα αυτή είχε ήδη επισημανθεί από τον Παπακυριάκου ό.π., σ. 197.

37. Βλ. άρθρο 12 § 1 Ν. 2753/1999, όπως αντικαταστάθηκε με την § 8 του άρθρου 11 Ν. 2954/2001.

38. Βλ. άρθρο 24 § 2 του Ν. 2523/1997 «...δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του παρόντος.»

39. Άρθρο 302 §§ 3-4 ΚΠΔ.

ΚΦΔ, είτε είναι σε πλημμεληματική είτε σε κακουργηματική μορφή⁴⁰. Εξάλλου, η έναρξη της διαδικασίας των άρθρων αυτών είναι δυνατή για τον Εισαγγελέα⁴¹.

Επομένως, η ανάγκη ερμηνευτικής επίλυσης του ζητήματος κατάργησης ή μη του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997 παραμένει. Στην προσπάθεια αυτή θα πρέπει, μεταξύ άλλων, να ληφθούν υπόψη δύο συνιστώσες. Αφενός ότι σε περίπτωση αμφιβολίας για την ορθή ερμηνεία μιας διάταξης, όπως εν προκειμένω, ορθό είναι να επικρατεί η ευμενέστερη για τον κατηγορούμενο εκδοχή, ήτοι εκείνη περί διατήρησης σε ισχύ του άρθρου 24 § 2 Ν. 2523/1997 και αφετέρου ότι το δημόσιο συμφέρον εξυπηρετείται από ρυθμίσεις που παρέχουν αληθινά και αποτελεσματικά κίνητρα στους φορολογούμενους να διευθετούν τις οφειλές τους προς το Κράτος⁴².

40. Πράγματι, η απόλειψη του εδ. β' της § 7 του άρθρου 48 ΚΠΔ με το Ν. 4637/2019 έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί να εφαρμοσθεί η παύση της ποινικής δίωξης στο ακροατήριο στα αναφερόμενα στην § 2 του άρθρου 48 ΚΠΔ πλημμελήματα. Και αυτό γιατί η § 7 του άρθρου 48 ΚΠΔ που προβλέπει τη δυνατότητα παύσης της ποινικής δίωξης στο ακροατήριο παραπέμπει μόνο στην § 1 που αφορά τα ελαφρά πλημμελήματα (με ποινή φυλάκισης έως 3 έτη με ή χωρίς χρηματική ποινή ή παροχή κοινωφελούς εργασίας) και όχι τα πλημμελήματα της § 2, στα οποία περιλαμβάνεται η φοροδιαφυγή. Το ίδιο ισχύει και για την κακουργηματική φοροδιαφυγή, αφού μετά την απόλειψη του εδ. β' της § 7 του άρθρου 48 ΚΠΔ, η παραπομπή της § 4 του άρθρου 49 ΚΠΔ στην § 7 του άρθρου 48 στερείται νοήματος, δεδομένου ότι οι όροι της § 1 του άρθρου 48 ΚΠΔ δεν αρμόζουν και δεν μπορούν να εφαρμοσθούν στα περιουσιακά εγκλήματα του άρθρου 49 ΚΠΔ (αλλά μόνο η αποκατάσταση της ζημίας), ενώ παράλληλα η προϋπόθεση του μειωμένου δημοσίου συμφέροντος της § 1 του άρθρου 48 ΚΠΔ δεν αναγνωρίζεται ούτε για τα πλημμελήματα της § 2 του ίδιου άρθρου, πολλώ μάλλον για τα κακουργήματα του άρθρου 49 ΚΠΔ. Βλ. και Παπαδαμάκη, Ποινική Δικονομία, 2019, σ. 346-347 και 349.

41. Βλ. άρθρα 48 §§ 1-2 και 49 § 1 ΚΠΔ: «...ο εισαγγελέας πλημμελειοδικών μπορεί...»

42. Βλ. και Μάλλιον, Η παύση του αξιόποινου, σε εξόφληση αδικημάτων φοροδιαφυγής, ΔΦΝ 73/1653 (Α' Σεπτ. 2019), σ. 961-962, η οποία υποστηρίζει ότι «Η παράλληλη συνέχιση της ποινικής δίωξης σε περίπτωση πλήρους εξόφλησης του διοικητικού καταλογισμού...δεν φαίνεται να εξυπηρετεί πλέον το δημόσιο συμφέρον.»