



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

ΕΝΙΑΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ

ΣΠΟΥΔΩΝ

ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2016 – 2017

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

της Άννας Αντωνίου Αρναούτη, Πρωτοδίκη Δ.Δ.

A.M.: 7340011216025

**«Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου νόμου
στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων»**

Επιβλέποντες:

Ανδρέας Τσουρουφλής

Αικατερίνη Ηλιάδου

Βασίλειος Κονδύλης

Αθήνα, Δεκέμβριος 2017

Copyright © [Άννα Αρναούτη, Δεκέμβριος 2017]

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

Ευχαριστώ θερμά τον Επίκουρο Καθηγητή της Νομικής Σχολής Αθηνών κ. Ανδρέα Τσουρουφλή, χωρίς τον οποίο, η ύπαρξη κατεύθυνσης Φορολογικού Δικαίου στο Ενιαίο Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών της Νομικής Σχολής Αθηνών θα ήταν αβέβαιη.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	4
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	5
1. Εισαγωγή	8
2. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου κυρωτικού νόμου	10
I. Το περιεχόμενο και η δικαιολογητική βάση της εν λόγω αρχής.....	10
II. Νομική βάση – Θεμελίωση	12
i. Στο πλαίσιο του ημεδαπού δικαίου.....	12
ii. Στο πλαίσιο του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης	15
iii. Στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου	23
III. Προϋποθέσεις εφαρμογής της αρχής στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων	29
i. Να πρόκειται για κύρωση	29
ii. Η συγκρισιμότητα των διαδοχικών ρυθμίσεων.....	31
iii. Να πρόκειται για επεικέστερη ρύθμιση.....	35
IV. Ειδικότερα ζητήματα.....	38
i. Η νομοθετική πρόβλεψη όρων και προϋποθέσεων που πρέπει να τηρήσει ο ενδιαφερόμενος, προκειμένου να εφαρμοστεί αναδρομικώς η επεικέστερη κύρωση	38
ii. Η νομοθετική πρόβλεψη χρονικού περιορισμού στην αναδρομικότητα της επεικέστερης κύρωσης.....	41
iii. Η νομοθετική πρόβλεψη μεταβατικού καθεστώτος για τις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του ευμενέστερου νόμου παραβάσεις	42
iv. Η αυτεπάγγελτη εφαρμογή από τον δικαστή της επεικέστερης κυρωτικής ρύθμισης	48
3. Τελικές Παρατηρήσεις.....	51
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	53
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ.....	54
ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ	55
ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ	57

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΠ	Άρειος Πάγος
βλ.	βλέπε
ΔΕΑ	Διοικητικό Εφετείο Αθηνών
Δ.Ε.Ε.	Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης
Δ.Ε.Κ.	Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
ΔΠΑ	Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών
ΔΠΗρ	Διοικητικό Πρωτοδικείο Ηρακλείου
ΔΠΠειρ	Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιώς
ΔΠΘεσ	Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης
ΔΦΝ	Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας
εδ.	εδάφιο
Ε.Δ.Δ.Α.	Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
επταμ.	επταμελούς
Ε.Σ.Δ.Α.	Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
κ.ά.	και άλλα/και άλλοι
Κ.Δ.Δ.	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας
κ.λ.π.	και λοιποί
Κ.Π.Δ.	Κώδικας Ποινικής Δικονομίας
Κ.Φ.Δ.	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
μείζ. σύνθ.	μείζονος σύνθεσης
μονομ.	μονομελούς

N.	νόμος
ν.δ/μα	νομοθετικό διάταγμα
Ολομ.	Ολομελείας
όπ. π.	όπως παραπάνω
παρ.	παράγραφος
π.δ/μα	προεδρικό διάταγμα
Π.Ε.Π.Ε.Ε.	πράξη επιβολής πρόσθετης επιβάρυνσης εισφοράς
περ.	περίπτωση
Π.Κ.	Ποινικός Κώδικας
Ποιν.	Ποινικό
πρβλ.	παραβάλε
π.χ.	παραδείγματος χάριν
Σ	Σύνταγμα
Σ.Ε.Ε.	Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση
σελ.	σελίδα
Σ.Ε.Π.Ε.	Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας
Σ.Λ.Ε.Ε.	Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
συμβ.	συμβούλιο
σχετ.	σχετικά
τδδ	τακτικά διοικητικά δικαστήρια
Τμ.	Τμήμα
τριμ.	τριμελούς
υπ' αριθμ.	υπ' αριθμόν

ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης
ΦΠΑ	φόρος προστιθέμενης αξίας

1. Εισαγωγή

Όπως είναι γνωστό, αρκετές από τις αρχές που διέπουν το ποινικό δίκαιο έχουν διεισδύσει στον χώρο του διοικητικού δικαίου. Μεταξύ αυτών συγκαταλέγεται και η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου (κυρωτικού) νόμου, η οποία τυγχάνει, πλέον, εφαρμογής και στο πεδίο των διοικητικών κυρώσεων.

Ενόψει, όμως, του γεγονότος ότι η εν λόγω αρχή βρίσκει πεδίο εφαρμογής μόνο σε υποθέσεις επιβολής κυρώσεων, όχι δε και σε υποθέσεις επιβολής διοικητικών μέτρων μη κυρωτικού χαρακτήρα, κρίνεται σκόπιμη, πριν από οποιαδήποτε περαιτέρω ανάλυση, μία εννοιολογική προσέγγιση της διοικητικής κύρωσης.

Όπως επισημαίνει ο Πάρεδρος του Συμβουλίου της Επικρατείας (εφεξής: ΣτΕ) Ιωάννης Δημητρακόπουλος, στη νομολογία του Δικαστηρίου δεν φαίνεται να έχει διατυπωθεί (θετικός) ορισμός της έννοιας της διοικητικής κύρωσης. Σύμφωνα με τον ίδιο, «η διοικητική κύρωση συνίσταται σε “κακό” που επιβάλλεται από διοικητική αρχή ή διοικητικό δικαστήριο σε ορισμένο πρόσωπο λόγω της αποδιδόμενης σε αυτό παράβασης κανόνα δικαίου και το οποίο εξυπηρετεί τους σκοπούς της καταστολής και της πρόληψης»¹.

Από τον ανωτέρω ορισμό προκύπτουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα².

Κατά πρώτον, με την κύρωση επιβάλλεται ορισμένο «κακό». Ως κακό δε νοείται το μέτρο εκείνο που μεταβάλλει δυσμενώς τη νομική κατάσταση του προσώπου, στο οποίο απευθύνεται, με αποτέλεσμα να προκαλείται βλάβη στα έννομα αγαθά του, περιουσιακά ή μή. Από το γεγονός ότι η κυρωτική λειτουργία της Διοίκησης συνιστά εκδήλωση δημόσιας εξουσίας που παρέχεται στην αρμόδια διοικητική αρχή (ή δικαστήριο) για την εξυπηρέτηση σκοπού δημοσίου συμφέροντος παρέπεται ότι η κύρωση επιβάλλεται με εκτελεστή διοικητική πράξη. Ως εκ τούτου, η κύρωση διακρίνεται, μεταξύ άλλων, από πράξεις υπό τη μορφή παρατήρησης, σύστασης ή προειδοποίησης, με τις οποίες η διοικητική αρχή εφιστά την προσοχή του διοικουμένου περί του παραβατικού χαρακτήρα της συμπεριφοράς του, αλλά και από τα λεγόμενα «μέτρα εσωτερικής τάξης», τα οποία στερούνται εκτελεστού χαρακτήρα, και

¹ Βλ. Δημητρακόπουλος, Ι., *Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, Σύνταγμα – ΕΣΔΑ – Δίκαιο ΕΕ*, Αθήνα 2014, σελ. 7.

² Για τα στοιχεία που απαρτίζουν την έννοια της διοικητικής κύρωσης βλ. Δημητρακόπουλος, όπ. π., σελ. 5 – 44.

τα οποία, σκοπούν, κατά βάση, όχι στον κολασμό του παραβάτη αλλά στη διασφάλιση της αναγκαίας ευταξίας και της απαραίτητης πειθαρχίας εντός της δημόσιας υπηρεσίας³.

Κατά δεύτερον, η κύρωση επιβάλλεται σε ορισμένο πρόσωπο, ως αντίδραση στην εκ μέρους του παράβαση κανόνα δικαίου. Συναφώς, η κύρωση συνδέεται αιτιωδώς με παράβαση κανόνα δικαίου, με αποτέλεσμα, στην περίπτωση, κατά την οποία δεν συντρέχει παράβαση αλλά μόνο κίνδυνος παράβασης, το σχετικό μέτρο που λαμβάνεται να έχει, κατά βάση, προληπτικό χαρακτήρα και, ως εκ τούτου, να μην αποτελεί κύρωση.

Τέλος, ο σκοπός της επιβολής της κύρωσης έγκειται στην καταστολή και στην πρόληψη της παράβασης. Ειδικότερα, η διττή αυτή λειτουργία, την οποία επιτελεί η διοικητική κύρωση, συνίσταται αφ' ενός μεν στην – μέσω της πρόβλεψης και της απειλής της – αποτροπή της παράβασης, αφ' ετέρου δε στην καταστολή της διαπραχθείσας παράβασης και στην τιμωρία του δράστη. Βάσει της εν λόγω λειτουργίας της, η διοικητική κύρωση διακρίνεται από μέτρα που σκοπούν στην ανόρθωση της ζημίας του Δημοσίου από μή νόμιμη πράξη ή παράλειψη ιδιώτη⁴, από μέτρα εξασφάλισης των οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου⁵, καθώς και από ποικίλα άλλα μέτρα όπως, λόγου χάριν, από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος επιτηδευματία, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού^{6,7}.

Αναφερόμενοι, ειδικότερα, στις φορολογικές παραβάσεις, η διάπραξη αυτών επισύρει τόσο ποινικές⁸ όσο και διοικητικές κυρώσεις. Οι τελευταίες συνίστανται σε κυρώσεις

³ Για παράδειγμα, βλ. ΣτΕ Ολομ. 1821/1989 σκέψη 5, σύμφωνα με την οποία: «... οι πράξεις των αρμόδιων σχολικών οργάνων με τις οποίες επιβάλλονται σε μαθητές οι ποινές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του π.δ. 107/1979, εκτός από την ποινή της αλλαγής του σχολικού περιβάλλοντος, αποσκοπούν στη διατήρηση της αναγκαίας στο σχολείο πειθαρχίας και γενικώς στην ομαλή λειτουργία του και συνιστούν μέτρα εσωτερικής τάξεως, τα οποία στερούνται εκτελεστού χαρακτήρα και δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με αίτηση ακυρώσεως. ...».

⁴ Παραδείγματος χάριν, δεν αποτελεί κύρωση η επιβολή της υποχρέωσης επιστροφής αδικαιολόγητα εισπραχθείσας επιδότησης. Βλ. σχετ. ΔΕΚ 13.12.2012, C – 670/11, Vinifrance, σκέψη 64.

⁵ Βλ. την υπ' αριθμ. 2024/2010 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ (σκέψη 4) αναφορικά με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 14 του Ν. 2523/1997 μέτρα.

⁶ Βλ. Β' Τμ. ΣτΕ 1165/2009 σκέψη 6.

⁷ Για άλλες περιπτώσεις μέτρων, για τα οποία έχει κριθεί ότι δεν έχουν κυρωτικό χαρακτήρα, βλ. Δημητράκοπουλος, όπ. π., σελ. 40 – 43.

⁸ Η περαιτέρω αναφορά στις ποινικές κυρώσεις εκφεύγει των ορίων του αντικείμενου της παρούσας εργασίας.

χρηματικού περιεχομένου (επιβολή πρόσθετων φόρων/προσαυξήσεων και προστίμων⁹) και μή χρηματικού περιεχομένου (όπως, για παράδειγμα, αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων κ.ά.).

Αντικείμενο της παρούσας εργασίας αποτελεί η εξέταση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου νόμου, όπως αυτή τυγχάνει εφαρμοστέα στο πεδίο των ανωτέρω κυρώσεων, ήτοι των διοικητικών κυρώσεων φορολογικού περιεχομένου.

2. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου κυρωτικού νόμου

I. Το περιεχόμενο και η δικαιολογητική βάση της εν λόγω αρχής

Κατ' αρχάς, επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση διάπραξης μιας παράβασης, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή της κύρωσης είναι ο χρόνος τέλεσης της παράβασης, με την έννοια ότι η κύρωση επιβάλλεται κατ' αρχήν με βάση το ισχύον κατά τον χρόνο αυτόν νομοθετικό καθεστώς. Ωστόσο, ο προαναφερθείς κανόνας δεν είναι ανεπίδεκτος εξαιρέσεων. Έτσι, σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του επεικέστερου κυρωτικού νόμου, όπως το περιεχόμενο αυτής έχει διαπλασθεί νομολογιακά, σε περίπτωση διαδοχής ουσιαστικών νόμων που αφορούν στην ίδια ή σε συγκρίσιμη παραβατική συμπεριφορά¹⁰, εφαρμόζεται ο νεώτερος νόμος, ο οποίος, εκτιμώμενος και εφαρμοζόμενος στο σύνολό του¹¹, είναι ευμενέστερος για τον ελεγχόμενο, δηλαδή, άγει, στη συγκεκριμένη περίπτωση¹², σε ευνοϊκότερο γι' αυτόν αποτέλεσμα.

Ο λόγος της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου κυρωτικού νόμου χρήζει, βέβαια, επεξήγησης. Η επέλευση ενός ευμενέστερου νόμου αποτελεί κατά κανόνα έκφραση της αντίληψης της Πολιτείας ότι η ρυθμιζόμενη με αυτόν συμπεριφορά χρήζει, πλέον, ηπιότερης ή και καμίας κύρωσης. Έτσι, η τιμώρηση αυτής βάσει του καταργηθέντος αυστηρότερου νόμου

⁹ Αντιθέτως, δεν έχουν κυρωτικό αλλά αποζημιωτικό χαρακτήρα οι τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής που προβλέπονται στο άρθρο 53 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

¹⁰ Πρβλ. ιδίως Β' Τμ. ΣτΕ επταμ. 4159/2009, σκέψη 6, σχετικά με την αντικατάσταση του ειδικού φόρου κατανάλωσης αυτοκινήτων από το τέλος ταξινόμησης. Βλ. σχετ. Δημητρακόπουλος, όπ. π., σελ. 113, υποσημείωση 63.

¹¹ Βλ. ΑΠ (Ποιν.) 192/2012, 1278/1995.

¹² Βλ. Β' Τμ. ΣτΕ 2957/2013 σκέψη 11 κ.ά.

στερείται πλέον θεμελίου, με αποτέλεσμα η αναδρομική εφαρμογή του επιεικέστερου νόμου να καθίσταται επιβεβλημένη¹³. Μάλιστα, τη σκέψη αυτή εξέφραζε ο Berner ήδη από τα μέσα του 19^{ου} αιώνα γράφοντας ότι: «Θα αποτελούσε προσβολή της υγιούς ανθρώπινης λογικής και του κοινού περί δικαίου συναισθήματος η περαιτέρω τιμώρηση πράξεων, οι οποίες μπορούν τώρα πια να τελούνται καθημερινά ατιμωρητί»¹⁴.

Δικαιολογητική βάση της εν λόγω αρχής, λοιπόν, όπως αυτή διαγράφεται, μεταξύ άλλων, και στην υπ' αριθμ. 1525/1955 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ, εκδοθείσα επί υπόθεσης που αφορούσε στην επιβολή στον αναιρεσείοντα προσαύξησης λόγω υποβολής ανακριβούς φορολογικής δήλωσης αναφορικά με την αγοραία αξία ακινήτου που είχε αγοράσει, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 9 παρ. 1 του Ν. 1587/1950 (ΦΕΚ Α' 294/1950), αποτελεί η σκέψη ότι η εφαρμογή του παλαιότερου νομοθετικού καθεστώτος, στο μέτρο που, οι σε αυτό προβλεπόμενες κυρώσεις, υπερβαίνουν τη βούληση του νομοθέτη, όπως η τελευταία έχει εκφρασθεί μέσω των νεώτερων νομοθετικών ρυθμίσεων, αφ' ενός μεν παρίσταται άσκοπη και αδικαιολόγητη, αφ' ετέρου δε αντιφάσκει προς τη νεώτερη νομοθετική βούληση. Ειδικότερα, με την προαναφερθείσα απόφαση κρίθηκε ότι: «...Επειδή κύριος σκοπός των διατάξεων των φορολογικών νόμων, δι' ων επιβάλλονται προσαυξήσεις εις βάρος των μή εγκαίρως, ή μή πλήρως εκπληρούντων τας φορολογικάς υποχρεώσεις των πολιτών, είναι ο, επ' απειλή ωρισμένων οικονομικών κυρώσεων, εξαναγκασμός των υποχρέων προς ταχεία και ακριβή συμμόρφωσιν αυτών, εξ ης εξαρτάται η πραγματοποίησις του Κρατικού δημοσιονομικού προγράμματος. Όταν, όμως, ο νομοθέτης, μεταβάλλων αντιλήψεις, κρίνη ότι οι σκοποί του δύνανται να επιτευχθώσι και δι' ηπιωτέρων μέσων, τότε ελέγχεται ου μόνο άσκοπος και αδικαιολόγητος, αλλά και αντίθετος προς την νεωτέραν νομοθετικήν βούλησιν, η εφαρμογή των παλαιότερων αυστηρών κυρώσεων, αίτινες υπερβάλλουσι το μέτρον, όπερ ήδη (κατά τον χρόνον της τελικής κρίσεως της διαφοράς) κρίνεται υπό του νομοθέτου ως αναγκαίον. Εις τας περιπτώσεις τούτας, ειδικώς δέον, κατ' εξαίρεσιν του γενικού κανόνος περί μή αναδρομικότητος του νόμου, να γίνη δεκτόν ότι υπάρχει τεκμήριον αναδρομικής εφαρμογής

¹³ Βλ. Ανδρουλάκης, Ν., *Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος, Ι. Θεωρία για το έγκλημα*, Αθήνα 2006, σελ. 121. Βλ. επίσης Μυλωνόπουλος, Χ., *Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος Ι*, Αθήνα 2007, σελ. 71 – 72. Για το ίδιο ζήτημα βλ. και Μαγκάκης, Γ., *Ποινικό Δίκαιο, Διάγραμμα γενικού μέρους*, Αθήνα 1984, σελ. 94, σύμφωνα με τον οποίο, η πρόβλεψη της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου «στηρίζεται στη σωστή σκέψη ότι εφόσον ο νεώτερος νόμος κρίνει ότι ορισμένη πράξη δεν έχει πια ανάγκη (ποινικού) κολασμού ή ότι πρέπει να τιμωρείται με ηπιότερη ποινή, θα ήταν κοινωνικά περιττή και γι' αυτό αφόρητη σκληρότητα η επιβολή ποινής σύμφωνα με τον προγενέστερο αυστηρότερο νόμο».

¹⁴ Berner, A. F., *Wirkungskreis des Strafgesetzes nach Zeit, Raum und Personen*, 1853 (ανατύπωση 1969), σελ. 51. Βλ. σχετ. Ανδρουλάκης, όπ. π., σελ. 122, υποσημείωση 91.

του νέου ηπιωτέρου νόμου και επί των εκκρεμών υποθέσεων, τεκμήριον όπερ μόνον διά σαφούς αντιθέτου διατάξεως δύναται να ανατραπή. ...»¹⁵.

II. Νομική βάση – Θεμελίωση

i. Στο πλαίσιο του ημεδαπού δικαίου

Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του επιεικέστερου κυρωτικού νόμου διαπλάσθηκε στον χώρο του ποινικού δικαίου. Όπως είναι γνωστό, μία από τις θεμελιώδεις επιμέρους αρχές που απορρέουν από το συνταγματικώς¹⁶ κατοχυρωμένο αξίωμα «nullum crimen nulla poena sine lege» αποτελεί η ρητή απαγόρευση της αναδρομικής ισχύος των ποινικών νόμων. Διαμορφώθηκε, όμως, η άποψη ότι είναι επιβεβλημένη η κάμψη του κανόνα αυτού στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες, με τον νεώτερο νόμο, είτε εξαλείφεται είτε μειώνεται το αξιόποινο μιας συμπεριφοράς· η εν λόγω δε άποψη υιοθετήθηκε σχετικά νωρίς τόσο από την ελληνική θεωρία¹⁷ όσο και από τη νομολογία των ελληνικών δικαστηρίων, για να καταστεί, τελικώς, νομοθετική επιταγή μέσω της διάταξης του άρθρου 2 του Ποινικού Κώδικα (εφεξής: Π.Κ.) [Ν. 1492/1950, κωδικοποιηθείς με το π.δ/μα 283/1985 (ΦΕΚ Α' 106/1985)], σύμφωνα με το γράμμα της οποίας: «1. Αν από την τέλεση της πράξης έως την αμετάκλητη εκδίκασή της ίσχυσαν δύο ή περισσότεροι νόμοι, εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις. 2. Αν μεταγενέστερος νόμος χαρακτήρισε την πράξη όχι αξιόποινη παύει και η εκτέλεση της ποινής που επιβλήθηκε καθώς και τα ποινικά επακόλουθά της.»¹⁸.

¹⁵ Το ΣτΕ επανέλαβε το εν λόγω σκεπτικό, μεταξύ άλλων, και στις υπ' αριθμ. 2460 και 2462/1981 αποφάσεις του Β' Τμήματός του.

¹⁶ Βλ. άρθρο 7 παρ. 1 Σ 1975.

¹⁷ Όπως υποστήριζε ο Ν. Σαρίπολος «νόμος απαλλάσσει πάσης ποινής ή καθιερών ελαφροτέραν ποινήν έχει IPSO JURE αναδρομικήν δύναμιν». Βλ. Κοννίδας, Κ., «Η αναδρομικότητα του νόμου στις διοικητικές και ιδίως στις φορολογικές κυρώσεις», *ΔΦΝ 1991*, Τόμος 45, σελ. 1675.

¹⁸ Για την υποχρεωτική εφαρμογή από τον ποινικό δικαστή της κατοχυρωμένης στη διάταξη αυτή αρχής, βλέπε, όμως, και Γεωργάκης, Ι., *Ποινικό Δίκαιο, Διδασκαλία*, Αθήνα – Κομοτηνή 1991, σελ. 159, υποσημείωση 227, όπου αναφέρεται ότι: «Η υπερβολική αυτή δέσμευση του ποινικού δικαστή στην υποχρεωτική αναδρομικότητα του επιεικέστερου νόμου έχει μεν ως σκοπό την εγγύηση της ασφάλειας των πολιτών, δεν θα έπρεπε όμως να οδηγεί στην υποχρεωτική και άκριτη εφαρμογή κάθε ηπιότερου νόμου. Ίσως θα έπρεπε εδώ να ληφθούν υπόψη η φύση και οι περιστάσεις της εκδικαζόμενης πράξεως, οπότε η προνομιακή μεταχείριση θα απέφευγε μια αλόγιστη "αναγκαστική" επιείκεια.».

Αναφερόμενοι ειδικότερα στον χώρο του φορολογικού δικαίου, όπου τυγχάνει εφαρμογής ο προβλεπόμενος στη συνταγματική διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2¹⁹ γενικός κανόνας της μή αναδρομικότητας των νόμων που επιβάλλουν φόρο και οικονομικά βάρη (με τις εξαιρέσεις που θεσπίζονται στις παρ. 2 και 3 του ίδιου άρθρου)²⁰, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης κυρωτικής διάταξης μεταλαμπαδεύθηκε σε αυτόν και, έκτοτε, υιοθετήθηκε μέσω της προεκτεθείσας υπ' αριθμ. 1525/1955 απόφασης του ΣτΕ.

Ένα ζήτημα που έχει απασχολήσει έντονα την ελληνική θεωρία είναι αυτό της νομικής φύσης της υπό εξέταση αρχής. Συναφώς, στο πλαίσιο του ποινικού δικαίου, έχει υποστηριχθεί η άποψη ότι στη συνταγματική διάταξη του άρθρου 7 παρ.1 δεν εδράζεται μόνον η απαγόρευση της αναδρομικότητας των νόμων που θεμελιώνουν ή επαυξάνουν τον αξιόποιο χαρακτήρα μιας συμπεριφοράς, αλλά και η επιβεβλημένη αναδρομικότητα των νεώτερων ευμενέστερων για τον κατηγορούμενο νόμων²¹, με την έννοια ότι η βούληση του συνταγματικού νομοθέτη καλύπτει το ζήτημα της αναδρομικότητας και προς τις δύο κατευθύνσεις: θέτει μεν ρητά φραγμό στην αναδρομική δύναμη του αυστηρότερου ποινικού νόμου, σιωπηρά δε και εξ αντιδιαστολής επιτάσσει την αναδρομική ισχύ του ευμενέστερου για τον κατηγορούμενο νόμου. Ωστόσο, δεν είναι λίγοι και οι υποστηρικτές της αντίθετης άποψης²², σύμφωνα με την οποία, η συνταγματική πρόβλεψη περί της ρητής απαγόρευσης της αναδρομικής εφαρμογής του αυστηρότερου νόμου δεν συνεπάγεται και την επιβολή της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου, η οποία, απλώς, δεν απαγορεύεται. Η τελευταία αυτή άποψη επιρρωνύεται δε νομολογιακά τόσο από τον Άρειο Πάγο (εφεξής: ΑΠ)²³ όσο και από το

¹⁹ Πριν τη συνταγματική κατοχύρωσή της, η αρχή της μή αναδρομικότητας των φορολογικών διατάξεων είχε απασχολήσει τη θεωρία και τη νομολογία με επίκληση των αρχών του Κράτους δικαίου, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της οριζόμενης στο άρθρο 2 του Αστικού Κώδικα αρχής της μή αναδρομικότητας των νόμων. Βλ. σχετ. Κοννίδας, Κ., όπ. π., σελ. 1675.

²⁰ Έτσι, σύμφωνα με το άρθρο 78 του Σ: «1. ... 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε. 3. Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξή τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παράγραφος 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου. 3. ... 4. ... 5. ...».

²¹ Βλ., μεταξύ άλλων, και Κωστάρας, Α., *Ποινικό Δίκαιο, Έννοιες & Θεσμοί του Γενικού Μέρους*, Αθήνα 2012, σελ. 103 – 104, Μυλωνόπουλος, Χ., όπ. π., σελ. 72, Μάνεσης, Α., *Ατομικές Ελευθερίες Α'*, 1979, σελ. 194 .

²² Βλ. ενδεικτικά Ανδρουλάκης, όπ. π., σελ. 122 – 123, Μανωλεδάκης, Ι., *Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2004, σελ. 121.

²³ Βλ., λόγου χάριν, την υπ' αριθμ. 452/1999 απόφαση του ΣΤ' Τμήματός του (Ποιν.).

ΣτΕ, το οποίο έχει χαρακτηρίσει και έχει εφαρμόσει την εν λόγω αρχή ως «γενική αρχή του δικαίου»^{24, 25}.

Απόρροια της μή αναγωγής της σε συνταγματική επιταγή, είναι η θέση της νομολογίας ότι ο κανόνας της εφαρμογής της αρχής αυτής δύναται να καμφθεί με ρητή διάταξη νόμου. Έτσι, στην πρώτη κιόλας απόφασή του, στην οποία είχε κάνει μνεία της σχετικής αρχής, το ΣτΕ είχε καταστήσει σαφές ότι το τεκμήριο της αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιότερου νόμου δύναται να ανατραπεί «διά σαφούς αντιθέτου διατάξεως», κρίση που επαναλήφθηκε έκτοτε σε πληθώρα αποφάσεών του^{26, 27}. Ομοίως και ο ΑΠ, με την υπ' αριθμ. 452/1999 απόφαση του ΣΤ' Τμήματός του (Ποιν.), έκρινε ότι: «Ο νομοθέτης έχει εξουσία να καθορίζει τη διαχρονική ισχύ νεότερου νόμου, ανάλογα με το σκοπό της θεσπίσεώς του. Δεν αντιστρατεύεται δε στην αρχή του άρθρου 2 ΠΚ η εξαίρεση αυτή της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου, διότι η αρχή αυτή δεν επιβάλλεται από το Σύνταγμα και παρέχεται έτσι η εξουσία στον κοινό νομοθέτη να αποκλείσει με μεταβατική διάταξη την αναδρομική εφαρμογή του ηπιότερου νόμου όταν κρίνει ότι οι συνθήκες που επέβαλαν τη θέσπιση του νεότερου νόμου δεν ταυτίζονται με τις προηγούμενες και συνεπώς δεν δικαιολογούν την εφαρμογή της επιεικέστερης μεταχείρισης του δράστη.».

Ωστόσο, θα πρέπει να επισημανθεί και η άποψη, βάσει της οποίας, η αναδρομική εφαρμογή της επιεικέστερης κυρωτικής διάταξης βρίσκει συνταγματικό έρεισμα τόσο στην αρχή της ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 Σ) όσο και σε αυτήν της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ)²⁸. Μάλιστα, το ΣτΕ, στην υπ' αριθμ. 2031/2013 απόφαση του Β' Τμήματός του (σκέψη 3), αναφέρει ρητά ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου κυρωτικού νόμου

²⁴ Βλ., μεταξύ άλλων, Β' Τμ. ΣτΕ 4055/1998 σκέψη 5, Β' Τμ. ΣτΕ 3821/2005 σκέψη 7, Β' Τμ. ΣτΕ 3278/2007 σκέψη 8, Β' Τμ. ΣτΕ 2408/2010 σκέψη 6 και Β' Τμ. ΣτΕ 4469/2014 σκέψη 4.

²⁵ Πάντως, πρέπει να επισημανθεί ότι το Ε.Δ.Δ.Α. έχει δεχθεί ότι, στην - ομοίου περιεχομένου - διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α., δεν κατοχυρώνεται μόνον η απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής του αυστηρότερου νόμου αλλά, σιωπηρά, και η αναδρομική εφαρμογή του ηπιότερου [βλ. κατωτέρω υπό iii) Β)].

²⁶ Βλ. τις παρατεθείσες ως άνω αποφάσεις (υποσημείωση υπ' αριθμ. 24).

²⁷ Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΣτΕ, προϋπόθεση για να καμφθεί η γενική αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου νόμου είναι η ύπαρξη σαφούς σχετικής διάταξης, μή θεωρουμένης ως τέτοιας αυτής που προβλέπει ότι η ισχύς των διατάξεων εκείνων, στις οποίες δεν ορίζεται διαφορετικά, αρχίζει από τη δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης. Βλ. σχετ. Β' Τμ. ΣτΕ 4055/1998 σκέψη 5, 3821/2005 σκέψη 7, 3278/2007 σκέψη 8 και 2408/2010 σκέψη 6.

²⁸ Βλ., μεταξύ άλλων, Δημητρακόπουλος, όπ. π., σελ. 112 – 113 και Ανδρουλάκης, όπ. π., σελ. 123.

«απορρέει, κατά βάση, και από την αρχή της αναλογικότητας»²⁹. Γενομένης δεκτής της άποψης αυτής, τυχόν ρητή απαγόρευση, διά σχετικής διάταξης, εφαρμογής της εν λόγω αρχής, θα προσέκρουε στις προαναφερθείσες - συνταγματικής ισχύος - αρχές. Εξάλλου, όπως επισημαίνει και το Δικαστήριο στην υπ' αριθμ. 2402/2016 - παραπεμπτική στην επταμελή σύνθεσή του- απόφαση του Β' Τμήματός του (σκέψη 16), απόρροια της νομολογιακής εξέλιξης που σημειώθηκε με την προαναφερθείσα 2031/2013 απόφασή του και της θεμελίωσης της αρχής αυτής στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, είναι ότι μόνη η ύπαρξη αντίθετης νομοθετικής διάταξης δεν αρκεί για την κάμψη της³⁰. Το ζήτημα, όμως, αυτό δεν κρίθηκε με την, εκδοθείσα επί της ως άνω παραπεμπτικής, υπ' αριθμ. 1102/2017 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης, καθότι, γενομένου δεκτού άλλου λόγου αναίρεσης, η προσβαλλόμενη απόφαση αναιρέθηκε στο σύνολό της και, ως εκ τούτου, το ΣτΕ έκρινε ότι παρείλκε η εξέταση του λόγου αναίρεσης, στο πλαίσιο του οποίου ανέκυψε το εν λόγω ζήτημα.

ii. Στο πλαίσιο του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής κατοχυρώνεται στο πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο, καθόσον συνιστά γενική αρχή του δικαίου αυτού³¹. Ειδικότερα, στο πλαίσιο της υπόθεσης *Berlusconi* κ.λπ.³², το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων [εφεξής: Δ.Ε.Κ., νυν Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.)] έκρινε τα ακόλουθα: «67. Επιβάλλεται, σχετικώς η υπόμνηση ότι, κατά πάγια νομολογία, τα θεμελιώδη δικαιώματα αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των γενικών αρχών του δικαίου, την τήρηση των οποίων διασφαλίζει το Δικαστήριο. Προς τούτο, το Δικαστήριο εμπνέεται από τις κοινές

²⁹ Σημειώνεται ότι στη νομολογία των τδδ γίνεται όλο και πιο συχνά λόγος για ύπαρξη συνταγματικού ερείσματος της εξεταζόμενης αρχής. Βλ., μεταξύ άλλων, ΔΕΑ 2470 (20^ο Τμ.) και 3307/2017 (6^ο Τμ.).

³⁰ Τη θέση αυτή ακολούθησε το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης στις υπ' αριθμ. 2343 και 2345/2017 (Α' Τμ./τριμ.) αποφάσεις του (σκέψη 6 αυτών).

³¹ Υπενθυμίζεται ότι οι γενικές αρχές του ενωσιακού δικαίου αποτελούν μία από τις σημαντικότερες πηγές του δικαίου της Ε.Ε. Πρόκειται για το άγραφο δίκαιο της Ε.Ε., το οποίο διαπλάθεται και μορφοποιείται από το Δ.Ε.Ε. Η άντληση, όμως, των γενικών αυτών αρχών γίνεται από το διεθνές δίκαιο, από τα εθνικά δίκαια των κρατών - μελών, καθώς και από την ενωσιακή νομοθεσία και πρακτική των θεσμικών οργάνων της Ένωσης. Για την αναγόρευση μιας γενικής αρχής ως αρχής του ενωσιακού δικαίου δεν απαιτείται η ύπαρξή της στα δίκαια όλων των κρατών - μελών, αλλά αρκεί να απαντάται σε σεβαστό αριθμό εθνικών εννόμων τάξεων και να προσιδιάζει στις βασικές αρχές που χαρακτηρίζουν την ευρωπαϊκή νομική κληρονομιά και στις αρχές που διέπουν την Ε.Ε. Βλ. σχετ. Κανελλόπουλος, Π., *Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, 5^η έκδοση, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 2010, σελ. 321 - 329.

³² Δ.Ε.Κ. μεζ. σύνθ. 3.5.2005, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C - 387/02, Silvio Berlusconi, C - 391/02, Sergio Adelchi και C - 403/02, Marcello Dell' Utri κ.λπ., σκέψεις 67 - 69.

συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών και από τα στοιχεία που παρέχουν οι διεθνείς πράξεις περί προστασίας των δικαιωμάτων του ανθρώπου για τις οποίες έχουν συνεργαστεί ή στις οποίες έχουν προσχωρήσει τα κράτη μέλη (...). 68. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής απορρέει από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών. 69. Συνεπώς, η αρχή αυτή πρέπει να θεωρηθεί ως αποτελούσα μέρος των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου που ο κοινοτικός δικαστής πρέπει να τηρεί κατά την εφαρμογή διατάξεων εθνικής νομοθεσίας που έχουν θεσπιστεί προς εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου, ...»· η κρίση του δε αυτή επαναλήφθηκε και στο πλαίσιο, μεταξύ άλλων, των υποθέσεων *Campina*³³ και *Jager*³⁴. Το Δικαστήριο, δηλαδή, αφ' ενός μεν εντόπισε το έρεισμα της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης ποινής στις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών – μελών, αφ' ετέρου δε περιέλαβε αυτήν στις γενικές αρχές του κοινοτικού (νυν ενωσιακού) δικαίου.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η ανωτέρω αναφερθείσα γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου έχει ενσωματωθεί στον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (2000/C 364) και, συγκεκριμένα, στο άρθρο 49 παρ. 1 εδ. γ' αυτού, το οποίο ορίζει ότι: «Κανείς δεν μπορεί να καταδικασθεί για πράξη ή παράλειψη, η οποία δεν αποτελούσε, κατά τη στιγμή της τέλεσής της, αδίκημα κατά το εθνικό ή το διεθνές δίκαιο. Ούτε επιβάλλεται βαρύτερη ποινή από εκείνη η οποία ίσχυε κατά τη στιγμή της τέλεσης του αδικήματος. Εάν, μετά την τέλεση του αδικήματος, προβλεφθεί με νόμο ελαφρύτερη ποινή, επιβάλλεται αυτή η ποινή.». Στον δε Χάρτη, όπως αυτός προσαρμόσθηκε στις 12.12.2007 (2007/C 303), αναγνωρίζεται, πλέον, το αυτό νομικό κύρος με τις Συνθήκες³⁵, κατά τα ρητώς προβλεπόμενα στο άρθρο 6 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση (εφεξής: Σ.Ε.Ε.), όπως αυτό ισχύει μετά την τροποποίησή του με τη Συνθήκη της Λισσαβώνας (εφεξής: Σ.Λ.Ε.Ε.)(2007/C 306).

Όσον αφορά στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω αρχής, υπογραμμίζεται ότι, όπως προκύπτει, εξάλλου, και από τη φύση των επίδικων εθνικών κυρώσεων στις υποθέσεις *Jager* και *Campina*, στο πλαίσιο του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής: Ε.Ε.), σε αντίθεση με ό,τι ισχύει εντός του πλαισίου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (εφεξής: Ε.Σ.Δ.Α.), αυτό καταλαμβάνει τόσο τις ποινικές όσο και τις αμιγώς διοικητικές

³³ Δ.Ε.Κ. 8.3.2007, C – 45/06, *Campina GmbH & Co.*, σκέψη 32.

³⁴ Δ.Ε.Κ. μείζ. σύνθ. 11.3.2008, C – 420/06, σκέψη 59.

³⁵ Πρόκειται για τη Συνθήκη για την Ε.Ε. (Σ.Ε.Ε.) και τη Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ε.Ε. (Σ.Λ.Ε.Ε.).

κυρώσεις³⁶. Η αρχή δε αυτή αποτυπώνεται και στη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 2 του Κανονισμού 2988/1995 (L 312), με τον οποίο, για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, θεσπίζονται γενικοί κανόνες σχετικά με ομοιογενείς ελέγχους, καθώς και με διοικητικά μέτρα και κυρώσεις για τις παρατυπίες βάσει του κοινοτικού δικαίου. Σύμφωνα, λοιπόν, με τη διάταξη αυτή «Καμία διοικητική κύρωση δεν απαγγέλλεται εάν δεν προβλέπεται από κοινοτική πράξη προγενέστερη της παρατυπίας. Σε περίπτωση μεταγενέστερης τροποποίησης των διατάξεων περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων που περιέχονται σε κοινοτικούς κανόνες, ισχύουν αναδρομικώς οι λιγότερο αυστηρές διατάξεις.».

Ένα μείζον ζήτημα που προκύπτει είναι πότε τα κράτη – μέλη δεσμεύονται από τους κανόνες του ενωσιακού δικαίου περί θεμελιωδών δικαιωμάτων και, συνεπώς, και από τον κανόνα της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης κύρωσης, ως ενωσιακής αρχής.

- Το ζήτημα του επαρκούς συνδετικού στοιχείου με το ενωσιακό δίκαιο³⁷

Ερμηνεύοντας, στο πλαίσιο της υπόθεσης *Åkerberg Fransson*³⁸, την παρ. 1 του άρθρου 51 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε., η οποία προβλέπει, μεταξύ άλλων, ότι οι διατάξεις αυτού απευθύνονται (και) στα κράτη – μέλη μόνον όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης, το Δ.Ε.Ε. επεσήμανε τα εξής: «17. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το πεδίο εφαρμογής του Χάρτη, όσον αφορά τη δράση των κρατών μελών, ορίζεται στο άρθρο 51, παράγραφος 1, αυτού, το οποίο προβλέπει ότι οι διατάξεις του Χάρτη απευθύνονται στα κράτη μέλη, μόνον όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης. 18. Το άρθρο αυτό του Χάρτη επιβεβαιώνει έτσι τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το μέτρο στο οποίο η δράση των κρατών μελών οφείλει να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις που απορρέουν από τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στην έννομη τάξη της Ένωσης. 19. Συγκεκριμένα, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, κατ' ουσίαν, ότι τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στην έννομη τάξη της Ένωσης μπορούν να εφαρμόζονται σε όλες τις καταστάσεις που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης, αλλά όχι πέραν των καταστάσεων αυτών. ...».

³⁶ Βλ. σχετ. και Β' Τμ. ΣτΕ 2957/2013 σκέψη 11.

³⁷ Τον όρο αυτόν χρησιμοποιεί ο Δημητρακόπουλος, όπ. π., σελ. 62 – 71.

³⁸ Δ.Ε.Ε. μείζ. σύνθ. 26.2.2013, C – 617/10, σκέψεις 17 – 23.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, αναγκαία προϋπόθεση για την εφαρμογή, εκ μέρους των κρατών – μελών, των κανόνων του δικαίου της Ε.Ε. που διέπουν τα θεμελιώδη δικαιώματα, αποτελεί η συνδρομή ενός συνδεδετικού στοιχείου με το ενωσιακό δίκαιο. Το συνδεδετικό αυτό στοιχείο υφίσταται δε, όταν μία κατάσταση διέπεται από το εν λόγω δίκαιο, με αποτέλεσμα η δράση του κράτους – μέλους να εντοπίζεται στο πεδίο εφαρμογής αυτού. Στην αντίθετη περίπτωση, κατά την οποία αυτό δρα εκτός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ε.Ε., το κράτος – μέλος δεν δεσμεύεται από τους σχετικούς κανόνες.

Πότε, όμως, ένα κράτος – μέλος δρα εντός του πεδίου εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου;³⁹

α) Κατ' αρχάς, ένα κράτος – μέλος δρα εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ε.Ε. όταν εφαρμόζει ενωσιακή κανονιστική ρύθμιση ως εντολοδόχος της Ένωσης. Αυτό συμβαίνει, ιδίως, στην περίπτωση που εφαρμόζει ενωσιακό Κανονισμό ή μεταγράφει ενωσιακή Οδηγία στο εσωτερικό του δίκαιο ή εφαρμόζει τους εθνικούς κανόνες που έχουν θεσπισθεί για τη μεταφορά Οδηγίας. Τούτο, μάλιστα, ισχύει όχι μόνον όταν το σχετικό νομοθέτημα της Ε.Ε. θεσπίζει το ίδιο σύστημα κυρώσεων, την επιβολή των οποίων αναθέτει στα κράτη – μέλη ή όταν υποχρεώνει ή εξουσιοδοτεί τα τελευταία να θεσπίσουν και να επιβάλλουν κυρώσεις για παράβαση των διατάξεών του, αλλά και στην περίπτωση που δεν περιλαμβάνει ειδικές ρυθμίσεις περί κυρώσεων επί μη τήρησης των διατάξεών του. Πράγματι, όπως κρίθηκε από το Δ.Ε.Κ., μεταξύ άλλων, και στην απόφαση που εξεδόθη επί της υπόθεσης *Επιτροπή κατά Ελλάδας*⁴⁰, όταν η κοινοτική (πλέον, ενωσιακή) κανονιστική ρύθμιση δεν περιέχει καμία διάταξη προβλέπουσα κύρωση σε περίπτωση παράβασης ή παραπέμπει σχετικώς στις εθνικές νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές πράξεις, τα κράτη – μέλη, ενόψει της διάταξης του άρθρου 5 της Συνθήκης (εν. για την Ευρωπαϊκή Κοινότητα)⁴¹, οφείλουν να λαμβάνουν κάθε μέτρο κατάλληλο που να εξασφαλίζει την εφαρμογή και την αποτελεσματικότητα του κοινοτικού δικαίου. Ειδικότερα, στην οικεία απόφαση αναφέρεται ότι: «24. Προς τούτο, τα κράτη μέλη, διατηρώντας πάντως το δικαίωμα επιλογής των κυρώσεων, υποχρεούνται ιδίως να μεριμνούν ώστε για τις παραβιάσεις του κοινοτικού δικαίου να επιβάλλονται κυρώσεις υπό

³⁹ Για το ζήτημα αυτό, βλ. Δημητρακόπουλος, όπ. π., σελ. 67 – 71.

⁴⁰ Δ.Ε.Κ. 21.9.1988, C – 68/88, σκέψεις 22 – 25.

⁴¹ Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, τα κράτη – μέλη λαμβάνουν κάθε γενικό ή ειδικό μέτρο ικανό να διασφαλίσει την εκτέλεση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις Συνθήκες ή προκύπτουν από πράξεις των θεσμικών οργάνων της Ένωσης. Βλ., πλέον, άρθρο 4 παρ. 3 της Σ.Ε.Ε.

προϋποθέσεις, ουσιαστικές και διαδικαστικές, ανάλογες με τις ισχύουσες για τις παραβιάσεις του εθνικού δικαίου παρόμοιας φύσης και σημασίας και, εν πάση περιπτώσει, προσδίδουσες στην κύρωση αποτελεσματικό, ανάλογο και αποτρεπτικό χαρακτήρα.».

β) Περαιτέρω, ένα κράτος – μέλος κινείται εντός του πεδίου εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου και στην περίπτωση, κατά την οποία είτε θεσπίζει είτε εφαρμόζει εθνική ρύθμιση που ενέχει παρέκκλιση από θεμελιώδη ενωσιακή ελευθερία ή επιβάλλει περιορισμό σε μία τέτοια ελευθερία. Συναφώς, το Δ.Ε.Κ., στο πλαίσιο της υπόθεσης *EPT*⁴², στην οποία τέθηκε το ζήτημα της θέσπισης, εκ μέρους κράτους – μέλους, εθνικής ρύθμισης δυνάμενης να παρακωλύσει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, έκρινε ότι όταν ένα κράτος - μέλος επικαλείται επιτακτικές ανάγκες για να δικαιολογήσει μια νομοθεσία, η οποία μπορεί να παρακωλύσει μια ενωσιακή ελευθερία, η δικαιολόγηση αυτή πρέπει να ερμηνεύεται με γνώμονα τις γενικές αρχές του δικαίου και, ιδίως, τα θεμελιώδη δικαιώματα· την κρίση του δε αυτή επανέλαβε και στην απόφαση που εξέδωσε επί της υπόθεσης *Familiapress*⁴³.

Υπογραμμίζεται, ωστόσο, ότι σε αυτού του είδους τις υποθέσεις, η ύπαρξη του αναγκαίου συνδετικού στοιχείου με το δίκαιο της Ένωσης δεν είναι αυτονόητη. Αντιθέτως, πρέπει να διερευνάται εάν, στη συγκεκριμένη περίπτωση, υπάρχει στοιχείο δυνάμενο να συνδέσει το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο με το επίδικο εθνικό μέτρο. Αν δεν εντοπίζεται τέτοιο στοιχείο, πρόκειται για αμιγώς εσωτερική κατάσταση, μη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου και, ως εκ τούτου, μη έλκουσα σε εφαρμογή τους κανόνες του περί θεμελιωδών δικαιωμάτων. Για τη διαπίστωση δε της συνδρομής ή μή του εν λόγω στοιχείου εξετάζεται το περιεχόμενο της διακυβευόμενης θεμελιώδους ενωσιακής ελευθερίας, η φύση και τα αποτελέσματα του επίδικου μέτρου, καθώς και οι συνθήκες της συγκεκριμένης υπόθεσης⁴⁴.

Κάνοντας λόγο, στη συνέχεια, για την αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης, ως ενωσιακή αρχή, στο ειδικότερο πεδίο των φορολογικών (και τελωνειακών) κυρώσεων, όπως αυτή υιοθετήθηκε από τη νομολογία των ελληνικών διοικητικών δικαστηρίων, κρίνεται

⁴² Δ.Ε.Κ. 18.6.1991, C – 260/89, σκέψη 43.

⁴³ Δ.Ε.Κ. 26.6.1997, C – 368/95, σκέψη 24.

⁴⁴ Έτσι, Δημητρακόπουλος, όπ. π., σελ. 69 (βλ. και την υπ' αριθμ. 102 υποσημείωσή του).

αναγκαία, κατ' αρχάς, η αναφορά στην υπ' αριθμ. 4159/2009⁴⁵ απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του ΣτΕ.

Εν προκειμένω, με απόφαση του Διευθυντή της Διεύθυνσης Παρακολούθησης και Ελέγχου Ανασταλτικών Καθεστώτων (ΔΙ.Π.Ε.Α.Κ.), είχε επιβληθεί (μεταξύ άλλων και) στον αναιρεσίβλητο πρόστιμο κατά το άρθρο 88 παρ. 2 περ. ζ' του Ν. 2127/1993 (ΦΕΚ Α' 48), για τον λόγο ότι αυτός κατελήφθη, κατά το έτος 1996, να κατέχει και να κυκλοφορεί στην Ελλάδα αυτοκίνητο, το οποίο έφερε αγγλικές πινακίδες, χωρίς το τελευταίο να πληροί τις προϋποθέσεις υπαγωγής του στο καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής και απαλλαγής από τον ειδικό φόρο κατανάλωσης που ορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 2 του Ν. 2127/1993 και 4 της 247/13/1988 ΑΥΟ (ΦΕΚ Β' 195). Ωστόσο, με τον νεώτερο νόμο 2682/1999 (ΦΕΚ Α' 16), ο οποίος τέθηκε μεν σε ισχύ μετά τον χρόνο τέλεσης από τον αναιρεσίβλητο της προαναφερθείσας παράβασης, αλλά ενόσω η σχετική υπόθεση ήταν εκκρεμής, δεν προβλεπόταν, πλέον, κύρωση για την αποδοθείσα εις βάρος του παράβαση. Για τον λόγο αυτόν, το ΣτΕ, αφού – κατόπιν παραπομπής στις αποφάσεις του Δ.Ε.Ε. που εξεδόθησαν επί των υποθέσεων *Jager*, *Campina* και *Berlusconi* κ.λ.π. - επεσήμανε ότι, προκειμένου περί παράβασης, για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διαπράξης της έως τον χρόνο εκδίκασης της υπόθεσης, περισσότερες κυρώσεις, επιβάλλεται, κατά γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου, η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρύτερης ποινής (σκέψη 4), επικύρωσε την ορθή – κατ' αποτέλεσμα – κρίση του Διοικητικού Εφετείου, σύμφωνα με την οποία, στην επίδικη περίπτωση, εφαρμοστέος ετύγχανε, ως ευμενέστερος, ο νεώτερος νόμος 2682/1999 και, ως εκ τούτου, το επιβληθέν στον αναιρεσίβλητο πρόστιμο έπρεπε να ακυρωθεί.

Με την προπαρατεθείσα απόφασή του, λοιπόν, το ΣτΕ έπαψε να κάνει λόγο για «τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης»⁴⁶ και να εφαρμόζει τη σχετική αρχή μόνον ως γενική αρχή του δικαίου, αλλά υιοθέτησε τη γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου περί αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής, θέση, η οποία επαναλήφθηκε

⁴⁵ Όμοια και η υπ' αριθμ. 4160/2009 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του αυτού Τμήματος.

⁴⁶ Βλ. τις ανωτέρω εκτεθείσες υπ' αριθμ. 1525/1955, 2460 και 2461/1981 αποφάσεις του Β' Τμήματος του ΣτΕ.

σε σωρεία αποφάσεών του, με αποτέλεσμα να αποτελεί, έκτοτε, πάγια νομολογία του Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου⁴⁷.

Αξιοσημείωτο, μάλιστα, είναι το γεγονός ότι το Δικαστήριο, στο πλαίσιο της ίδιας ως άνω απόφασής του, δεν αρκέσθηκε στη θέση ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής, ως περιλαμβανόμενης στις γενικές αρχές του ενωσιακού δικαίου, δεσμεύει τον εθνικό δικαστή μόνον όταν αυτός επιλαμβάνεται υπόθεσης που αφορά σε κύρωση επιβαλλόμενη σε συμπεριφορά αντίθετη προς τις επιταγές της ενωσιακής νομοθεσίας (οπότε, το κράτος – μέλος δρα εντός του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της Ε.Ε.) αλλά, κάνοντας παραπομπή στις αποφάσεις του Δ.Ε.Κ., τις οποίες το τελευταίο εξέδωσε επί των υποθέσεων *Επιτροπή κατά Δανίας*⁴⁸ και *Cura Anlagen*⁴⁹, προέβη στην περαιτέρω κρίση⁵⁰ ότι η σχετική δέσμευση του εθνικού δικαστή υφίσταται και όταν ο τελευταίος επιλαμβάνεται υπόθεσης αναφορικά με κύρωση που επιβάλλεται κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών – μελών.

Από την εν λόγω απόφαση (όπως η σχετική νομολογία επαναλήφθηκε και στις υπ' αριθμ. 815/2010, 1491/2011 και 3457/2012 αποφάσεις του Β' Τμήματός του, στις οποίες τα πραγματικά περιστατικά είναι παρεμφερή) ανακύπτουν δύο σημαντικά ζητήματα. Κατά πρώτον, τίθεται το ερώτημα εάν, στη συγκεκριμένη περίπτωση, υφίσταται το αναγκαίο συνδετικό στοιχείο με το ενωσιακό δίκαιο, ώστε να τυγχάνει, πράγματι, εφαρμογής η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης όχι ως γενική αρχή του ελληνικού δικαίου, αλλά ως γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης. Επ' αυτού επισημαίνεται, κατ' αρχάς, ότι οι διατάξεις, κατ' εφαρμογήν των οποίων επεβλήθησαν οι επίδικες κυρώσεις, δεν συνιστούν εφαρμογή ή μεταφορά παράγωγου ενωσιακού δικαίου, ώστε να εντοπίζεται πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης εκ του λόγου αυτού. Οπότε, με βάση όσα εκτέθηκαν ανωτέρω (υπό β), θα πρέπει να διερευνηθεί εάν υπάρχει διασυννοριακό στοιχείο ικανό να συνδέσει το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο με τις εθνικές αυτές κυρωτικές διατάξεις. Μόνον, όμως, το γεγονός ότι το επίδικο αυτοκίνητο είχε εισαχθεί από κράτος – μέλος της Ε.Ε. (Αγγλία) δεν

⁴⁷ Βλ. τις υπ' αριθμ. 815/2010 (σκέψη 3), 1491/2011 (σκέψη 4), 3457/2012 (σκέψη 3), 2031/2013 (σκέψη 3), 2957/2013 (σκέψη 11), 2556/2014 (σκέψη 7) και 3464/2014 (σκέψη 3) αποφάσεις του Β' Τμήματός του.

⁴⁸ Δ.Ε.Κ. 15.9.2005, C – 464/02.

⁴⁹ Δ.Ε.Κ. 21.3.2002, C – 451/99.

⁵⁰ Βλ. την τέταρτη σκέψη της απόφασης.

συνιστά τέτοιο στοιχείο⁵¹. Εάν, ωστόσο, το ΣτΕ δεν προέβη σε επίκληση της εν λόγω αρχής, ως γενικής ενωσιακής αρχής, για τον λόγο ότι εντόπισε, εν προκειμένω, κάποιο συνδετικό στοιχείο με το δίκαιο της Ένωσης, αλλά κατ' εφαρμογήν της κρίσης του (οπότε, η σχετική σκέψη δεν πρόκειται, απλώς, για "obiter dictum") ότι η σχετική αρχή είναι εφαρμοστέα ακόμη και στο πλαίσιο της άσκησης από κράτος – μέλος της φορολογικής του αρμοδιότητας, ανακύπτει το δεύτερο ζήτημα, ήτοι εάν, από τις αποφάσεις του Δ.Ε.Ε., κατ' επίκληση των οποίων το ΣτΕ διετύπωσε τη σχετική σκέψη, συνάγεται, πράγματι, μία τέτοια θέση του Δικαστηρίου της Ένωσης⁵².

Στο πλαίσιο των σχετικών υποθέσεων, όπου τέθηκε το ζήτημα της εφαρμογής, εκ μέρους των κρατών – μελών (Δανία και Αυστρία, αντίστοιχα), εθνικών φορολογικών ρυθμίσεων, με τις οποίες περιορίζονται θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες (η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, αντίστοιχα), το Δ.Ε.Κ. διετύπωσε, πράγματι, την κρίση ότι τα κράτη – μέλη είναι ελεύθερα να ασκούν τη φορολογική τους αρμοδιότητα, υπό την προϋπόθεση ότι τήν ασκούν σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο⁵³. Από τη σκέψη, όμως, αυτή του Δικαστηρίου, βάσει της οποίας, τα κράτη – μέλη, ακόμη κι όταν δρουν εντός του πεδίου της αρμοδιότητάς τους αυτής, οφείλουν να σέβονται τις διατάξεις των Συνθηκών που κατοχυρώνουν τις θεμελιώδεις ενωσιακές ελευθερίες, δεν συνάγεται άνευ ετέρου, κατά την παρούσα άποψη, η περαιτέρω σκέψη ότι, στην περίπτωση αυτή, έλκονται εν γένει προς εφαρμογή οι αρχές και οι διατάξεις του πρωτογενούς ενωσιακού δικαίου⁵⁴.

Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι, απόρροια της υιοθέτησης από το ΣτΕ της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης ως γενικής αρχής του δικαίου της Ε.Ε., αποτελεί η μεταστροφή που έχει παρατηρηθεί στη νομολογία του αναφορικά με το ζήτημα της ρητής, διά σαφούς διάταξης, απαγόρευσης αναδρομικότητας του νεώτερου ευμενέστερου νόμου. Συναφώς, σε αντίθεση με τη μέχρι τότε πάγια επί του θέματος αυτού θέση του, βάσει της οποίας – όπως αυτή έχει ήδη εκτεθεί ανωτέρω – η κάμψη της αρχής της εφαρμογής της

⁵¹ Έτσι, Δημητρακόπουλος, όπ. π., σελ. 71.

⁵² Για τον προβληματισμό αυτόν, βλ. Μαστρογιαννοπούλου, Π., «Η χρονική εφαρμογή των φορολογικών νόμων, που προβλέπουν φορολογικά πρόστιμα και κυρώσεις ποινικής φύσεως και ιδίως η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής», με αφορμή την με αριθμό 815/2010 απόφαση του ΣτΕ και υπό το φως της νομολογίας του ΔΕΕ, ΔΦΝ 2012, Τόμος 66, σελ. 1177 – 1184.

⁵³ σκέψη 74 και 40, αντίστοιχα.

⁵⁴ Βλ. σχετ. Δημητρακόπουλος, όπ. π., σελ. 69 – 71 και Μαστρογιαννοπούλου, όπ. π., σελ. 1183.

επιεικέστερης διάταξης είναι δυνατή, εφόσον τούτο προβλέπεται με σαφή διάταξη, με την προεκτεθείσα υπ' αριθμ. 4159/2009 απόφασή του το ΣτΕ έκρινε, για πρώτη φορά, ότι μία τέτοια διάταξη (εν προκειμένω το άρθρο 18 Γ παρ. 5 του Ν. 2682/1999) είναι ανίσχυρη και μή εφαρμοστέα, ως αντικείμενη στην ανωτέρω αναφερθείσα γενική ενωσιακή αρχή (σκέψη 7), ήτοι, ως αντικείμενη σε αρχή υπερνομοθετικής ισχύος. Η κρίση του αυτή επαναλήφθηκε, εν συνεχεία, στις υπ' αριθμ. 815/2010 (σκέψη 7), 2031/2013 (σκέψη 6) και 3464/2014 (σκέψη 5) αποφάσεις του Β' Τμήματός του, καθώς και στις υπ' αριθμ. 5263/2014 (σκέψη 8) και 4016/2015 (σκέψη 9) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών⁵⁵.

iii. Στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

A) Το πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης στις διοικητικές και, ειδικότερα, στις φορολογικές κυρώσεις

Όπως προκύπτει από το γράμμα της διάταξης της πρώτης παραγράφου του άρθρου 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (εφεξής: Ε.Σ.Δ.Α.) [ν. δ/μα 52/1974 (ΦΕΚ Α' 256)] περί του δικαιώματος σε χρηστή απονομή της δικαιοσύνης⁵⁶, το πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου και, συνακολούθως, ολόκληρης της Σύμβασης εκτείνεται στις αστικές και στις ποινικές διαφορές. Από την πρόβλεψη αυτή προκύπτει ευκρινώς ότι εξαιρούνται κατ' αρχήν αυτού οι αμιγώς διοικητικές διαφορές. Ωστόσο, με βάση τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (εφεξής: Ε.Δ.Δ.Α.), η Ε.Σ.Δ.Α. τυγχάνει εφαρμογής και στο πεδίο των διοικητικών κυρώσεων, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές ενέχουν «ποινικό» χαρακτήρα⁵⁷, με αποτέλεσμα οι σχετικές διαφορές που δημιουργούνται να συνιστούν, υπό την αυτόνομη έννοια της Σύμβασης, ποινικές υποθέσεις.

Το μείζον ζήτημα που ανακύπτει, εν προκειμένω, είναι τότε μία κύρωση που, κατά το εθνικό δίκαιο, δεν ανήκει στο ποινικό δίκαιο, θεωρείται ότι ενέχει «ποινικό» χαρακτήρα.

⁵⁵ Πρόκειται για αποφάσεις του 5^{ου} Τμήματος και 6^{ου} Τμήματος, αντίστοιχα.

⁵⁶ Η εν λόγω διάταξη ορίζει, μεταξύ άλλων, ότι: «Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθῇ δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίσῃ είτε ἐπὶ των ἀμφισβητήσεων ἐπὶ των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε ἐπὶ του βασίμου πάσης ἐναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως. ...».

⁵⁷ Παρότι αρχικά είχε διαφανεί ότι το Ε.Δ.Δ.Α. προσέδιδε έναν «αστικό» χαρακτήρα στις εν λόγω διαφορές. Βλ. σχετ. Φορτσάκης, Θ., «Ατομικά Δικαιώματα και Φορολογικές Κυρώσεις» in *Φορολογικές κυρώσεις, Επιστημονική ημερίδα, Αθήνα 16.5.2001*, Επιμέλεια Ι. Φωτόπουλος, Αθήνα – Κομοτηνή 2002, σελ. 32 – 34.

- **Η υπόθεση Engel και άλλοι κατά Ολλανδίας**⁵⁸

Στο πλαίσιο της εν λόγω υπόθεσης που αφορούσε στην επιβολή πειθαρχικών κυρώσεων εις βάρος Ολλανδών υπαξιωματικών, οι οποίες δεν περιλαμβάνονταν στο εθνικό ποινικό δίκαιο, ώστε η σχετική διαφορά να εμπίπτει, κατά τα ολλανδικά δικαστήρια, στο πεδίο εφαρμογής της Ε.Σ.Δ.Α., το Ε.Δ.Δ.Α. εξέφερε την κρίση⁵⁹ ότι - αν και τα κράτη είναι κατ' αρχήν ελεύθερα να αντιμετωπίζουν διακριτά τις ποινικές και τις πειθαρχικές κυρώσεις - προκειμένου αυτά να μην διαφεύγουν των υποχρεώσεών τους, μεταμφιέζοντας καταδίκες και διώξεις που, ως εκ της φύσης τους, είναι, πράγματι, ποινικές σε άλλης μορφής κυρώσεις, όπως π.χ. σε διοικητικές, η ένταξη μιας κύρωσης στην ύλη του διοικητικού δικαίου κατά την εσωτερική έννομη τάξη δεν αρκεί για να αποκλείσει την υπαγωγή της στις "κατηγορίες ποινικής φύσης" κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α. Για τον σκοπό αυτόν, το Δικαστήριο χρησιμοποίησε τα κάτωθι τρία κριτήρια, γνωστά και ως «κριτήρια Engel»: 1) αν η σχετική νομοθετική διάταξη ανήκει στην ύλη του εθνικού ποινικού δικαίου, 2) τη φύση της παράβασης και 3) τη φύση και τον βαθμό σοβαρότητας της κύρωσης που κινδυνεύει να υποστεί ο ενδιαφερόμενος. Δεδομένου ότι το πρώτο από τα κριτήρια δεν έχει αξία προκειμένου περί διοικητικών κυρώσεων, το κάθε ένα από τα άλλα δύο κριτήρια αρκεί από μόνο του για να καταδειχθεί η «ποινική» φύση μιας διοικητικής κύρωσης, χωρίς, ωστόσο, να αποκλείεται και η σωρευτική εξέταση των κριτηρίων αυτών όταν η ξεχωριστή ανάλυση του καθενός δεν καθιστά δυνατή τη συναγωγή ασφαλούς συμπεράσματος⁶⁰.

Αξιοσημείωτη είναι και η απόφαση του Ε.Δ.Δ.Α. επί της υπόθεσης *Öztürk*⁶¹, με την οποία το Δικαστήριο, επαναλαμβάνοντας τα προαναφερθέντα κριτήρια, διέγινωσε⁶² τον «ποινικό» χαρακτήρα μιας διοικητικής, κατά το γερμανικό δίκαιο, κύρωσης που είχε επιβληθεί στον προσφεύγοντα λόγω παράβασης των κανόνων περί οδικής κυκλοφορίας.

⁵⁸ Ε.Δ.Δ.Α. 8.6.1976.

⁵⁹ Βλ. τις σκέψεις 81 – 83 της απόφασης.

⁶⁰ Βλ., μεταξύ άλλων, Ε.Δ.Δ.Α. 2.9.1998, *Lauko κατά Σλοβακίας*, σκέψη 57, μείζ. σύνθ. 9.10.2003, *Ezeh και Connors κατά Ηνωμένου Βασιλείου*, σκέψεις 82 – 86, μείζ. σύνθ. 23.11.2006, *Jussila κατά Φινλανδίας*, σκέψεις 30 – 31, 31.10.2007, *Zaicevs κατά Λετονίας*, σκέψη 31 και μείζ. σύνθ. 10.2.2009, *Zolotukhin κατά Ρωσίας*, σκέψη 53.

⁶¹ Ε.Δ.Δ.Α. Ολομέλεια 21.2.1984, *Öztürk κατά Γερμανίας*.

⁶² Βλ. σκέψεις 47 – 56 της απόφασης.

Όσον αφορά στο ειδικότερο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων, η πρώτη, ιδιαιτέρως, σημαντική απόφαση του Ε.Δ.Δ.Α. είναι η εκδοθείσα επί της υπόθεσης *Deweer*⁶³, με την οποία κρίθηκε ότι ο συμβιβασμός που είχε συνάψει ο προσφεύγων καταστηματάρχης με τη γαλλική φορολογική αρχή υπό την απειλή της παράτασης της σφράγισης του καταστήματός του, δεν αποτελούσε όντως σύμβαση αλλά υπέκρυπτε ποινική κύρωση, επιβληθείσα χωρίς την τήρηση των οριζομένων στο άρθρο 6 της Σύμβασης. Εν συνεχεία, το Δικαστήριο, στο πλαίσιο της υπόθεσης *Bendenoun*⁶⁴, όπου η γαλλική φορολογική αρχή είχε καταλογίσει διάφορες προσαυξήσεις και πρόστιμα στον προσφεύγοντα, ως πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου και διευθύνοντα σύμβουλο μιας ανώνυμης εταιρείας, αναγνώρισε ρητά ότι οι φορολογικές κυρώσεις με τη μορφή διοικητικής κύρωσης εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6 της Ε.Σ.Δ.Α. Μείζονος δε σημασίας απόφαση είναι η εκδοθείσα επί της υπόθεσης *Jussila*, με την οποία το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν των «κριτηρίων Engel», διακήρυξε ότι, ενόψει του γεγονότος ότι τα πρόστιμα για φορολογικές παραβάσεις επιβάλλονται όχι ως χρηματική αποζημίωση προς ανόρθωση βλάβης αλλά ως τιμωρία για την αποτροπή της επανάληψης της παράβασης (με αποτέλεσμα να θεμελιώνεται, έτσι, η ποινική φύση του αδικήματος), οι κυρώσεις αυτές ενέχουν, σε κάθε περίπτωση, βάσει του κριτηρίου της φύσης του αδικήματος και ανεξαρτήτως του ύψους τους⁶⁵, «ποινικό» χαρακτήρα. Συναφώς, στο πλαίσιο της υπόθεσης *Cecchetti*⁶⁶, το Δικαστήριο διέγνωσε τον «ποινικό» χαρακτήρα προστίμου φορολογίας εισοδήματος ύψους μόλις 3,48 ευρώ.

Τέλος, δεν πρέπει να παραλειφθεί η αναφορά στην κρίση του Δικαστηρίου, την οποία αυτό εξέφερε στο πλαίσιο της υπόθεσης *Chambaz*⁶⁷, ήτοι, ότι ακόμη κι όταν μία διαδικασία που κινείται εις βάρος ενός διοικουμένου δεν έχει «ποινικό» χαρακτήρα αλλά συμπλέκεται με άλλη διαδικασία που κινείται παράλληλα εις βάρος του και έχει τέτοιο χαρακτήρα, το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6 της Σύμβασης (και, κατ' επέκταση, ολόκληρης της Σύμβασης) καταλαμβάνει το σύνολο των διαδικασιών⁶⁸. Έτσι, στην προκείμενη περίπτωση, το Δικαστήριο

⁶³ Ε.Δ.Δ.Α. 27.2.1980, *Deweer* κατά Βελγίου.

⁶⁴ Ε.Δ.Δ.Α. 24.2.1994, *Bendenoun* κατά Γαλλίας.

⁶⁵ Βλ. σκέψεις 35 – 38 της απόφασης.

⁶⁶ Ε.Δ.Δ.Α. 9.4.2013, *Cecchetti* κατά Σαν Μαρίνο.

⁶⁷ Ε.Δ.Δ.Α. 5.4.2012, *Chambaz* κατά Ελβετίας.

⁶⁸ Βλ. σκέψεις 42 – 43 της απόφασης.

έκρινε ότι η διαδικασία καταλογισμού φόρου εισοδήματος στον προσφεύγοντα, ο οποίος, κατά την ελβετική φορολογική διοίκηση, είχε προβεί σε υποβολή ανακριβούς δήλωσης, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου καθόσον συμπλέκεται με διαδικασία επιβολής κυρώσεων για τον αυτό λόγο.

B) Η αναδρομική εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης από το Ε.Δ.Δ.Α.

Το άρθρο 7 παρ. 1 της Σύμβασης προβλέπει τα εξής: «Ουδείς δύναται να καταδικασθή διά πράξιν ή παράλειψιν η οποία, καθ' την στιγμήν διεπράχθη, δεν απετέλει αδίκημα συμφώνως προς το εθνικόν ή διεθνές δίκαιον. Ούτε και επιβάλλεται βαρυτέρα ποινή από εκείνην η οποία επεβάλλετο κατά την στιγμήν της διαπράξεως του αδικήματος.».

Αναφορικά με την προεκτεθείσα διάταξη, το 1978, όταν η αρμόδια Επιτροπή του Ε.Δ.Δ.Α. εξέτασε το παραδεκτό μιας προσφυγής που είχε ασκηθεί κατά της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, στο πλαίσιο της οποίας ο προσφεύγων παραπονείτο για παραβίαση του άρθρου 7 παρ. 1 της Σύμβασης, υπό την έννοια ότι είχε επιβληθεί εις βάρος του φορολογικό πρόστιμο βάσει διάταξης που μετά τον χρόνο τέλεσης της αποδοθείσας σε αυτόν παράβασης καταργήθηκε, έκρινε ότι η σχετική διάταξη κατοχυρώνει μόνο την απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής του αυστηρότερου κυρωτικού νόμου, όχι δε και την αναδρομική εφαρμογή του επιεικέστερου⁶⁹. απέρριψε δε την προσφυγή, για τον λόγο αυτόν, ως απαράδεκτη.

Μεταστροφή στη νομολογία αυτή του Ε.Δ.Δ.Α. σημειώθηκε μόλις το 2009 με την απόφασή του επί της υπόθεσης *Scoppola* 2⁷⁰, η οποία αφορούσε στην επιβολή στον προσφεύγοντα, κατ' εφαρμογήν ενός ποινικού νόμου που εξεδόθη μετά την κρίση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, της ποινής της ισόβιας κάθειρξης αντί της ποινής φυλάκισης 30 ετών που τού είχε αρχικώς επιβληθεί με την απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου. Συναφώς, το Δικαστήριο, αφού προέβη στη διαπίστωση ότι κατά το χρονικό διάστημα που ακολούθησε μετά την υπόθεση *X. κατά Γερμανίας* μεσολάβησαν τόσες εξελίξεις, ώστε η αναδρομική εφαρμογή του ευμενέστερου κυρωτικού νόμου να έχει καταστεί – σε ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο – βασική αρχή του ποινικού δικαίου, έκρινε ότι πρέπει να εγκαταλειφθεί η

⁶⁹ Πρόκειται για την απόφαση που εξεδόθη επί της υπόθεσης *X. κατά Γερμανίας* [Ε.Δ.Δ.Α. 6.3.1978 (décision)].

⁷⁰ Ε.Δ.Δ.Α. μείζ. σύνθ. 19.9.2009, *Scoppola κατά Ιταλίας* (*Scoppola* 2).

ανωτέρω αναφερθείσα νομολογία και να αναγνωρισθεί ότι στο άρθρο 7 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α. κατοχυρώνεται και η τελευταία αυτή αρχή⁷¹. Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόφαση: «108. ... είναι σύμφωνο με την αρχή του κράτους δικαίου, ουσιώδες τμήμα της οποίας συνιστά το άρθρο 7, να εφαρμόζει ο δικαστής κατά την τιμωρία των αξιόποινων πράξεων, την κύρωση που ο νομοθέτης κρίνει αναλογική. Επιβολή βαρύτερης ποινής απλώς και μόνο επειδή προβλεπόταν κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος θα σήμαινε εφαρμογή, προς βλάβη του κατηγορούμενου, των κανόνων που διέπουν τη διαδοχή των ποινικών νόμων. Επιπλέον, έτσι θα παραβλέπονταν οι νομοθετικές τροποποιήσεις που είναι ευνοϊκές για τον κατηγορούμενο που έλαβαν χώρα πριν από την καταδίκη του και θα συνεχιζόταν η επιβολή κυρώσεων που το κράτος – και η κοινωνία που αυτό εκπροσωπεί – θεωρεί πλέον υπερβολικές. Το Δικαστήριο σημειώνει ότι η υποχρέωση εφαρμογής, μεταξύ περισσότερων ποινικών νόμων, εκείνου του οποίου οι διατάξεις είναι οι πλέον ευνοϊκές για τον κατηγορούμενο αποτελεί αποσαφήνιση των κανόνων περί διαδοχής ποινικών νόμων, που είναι σύμφωνη με άλλο ουσιώδες στοιχείο του άρθρου 7, δηλαδή την προβλεψιμότητα των κυρώσεων. 109. Ενόψει των παραπάνω, το Δικαστήριο κρίνει ότι πρέπει να εγκαταλείψει τη νομολογία που δημιουργήθηκε από την Επιτροπή στην υπόθεση *X. κατά Γερμανίας* και να δεχθεί ότι το άρθρο 7 παρ. 1 της Σύμβασης κατοχυρώνει όχι μόνο την αρχή της μη αναδρομικότητας του αυστηρότερου ποινικού νόμου, αλλά επίσης, σιωπηρά, την αρχή της αναδρομικότητας του ευνοϊκότερου ποινικού νόμου. Η αρχή αυτή εκφράζεται με τον κανόνα ότι όπου υπάρχουν διαφορές μεταξύ του ποινικού νόμου που ισχύει κατά το χρόνο της διάπραξης του αδικήματος και μεταγενέστερων ποινικών νόμων που θεσπίζονται πριν από την έκδοση τελεσίδικης απόφασης, τα δικαστήρια υποχρεούνται να εφαρμόζουν το νόμο οι διατάξεις του οποίου είναι οι πλέον ευνοϊκές για τον κατηγορούμενο.»⁷².

Αν και μέχρι σήμερα φαίνεται ότι το Ε.Δ.Δ.Α. δεν έχει επιληφθεί (επί της ουσίας) υπόθεσης, στο πλαίσιο της οποίας να τίθεται το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης κύρωσης στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων, παρέπεται, ωστόσο, εκ των ανωτέρω, ότι η αρχή αυτή έλκεται προς εφαρμογή και στις σχετικές υποθέσεις. Έτσι, από τη ρητή αναγνώριση εκ μέρους του Ε.Δ.Δ.Α. ότι οι διαφορές που άπτονται φορολογικών κυρώσεων συνιστούν «ποινικές» υποθέσεις, με αποτέλεσμα αυτές να διέπονται από τις διατάξεις της Ε.Σ.Δ.Α. (α) σε συνδυασμό με την υιοθέτηση εκ μέρους του Δικαστηρίου της

⁷¹ Βλ. τις σκέψεις 105 – 109 της απόφασης.

⁷² Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης διάταξης εφαρμόστηκε από το Ε.Δ.Δ.Α. και στο πλαίσιο της υπόθεσης *Öcalan κατά Τουρκίας 2* (απόφαση της 18^{ης}.3.2014, σκέψη 175).

θέσης ότι στο άρθρο 7 παρ. 1 κατοχυρώνεται (και) η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής (β), συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εν λόγω αρχή, ως αρχή απορρέουσα από την Ε.Σ.Δ.Α., εφαρμόζεται και επί των φορολογικών κυρώσεων, θέση την οποία ενστερνίζονται, όπως θα καταδειχθεί κατωτέρω, και τα ελληνικά διοικητικά δικαστήρια.

Γ) Η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης, ως κανόνας απορρέων από την Ε.Σ.Δ.Α., στο πεδίο των φορολογικών (και τελωνειακών) κυρώσεων, όπως αυτή υιοθετήθηκε από τη νομολογία των ελληνικών διοικητικών δικαστηρίων

- Η απόφαση 2957/2013 του Β' Τμήματος του ΣτΕ

Αντικείμενο της κριθείσας με την απόφαση αυτή διαφοράς αποτέλεσε ο καταλογισμός εις βάρος του αναιρεσείοντος πολλαπλών τελών και τελών χαρτοσήμου για τελωνειακή παράβαση λαθρεμπορίας σε σχέση με αφορολόγητη ποσότητα τσίπουρου. Ενόψει της ισχύος, μεταξύ του χρόνου διάπραξης της αποδοθείσας παράβασης και του χρόνου έκδοσης της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, τριών διαφορετικών διατάξεων σχετικά με το ύψος του πολλαπλού τέλους, το Δικαστήριο προέβη στην επίκληση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης επισημαίνοντας ότι: «11. ...Η αρχή αυτή έχει αυξημένη τυπική ισχύ όχι μόνο ως τμήμα του πρωτογενούς κοινοτικού δικαίου αλλά και ως κανόνας που απορρέει από το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ, το οποίο επιβάλλει την αναδρομική εφαρμογή του ευμενέστερου για τον παραβάτη «ποινικού» νόμου (βλ. ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. απόφαση της 17.9.2009, 10249/03, Scoppola κατά Ιταλίας, σκέψεις 108-109), και εφαρμόζεται και σε περίπτωση επιβολής διοικητικής κύρωσης, όπως η επίδικη, που συνιστά «ποινή», με βάση τα κριτήρια της νομολογίας Engel (βλ. ΕΔΔΑ απόφαση επί του παραδεκτού της 24.11.1998, 38644/97, Brown κατά Ηνωμένου Βασιλείου). ...».

Με την ως άνω απόφασή του, το ΣτΕ εφάρμοσε τη σχετική αρχή όχι ως γενική αρχή του ημεδαπού δικαίου ή ως αρχή ερειδόμενη στις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας, ούτε μόνον ως γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου αλλά, για πρώτη φορά, (και) ως κανόνα απορρέοντα από την Ε.Σ.Δ.Α. Παραπέμποντας δε, συνδυαστικά, στην απόφαση του Ε.Δ.Δ.Α. επί της υπόθεσης *Scoppola 2* και σε αυτήν επί της υπόθεσης *Brown*⁷³,

⁷³ Ε.Δ.Δ.Α. 24.11.1998 (decision), *Brown κατά Ηνωμένου Βασιλείου*, στην οποία κρίθηκε ότι η έννοια του ποινικού αδικήματος και της ποινής, κατά το άρθρο 7 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α., εξετάζεται με βάση τα κριτήρια Engel που διέπουν την εφαρμογή του ποινικού σκέλους του άρθρου 6 παρ. 1.

προέβη στην κρίση ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 της Ε.Σ.Δ.Α., τυγχάνει εφαρμοστέα και στο πεδίο των διοικητικών κυρώσεων (εν προκειμένω, τελωνειακών), καθόσον αυτές ενέχουν «ποινική» χροιά.

Πρέπει, πάντως, να σημειωθεί ότι, με εξαίρεση έναν περιορισμένο αριθμό αποφάσεων των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων⁷⁴, στη νομολογία που έπεται της προπαρατεθείσας απόφασης του ΣτΕ, η επίκληση της εν λόγω αρχής γίνεται είτε ως γενικής αρχής του ημεδαπού δικαίου, είτε ως αρχής με συνταγματικά ερείσματα, είτε, τέλος, ως γενικής ενωσιακής αρχής (καθώς και συνδυαστικά), όχι, όμως, ως αρχής απορρέουσας από την Ε.Σ.Δ.Α.

Τέλος, όσον αφορά στη νομική βάση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης ποινής, δεν θα πρέπει να παραλειφθεί η επισήμανση ότι αυτή κατοχυρώνεται και στο Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα και, συγκεκριμένα, στην πρώτη παράγραφο (εδ. γ') του άρθρου 15 αυτού, δυνάμει της οποίας: «Κανείς δεν καταδικάζεται για πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες δεν ήταν αξιόποινες κατά το εσωτερικό ή το διεθνές δίκαιο τη στιγμή της διάπραξής τους. Επίσης, δεν επιβάλλεται βαρύτερη ποινή από εκείνην που προβλεπόταν κατά τη χρονική στιγμή της διάπραξης του ποινικού αδικήματος. Εάν μετά τη διάπραξη του ο νόμος προβλέπει την επιβολή ελαφρύτερης ποινής, ο δράστης επωφελείται από αυτήν.». Το Σύμφωνο αυτό κυρώθηκε από την Ελλάδα με τον Ν. 2462/1997 (ΦΕΚ Α' 25).

III. Προϋποθέσεις εφαρμογής της αρχής στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων

i. Να πρόκειται για κύρωση

Όπως έχει ήδη σημειωθεί, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου διέπει αποκλειστικά τις περιπτώσεις των γνήσιων φορολογικών κυρώσεων, όπως η έννοια της κύρωσης προσδιορίστηκε ανωτέρω. Έτσι, επί παραδείγματι, όταν το ΣτΕ επελήφθη υπόθεσης αναφορικά με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 14 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179) μέτρα⁷⁵,

⁷⁴ Βλ. ΔΠΗρ 289 – 291/2015 (Α' Τμ./μονομ.) (σκέψη 6 αυτών), ΔΠΠειρ 5087/2015 (6ο Τμ./τριμ.) επί υπόθεσης σχετικά με τον καταλογισμό συντάξεων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων (σκέψη 3), ΔΠΘεσ 5939/2017 (Β' Τμ./μονομ.) επί υπόθεσης σχετικά με την επιβολή Π.Ε.Π.Ε.Ε. (σκέψη 6), ΔΠΠειρ 492/2017 (6ο Τμ./τριμ.) και ΔΠΘεσ 3388 και 5356/2017 (Ε' Τμ./μονομ.), στις οποίες, όμως, κρίθηκε ότι δεν τυγχάνει, εν προκειμένω, εφαρμογής η σχετική αρχή επειδή οι επίδικες κυρώσεις (πρόστιμο για μεταφορά υπέρβαρου φορτίου στην πρώτη περίπτωση και πρόστιμο επιβληθέν από το Σ.Ε.Π.Ε. στις άλλες δύο) δεν παρουσιάζουν τον αναγκαίο – για την εφαρμογή της Ε.Σ.Δ.Α. – «ποινικό» χαρακτήρα.

⁷⁵ Στη σχετική διάταξη προβλέπονται τα εξής: «Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί συνολικά στο Δημόσιο ποσό πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ από Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να

έκρινε⁷⁶ ότι, παρά τον νομοθετικό χαρακτηρισμό των εν λόγω μέτρων και ως κυρώσεων, αυτά «δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα ούτε, άλλωστε, προσλαμβάνουν τέτοιο χαρακτήρα λόγω του ότι ενδέχεται να κατατείνουν και στη συμμόρφωση των παραβατών προς τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται σε βάρος τους. Τούτο δε διότι τα μέτρα αυτά σκοπούν στο να εξασφαλισθεί η διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού από τις σχετικές πράξεις επιβολής φόρων κ.λ.π., μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων. ...». Περαιτέρω, το Δικαστήριο έχει αποφασίσει, κατά τα ήδη αναφερθέντα, περί του μή κυρωτικού χαρακτήρα του εξωλογιστικού προσδιορισμού, καθόσον με την υπ' αριθμ. 1165/2009 απόφαση του Β' Τμήματός του έκρινε⁷⁷ ότι, από τις προβλέπουσες αυτόν διατάξεις, σύμφωνα με τις οποίες, το εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από τον επιτηδευματία βιβλία και στοιχεία και, μάλιστα, ασχέτως της συνδρομής ή μή υπαιτιότητας του τελευταίου ως προς την τήρηση και διαφύλαξη αυτών, συνάγεται (μεταξύ άλλων) ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος. Για τον λόγο δε αυτόν, όπως επισημάνθηκε με την υπ' αριθμ. 785/2010 απόφαση του ίδιου ως άνω Τμήματος⁷⁸, στο πλαίσιο τέτοιων υποθέσεων, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής τα ισχύοντα στο δίκαιο των κυρώσεων περί αναδρομικότητας των επιεικέστερων διατάξεων που δικαιολογούν απόκλιση από τον κανόνα τής περί του μέλλοντος ρύθμισης του νόμου.

παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών, των συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου των θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών. ... Οι κυρώσεις της παραγράφου αυτής επιβάλλονται και στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, εφόσον η αξία των συναλλαγών που αναγράφονται σε αυτά, αθροιστικά λαμβανομένη κατά το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση οι ανωτέρω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. ...».

⁷⁶ Για τα στοιχεία της απόφασης βλ. ανωτέρω υποσημείωση υπ' αριθμ. 5. Βλ., επίσης, και Β' Τμ. ΣτΕ 1159/2012 σκέψη 7, Β' Τμ. ΣτΕ 2199/2013 σκέψη 5.

⁷⁷ Βλ. σκέψη 6 της απόφασης.

⁷⁸ Βλ. σκέψη 6 αυτής.

ii. Η συγκρισιμότητα των διαδοχικών ρυθμίσεων

Κατ' αρχάς, επιβάλλεται να διευκρινισθεί ότι η εξεταζόμενη αρχή δεν είναι εφαρμοστέα μόνο στην περίπτωση, κατά την οποία, κατά το χρονικό διάστημα που έχει μεσολαβήσει μεταξύ της τέλεσης της παράβασης και της εκδίκασης⁷⁹ της οικείας υπόθεσης έχουν ισχύσει δύο νόμοι, αλλά και σε εκείνην της διαδοχής περισσότερων νόμων. Συναφώς, το ΣτΕ, με την υπ' αριθμ. 2556/2014 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματός του (σκέψη 10)⁸⁰, επεσήμανε ότι ο ευμενέστερος ή μή για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεώτερου νόμου κρίνεται κατόπιν σύγκρισης όχι μόνον του πρώτου και του τελευταίου, αλλά όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης ενώπιον του (δευτεροβάθμιου) δικαστηρίου.⁸¹

Απαραίτητη προϋπόθεση, ωστόσο, για την εφαρμογή της σχετικής αρχής είναι η συγκρισιμότητα των διαδοχικών ρυθμίσεων, υπό την έννοια ότι αντικείμενο αυτών αποτελεί η ίδια ή συγκρίσιμη παραβατική συμπεριφορά. Έτσι, το ΣτΕ, για τους σκοπούς της – ανωτέρω παρατεθείσας [υπό ii)] – 4159/2009 απόφασής του, προέβη σε σύγκριση του νομοθετικού καθεστώτος που αφορούσε, πριν την κατάργησή του, στον προβλεπόμενο «ειδικό φόρο κατανάλωσης» επί των οχημάτων και μοτοσικλετών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο

⁷⁹ Μέχρι ποιο στάδιο εκδίκασης της υπόθεσης δύναται να τύχει εφαρμογής η εν λόγω αρχή, βλέπε κατωτέρω.

⁸⁰ Βλ. και τη μεταγενέστερη υπ' αριθμ. 4469/2014 απόφαση του αυτού Τμήματος (σκέψη 4).

⁸¹ Στο πεδίο του ποινικού δικαίου, μάλιστα, τούτο προβλέπεται ρητά στη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Κ., βάσει της οποίας: «Αν από την τέλεση της πράξης έως την αμετάκλητη εκδίκασή της ίσχυσαν δυο ή περισσότεροι νόμοι, εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις». Όπως επισημαίνει ο Μαγκάκης, όπ. π., σελ.94, «η λύση αυτή είναι απόλυτα συνεπής με την όλη ρύθμιση του θέματος της αναδρομικότητας των ποινικών νόμων. Γιατί εκείνος από τους περισσότερους νόμους που είναι ο ηπιότερος απ' όλους τους προηγούμενους του, έχει υποχρεωτικά αναδρομική ισχύ, σύμφωνα με την §1 του άρθρου 2 Π.Κ., και επομένως είναι αυτός που ανάμεσά τους επικρατεί. Όλοι δε οι μεταγενέστεροί του, αν είναι αυστηρότεροι απ' αυτόν, δεν μπορούν να επικρατήσουν και να τον παραμερίσουν γιατί αυτοί ως αυστηρότεροι, δεν έχουν αναδρομική δύναμη, σύμφωνα με το άρθρο 1 Π.Κ. Έτσι με βάση το συνδυασμό των διατάξεων της §1 του άρθρου 2 Π.Κ. και του άρθρου 1 Π.Κ., ο ηπιότερος ενδιάμεσος νόμος επικρατεί τόσο των προγενέστερων του νόμων, όσο και των μεταγενέστερων απ' αυτόν.». Βλ., ωστόσο, και Ανδρουλάκης, όπ. π., σελ. 123 – 124, σύμφωνα με τον οποίο «Με την διατύπωση του άρθρου 2 παρ. 1 ο Κώδικάς μας αντιμετωπίζει και την περίπτωση, κατά την οποία ανάμεσα στα ακραία χρονικά όρια της τέλεσης της πράξης και της αμετάκλητης εκδίκασής της ίσχυσαν όχι μόνο δύο, αλλά περισσότεροι ποινικοί νόμοι, εκ των οποίων ένας ενδιάμεσος ήταν επεικέστερος τόσο από εκείνον που ίσχυε κατά τον χρόνο της τέλεσης όσο και από εκείνον που ίσχυε κατά τον χρόνο της εκδίκασης. Και στην περίπτωση αυτή πρέπει κατά τον Κώδικά μας να εφαρμοσθεί ο επεικέστερος νόμος, έστω και αν ίσχυε μόνο για ελάχιστο χρόνο. Φρονούμε ότι η λύση αυτή είναι αμφίβολης ορθότητας· στηρίζεται προφανώς στην σκέψη ότι ο δράστης έχει ένα είδος "κεκτημένου δικαιώματος" να δικαστεί με βάση τον επεικέστερο ποινικό νόμο, ο οποίος ίσχυε έστω και για ελάχιστο ενδιάμεσο χρόνο. Με την επαναφορά, ωστόσο, της παλαιάς αυστηρής ρύθμισης, ο νομοθέτης επιβεβαιώνει την αρχική θέση του για την αναγκαιότητα μιας τέτοιας αυστηρότητας. Έτσι εκλείπει ο λόγος της επεικέστερης μεταχείρισης. Όπως παρατηρεί ο Berner, είναι μάλιστα και ανεπιεικές να έχουν αυστηρότερη μεταχείριση αυτοί που εγκληματούν υπό το κράτος του νόμου που ισχύει τώρα από εκείνους οι οποίοι εγκληματήσαν υπό το κράτος του ενδεχομένως ακόμη αυστηρότερου πρώτου νόμου.».

εσωτερικό της χώρας από άλλα κράτη – μέλη της Ένωσης και αυτού που αφορά στο, μεταγενεστέρως θεσπισθέν, «τέλος ταξινόμησης», το οποίο επιβάλλεται υπό τις ίδιες προϋποθέσεις, και έκρινε ότι: «6. Επειδή, ... προκύπτει ότι με τον Ν. 2682/1999 αντικαταστάθηκε μεν ο κατά το άρθρο 1 του Ν. 363/1976 και το άρθρο 75 του Ν. 2127/1993 «ειδικός φόρος κατανάλωσης» των επιβατηγών αυτοκινήτων από το «τέλος ταξινόμησης», διατηρήθηκαν όμως κατά τα λοιπά οι αυτές κατά βάση ρυθμίσεις. Επομένως, είναι δυνατή η σύγκριση των ρυθμίσεων των νόμων 2127/1993 και 2682/1999, προκειμένου να κριθεί αν, ως προς τις περιεχόμενες σ' αυτές κυρώσεις, έχει πεδίο εφαρμογής η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης κύρωσης.».

Αντιθέτως, όταν το ΣτΕ επελήφθη διαφοράς, για την επίλυση της οποίας προέβη σε σύγκριση των διατάξεων του άρθρου 24 παρ. 1 – 3 του Ν. 2214/1994 (ΦΕΚ Α' 75) σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του Ν. 4459/1965 (ΦΕΚ Α' 35) και αυτών του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999 (ΦΕΚ Α' 249) σε συνδυασμό με το άρθρο 6 παρ. 11 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), διέγνωσε την έλλειψη συγκρισιμότητας των οικείων νομοθετικών καθεστώτων, με αποτέλεσμα να κρίνει ότι στην προκείμενη περίπτωση η επιεικέστερη ρύθμιση δεν δύναται να εφαρμοσθεί αναδρομικώς. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 1 - 3 του Ν. 2214/1994, οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με κεφάλαια επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα σε ποσοστό 60% και άνω υποχρεώθηκαν, με την απειλή προστίμου, να μετατρέψουν τις μετοχές τους σε ονομαστικές μέσα σε έξι μήνες από τη δημοσίευση του νόμου· παράλληλα, η μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας των μετοχών τους αυτών υπεβλήθη στη φορολογία που προβλεπόταν στο άρθρο 13 του Ν. 4459/1965 για τις μετοχές των «κτηματικών» εταιρειών, με συντελεστή 5% επί της αξίας τους. Εν συνεχεία, με το άρθρο 3 του Ν. 2753/1999 η εν λόγω φορολογία καταργήθηκε, εξαιτίας δε της κατάργησης αυτής καταργήθηκε εν τέλει, με την παράγραφο 11 του άρθρου 6 του Ν. 3296/2004, τόσο η πιο πάνω υποχρέωση ονομαστικοποίησης όσο και η πρόβλεψη του προστίμου που τήν συνόδευε. Υπό τα δεδομένα αυτά, το Δικαστήριο διαπίστωσε, με την υπ' αριθμ. 459/2013 απόφαση της Ολομελείας του⁸², ότι, εν προκειμένω, η κατάργηση της διάταξης που προέβλεπε το σχετικό πρόστιμο δεν υπαγορεύθηκε από μεταβολή «επί το επιεικέστερον» των σχετικών αξιολογήσεων του νομοθέτη, ήτοι από την εκτίμηση του τελευταίου ότι η οικεία παραβατική συμπεριφορά πρέπει να τυγχάνει ευνοϊκότερης μεταχείρισης, αλλά από την εν συνόλω κατάργηση της υποχρέωσης ονομαστικοποίησης των μετοχών και της συνδεδεμένης με αυτήν φορολογίας

⁸² Βλ. σκέψη 5 αυτής.

μεταβίβασής τους. Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι η επίδικη παράβαση είχε τελεσθεί σε χρόνο, κατά τον οποίο η πρόβλεψη περί υποχρεωτικής ονομαστικοποίησης των μετοχών βρισκόταν σε ισχύ, «σε χρόνο, δηλαδή, κατά τον οποίο δεν είχε συντρέξει ο λόγος που επέβαλε την κατάργηση της εν λόγω υποχρέωσης και της συνακόλουθης κύρωσης», το Δικαστήριο έκρινε ότι, στο πλαίσιο της υπόθεσης αυτής, δεν έχει έδαφος εφαρμογής η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης, ως προς την επιβολή κυρώσεων, διάταξης, απορριπτομένων, έτσι, των περί του αντιθέτου ισχυρισμών της αναιρεσείουσας.

Περί της μη συγκρισιμότητας των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 24 του Ν. 3296/2004 αναφορικά με το ποσοστό του πρόσθετου φόρου που επιβάλλεται στην περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης απεφάνθη το ΣτΕ με την υπ' αριθμ. 2402/2016 απόφαση του Β' Τμήματός του⁸³. Τούτο δε διότι, ναι μεν με το άρθρο 24 του Ν. 3296/2004 προβλέφθηκε ότι το ποσοστό του οικείου πρόσθετου φόρου ορίζεται σε ποσοστό 2% επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, σε αντίθεση προς το προϊσχύσαν άρθρο 1 του Ν. 2523/1997, βάσει του οποίου αυτό οριζόταν σε ποσοστό 3%, πλην, όμως, όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση επί του άρθρου 24 του Ν. 3296/2004, η εν λόγω μείωση του ποσοστού του πρόσθετου φόρου θεσπίσθηκε λόγω «της γενικότερης μείωσης των επιτοκίων της αγοράς, η οποία πρέπει να συμβαδίζει με την επιβολή διοικητικών κυρώσεων στους φορολογικούς παραβάτες» και επομένως, δεν υπαγορεύθηκε από μεταβολή «επί το επιεικέστερον» των σχετικών αξιολογήσεων του νομοθέτη. Κατά συνέπεια δε των ανωτέρω, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν καθίσταται δυνατή η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης, ήτοι ο ορισμός του ποσοστού του επιβαλλόμενου πρόσθετου φόρου κατ' εφαρμογήν του άρθρου 24 του Ν. 3296/2004 για ανακριβή δήλωση που είχε υποβληθεί υπό το καθεστώς ισχύος του Ν. 2523/1997⁸⁴.

⁸³ Σε αντίθεση με την υπ' αριθμ. 5263/2014 απόφαση του ΔΕΑ (σκέψη 8), στην οποία το Δικαστήριο είχε προβεί σε σύγκριση των σχετικών διατάξεων και είχε κρίνει ότι αυτή του Ν. 3296/2004 είναι ευμενέστερη σε σχέση με εκείνην του Ν. 2523/1997.

⁸⁴ Βλ. σκέψη 16 της απόφασης. Το αντίθετο, όμως, κρίθηκε σε σχέση με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 και αυτήν του άρθρου 26 παρ. 1 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66), εκ των οποίων η πρώτη προέβλεπε ότι το ανώτατο ποσοστό του πρόσθετου φόρου δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το 300% του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος, ενώ η δεύτερη ορίζει το εν λόγω ποσοστό στο 120%. Επ' αυτού, το ΣτΕ, στο πλαίσιο της ίδιας απόφασής του, έκρινε ότι, «16. ... δοθέντος ότι από τις προπαρασκευαστικές εργασίες του, δεν προκύπτει ότι η ρύθμιση της παραγράφου 1 του άρθρου 26 [κατά την οποία, σύμφωνα με τα αναφερθέντα στην προηγούμενη σκέψη, το ποσοστό πρόσθετου φόρου σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος] υπαγορεύθηκε από λόγους μη σχετιζόμενους με την νεότερη αξιολόγηση από τον νομοθέτη της

Ποια είναι, όμως, τα ακραία χρονικά όρια, εντός των οποίων τυγχάνει εφαρμοστέα η εξεταζόμενη αρχή;

Σύμφωνα με ό,τι έχει ρητά αναφέρει το ΣτΕ σε πληθώρα αποφάσεών του⁸⁵, η σύγκριση των διαδοχικών ρυθμίσεων αφορά στα νομοθετήματα που έχουν ισχύσει κατά το χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης ενώπιον του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου και τούτο, όπως σημειώνεται στη δέκατη σκέψη της υπ' αριθμ. 2556/2014 απόφασής του, παρά τα οριζόμενα στο άρθρο 98 παρ. 3 του Κ.Δ.Δ., κατά το γράμμα του οποίου: «Το δευτεροβάθμιο δικαστήριο, αν ρητώς δεν ορίζεται στο νόμο διαφορετικά, εφαρμόζει το νόμο που ίσχυε όταν δημοσιεύτηκε η εκκαλούμενη απόφαση.». Συνεπώς, με βάση τη νομολογία του ΣτΕ, απώτατο χρονικό όριο, κατά το οποίο λαμβάνεται υπ' όψιν ένα νομοθέτημα, είναι αυτό της έκδοσης τελεσίδικης δικαστικής απόφασης. Ωστόσο, το Ε.Δ.Δ.Α., στην ανωτέρω εκτεθείσα απόφασή του επί της υπόθεσης *Scoppola 2*, αναφέρει ότι, για την εφαρμογή της οικείας αρχής, ερευνώνται οι διαφορές που υπάρχουν μεταξύ του νόμου που ισχύει κατά τον χρόνο διάπραξης του αδικήματος και των νόμων που θεσπίζονται πριν από την έκδοση της «τελικής» απόφασης⁸⁶. Κατ' ακολουθίαν, εγείρεται το ερώτημα ποια είναι η έννοια της «τελικής» απόφασης. Το ΣτΕ, ερμηνεύοντας τον όρο αυτόν για τους σκοπούς της εφαρμογής των – κατοχυρωμένων στην Ε.Σ.Δ.Α. – τεκμηρίου αθωότητας και αρχής *ne bis in idem*, έχει κρίνει ότι ως «τελική» απόφαση νοείται η αμετάκλητη απόφαση και όχι, απλώς, η τελεσίδικη απόφαση⁸⁷. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, ήτοι ότι κατά τα κριθέντα από το Ε.Δ.Δ.Α., προκειμένου περί αναδρομικότητας της ηπιότερης κύρωσης, πρέπει να λαμβάνεται υπ' όψιν και ο ισχύων πριν την έκδοση της «τελικής» απόφασης νόμος (α) και ότι, κατά τα κριθέντα από το ΣτΕ, ως «τελική» απόφαση εκλαμβάνεται η αμετάκλητη (β), ανακύπτει το ερώτημα μήπως, εν τέλει, απώτατο χρονικό όριο, κατά το οποίο εξετάζεται ένα νομοθέτημα για τους σκοπούς της εφαρμογής της εξεταζόμενης αρχής, δεν είναι αυτό της έκδοσης της απόφασης του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου αλλά εκείνο της έκδοσης της απόφασης του αναιρετικού δικαστηρίου. Η θέση, βέβαια, αυτή τελεί υπό την επιφύλαξη ότι η εφαρμογή της αρχής δεν θα

βαρύτητας της οικείας παραβάσεως ...», έχει στην περίπτωση αυτή εφαρμογή η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.

⁸⁵ Βλ. ενδεικτικά Β' Τμ. ΣτΕ επταμ. 2556/2014 σκέψη 10, Β' Τμ. ΣτΕ 2957/2013 σκέψη 11, Β' Τμ. ΣτΕ 4469/2014 σκέψη 4.

⁸⁶ Βλ. σκέψη 109 της απόφασης.

⁸⁷ Βλ. π.χ. Β' Τμ. ΣτΕ 2957/2013 σκέψη 6 με παραπομπή στη Β' Τμ. ΣτΕ 1311/2013 (σκέψεις 8 και 9 αυτής).

προϋποθέτει την επίλυση ουσιαστικών ζητημάτων, τα οποία δεν δύνανται να εξεταστούν στο πλαίσιο της αναιρετικής δίκης⁸⁸.

iii. Να πρόκειται για επιεικέστερη ρύθμιση

Κατ' αρχάς, εξυπακούεται ότι μία ρύθμιση είναι επιεικέστερη όταν δεν προβλέπει κυρώσεις για μία συμπεριφορά, η οποία, μέχρι τη θέσπιση της εν λόγω ρύθμισης, εθεωρείτο παραβατική και επέσυρε κυρώσεις (υπό την επιφύλαξη, ασφαλώς, της περίπτωσης που αντιμετωπίστηκε με την ήδη αναφερθείσα απόφαση 459/2013 της Ολομελείας του ΣτΕ). Όταν, όμως, δεν τίθεται τέτοιο ζήτημα, ήτοι της κατάργησης του «αξιόποινου» χαρακτήρα μιας συμπεριφοράς, η σύγκριση των σχετικών νομοθετημάτων δεν γίνεται *in abstracto* αλλά *in concreto*, με βάση, δηλαδή, όπως σημειώνει ο Μαγκάκης⁸⁹, «την εξειδικευμένη έρευνα του ερωτήματος τίνος από τους περισσότερους νόμους η εφαρμογή οδηγεί στη συγκεκριμένη περίπτωση στο ευνοϊκότερο αποτέλεσμα για το συγκεκριμένο κατηγορούμενο.». Επομένως, κατά τον Ανδρουλάκη⁹⁰, «η εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση θα πρέπει να εκτιμηθεί τόσο κατά τον παλαιό, όσο και κατά τον νέο νόμο, αντικείμενο δε σύγκρισης είναι τα αποτελέσματα της εκτίμησης αυτής και όχι η αφηρημένη διατύπωση των νόμων.». Η θέση αυτή επιρρωνύεται, μεταξύ άλλων, και από τη νομολογία του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία «ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περιπτώσεως»⁹¹ και «η εν λόγω αρχή επιβάλλει την αναδρομική εφαρμογή της διάταξης η οποία άγει, στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην επιβολή της ηπιότερης κύρωσης»⁹². Για παράδειγμα, όταν, μεταξύ δύο νόμων, ο ένας προβλέπει βαρύτερη κύρωση ως προς το ύψος αυτής αλλά συντομότερη παραγραφή, ενώ ο άλλος ηπιότερη κύρωση ως προς το ύψος αλλά μακρύτερο χρόνο παραγραφής και, στην προκείμενη περίπτωση, έχει ήδη παρέλθει ο χρόνος παραγραφής που ορίζει ο πρώτος εκ των δύο νόμων, τότε ο νόμος αυτός είναι *in concreto* ο ευμενέστερος για τον παραβάτη διότι η πράξη του έχει ήδη παραγραφεί⁹³.

⁸⁸ Επ' αυτού, βλ. Δημητρακόπουλος, όπ. π., σελ. 115.

⁸⁹ όπ. π., σελ. 94.

⁹⁰ όπ. π. σελ. 124.

⁹¹ Βλ. σκέψη 10 της ήδη αναφερθείσας 2556/2014 απόφασης.

⁹² Βλ. σκέψη 11 της προαναφερθείσας 2957/2013 απόφασης.

⁹³ Βλ. Μαγκάκης, όπ. π., σελ. 95.

Ιδιαίτερα δυσχερής καθίσταται η σύγκριση διατάξεων που προβλέπουν ότι η επιβλητέα κύρωση κυμαίνεται μεταξύ ενός κατώτατου και ενός ανώτατου ορίου όταν η μία εξ αυτών ορίζει ευνοϊκότερο κατώτατο όριο, η δε άλλη ευνοϊκότερο ανώτατο όριο. Προκειμένου να καταστεί περισσότερο κατανοητή η περίπτωση αυτή, κρίνεται σκόπιμη η παράθεση, εν είδει παραδείγματος, μίας σχετικής απόφασης του ΣτΕ⁹⁴.

- Η υπ' αριθμ. 4469/2014 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ

Η διαφορά που επιλύθηκε με την απόφαση αυτή προκλήθηκε από τον καταλογισμό εις βάρος, μεταξύ άλλων, και του αναιρεσιβλήτου πολλαπλών τελών λόγω λαθρεμπορίας οиноπνεύματος και την κήρυξη της αναιρεσίβλητης εταιρείας ως αστικώς συνυπεύθυνης. Τα πολλαπλά αυτά τέλη ορίστηκαν στο δεκαπλάσιο των διαφυγόντων, εν προκειμένω, φόρων, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 97 παρ. 3 του Τελωνειακού Κώδικα, όπως αυτός ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης της παράβασης. Επισημαίνεται ότι η τελευταία έλαβε χώρα κατά το έτος 1994, ενώ η εκδίκαση της διαφοράς ενώπιον του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου (Διοικητικό Εφετείο Πειραιώς) εχώρησε κατά το έτος 2009.

Όσον αφορά στο νομοθετικό καθεστώς που διέπτε την επίδικη παράβαση κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα σημειώνονται τα ακόλουθα.

Το άρθρο 97 παρ. 3 του Ν. 1165/1958 [Τελωνειακός Κώδικας, (ΦΕΚ Α' 59)], όπως αυτό ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης της λαθρεμπορίας, προέβλεπε ότι: «Κατά των οπωσδήποτε συμμετασχόντων της κατά την παρ. 2 του άρθρου 89 του παρόντος τελωνειακής παραβάσεως και αναλόγως του βαθμού της συμμετοχής εκάστου ασχέτως της ποινικής διώξεως αυτών επιβάλλεται κατά τας διατάξεις των άρθρων 100 και επομ. του παρόντος ιδιαιτέρως εις έκαστον και αλληλεγγύως πολλαπλούν τέλος από του διπλού μέχρι του δεκαπλού των βαρυνόντων το αντικείμενο ταύτης δασμών, φόρων, τελών και δικαιωμάτων εν συνόλω, δια πάντας τους συνυπαιτίους». Εν συνεχεία, η διάταξη αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παρ. 9 του Ν. 2443/1996 (ΦΕΚ Α' 256), το οποίο όρισε ότι το επιβλητέο πολλαπλό τέλος για την οικεία παράβαση ανέρχεται από το πενταπλάσιο μέχρι το δεκαπλάσιο των δασμών και λοιπών φόρων που αναλογούν στο αντικείμενο αυτής. Ακολούθως, ο Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας [Ν. 2960/2001, (ΦΕΚ Α' 265)], στο άρθρο 150 παρ. 1 αυτού, προσδιόρισε το σχετικό πολλαπλό τέλος στο τριπλάσιο των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που αναλογούν και, σε

⁹⁴ Παρεμφερείς αποφάσεις είναι και οι ήδη αναφερθείσες υπ' αριθμ. 2957/2013 και 2556/2014.

περίπτωση υποτροπής, στο πενταπλάσιο αυτών. Τέλος, η εν λόγω διάταξη τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παρ. 57 του Ν. 3583/2007 (ΦΕΚ Α' 142), σύμφωνα με το οποίο, το επιβλητέο τέλος για την επίδικη παράβαση κυμαίνεται από το τριπλάσιο μέχρι το πενταπλάσιο των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που αναλογούν στο αντικείμενο αυτής.

Από το προεκτεθέν νομοθετικό καθεστώς προκύπτει ότι, κατά το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την τέλεση της ένδικης λαθρεμπορίας μέχρι την έκδοση της τελεσίδικης απόφασης, ίσχυσαν τέσσερις διατάξεις, οι οποίες όρισαν κατά διαφορετικό τρόπο το ύψος του επιβλητέου για την οικεία παράβαση πολλαπλού τέλους.

Το Διοικητικό Εφετείο, όταν επελήφθη της υπόθεσης κατόπιν άσκησης σχετικής έφεσης, προέβη σε σύγκριση μόνον μεταξύ του πρώτου και του τελευταίου νομοθετικού καθεστώτος, ήτοι αυτού που ίσχυε κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβληθείσας καταλογιστικής πράξης και αυτού που ίσχυε κατά τον χρόνο εκδίκασης της διαφοράς ενώπιόν του. Έτσι, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι το ισχύον κατά τον τελευταίο αυτόν χρόνο άρθρο 150 παρ. 1 του νεώτερου Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα (Ν. 2960/2001) προέβλεπε ότι το πολλαπλό τέλος προσδιορίζεται από το τριπλάσιο μέχρι το πενταπλάσιο των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που αναλογούν στα αντικείμενα της λαθρεμπορίας και ότι, συνεπώς, η διάταξη αυτή περιόριζε το ανώτατο όριο του επιβλητέου πολλαπλού τέλους σε σχέση με την αντίστοιχη διάταξη του Ν. 1165/1918, όπως αυτή ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης της παράβασης (η οποία προσδιόριζε το ανώτατο όριο αυτού στο δεκαπλάσιο), το δευτεροβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι η μεταγενέστερη διάταξη είναι επιεικέστερη και άρα εφαρμοστέα και επί των εκκρεμών υποθέσεων. Υπό τα δεδομένα αυτά, το Διοικητικό Εφετείο αποφάσισε ότι τα επιβληθέντα, εν προκειμένω, πολλαπλά τέλη έπρεπε να περιοριστούν από το δεκαπλάσιο στο τετραπλάσιο των διαφυγόντων φόρων.

Το ΣτΕ, όμως, στο πλαίσιο της αναιρετικής δίκης που διεξήχθη κατόπιν άσκησης αίτησης αναίρεσης κατά της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς, έκρινε ότι η νεώτερη διάταξη του άρθρου 150 παρ. 1 του Ν. 2960/2001 δεν δύναται να χαρακτηριστεί άνευ ετέρου ως ευμενέστερη σε σχέση με την αντίστοιχη του Ν. 1165/1918 καθόσον, περιορίζει μεν το ανώτατο όριο του επιβλητέου πολλαπλού τέλους, πλην όμως προβλέπει υψηλότερο κατώτατο όριο αυτού. Επομένως, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο, προκειμένου να αποφανθεί ποια διάταξη άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της συγκεκριμένης υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση πολλαπλών τελών που πρέπει να επιβληθούν στον αναιρεσίβλητο,

και για την πληρωμή των οποίων έχει κηρυχθεί η αναιρεσίβλητη ως αστικώς συνυπεύθυνη, όφειλε να εξετάσει το σύνολο των διατάξεων που ίσχυσαν μεταξύ του χρόνου διάπραξης της επίμαχης παράβασης και του χρόνου της δευτεροβάθμιας εκδίκασης της υπόθεσης. Με το σκεπτικό δε αυτό, το ΣτΕ αναίρεσε την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς.

IV. Ειδικότερα ζητήματα

i. Η νομοθετική πρόβλεψη όρων και προϋποθέσεων που πρέπει να τηρήσει ο ενδιαφερόμενος, προκειμένου να εφαρμοστεί αναδρομικώς η επιεικέστερη κύρωση

Τίθεται το ερώτημα κατά πόσο είναι θεμιτό να εξαρτά ο νόμος την αναδρομικότητα της ηπιότερης κύρωσης που θεσπίζει από την τήρηση, εκ μέρους του ενδιαφερομένου, κάποιων προϋποθέσεων.

Παράδειγμα τέτοιας διάταξης συνιστά το άρθρο 7 παρ. 2 του Ν. 4337/2015⁹⁵ (ΦΕΚ Α' 129)⁹⁶, το οποίο, προκειμένου να καταστεί εφαρμοστέο το ευνοϊκότερο καθεστώς που εισάγει σχετικά με τις παραβάσεις που προβλέπονται στις παρ. 6 – 9 του άρθρου 3 αυτού⁹⁷ και επί των εκκρεμών υποθέσεων, ορίζει τα κάτωθι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία

⁹⁵ Με τον νόμο αυτόν επήλθαν τροποποιήσεις στις διατάξεις του Κ.Φ.Δ.

⁹⁶ Για τον σχολιασμό του συνόλου των μεταβατικών διατάξεων του Ν. 4337/2015, βλ. Φορτσάκης, Θ., και Μυλωνογιάννης, Γ., «Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης. Ανίσχυρες μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4337/2015», <http://www.fdmalaw.com/Documents/Articles/>.

⁹⁷ Πρόκειται για τις εξής παραβάσεις: 1) εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή ή υποβολή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών (παρ. 6), 2) μη υποβολή δήλωσης ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης (εκτός Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων) (παρ. 7), 3) μη υποβολή δήλωσης ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. (παρ. 8) και 4) μη υποβολή δήλωσης ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενων φόρων (παρ. 9).

κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργασίμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1. Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα. ... Στις περιπτώσεις της κατά τα άνω αποδοχής, όπου συντρέχει περίπτωση, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του Διοικητικού Δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη.».

Έτσι, η εν λόγω διάταξη επιτρέπει μεν την αναδρομική εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης και επί των εκκρεμών υποθέσεων, υπό τον όρο, όμως, ότι θα υποβληθεί σχετική αίτηση από τον ενδιαφερόμενο στη διοίκηση, η οποία, μάλιστα, θα έχει ως αποτέλεσμα την κατάργηση της εκκρεμούς δίκης.

Με βάση, όμως, τα προεκτεθέντα, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής συνιστά τόσο αρχή κατοχυρωμένη στο πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο, όσο και αρχή απορρέουσα από την Ε.Σ.Δ.Α. Συνεπώς, μία τέτοια διάταξη όπως η ως άνω παρατεθείσα, η οποία εξαρτά την αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης από την τήρηση όρων και προϋποθέσεων, αντίκειται στην υπερνομοθετικής ισχύος⁹⁸ προαναφερθείσα αρχή· και τούτο,

⁹⁸ Ακόμη και στις περιπτώσεις, όπου δεν είναι βέβαιη η ύπαρξη συνδετικού στοιχείου με το ενωσιακό δίκαιο και η, ως απόρροια αυτού, εφαρμογή της οικείας αρχής ως κανόνα του δικαίου της Ε.Ε., η τελευταία διαθέτει σε κάθε περίπτωση υπερνομοθετική ισχύ ως ερειδόμενη στην Ε.Σ.Δ.Α.

όπως σημειώνει ο Δημητρακόπουλος⁹⁹, «ανεξαρτήτως του ότι [μία τέτοια διάταξη] μπορεί να πάσχει και από άλλη άποψη, λ.χ. καθ' ό μέρος φαλκιδεύει το δικαίωμα αποτελεσματικής προστασίας.»¹⁰⁰. Ως εκ τούτου, ορθότερο, κατά την παρούσα άποψη, είναι να θεωρηθεί ότι η εξάρτηση της εφαρμογής της εξεταζόμενης αρχής από την τήρηση όρων και προϋποθέσεων δεν παρίσταται θεμιτή.

Επ' αυτού του θέματος, κρίνονται ως μείζονος σπουδαιότητας οι υπ' αριθμ. 2470/2017 και 3307/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (εφεξής: ΔΕΑ)(Τμήμα 20^ο και 6^ο αντίστοιχα), οι οποίες εξεδόθησαν στο πλαίσιο υποθέσεων που αφορούσαν, μεταξύ άλλων, και στην επιβολή πρόσθετου φόρου λόγω μή υποβολής δήλωσης στην πρώτη περίπτωση και λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης στη δεύτερη περίπτωση. Τούτο δε διότι, με τις εν λόγω αποφάσεις, το ως άνω Δικαστήριο έκρινε ότι η προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 7 παρ. 2 του Ν. 4337/2015 που εξαρτά την αναδρομική εφαρμογή αυτής σε εκκρεμείς υποθέσεις από την υποβολή ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής για την υπαγωγή σε αυτήν και την άμεση καταβολή του συνόλου της οφειλής που προκύπτει βάσει αυτής¹⁰¹, είναι ανίσχυρη και μή εφαρμοστέα ως αντικείμενη στην αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης. Σε αμφότερες δε τις αποφάσεις αυτές το Δικαστήριο δεν προβαίνει σε επίκληση της σχετικής αρχής ως αρχής υπερνομοθετικής ισχύος λόγω της κατοχύρωσής της στο ενωσιακό δίκαιο και σε αυτό της Ε.Σ.Δ.Α. αλλά σημειώνει ότι αυτή απορρέει από την κατοχυρωμένη στο άρθρο 25 του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας.

⁹⁹ όπ. π., σελ. 114.

¹⁰⁰ Προς επίρρωση της σχετικής θέσης, ο Δημητρακόπουλος παραπέμπει (ως πρβλ.) στην απόφαση του Δ.Ε.Κ. της 7^{ης}.6.2007, C – 156/04, *Επιτροπή κατά Ελλάδας*, σκέψη 77, στο πλαίσιο της οποίας κρίθηκε ότι, η διάταξη του άρθρου 18^Α παρ. 1 του Ν. 2682/1999 που προβλέπει ότι δεν ασκείται καμία ποινική δίωξη αν οι ενδιαφερόμενοι καταβάλουν το οφειλόμενο τέλος και παραιτηθούν των προβλεπόμενων ενδίκων μέσων κατά της καταλογιστικής πράξης επιβολής αυτού του τέλους, «μπορεί να στερήσει από τους πολίτες την αποτελεσματική δικαστική προστασία που τους παρέχει το κοινοτικό δίκαιο παρακινώντας τους, προκειμένου να αποφύγουν την άσκηση ποινικής διώξεως, να παραιτηθούν των προβλεπόμενων από την εθνική νομοθεσία ενδίκων μέσων.»

¹⁰¹ Βλ. σκέψη 7 της υπ' αριθμ. 2470/2017 απόφασης και σκέψη 19 της υπ' αριθμ. 3307/2017 απόφασης.

ii. Η νομοθετική πρόβλεψη χρονικού περιορισμού στην αναδρομικότητα της επιεικέστερης κύρωσης

Ένα περαιτέρω ζήτημα που ανακύπτει είναι αυτό της πρόβλεψης, διά του ευμενέστερου νόμου, χρονικού περιορισμού στην αναδρομικότητα του ευνοϊκότερου καθεστώτος που εισάγει.

Επί παραδείγματι, όπως ήδη αναφέρθηκε, ο Ν. 4337/2015 προβλέπει ηπιότερες, σε σύγκριση με το προϊσχύσαν νομοθετικό καθεστώς, κυρώσεις όσον αφορά στις αναφερόμενες στις παρ. 6 – 9 του άρθρου 3 αυτού παραβάσεις, οι οποίες είναι οι ακόλουθες: 1) εκπρόθεσμη υποβολή ή μή υποβολή ή υποβολή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών (παρ. 6), 2) μή υποβολή δήλωσης ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης (εκτός Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων) (παρ. 7), 3) μή υποβολή δήλωσης ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. (παρ. 8) και 4) μή υποβολή δήλωσης ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενων φόρων (παρ. 9). Με τη μεταβατική διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 7, ο νόμος προσδίδει μεν, ρητώς, αναδρομικότητα στις επιεικέστερες ρυθμίσεις που εισάγει, πλην όμως, περιορίζει την αναδρομικότητα στις πράξεις που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσής του και αφορούν σε φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του Ν. 4174/2013 [(ΦΕΚ Α' 170) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής: Κ.Φ.Δ.)] (εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο). Αντιθέτως, για τις πράξεις που αφορούν σε προγενέστερο του ως άνω οριζόμενου χρόνου, εξακολουθεί να τυγχάνει εφαρμοστέο το προβλεπόμενο από το προϊσχύσαν νομοθετικό καθεστώς κυρωτικό σύστημα.

Κατά την παρούσα άποψη, η περίπτωση μίας τέτοιας μεταβατικής ρύθμισης, κατά το μέρος που θεσπίζει χρονικό περιορισμό στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης, ταυτίζεται με εκείνην της απαγόρευσης, διά νομοθετικής πρόβλεψης, της αναδρομικότητας της επιεικέστερης διάταξης. Συναφώς, εφόσον ο νόμος ορίζει κατά τρόπο ρητό το χρονικό σημείο, μέχρι του οποίου είναι επιτρεπτή η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρύτερης κύρωσης, η αναδρομικότητα αυτής σε χρόνο προγενέστερο του οριζόμενου αποκλείεται. Υπό τα δεδομένα αυτά, ισχύει ό,τι σημειώθηκε ανωτέρω αναφορικά με την απαγόρευση, διά ρητής νομοθετικής διάταξης, της αναδρομικότητας της ελαφρύτερης ποινής και, συγκεκριμένα, ότι η οικεία αρχή,

ως αρχή – αν όχι άνευ ετέρου ερειδόμενη στο Σύνταγμα – πάντως, σε κάθε περίπτωση, υπερνομοθετικής ισχύος, δεν δύναται να καμφθεί με αντίθετη νομοθετική διάταξη.

Αξίζει να επισημανθεί ότι, με τις ίδιες – ανωτέρω αναφερθείσες – αποφάσεις του, το ΔΕΑ, ακολουθώντας το ίδιο σκεπτικό με αυτό επί της παρ. 2 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, έκρινε ότι και η εδώ σχολιαζόμενη διάταξη της παρ. 1 του αυτού άρθρου είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα, ως αντικείμενη στην - απορρέουσα από τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας - αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής¹⁰², με αποτέλεσμα να προκρίνει ως εφαρμοστέα τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 7 του νόμου αυτού και για τις επίδικες πράξεις, οι οποίες αφορούσαν σε χρήσεις που είχαν λήξει πριν τις 31.12.2013¹⁰³.

iii. Η νομοθετική πρόβλεψη μεταβατικού καθεστώτος για τις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του ευμενέστερου νόμου παραβάσεις

Παρεμφερής προβληματισμός δημιουργείται και στην περίπτωση, κατά την οποία ο νεώτερος επεικέστερος νόμος περιλαμβάνει μεταβατικές διατάξεις για τις παραβάσεις που είχαν τελεσθεί πριν την έναρξη ισχύος του, σύμφωνα με τις οποίες οι κυρώσεις που προβλέπονται γι' αυτές είναι μεν ηπιότερες σε σύγκριση με εκείνες που προβλέπονταν υπό το προϊσχύσαν νομοθετικό καθεστώς, πλην, όμως, είναι δυσμενέστερες σε σχέση με τις ισχύουσες υπό το καθεστώς του νεώτερου αυτού νόμου.

Στο σημείο αυτό επιλέγεται να παρατεθούν, ως παράδειγμα, δύο ακόμη από τις μεταβατικές ρυθμίσεις που περιλαμβάνονται στον Ν. 4337/2015 και, συγκεκριμένα, αυτές των παρ. 3 περ. στ' και 5 του άρθρου 7 που αφορούν στην παράβαση της μη έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων.

Ειδικότερα, πριν την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., το ζήτημα των επιβλητέων κυρώσεων για την εν λόγω παράβαση ρυθμιζόταν από τη διάταξη του άρθρου 10 παρ. 5 περ. α' του Ν. 2523/1997, σύμφωνα με την οποία: «Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των

¹⁰² Βλ. τις επισημανθείσες στην υπ' αριθμ. 103 υποσημείωση σκέψεις των εν λόγω αποφάσεων.

¹⁰³ Βλ. σκέψη 17 της 2470/2017 απόφασης και σκέψη 19 της 3307/2017 απόφασης.

χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. ...».

Εν συνεχεία, εξεδόθη ο Κ.Φ.Δ., ο οποίος προέβλεψε, στο άρθρο 55 παρ. 2 περ. α', τα ακόλουθα: «Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.». Όσον αφορά δε στις σχετικές παραβάσεις που είχαν διαπραχθεί πριν τον χρόνο δημοσίευσής του, περιελήφθη στον ως άνω Κώδικα η μεταβατική διάταξη του άρθρου 66 παρ. 32 (η οποία, μετά τον Ν. 4337/2015, έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72 παρ. 32), δυνάμει της οποίας «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ...».

Τέλος, εξεδόθη ο Ν. 4337/2015, με το άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' του οποίου καταργήθηκε εν συνόλω η παρ. 2 του άρθρου 55, με αποτέλεσμα να μην προβλέπεται, πλέον, η επιβολή προστίμου για την περίπτωση, μεταξύ άλλων, της μή έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων. Η περίπτωση δε των σχετικών παραβάσεων που είχαν τελεσθεί πριν την έναρξη ισχύος του ρυθμίζεται από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' και 5, δυνάμει των οποίων: « [...] 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) ... β) ... [...] στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε

παράβαση. ζ) ... 4. ... 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α' 170). [...]».

Με βάση τα ανωτέρω εκτεθέντα, μπορούμε να διακρίνουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) τέλεση της παράβασης υπό την ισχύ του Ν. 2523/1997 και επιβολή κύρωσης υπό την ισχύ του ίδιου νόμου

β) τέλεση της παράβασης υπό την ισχύ του Ν. 2523/1997 και επιβολή κύρωσης υπό την ισχύ του Ν. 4174/2013 (ανάλογα με το εάν το ύψος της αποκρυβείσας αξίας υπερβαίνει αυτό των 5.000€ ή όχι, βλ. κατωτέρω)

γ) τέλεση της παράβασης υπό την ισχύ του Ν. 2523/1997 και επιβολή κύρωσης υπό την ισχύ του Ν. 4337/2015

δ) τέλεση της παράβασης υπό την ισχύ του Ν. 4174/2013 και επιβολή κύρωσης υπό την ισχύ του ίδιου νόμου

ε) τέλεση της παράβασης υπό την ισχύ του Ν. 4174/2013 και επιβολή κύρωσης υπό την ισχύ του Ν. 4337/2015 και

στ) τέλεση της παράβασης υπό την ισχύ του Ν. 4337/2015.

Στον πίνακα που παρατίθεται κατωτέρω αναφέρονται σχηματικά οι επιβλητέες κυρώσεις, όπως αυτές διαμορφώνονται σε συνάρτηση με τον χρόνο διάπραξης της οικείας παράβασης και τον χρόνο επιβολής τους.

αποκρυβείσα αξία	χρόνος τέλεσης της παράβασης	χρόνος επιβολής της κύρωσης	εφαρμοστέα διάταξη	επιβλητέα κύρωση
>1.200€	υπό την ισχύ του N. 2523/1997	υπό την ισχύ του N. 2523/1997	ά. 5 παρ. 10 περ. α' N. 2523/1997	100% της αποκρυβείσας αξίας
>1.200€<5.000€ ¹⁰⁴	υπό την ισχύ του N. 2523/1997	υπό την ισχύ του N. 4174/2013	ά. 5 παρ. 10 περ. α' N. 2523/1997	100% της αποκρυβείσας αξίας
>5.000€	υπό την ισχύ του N. 2523/1997	υπό την ισχύ του N. 4174/2013	ά. 55 παρ. 2 περ. α' (με αίτηση του ενδιαφερομένου)	40% της αποκρυβείσας αξίας
>1.200€	υπό την ισχύ του N. 2523/1997	υπό την ισχύ του N. 4337/2015	ά. 7 παρ. 3 περ. στ' N. 4337/2015	25% της αποκρυβείσας αξίας
>5.000€	υπό την ισχύ του N. 4174/2013	υπό την ισχύ του N. 4174/2013	ά. 55 παρ. 2 περ. α' N. 4174/2013	40% της αποκρυβείσας αξίας
>5.000€	υπό την ισχύ του N. 4174/2013	υπό την ισχύ του N. 4337/2015	ά. 7 παρ. 5 N. 4337/2015 σε συνδυασμό με παρ. 3 περ. στ' αυτού	25% της αποκρυβείσας αξίας
-	υπό την ισχύ του N. 4337/2015	υπό την ισχύ του N. 4337/2015	ά. 3 παρ. 4 περ. β' N. 4337/2015	δεν επιβάλλεται κύρωση

¹⁰⁴ Ο Ν. 4174/2013, όπως αυτός ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τον Ν. 4337/2015, προέβλεπε στο άρθρο 55 παρ. 2 περ. α' την επιβολή κυρώσεων για την παράβαση της έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων, εφόσον η αποκρυβείσα αξία υπερέβαινε το ύψος των 5.000€. Ως εκ τούτου, η διάταξη αυτή μπορούσε (κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 32 του Ν. 4174/2013) να επιλεγεί από τον ενδιαφερόμενο, ως ευνοϊκότερη, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 4174/2013, εφόσον, όμως, η αποκρυβείσα αξία υπερέβαινε το ύψος των 5.000€, ενώ για εκείνες, το ύψος των οποίων ήταν μεταξύ 1.200€ και 5.000€ εξακολουθούσε να εφαρμόζεται η σχετική διάταξη του Ν. 2523/1997.

Διαπιστώνεται, λοιπόν, ότι η κύρωση που επιβάλλεται υπό το καθεστώς του νυν ισχύοντος Ν. 4337/2015 για παράβαση διαπραχθείσα υπό την ισχύ του Ν. 2523/1997 ανέρχεται στο 25% της αποκρυβείσας αξίας και, συνεπώς, είναι ηπιότερη σε σχέση με αυτήν που θα επεβόλλετο εάν ετύγχανε εφαρμογής η διάταξη που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης της παράβασης, δυνάμει της οποίας η κύρωση θα ανερχόταν στο 100% της εν λόγω αξίας. Περαιτέρω, η κύρωση που επιβάλλεται υπό το καθεστώς του Ν. 4337/2015 για παράβαση διαπραχθείσα υπό την ισχύ του Ν. 4174/2013 (ή για παράβαση διαπραχθείσα υπό την ισχύ του Ν. 2523/1997, η οποία, υπό τις προβλεπόμενες προϋποθέσεις, μπορούσε να υπαχθεί στο πεδίο εφαρμογής του Ν. 4174/2013) ανέρχεται, ομοίως, στο 25% της αποκρυβείσας αξίας και, άρα, είναι ευμενέστερη σε σχέση με αυτήν που προέβλεπε η ισχύουσα κατά τον χρόνο τέλεσης της παράβασης διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013, με βάση την οποία η επιβλητέα κύρωση ανερχόταν στο 40% της αξίας αυτής.

Παρ' όλ' αυτά, και στις δύο ως άνω περιπτώσεις, το μεταβατικό καθεστώς που προβλέπει ο Ν. 4337/2015 είναι δυσμενέστερο σε σύγκριση με το καθεστώς που αφορά ακριβώς στις ίδιες παραβάσεις, οι οποίες διαπράττονται, όμως, κατά τον χρόνο ισχύος αυτού και για τις οποίες δεν επιβάλλεται κύρωση.

Ενόψει αυτού, εγείρεται το ερώτημα κατά πόσο οι ανωτέρω αναλυθείσες μεταβατικές ρυθμίσεις συνάδουν προς την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.

Και η περίπτωση αυτή, όμως, ισοδυναμεί, κατά την παρούσα άποψη, με εκείνη της απαγόρευσης της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης διάταξης. Τούτο δε δεν αναιρείται από το γεγονός ότι, με τις επίμαχες ρυθμίσεις, θεσπίζεται ένα καθεστώς που είναι ευμενέστερο σε σχέση με αυτό που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης της παράβασης αφού, σε κάθε περίπτωση, η αναδρομή της πλέον επιεικέστερης διάταξης, ήτοι της νυν ισχύουσας που δεν προβλέπει καν την επιβολή κυρώσεων, απαγορεύεται.

Το ζήτημα της πρόβλεψης, διά του ευμενέστερου νόμου, μεταβατικού καθεστώτος για τις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του παραβάσεις απασχόλησε το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιώς εξ αφορμής των μεταβατικών ρυθμίσεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' και δ' του προαναφερθέντος νόμου, οι οποίες αφορούν στην παράβαση της έκδοσης ή της λήψης εικονικών στοιχείων ή της νόθευσης αυτών. Ειδικότερα, κατά τα ομοίως προβλεπόμενα και για την ανωτέρω σχολιασθείσα παράβαση της μή έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης στοιχείων, ο Ν. 4337/2015 κατήγγησε την επιβολή κυρώσεων στην περίπτωση της έκδοσης ή της λήψης

εικονικών στοιχείων ή της νόθευσης αυτών, ενώ, περαιτέρω, ορίζει ότι, όσον αφορά στις οικείες παραβάσεις που είχαν τελεσθεί υπό την ισχύ του Ν. 2523/1997, δεν επιβάλλεται μεν η κύρωση που προέβλεπε το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του Ν. 2523/1997¹⁰⁵ αλλά η ηπιότερη κύρωση των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' - δ' αυτού¹⁰⁶. Επ' αυτού, το ως άνω Δικαστήριο, με την υπ' αριθμ. 1259/2017 (Τμήμα 2^ο/μονομ.) απόφασή του, έκρινε ότι οι μεταβατικές διατάξεις των περ. β' και δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 δεν τυγχάνουν εφαρμογής ως αντίθετες στην - υπερνομοθετικής ισχύος - αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής καθόσον, προβλέπουν μεν ευμενέστερο καθεστώς σε σύγκριση με εκείνο του Ν. 2523/1997, πλην όμως το εν λόγω καθεστώς είναι δυσμενέστερο σε σχέση με αυτό που ο Ν. 4337/2015 εισάγει για τις ίδιες παραβάσεις που διαπράττονται μετά την έναρξη ισχύος του, για τις οποίες δεν υφίσταται η πρόβλεψη επιβολής κυρώσεων. Βάσει δε της κρίσης του αυτής, το Δικαστήριο έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αναδρομικής κατάργησης της επιβολής προστίμου για την αποδοθείσα εις βάρος της παράβαση της λήψης και καταχώρησης εικονικών στοιχείων που είχε τελεσθεί κατά το έτος 2004 και προέβη σε ακύρωση της απόφασης της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, με την οποία είχε απορριφθεί ένσταση της προσφεύγουσας κατά της σχετικής πράξης επιβολής προστίμου.

¹⁰⁵ Η διάταξη αυτή όριζε ότι: «Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. ...».

¹⁰⁶ Η διάταξη αυτή προβλέπει τα εξής: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) ... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) ... ζ) ... ».

iv. Η αυτεπάγγελτη εφαρμογή από τον δικαστή της επιεικέστερης κυρωτικής ρύθμισης

Ένα τελευταίο ζήτημα που χρήζει σχολιασμού είναι αυτό της αυτεπάγγελτης ή μη εφαρμογής από τον δικαστή της πλέον επιεικούς κυρωτικής διάταξης.

Στο πλαίσιο της ποινικής δίκης προβλέπεται ρητώς η αυτεπάγγελτη εφαρμογή από τον δικαστή της ηπιότερης ποινής, ακόμη και στο στάδιο της κατ' αναίρεσιν εκδίκησης μιας υπόθεσης, εφόσον ο ευμενέστερος νόμος εξεδόθη σε χρόνο μεταγενέστερο από αυτόν της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 511 εδ. δ' του κυρωθέντος με τον Ν. 1493/1950 Κώδικα Ποινικής Δικονομίας¹⁰⁷ (εφεξής: Κ.Π.Δ.) [όπως αυτός μεταγλωττίστηκε στη δημοτική με το π.δ/μα 258/1986 (ΦΕΚ Α' 121)]. Το άρθρο 514 του αυτού ως άνω Κώδικα προβλέπει, μάλιστα, ότι, κατ' εξαίρεσιν του κανόνα, σύμφωνα με τον οποίο η αίτηση αναίρεσης απορρίπτεται σε περίπτωση μή εμφάνισης του αναιρεσεύοντος κατά τη συζήτηση αυτής, ο ΑΠ εφαρμόζει αυτεπαγγέλτως τον επιεικέστερο νόμο που ισχύει μετά τη δημοσίευση της αναιρεσιβαλλόμενης ακόμη και εάν ο αναιρεσεύων δεν εμφανισθεί. Ο ΑΠ έχει προβεί σε εφαρμογή της σχετικής διάταξης ήδη από το 1952, οπότε και με την υπ' αριθμ. 246/1952 απόφασή του έκρινε ότι «καίπερ μή εμφανισθέντος του αναιρεσεύοντος, ο Άρειος Πάγος εφαρμόζει αυτεπαγγέλτως τον μετά την δημοσίευσιν της αποφάσεως επελθόντα επιεικέστερον ν. 2057 του 1952, δι' ου εξηλείφθη το αξιόποινον διά παραγραφής ως και η καταγνωσθείσα ποινή» και κήρυξε τον αναρесеύοντα κατηγορούμενο αθώο¹⁰⁸.

Η αυτεπάγγελτη εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης δεν είναι, ωστόσο, εξίσου προφανής για τον διοικητικό δικαστή.

Έτσι, έχει υποστηριχθεί η άποψη ότι, τόσο από το δίκαιο της Ε.Ε., ενόψει και της δικονομικής αυτονομίας που διαθέτουν τα κράτη – μέλη, όσο και από την Ε.Σ.Δ.Α., όπως τούτο

¹⁰⁷ Κατά το γράμμα της διάταξης αυτής: «Αν κριθεί παραδεκτή η αίτηση αναίρεσης και εμφανιστεί εκείνος που την άσκησε (άρθρο 515), ο Άρειος Πάγος εξετάζει αυτεπαγγέλτως, αν και δεν προτάθηκαν, τους λόγους της αναίρεσης που αναφέρονται στα στοιχεία Α', Γ', Δ', Ε', ΣΤ' και Η' της παραγράφου 1 του άρθρου 510. Δεν επιτρέπεται όμως να χειροτερεύσει η θέση του κατηγορουμένου. Υπό τις ίδιες προϋποθέσεις ο Άρειος Πάγος αυτεπαγγέλτως λαμβάνει υπόψη το δεδικασμένο και, αν κριθεί και ένας βάσιμος λόγος, και την παραγραφή που επήλθε μετά τη δημοσίευση της προσβαλλόμενης απόφασης. Επίσης, αυτεπαγγέλτως εφαρμόζει τον επιεικέστερο νόμο που ισχύει μετά τη δημοσίευσή της.».

¹⁰⁸ Βλ. *Ποινικά Χρονικά 1952*, σελ. 266 – 267.

προκύπτει από τη νομολογία του Ε.Δ.Δ.Α., δεν επιβάλλεται κατ' αρχήν στον εθνικό δικαστή η υποχρέωση αυτεπάγγελτης εφαρμογής του ευμενέστερου κυρωτικού νόμου¹⁰⁹.

Όσον αφορά στη θέση της νομολογίας των ελληνικών διοικητικών δικαστηρίων επί του θέματος, το ΣτΕ, με την υπ' αριθμ. 794/2010 απόφαση του Β' Τμήματός του, έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του αναιρεσείοντος ότι η προσβαλλόμενη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης έσφαλε για τον λόγο ότι δεν εφάρμοσε αυτεπαγγέλτως, κατά την επιμέτρηση της ποινής, τις επιεικέστερες διατάξεις του Ν. 2960/2001 αναφορικά με το ύψος των επιβλητέων πολλαπλών τελών επί τέλεσης λαθρεμπορίας αλλά τις αντίστοιχες του Ν. 1165/1918 που ίσχυαν κατά τον χρόνο τέλεσης της επίδικης παράβασης. Συνεπώς, το ΣτΕ δέχτηκε ότι ο δευτεροβάθμιος δικαστής υπέχει την υποχρέωση να προβαίνει σε αυτεπάγγελτη εφαρμογή του ευμενέστερου κυρωτικού νόμου. Υπενθυμίζεται ότι η εν λόγω υποχρέωση τελεί, ασφαλώς, υπό την επιφύλαξη των οριζομένων στο άρθρο 97 παρ. 3 του Κ.Δ.Δ., με την έννοια ότι συνιστά αναγκαία προϋπόθεση η μεταβίβαση του οικείου κεφαλαίου της διαφοράς στην κατ' έφεση δίκη¹¹⁰.

Στο ερώτημα εάν η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει και το στάδιο της κατ' αναίρεσιν δίκης, το ΣτΕ απάντησε με την υπ' αριθμ. 1491/2011 απόφασή του ότι λόγος περί αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης «εξετάζεται αυτεπαγγέλτως κατ' αναίρεση, ως αναγόμενος στην ισχύ του εφαρμοσθέντος από το δικαστήριο της ουσίας κανόνα δικαίου»¹¹¹. Θα πρέπει, ωστόσο, να γίνει δεκτό ότι στο πλαίσιο της αναιρετικής δίκης, η σχετική υποχρέωση του δικαστή προϋποθέτει να μην αναφύονται πραγματικά ζητήματα, τα οποία δεν είναι επιτρεπτό να εξετάζονται από τον αναιρετικό δικαστή.

Το ζήτημα, όμως, της αυτεπάγγελτης εφαρμογής από τον διοικητικό δικαστή της επιεικέστερης κύρωσης καθίσταται ιδιαιτέρως δυσχερές όταν ανακύπτει στο πλαίσιο εκδίκασης προσφυγής ασκηθείσας λόγω επιβολής κύρωσης φορολογικού περιεχομένου· η δυσχέρεια δε αυτή οφείλεται στα προβλεπόμενα στην περ. α' της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως αυτό ισχύει μετά την τροποποίησή του με τον Ν. 3900/2010 (ΦΕΚ Α' 213),

¹⁰⁹ Έτσι, Δημητρακόπουλος, Ι., στην εισήγησή του με θέμα «Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου περί φορολογικών κυρώσεων» κατά την ημερίδα που πραγματοποιήθηκε στην Εθνική Σχολή Δικαστικών Λειτουργών στις 30.3.2015, Βλ. *Βασικά Σημεία Εισήγησης*, σελ. 4, <http://www.humanrightscaselaw.gr/uploads>

¹¹¹ Βλ. σκέψη 9 της απόφασης.

σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, ο κατά τον νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης χωρεί αυτεπαγγέλτως μόνον για τη διακρίβωση τυχόν παράβασης δεδικασμένου. Συνεπώς, σύμφωνα με το γράμμα της διάταξης αυτής, ο πρωτοβάθμιος δικαστής δεν προβαίνει σε αυτεπάγγελτο έλεγχο της προσβαλλόμενης πράξης με μόνη εξαίρεση την περίπτωση της τυχόν ύπαρξης δεδικασμένου.

Η συνταγματικότητα της προεκτεθείσας διάταξης σε σχέση με την αυτεπάγγελτη εφαρμογή της υπό εξέταση αρχής προβληματίσε το Διοικητικό Πρωτοδικείο Ηρακλείου (μονομ.), το οποίο, με την υπ' αριθμ. 795/2014 απόφασή του, υπέβαλε στο ΣτΕ σχετικό προδικαστικό ερώτημα. Το ΣτΕ, όμως, έκρινε το σχετικό ερώτημα ως απαράδεκτο ελλείψει λυσιτέλειας¹¹².

Ενόψει, λοιπόν, της δυσχέρειας που παρουσιάζει το εν λόγω ζήτημα και δεδομένου ότι το ΣτΕ δεν έχει, μέχρι στιγμής, εκφέρει κρίση επ' αυτού, προσλαμβάνουν, κατά την παρούσα άποψη, μείζονα σπουδαιότητα η υπ' αριθμ. 12328/2017¹¹³ απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (9^ο Τμήμα/μονομ.) και η – προαναφερθείσα – 1259/2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιώς. Ειδικότερα, τα ως άνω Πρωτοδικεία, αφού έκαναν δεκτό τον ισχυρισμό που είχε προβληθεί, στο πλαίσιο αμφότερων των σχετικών προσφυγών, το πρώτον με υπόμνημα, περί έκδοσης της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης κατά παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, προέβησαν στην περαιτέρω επισήμανση ότι η εν λόγω αρχή εφαρμόζεται αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο. Ειδικότερα, στην πρώτη εκ των ανωτέρω αποφάσεων αναφέρεται ότι η αρχή αυτή «εφαρμόζεται αυτεπαγγέλτως από τα διοικητικά δικαστήρια ουσίας, καθώς ανάγεται στην ισχύ του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου»¹¹⁴, ενώ με τη δεύτερη εξ αυτών σημειώνεται ένα περαιτέρω βήμα καθόσον, το Πρωτοδικείο κάνει ρητά λόγο για παρέκκλιση από τον εισαγόμενο με το άρθρο 79 παρ. 5 του Κ.Δ.Δ. περιορισμό επισημαίνοντας ότι: «... πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω γενική αρχή λαμβάνεται υπόψιν αυτεπαγγέλτως από το Δικαστήριο, κατά παρέκκλιση των οριζόμενων στο άρθρο 79 παρ. 5 του Κ.Δ.Δ. ...».

¹¹² Βλ. Β' Τμ. ΣτΕ (συμβ.) 102/2015 σκέψη 8.

¹¹³ Η απόφαση αυτή εξεδόθη επί προσφυγής που είχε ασκηθεί το 2006. Ωστόσο, η πρώτη συζήτηση αυτής εχώρησε το 2017 (κατόπιν παραπεμπτικής απόφασης του ΔΠΑ), με αποτέλεσμα να καταλαμβάνεται από τη ρύθμιση του τροποποιηθέντος με τον Ν. 3900/2010 άρθρου 79 παρ. 5 του Κ.Δ.Δ., κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 20 του Ν. 3900/2010.

¹¹⁴ Βλ. τη σκέψη 5 της σχετικής απόφασης.

3. Τελικές Παρατηρήσεις

Απόρροια, λοιπόν, του γεγονότος ότι ο σεβασμός των θεμελιωδών δικαιωμάτων συνιστά προαπαιτούμενο της ουσιαστικής νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, με τις οποίες επιβάλλονται κυρώσεις, αποτελεί, μεταξύ άλλων, η επέκταση του πεδίου εφαρμογής της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής στις υποθέσεις επιβολής διοικητικών κυρώσεων εν γένει και, ειδικότερα, στις υποθέσεις επιβολής φορολογικών κυρώσεων.

Ωστόσο, αν και η διείσδυση της εν λόγω αρχής στον χώρο του διοικητικού δικαίου είναι κατ' αρχήν αδιαμφισβήτητη, εξακολουθεί να προκαλεί δυσχέρειες στον διοικητικό δικαστή η έκταση της εφαρμογής της, η οποία, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω εκτεθέντα, συναρτάται, σε μεγάλο βαθμό, προς τη νομική βάση της αρχής, κατ' επίκληση της οποίας τήν εφαρμόζει στην εκάστοτε περίπτωση. Έτσι, η επίκληση της αρχής αυτής ως αρχής απορρέουσας από την Ε.Σ.Δ.Α. προϋποθέτει τη διάγνωση εκ μέρους του δικαστή του «ποινικού» χαρακτήρα της επίδικης κύρωσης. Από την άποψη αυτή, ευρύτερη προστασία παρέχει η επίκληση αυτής ως αρχής κατοχυρωμένης στο ενωσιακό δίκαιο, αφού στο πλαίσιο του τελευταίου, δεν προϋποτίθεται η «ποινική» φύση της κύρωσης· υπενθυμίζεται, όμως, ότι η εφαρμογή της αρχής κατ' επίκληση του δικαίου της Ε.Ε. τελεί υπό τον περιορισμό της ύπαρξης συνδεδετικού στοιχείου μεταξύ του δικαίου αυτού και της επίμαχης κάθε φορά υπόθεσης. Κατ' ακολουθίαν, η εφαρμογή της εν λόγω αρχής λαμβάνει τη μέγιστη δυνατή έκταση στην περίπτωση, κατά την οποία ο δικαστής προβαίνει σε επίκληση αυτής ως αρχής ερειδόμενης στο Σύνταγμα. Το εάν, όμως, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης συνιστά, στο πλαίσιο του ημεδαπού δικαίου, μόνον γενική αρχή του δικαίου ή διαθέτει συνταγματικό έρεισμα αποτελεί ένα ζήτημα που εξακολουθεί να ερίζεται.

Ιδιαίτερα κρίσιμο, πάντως, θέμα για τον διοικητικό δικαστή (αλλά και για τον ενδιαφερόμενο παραβάτη), του οποίου η ρύθμιση παραμένει σε εκκρεμότητα, είναι αυτό της αυτεπάγγελτης εκ μέρους του αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης κυρωτικής διάταξης σε οποιοδήποτε στάδιο εκδίκασης μιας διαφοράς αλλά, προεχόντως, στο πλαίσιο προσφυγής κατά πράξης επιβάλλουσας φορολογική κύρωση.

Λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου κυρωτικού νόμου διαθέτει υπερνομοθετική ισχύ και δεδομένης της - όλο και συχνότερης - μνείας στη νομολογία των ελληνικών διοικητικών δικαστηρίων περί συνταγματικής βάσης της αρχής αυτής, η προσκόλληση εκ μέρους του διοικητικού δικαστή στο γράμμα μιας κοινής

νομοθετικής διάταξης, η οποία περιορίζει τον αυτεπάγγελτο έλεγχο της προσβαλλόμενης πράξης αποκλειστικώς στην τυχόν παράβαση δεδικασμένου, παρίσταται, κατά την παρούσα άποψη, αμφίβολης ορθότητας και δεν δύναται να αποτελεί επαρκή λόγο για τη μή αυτεπάγγελτη τήρηση εκ μέρους του εφαρμοστή του δικαίου μιας αρχής που συνιστά θεμελιώδες δικαίωμα του «κατηγορουμένου». Μένει, πλέον, να φανεί εάν το Συμβούλιο της Επικρατείας θα επικυρώσει τη θέση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιώς, όπως αυτή αποτυπώθηκε στην προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 1257/2017 απόφασή του, περί αυτεπάγγελτης εφαρμογής από τον δικαστή της σχετικής αρχής κατά παρέκκλιση από τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 του Κ.Δ.Δ. .

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ανδρουλάκης, Ν., *Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος, Ι. Θεωρία για το Έγκλημα*, Αθήνα 2006
- Γεωργάκης, Ι., *Ποινικό Δίκαιο, Διδασκαλία*, Αθήνα – Κομοτηνή 1991
- Δημητρακόπουλος, Ι., *Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, Σύνταγμα – ΕΣΔΑ – Δίκαιο ΕΕ*, Αθήνα 2014
- Ζησιάδης, Ι., *Ποινικός Δίκαιον – Γενικό Μέρος, Τόμος Α΄*, Θεσσαλονίκη – Αθήνα 1971
- Κανελλόπουλος, Π., *Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης*, 5^η έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2010
- Κωστάρας, Α., *Ποινικό Δίκαιο, Έννοιες και Θεσμοί του Γενικού Μέρους*, Αθήνα 2012
- Μαγκάκης, Γ., *Ποινικό Δίκαιο, Διάγραμμα γενικού μέρους*, Αθήνα 1984
- Μάνεσης, Α., *Ατομικές Ελευθερίες Α΄*, 1979
- Μανωλεδάκης, Ι., *Ποινικό Δίκαιο, Άρθρα 1 – 49 ΠΚ, Επιτομή γενικού μέρους*, Β΄ έκδοση, Θεσσαλονίκη 1989 και *Ποινικό Δίκαιο, Γενική Θεωρία*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2004
- Μυλωνόπουλος, Χ., *Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος Ι*, Αθήνα 2007
- Φορτσάκης, Θ. – Σαββαΐδου, Κ., *Φορολογικό Δίκαιο*, 4^η έκδοση, Αθήνα 2013

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- Δημητρακόπουλος, Ι., εισήγηση με θέμα «Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου περί φορολογικών κυρώσεων» κατά την ημερίδα που πραγματοποιήθηκε στην Εθνική Σχολή Δικαστικών Λειτουργών στις 30.3.2015, *Βασικά Σημεία Εισήγησης*, <http://www.humanrightscaselaw.gr/uploads>
- Κοννίδας, Κ., «Η αναδρομικότητα του νόμου στις διοικητικές και ιδίως στις φορολογικές κυρώσεις», *ΔΦΝ 1991*, Τόμος 45, σελ. 1673 – 1678.
- Μαργαρίτης, Λ., «Επιεικέστερος νόμος ισχύων μετά τη δημοσίευση της προσβαλλόμενης αποφάσεως και αναιρετικός της έλεγχος» (Μέρος Α'), *ΠοινΔικ 7/2013*, σελ. 615 – 622.
- Μαστρογιαννοπούλου, Π., «Η χρονική εφαρμογή των φορολογικών νόμων, που προβλέπουν φορολογικά πρόστιμα και κυρώσεις ποινικής φύσεως και ιδίως η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής», με αφορμή την με αριθμό 815/2010 απόφαση του ΣτΕ και υπό το φως της νομολογίας του ΔΕΕ, *ΔΦΝ 2012*, Τόμος 66, σελ. 1177 – 1184.
- Φορτσάκης, Θ., «Ατομικά Δικαιώματα και Φορολογικές Κυρώσεις» in *Φορολογικές κυρώσεις, Επιστημονική ημερίδα, Αθήνα 16.5.2001*, Επιμέλεια Ι. Φωτόπουλος, Αθήνα – Κομοτηνή 2002, σελ. 31 - 42
- Φορτσάκης, Θ., και Μυλωνογιάννης, Γ., «Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης. Ανίσχυρες μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4337/2015», <http://www.fdmalaw.com/Documents/Articles/>

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

Δ.Ε.Κ./Δ.Ε.Ε.	Ε.Δ.Δ.Α.	ΣτΕ	Α.Π.	Τ.Δ.Δ.
C – 670/11	Engel κ.α. κατά Ολλανδίας, 8.6.1976	Β΄ Τμ. 1525/1955	192/2012 (Ποιν.)	ΔΕΑ 5263/2014
C – 387/02	Lauko κατά Σλοβακίας, 2.9.1998	Ολομ. 1821/1989	1278/1995 (Ποιν.)	ΔΕΑ 4016/2015
C – 391/02	Ezeh και Connors κατά Ηνωμένου Βασιλείου, 9.10.2003	Β΄ Τμ. 2024/2010	452/1999 (Ποιν.)	ΔΠΗρ 289 – 291/2015
C – 403/02	Jussila κατά Φινλανδίας, 23.11.2006	Β΄ Τμ. 1165/2009	246/1952 (Ποιν.)	ΔΠΠειρ 5087/2015
C – 45/06	Zaicevs κατά Λετονίας, 31.10.2007	Β΄ Τμ. 1163/2012		ΔΠΘεσ 5939/2017
C – 420/06	Zolotukhin κατά Ρωσίας, 10.2.2009	Β΄ Τμ. επταμ. 4159/2009		ΔΠΠειρ 492/2017
C – 617/10	Öztürk κατά Γερμανίας, 21.2.1984	Β΄ Τμ. 2957/2013		ΔΠΘεσ 3388/2017
C – 68/88	Deweert κατά Βελγίου, 27.2.1980	Β΄ Τμ. 2460/1981		ΔΠΘεσ 5356/2017

C – 260/89	Bendenoun κατά Γαλλίας, 24.2.1994	Β' Τμ. 2462/1981		ΔΕΑ 2470/2017
C – 368/95	Cecchetti κατά Σαν Μαρίνο, 9.4.2013	Β' Τμ. 4055/1998		ΔΕΑ 3307/2017
C – 464/02	Γαρυφάλλου Α.Ε.Β.Ε. κατά Ελλάδος, 24.9.1997	Β' Τμ. 3821/2005		ΔΠΑ 12328/2017
C – 451/99	Μαμιδάκης κατά Ελλάδας, 11.1.2007	Β' Τμ. 3278/2007		ΔΠΠειρ 1259/2017
C – 156/04	Καπετάνιος κ.λ.π. κατά Ελλάδος, 30.4.2015	Β' Τμ. 2408/2010		ΔΠΗρ 795/2014
	Chambaz κατά Ελβετίας, 5.4.2012	Β' Τμ. 4469/2014		
	Χ. κατά Γερμανίας, 6.3.1978	Β' Τμ. 2031/2013		
	Scorrola κατά Ιταλίας, 19.9.2009	Β' Τμ. 2402/2016		
	Öcalan κατά Τουρκίας, 18.3.2014	Β' Τμ. επταμ. 1102/2017		
	Brown κατά Ηνωμένου	Β' Τμ. επταμ. 4160/2009		

	Βασιλείου, 24.11.1998			
		Β' Τμ. (συμβ.) 102/2015		
		Β' Τμ. 794/2010		
		Β' Τμ. 815/2010		
		Β' Τμ. 1491/2011		
		Β' Τμ. 3457/2012		
		Β' Τμ. 2556/2014		
		Β' Τμ. 3464/2014		
		Β' Τμ. 1159/2012		
		Β' Τμ. 2199/2013		
		Ολομ. 3474/2011		
		Β' Τμ. 4469/2014		
		Ολομ. 459/2013		
		Β' Τμ. 1131/2013		
		Β' Τμ. 785/2010		

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- <https://curia.europa.eu>
- <https://hudoc.echr.coe.int>
- ΟΣΔΔΥΔΔ
- www.humanrightscaselaw.gr
- <http://www.fdmalaw.com/Documents/Articles>