



ΕΘΝΙΚΟ & ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΑΚΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ

Νομική Σχολή
Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
2014-2015
Τομέας Δημοσίου Δικαίου
Φορολογικό Δίκαιο
Κατσέλης Ιωάννης (Α.Μ. 748)

Διπλωματική Εργασία

«Η σχέση διοικητικών και ποινικών κυρώσεων
σε φορολογικές παραβάσεις –
Πρόσφατες εξελίξεις σε νομοθεσία και νομολογία»

Επιβλ. Καθηγητές:
Τσουρουφλής Ανδρ.
Βλαχόπουλος Σπύρος
Ηλιάδου Αικ.

Μάιος/Ιούνιος 2016

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών 2014-2015
Τομέας Δημοσίου Δικαίου
Φορολογικό Δίκαιο
Διπλωματική εργασία
Φοιτ.: Κατσέλης Ιωάννης Α.Μ. 748
Επιβλ. Καθηγητής: Λέκτ. Τσουρουφλής Ανδρέας
Μέλη Επιτροπής αξιολόγησης:
α) Αν. Καθηγ. Βλαχόπουλος Σπύρος
β) Λέκτ. Ηλιάδου Αικατερίνη

**«Η σχέση διοικητικών και ποινικών κυρώσεων
σε φορολογικές παραβάσεις –
Πρόσφατες εξελίξεις σε νομοθεσία και νομολογία»**

Περιεχόμενα

A. Πρόλογος	σελ. 1
B. Εισαγωγή	σελ. 4
1. Διοικητικές κυρώσεις και φορολογικό δίκαιο.....	σελ. 4
2. Ποινικές κυρώσεις και φορολογικό δίκαιο	σελ. 5
3. Οι φορολογικές κυρώσεις προ ΚΦΔ	σελ. 8
4. Ο ισχύων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), με τις πρόσφατες τροποποιήσεις του Ν. 4337/2015	σελ. 9
Γ. Η επάλληλη σχέση μεταξύ διοικητικής και ποινικής διαδικασίας στο σύστημα των φορολογικών κυρώσεων	σελ. 13
I) Οι φορολογικές ποινικές διατάξεις ως «λευκοί» ποινικοί νόμοι που παραπέμπουν στο ουσιαστικό φορολογικό δίκαιο για την οριοθέτηση του αξιοποίνου	σελ. 13
II) Η κίνηση της ποινικής δίωξης: <i>Η «αμελλητί» πλέον υποβολή μηνυτήριας αναφοράς σε περίπτωση αδικήματος φοροδιαφυγής</i>	σελ. 14

III) Ο χρόνος έναρξης της παραγραφής στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και η επιρροή της διοικητικής διαδικασίας σελ. 17

IV) Φορολογικός συμβιβασμός σε ποινικές υποθέσεις κατ' άρθρ. 24 παρ. 2 του Ν. 2523/97 *Ένας ιδιόμορφος αντικειμενικός λόγος εξάλειψης του αξιοποιήσιμου (σε υποθέσεις πριν την 1.1.2014)*..... σελ. 18

V. Η σώρευση διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στο φορολογικό δίκαιο σελ. 24

1) Η αρχή "ne bis in idem" (άρθρ. 4 παρ. 1 του 7^{ου} Π.Π. ΕΣΔΑ) σε φορολογικές-τελωνειακές παραβάσεις σελ. 24

α) *Τα κριτήρια του ΕΔΔΑ για τον χαρακτηρισμό μιας κύρωσης ως ποινικής* σελ. 26

β) *Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και του ΕΔΔΑ σε υποθέσεις λαθρεμπορίας, υπό το πρίσμα της αρχής ne bis in idem*σελ. 30

γ) *Η ΣτΕ 2067/2011 και η μεταγενέστερη νομολογία:.*

Στον αστερισμό της αυτοτέλειας σελ. 31

δ) *Η «ΕΔΔΑ Καρπανίος και λοιποί κατά Ελλάδας», της 30.4.2015:*.....σελ. 34

δ.1. *Η «ποινική φύση» της διοικητικής κύρωσης των πολλαπλών τελών για την παράβαση της λαθρεμπορίας* σελ. 34

δ.2. *Το "idem factum", ή αλλιώς, ταυτότητα των πραγματικών περιστατικών* σελ. 36

δ.3 *Απόφαση (είτε αθωωτική είτε καταδικαστική) με την οποία κρίθηκε αμετάκλητα η ποινική ευθύνη των ενδιαφερομένων* σελ. 37

δ.4. *Η κριτική του ΕΔΔΑ στη θέση του εθνικού δικαστή περί «αυτοτέλειας»*

..... σελ. 38

δ.5. *"Obiter dicta" του ΕΔΔΑ προς τον εθνικό νομοθέτη και τον εθνικό δικαστή για την εφαρμογή της αρχής (ne bis in idem)* σελ. 40

ε) Η ΟΛΣΤΕ 1741/2015 σχετικά με τη φύση του πολλαπλού τέλους επί λαθρεμπορίας ως διοικητικής κύρωσης σελ. 41

στ) Μια κριτική στη θέση του ΣΤΕ με βάση τη νομολογία του ΕΔΔΑ
..... σελ. 43

2) Τεκμήριο αθωότητας (6 παρ. 2 ΕΣΔΑ) και φορολογικές κυρώσεις σελ. 44

α) Ομοιότητες και διαφορές ανάμεσα στο *ne bis in idem* και το τεκμήριο αθωότητας στο δίπολο «ποινική-διοικητική δίκη» σελ. 44

β) Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας για το τεκμήριο αθωότητας σε φορολογικές υποθέσεις σελ. 47

γ) Η διακριτή υπόσταση και προστασία του τεκμηρίου αθωότητας κατά το ΕΔΔΑ σελ. 48

3) Το άρθρο 5 παρ. 2 ΚΔΔ : Η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων μόνο από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων – παραβίαση αρχής δικονομικής ισότητας (4 παρ. 1 και 20 παρ. 1 Σ) και τεκμηρίου αθωότητας σελ. 50

4) Η αρχή της αναλογικότητας στις φορολογικές κυρώσεις

Περιπτώσεις από τη νομολογία

α) Τα πολλαπλά τέλη για τελωνειακές παραβάσεις σελ. 55

β) Η σωρευτική επιβολή πρόσθετου φόρου και ειδικού προστίμου για παραβάσεις ΦΠΑ σελ. 57

VI) Διοικητικά μέτρα και ανακριτικές πράξεις σε φορολογικές παραβάσεις σελ. 58

1. Η δέσμευση τραπεζικών καταθέσεων από τη Διοίκηση και τον Οικονομικό Εισαγγελέα – ζητήματα δικονομικών εγγυήσεων και ελευθεριών σελ. 58

2. Κατ' οίκον φορολογικοί έλεγχοι κατά τον ΚΦΔ μόνο με εντολή Εισαγγελέα και χωρίς παρουσία δικαστικού λειτουργού (άρθρ. 25 παρ. 3 και 40 παρ. 3) – ζητήματα συνταγματικότητας και νομιμότητας (9 Σ, 253 ΚΠΔ) σελ. 62

Επίλογος σελ. 65

Σημείωμα συντάκτη σελ. 66

Βιβλιογραφία-Αρθρογραφία σελ. 68

Νομική Σχολή Αθηνών

Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών 2014-2015

Τομέας Δημοσίου Δικαίου

Φορολογικό Δίκαιο

Φοιτητής: Κατσέλης Ιωάννης Α.Μ. 748

Επιβλέπων Καθηγητής: Τσουρουφλής Ανδρέας

Διπλωματική εργασία:

«Η σχέση διοικητικών και ποινικών κυρώσεων

σε φορολογικές παραβάσεις –

***Πρόσφατες εξελίξεις σε νομοθεσία και νομολογία*»**

A. Πρόλογος

Με ένα πλέγμα διατάξεων που περιλαμβάνονται στους νόμους που θεσπίζουν τους κατ' ιδίαν φόρους αλλά και στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), ο νομοθέτης επιδιώκει να αποτρέψει την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με σκοπό τον πορισμό δημοσίων εσόδων για τη χρηματοδότηση της κρατικής πολιτικής και τη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών, θεσπίζοντας μια σειρά μέτρων και κυρώσεων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Οι κυρώσεις αυτές διακρίνονται σε διοικητικές, που επιβάλλονται από τη φορολογική αρχή ή τα διοικητικά δικαστήρια, συνήθως έχουν χρηματικό χαρακτήρα (επιβολή προστίμου, προσαύξηση της φορολογικής υποχρέωσης, απώλεια του δικαιώματος επιστροφής Φ.Π.Α. κ.α.), αλλά μπορεί να συνίστανται και σε απώλεια ή περιορισμό δικαιώματος (π.χ. αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων, απώλεια δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας, δέσμευση καταθέσεων κ.α.), και σε ποινικές, οι οποίες επιβάλλονται από τα ποινικά δικαστήρια και συνίστανται σε στέρηση της προσωπικής ελευθερίας (φυλάκιση, κάθειρξη) ή σε ειδικές

παρεπόμενες ποινές (π.χ. δήμευση, έκπτωση από θέση δημοσίου υπαλλήλου, στέρηση άδειας ασκήσεως επαγγέλματος κ.α.).

Σύμφωνα με το νομικό κανόνα, η διοικητική φορολογική διαδικασία είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από την αντίστοιχη ποινική, ωστόσο στην πράξη οι δύο διαδικασίες κινούνται στην πλειοψηφία των περιπτώσεων ταυτόχρονα και μάλιστα συχνά από τα ίδια φορολογικά ελεγκτικά όργανα, χωρίς να καθορίζονται με σαφήνεια τα όρια κάθε μιας. Από τη συμπλοκή αυτή των δύο διαδικασιών είναι πιθανή τόσο η πρόκληση σύγχυσης ως προς τη φύση της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, η οποία θέτει σε κίνδυνο τα δικαιώματα του φορολογουμένου¹, όσο και η επιβολή σωρευτικά διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, με συνέπεια να εξετάζεται η δέσμευση ή μη του διοικητικού δικαστηρίου από την απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, επίσης, αν επέρχεται παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας ή της αρχής "ne bis in idem"², αλλά και της αρχής της αναλογικότητας, ενώ επηρεάζονται μια σειρά άλλων ζητημάτων, όπως αυτά του χρόνου έναρξης της ποινικής δίωξης, της παραγραφής στα φορολογικά ποινικά αδικήματα (που αρχίζει από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής ή την έκδοση τελεσίδικης απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου σε περίπτωση άσκησης προσφυγής), η δυνατότητα διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ως ειδικού λόγου εξάλειψης του αξιοποίνου, ενώ διατηρείται το ενδεχόμενο ακόμη και έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων (από τα διοικητικά και ποινικά δικαστήρια) για το ίδιο φορολογικό περιστατικό³.

¹ Σχετικά τα άρθρα 25 παρ. 3 και 40 παρ. 3 ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) που επιτρέπουν τον έλεγχο σε κατοικία και επαγγελματική εγκατάσταση από τα ελεγκτικά όργανα της φορολογικής Διοίκησης προς διαπίστωση τυχόν αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης και φορολογικών παραβάσεων, μόνο με εντολή Εισαγγελέα και χωρίς παρουσία δικαστικού λειτουργού, διατάξεις οι οποίες έντονα έχουν επικριθεί ως αντικείμενες στο άρθρο 9 του Συντάγματος για το άσυλο της κατοικίας και στις εγγυήσεις αυτού για τις προϋποθέσεις με τις οποίες διεξάγεται έρευνα – σχετική και η ΓνωμΕισΑΠ 6/2014.

² Απαγόρευση δεύτερης δίωξης ή τιμωρίας του ίδιου προσώπου, για την ίδια πράξη για την οποία έχει ήδη αθωωθεί ή καταδικαστεί αμετάκλητα από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους (άρθρ. 4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α.)

³ Πανταζόπουλου Π., Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, Νομική Βιβλιοθήκη, κεφ. 12, σελ. 368).

Τα παραπάνω προβλήματα που συχνά προκαλούνται από τη συμπλοκή διοικητικής και ποινικής διαδικασίας στις φορολογικές παραβάσεις είναι κυρίως απόρροια της αρχής της διπλής τυποποίησης και της σώρευσης των κυρώσεων που ακολουθεί ο έλληνας νομοθέτης: η ίδια πολλές φορές συμπεριφορά τυποποιείται τόσο ως διοικητική παράβαση όσο και ως ποινικό αδίκημα, επισύροντας ταυτόχρονα διοικητικές και ποινικές κυρώσεις σε βάρος του παραβάτη. Και τούτο σε αντίθεση με άλλα νομικά συστήματα (π.χ. Γερμανία), που ακολούθησαν και ακολουθούν -στο πλαίσιο εφαρμογής του δικαιοπολιτικού μοντέλου της *απεγκληματοποίησης*- την αρχή της αυστηρής διάκρισης των αδικημάτων σε αυτά που αρκεί να τιμωρούνται με πρόστιμα ως απλές διοικητικές παραβάσεις και σε αυτά που χρήζουν ποινικού κολασμού ως εγκλήματα⁴.

Ειδικότερα, σε αντίθεση με το γερμανό νομοθέτη, ο οποίος κινήθηκε κατά τη δημιουργία του δικαίου των διοικητικών παραβάσεων με πρόθεση απεγκληματοποίησης μιας σειράς αδικημάτων, τα οποία κρίθηκε ότι δεν πληρούσαν τις αξιολογικές προϋποθέσεις του ποινικού κολασμού, έτσι ώστε το κλασικό ποινικό δίκαιο να περιοριστεί τελικά σε έναν πυρήνα εγκληματικών συμπεριφορών με σημαντική απαξία, ο έλληνας νομοθέτης εξακολουθεί να εμμένει στην αρχή της διπλής τυποποίησης⁵ με στόχο την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας της Διοίκησης στην επίτευξη των φορολογικών και εν γένει δημοσιονομικών στόχων.

Πρόσφατα ωστόσο σημαντικά βήματα στον τομέα της φορολογικής πολιτικής και δικαιοσύνης, επιχειρούν να επιτύχουν τους ίδιους στόχους, της

⁴ Χαρακτηριστική είναι η θέση του Καθηγητή Ι. Μανωλεδάκη, που υποστήριξε ότι σε όλες τις περιπτώσεις των διπλών τυποποιήσεων του ελληνικού δικαίου πρόκειται ουσιαστικά για "παραβάσεις τάξεως", οι οποίες θα πρέπει να απεγκληματοποιηθούν και να επιβάλλονται μόνο διοικητικές κυρώσεις [Μανωλεδάκη, Ποινικό Δίκαιο, Γενική Θεωρία, 2004, σελ.72 επ., παρ. 105 επ., ιδίως παρ. 107].

⁵ Παπακυριάκου Θ., Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, παρ. 126, σελ. 132.

αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας μιας σύγχρονης φορολογικής διοίκησης στην είσπραξη των φόρων, μέσω ενίσχυσης της συμμόρφωσης των φορολογουμένων, υιοθετώντας την τάση για απεγκληματοποίηση, τόσο με την αναμόρφωση του δικαίου των φορολογικών παραβάσεων και κωδικοποίηση των διατάξεων προσδιορισμού και είσπραξης των φόρων στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), προς συστηματοποίηση ενός αυτόνομου δογματικά χώρου, όσο και με τις πρόσφατες τροποποιήσεις που επήλθαν σε αυτόν (ΚΦΔ) με το ν. 4337/2015, με μείωση διοικητικών προστίμων κατόπιν «εσωτερικής σώρευσης», χαμηλότερα διοικητικά πρόστιμα σε περιπτώσεις σώρευσης με ποινικές κυρώσεις, αλλά και αύξηση ορίων ποσών πέρα από τα οποία μια φορολογική παράβαση τυποποιείται ως ποινικό αδίκημα.

B. Εισαγωγή

1. Διοικητικές κυρώσεις και φορολογικό δίκαιο

Οι φορολογικές διοικητικές κυρώσεις, όπως γενικά οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται σε άλλα πεδία δράσης της δημόσιας Διοίκησης, αξιολογούνται δογματικά, από την κρατούσα -τουλάχιστο στη Διοίκηση και στη νομολογία- άποψη ως (τυπικά και ουσιαστικά) μεγέθη του διοικητικού δικαίου, που διαφέρουν σε ό,τι αφορά τη φύση, τους σκοπούς και τη λειτουργία τους ουσιαδώς από τα μεγέθη του ποινικού δικαίου. Ειδικότερα, τα ανώτατα δικαστήρια της Χώρας, με σταθερή νομολογία τους τονίζουν ότι οι (φορολογικές) διοικητικές κυρώσεις συνιστούν απλά μέσα διοικητικού καταναγκασμού, που υπαγορεύονται από λόγους δημοσίου συμφέροντος, υποστηρίζουν την εύρυθμη λειτουργία της δημόσιας Διοίκησης και στοχεύουν στην κάμψη της ανυπακοής των φορολογουμένων και στον εξαναγκασμό τους για ακριβή και ταχεία εκπλήρωση των νόμιμων υποχρεώσεών τους, αλλά και στην αποκατάσταση της ζημίας που προκαλείται στο Δημόσιο από τη μη

συμμόρφωση των φορολογουμένων στις υποχρεώσεις τους⁶.

Η κρατούσα αυτή άποψη στο χώρο της (φορολογικής) Διοίκησης και της νομολογίας, η οποία προ-αξιολογεί ενιαία όλες τις (φορολογικές) διοικητικές κυρώσεις ως ουσιαστικά μεγέθη του διοικητικού δικαίου, παραβλέπει μια κατηγορία διοικητικών κυρώσεων, οι οποίες εμφανίζουν έκδηλα κατασταλτική-τιμωρητική φυσιογνωμία, ώστε μπορεί να υποστηριχθεί ότι συγκροτούν μία αυτοτελή κατηγορία φορολογικών κυρώσεων, η οποία έχει εξαιρετικά μεγάλη συγγένεια με τις κλασικές ποινές του ποινικού δικαίου⁷. Αυτές οι τιμωρητικές φορολογικές κυρώσεις θα ήταν δικαιοπολιτικά ορθό να αξιολογούνται και να αντιμετωπίζονται από τη Διοίκηση και τη νομολογία ως κυρώσεις του ευρύτερου ποινικού χώρου, τυγχάνοντας εφαρμογής των συνταγματικά κατοχυρωμένων εγγυήσεων και λοιπών θεμελιωδών αρχών του ποινικού δικαίου, που προσιδιάζουν στον ποινικό χαρακτήρα τους, όπως το τεκμήριο αθωότητας, η αρχή της αναλογικότητας (εδώ π.χ. με συνεξέταση υπαιτιότητας και βαθμού συμμετοχής στο άδικο κατά την επιμέτρηση της κύρωσης), αλλά και η αρχή "ne bis in idem" (αποτροπή της σωρευτικής επιβολής κυρώσεων για την ίδια παράβαση). Ενόψει εξάλλου και της νομολογίας του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου που αποκρούει το τυπικό κριτήριο της διακρίσεως των επίμαχων κυρώσεων και αναζητεί την πραγματική φύση τους, συνάμα δε θέτει όρια στην εξουσία σωρεύσεως αυτών σε βάρος του παραβάτη, γεννάται το ζήτημα του σύννομου ή όχι της άνευ ετέρου επιβολής τους⁸.

2. Ποινικές κυρώσεις και φορολογικό δίκαιο

Στο ισχύον εξάλλου φορολογικό ποινικό δίκαιο η διακηρυγμένη πρόθεση του ιστορικού νομοθέτη ήταν η πάταξη της φοροδιαφυγής. Για τη

⁶ Παπακυριάκου Θ., Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, παρ. 88, σελ. 92-93.

⁷ Παπακυριάκου Θ., ό.π., παρ. 122, σελ. 128

⁸ Φωτόπουλου Ι., Φορολογικές Κυρώσεις, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 112, σχετική και η ΕΔΔΑ Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδος της 30.4.2015.

δικαιολόγηση αυτής της ανάγκης ο νομοθέτης επικαλείται την οικονομική και ηθική απαξία της φοροδιαφυγής, τη βλαπτική επίδρασή της στο δημόσιο συμφέρον καθώς και τις γενικότερες αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης, της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας⁹. Με βάση τις παραδοχές αυτές, ο ποινικός κολασμός οφείλει να χρησιμεύει για την αποτροπή, ή έστω, τον κολασμό της φοροδιαφυγής. Ενόψει αυτού η νομολογία και η θεωρία συγκλίνουν, με διαφορετική κάθε φορά διατύπωση, στην άποψη ότι το προσβαλλόμενο με τα φορολογικά εγκλήματα έννομο αγαθό σε γενικές γραμμές συνίσταται στο δημόσιο συμφέρον, όπως αυτό εκφράζεται στη φορολογική αξίωση του Δημοσίου.

Σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας που ισχύει στο ποινικό δίκαιο, ο νομοθέτης μπορεί να καταφύγει στην ποινικοποίηση μιας πράξης μόνο εφόσον η αποτροπή αυτής της πράξης δεν μπορεί να επιτευχθεί με άλλα ηπιότερα μέσα (π.χ. διοικητικά πρόστιμα, αστικές κυρώσεις κλπ.). Υπό αυτή την έννοια, η ποινή αποτελεί το έσχατο καταφύγιο (*ultimum refugium*) του νομοθέτη για την επίτευξη ενός κοινωνικά αναγκαίου στόχου¹⁰. Με βάση την παραπάνω αρχή, η ποινικοποίηση των φορολογικών παραβάσεων δεν θα πρέπει να λειτουργεί ως απλό υποκατάστατο ή συμπλήρωμα της επιβολής διοικητικών κυρώσεων, αλλά αυτοτελώς ως μέσο για την προστασία των εννόμων αγαθών που δεν μπορούν να προστατευθούν με τα μέσα του ίδιου του φορολογικού δικαίου. Κάτι τέτοιο προϋποθέτει καταρχήν μια αξιολόγηση του προστατευτέου εννόμου αγαθού, με βάση την κοινωνικοηθική και οικονομική απαξία του φορολογικού αδικήματος και μια στάθμιση της κύρωσης με αφετηρία τις δυνατότητες των κυρωτικών μέσων του φορολογικού δικαίου και γνώμονα την αναλογικότητα μεταξύ της ποινικής κύρωσης και του επιδιωκόμενου σκοπού. Κατά συνέπεια, η ποινικοποίηση των φορολογικών παραβάσεων δεν θα πρέπει να λειτουργεί αδιακρίτως, αλλά με συγκεκριμένο

⁹ Τσουρουφλή Ανδ., Το Φορολογικό Δίκαιο στην έννομη τάξη, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 17, Εισηγητική έκθεση Ν. 1591/1986, ΔΦΝ 1986, 435.

¹⁰ Μυλωνόπουλου, Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος Ι, 2007, σελ. 15 επ.

δικαιοπολιτικό στόχο, που συνίσταται, σύμφωνα με την κρατούσα θεωρία του ποινικού δικαίου, στη γενική ή ειδική πρόληψη του φορολογικού εγκλήματος¹¹.

Ωστόσο έχει παρατηρηθεί ότι ο νομοθέτης στο χώρο των φορολογικών ποινικών κυρώσεων παρεμβαίνει πολλές φορές ευκαιριακά (κυρίως όταν προκύπτει ανάγκη αύξησης των δημοσίων εσόδων ή διαπιστώνεται απόκλιση των στόχων του εκάστοτε ετήσιου προϋπολογισμού ή, εσχάτως, των δημοσιονομικών στόχων των αποκαλούμενων «μνημονιακών» μέτρων), χωρίς συγκεκριμένη φιλοσοφία και μακροπρόθεσμη προοπτική, με μόνο στόχο τον εξαναγκασμό των πολιτών να εξοφλήσουν τις οφειλές τους¹². Αυτό σημαίνει ότι κατά τη διαμόρφωση του κυρωτικού συστήματος και τον συνακόλουθο ορισμό του αξιοποίνου δεν γίνεται μία διαβάθμιση των κυρώσεων, διοικητικών και ποινικών, με βάση την κοινωνικοηθική και οικονομική σημασία του αδικήματος, ούτως ώστε να τιμωρούνται οι ελαφρύτερες παραβάσεις με διοικητικές κυρώσεις και οι βαρύτερες με ποινικές, με συνέπεια να έχει υιοθετηθεί στο σύστημα των φορολογικών κυρώσεων η αρχή της σώρευσης των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων¹³. Απαξιώνεται έτσι, σε αρκετές περιπτώσεις, το σύστημα προστασίας των φορολογικών ποινικών αξιώσεων της Πολιτείας και η ειδικοπροληπτική λειτουργία της ποινής, ως ουσιαστικού μεγέθους του κλασικού ποινικού δικαίου και καταδεικνύεται ότι βαθύτερος στόχος των ποινικών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας δεν είναι η τιμώρηση του δράστη, αλλά η άσκηση πίεσης κατά των παραβατών της διοικητικής φορολογικής νομοθεσίας¹⁴.

¹¹ Τσουρουφλή Ανδρ., ό.π. σελ. 16.

¹² Ντογιάκου Ισ., «Ποινικό Φορολογικό Δίκαιο, Αποτελεί Δίκαιο;», ΠοινΔικ 2003, σ. 1194 επ.

¹³ Τσουρουφλή Ανδρ., ό.π., σελ. 17-18

¹⁴ Πανταζόπουλου Π., Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, ό.π., κεφ. 12.3, σελ. 386

3. Οι φορολογικές κυρώσεις προ ΚΦΔ

Μέχρι τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 που είναι γνωστές και ως «φοροποινολόγιο», οι διατάξεις περί φορολογικών κυρώσεων ήταν διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα. Με το Ν. 2523/1997 συγκεντρώθηκαν σε ένα νομοθέτημα οι διοικητικές και οι ποινικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Βασική διάκριση των διοικητικών κυρώσεων του Ν. 2523/1997 ήταν αυτή μεταξύ παραβάσεων σχετικά με τις φορολογικές δηλώσεις και παραβάσεων λοιπών φορολογικών διατάξεων. Όσον αφορά τις φορολογικές δηλώσεις, ο Ν. 2523/1997 προέβλεπε την επιβολή προσθέτων φόρων. Για τις λοιπές παραβάσεις ο Ν. 2523/1997 προέβλεπε την επιβολή προστίμων, άλλοτε κατ' αποκοπή (για τις μικρότερης σοβαρότητας παραβάσεις) και άλλοτε ανάλογα με την αξία της παράβασης (για τις πιο σοβαρές παραβάσεις, κυρίως του πρώην ΚΒΣ και του ΦΠΑ). Ο Ν. 2523/1997 προέβλεπε ακόμη άλλες μη χρηματικές κυρώσεις (απαγόρευση μεταβίβασης ακινήτων και λήψης στεγαστικού δανείου, απαγόρευση επιδοτήσεων, αφαίρεσης πινακίδων και αδείας οχημάτων, αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων κ.λπ.). Από το Ν. 2523/1997 προβλεπόταν επίσης η δυνατότητα λήψης μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου (άρθρο 14), όπως η απαγόρευση παραλαβής δηλώσεων και χορήγησης βεβαιώσεων και πιστοποιητικών από τις φορολογικές υπηρεσίες, η αναστολή του απορρήτου των καταθέσεων, θυρίδων κ.λπ. και η δέσμευση του 50% αυτών κ.α.¹⁵

Η ανάγκη εξάλλου αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής υπαγόρευσε την ποινικοποίηση των παραβάσεων των φορολογικών διατάξεων, ο βασικός κορμός των οποίων συγκεντρώθηκε στο νόμο 2523/1997 (άρθρα 17-22), στο Ν. 2960/01 (Τελωνειακός Κώδικας), ο οποίος ρυθμίζει τις τελωνειακές παραβάσεις που συνιστούν λαθρεμπορία, στο άρθρο 25 του Ν. 1882/1990, το

¹⁵ Πανταζόπουλου Π., Φορολογική διαδικασία, παραδόσεις Φορολογικού Δικαίου Μεταπτυχιακού Προγράμματος Δημοσίου Δικαίου 2014-2015 (7.2.2015).

οποίο αναφέρεται στη μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο και στο Ν. 2803/2000, ο οποίος επιβάλλει κυρώσεις, μεταξύ άλλων, και για απάτες τελωνειακού χαρακτήρα σε βάρος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Για πρώτη μάλιστα φορά ο νομοθέτης προέβλεψε με το Ν. 2523/1997 κακουργηματικές πράξεις φοροδιαφυγής, με βάση ποσοτικά κριτήρια (άρθρ. 17 παρ. 2 και 18 παρ. 1 περ. β)¹⁶.

4. Ο ισχύων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), με τις πρόσφατες τροποποιήσεις του Ν. 4337/2015

Τον Ιούλιο του 2013 ψηφίστηκαν ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, ΚΦΔ). Ήδη προ της θέσης του σε ισχύ (1.1.2014) ο ΚΦΔ τροποποιήθηκε σημαντικά με τον Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013), στη συνέχεια με τον Ν. 4281/2014 και κυρίως πρόσφατα, με τον Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α129). Όπως ισχύει σήμερα, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας αφορά στον προσδιορισμό και την είσπραξη των εσόδων καθώς και στις διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για μη συμμόρφωση στη νομοθεσία.

Ο ΚΦΔ διακρίνει πλέον σε διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρα 54 και 56) και παραβάσεις ουσίας (άρθρα 55, 57, 58, 58Α, 59 και 60), ενώ ανάλογα με το αντικείμενο της παράβασης, σε παραβάσεις σχετικά με τις δηλώσεις, τη φοροδιαφυγή, την καταβολή των φόρων, την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και σχετικά με την παρεμπόδιση του έργου της φορολογικής διοίκησης και την υπόθαλψη και συνεργεία για παραβάσεις του Κώδικα. Οι κυρώσεις για την τιμώρηση των παραβάσεων αυτών συντρέχουν, καθώς προβλέπονται τόκοι¹⁷ και διοικητικά πρόστιμα (άρθρ. 53-62), αλλά και ποινικές

¹⁶ Φόρος που αναλογεί στα αποκρυβέντα καθαρά εισοδήματα μιας διαχειριστικής περιόδου άνω των 50 εκ. δρχ. ή 150.000 ευρώ, ύψος μη αποδοθέντος φόρου σε ετήσια βάση άνω των 25 εκ. δρχ. ή 73.367 ευρώ (κ.α.).

¹⁷ Αν και οι τόκοι περιλαμβάνονται μαζί με τα πρόστιμα στο ίδιο κεφάλαιο (10^ο) του ΚΦΔ, εντούτοις δεν συνιστούν κυρώσεις, Πέτρου Κ., «Πόσο κοστίζει η παρανομία; Τόκοι και

κυρώσεις (άρθρ. 66-71) επιπλέον των διοικητικών, ενώ μετά τον Ν. 4223/2013 και ο ΚΦΔ, όπως ο Ν. 2523/1997 (άρθ. 14), προβλέπει τη λήψη διασφαλιστικών μέτρων υπέρ του Δημοσίου.

Με τις ισχύουσες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), μετά και τις τροποποιήσεις που επήλθαν με τα άρθρ. 7 και 8 του Ν. 4337/2015, οι κυρώσεις στοχεύουν πλέον κυρίως στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, δίνεται δηλαδή έμφαση στις παραβάσεις ουσίας, αίρεται η σώρευση διοικητικών προστίμων, λόγω εσωτερικής σώρευσης που καταλήγει σε ένα πρόστιμο (άρθρ. 62 παρ. 6), επιβάλλονται χαμηλότερα ποσά προστίμων στις περιπτώσεις σώρευσης με ποινικές κυρώσεις, δίνονται κίνητρα για οικειοθελή συμμόρφωση, καθώς τα πρόστιμα για διαδικαστικές παραβάσεις είναι σταθερά και χαμηλά, ενώ αυτά για παραβάσεις ουσίας υπολογίζονται σε ποσοστό επί της διαφοράς του φόρου, με διαβάθμιση (άρθρ. 58, 58Α και 59), ενώ εισάγεται ιδιαίτερο κεφάλαιο (12^ο) ποινικών κυρώσεων για εγκλήματα φοροδιαφυγής (άρθρ. 66-71).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 προστίθεται άρθρο 55Α στον ν. 4174/2013 προκειμένου να καθορισθούν οι προϋποθέσεις παραπομπής των παραβάσεων φοροδιαφυγής στην ποινική διαδικασία, σε σύνδεση με τις επίσης προτεινόμενες διατάξεις του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Κώδικα. Στόχος της διάταξης¹⁸ είναι να μην γίνεται πλέον άκριτα παραπομπή για το σύνολο των υποθέσεων φοροδιαφυγής αλλά η παραπομπή στην ποινική δίκη να γίνεται κατόπιν διαδικασίας αξιολόγησης της σοβαρότητας των υποθέσεων, με βάση τα τιθέμενα κριτήρια στο επίσης προτεινόμενο άρθρο 68, όπου δίδονται οι ορισμοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής. Επίσης καθορίζεται το πλαίσιο επίδρασης της διοικητικής δίκης

Πρόστιμα για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας», 2^η διημερίδα Ένωσης Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ «Επικαιρα ζητήματα φορολογικού δικαίου», Αθήνα 12-13/12/2015.

¹⁸ Αιτιολογική έκθεση Ν. 4337/2015, άρθρο 3.

στην ποινική δίκη για τα ως άνω εγκλήματα, καθώς και ζητήματα παραγραφής.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 τροποποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και εξορθολογίζεται το ύψος των προστίμων στις περιπτώσεις υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου, με στόχο αφενός την αναλογικότερη επιβολή τους σε σχέση με το ύψος της κύριας οφειλής και αφετέρου την αύξηση της εισπραξιμότητας των προστίμων.

Οι σχετικές διατάξεις του εισαγόμενου στον ΚΦΔ (Ν. 4174/2013) με το άρθρ. 8 του Ν. 4337/2015 ιδιαίτερου κεφαλαίου (12^{ου}) περί ποινικών κυρώσεων, καλύπτουν όλο το φάσμα των σοβαρών περιπτώσεων της φοροδιαφυγής, εξορθολογίζοντας το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο με τον επαναπροσδιορισμό των προϋποθέσεων στοιχειοθέτησης των σχετικών εγκλημάτων¹⁹. Με τις διατάξεις του άρθρου 66 προσδιορίζονται τα ποινικά αδικήματα που σχετίζονται με τη φοροδιαφυγή. Συγκεκριμένα στην παράγραφο 1 του άρθρου περιγράφονται οι αντικειμενικές υποστάσεις των εγκλημάτων φοροδιαφυγής που σχετίζονται με τον φόρο εισοδήματος, τον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), τον ειδικό φόρο ακινήτων (ΕΦΑ) (περίπτωση α'), τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), τον φόρο κύκλου εργασιών, τον φόρο ασφαλιστρών, τους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές (περίπτωση β') και τον φόρο πλοίων (περίπτωση γ'). Στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 66 καθορίζονται οι ποινές οι οποίες εξαρτώνται από το ύψος του φόρου που δεν αποδόθηκε ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή επεστράφη ή διακρατήθηκε. Το ύψος του φόρου για την στοιχειοθέτηση της πλημμεληματικής μορφής των εγκλημάτων ορίζεται στο ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ, ενώ για την κακουργηματική μορφή καθορίζεται στο ποσό των εκατό πενήντα

¹⁹ Αιτιολογική έκθεση Ν. 4337/2015 (άρθρ. 8)

χιλιάδων (150.000) ευρώ. Ειδικότερη ρύθμιση εισάγεται για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), όπου προβλέπονται μικρότερα ποσά για την θεμελίωση τόσο της πλημμεληματικής (50.000 ευρώ) όσο και της κακουργηματικής μορφής (100.000 ευρώ) των εγκλημάτων. Στην παράγραφο 5 του νέου άρθρου 66 τυποποιείται το έγκλημα της έκδοσης και αποδοχής πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ανεξάρτητα από το αν ο υπαίτιος διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Διαμορφώνονται δύο πλημμεληματικές και μία κακουργηματική μορφή του εγκλήματος. Στην ίδια παράγραφο δίδονται ορισμοί του πλαστού και του εικονικού φορολογικού στοιχείου για την εφαρμογή της διάταξης. Με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου (66) τιμωρείται η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση των προβλεπόμενων από τις κείμενες διατάξεις στοιχείων ή παραστατικών. Με τις διατάξεις του άρθρου 67 προσδιορίζονται τα πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί και συνεργοί των εγκλημάτων, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στη διάπραξη τους. Με τις διατάξεις του άρθρου 68 προστίθεται άρθρο στον ν. 4174/2013 και ρυθμίζονται δικονομικά θέματα, καθώς και η παραγραφή των εγκλημάτων φοροδιαφυγής. Με τις διατάξεις του άρθρου 69 ορίζονται θέματα μετατροπής και αναστολής των ποινών. Στις διατάξεις του άρθρου 70 περιέχονται μεταβατικές διατάξεις ενόψει της κατάργησης με το άρθρο 73 των άρθρων 17, 18, 19, 20 και 21 του ν. 2523/1997. Με τις διατάξεις τέλος του άρθρου 71 καταργούνται τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν. 2523/1997, ενώ αναπροσαρμόζονται προς τα άνω τα ποσά της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, για τα οποία τυποποιείται το εν λόγω αδίκημα του άρθρου 25 παρ. 1 του Ν. 1882/1990²⁰.

²⁰ Τα ποσά των 50.000 και 100.000 ευρώ των περ. α και β αντίστοιχα του άρθρου 25 παρ. 1 του ν. 1882/90, αντικαθίστανται από τα ποσά των 100.000 και 200.000 ευρώ αντίστοιχα. Με μεταβατική διάταξη στο ίδιο άρθρο 71 του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με το άρ. 8 του Ν. 4337/15, ορίζεται ότι αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων που εκδόθηκαν για χρέη μικρότερα από 100.000 ευρώ και δεν έχουν εκτελεστεί μέχρι τη δημοσίευση του νόμου (4337/15) δεν εκτελούνται κι αν άρχισε η εκτέλεσή τους διακόπτεται.

Γ. Η επάλληλη σχέση μεταξύ διοικητικής και ποινικής διαδικασίας στο σύστημα των φορολογικών κυρώσεων

Η στενή εξάρτηση μεταξύ των διοικητικών και ποινικών φορολογικών διαδικασιών και κυρώσεων εντοπίζεται στους εξής κυρίως άξονες: α) στο ουσιαστικό περιεχόμενο των φορολογικών ποινικών διατάξεων, β) στις διαδικαστικές προϋποθέσεις για την κίνηση της ποινικής δίωξης, γ) στην οριοθέτηση των θεμάτων απόδειξης, δ) στην παραγραφή και ε) στους (άλλους) λόγους εξάλειψης του αξιοποίνου, στ) στα όρια εξουσίας των ελεγκτικών οργάνων. Από τη σώρευση εξάλλου ποινικών και διοικητικών κυρώσεων, είτε και μόνο διοικητικών, γεννώνται ζητήματα σεβασμού της αρχής της αναλογικότητας, του τεκμηρίου αθωότητας και της αρχής "ne bis in idem".

Ι) Οι φορολογικές ποινικές διατάξεις ως «λευκοί» ποινικοί νόμοι» που παραπέμπουν στο ουσιαστικό φορολογικό δίκαιο για την οριοθέτηση του αξιοποίνου

Η νομοτυπική περιγραφή όλων των εγκλημάτων, που τυποποιούνται στους τέσσερις βασικούς άξονες των φορολογικών ποινικών διατάξεων [κεφ. 12° Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) (όπως προστέθηκε με Ν. 4337/2015), Ν. 2960/01, 1882/90, 2803/00], γίνεται με χρήση τεχνικών εννοιών (*π.χ. καθαρό εισόδημα, φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα, παρακρατούμενοι και επιρριπτόμενοι φόροι, φόρος που πρέπει να αποδοθεί, φορολογικά στοιχεία, οφειλόμενοι δασμοί*), που προέρχονται από το ουσιαστικό φορολογικό δίκαιο (Κ.Φ.Ε., Κ.Φ.Π.Α. κ.α.)²¹. Η πλήρωση της αντικειμενικής υπόστασης των φορολογικών ποινικών αδικημάτων προϋποθέτει την παραβίαση της φορολογικής νομοθεσίας, δεδομένου ότι για την περιγραφή της αξιόποινης συμπεριφοράς ο νομοθέτης καταφεύγει ρητά (π.χ. άρθρ. 55 σε συνδ. με 66 ΚΦΔ για την έννοια της φοροδιαφυγής, άρθρ. 66 παρ. 1 β σε συνδ. με παρ. 2

²¹ Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 288

ΚΦΔ για την έννοια των παρακρατούμενων φόρων) ή σιωπηρά (π.χ. άρθρ. 66 παρ. 1 β για την αποφυγή πληρωμής Φ.Π.Α.) στο φορολογικό νόμο²² (Κώδικα Φ.Π.Α., Κ.Φ.Ε. κλπ.). Το κανονιστικό περιεχόμενο των ουσιαστικών φορολογικών ρυθμίσεων καθίσταται, έτσι, με τη νομοτεχνική μέθοδο της ρητής ή σιωπηρής παραπομπής, περιεχόμενο και των φορολογικών ποινικών διατάξεων, οι οποίες αναδεικνύονται με τον τρόπο αυτό, άλλοτε περισσότερο και άλλοτε λιγότερο, ως «λευκοί ποινικοί νόμοι». Η μεθοδολογική αυτή προσέγγιση για τη νομοτυπική περιγραφή του φορολογικού ποινικού αδικήματος έχει μπορούμε να πούμε αμβλυνθεί από τη συμπερίληψη στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) ίδιου κεφαλαίου (12^{ου}), στο οποίο έχουν συγκεντρωθεί τα εγκλήματα φοροδιαφυγής, καθώς και η νομοτυπική περιγραφή τους, είτε στο ίδιο είτε με παραπομπή σε άλλα κεφάλαια του ίδιου Κώδικα (π.χ. κεφ. 10^ο άρθρ. 55 για τις φορολογικές παραβάσεις ουσίας), εξακολουθεί ωστόσο να παραμένει η προσφυγή στο περιεχόμενο των ουσιαστικών φορολογικών ρυθμίσεων για την έννοια του φόρου που αποκρύβηκε ή παρακρατήθηκε ή δεν αποδόθηκε κλπ. (προστιθέμενης αξίας, εισοδήματος από οποιαδήποτε πηγή, αντίστοιχα σε Κώδικα ΦΠΑ, Κ.Φ.Ε. κ.α.).

II) Η κίνηση της ποινικής δίωξης:

Η «αμελλητί» πλέον υποβολή μηνυτήριας αναφοράς σε περίπτωση αδικήματος φοροδιαφυγής και συνακόλουθα άσκησης της ποινικής δίωξης

Με την ρητή κατάργηση της διάταξης του άρθρου 21 του Ν. 2523/1997, με το άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ., το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015, παύει να εξαρτάται ο χρόνος υποβολής μηνυτήριας αναφοράς από την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, σε όσες περιπτώσεις αδικημάτων προβλεπόταν στο άρθρο αυτό (21 Ν. 2523/1997), με συνέπεια οι μηνυτήριες αναφορές από τα πρόσωπα που

²² Τσουρουφλή Αν., όπ., σελ. 15

νομιμοποιούνται προς τούτο να πρέπει να υποβάλλονται αμέσως μετά τη διαπίστωση των αδικημάτων φοροδιαφυγής, όπως ρητώς προβλέπεται με το νέο άρθρο 55Α ΚΦΔ, το οποίο προστέθηκε με το άρθρ. 3 παρ. 5 του Ν. 4337/2015, ως διάταξη-«γέφυρα» μεταξύ διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, αλλά και το άρθρο 68 ΚΦΔ, που επίσης προστέθηκε με το Ν. 4337/2015 (άρθρ. 8) στο δωδέκατο κεφάλαιο του Κώδικα.

Ιδιαίτερα ενδιαφέρουσα ως προς την έναρξη της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής είναι η νομολογία των ποινικών δικαστηρίων και ιδίως του Αρείου Πάγου, αναφορικά με το χαρακτήρα της σχετικής ρύθμισης ως ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου και συνακόλουθα την εφαρμογή ή μη της αρχής της μη αναδρομικότητας του δυσμενέστερου ποινικού νόμου. Συγκεκριμένα ήδη πριν την ρητή κατάργηση του άρθρου 21 του Ν. 2523/97, είχε επέλθει τροποποίηση της παρ. 2 αυτού, με το Ν. 3943/2011, οπότε αποσυνδέθηκε η κίνηση της ποινική δίωξης από την περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, η οποία πριν την ισχύ του Ν. 3943/2011 αποτελούσε απαραίτητη διαδικαστική προϋπόθεση για την υποβολή της σχετικής μηνυτήριας αναφοράς και την συνακόλουθη άσκηση ποινικής διώξεως για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής των άρθρων 17 και 18 του Ν. 2523/97²³.

Στον βαθμό που με τις παραπάνω διατάξεις (άρθρ. 3 παρ. 2 εδ. θ Ν. 3943/2011 και νέο 71 ΚΦΔ, που κατάργησε ρητά το 21 του Ν. 2523/97) διευκολύνεται η άσκηση ποινικής δίωξης και συνεπώς τίθενται σε δυσμενέστερη θέση οι φερόμενοι ως υπαίτιοι των ως άνω εγκλημάτων φοροδιαφυγής, τίθενται σοβαρά ζητήματα διαχρονικού δικαίου και κυρίως το ερώτημα αν μπορούν να εφαρμοσθούν αναδρομικά και επί των εγκλημάτων

²³ Σημειώνεται ότι και μετά το Ν. 3943/2011 διατηρήθηκε η ισχύς της παρ. 3 του άρθρου 21, το οποίο καταργήθηκε τελικά εν όλω με το άρθρο 71 του ΚΦΔ (Ν. 4174/2013), όπως αυτό προστέθηκε με το άρ. 8 του Ν. 4337/15.

που τελέσθηκαν πριν από την έναρξη της ισχύος τους²⁴. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό εξαρτάται από την συστηματική ένταξη της περάτωσης της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, που μέχρι την δημοσίευση των διατάξεων αυτών προβλεπόταν ως όρος απαραίτητος για την υποβολή της σχετικής μηνυτήριας αναφοράς, στο πεδίο του ουσιαστικού ή του δικονομικού ποινικού δικαίου. Γιατί εάν ήθελε θεωρηθεί ότι η διαδικασία αυτή εντάσσεται στο πεδίο του ουσιαστικού ποινικού δικαίου, ως αποτελούσα ενδεχομένως στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης των περιών ο λόγος εγκλημάτων ή εξωτερικό όρο του αξιολογίου τους, τότε η κατάργησή της θα συνεπαγόταν αυτόματα την υπαγωγή των νέων διατάξεων στην συνταγματική απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής (άρθρο 7 παρ. 1 του Συντάγματος), ενώ αν ήθελε θεωρηθεί ότι εντάσσεται στο πεδίο του δικονομικού δικαίου ως αποτελούσα θετική δικονομική προϋπόθεση για την άσκηση της ποινικής δίωξης, τότε οι νέες διατάξεις ως αμιγώς δικονομικού περιεχομένου, κατά την μάλλον επικρατήσασα, τουλάχιστον αρχικά, άποψη της θεωρίας²⁵, η οποία υιοθετήθηκε και από τη νομολογία²⁶, εφαρμόζονται αναδρομικά γιατί, κατά την άποψη αυτή, η συνταγματικά κατοχυρωμένη απαγόρευση της αναδρομικής ισχύος των ποινικών διατάξεων, δεν καταλαμβάνει τους κανόνες του ποινικού δικονομικού δικαίου.

Από την πλούσια σχετική νομολογία, η ΟΛΑΠ 1/2014 υιοθέτησε την άποψη ότι η διαδικασία άσκησης ποινικής δίωξης για κάποια αξιόποινη πράξη αναμφιβόλως φέρει δικονομικό χαρακτήρα και δεν εντάσσεται στο πεδίο του ουσιαστικού ποινικού δικαίου. Οπότε, έχει άμεση εφαρμογή και σε πράξεις, οι οποίες φέρονται ότι τελέστηκαν πριν από την έναρξη της ισχύος του Ν.

²⁴ Μαργαρίτη Λ. – Παπακυριάκου Θ., «Η δικονομική μεταχείριση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής του Ν. 2523/1997, μετά τις τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους νόμους 3888/2010 και 3943/2011», σε Ποινική Δικαιοσύνη 2012/151 επ.

²⁵ Γάφου Ηλ., Ποινική Δικονομία, τ. Α', 6^η έκδοση 1966, σελ. 13 και επ., Δέδε Χ., Ποινική Δικονομία 10^η έκδοση 1991, σελ. 28, Α. Μπουρόπουλου, ΕρμΠΚ, τ. Α', έκδοση 1959, σελ. 10 αριθ. 8

²⁶ ΑΠ 1571/1988, ΠοινΧρ ΛΘ' 390, ΣυμβΑΠ 55/1990 ΠοινΧρ Μ' 951 με αντίθετη εισαγγελική πρόταση, ΣυμβΑΠ 246/1992 ΠοινΧρ ΜΒ' 419 με αντίθετη εισαγγελική πρόταση

3943/2011, για τις οποίες δεν είχε ασκηθεί ακόμη ποινική δίωξη, έστω και αν είναι δυσμενέστερη για τον υπαίτιο. Κατά την ίδια θέση, η ρύθμιση αυτή δεν προσκρούει στην από το άρθρο 7 παρ. 1 του Συντάγματος καθιερωμένη αρχή της μη αναδρομικότητας του ποινικού νόμου, γιατί και αυτή²⁷ αφορά στις ουσιαστικές και όχι στις δικονομικές ποινικές διατάξεις²⁸.

III) Ο χρόνος έναρξης της παραγραφής στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και η επιρροή της διοικητικής διαδικασίας

Θεσμός του ουσιαστικού δικαίου η παραγραφή των εγκλημάτων φοροδιαφυγής εντάσσεται στο κεφάλαιο των ποινικών κυρώσεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρ. 66 επ.), με το άρθρο 68 παρ. 2 του οποίου εισάγεται ειδική απόκλιση ως προς το χρόνο έναρξης αυτής, που μετατοπίζεται από το χρόνο τέλεσης της αξιόποινης πράξης που ισχύει εν γένει στο ποινικό δίκαιο, στο χρόνο τελεσιδικίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής, στο

²⁷ Η άλλη είναι η διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του Ποινικού Κώδικα περί αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου ποινικού νόμου.

²⁸ ΟΛΑΠ 1/2014, ΝοΒ τόμος 62/2014, σελ. 651 - με αντίθετη εισαγγελική πρόταση, κατά την οποία, «ανεξάρτητα από τη φύση της διάταξης [του άρθρου 3 παρ. 2 εδ. θ του Ν. 3943/2011], η οποία είναι πράγματι δικονομική, αυτή ως εισάγουσα δυσμενέστερη για τον κατηγορούμενο ρύθμιση σε σχέση με ό,τι ίσχυε προηγουμένως σχετικά με την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς για την δίωξη της συγκεκριμένης πράξης, δεν είχε αναδρομική ισχύ». Η εν λόγω άποψη που διατυπώθηκε στην άνω εισαγγελική πρόταση, στηρίχθηκε σε σχετικές αποφάσεις που κατέληγαν στο ίδιο συμπέρασμα, όπως ενδεικτικά οι ΑΠ 469/1995, ΠοινΧρ ΜΕ' 778, ΑΠ 1838/2001 ΠοινΧρ ΝΒ' 644, ΑΠ 873/2004 ΠοινΧρ ΝΕ' 413, ΑΠ 1786/2003 Πραξ Λογ 2003, 438, ΑΠ 5/2009, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ. Η επίκληση μάλιστα στις 469/95, 1838/01 και 1786/03 αποφάσεις της διάταξης του άρθρου 2 παρ. 1 ΠΚ, δεν μπορεί να σήμαινε άλλο, παρά μόνο ότι ο Άρειος Πάγος αξιολογούσε την περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας ως προσεγγίζουσα το ουσιαστικό παρά το δικονομικό ποινικό δίκαιο. Είναι χαρακτηριστικό μάλιστα, κατά την ίδια εισαγγελική πρόταση, ότι με την ΑΠ 1838/01 κρίθηκε ότι η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής αποτελούσε πρόσθετο στοιχείο και αναγκαίο όρο για την ποινική δίωξη του εγκλήματος της μη απόδοσης ΦΠΑ που αποτελούσε το αντικείμενο της ένδικης υπόθεσης, ενώ αναιρέθηκε η καταδικαστική απόφαση για εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 2 Ν. 2523/97, κάτι που δεν θα μπορούσε να κάνει το Δικαστήριο εάν θεωρούσε ότι η διάταξη ήταν δικονομική, αφού δεν προβλέπεται ως λόγος αναιρέσεως η εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή δικονομικής διάταξης.

χρόνο οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής. Η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής ή άλλως η τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου σε περίπτωση άσκησης προσφυγής συνιστούσε πριν το Ν. 4337/2015 (άρθρ. 7 και 8) και δικονομική προϋπόθεση για την κίνηση ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής. Με τις τροποποιήσεις που επήλθαν στον ΚΦΔ με τον Ν. 4337/15 αποσυνδέθηκε η διοικητική διαδικασία από την άσκηση ποινικής δίωξης, όπως είδαμε και παραπάνω, διατηρήθηκε ωστόσο για την έναρξη της παραγραφής των εγκλημάτων φοροδιαφυγής.

IV) Φορολογικός συμβιβασμός σε ποινικές υποθέσεις κατ' άρθρ. 24 παρ. 2 του Ν. 2523/97

Ένας ιδιόμορφος αντικειμενικός λόγος εξάλειψης του αξιοποίνου (σε υποθέσεις πριν την 1.1.2014)

Για τα πρόστιμα του ισχύοντος Κ.Φ.Δ. δεν προβλέπεται διαδικασία συμβιβασμού, όπως την προέβλεπε ο Ν. 2523/1997, ούτε δικαστικού συμβιβασμού, παρά μόνο η διαδικασία ενδικοφανούς προσφυγής του Κώδικα (άρθρ. 63). Δεδομένου, εξάλλου, ότι δεν προβλέπεται σ υ μ β ι β α σ μ ό ς των προστίμων της φοροδιαφυγής, δεν αίρονται και οι ποινικές συνέπειες που προβλέπονταν αρχικά στο Ν. 2523/1997 και έχουν πλέον ενσωματωθεί με τροποποιήσεις του Ν. 4337/2015 στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρα 66-72), εκτός αν το αδίκημα τελέστηκε μέχρι 31.12.1013, δηλαδή πριν την έναρξη ισχύος (1.1.2014) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Ειδικότερα με το άρθρο 24 παρ. 2 του Ν. 2523/1997, όπως αντικαταστάθηκε αρχικά με το άρθρ. 12 παρ. 4 του Ν. 2753/1999 και στη συνέχεια με το άρθρ. 75 παρ. 4 του Ν. 3842/2010, ορίζεται ότι «*Στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του παρόντος*». Με την διάταξη αυτή

που αποτελεί πάγια ρύθμιση, παρά το ότι περιλαμβάνεται στις μεταβατικές διατάξεις του Ν. 2523/1997, εισάγεται για τα εγκλήματα του Ν. 2523/1997 ένας «ιδιόμορφος αντικειμενικός λόγος εξάλειψης του αξιοποιήσιμου» της πράξεως, ή κατ' άλλη άποψη, ένας «ιδιόρρυθμος μηχανισμός ad hoc αποκλεισμού του αρχικού αδίκου»²⁹⁻³⁰. Οι προϋποθέσεις και η διαδικασία των ως άνω συμβιβασμών περιγράφονταν: α) του μεν συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού συμβιβασμού, στο άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του 1994 (Ν. 2238/1994), β) του δε δικαστικού συμβιβασμού, αφενός στο άρθρο 71 του ίδιου Κ.Φ.Ε. και αφετέρου στο άρθρ. 1 του Ν.Δ. 4600/1966 που διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 285 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999).

Με τη Γνωμοδότηση του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου 4/2015 προς τη Φορολογική Διοίκηση (Γ.Γ.Δ.Ε.), γίνεται δεκτό ότι τα ανωτέρω εκτιθέμενα αμφισβητούνται ήδη σοβαρά υπό την ισχύ του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την τροποποίηση και συμπλήρωσή του με το Ν. 4254/2014 και ήδη το Ν. 4337/2015). Ο Κώδικας αυτός που τέθηκε σε ισχύ την 1-1-2014, όχι μόνο δεν προβλέπει καμία διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, συνακόλουθα δε και δικαστικού συμβιβασμού³¹, αλλ' αντιθέτως με τη διάταξη της παραγράφου 44 του άρθρου 72 (αναριθμημένου ήδη από 66)³² ορίζεται ρητά ότι από την έναρξη ισχύος του *«κάθε αίτημα προς τη φορολογική διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και*

²⁹ Παπακυριάκου Θ., Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, έκδοση 2005, σελ. 350

³⁰ Δημήτρηνα Γ., Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, έκδοση 2011, σελ. 231, 232

³¹ Κατά τα άρθρ. 71 του ήδη καταργηθέντος Κ.Φ.Ε. του έτους 1994 και 1 του Ν.Δ. 4600/1966, ο δικαστικός συμβιβασμός επιτρεπόταν αποκλειστικά και μόνο στις περιπτώσεις που επιτρεπόταν και ο διοικητικός συμβιβασμός.

³² Με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 αναριθμήθηκαν τα άρθρα 66 και 67 του μέχρι τότε ισχύοντος ΚΦΔ (ν. 4174/2013) σε 72 και 73 και προστέθηκε νέο κεφάλαιο (12^ο) στον Κώδικα με τις ποινικές κυρώσεις (άρθρα 66-71).

για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του Ν. 2238/1994». Συνεπώς υπό την ισχύ του Κ.Φ.Δ. η ρύθμιση του άρθρου 24 παρ. 2 του Ν. 2523/1997 έχει καταστεί ανενεργός.

Τα ανωτέρω ισχύουν για τα φορολογικά αδικήματα που τελούνται μετά την ισχύ του Κ.Φ.Δ., δηλαδή μετά την 1-1-2014. Αντίθετα οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. περί κατάργησης οποιουδήποτε φορολογικού συμβιβασμού και συνακόλουθα η υποχρέωση των αρμόδιων φορολογικών αρχών για άμεση υποβολή μηνυτήριων αναφορών, δεν εφαρμόζονται επί υποθέσεων φοροδιαφυγής (άρθρ. 17, 18 και 19 του Ν. 2523/97) που φέρονται ότι έχουν τελεσθεί -σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 17 εδάφιο α του Π.Κ.- μέχρι 31-12-2013 (ανεξάρτητα από το χρόνο έναρξης της παραγραφής τους, ο οποίος, ως γνωστό, τοποθετούνταν σε άλλο χρονικό σημείο σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 10 του Ν. 2523/97), καθόσον η κατάργηση με τον Κώδικα αυτόν του φορολογικού συμβιβασμού, η επιτυχής έκβαση του οποίου οδηγούσε κατά τα ανωτέρω σε εφαρμογή είτε ενός ιδιόρρυθμου μηχανισμού ad hoc αποκλεισμού του αρχικού αδικού (κατά μία άποψη) είτε ειδικού λόγου εξάλειψης του αξιοποίνου (κατ' άλλη άποψη), συνεπάγονται -και υπό τις δύο ερμηνευτικές εκδοχές- ουσιώδεις εκ των υστέρων τροποποιήσεις προϋποθέσεων του αξιοποίνου επί το αυστηρότερο (κατάργηση λόγου αποκλεισμού του αρχικού αδικού – κατάργηση λόγου εξάλειψης του αξιοποίνου) και συνεπώς ως γνήσιες διατάξεις του ουσιαστικού ποινικού δικαίου που περιέχουν δυσμενέστερες προβλέψεις για τη θεμελίωση του αξιοποίνου, δεν μπορούν να τύχουν αναδρομικής εφαρμογής³³. Είναι δε απολύτως σαφές ότι μεταξύ δύο συγκρινόμενων νόμων, επιεικέστερος είναι αφενός εκείνος ο οποίος για το ίδιο έγκλημα εισάγει λόγο που αποκλείει το άδικο ή εξαλείφει το τελικό αξιόποινο, αφετέρου εκείνος ο οποίος προσθέτει νέο στοιχείο στο πραγματικό του κανόνα δικαίου, εφόσον ωφελείται από αυτό ο συγκεκριμένος κατηγορούμενος. Τούτο προκύπτει ευθέως από τις διατάξεις

³³ ΓνωμΕισΑΠ 4/2015 (ορθή επανάληψη αρ. πρωτ. 3135/20-10-2015).

των άρθρων 4 του Συντάγματος (αρχή της ισότητας), 7 παρ. 1 του Συντάγματος (απαγόρευση αναδρομικής εφαρμογής του ποινικού νόμου, όχι μόνο για τη θεμελίωση, αλλά και για την επαύξηση της βαρύτητας του αξιοποίνου), 7 της Ε.Σ.Δ.Α., 15 παρ. 1 του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, 11 παρ. 2 της Οικουμενικής Διακήρυξης Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων καθώς και 2 παρ. 1 του ΠΚ (εφαρμογή του νόμου που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις).

Η ανωτέρω γνωμοδότηση της Εισαγγελίας του Αρείου Πάγου προς τη φορολογική Διοίκηση, ως στηριζόμενη σε διατάξεις αυξημένης τυπικής ισχύος μη δυνάμενες να καταργηθούν με κοινό νόμο, εξακολουθεί να ισχύει, παρά τη γενόμενη εν τω μεταξύ -από την έκδοσή της- νέα τροποποίηση της φορολογικής νομοθεσίας με το Ν. 4337/2015. Ιδίως όσον αφορά τον τρόπο υλοποίησης της εν λόγω γνωμοδότησης από τη φορολογική Διοίκηση σε υποθέσεις φοροδιαφυγής που τελέσθηκαν μέχρι 31-12-2013 και αποκαλύπτονται υπό την ισχύ του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο ίδιος Αντεισαγγελέας απαντώντας σε σχετικό ερώτημα της Γ.Γ.Δ.Ε.³⁴, ενόψει της κατάργησης³⁵ των διοικητικών επιτροπών που προβλέπονταν από το άρθρο 70, 70Α και 70Β του προηγούμενου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994) και ήταν αρμόδιες να υλοποιήσουν έναν φορολογικό συμβιβασμό, προκρίνει τη διά της νομοθετικής οδού ανασύσταση των επιτροπών αυτών (διοικητικής επίλυσης φορολογικών διαφορών), έτσι ώστε να επιλαμβάνονται ad hoc κάθε σχετικής περίπτωσης που ήθελε εμφανισθεί μελλοντικά³⁶.

³⁴ Υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ.Β. 1151297 ΕΞ 2015.

³⁵ Με την παράγραφο 22 άρθρου 72 Ν.4172/2013 (Νέος Κ.Φ.Ε.), η οποία προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ.11 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013, ορίζεται ότι: «22. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου»

³⁶ Υπ' αριθμ. πρωτ. 5393/15-1-2016 απαντητική επιστολή ΑντΕισΑΠ Νικ. Παντελή σε Γ.Γ.Δ.Ε. για την εφαρμογή της άνω γνωμοδότησής του (4/2015).

Ακόμη όμως και αν τούτο δεν είναι δυνατό (νομοθετική παρέμβαση), θα μπορούσε στα πλαίσια μιας επιτρεπτής διασταλτικής ερμηνείας που οδηγεί σε κατάλυση του αξιοποίνου, να γίνει δεκτή η εκδοχή ότι και μετά την κατάργηση της διαδικασίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η ρύθμιση του άρθρου 24 παρ. 2 Ν. 2523/1997 δεν έχει απενεργοποιηθεί εντελώς, τουλάχιστον για εγκλήματα φοροδιαφυγής που έχουν τελεσθεί μέχρι 31-12-2013 και ότι η τελευταία μπορεί να τύχει εφαρμογής στο πεδίο των εγκλημάτων αυτών, κάθε φορά που ο φορολογούμενος αποδέχεται ανεπιφύλακτα την αρχική απόφαση επιβολής φόρου ή προστίμου που εκδίδεται σε βάρος του, καθ' οιαδήποτε σήμερα προβλεπόμενη διαδικασία και καταβάλλει στη συνέχεια τη χρηματική κύρωση που του έχει επιβληθεί. Η ερμηνευτική αυτή εκδοχή, που προτείνεται εναλλακτικά³⁷, στηρίζεται στην παραδοχή ότι η αποδοχή από τον φορολογούμενο της αρχικής απόφασης επιβολής προστίμου, ή εκείνης που εκδίδεται από την αρμόδια διεύθυνση της Γ.Γ.Δ.Ε., μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και η εν συνεχεία καταβολή της αντίστοιχης χρηματικής κύρωσης, αποτελούν, κατά κάποιο τρόπο, λειτουργικά ισοδύναμα της καταργηθείσας διοικητικής ή δικαστικής επίλυσης της διαφοράς³⁸.

Προς την ίδια αυτή κατεύθυνση κινείται και η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ 1210/2013 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία κοινοποιήθηκαν στις φορολογικές αρχές οδηγίες για την εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων των παραγράφων 44 και 48, που προστέθηκαν με το άρθρο πρώτο του Ν. 4254/2014 στο άρθρο 66³⁹ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας⁴⁰.

³⁷ Με το ίδιο έγγραφο ΑντΕισΑΠ ό.π. σημ. 36.

³⁸ Έτσι Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι «Οικονομικό Έγκλημα και Διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα», έκδοση 2014, σελ. 195.

³⁹ Αναριθμημένο ήδη σε 72 μετά τον Ν. 4337/2015.

⁴⁰ Με τη δεύτερη αυτών (παρ. 44 άρθρου 72 ΚΦΔ) ορίστηκε ότι «για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του Ν. 2523/1997, εξακολουθούν δε να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου,

Στην τελευταία παράγραφο της ως άνω εγκυκλίου σημειώνεται ότι η διοικητική επίλυση των παλαιών διαφορών επάγεται όλα τα αποτελέσματα του άρθρου 24 παρ. 2 του Ν. 2523/1997, σύμφωνα δε με την άποψη αυτή είναι και η εισηγητική έκθεση επί του σχεδίου του Ν. 4254/2014 στην οποία σημειώνεται ότι *«οι ανωτέρω διατάξεις (αναφέρεται στις προστιθέμενες στο άρθρο 66 -και ήδη 72- του ΚΦΔ παραγράφους 44 και 48) κρίνονται εύλογες και σκόπιμες για λόγους χρηστής διοίκησης και ίσης μεταχείρισης προκειμένου φορολογούμενοι οι οποίοι υπέπεσαν στις εν λόγω παραβάσεις, μέχρι τη θέση σε εφαρμογή του Κώδικα, και δεν έχουν πλέον τη δυνατότητα να υπαχθούν σε διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, να αντιμετωπίζονται από άποψη ουσιαστικής φορολογικής μεταχείρισης, κατ' ανάλογο τρόπο με εκείνους οι οποίοι από τυχαίο γεγονός ελέγχθηκαν σε προγενέστερο χρόνο και για τις ίδιες παραβάσεις που ανάγονται στον ίδιο χρόνο, είχαν τη δυνατότητα υπαγωγής της υπόθεσής τους σε συμβιβασμό».*

Συμπερασματικά, η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 24 του Ν. 2523/1997, όπως αυτή ίσχυε μετά την αντικατάστασή της αρχικά με το άρθρο 12 παρ. 4 του Ν. 2573/1999 και στη συνέχεια με το άρθρο 75 παρ. 4 του Ν. 3842/2010, διατηρεί –παρά την εν τω μεταξύ σιωπηρή κατάργησή της με τον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας- την ισχύ της για τα φορολογικά αδικήματα (άρθρ. 17, 18 και 19 του Ν. 2523/1997) που έχουν ως χρόνο τέλεσής τους, κατά το άρθρο 17 εδ. α του Π.Κ., μέχρι και την 31-12-2013, ακόμη και όταν αυτά διαπιστώνονται ή οριστικοποιούνται μετά την 1-1-2014.

εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίησή της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή...».

V. Η σώρευση διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στο φορολογικό δίκαιο

Όπως υπογραμμίστηκε ανωτέρω κατά την εισαγωγή, στο σύστημα των φορολογικών κυρώσεων ο έλληνας νομοθέτης υιοθετεί την αρχή της «διπλής τυποποίησης». Με άλλα λόγια, η ίδια ακριβώς παραβατική συμπεριφορά που τυποποιείται ως ποινικό έγκλημα, επισύρει παράλληλα με την ποινική τιμωρία και διοικητικές κυρώσεις (π.χ. καταβολή των διαφυγόντων φόρων, προσαυξήσεις, πρόσθετους φόρους, πρόστιμα, μέτρα διασφάλισης των δικαιωμάτων του Δημοσίου κλπ.). Κάτι τέτοιο συνεπάγεται την υπέρμετρη επιβάρυνση ορισμένων φορολογικών παραβάσεων, καταφανώς πέραν του μέτρου της αναλογικότητας⁴¹.

1) Η αρχή “ne bis in idem” (άρθρ. 4 παρ. 1 του 7^{ου} Π.Π. ΕΣΔΑ) σε φορολογικές-τελωνειακές παραβάσεις

Το ζήτημα που αντιμετωπίστηκε διαχρονικά αλλά και πολύ πρόσφατα από την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων (ΔΕΕ και ΕΔΔΑ) σε σειρά αποφάσεών τους⁴², αφορά στην εφαρμογή της αρχής “ne bis in idem” στις περιπτώσεις σώρευσης ποινικών και διοικητικών κυρώσεων, είτε και μόνο διοικητικών κυρώσεων, οπότε εξετάζεται αν οι τελευταίες έχουν οιονεί ποινικό χαρακτήρα και συνεπώς εμπίπτουν στο ρυθμιστικό πεδίο της αρχής. Στο πεδίο του φορολογικού δικαίου οι σχετικές αποφάσεις που θα εξετάσουμε αφορούν κυρίως σε υποθέσεις παράβασης διατάξεων του Τελωνειακού Κώδικα περί λαθρεμπορίας και επιβολής σωρευτικά ποινικών κυρώσεων και πολλαπλών τελών, αλλά και σε

⁴¹ Τσουρουφλής Αν., Το Φορολογικό Δίκαιο στην έννομη τάξη, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 18

⁴² ΣΤΕ 1741/2015, 1091/2015, 108/2015, 2067/2011, ΕΔΔΑ Καπετάνιος κλπ. κατά Ελλάδας της 30.4.2015, ΕΔΔΑ Zolotukhine v. Russia της 10.2.2009, ΕΔΔΑ Μαμιδάκης κατά Ελλάδας της 11.1.2007 κ.α.

περιπτώσεις επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. σωρευτικά με πρόσθετο φόρο.

Μέχρι σήμερα, κατά την κρατούσα στην ελληνική νομολογία άποψη⁴³, η διοικητική διαδικασία επιβολής πολλαπλού τέλους αντιμετωπίζεται ως αυτοτελής σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία. Η αυτοτέλεια των δύο διαδικασιών (ποινική και διοικητική) έχει την έννοια ότι, το διοικητικό δικαστήριο, όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση, δε δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα σχετική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, που έκρινε επί τη βάση των ίδιων πραγματικών περιστατικών, εκτός αν πρόκειται για αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση (οπότε δεσμεύεται ως προς την ενοχή του δράστη), αλλά υποχρεούται απλώς να τη συνεκτιμήσει κατά τη διαμόρφωση της κρίσης του⁴⁴. Η ως άνω νομολογία αντιμετωπίζει ωστόσο και αντίθετη άποψη, η οποία προσεγγίζει το θέμα σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου.

Αποτέλεσμα της ως άνω πρακτικής των ελληνικών δικαστηρίων ήταν σε σωρεία υποθέσεων να παρατηρείται το εξής ανορθολογικό φαινόμενο: Για τα ίδια ακριβώς πραγματικά περιστατικά, ήτοι για το ίδιο αδίκημα (πχ. λαθρεμπορία κλπ.) να διώκεται ο διάδικος, τόσο ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων και να αθώνεται αμετακλήτως, όσο και ενώπιον των διοικητικών αρχών και δικαστηρίων, όπου και να διαπιστώνεται ρητώς και χωρίς καμία επιφύλαξη ότι διαπράχθηκε το αδίκημα για το οποίο αθώθηκε και να υποχρεώνεται να καταβάλλει υπέρογκα χρηματικά ποσά⁴⁵. Από την άλλη, η επικύρωση των επιβληθέντων πολλαπλών τελών ερήμην της παράλληλης ποινικής διαδικασίας, οδηγεί στην επιβολή κυρώσεων, οι οποίες προστιθέμενες στις ποινές που επιβάλλουν τα ποινικά δικαστήρια, αποβαίνουν εξοντωτικές και

⁴³ ΣΤΕ 1741/2015 (Ολομ), 1713/2014, 3921/2012, 2067/2011 7μ., 1522/2010 7μ., 1734/2009, 823/2009, 1242/2005, 990/2004 Ολ., 3611/2003

⁴⁴ Άρθρο 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ).

⁴⁵ Σαλαμούρα Εβ., Σχόλιο στην ΕΔΔΑ, Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδος, της 30.4.2015, ΝοΒ 2015, τόμος 63, τεύχος 4, σελ. 845.

ως εκ τούτου αναποτελεσματικές για τους ενδιαφερόμενους⁴⁶.

Ως γνωστόν **η αρχή “ne bis in idem”**, η απαγόρευση δηλαδή της ποινικής δίωξης ή καταδίκης για δεύτερη φορά του ίδιου προσώπου για την ίδια επίδικη συμπεριφορά στο πλαίσιο της ίδιας έννομης τάξης, ερείδεται στο άρθρο 4 παρ. 1 του έβδομου (7^{ου}) Πρωτοκόλλου που προσαρτάται στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) και **το βασικό πεδίο εφαρμογής της είναι αυτό των ποινικών κυρώσεων.**

Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη:

Άρθρο 4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρόσθετου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ:

«Κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικασθεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους, για μια παράβαση για την οποία ήδη αθώωθηκε ή καταδικάστηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού».

Τα κρίσιμα ερμηνευτικά στοιχεία της προαναφερθείσας αρχής είναι το “idem” και το “bis”, δηλαδή η ταυτότητα της επίδικης συμπεριφοράς ή του νομικού χαρακτηρισμού της και η επανάληψη της δίωξης ή η επανεπιβολή της ποινής.

α) Τα κριτήρια του ΕΔΔΑ για τον χαρακτηρισμό μιας κύρωσης ως ποινικής

Για την αποτροπή του ενδεχομένου συρρίκνωσης του ρυθμιστικού πεδίου της παραπάνω αρχής, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΔΔΑ) ερμηνεύει διασταλτικά την έννοια της ποινής και της ποινικής διαδικασίας, με συνέπεια αυτή να καλύπτει και διοικητικές κυρώσεις. Ειδικότερα, το ΕΔΔΑ ερμηνεύει την έννοια της ποινικής διαδικασίας κατ’ άρθρο

⁴⁶ Αναγνωστόπουλου Ηλ., «Τα πολλαπλά τέλη για τη λαθρεμπορία υπό το πρίσμα της ΕΣΔΑ (με αφορμή τις ΣΤΕ 3182/2010 και 2067/2011)», ΝοΒ (2011), τόμος 59, τεύχος 10, σελ. 2282.

4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ υπό το πρίσμα των γενικών αρχών που έχει αναπτύξει σχετικά με τις αντίστοιχες έννοιες, ήτοι «κατηγορία ποινικής φύσεως» και «ποινή», κατά τα άρθρα 6 και 7 της ΕΣΔΑ. Σκοπός της σχετικής ερμηνευτικής προσέγγισης είναι η αποτροπή καταστρατήγησης της αρχής “ne bis in idem” μέσω της σωρευτικής επιβολής τόσο ποινικών όσο και διοικητικών κυρώσεων, υπό την προϋπόθεση βεβαίως ότι οι τελευταίες έχουν κατ’ ουσίαν ποινικό χαρακτήρα⁴⁷.

Το Δικαστήριο του Στρασβούργου, μέσω της διαπλαστικής ερμηνείας του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ έχει δεχθεί, από το 1976 και τη σημαντική απόφαση “Engel και λοιποί κατά Ολλανδίας (8.6.1976)”, ότι η διάκριση στην οποία προβαίνει η εθνική έννομη τάξη ανάμεσα σε διοικητική και ποινική διαδικασία δεν είναι καθοριστική για την ενεργοποίηση των εγγυήσεων της ποινικής δίκης, όπως αυτές προβλέπονται κυρίως από το άρθρο 6 της Σύμβασης. Το ΕΔΔΑ προβαίνει σε αυτόνομη ερμηνεία της έννοιας «ποινική φύση», όπως προβλέπεται από το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, έτσι ώστε να αποτρέπει το ανεφάρμοστο των διατάξεων της Σύμβασης που περιλαμβάνουν δικονομικές εγγυήσεις στο πλαίσιο της ποινικής δίκης (όπως είναι το άρθρο 7 της Σύμβασης και το άρθρο 4 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου) ανάλογα με την κυριαρχική βούληση των κρατών-μελών. Μέσω της αυτόνομης ερμηνείας της έννοιας «κατηγορία ποινικής φύσης» το ΕΔΔΑ επιφυλάσσει στο ίδιο τον τελευταίο λόγο σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 6 της Σύμβασης σε διοικητικές διαδικασίες⁴⁸.

⁴⁷ Πρεβεδούρου Ευγ., «Η εφαρμογή της αρχής ne bis in in idem στην περίπτωση σωρευτικής επιβολής διοικητικών κυρώσεων – Με αφορμή την απόφαση ΣτΕ 1091/2015», ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 524 επ.

⁴⁸ Βογιατζή Π., «Ne bis in idem και τεκμήριο αθωότητας από την ποινική στη διοικητική δίκη: ζητήματα ασυμβατότητας μεταξύ του ΕΔΔΑ και του Συμβουλίου της Επικρατείας», ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 534.

Έτσι το Δικαστήριο αποφαινεται κατά περίπτωση για την ποινική φύση μιας διαδικασίας, η οποία κατά το εθνικό δίκαιο θεωρείται ως διοικητική, εφαρμόζοντας σταθερά στη νομολογία του τρία κριτήρια, γνωστά και ως «κριτήρια Engel», από την απόφαση στην οποία διατυπώθηκαν για πρώτη φορά. Συνοπτικά και για τις ανάγκες της παρούσας εργασίας, το πρώτο κριτήριο Engel είναι ο χαρακτηρισμός της παράβασης στο εθνικό δίκαιο. Ο χαρακτηρισμός αυτός δεν θεωρείται από το ΕΔΔΑ ως αποφασιστικής σημασίας, αλλά χρησιμεύει ως σημείο αναφοράς για την περαιτέρω εξέταση της διάταξης. Εφόσον η εθνική έννομη τάξη χαρακτηρίζει τη διαδικασία ως ποινική, το Δικαστήριο θα επιβεβαιώσει αυτή την ταξινόμηση. Σύμφωνα με το δεύτερο κριτήριο Engel, ο δικαστής του Στρασβούργου θα αναζητήσει εάν η διαδικασία αφορά ποινική «κατά τη φύση της» παράβαση. Το ΕΔΔΑ θα καταλήξει στον ποινικό χαρακτήρα της διαδικασίας όταν διαπιστώσει τη γενική δεσμευτικότητα του εφαρμοστέου κανόνα⁴⁹, τη διασφάλιση μέσω της κύρωσης αξιών που αφορούν την κοινωνία στο σύνολό της καθώς και τον αποτρεπτικό και τιμωρητικό χαρακτήρα της επιβαλλόμενης κύρωσης. Σε περίπτωση που ο σκοπός της κύρωσης είναι η χρηματική αποζημίωση λόγω ζημίας, τότε η κύρωση δεν έχει ποινικό χαρακτήρα. Αν, αντιθέτως, ο σκοπός είναι ο κολασμός του δράστη προς αποφυγή υποτροπής του, τότε πρόκειται για κύρωση με ποινικό χαρακτήρα⁵⁰. Το τελευταίο (τρίτο) κριτήριο αναφέρεται στη φύση και βαρύτητα της επαπειλούμενης ποινής. Όταν αυτή ενέχει κατασταλτικό και όχι αποζημιωτικό ή άλλο χαρακτήρα, τότε το ΕΔΔΑ θα προσδώσει πιθανότατα στην υπόθεση ποινική χροιά⁵¹. Σημειωτέον ότι το δικαστήριο του Στρασβούργου δεν θα λάβει υπόψη του την επιβληθείσα στην εξεταζόμενη περίπτωση ποινή αλλά τη βαρύτερη επαπειλούμενη κύρωση για

⁴⁹ «Όταν ο κανόνας απευθύνεται στο σύνολο των πολιτών και όχι σε συγκεκριμένη ομάδα προσώπων που τελούν υπό ειδικό καθεστώς, όπως για παράδειγμα συμβαίνει στο πειθαρχικό δίκαιο, αυτό αποτελεί ένδειξη του ποινικού χαρακτήρα της κύρωσης», ΕΔΔΑ αποφάσεις Ozturk κατά Γερμανίας 21.2.1984 και Lauko κατά Σλοβακίας 2.9.1998.

⁵⁰ ΕΔΔΑ, απόφαση Zolotukhine κατά Ρωσίας, της 10.2.2009.

⁵¹ Αναγνωστόπουλου Ηλ., «Τα πολλαπλά τέλη για τη λαθρεμπορία υπό το πρίσμα της ΕΣΔΑ...», ό.π., σελ. 2275

την επίδικη παράβαση. Τα ως άνω κριτήρια κατά το ΕΔΔΑ εφαρμόζονται διαζευκτικά και όχι απαραίτητα σωρευτικά.⁵²

Σε ό,τι αφορά τη διοικητική παράβαση της **λαθρεμπορίας**, όπως αυτή προβλέπεται από το ελληνικό δίκαιο, το ΕΔΔΑ έχει κρίνει σταθερά ότι η ίδια αναφέρεται σε κατηγορία ποινικής φύσης. Ειδικότερα, στις αποφάσεις Mamidakis, Giannetaki E. & S. Metaforiki Ltd et Giannetakis και Chatzinikolaou κατά Ελλάδα⁵³, το Δικαστήριο διαπίστωσε σωρευτικά τη βαρύτητα του αδικήματος της λαθρεμπορίας, τον αποτρεπτικό και τιμωρητικό χαρακτήρα της επιβληθείσας κύρωσης καθώς και το ύψος του επιβληθέντος προστίμου για να καταλήξει στην «ύπαρξη κατηγορίας ποινικής φύσης». Είναι αλήθεια ότι η διαπίστωση της ποινικής φύσης των ελεγχόμενων διοικητικών διαδικασιών δεν ήταν στις προαναφερθείσες υποθέσεις το αποτέλεσμα ενός ενδελεχούς ελέγχου των σχετικών κριτηρίων από την πλευρά του δικαστή του Στρασβούργου. Ο ίδιος απλώς διαπίστωσε τη συνδρομή των κριτηρίων Engel, υπονοώντας πιθανόν ότι το ιδιαίτερο ύψος των επιβληθέντων προστίμων προσέδιδε αυτομάτως ποινική χροιά στην επίδικη δίκη. Στην απόφαση Garyfallou AEBE, η επιλογή αυτή του δικαστή του Στρασβούργου είναι πιο ευκρινής, καθώς ο ίδιος βασίσθηκε αποκλειστικά και μόνο στο ύψος της επιβληθείσας και επαπειλούμενης κύρωσης, για να καταλήξει στην ποινική φύση της διοικητικής παράβασης της λαθρεμπορίας⁵⁴.

⁵² Τα κριτήρια αυτά υιοθετούνται και από το ΔΕΕ, σχετ. Hans Akerberg Franson C-6117, 26.2.2013, ΔΕΕ μείζ. συνθ. της 5.6.2012, C-489/2010 Bonda, σκεψ. 37

⁵³ ΕΔΔΑ, Mamidakis κατά Ελλάδα, 10.1.2007, § 21, Giannetaki E. & S. Metaforiki Ltd et Giannetakis κατά Ελλάδα, 6.12.2007, § 19, Chatzinikolaou κατά Ελλάδα, 21.2.2008, § 20.

⁵⁴ ΕΔΔΑ, Garyfallou AEBE κατά Ελλάδα, 24.9.1997, §33.

β) Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και του ΕΔΔΑ σε υποθέσεις λαθρεμπορίας, υπό το πρίσμα της αρχής “ne bis in idem”

Από την ΣΤΕ 2067/2011 στην ΟΛΣΤΕ 1741/2015 με ενδιάμεσο σταθμό την ΕΔΔΑ, Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδος, της 30.4.2015 :

“Μια πορεία ασυμβατότητας μεταξύ εθνικού και ενωσιακού δικαίου”

Η σχετική με την εφαρμογή της αρχής “ne bis in idem” νομολογία του ΕΔΔΑ αποτέλεσε πηγή έμπνευσης για το Συμβούλιο της Επικρατείας, το οποίο επιλαμβάνεται διοικητικών κυρώσεων για παραβάσεις που διώκονται και ποινικώς. Η πλούσια σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας αφορά, επομένως, την εφαρμογή της αρχής στις περιπτώσεις σωρευτικής επιβολής ποινικών κυρώσεων από τον ποινικό δικαστή και διοικητικών κυρώσεων από την κατά περίπτωση αρμόδια διοικητική αρχή. Η νομολογία υιοθέτησε την ευρεία έννοια της ποινικής υπόθεσης, όπως αυτή είχε ερμηνευθεί από το Δικαστήριο του Στρασβούργου στο πλαίσιο κυρίως του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, στην οποία ενέταξε και διοικητικές κατά το εθνικό δίκαιο κυρώσεις, προκειμένου να εφαρμόσει τον κανόνα “ne bis in idem”.

Προνομιακό πεδίο εφαρμογής της αρχής αποτέλεσε η επιβολή του πολλαπλού τέλους για τελωνειακές παραβάσεις⁵⁵. Χαρακτηριστική συναφώς είναι η πρόσφατη απόφαση της Ολομέλειας **ΣΤΕ ΟΛ 1741/2015**, η οποία εντάσσεται στο πνεύμα της γνωστής απόφασης **ΣΤΕ 2067/2011** του Β' Τμήματος και της πάγιας σχετικής νομολογίας, αφού αντικείμενό της αποτελούν τα ίδια νομικά ζητήματα, τα οποία όμως, εν προκειμένω, εξετάζονται πρωτίστως υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης. Είναι μάλιστα ενδιαφέρον ότι η απόφαση της Ολομέλειας δημοσιεύθηκε περίπου ένα μήνα μετά την απόφαση του **ΕΔΔΑ Καπετάνιος κ.λπ. κατά Ελλάδας, της 30ής**

⁵⁵ Πρεβεδούρου, Η εφαρμογή της αρχής ne bis in in idem στην περίπτωση σωρευτικής επιβολής διοικητικών κυρώσεων – Με αφορμή την απόφαση ΣΤΕ 1091/2015, ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 529.

Απριλίου 2015, από την οποία φαίνεται ότι αφίσταται ουσιωδώς. Με την ευκαιρία δικαστικής προσβολής της πράξης επιβολής πολλαπλού τέλους για λαθρεμπορική παράβαση ως προς την οποία έχει προηγηθεί αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, η Ολομέλεια επιλαμβάνεται εκ νέου περίπλοκων αλλά πολυσυζητημένων προβλημάτων, όπως είναι η φύση του πολλαπλού τέλους και γενικότερα των φορολογικών κυρώσεων, η σχέση της ποινικής δίκης και της διοικητικής διαδικασίας διαπίστωσης λαθρεμπορίας καθώς και της μετέπειτα διοικητικής δίκης και η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* υπό το πρίσμα, πάντως, του ενωσιακού δικαίου. Τούτο διότι οι εφαρμοστέες, σε περίπτωση παράβασης του κοινοτικού τελωνειακού δικαίου και των εθνικών κανόνων περί μεταφοράς της οδηγίας 92/12/ΕΟΚ, διατάξεις του ισχύοντος κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο Τελωνειακού Κώδικα (άρθρα 89 επ.) και του Ν 2127/1993 περί επιβολής πολλαπλού τέλους και κίνησης της διαδικασίας ποινικής δίωξης συνιστούν εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης κατά την έννοια του άρθρου 51 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ, οπότε οι θεσπιζόμενες με τις εν λόγω διατάξεις ρυθμίσεις πρέπει να πληρούν τις απαιτήσεις που απορρέουν από τον Χάρτη όσον αφορά τον σεβασμό των θεμελιωδών δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται σ' αυτόν, επομένως και της αρχής *ne bis in idem*.

***γ) Η ΣτΕ 2067/2011 και η μεταγενέστερη νομολογία:
Στον αστερισμό της αυτοτέλειας⁵⁶***

Η απόφαση 2067/2011 του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι εξαιρετικά ενδιαφέρουσα, καθώς το ανώτατο δικαστήριο αντιμετώπισε την εφαρμογή του "*ne bis in idem*" και του τεκμηρίου αθωότητας στη διοικητική δίκη για την παράβαση της λαθρεμπορίας προβαίνοντας σε δογματική ανάλυση της συμβατότητας της ελληνικής έννομης τάξης με την ευρωπαϊκή νομολογία. **Η βασική θέση του ΣτΕ**, στην οποία στηρίχθηκε για να

⁵⁶ Βογιατζή Π., «*Ne bis in idem* και τεκμήριο αθωότητας από την ποινική στη διοικητική δίκη: ζητήματα ασυμβατότητας μεταξύ του ΕΔΔΑ και του Συμβουλίου της Επικρατείας», ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 534.

καταλήξει στη μη παραβίαση των προαναφερθεισών αρχών από το σύστημα επιβολής πολλαπλού τέλους για τη διοικητική παράβαση της λαθρεμπορίας, **είναι η αυτοτέλεια της διοικητικής δίκης σε σχέση με την ποινική.** Εξάλλου, σε μεταγενέστερες αποφάσεις του, το ΣΤΕ έκρινε και άλλα σημαντικά ζητήματα, όπως αυτό της παραδεκτής προσκόμισης ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου της αμετάκλητης ποινικής απόφασης.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας τόνισε ότι η υποχρέωση του διοικητικού δικαστηρίου να ακυρώσει το επιβληθέν τέλος, εφ' όσον το ποινικό δικαστήριο είχε προηγουμένως αθώσει τον ενδιαφερόμενο⁵⁷ για την πράξη της λαθρεμπορίας, θα οδηγούσε σε «απροσδόκητα αποτελέσματα». Ειδικότερα, θα απαιτούσε να υπάρξει ένα εξ αρχής νέο σύστημα κολασμού της λαθρεμπορίας, κατά το οποίο όλες οι κυρώσεις, διοικητικές και ποινικές, «θα επιβάλλονταν από ένα μόνο δικαστήριο»⁵⁸. Κατά το ΣΤΕ, κάτι τέτοιο θα αντέβαινε προς τα άρθρα 94§1 και 96§1 του Συντάγματος, τα οποία αναγνωρίζουν την αρμοδιότητα των διοικητικών και ποινικών δικαστηρίων αντίστοιχα. Αυτή δηλαδή η ερμηνεία του *ne bis in idem* θα στερούσε κατ' ουσίαν «το δικαστήριο, διοικητικό ή ποινικό, της υποχρεώσεώς του να κρίνει τη διαφορά, διοικητική ή ποινική, που του έχει αναθέσει το Σύνταγμα, το οποίο δεν αντιλαμβάνεται τους σχετικούς όρους με τον τρόπο που τους αντιλαμβάνεται το ΕΔΔΑ κατά την ερμηνεία του εν λόγω Πρωτοκόλλου»⁵⁹. Το επιχείρημα της αυτοτέλειας της διοικητικής δίκης έναντι της ποινικής αποτέλεσε τη βάση για την απόρριψη αιτιάσεων για παραβίαση της αρχής “*ne bis in idem*” στη μεταγενέστερη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων⁶⁰. Ενίστε, μάλιστα, χρησιμοποιήθηκε ως αποκλειστική βάση απόρριψης του σχετικού ισχυρισμού ως αβάσιμου⁶¹.

⁵⁷ Ή, στην αντίστροφη περίπτωση, το ποινικό δικαστήριο να παύσει την ποινική δίωξη.

⁵⁸ ΣΤΕ 2067/2011, σκ. 10

⁵⁹ ΣΤΕ 2067/2011, σκ. 11

⁶⁰ ΔΕφΑΘ 3103/2013

⁶¹ ΔΕφΑΘ 3748/2013 και 1653/2013

Το Συμβούλιο της Επικρατείας υιοθέτησε **δύο συμπληρωματικά επιχειρήματα** ως προς την αδυναμία του εθνικού δικαίου να απορροφήσει το “ne bis in idem” κατά τον τρόπο που το αντιλαμβάνεται το ΕΔΔΑ. Και τα δύο περιστρέφονται γύρω από την έννοια της προβλεψιμότητας. **Το πρώτο**, αναφέρεται στην υποκειμενική γνώση ή αντίληψη του πολίτη για την πιθανότητα κολασμού από δύο κλάδους δικαστηρίων της καταλογιζομένης σε αυτόν συμπεριφοράς. Ειδικότερα, το ΣτΕ δέχθηκε ότι η αρχή ne bis in idem βρίσκει πεδίο εφαρμογής όταν *«ο πολίτης, που εύλογα πιστεύει ότι κατόπιν μιας αμετάκλητης δικαστικής αποφάσεως έληξε οριστικά η δικαστική του εμπλοκή, βρίσκεται ξαφνικά και πάλι αντιμέτωπος με αυτό»*. Ωστόσο, κατά το ΣτΕ, *«αυτό δεν φαίνεται να συμβαίνει»* όταν ο πολίτης *«εξ αρχής γνωρίζει ότι, λόγω του θεσπισμένου δικονομικού συστήματος, ένα μέρος της ευθύνης του θα κριθεί από ένα κλάδο δικαστηρίων, και ένα άλλο από άλλο, όπως επί τόσες δεκαετίες συμβαίνει στην Ελλάδα»*⁶².

Το δεύτερο επιχείρημα αφορά, σε ένα ευρύτερο επίπεδο, το ελληνικό κράτος, το οποίο, κατά το ανώτατο διοικητικό δικαστήριο *«δεν μπορούσε να διανοηθεί όταν προσχωρούσε στο 7ο Πρόσθετο Πρωτόκολλο της ΕΣΔΑ ότι μέσω μιας συνεχώς σε βάθος χρόνου εξελισσόμενης νομολογίας του ΕΔΔΑ, αναλάμβανε διεθνείς δεσμεύσεις αντίθετες σε πάγια ριζωμένες νομικές παραδόσεις και στο ίδιο το Σύνταγμα»*. Έτσι, σύμφωνα με το πρώτο επιχείρημα, η έλλειψη δυνατότητας πρόβλεψης της διπλής κύρωσης για ταυτόσημη συμπεριφορά από τον ενδιαφερόμενο, θα ήταν λόγος αποδοχής της εφαρμογής του “ne bis in idem” στην περίπτωση του⁶³. Ταυτόχρονα, η απρόβλεπτη, κατά το ΣτΕ, εξέλιξη της ερμηνείας του άρθρου 4 του 7ου Πρωτοκόλλου από το ΕΔΔΑ αποτελεί παράγοντα εξαίρεσης της ελληνικής έννομης τάξης από τις συνέπειες εφαρμογής του ne bis in idem, όπως το αντιλαμβάνεται ο δικαστής του Στρασβούργου.

⁶² ΣτΕ 2067/2011, σκ. 11.

⁶³ Ίδετε και ΔΕΦΑΘ 401/2013, σκ. 7, με αναπαραγωγή επίσης του επιχειρήματος περί αυτοτέλειας.

δ) Η ΕΔΔΑ Καπετανίος και λοιποί κατά Ελλάδα, της 30.4.2015:

δ.1. Η «ποινική φύση» της διοικητικής κύρωσης των πολλαπλών τελών για την παράβαση της λαθρεμπορίας

Με την Καπετανίος και λοιποί κατά Ελλάδα, το ΕΔΔΑ επιχείρησε, για πρώτη φορά, να αντιμετωπίσει συστηματικά τα ζητήματα συμβατότητας των οικείων διατάξεων του εθνικού δικαίου περί λαθρεμπορίας, όπως έχουν ερμηνευθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την αρχή "ne bis in idem" και το τεκμήριο αθωότητας. Διαπιστώνουμε εξ αρχής ότι σκοπός του ΕΔΔΑ ήταν να αποφανθεί με γενικότερο τρόπο επί των τεθέντων ζητημάτων και να καταγράψει με σαφήνεια την κρίση του χωρίς να δίνει την εντύπωση ότι αυτή περιορίζεται in concreto. Αυτό συνάγεται κυρίως από τρία στοιχεία⁶⁴: πρώτον, στην ίδια υπόθεση το ΕΔΔΑ συνεκδίκασε τρεις προσφυγές, οι οποίες αφορούσαν περιπτώσεις επιβολής πολλαπλών τελών για εισαγωγή, μεταξύ άλλων, ηλεκτρονικών συσκευών χωρίς την αντίστοιχη καταβολή τελών, για λαθρεμπορία πετρελαιοειδών, και, τέλος, για εισαγωγή και κυκλοφορία δύο αυτοκινήτων χωρίς την προηγούμενη καταβολή των αντίστοιχων τελών και δασμών. Το ΕΔΔΑ διαπίστωσε τη συνάφεια των πραγματικών περιστατικών καθώς και των νομικών ζητημάτων προκειμένου να συνενώσει τις τρεις προσφυγές⁶⁵. Παράλληλα, με την επιλογή του αυτή κατέστησε σαφές ότι η δικαιοδοτική του κρίση δεν θα περιοριζόταν σε μια συγκεκριμένη περίπτωση επιβολής πολλαπλών τελών.

Δεύτερον, όπως θα παρατηρήσουμε κατωτέρω, το ΕΔΔΑ δεν περιορίσθηκε στην εξέταση των δικαιοδοτικών κρίσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, οι οποίες αφορούσαν τις τρεις εξεταζόμενες προσφυγές.

⁶⁴ Βογιατζή Π., «Ne bis in idem και τεκμήριο αθωότητας από την ποινική στη διοικητική δίκη: ζητήματα ασυμβατότητας μεταξύ του ΕΔΔΑ και του Συμβουλίου της Επικρατείας», ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 544.

⁶⁵ ΕΔΔΑ, Καπετανίος και λοιποί κατά Ελλάδα, της 30.4.2015, παρ. 48.

Επιχείρησε έναν απ' ευθείας διάλογο με το ανώτατο διοικητικό δικαστήριο και τις θέσεις του, όπως αυτές είχαν διατυπωθεί στη βασική επί του ζητήματος απόφαση 2067/2011, της οποίας εκτεταμένα αποσπάσματα παραθέτει⁶⁶.

Το πρώτο μεγάλο ζήτημα που απασχόλησε το Δικαστήριο στην υπόθεση Καπετάνιος⁶⁷, αφορούσε στο κατά πόσο οι διοικητικές κυρώσεις-πολλαπλά τέλη που επιβλήθηκαν στους προσφεύγοντες μπορούσαν να υπαχθούν στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 4 του 7ου Πρωτοκόλλου, ήτοι κατά πόσο αυτές αποτελούσαν «κατηγορία ποινικής φύσεως», καθώς το ίδιο το γράμμα της διάταξης αυτής, απαιτεί η νέα δίωξη ή καταδίκη να είναι «ποινική», υπό την αυτόνομη έννοια που υιοθετεί το ΕΔΔΑ κατά το άρθρο 6 § 1 της ΕΣΔΑ. Το Δικαστήριο του Στρασβούργου, για να καταλήξει ότι η επιβολή των πολλαπλών τελών εμπίπτει στην έννοια της «κατηγορίας ποινικής φύσης» επικαλέστηκε την προηγούμενη ελληνική απόφαση «Μαμιδάκης κατά Ελλάδας». Με την τελευταία αναγνωρίστηκε ρητά ο ποινικός χαρακτήρας των διοικητικών κυρώσεων για το αδίκημα της λαθρεμπορίας. Συγκεκριμένα, κρίθηκε ότι παρ' όλο που σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο το καταλογισθέν σε βάρος του προσφεύγοντα πολλαπλό τέλος αποτελεί διοικητική ποινή, επιβαλλόμενη από διοικητικό όργανο και δεν χαρακτηρίζεται ως ποινική κύρωση, εντούτοις το άρθρο 6 στην ποινική του πλευρά εφαρμόζεται, λόγω της σοβαρής φύσης της παράβασης του λαθρεμπορίου, του αποτρεπτικού και κατασταλτικού χαρακτήρα της επιβληθείσας κύρωσης, του υψηλού ποσού του προστίμου που επιβλήθηκε στους προσφεύγοντες και των σοβαρότατων επιπτώσεων της κύρωσης αυτής για αυτούς⁶⁸.

Το Δικαστήριο, όμως, δεν αρκέστηκε στην απλή επίκληση της ως άνω προηγούμενης απόφασης, αλλά προχώρησε ένα βήμα περαιτέρω, αναλύοντας

⁶⁶ ΕΔΔΑ, Καπετάνιος, ό.π., σκ. 43-45

⁶⁷ Σαλαμούρα Εβ., Σχόλιο στην ΕΔΔΑ, Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδος, της 30.4.2015, ΝοΒ 2015, τόμος 63, τεύχος 4, σελ. 846.

⁶⁸ ΕΔΔΑ, Μαμιδάκης κατά Ελλάδας, της 11.1.2007, ΠοινΔικ 7/2007 σελ. 855-861, με σχόλιο Σ. Τρεκλή.

το τρίτο κριτήριο "Engel", δηλαδή τη βαρύτητα της κύρωσης, σημειώνοντας ότι, σημασία για τον ποινικό χαρακτηρισμό μιας πράξης δεν έχει η τελικώς επιβληθείσα κύρωση, αλλά αυτή που απειλείται από το νόμο. Κατά πρώτο λόγο, διαπιστώθηκε ότι τα επιβληθέντα πρόστιμα κυμαίνονταν από 130.000 ευρώ περίπου, στην περίπτωση του δεύτερου προσφεύγοντα, σε εκατοντάδες χιλιάδες ευρώ σε ό,τι αφορούσε τους υπόλοιπους. Επιπλέον, η οικεία διάταξη του Τελωνειακού Κώδικα προέβλεπε ότι το επιβαλλόμενο πρόστιμο μπορούσε να αγγίξει το 10πλάσιο του οφειλόμενου φορολογικού ή τελωνειακού τέλους⁶⁹. Έτσι, ναι μεν η επιβληθείσα στην κάθε περίπτωση ποινή αποτελεί «ένα πρόσφορο στοιχείο», αλλά δεν μειώνεται το αρχικό διακύβευμα, δηλαδή η πιθανότητα να έχει επιβληθεί η βαρύτερη προβλεπόμενη ποινή⁷⁰. Συνεπώς, κατά την αυτόνομη έννοια που προσδίδει το ΕΔΔΑ στην έννοια της ποινικής κατηγορίας, τα υπέρογκα πολλαπλά τέλη που επιβάλλονται στις υποθέσεις λαθρεμπορίας, μολονότι προέρχονται από το διοικητικό μηχανισμό επιβολής κυρώσεων και τα διοικητικά δικαστήρια, έχουν και αυτά ποινικό χαρακτήρα⁷¹.

δ.2. Το "idem factum", ή αλλιώς, ταυτότητα των πραγματικών περιστατικών

Σ' ένα δεύτερο επίπεδο και αφού κρίθηκε ο ποινικός χαρακτήρας της διοικητικής δίκης, το ΕΔΔΑ εξέτασε κατά πόσο πληρούνταν το στοιχείο του "idem". Το ΕΔΔΑ, ως προς το στοιχείο αυτό, υιοθέτησε το κριτήριο που εισήχθη στη νομολογία του, με την απόφαση του Τμήματος Ευρείας Σύνθεσης στην υπόθεση Zolotukhine κατά Ρωσίας της 10.02.2009 και επανέλαβε ότι για να εφαρμοστεί η αρχή "ne bis in idem", το παρεπόμενο αδίκημα θα πρέπει να απορρέει από ταυτόσημα ή ουσιαστικά ίδια πραγματικά περιστατικά με αυτά της αρχικής ποινικής δίωξης. Διευκρίνισε δε, ότι, τα κρίσιμα πραγματικά

⁶⁹ ΕΔΔΑ, Καπετάνιος και λοιποί, ό.π., παρ. 55.

⁷⁰ ΕΔΔΑ, Zolotoukhine κατά Ρωσίας (Τμήμα ευρείας σύνθεσης) της 10.2.2009, παρ. 56.

⁷¹ Σαλαμούρα Εβ., Σχόλιο στην ΕΔΔΑ, Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδος, της 30.4.2015, ΝοΒ 2015, τόμος 63, τεύχος 4, σελ. 846.

περιστατικά θα πρέπει να συνιστούν αλληλουχία συγκεκριμένων γεγονότων στα οποία εμπλέκεται το ίδιο πρόσωπο και τα οποία είναι άρρηκτα συνδεδεμένα μεταξύ τους κατά χρόνο και τόπο⁷². Με αυτές τις σκέψεις, το Δικαστήριο διαπίστωσε, όπως ήταν αναμενόμενο, ότι η ποινική και διοικητική παράβαση της λαθρεμπορίας ήταν ταυτόσημες, τόσο ως προς το αντικειμενικό όσο και το υποκειμενικό στοιχείο τους⁷³. Μάλιστα τονίσθηκε σχετικά ότι το εγκαλούμενο Κράτος δεν είχε αμφισβητήσει το γεγονός ότι «τόσο οι ποινικές όσο και οι διοικητικές επίμαχες διαδικασίες αφορούσαν τις ίδιες περιστάσεις»⁷⁴.

δ.3 Απόφαση (είτε αθωωτική είτε καταδικαστική) με την οποία κρίθηκε αμετάκλητα η ποινική ευθύνη των ενδιαφερομένων

Σύμφωνα με την απόφαση του ΕΔΔΑ, η αρχή “ne bis in idem” ενεργοποιείται όταν κινούνται νέες διώξεις, ενώ έχει ήδη προηγηθεί μία ποινική απόφαση ανεξαρτήτως της φύσης της (αθωωτική ή καταδικαστική), που έχει ήδη αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου. Για τις ανάγκες του άρθρ. 4 του 7ου Πρωτοκόλλου ενδιαφέρει μόνο η αμετάκλητη περάτωση της πρώτης διαδικασίας και όχι η κατάληξή της, δηλαδή αν έχει εκδοθεί καταδικαστική ή αθωωτική απόφαση. Αφετέρου δε, δεν χρειάζεται η δεύτερη δίωξη να οδηγήσει σε καταδίκη, καθώς αυτό που έχει σημασία είναι ότι το άτομο διώκεται δεύτερη φορά (bis) για τα ίδια ακριβώς πραγματικά περιστατικά για τα οποία έχει ήδη ολοκληρωθεί η μία ποινική διαδικασία σε βάρος του και έχει κριθεί η ποινική ευθύνη του ενδιαφερόμενου.

⁷² Σκέψη 64 της ΕΔΔΑ Καπετάνιος και λοιποί, ό.π.

⁷³ Βογιατζή Π., «Ne bis in idem και τεκμήριο αθωότητας από την ποινική στη διοικητική δίκη: ζητήματα ασυμβατότητας μεταξύ του ΕΔΔΑ και του Συμβουλίου της Επικρατείας», ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 544.

⁷⁴ Σκέψη 69 της ΕΔΔΑ Καπετάνιος, ό.π.

Ιδιαίτερα δε ενδιαφέρουσα είναι η σκέψη του Δικαστηρίου αναφορικά με το δικονομικό ζήτημα της παραδεκτής προσκόμισης ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου της ποινικής απόφασης. Σύμφωνα με το ΕΔΔΑ, ο διοικητικός δικαστής υποχρεώνεται να εξετάζει αυτεπαγγέλτως το αμετάκλητο της ποινικής απόφασης.

δ.4. Η κριτική του ΕΔΔΑ στη θέση του εθνικού δικαστή περί «αυτοτέλειας»

Ιδιαίτερα ενδιαφέρουσες είναι οι θέσεις που αναπτύσσει το δικαστήριο του Στρασβούργου αναφορικά με το βασικό επιχείρημα περί αυτοτέλειας της διοικητικής δίκης σε σχέση με την ποινική. Όπως διαπιστώθηκε, **η έννοια της «αυτοτέλειας»**, συνδυασμένη με την *«πάγια ριζωμένη νομική παράδοση»* του διπλού δικονομικού συστήματος κύρωσης της λαθρεμπορίας, αποτέλεσε έως τη ΣΤΕ 1741/2015, που θα δούμε αμέσως παρακάτω, **το κύριο επιχείρημα του εθνικού δικαστή στο οποίο είχε θεμελιώσει την άρνηση εφαρμογής του “ne bis in idem” στη διοικητική δίκη για τον καταλογισμό πολλαπλών τελών**. Το ΕΔΔΑ υπενθύμισε κατ' αρχάς τη φύση της ΕΣΔΑ ως διεθνούς σύμβασης: *«πέραν ενός δικτύου διμερών δεσμεύσεων, εισάγει αντικειμενικές υποχρεώσεις, οι οποίες κατοχυρώνονται, κατά το προοίμιό της, από μια συλλογική εγγύηση»*⁷⁵. Ο δικαστής του Στρασβούργου υπονόησε δηλαδή ότι οι ιδιαιτερότητες των εθνικών εννόμων τάξεων θα πρέπει να γίνονται σεβαστές σε ένα πλαίσιο διεθνούς κατοχύρωσης ατομικών δικαιωμάτων, ταυτόχρονα όμως δεν θα πρέπει να αντιστρατεύονται το γενικό πνεύμα της Σύμβασης ως συνθήκης συλλογικής εγγύησης των δικαιωμάτων του ανθρώπου που υπερβαίνει το πλαίσιο της απλής αμοιβαιότητας μεταξύ των συμβαλλομένων Κρατών. Μάλιστα, το ΕΔΔΑ κατέρριψε το επιχείρημα του εθνικού δικαστή περί αδυναμίας πρόβλεψης της εξέλιξης της νομολογίας επί του άρθρου 4 του 7ου Πρωτοκόλλου, σημειώνοντας ότι τα κριτήρια Engel

⁷⁵ ΕΔΔΑ, Καπετάνιος, ό.π., σκ. 70

εισήχθησαν στη νομολογία του ΕΔΔΑ από το 1976. Συνεπώς, όταν το 1985 το ελληνικό κράτος αναγνώρισε το δικαίωμα ατομικής προσφυγής, όφειλε να έχει πλήρη γνώση του αυτοτελούς τρόπου με τον οποίο το ΕΔΔΑ ερμήνευε την «κατηγορία ποινικής φύσης»⁷⁶ και των ενδεχομένων ζητημάτων που θα μπορούσαν να εγερθούν από τη μεταφύτευση δικονομικών εγγυήσεων του κατηγορουμένου στο πεδίο της διοικητικής δίκης.

Τέλος, **ως προς το επιχείρημα της αυτοτέλειας της διοικητικής δίκης έναντι της ποινικής**, το ΕΔΔΑ παρατήρησε ότι το εσωτερικό δίκαιο δεν ακολουθεί σχετικά την αρχή της αυστηρής αυτοτέλειας, αφού το ίδιο το άρθρο **5§2 ΚΔΔ** προβλέπει τη δέσμευση του διοικητικού δικαστηρίου από την αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση του ποινικού. Αυτή η σκέψη του ΕΔΔΑ είναι ενδιαφέρουσα, καθώς καταδεικνύει τον αναμφισβήτητο σύνδεσμο που υφίσταται ανάμεσα στην ποινική και τη διοικητική δίκη και τον οποίο ο διοικητικός δικαστής δεν μπορεί να αγνοήσει, βάσει του ίδιου του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Εφόσον, λοιπόν, η ποινική και η διοικητική δίκη εξ ορισμού δεν βαίνουν παράλληλες, χωρίς να υφίσταται οιοδήποτε σημείο τομής μεταξύ τους, ο αρμόδιος εκάστοτε δικαστής θα πρέπει να φροντίζει για την αρμονική συνύπαρξή τους στο πλαίσιο της ίδιας έννομης τάξης⁷⁷ και σε συμφωνία με τις θεμελιώδεις δικονομικές εγγυήσεις που αναγνωρίζονται από το Σύνταγμα και την ΕΣΔΑ.

⁷⁶ ΕΔΔΑ, Καπετάνιος, ό.π., σκ. 70

⁷⁷ *“Υπ’ αυτήν την έννοια μπορεί να γίνει αντιληπτή και η απαίτηση του ΕΔΔΑ στην Καπετάνιος και λοιποί για αυτεπάγγελτη λήψη υπόψη της αμετάκλητης ποινικής απόφασης από τον διοικητικό δικαστή”*: Βογιατζή Π., «Ne bis in idem και τεκμήριο αθωότητας από την ποινική στη διοικητική δίκη: ζητήματα ασυμβατότητας μεταξύ του ΕΔΔΑ και του Συμβουλίου της Επικρατείας», ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 545 σημ. 86.

δ.5. "Obiter dicta" του ΕΔΔΑ προς τον εθνικό νομοθέτη και τον εθνικό δικαστή για την εφαρμογή της αρχής (ne bis in idem)

Το δικαστήριο του Στρασβούργου δεν διαπίστωσε μόνο την παραβίαση των άρθρων 4 του 7ου Πρωτοκόλλου και 6§2 της ΕΣΔΑ, αλλά πρότεινε στον Έλληνα νομοθέτη και δικαστή τρόπους επίτευξης συμβατότητας της εθνικής με την ευρωπαϊκή έννομη τάξη υπό τη μορφή "obiter dicta".

Με την "Καπετανίος και λοιποί κατά Ελλάδος" επιχείρησε, με έμμεσο τρόπο, να προτείνει λύσεις προς την κατεύθυνση της σύγκλισης της εθνικής έννομης τάξης με την ευρωπαϊκή, στη διοικητική δίκη περί καταλογισμού πολλαπλών τελών, υπογραμμίζοντας ότι, κατ' αρχήν, το άρθρο 4 του 7ου Πρωτοκόλλου δεν απαγορεύει την επιβολή στερητικής της ελευθερίας ποινή και προστίμου για την ίδια συμπεριφορά, υπό τον όρο όμως τήρησης της αρχής "ne bis in idem". Έτσι, **σε επίπεδο νομοθεσίας**, η οποία προβλέπει το σύστημα και την αρμοδιότητα **εκδίκασης υποθέσεων λαθρεμπορίας**, θα ήταν σύμφωνο με την αρχή "ne bis in idem" «*εάν οι δύο κυρώσεις, στερητική της ελευθερίας και χρηματική, επιβάλλονταν στο πλαίσιο μιας ενιαίας δικαστικής διαδικασίας*»⁷⁸. Σε επίπεδο δικαστικής πρακτικής, το ΕΔΔΑ δεν προέβη σε γενικότερες κρίσεις αλλά, στοιχείο ενδιαφέρον, **εκτίμησε τον τρόπο με τον οποίο θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί στις κρινόμενες υποθέσεις η παραβίαση της αρχής "ne bis in idem"**. Έτσι, στις δύο από αυτές, ο ποινικός δικαστής θα έπρεπε **να αναστείλει την εκκρεμούσα ποινική δίκη** κατά την έναρξη της διοικητικής διαδικασίας και, **εν συνεχεία, να παύσει την ποινική δίωξη** κατά τον χρόνο της αμετάκλητης επιβεβαίωσης του πολλαπλού τέλους από το Συμβούλιο της Επικρατείας. Τέλος, στην τρίτη υπόθεση, το πολλαπλό τέλος δεν έπρεπε εξ αρχής να έχει επιβληθεί, αφού ο προσφεύγων είχε ήδη αθωωθεί με αμετάκλητη απόφαση του ποινικού δικαστηρίου. Με άλλα λόγια, **το ΕΔΔΑ** υπέδειξε ότι **σε κανένα**

⁷⁸ ΕΔΔΑ, Καπετανίος και λοιποί, ό.π., σκ. 72.

σημείο της επάλληλης ποινικής και διοικητικής δίκης δεν πρέπει να υφίσταται ταυτόχρονα αμετάκλητη απόφαση του διοικητικού ή ποινικού δικαστηρίου από κοινού με παράλληλη εκκρεμή δίκη ενώπιον του ενός ή του άλλου δικαστηρίου.

ε) Η ΟΛΣΤΕ 1741/2015 σχετικά με τη φύση του πολλαπλού τέλους επί λαθρεμπορίας ως διοικητικής κύρωσης

Με την απόφαση της 30ής Απριλίου 2015, Καπετάνιος κ.λπ. κατά Ελλάδος⁷⁹, η οποία κινείται στο πνεύμα της πάγιας σχετικής νομολογίας, το ΕΔΔΑ αποδοκίμασε ρητώς⁸⁰ την εθνοκεντρική και συντηρητική προσέγγιση που υιοθέτησε η κρατήσασα γνώμη στην απόφαση ΣΤΕ 2067/2011, όπως διατυπώθηκε στις σκέψεις 10 και 11 αυτής, η οποία φαίνεται να αγνοεί, αφενός, τον δυναμικό χαρακτήρα των διεθνών κειμένων, στοιχείο αναγκαίο για την προσαρμογή τους στις εξελίξεις των σχέσεων που ρυθμίζουν και, αφετέρου, την ιδιαιτερότητα της ΕΣΔΑ σε σχέση προς τις λοιπές διεθνείς συμβάσεις⁸¹.

Παρά τη ρητή αυτή αποδοκιμασία, η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας καταλήγει, λίγες μόλις μέρες μετά τη δημοσίευση της «Καρετανίος και λοιποί» του ΕΔΔΑ⁸², με την απόφαση **ΣΤΕ ΟΛ 1741/2015**, στα ίδια συμπεράσματα με εκείνα της απόφασης ΣΤΕ 2067/2011, δηλαδή, αφενός, στη δυνατότητα επιβολής πολλαπλού τέλους για συγκεκριμένη λαθρεμπορική παράβαση παρά την προηγηθείσα αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου και, αφετέρου, στην αυτοτέλεια της διοικητικής και της ποινικής διαδικασίας,

⁷⁹ Προσφυγές 3453/12, 42941/12 και 9028/13.

⁸⁰ Σκέψεις ιδίως 69-72.

⁸¹ Ευγ. Πρεβεδούρου, Η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* στην περίπτωση σωρευτικής επιβολής διοικητικών κυρώσεων – Με αφορμή την απόφαση ΣΤΕ 1091/2015, ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 529.

⁸² Υπάρχει ωστόσο η εκτίμηση, ότι η διάσκεψη των δικαστών του ΣΤΕ για την έκδοση της 1741/2015 προηγήθηκε της δημοσίευσης της ΕΔΔΑ Καπετάνιος και λοιποί της 30.4.2015.

δεχόμενη –με παραπομπή στη νομολογία του ΔΕΕ, ιδίως δε στις αποφάσεις “Bonda” και “Akerberg Fransson”– ότι το προβλεπόμενο στον Τελωνειακό Κώδικα πολλαπλό τέλος που επιβάλλεται επί λαθρεμπορικών παραβάσεων συνιστά διοικητική κύρωση και δεν έχει ποινικό χαρακτήρα⁸³, οπότε δεν τυγχάνει εν προκειμένω εφαρμογής η αρχή “ne bis in idem”: *«το πολλαπλούν τέλος που προβλέπει ο Τελωνειακός Κώδικας και δια παραπομπής σ’ αυτόν ο Ν 2127/1993 δεν συνιστά ποινή του ποινικού δικαίου (ποινή stricto sensu), που επιβάλλεται από τα ποινικά δικαστήρια υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις της ποινικής διαδικασίας με σκοπό αυτόν που χαρακτηρίζει την «ποινή», δηλαδή την γενικότερη νομική, ηθική και κοινωνική αποδοκιμασία της συμπεριφοράς του δράστη, αλλ’ έχει χαρακτήρα, όπως ρητώς άλλωστε διαλαμβάνεται στη διάταξη του άρθρου 89 παρ. 2 του Τελωνειακού Κώδικα, διοικητικής κυρώσεως που επιβάλλεται από διοικητικά όργανα -υπό τον ουσιαστικό έλεγχο των διοικητικών δικαστηρίων- και **εξυπηρετεί διαφορετικό σκοπό, που είναι η διασφάλιση της εισπράξεως κοινοτικών και εθνικών πόρων καθώς και η τήρηση και ομαλή εφαρμογή των κανόνων της τελωνειακής διαδικασίας...** καθιστώντας την παράβαση οικονομικά ασύμφορη. Δηλαδή, **το εν λόγω πολλαπλούν τέλος όχι μόνο κατά τον τυπικό χαρακτηρισμό του στην ελληνική νομοθεσία αλλά και κατά τη φύση και το χαρακτήρα του διαφέρει από τις κυρώσεις ποινικής φύσεως. Επιβάλλεται, ειδικότερα, για την αντιστάθμιση των συνεπειών συμπεριφορών, που συνιστούν παραβίαση διοικητικής φύσεως υποχρεώσεων κάθε συναλλασσομένου, της καταβολής, δηλαδή, προς το Δημόσιο οφειλομένων φορολογικών επιβαρύνσεων, που έχουν, μάλιστα, ταυτοχρόνως, και τον χαρακτήρα πόρων της ΕΕ. Η αντιστάθμιση συνίσταται στην αναπλήρωση των ποσών, την καταβολή των οποίων αποφεύγει με την παράνομη συμπεριφορά του ο υπόχρεος, με ανάλογη προς τα άνω αναπροσαρμογή τους, για την κάλυψη όλων των εντεύθεν δαπανών, στις οποίες προβαίνει το κράτος για τον εντοπισμό των συμπεριφορών αυτών,***

⁸³ Σκέψη 14 της ΣτΕ Ολ 1741/2015.

που, από τη φύση τους, είναι δυσχερώς εντοπίσιμες αλλά που επιτρέπουν την προσπόριση σημαντικών οικονομικών ωφελημάτων σε εκείνον που τις επιχειρεί επιτυχώς. Άλλωστε, οι προβλεπόμενες στον Τελωνειακό Κώδικα ποινές για το ποινικό αδίκημα της λαθρεμπορίας συνίστανται, κατά κανόνα, σε στέρηση της ελευθερίας του δράστη (φυλάκιση ή κάθειρξη) και ουδόλως δύνανται να συγκριθούν με τις χρηματικές κυρώσεις του αντιστοίχου διοικητικού αδικήματος...».

στ) Μια κριτική στη θέση του ΣτΕ με βάση τη νομολογία του ΕΔΔΑ

Η θέση αυτή του ανωτάτου διοικητικού δικαστηρίου έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη νομολογία τόσο του ΕΔΔΑ όσο και του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης επί του θέματος⁸⁴. Είναι μάλιστα αξιοσημείωτο ότι το Συμβούλιο της Επικρατείας δεν αγνόησε τα κριτήρια “Engel” στην απόφασή του, αλλά, αντιθέτως, κατέληξε στο μη ποινικό χαρακτήρα του πολλαπλού προστίμου, εφαρμόζοντάς τα. Ωστόσο, ο τρόπος εφαρμογής τους δεν ήταν ορθός. Ως προς το δεύτερο κριτήριο “Engel”, δεν ελήφθη καθόλου υπόψη ότι το πολλαπλό τέλος αναφέρεται σε παράβαση κανόνων τελωνειακού δικαίου, οι οποίοι χαρακτηρίζονται από γενική δεσμευτικότητα⁸⁵ και στους οποίους είναι

⁸⁴ Βλ. ΔΕΚ C-262/99, Louloudakis , §§ 69-71, στην οποία κρίθηκε ότι το πολλαπλό τέλος αποτελεί κύρωση που επιδιώκει τους σκοπούς της καταστολής και της πρόληψης. Τα κριτήρια “Engel” είναι κοινά στην ΕΣΔΑ και στο πρωτογενές δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Υπ’ αυτό το πρίσμα, θα πρέπει να ερμηνευθεί και η παραπομπή της “Karpetanios και λοιποί” (§73) στην απόφαση του ΔΕΕ C-617/10, “Akerberg Fransson”. Είναι αληθές ότι στην προαναφερθείσα απόφαση το ΔΕΕ απέφυγε να αναφερθεί ευθέως στη σχετική νομολογία του ΕΔΔΑ. Παρέπεμψε όμως στην απόφασή του C-489/10, “Bonda”, η οποία με τη σειρά της παραπέμπει στην “Engel” και λοιποί κατά Ολλανδίας, του ΕΔΔΑ. Τέλος, να σημειωθεί ότι το άρθρο 52§3 εδ. α’ του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης προβλέπει ότι στο βαθμό που ο ίδιος περιλαμβάνει δικαιώματα που αντιστοιχούν σε δικαιώματα που διασφαλίζονται στην ΕΣΔΑ, η έννοια και εμβέλειά τους είναι ίδιες με εκείνες που τους αποδίδει η ΕΣΔΑ (Βλ. σχετικά Ι. Δημητρακόπουλος, «Η σύντομη (;) ‘ζωή’ της απόφασης Καπετάνιος») δημοσιευμένο στον ιστότοπο www.humanrightscaselaw.gr, url: http://www.humanrightscaselaw.gr/uploads/4/8/0/3/48039377/ΣτΕ_Ολομ_1741-2015_σημειωμα.pdf.

⁸⁵ “Έτσι, η ρητή αναφορά της 1741/2015 στην «παραβίαση διοικητικής φύσεως υποχρεώσεων κάθε συναλλασσομένου», θα έπρεπε κανονικά να ερμηνευθεί ως στοιχείο δηλωτικό του αποτρεπτικού και κατασταλτικού χαρακτήρα του πολλαπλού τέλους” : Βογιατζή Π., «Ne bis in

σύμφυτος ο σκοπός της πρόληψης και κύρωσης της δασμοφοροδιαφυγής. Δεύτερον, και σημαντικότερο, η 1741/2015 παραγνώρισε εντελώς το τρίτο κριτήριο "Engel", το οποίο, όπως διαπιστώσαμε στην "Karpetanios και λοιποί", αποτελεί την κατ' εξοχήν βάση για τον χαρακτηρισμό της εν λόγω παράβασης ως ποινικής.

Τα ανωτέρω άλλωστε κριτήρια επικαλέστηκε **η μειοψηφούσα γνώμη** της ΣτΕ Ολ 1741/2015, κρίνοντας ότι το πολλαπλό τέλος που προβλέπει ο Τελωνειακός Κώδικας συνιστά μεν κύρωση διοικητική, κατά το εθνικό δίκαιο, πλην όμως, εν όψει της φύσης της σχετικής παράβασης (παράβαση με δόλο κανόνων τελωνειακού και φορολογικού δικαίου, δηλαδή κανόνων που επιβάλλουν γενικά υποχρεώσεις στους πολίτες και όχι σε κάποια ειδική κατηγορία αυτών), της φύσης και του ύψους του επίμαχου μέτρου (χρηματική κύρωση που μπορούσε να φθάσει το δεκαπλάσιο των διαφυγόντων δασμών και φόρων), καθώς και του σκοπού του (πρόληψη και καταστολή της δασμοφοροδιαφυγής), η επίδικη κύρωση έχει «ποινικό» χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και του άρθρου 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης⁸⁶.

2) Τεκμήριο αθωότητας (6 παρ. 2 ΕΣΔΑ) και φορολογικές κυρώσεις

α) Ομοιότητες και διαφορές ανάμεσα στο "ne bis in idem" και το τεκμήριο αθωότητας στο δίπολο «ποινική-διοικητική δίκη»

Προτού προχωρήσουμε στην παρουσίαση των θέσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας αλλά και της απόφασης "Karpetanios και λοιποί" του ΕΔΔΑ για το τεκμήριο αθωότητας, θα ήταν ίσως χρήσιμο να εντοπίσουμε τα σημεία επαφής και διαφοροποίησής του με την αρχή "ne bis in idem". Όταν οι δύο

idem και τεκμήριο αθωότητας από την ποινική στη διοικητική δίκη: ζητήματα ασυμβατότητας μεταξύ του ΕΔΔΑ και του Συμβουλίου της Επικρατείας», ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 545 σημ. 76.

⁸⁶ Σκέψη 13 της ΟΛΣΤΕ 1741/2015

αυτές θεμελιώδεις εγγυήσεις της ποινικής δίκης εφαρμόζονται επί του διπόλου «ποινική-διοικητική δίκη», παρουσιάζουν ένα βασικό κοινό χαρακτηριστικό: η ενεργοποίηση και πιθανή παραβίασή τους είναι απόρροια της στενής συνάφειας που υφίσταται ανάμεσα στις δύο διαδικασίες, οι οποίες είναι δυνατόν να κινούνται ταυτόχρονα ή η μια να έπεται της άλλης. Ελλείπει αυτής της συνάφειας, η παρεπόμενη δίκη δεν θα μπορούσε κατά κανόνα να αποδειχθεί προβληματική ούτε ως προς το “ne bis in idem” ούτε ως προς το τεκμήριο αθωότητας. Σε αυτό όμως το σημείο εξαντλούνται οι ομοιότητες μεταξύ τους και ξεκινούν οι ενδιαφέρουσες διαφορές, οι οποίες προκύπτουν από τις διαφορετικές προϋποθέσεις εφαρμογής των δύο αρχών.

Πρώτον, το “ne bis in idem” παράγει γενική υποχρέωση σεβασμού του δεδικασμένου κατά την επακόλουθη δίκη. Η αθώωση ή η καταδίκη του κατηγορουμένου κατά την πρότερη δίκη δεν ασκεί επιρροή στην εφαρμογή του “ne bis in idem”. Από την πλευρά του, το τεκμήριο αθωότητας ενεργοποιείται μόνο όταν η αρχική δίκη έχει καταλήξει σε αθώωση του κατηγορουμένου (και όχι σε περίπτωση αμετάκλητης καταδίκης του). Αυτή η διαφορά είναι σημαντική και απορρέει από την ίδια τη φύση των δύο αρχών. Το “ne bis in idem” εγγυάται ότι η διάγνωση της ποινικής ευθύνης του ενδιαφερομένου θα αναζητηθεί άπαξ στο πλαίσιο της ίδιας έννομης τάξης. Το τεκμήριο αθωότητας, όπως έχει διαπλασθεί νομολογιακά από το ΕΔΔΑ, κατοχυρώνει, πέραν της διαδικαστικής εγγύησης, τον σεβασμό από τις εθνικές αρχές της προηγούμενης αθώωσης του ενδιαφερομένου στο μέτρο που αυτή αποτελεί στοιχείο της προσωπικότητας του κατηγορουμένου⁸⁷.

Δεύτερον, όπως διαπιστώθηκε ήδη, το “ne bis in idem” απαιτεί την ύπαρξη αμετάκλητης απόφασης σε ό,τι αφορά την αρχική δικαστική διαδικασία. Αυτό δεν ισχύει στην περίπτωση του τεκμηρίου αθωότητας, καθώς η διαπίστωση της αθωότητας του κατηγορουμένου κατά την πρότερη

⁸⁷ ΕΔΔΑ “Konstas κατά Ελλάδα”, 24.5.2011, σκ. 32.

διαδικασία δεν είναι απαραίτητο να έχει καταστεί αμετάκλητη⁸⁸. Για την ακρίβεια, στο μέτρο που η κύρια ποινική δίκη εκκρεμεί σε οιονδήποτε βαθμό δικαιοδοσίας, το τεκμήριο αθωότητας παραμένει ενεργό και δεν επιτρέπεται η προσβολή του σε επάλληλη δίκη⁸⁹.

Τρίτον, το “ne bis in idem” ενεργοποιείται όταν και οι δύο επάλληλες δίκες είναι ποινικής φύσης. Το τεκμήριο αθωότητας μπορεί να εφαρμοστεί και σε παρεπόμενη δίκη αμιγούς διοικητικού χαρακτήρα, η οποία δηλαδή δεν θα χαρακτηριστεί ως ποινικής φύσης βάσει των κριτηρίων Engel. Το κομβικό κριτήριο για την εφαρμογή του άρθρου 6§2 είναι η ύπαρξη συνδέσμου με την προηγηθείσα συναφή ποινική δίκη. Σημειωτέον επίσης ότι η αρχή “ne bis in idem”, όπως ερμηνεύεται από το ΕΔΔΑ, απαιτεί την ύπαρξη “idem factum” (ταυτότητα πραγματικών περιστατικών) για να ενεργοποιηθεί, ενώ η εφαρμογή του τεκμηρίου αθωότητας προϋποθέτει απλώς τη συσχέτιση των δύο διαδικασιών ως προς τα πραγματικά τους περιστατικά.

Τέταρτον, από τη στιγμή που η αρχή “ne bis in idem” τύχει εφαρμογής, δηλαδή οι δύο επάλληλες δίκες θεωρηθούν ως ποινικές, ο ουσιαστικός έλεγχος τήρησής του δεν είναι περίπλοκος: μετά τη Serguei Zolotoukhine ο δικαστής του Στρασβούργου καλείται να αναζητήσει βασικά το “idem factum” ανάμεσα στην ποινική και τη διοικητική δίκη. Σε ό,τι αφορά το τεκμήριο αθωότητας, η έκβαση του ουσιαστικού ελέγχου εξαρτάται πολύ περισσότερο από την περιπτώσιολογία των πραγματικών στοιχείων της διαφοράς, καθώς το ακριβές

⁸⁸ Ίδετε τη διατύπωση στην “Allen”, §85, όπου το ΕΔΔΑ δεν αναφέρεται σε αμετάκλητη αθωωτική απόφαση, η οποία θα πρέπει να γίνει σεβαστή σε παρεπόμενες δικαστικές διαδικασίες. Το ίδιο και στην απόφαση “Vassilios Stavrouroulos”, όπου γίνεται δεκτό γενικά ότι το διατακτικό μιας αθωωτικής απόφασης πρέπει να γίνεται σεβαστό από κάθε αρχή η οποία αποφαινεται άμεσα ή έμμεσα σχετικά με την ποινική ευθύνη του ενδιαφερομένου (§39).

⁸⁹ Ίδετε χαρακτηριστικά, ΕΔΔΑ, Diamantides κατά Ελλάδας (n° 2), 19.5.2005, όπου ένα μέρος της κύριας ποινικής δίκης εξελισσόταν παράλληλα με την παρακολουθηματική. Παρατηρούμε ότι υπ’ αυτήν του την εκδοχή, το τεκμήριο αθωότητας συνδέεται εν προκειμένω με την τιμή και υπόληψη του ενδιαφερομένου. Παρουσιάζει λοιπόν εκλεκτική συγγένεια με το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ, το οποίο κατοχυρώνει μεταξύ άλλων και το δικαίωμα προστασίας του ιδιωτικού βίου.

περιεχόμενο και το πλαίσιο εκφοράς των επίμαχων σκέψεων του δικαστηρίου θα κρίνει τελικά εάν το τεκμήριο αθωότητας έγινε σεβαστό.

Γίνεται λοιπόν κατανοητό ότι η σχέση μεταξύ του “ne bis in idem” και του τεκμηρίου αθωότητας είναι λεπτή. Στο πλαίσιο της επάλληλης διοικητικής-ποινικής δίκης η παραβίαση της μιας αρχής δεν συνεπάγεται απαραίτητα και την παραγνώριση της άλλης. Ωστόσο, όπως θα δούμε κατωτέρω, κατά την παρουσίαση της θέσης του ΕΔΔΑ για το τεκμήριο αθωότητας στην απόφαση “Karpetanios και λοιποί”, ταυτόχρονη παραβίαση και των δύο εγγυήσεων στο πλαίσιο της ίδιας υπόθεσης είναι δυνατή, για διαφορετικούς όμως λόγους. Προηγουμένως, πάντως, θα παραθέσουμε τον τρόπο με τον οποίο το ΣΤΕ έχει αντιμετωπίσει την εφαρμογή του τεκμηρίου αθωότητας στο δίπολο «ποινική-διοικητική δίκη».

β) Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας για το τεκμήριο αθωότητας σε φορολογικές υποθέσεις

Η ΣΤΕ 2067/2011 υιοθέτησε **τρία βασικά επιχειρήματα** ως προς τη μη εφαρμογή του τεκμηρίου αθωότητας στην υπόθεση που εξέτασε. **Πρώτον**, παραπέμποντας σε νομολογία του ΕΔΔΑ, έκρινε ότι **στην περίπτωση της λαθρεμπορίας** όπου «*καταλογίζεται στον ενδιαφερόμενο μία μόνο παράβαση η οποία, υπό τις αυτές προϋποθέσεις, αποτελεί συγχρόνως και ποινικό αδίκημα ελεγχόμενο από τον ποινικό δικαστή, και διοικητική παράβαση, ελεγχόμενη από τον διοικητικό*», τότε **το τεκμήριο αθωότητας απορροφάται** από το ζήτημα εάν τυγχάνει εφαρμογής η αρχή “ne bis in idem”. Αυτή είναι μια νομολογιακή γραμμή την οποία ανιχνεύουμε και σε μεταγενέστερη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων σχετικά με την εφαρμογή του τεκμηρίου αθωότητας στη διοικητική δίκη⁹⁰.

⁹⁰ ΔΕφΑΘ 401/2013, σκ. 10.

Δεύτερον, το τεκμήριο αθωότητας δεν πλήττεται όταν το επιλαμβανόμενο διοικητικό δικαστήριο στηρίξει την κρίση του σε διαφορετικά στοιχεία από αυτά τα οποία αποτέλεσαν τη βάση της κρίσης του ποινικού. Τρίτον, η έννοια της αυτοτέλειας της διοικητικής δίκης έναντι της ποινικής επανεμφανίζεται, αυτήν τη φορά ως συμπληρωματικό επιχείρημα, για να αποκλείσει την εφαρμογή του τεκμηρίου αθωότητας στη διοικητική δίκη με αντικείμενο τη λαθρεμπορία⁹¹.

γ) Η διακριτή υπόσταση και προστασία του τεκμηρίου αθωότητας κατά το ΕΔΔΑ

Κατά την εξέταση της αιτίας για παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας, το ΕΔΔΑ ακολούθησε την πάγια νομολογία του σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 6§2 της ΕΣΔΑ σε διαδικασίες που έπονται της κυρίας ποινικής δίκης⁹². Οι κρίσεις του ΕΔΔΑ είναι χρήσιμες, διότι φωτίζουν τη σχέση του "ne bis in idem" με το τεκμήριο αθωότητας στο πλαίσιο του διπλού ποινικής-διοικητικής δίκης. Πρώτον, το ΕΔΔΑ δεν κατέληξε ότι το ζήτημα τήρησης του τεκμηρίου αθωότητας θα έπρεπε να απορροφηθεί από την προηγούμενη διαπίστωση παραβίασης του "ne bis in idem"⁹³. Αντιθέτως, προέβη σε ξεχωριστό έλεγχο εφαρμογής και σεβασμού του, σύμφωνα με το ιδιαίτερο περιεχόμενο του τεκμηρίου αθωότητας ως στοιχείου της προσωπικότητας του ενδιαφερομένου, όπως το έχει διαπλάσει η νομολογία⁹⁴.

Δεύτερον, και σημαντικότερο, το ΕΔΔΑ διαπίστωσε ότι στην περίπτωση των πολλαπλών τελών που επιβλήθηκαν στους προσφεύγοντες, οι

⁹¹ΣΤΕ 2067/2011, σκέψη 12. Ίδετε επίσης και ΣΤΕ 4506/2011, 65/2012, 1502/2012, 3457/2012, ΔΕφΑ03103/2013.

⁹² Karpetanios και λοιποί κατά Ελλάδα, 30.4.2015, σκ. 82-85.

⁹³ Όπως παρατηρήσαμε ανωτέρω τα διοικητικά δικαστήρια έχουν δεχθεί ενίοτε ότι το τεκμήριο αθωότητας απορροφάται από το ζήτημα αν τυγχάνει εφαρμογής το "ne bis in idem".

⁹⁴ ΕΔΔΑ Konstas κατά Ελλάδα, ό.π.

αποδιδόμενες επίδικες συμπεριφορές ήταν ταυτόσημες στην ποινική και διοικητική δίκη, ενώ, ταυτόχρονα, τα «συστατικά στοιχεία των επίδικων παραβάσεων ήταν τα ίδια». Το ΕΔΔΑ διέκρινε κατ' αυτόν τον τρόπο την εξεταζόμενη υπόθεση από προηγούμενες στις οποίες είχε αναζητηθεί η εφαρμογή του τεκμηρίου αθωότητας στο δίπολο «ποινική-πειθαρχική δίκη». Σε αυτές τις υποθέσεις είχε διαγνωσθεί η αυτοτέλεια της πειθαρχικής ως προς την ποινική δίκη, «ιδίως ως προς τις προϋποθέσεις εφαρμογής της [πρώτης] και τον μη κατασταλτικό σκοπό της»⁹⁵. Με βάση αυτήν την κρίση, η διαπίστωση παραβίασης του άρθρου 6§2 ήλθε αβίαστα στην "Karpetanios" ως αποτέλεσμα αυτού καθαυτού του συμπεράσματος των διοικητικών δικαστηρίων ότι οι προσφεύγοντες τέλεσαν τις πράξεις λαθρεμπορίας για τις οποίες είχαν προηγουμένως αθωωθεί από τα ποινικά δικαστήρια⁹⁶.

Η κρίση αυτή του ΕΔΔΑ είναι σημαντική για τον εθνικό δικαστή, καθώς, σε περίπτωση ταύτισης της ποινικής με τη διοικητική παράβαση, η διαφορετική εκτίμηση των στοιχείων του φακέλου από τον διοικητικό δικαστή δεν τον προφυλάσσει αυτομάτως από την παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας⁹⁷. Κατά δεύτερο λόγο, θα πρέπει να παρατηρηθεί ότι, κατά τον έλεγχο εν προκειμένω της τήρησης του τεκμηρίου αθωότητας, δεν απασχόλησε καθόλου το ΕΔΔΑ το ζήτημα του αμετακλήτου ή μη των προηγηθεισών αθωωτικών αποφάσεων της ποινικής δικαιοσύνης, όπως δηλαδή είχε ήδη συμβεί κατά την εξέταση της αιτίας υπό το άρθρο 4 του 7ου Πρωτοκόλλου. Το στοιχείο αυτό αποτελεί σιωπηρή επιβεβαίωση της νομολογίας του ΕΔΔΑ ως προς την εφαρμογή του άρθρου 6§2 σε επάλληλες δίκες και στην οποία το τελεσίδικο ή αμετάκλητο της κυρίας ποινικής

⁹⁵ ΕΔΔΑ, Vanjak κατά Κροατίας, 14.1.2010, σκ. 69-72 και Hrdalo κατά Κροατίας, 27.11.2011, σκ. 54-55.

⁹⁶ Karpetanios και λοιποί, ό.π., σκ. 82-85.

⁹⁷ Βογιατζή Π., «Ne bis in idem και τεκμήριο αθωότητας από την ποινική στη διοικητική δίκη: ζητήματα ασυμβατότητας μεταξύ του ΕΔΔΑ και του Συμβουλίου της Επικρατείας», ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 547.

απόφασης δεν είναι προϋπόθεση για την εξέταση του παραπόνου σχετικά με το τεκμήριο αθωότητας. Θεωρούμε ότι αυτό είναι ένα κρίσιμο στοιχείο, το οποίο διαλανθάνει της προσοχής του διοικητικού δικαστή, καθώς ενίοτε συμπαρασύρεται από την κρίση του σχετικά με το αμετάκλητο της ποινικής απόφασης και την εφαρμογή του “ne bis in idem”.

Γενικότερα, η απόφαση “Karetanios και λοιποί” επιβεβαιώνει την αυτόνομη λειτουργία του τεκμηρίου αθωότητας σε σχέση με το “ne bis in idem” στο ζεύγος διοικητική-ποινική δίκη. Αυτό το συμπέρασμα είναι σημαντικό για τον εθνικό δικαστή, που δείχνει να μην κατανοεί πλήρως το περιεχόμενο του τεκμηρίου αθωότητας και τις διαφορετικές προϋποθέσεις τήρησής του ανάλογα με την εφαρμογή του ως αμιγώς δικονομικής ή ουσιαστικής εγγύησης. Έτσι, η νομολογία του ΣΤΕ τείνει να προσδίδει στο τεκμήριο αθωότητας έναν παρακολουθηματικό χαρακτήρα ως προς τη βασικότερη, κατά την κρίση του, εγγύηση του “ne bis in idem”, με αποτέλεσμα η διαπίστωση μη προσβολής του τελευταίου να συμπαρασύρει και την τύχη του ελέγχου ως προς το πρώτο.

3) Το άρθρο 5 παρ. 2 ΚΔΔ

Η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων μόνο από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων – παραβίαση αρχής δικονομικής ισότητας (4 παρ. 1 και 20 παρ. 1 Σ) και τεκμηρίου αθωότητας (6 παρ. 2 ΕΣΔΑ) – Η νομολογία ΕΔΔΑ, ΣΤΕ και Ελεγκτικού Συνεδρίου

Ένα ζήτημα συναφές προς το τεκμήριο αθωότητας, το οποίο έχει εξεταστεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, είναι η συμφωνία του άρθρου 5§2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας με την αρχή της ισότητας των διαδικιών.

Η προεκτεθείσα διάταξη του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (άρθρ. 5 παρ. 2) ρυθμίζει διαφορετικά το ζήτημα της δεσμεύσεως του διοικητικού

δικαστηρίου από αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου, ανάλογα με το εάν πρόκειται για καταδικαστική ή αθωωτική απόφαση. Ειδικότερα, σύμφωνα με την διάταξη αυτή τα διοικητικά δικαστήρια δεσμεύονται «από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη», όχι, όμως, και από τις αμετάκλητες αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων με τις οποίες αθώνεται ο κατηγορούμενος. Σε σχέση με τις αθωωτικές ποινικές αποφάσεις τα διοικητικά δικαστήρια υπέχουν, σύμφωνα με την προαναφερθείσα παγία νομολογία, υποχρέωση μόνον συνεκτιμήσεως των εν λόγω αποφάσεων κατά τον σχηματισμό της κρίσεώς τους.

Κατά το ΣΤΕ, δεν υφίσταται ζήτημα προσβολής των άρθρων 4§1 και 20§1 του Συντάγματος, διότι το ποινικό δικαστήριο *«προκειμένου να καταλήξει σε καταδικαστική απόφαση, πρέπει να είναι απολύτως σίγουρο για την ενοχή του δράστη, ενώ, προκειμένου να καταλήξει σε αθωωτική απόφαση, δεν απαιτείται κατ' ανάγκη να έχει τον αυτό βαθμό βεβαιότητας, εφ' όσον μπορεί μεν να αθώσει κάποιον γιατί πείσθηκε ότι είναι αθώος, μπορεί όμως και να τον αθώσει λόγω αμφιβολιών»*⁹⁸. Η μόνη υποχρέωση που βαρύνει το διοικητικό δικαστήριο, βάσει του άρθρου 5§2 ΚΔΔ είναι να εκτιμήσει την αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου. Αυτό δεν είναι απαραίτητο *«να εξαγγέλλεται ρητά, αλλά αρκεί να συνάγεται από όλο το περιεχόμενο της αποφάσεως του δικαστηρίου της ουσίας»*⁹⁹. Μάλιστα, έχει κριθεί ότι δεν είναι επαρκές για το διοικητικό δικαστήριο ουσίας να στηρίξει την κρίση του αποκλειστικά και μόνο στην αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου. Το πρώτο θα πρέπει *«να εκφέρει ίδια κρίση με βάση τα στοιχεία του φακέλου της υποθέσεως ως προς τη διάπραξη ή μη της κρίσιμης τελωνειακής παραβάσεως»*¹⁰⁰. Ως εκ τούτου, η αμετάκλητη αθώωση του κατηγορουμένου από τα ποινικά δικαστήρια δεν αποκλείει κατά το ΣΤΕ *«την -*

⁹⁸ ΣΤΕ 2067/2011, σκ. 13.

⁹⁹ ΣΤΕ1917/2013, σκ. 4.

¹⁰⁰ ΣΤΕ 2069/14, σκ. 7.

κατόπιν συνεκτιμήσεως της αθώσεώς του αυτής- αιτιολογημένη διαφορετική κρίση στο πλαίσιο της διοικητικής δίκης περί επιβολής πολλαπλού τέλους λόγω λαθρεμπορίας»¹⁰¹.

Σημειωτέον, ότι στην πρόσφατη «Καπετανίος και λοιποί», της 30.4.2015, το ΕΔΔΑ δεν εξέτασε (δεν τέθηκε ενώπιόν του) το πολύ ενδιαφέρον ζήτημα της σχέσης του άρθρου 5§2 ΚΔΔ με τις δικονομικές εγγυήσεις της ποινικής δίκης που προβλέπει η ΕΣΔΑ. Σύμφωνα ωστόσο με μια άποψη¹⁰², στο μέτρο που η προαναφερθείσα διάταξη προβλέπει τη δέσμευση του διοικητικού δικαστή μόνο από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις, ενώ, σε ό,τι αφορά τις αθωωτικές, ο δικαστής οφείλει απλώς να τις λάβει

¹⁰¹ ΣΤΕ ΟΛ 1741/2015 σκ. 14.

Κατά την ενδιαφέρουσα ωστόσο μειοψηφούσα άποψη των Συμβούλων Δ. Σκαλτσούνη, Α.-Γ. Βώρου, Γ. Τσιμέκα και Ο. Ζύγουρα: «η ρύθμιση του άρθρου 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας παραβιάζει την απορρέουσα από το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 1 και 20 παρ. 1) αρχή της ισότητας των διαδίκων, κατά το μέρος που αφορά τις αποφάσεις με τις οποίες ο κατηγορούμενος αθώνεται όχι απλώς διότι δεν αποδείχθηκε ότι διέπραξε το αποδιδόμενο σε αυτόν ποινικό αδίκημα (λόγω αμφιβολιών, κατ' εφαρμογή του τεκμηρίου αθωότητας και της αρχής *in dubio pro reo*), αλλά διότι αποδείχθηκε ότι δεν το διέπραξε (λόγω ανυπαρξίας των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αντικειμενική του υπόσταση). Και τούτο διότι η δεύτερη αυτή αθώωση, λόγω ανυπαρξίας των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αντικειμενική υπόσταση του ποινικού αδικήματος, δεν διαφέρει, ως προς τον βαθμό σχηματισμού δικανικής πεποιθήσεως, από την καταδικαστική απόφαση, εφ' όσον και στις δύο περιπτώσεις υπάρχει πλήρης δικανική πεποίθηση του ποινικού δικαστή, στην πρώτη για την ενοχή του κατηγορουμένου και στην δεύτερη για την αθωότητά του. Εφ' όσον, συνεπώς, δεν υπάρχει διαφοροποίηση, από την ανωτέρω άποψη, στις ως άνω περιπτώσεις αθώσεως και καταδίκης, όπως υπάρχει στην περίπτωση της αθώσεως λόγω αμφιβολιών, στην οποία η αθώωση οφείλεται, αντιθέτως, στην αδυναμία σχηματισμού πλήρους δικανικής πεποιθήσεως, η διαφορετική μεταχείριση από τον νομοθέτη των αμετακλήτων καταδικαστικών και αθωωτικών, υπό την ανωτέρω έννοια, αποφάσεων των ποινικών δικαστηρίων, κατά τρόπο ώστε μόνον οι καταδικαστικές αποφάσεις να δεσμεύουν τα διοικητικά δικαστήρια, δεν δικαιολογείται αντικειμενικά, αφού πρόκειται για κρίσεις των ποινικών δικαστηρίων που εξήχθησαν υπό όμοιες, από άποψη βεβαιότητας δικανικής κρίσεως, συνθήκες. Προς αποκατάσταση δε της ίσης μεταχειρίσεως, πρέπει να επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής της ρυθμίσεως του άρθρου 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ώστε να δεσμεύεται το διοικητικό δικαστήριο που κρίνει υπόθεση επιβολής σε ορισμένο πρόσωπο δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων λόγω συμμετοχής του σε λαθρεμπορία όχι μόνον από αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, που αφορά σε κατηγορία περί λαθρεμπορίας κατά του ιδίου προσώπου βάσει των ίδιων κατ' ουσίαν πραγματικών περιστατικών, αλλά και από αμετάκλητη αθωωτική απόφαση, στην περίπτωση που η αθώωση του εν λόγω προσώπου δεν οφείλεται στις αμφιβολίες του ποινικού δικαστηρίου για την ενοχή του, αλλά στηρίζεται στην κρίση του ότι αυτός δεν διέπραξε το ποινικό αδίκημα που του αποδίδεται».

¹⁰² Βογιατζή Π., «Ne bis in idem και τεκμήριο αθωότητας από την ποινική στη διοικητική δίκη: ζητήματα ασυμβατότητας μεταξύ του ΕΔΔΑ και του Συμβουλίου της Επικρατείας», ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 547 επ.

υπόψη του, τίθεται ζήτημα ίσης δικονομικής μεταχείρισης των διαδικών (δηλαδή του Δημοσίου και του ιδιώτη). Είναι προφανές ότι το άρθρο 5§2 ΚΔΔ προκαλεί σαφή ανισορροπία στη διοικητική δίκη, καθώς ο διοικητικός δικαστής είναι υποχρεωμένος να λάβει υπόψη του ένα καθοριστικό στοιχείο υπέρ του Δημοσίου (την καταδικαστική απόφαση), χωρίς να συμβαίνει το ίδιο όταν η απόφαση είναι αθωωτική και άρα, εξ ορισμού, αποβαίνει προς όφελος του διοικουμένου. Άρα, το άρθρο 5§2 ΚΔΔ προσκρούει ευθέως στην αρχή της ισότητας των όπλων, όπως κατοχυρώνεται από το άρθρο 6§1 της ΕΣΔΑ¹⁰³.

Τέλος, στο μέτρο που η ΣΤΕ 1741/2015 (κατά την εξέταση της συνταγματικότητας της ανωτέρω διάταξης) αρνείται την εφαρμογή της αρχής “in dubio pro reo” στη διοικητική δίκη, εγείρεται ζήτημα σεβασμού του τεκμηρίου αθωότητας και του άρθρου 6§2 της Σύμβασης¹⁰⁴. Η ειδικότερη σκέψη της Ολομέλειας του ΣΤΕ στην 1741/2015 σύμφωνα με την οποία «η τυχόν ειδικότερη αναφορά στην ποινική απόφαση ότι η αθώωση γίνεται λόγω αμφιβολιών, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, αποτελεί πρόσθετο επιχείρημα ότι δεν είναι δυνατόν να γεννηθεί δέσμευση του διοικητικού δικαστού από την αμετάκλητη αθωωτική ποινική απόφαση» είναι προβληματική ως προς το τεκμήριο αθωότητας: αμφισβητώντας το «ισοδύναμο» της αθώωσης λόγω αμφιβολιών με την απαλλαγή μετά τη διαμόρφωση πλήρους δικανικής πεποίθησης ως προς την αθωότητα του κατηγορουμένου, η 1741/2015 έρχεται σε αντίθεση με τα συμπεράσματα του ΕΔΔΑ (όπως αυτά διαμορφώθηκαν στην «Vassilios Stavropoulos κατά Ελλάδας»)¹⁰⁵.

¹⁰³ Σχετική και η άνω μειοψηφούσα γνώμη στην ΣΤΕ Ολ 1741/2015, ό.π.

¹⁰⁴ Ίδτε σχετικά τη διεξοδική ανάλυση του Ι. Δημητρακόπουλου, «Η αρχή in dubio pro reo (δεν) εφαρμόζεται στη διοικητική δίκη;», δημοσιευμένο στον ιστότοπο www.humanrightscaselaw.gr, http://www.humanrightscaselaw.gr/uploads/4/8/0/3/48039377/ΣΤΕ_1741-2015_in_dubio_pro_reo_-_comment.pdf.

¹⁰⁵ Βογιατζή Π., «Ne bis in idem και τεκμήριο αθωότητας από την ποινική στη διοικητική δίκη: ζητήματα ασυμβατότητας μεταξύ του ΕΔΔΑ και του Συμβουλίου της Επικρατείας», ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 547 επ.

Η απόφαση “Vassilios Stavropoulos κατά Ελλάδας” αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα του αυστηρού ελέγχου που εφαρμόζει το ΕΔΔΑ όταν η παρακολουθηματική διοικητική δίκη έπεται αθώωσης του προσφεύγοντος από το ποινικό δικαστήριο¹⁰⁶. Το ίδιο θεώρησε ότι η κρίση των διοικητικών δικαστηρίων σχετικά με την αθώωση λόγω αμφιβολιών του προσφεύγοντος είχε παραβιάσει το άρθρο 6 παρ. 2 της Σύμβασης, καθώς ισοδυναμούσε με την έκφραση υπόνοιας ως προς την αθωότητά του, η οποία όμως είχε ήδη αμετάκλητα διαπιστωθεί από τον ποινικό δικαστή. Κατά το ΕΔΔΑ η αρχή “in dubio pro reo” δεν επέτρεπε τη διαφοροποίηση της αθωωτικής απόφασης λόγω της αιτιολογίας που διαλαμβάνει το ποινικό δικαστήριο. Με άλλα λόγια, κατά τη νομολογία αυτή του ΕΔΔΑ, επιβεβαιώνεται ότι η μη διακρίβωση ποινικής ευθύνης, ή ακόμη περισσότερο, η αθώωση του προσφεύγοντος από το ποινικό δικαστήριο αποτελεί αυτοτελές στοιχείο της προσωπικότητάς του, το οποίο τον συνοδεύει εσαεί και οφείλει να γίνεται σεβαστό από τις διοικητικές και δικαστικές αρχές πέρα από τα στενά όρια της ποινικής δίκης¹⁰⁷.

Ιδιαίτερα φιλελεύθερη ως προς τη δέσμευση του διοικητικού δικαστηρίου από την αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου και σύμφωνη με το τεκμήριο αθωότητας του άρθρου 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ, όπως έχει ερμηνευθεί από το ΕΔΔΑ, είναι **η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου**, στη διοικητική-δημοσιονομική δίκη, που παρουσιάζει εμφανείς ομοιότητες με τη δίκη για φορολογικές παραβάσεις. Το δημοσιονομικό δικαστήριο έχει κρίνει με συνεπή και σταθερή νομολογία του ότι, παρά τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ), **το τεκμήριο αθωότητας κατά το 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ ισχύει και για το**

¹⁰⁶ Το Δικαστήριο του Στρασβούργου στη “Vassilios Stavropoulos κατά Ελλάδας” εξέτασε την απόρριψη από τα διοικητικά δικαστήρια προσφυγής του αιτούντος κατά της πράξης ανάκλησης της χορήγησης εργατικής κατοικίας με την αιτιολογία της υποβολής ψευδούς δήλωσης, ενώ ο ίδιος είχε ήδη αθωωθεί αμετακλήτως λόγω αμφιβολιών από ποινικό δικαστήριο για τα αδικήματα της απάτης και της ψευδούς δήλωσης.

¹⁰⁷ Βογιατζή Π., ο.π., σελ. 541

Ελεγκτικό Συνέδριο, υπό την προϋπόθεση τα ίδια πραγματικά περιστατικά και η ίδια προσωπική συμπεριφορά στοιχειοθετούν εκτός από ποινικό αδίκημα και την αιτιολογία του επιβληθέντος καταλογισμού, με άλλα λόγια, ταυτίζονται με εκείνα στα οποία στηρίχθηκε η δημοσιονομική ευθύνη του εκκαλούντος¹⁰⁸. Συνεπώς κατά το ΕλΣυν όταν ένα πρόσωπο αθώνεται **τελεσιδίκως** από τα ποινικά δικαστήρια, **ακόμα και λόγω αμφιβολιών**, η αθωωτική απόφαση δεσμεύει το δημοσιονομικό δικαστήριο, διαφορετικά παραβιάζεται το τεκμήριο αθωότητας.¹⁰⁹

4) Η αρχή της αναλογικότητας στις φορολογικές κυρώσεις

Περιπτώσεις από τη νομολογία

α) Τα πολλαπλά τέλη για τελωνειακές παραβάσεις

Από την πλούσια νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου σχετικά με την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας στις φορολογικές κυρώσεις ενδιαφέρει η απόφαση της 11.1.2007 “Μαμιδάκης κατά Ελλάδας” (προσφυγή 35533/2004). Η υπόθεση αφορούσε την με απόφαση του διευθυντή της Ειδικής Υπηρεσίας Τελωνειακών Ερευνών επιβολή προστίμου στον προσφεύγοντα, συνολικού ποσού 1.025.049.744 δραχμών (3.008.216 ευρώ), για λαθρεμπόριο, δυνάμει των εφαρμοστέων διατάξεων του Τελωνειακού Κώδικα, οι οποίες προέβλεπαν, κατά την περίοδο των γεγονότων, πρόστιμο που μπορούσε να είναι από διπλάσιο έως δεκαπλάσιο των δασμών που βαρύνουν το αντικείμενο της παράβασης. Επιπλέον, ο προσφεύγων θεωρήθηκε εις ολόκληρον υπόχρεος για την καταβολή προστίμων που επιβλήθηκαν σε άλλα άτομα για τελωνειακές παραβάσεις, συνολικού ποσού 1.685.399.040 δραχμές (4.946.145 ευρώ).

¹⁰⁸ Ελεγκτικού Συνεδρίου 1962/2014 (IV Τμ.), 1395/2014 (VII Τμ.), 2667/2014 (I Τμ.), 2504/2013 και 156/2013 (IV Τμ.), 900/2012, 2703/2011 (V Τμ.).

¹⁰⁹ Ως άνω αποφάσεις ΕλΣυν και ιδίως οι πλέον πρόσφατες από αυτές, 1962/2014 και 1395/2014.

Το Δικαστήριο του Στρασβούργου στάθηκε ιδιαίτερα στο σκεπτικό του, ότι οι μειοψηφούντες δικαστές του Συμβουλίου της Επικρατείας στο οποίο ήχθη η υπόθεση μετά από άσκηση έφεσης έκριναν ότι το Διοικητικό Εφετείο δεν είχε τηρήσει την υποχρέωσή του να αιτιολογήσει την απόφαση που εξέδωσε ως προς την **τήρηση της αρχής της αναλογικότητας**, διότι περιορίστηκε στο να αναφερθεί στις διατάξεις του νόμου που προβλέπει κυρώσεις, χωρίς ωστόσο να εξηγήσει γιατί είχε επιλεγθεί ένα τέτοιο "ιδιαίτερα υψηλό" πρόστιμο, πρόστιμο το οποίο αποτελούσε υπέρογκο βάρος ακόμα και για πολύ μεγάλες επιχειρήσεις και το οποίο οδηγούσε σε μία de facto κατάσχεση της περιουσίας του προσφεύγοντος, κατά παράβαση του άρθρου 1 του Πρωτοκόλλου 1 της ΕΣΔΑ (απόφαση 990/2004).

Υπό αυτές τις συνθήκες **οι Δικαστές του ΕΔΔΑ** έκριναν, ότι *«ακόμα κι αν ληφθεί υπόψη η διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν τα Συμβαλλόμενα Κράτη ως προς το ζήτημα αυτό [την απαίτηση της αναλογικότητας μεταξύ της επέμβασης στο δικαίωμα του προσφεύγοντος και του επιδιωκόμενου σκοπού γενικού συμφέροντος]¹¹⁰ η επιβολή του εν λόγω προστίμου έθιξε σε τέτοιο βαθμό την οικονομική κατάσταση του προσφεύγοντος, που αποτελούσε δυσανάλογο μέτρο ως προς τον επιδιωκόμενο νόμιμο σκοπό»*, συνεπώς, υπήρξε παραβίαση του άρθρου 1 του Πρώτου Πρωτοκόλλου¹¹¹.

Παρόμοια θέση για παράβαση της αρχής της αναλογικότητας εξαιτίας των υπέρογκων πολλαπλών τελών για τελωνειακές παραβάσεις έχει και το **Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ)**, το οποίο έχει δεχθεί ότι *«είναι αρμοδιότητα του εθνικού δικαστή να εκτιμήσει αν, λαμβανομένων υπόψη των επιταγών της καταστολής και της πρόληψης, καθώς και του ύψους των επίδικων φορολογικών επιβαρύνσεων και του μεγέθους των πράγματι επιβληθεισών κυρώσεων, αυτές δεν είναι τόσο δυσανάλογες σε σχέση με τη*

¹¹⁰ Σχετικά αποφάσεις ΕΔΔΑ Balaz κατά Σλοβακίας (dec), αριθ. 60243/00, 16 Σεπτεμβρίου 2003, Valico S.r.l. κατά kaflias (dec), αριθ. 70074/01, 21 Μαρτίου 2006.

¹¹¹ ΕΔΔΑ, Μαμιδάκης κατά Ελλάδας, 11.1.2007

σοβαρότητα της παράβασης, ώστε να εμποδίζεται η άσκηση των παρεχόμενων από τη Συνθήκη ελευθεριών» και ότι «μία εθνική νομοθεσία που προβλέπει (...) ένα σύνολο κυρώσεων που περιέχουν ειδικότερα (...) πολλαπλό τέλος έως δεκαπλάσιο των σχετικών φορολογικών επιβαρύνσεων δεν είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας παρά στο μέτρο που καθίσταται αναγκαία εκ των επιταγών της καταστολής και της προλήψεως, λαμβανομένης υπόψη της σοβαρότητας της παράβασης»¹¹².

β) Η σωρευτική επιβολή πρόσθετου φόρου και ειδικού προστίμου για παραβάσεις ΦΠΑ

Το Ανώτατο Διοικητικό Ακυρωτικό μας (ΣΤΕ) έχει κρίνει από την άλλη ότι η σωρευτική επιβολή πρόσθετου φόρου και ειδικού προστίμου, σύμφωνα με τα άρθρα 1 (παρ. 2) και 6 (παρ. 1) του Ν. 2523/1997, λόγω αχρεώστητης επιστροφής ΦΠΑ, δεν αντίκειται ούτε στο άρθρο 4 του 7ου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, ούτε στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας¹¹³. Κατά το ΣΤΕ, «οι κυρώσεις οι οποίες θεσπίζονται από το νομοθέτη και επιβάλλονται για παραβάσεις της νομοθεσίας περί ΦΠΑ πρέπει να είναι ανάλογες των παραβάσεων, αποτελεσματικές και αποτρεπτικές (βλ., ιδίως, ΔΕΕ μειζ. συνθ. 26.2.2013, C-617/10, Akerberg Fransson, σκέψη 36, πρβλ. και ΣΤΕ 2357/2013, 144/2015). Ενόψει του ευρέος περιθωρίου εκτίμησης που διαθέτει συναφώς ο νομοθέτης, η προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 6 (παρ. 1) του Ν 2523/1997 (περί επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ ισόποσου με το τριπλάσιο του παρανόμως επιστραφέντος φόρου), ορώμενη τόσο αυτοτελώς, όσο και σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 (παρ. 2) και 2 (παρ. 4 περιπτ. β') του ίδιου νόμου (περί επιβολής χρηματικής κύρωσης για αχρεώστητη επιστροφή ΦΠΑ, δυνάμενης να φθάσει στο ανώτατο όριο που προβλέπει η δεύτερη των εν λόγω διατάξεων), δεν αντίκειται στην κατά το

¹¹² ΔΕΚ (ΔΕΕ) Λουλουδάκης κατά Ελλάδας (C-262/1999), απόφαση της 12-7-200, σκ. 70-71.

¹¹³ ΣΤΕ 108/2015 (Β' Τμ.), σκ. 8.

Σύνταγμα και το πρωτογενές δίκαιο του Ευρωπαϊκής Ένωσης αρχή της αναλογικότητας, διότι δεν θεσπίζει κύρωση εμφανώς απρόσφορη ή μη αναγκαία για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου σκοπού, ο οποίος συνίσταται στον κολασμό του παραβάτη και στην αποτελεσματική αποτροπή της διάπραξης των παραβάσεων για τις οποίες προβλέπεται η κύρωση (πρβλ. ΣτΕ 3173/2014 Ολ, 3474/2011 Ολ, 4564/2014, 3130/2014, 2957/2013, 1217/2006 επταμ. κ.ά., καθώς και ΕΔΔΑ 6.12.2007, 29829/05, Γ Μεταφορική κ.ά. κατά Ελλάδα, σκέψεις 8, 11 και 35)».

VI) Διοικητικά μέτρα και ανακριτικές πράξεις σε φορολογικές παραβάσεις

1. Η δέσμευση τραπεζικών καταθέσεων από τη Διοίκηση και τον Οικονομικό Εισαγγελέα – ζητήματα δικονομικών εγγυήσεων και ελευθεριών

Στο άρθρο 30 παρ.5 περ. ε του ν. 3296/2004 (Α' 253), προβλέπεται ότι το Σ.Δ.Ο.Ε. [όπως μετονομάσθηκε με το άρθρο 88 παρ.1 του ν. 3842/2010 (Α' 58) η συσταθείσα με την παρ. 1 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004 «Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων»], κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που του έχουν ανατεθεί, προβαίνει, μεταξύ άλλων, σε «Δεσμεύσεις, σε ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου ή περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου, τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων, με έγγραφο του προϊσταμένου της αρμόδιας Περιφερειακής Διεύθυνσης της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων, ενημερώνοντας για την ενέργεια αυτή, εντός είκοσι τεσσάρων (24) ωρών, τον αρμόδιο εισαγγελέα».

Η κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε του ν. 3296/2004 δέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών

περιουσιακών στοιχείων που διατάσσεται με πράξη των αρμοδίων οργάνων του Σ.Δ.Ο.Ε. αποτελεί διοικητικό μέτρο, το οποίο αποσκοπεί στην διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου προσώπου, ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού, σε περίπτωση διαπιστώσεως, βάσει του πορίσματος σχετικής έρευνας, της εκ μέρους του τελέσεως της πιθανολογηθείσης παραβάσεως, καθώς και στη διασφάλιση των αναγκαίων στοιχείων για την έρευνα¹¹⁴. Ως διοικητικό μέτρο δε που κατατείνει στην εξυπηρέτηση των ανωτέρω σκοπών, η κατ' άρθρο 30 παρ. 5 περ. ε του ν. 3296/2004 δέσμευση των περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου προσώπου διακρίνεται από την απαγόρευση κίνησης λογαριασμών και εκποίησης περιουσιακών στοιχείων που διατάσσεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.3691/2008 (πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες), από όργανο της Ποινικής Δικαιοσύνης, στο πλαίσιο διεξαγωγής τακτικής ανάκρισης, προανάκρισης ή και προκαταρκτικής εξέτασης και το οποίο εντάσσεται στα διωκτικά μέτρα της ποινικής νομοθεσίας¹¹⁵. Συνεπώς, εν όψει της διαφορετικής φύσεως των διατάξεων που προβλέπουν τη λήψη των ανωτέρω μέτρων (άρθρο 30 παρ. 5 του ν. 3296/2004, άρθρο 48 του ν. 3691/2008) και των διαφορετικών σκοπών που υπηρετούνται με τις διατάξεις αυτές, σε περίπτωση κατά την οποία τα εν λόγω μέτρα λαμβάνονται παράλληλα από τα αρμόδια όργανα, συνισχύουν, ως αυτοτελείς και διακεκριμένες αιτίες δεσμεύσεως των οικείων περιουσιακών στοιχείων¹¹⁶.

¹¹⁴ ΣΤΕ 3316/2014 Ολομ., 2797/2009

¹¹⁵ ΣΤΕ 1260/2015 σκ. 5, αλλά και ΣΤΕ 4427-8/2014

¹¹⁶ Εν όψει αυτών, στη ΣΤΕ 1260/2015 έγινε δεκτό ότι το έννομο συμφέρον της αιτούσης να ζητήσει την ακύρωση της εγκριθείσης με την προσβαλλόμενη πράξη δεσμεύσεως των περιουσιακών της στοιχείων, καθώς και η ισχύς της ως άνω επιβληθείσης δεσμεύσεως διατηρείται παρά το γεγονός ότι -ήδη προ της ασκήσεως της υπό κρίση αιτήσεως- είχε διαταχθεί η δέσμευση της κίνησης των τραπεζικών της λογαριασμών και η απαγόρευση εκποίησης περιουσιακών της στοιχείων, με βούλευμα του Συμβουλίου Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κρίνει ότι το κατά τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε του ν.3296/2004 μέτρο της δέσμευσης των τραπεζικών λογαριασμών και οποιουδήποτε είδους περιουσιακών στοιχείων, συνεπαγόμενο σοβαρή επέμβαση σε συνταγματικώς προστατευόμενα αγαθά του ελεγχόμενου προσώπου και ειδικότερα στα περιουσιακά δικαιώματα και την οικονομική και επαγγελματική ελευθερία του, αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 1, 17 παρ. 1 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 1 Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α. που κυρώθηκε με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256). Και τούτο, διότι, αν και με το μέτρο αυτό εξυπηρετείται σκοπός δημοσίου συμφέροντος (δηλαδή η διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου προσώπου για να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού σε περίπτωση διαπιστώσεως, βάσει του πορίσματος σχετικής έρευνας, της εκ μέρους του τελέσεως της πιθανολογηθείσας παραβάσεως, καθώς και η διασφάλιση των αναγκαίων στοιχείων για την έρευνα), εν τούτοις δεν διαγράφονται στον νόμο κατά τρόπο σαφή και αντικειμενικό οι προϋποθέσεις της δεσμεύσεως των περιουσιακών στοιχείων, αλλ' αντιθέτως, με τη χρήση αόριστων εννοιών, καταλείπεται ευρύτατο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στη Διοίκηση. Επιπλέον δε, παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας, διότι δεν τίθεται από τον νόμο περιορισμός ως προς την έκταση των περιουσιακών στοιχείων, που επιτρέπεται να τίθενται υπό δέσμευση από τη Διοίκηση, ούτε, κυρίως, ως προς τη χρονική διάρκεια της δεσμεύσεως, ενώ δεν ρυθμίζεται ειδικότερα η διαδικασία της επιβολής και της άρσης της δεσμεύσεως των περιουσιακών στοιχείων, με πρόβλεψη διαδικαστικών εγγυήσεων ανάλογων προς τη σοβαρότητα του λαμβανόμενου μέτρου¹¹⁷.

Ήδη, προκειμένου να αντιμετωπιστούν και τα προβλήματα συνταγματικότητας της ρύθμισης του ανωτέρω άρθρου 30 παρ. 5 του Ν. 3296/2004, ιδίως ως προς την αρχή της αναλογικότητας και το δικαίωμα στην περιουσία, προβλέφθηκε με τη διάταξη του άρθρου 6α του Ν. 4305/2014, με

¹¹⁷ ΣτΕ 1260/2015 (Δ Τμ.), 3316/2014 (Ολομ), 4173/2014 (Δ Τμ.).

την οποία προστέθηκαν εδάφια στην παρ. 8 του άρθρου 17Α του Ν. 2523/1997, αρμοδιότητα του Οικονομικού Εισαγγελέα για τη δέσμευση τραπεζικών λογαριασμών και θυρίδων και περιουσιακών εν γένει στοιχείων προς το σκοπό διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση διενεργούμενης προκαταρκτικής εξέτασης για τη διακρίβωση τέλεσης φορολογικών και εν γένει οικονομικών εγκλημάτων που στρέφονται κατά του Δημοσίου, των Ο.Τ.Α. και των εν γένει νομικών προσώπων του δημόσιου τομέα ή της Ευρωπαϊκής Ένωσης και βλάπτεται σοβαρά η εθνική οικονομία. Με τις νέες διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 17Α του Ν. 2523/97, η δέσμευση τραπεζικών λογαριασμών και εν γένει περιουσιακών στοιχείων με Διάταξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος συνιστά ανακριτική πράξη, που διατηρείται μέχρι ένα (1) έτος και μπορεί να παρατείνεται με βούλευμα του Συμβουλίου Εφετών, λόγω δικαιολογημένης μη ολοκλήρωσης της προκαταρκτικής εξέτασης, ενώ μπορεί επίσης να ανακαλείται με Διάταξη του Εισαγγελέα ή να αίρεται κατόπιν προσφυγής στο Συμβούλιο Εφετών¹¹⁸. Από τα στοιχεία που είναι διαθέσιμα στην Εισαγγελία Οικονομικού Εγκλήματος, από τον Ιανουάριο του 2015 που άρχισε να εφαρμόζεται η νέα διάταξη μέχρι τέλος του ίδιου έτους (Δεκ. '15), από τις 175 Εισαγγελικές Διατάξεις για δεσμεύσεις λογαριασμών, θυρίδων και εν γένει περιουσιακών στοιχείων, ασκήθηκαν 80 προσφυγές ενώπιον του Συμβουλίου Εφετών και 135 αιτήσεις ανάκλησης ενώπιον των Οικονομικών Εισαγγελέων, χωρίς καμία από αυτές να γίνει δεκτή¹¹⁹. Συνήθως απορρίπτονται με την στερεότυπη διατύπωση ότι «οι λόγοι που επέβαλαν τη δέσμευση εξακολουθούν», γεγονός που κατά τη γνώμη μας, σε συνδυασμό με το ότι επιβάλλεται η δέσμευση πριν καν την άσκηση

¹¹⁸ Σε περίπτωση ολοκλήρωσης της προκαταρκτικής εξέτασης χωρίς να προκύψουν επαρκείς ενδείξεις ενοχής και τεθεί η υπόθεση στο Αρχείο, αίρεται και η σχετική δέσμευση, άλλως αν ασκηθεί ποινική δίωξη, μπορεί να επιβληθεί κατάσχεση τραπεζικών λογαριασμών με πράξη του Ανακριτή κατ' άρθρ. 48 του ν. 3691/08.

¹¹⁹ Από στατιστικά στοιχεία που παρέθεσε η Επίκουρος Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος Ελ. Μιχαλοπούλου κατά την ανάπτυξη της εισήγησής της με θέμα: «Η δέσμευση περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 17Α παρ. 8 ν. 2523/1997, Προϋποθέσεις εφαρμογής και προβληματισμοί», στη 2^η διημερίδα της Ένωσης Ελλήνων Νομικών "e-themis" με τίτλο: «Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου», που πραγματοποιήθηκε στις 12-13/12/2015 στην Αθήνα.

ποινικής δίωξης, εξακολουθεί να εγείρει ζητήματα σεβασμού του τεκμηρίου αθωότητας και τήρησης της αρχής της αναλογικότητας, αλλά και σεβασμού του δικαιώματος στην περιουσία.

2. Κατ' οίκον φορολογικοί έλεγχοι κατά τον ΚΦΔ μόνο με εντολή Εισαγγελέα και χωρίς παρουσία δικαστικού λειτουργού (άρθρ. 25 παρ. 3 και 40 παρ. 3) – ζητήματα συνταγματικότητας και νομιμότητας (9 Σ, 253 ΚΠΔ)

Με την παρ. 3 του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι *«...η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επισήμου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. **Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα**»*, ενώ με την παρ. 3 του άρθρου 40 του αυτού ως άνω νόμου ορίζεται ότι *«...ο Γενικός Γραμματέας (Δημοσίων Εσόδων) ή τα νομίμως εξουσιοδοτημένα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, έχουν το δικαίωμα να προβαίνουν σε κάθε δικαστική ή οποιαδήποτε άλλη νόμιμη ενέργεια που αποσκοπεί, άμεσα ή έμμεσα, στην είσπραξη φόρων και λοιπών εσόδων, περιλαμβανομένων, μεταξύ άλλων, της κατάθεσης αίτησης πτώχευσης του οφειλέτη του Δημοσίου της άσκησης αγωγής διάρρηξης¹²⁰. **Κατά την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου ισχύει αναλόγως η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του Κώδικα**»*.

¹²⁰ Προφανώς από παραδρομή δεν περιλήφθηκε στο κείμενο του νόμου η ορθή γραμματική και συντακτική διατύπωση κατά το αληθές νόημα της διάταξης, που είναι να περιλαμβάνεται στα μέτρα της διοικητικής και δικαστικής δράσης κατά του οφειλέτη του Δημοσίου που κατέθεσε αίτηση πτώχευσης, η άσκησης κατ' αυτής αγωγής διάρρηξης από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης : *«περιλαμβανομένων, μεταξύ άλλων, της [κατά της] κατάθεσης αίτησης πτώχευσης του οφειλέτη του Δημοσίου (της) άσκησης αγωγής διάρρηξης»*.

Με την υπ' αριθμ. **256/2014** Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (**Ν.Σ.Κ.**) έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι οι ανωτέρω διατάξεις δεν αντίκεινται στη διάταξη του άρθρου 9 του Συντάγματος για την προστασία του ασύλου της κατοικίας και τις εγγυήσεις έρευνας παρουσία δικαστικού λειτουργού, με το σκεπτικό ότι η «προβλεπόμενη σε αυτήν (τη διάταξη του 9Σ) προστασία του ασύλου, αφορά μόνο στην κατ' οίκον έρευνα, που αποσκοπεί στη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων για τη διαπίστωση εγκλημάτων, στην ανακάλυψη και σύλληψη του δράστη και, εν γένει, στην πρόληψη ή καταστολή ενεργειών που συνιστούν ποινικά αδικήματα (βλ. και άρθρο 253 ΚΓΔ). Αντιθέτως, κατά την κρατούσα και ορθότερα άποψη, γίνεται δεκτό ότι λιγότερο επαχθείς περιορισμοί, οι οποίοι είναι αναγκαίοι για τον έλεγχο της τηρήσεως των νόμων, δεν εμπίπτουν στην υποχρέωση παρουσίας εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας για την διενέργεια κατ' οίκον έρευνας. Πρόκειται για τους ελέγχους και τις επιθεωρήσεις που διενεργούνται με σκοπό την άσκηση εποπτείας και ελέγχου στα πλαίσια της υγειονομικής, εργατικής, οικονομικής-επαγγελματικής και φορολογικής νομοθεσίας... Υπό τα ως άνω γενόμενα δεκτά, η διενέργεια φορολογικών ελέγχων και ερευνών στην κατοικία του φορολογούμενου, κατά τις διατάξεις των άρθρων 25 και 40 του Κ.Φ.Δ., με μόνη την εντολή του εισαγγελέα και χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας, δεν έρχεται αντιμέτωπη με το άρθρο 9 του Συντάγματος...»¹²¹.

Η ανωτέρω γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., όπως και παλαιότερη της Εισαγγελίας του Αρείου Πάγου (10/1992), έχει επικριθεί από τον **Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου** με νεότερη γνωμοδότησή του (**6/2014**), με το σκεπτικό κατ' αρχήν ότι δεν στηρίζεται καν στο γράμμα του άρθρου 9 του Συντάγματος, στο οποίο δεν γίνεται καμία διάκριση μεταξύ ποινικών ή διοικητικών ερευνών, κυρίως όμως και προεχόντως γιατί δεν εξηγεί πειστικά, γιατί είναι λιγότερο επαχθείς οι περιορισμοί του οικιακού ασύλου που είναι αναγκαίοι για τον έλεγχο της τήρησης της διοικητικής νομοθεσίας, ή γιατί

¹²¹ ΟλομΝΣΚ 256/2014

το άσυλο της κατοικίας εκείνου ο οποίος είναι ύποπτος τέλεσης μιας εγκληματικής πράξης, που μπορεί να είναι και ιδιαζόντως ειδικής, ή διώκεται γι' αυτήν (π.χ. ανθρωποκτονία από πρόθεση ή τρομοκρατικές πράξεις), ή έστω εκείνου κατά του οποίου στρέφεται η αναγκαστική ή διοικητική εκτέλεση (ενός δηλαδή ασυνεπούς οφειλέτη, η οφειλή του οποίου έχει βεβαιωθεί με εκτελεστή δικαστική απόφαση ή εκτελεστή διοικητική πράξη), πρέπει να προστατεύεται περισσότερο και πιο αποτελεσματικά από το άσυλο της κατοικίας εκείνου που ελέγχεται απλά και μόνο για τη συμμόρφωσή του ή μη στη διοικητική νομοθεσία.

Με ένα επιπλέον επιχείρημα ο εισαγγελικός λειτουργός τονίζει ότι «*η αθρόα ποινικοποίηση της φορολογικής νομοθεσίας ... έχει δημιουργήσει ένα θολό νομικό τοπίο, εντός του οποίου ο οποιοσδήποτε έλεγχος αυτού του είδους, μπορεί να προσλάβει χαρακτήρα ποινικό, με τον εντοπισμό και κατάσχεση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, ανεπίσημων φορολογικών εγγράφων ή και χρημάτων που μπορεί να θεωρηθούν ότι αποτελούν προϊόντα εγκλήματος, όπως μη αποδοθέντος (υπεξαιρεθέντος) ΦΠΑ. Σε περίπτωση μη επίτευξης διοικητικού συμβιβασμού (άρθρ. 24 παρ. 2 του Ν. 2523/1997), ο εντοπισμός και η κατάσχεση τέτοιου είδους στοιχείων, οδηγεί αναπόφευκτα στην υποβολή μηνυτήριας αναφοράς κατά του υπαιτίου, οπότε τα στοιχεία αυτά μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως αποδεικτικά στοιχεία σε μια ποινική διαδικασία. Για την διασφάλιση συνεπώς της εγκυρότητάς τους και της δυνατότητας να χρησιμοποιηθούν ως νόμιμα αποδεικτικά μέσα (άρθρ. 19 Συντάγματος), επιβάλλεται οι κατ' οίκον έρευνες που διενεργούνται στα πλαίσια αυτά, να περιβληθούν με τις ίδιες δικαιοκρατικές εγγυήσεις που περιβάλλονται και οι ανακριτικές έρευνες, αυτές δηλαδή που αποσκοπούν στην διακρίβωση της τέλεσης αξιοποιώνων πράξεων, περί των οποίων δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι διενεργούνται πάντοτε με την παρουσία δικαστικού λειτουργού»¹²².*

¹²² ΓνωμΕισΑΠ 6/2014

Με αυτές τις σκέψεις ο Εισαγγελέας του Αρείου Πάγου καταλήγει στην άνω Γνωμοδότησή του (6/2014), ότι οι διατάξεις των άρθρων 25 παρ. 3 και 40 παρ. 3 του ΚΦΔ, με τις οποίες προβλέπεται η διενέργεια κατ' οίκον ερευνών από όργανα της φορολογικής διοίκησης, με απλή εντολή του εισαγγελέα και χωρίς την παρουσία δικαστικού λειτουργού, για οποιονδήποτε λόγο και αν γίνονται αυτές και οποιονδήποτε σκοπό και αν εξυπηρετούν, κείνται εκτός του πλαισίου της συνταγματικής μας τάξης.

Επίλογος

Από μια επισκόπηση των θεμάτων που πραγματεύτηκε η παρούσα εργασία είδαμε τα πεδία στα οποία οι διοικητικές και οι ποινικές κυρώσεις αλληλεπιδρούν μεταξύ τους στο φορολογικό δίκαιο, προσφιλές σημείο συνάντησής τους, τον τρόπο συσχέτισης των δύο διαδικασιών (διοικητικής-ποινικής), αλλά και τα προβλήματα που δημιουργούνται από τη σύρρευση των εν λόγω κυρώσεων. Η αλληλεπίδραση αυτή προκειμένου να αποβεί γόνιμη και να εξυπηρετήσει τον πορισμό φορολογικών εσόδων και την καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης δεν μπορεί παρά να σέβεται βασικές αρχές και κεκτημένα του νομικού μας πολιτισμού (*ne bis in idem*, τεκμήριο αθωότητας, αρχή αναλογικότητας και δικαίωμα περιουσίας, δικονομικές εγγυήσεις κ.α.) και να εντάσσεται ομαλά στην έννομη τάξη, χωρίς να προσκρούει σε δογματικά ζητήματα αυτόνομων κλάδων του δικαίου (π.χ. ευρεία διαφοροποίηση του χρόνου έναρξης παραγραφής στα εγκλήματα φοροδιαφυγής σε σχέση με τα λοιπά εγκλήματα του ποινικού δικαίου).

Τόσο οι διοικητικές όσο και οι ποινικές παραβάσεις και κυρώσεις στο φορολογικό δίκαιο θα ήταν επωφελές να κρίνονται στο πλαίσιο μίας ενιαίας δικαιοδοσίας, από φορολογικά δικαστήρια, γεγονός που θα συντελούσε τόσο στην ταχεία επίλυση των σχετικών υποθέσεων, όσο και στην τήρηση των παραπάνω αρχών και εγγυήσεων του Κράτους Δικαίου. Τούτο πιστεύουμε ότι θα επιτυγχάνονταν λόγω της εξειδίκευσης των δικαστών που θα ασχολούνταν

με τις σχετικές υποθέσεις και του χρόνου τον οποίο θα είχαν να αξιοποιήσουν προς το σκοπό της ταχείας εκδίκασης, απαλλαγμένοι από το δικαιοδοτικό έργο άλλων διοικητικών υποθέσεων, αλλά και με νομοθέτηση, στο πλαίσιο μιας ενιαίας δικαιοδοσίας της απεγκληματοποίησης των μικρότερης απαξίας φορολογικών παραβάσεων, ώστε οι κυρώσεις να είναι ανάλογες του επιδιωκόμενου σκοπού, τόσο της διασφάλισης των συμφερόντων της Πολιτείας για την είσπραξη των φόρων και την αποκατάσταση της ζημιάς που προκαλείται σε αυτή από τη μη συμμόρφωση των διοικουμένων στις φορολογικές υποχρεώσεις τους, όσο και της πρόληψης και καταστολής της δασμοφοροδιαφυγής στις βαρύτερης ηθικής και κοινωνικής απαξίας παραβάσεις. Με τον ίδιο τρόπο θα αποτρεπόταν το ενδεχόμενο εξοντωτικής μεταχείρισης του φορολογουμένου που δεν ήταν συνεπής στις υποχρεώσεις του, ή ακόμη είχε σκοπό φοροδιαφυγής, από τη σώρευση διοικητικών και ποινικών κυρώσεων από διαφορετικά δικαστήρια και με διαφορετικούς δικονομικούς κανόνες, ενώ θα κινούνταν ταχύτερα και με ασφάλεια δικαίου το σύστημα απονομής της δικαιοσύνης για την εκκαθάριση των σχετικών υποθέσεων, χωρίς τον κίνδυνο έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων και καθυστέρησης εξαιτίας της σώρευσης ενδίκων βοηθημάτων και μέσων, σε δικαστήρια διαφορετικού κλάδου.

Σημείωμα συντάκτη:

Κλείνοντας την παρούσα εργασία θα ήθελα να ευχαριστήσω για την ευκαιρία που μου έδωσε να ασχοληθώ με το τόσο ενδιαφέρον και μεστό από άποψη μεθοδολογίας δικαίου και ενότητας της έννομης τάξης θέμα, της σώρευσης διοικητικών και ποινικών κυρώσεων στο φορολογικό δίκαιο, τον Καθηγητή κ. Ανδρέα Τσουρουφλή, Λέκτορα Φορολογικού Δικαίου της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών, αλλά και για την ενίσχυση κατά τη διάρκεια συγγραφής της, με τις εποικοδομητικές επισημάνσεις του.

Ανάλογες ευχαριστίες αισθάνομαι την ανάγκη να απευθύνω στον ίδιο και στα άλλα μέλη της Επιτροπής αξιολόγησης της παρούσας, κ. Σπύρο Βλαχόπουλο, Αν. Καθηγητή Συνταγματικού Δικαίου της Νομικής Σχολής Αθηνών και κ. Αικατερίνη Ηλιάδου, Λέκτορα Διοικητικού Δικαίου της ίδιας Σχολής, για τη συνεισφορά τους στην εμπάθυνση της εργασίας με τις ουσιαστικές παρατηρήσεις τους, αλλά και για την παιδαγωγική προσέγγιση της δικής μου προσπάθειας, με ενίσχυση της ισότιμης συμβολής της στην επιστημονική τεκμηρίωση του θέματος.

Τέλος, θα ήθελα να αναφερθώ ιδιαίτερα στην συναδελφικότητα των συμφοιτητών μου και στην σφυρηλάτηση ουσιαστικών δεσμών μεταξύ μας, όσο και με τους διδάσκοντες Καθηγητές και το διοικητικό προσωπικό του Τομέα Δημοσίου Δικαίου της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών, τόσο κατά τη διάρκεια των μεταπτυχιακών σπουδών μου, όσο και μετά το πέρας της παρακολούθησης των μαθημάτων, κατά την εκπόνηση της παρούσας εργασίας, που συνέβαλαν αποφασιστικά στην επιτυχή ολοκλήρωσή τους.

Αθήνα, Ιούνιος 2016

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- Αναγνωστόπουλου Ηλ., «Τα πολλαπλά τέλη για τη λαθρεμπορία υπό το πρίσμα της ΕΣΔΑ (με αφορμή τις ΣτΕ 3182/2010 και 2067/2011)», ΝοΒ (2011), τόμος 59, τεύχος 10, σελ. 2282
- Βογιατζή Π., «Ne bis in idem και τεκμήριο αθωότητας από την ποινική στη διοικητική δίκη: ζητήματα ασυμβατότητας μεταξύ του ΕΔΔΑ και του Συμβουλίου της Επικρατείας», ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 534
- Γάφου Ηλ., Ποινική Δικονομία, τ. Α', 6^η έκδοση 1966, σελ. 13 και επ.
- Δέδε Χ., Ποινική Δικονομία 10^η έκδοση 1991, σελ. 28
- Δημήτραϊνα Γ., Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, έκδοση 2011, σελ. 231, 232
- Δημητρακόπουλου Ι., «Η αρχή in dubio pro reo (δεν) εφαρμόζεται στη διοικητική δίκη;», δημοσιευμένο στον ιστότοπο [www.humanrightscaselaw.gr](http://www.humanrightscaselaw.gr/uploads/4/8/0/3/48039377/ΣτΕ_1741-2015_in_dubio_pro_reo_-_comment.pdf), http://www.humanrightscaselaw.gr/uploads/4/8/0/3/48039377/ΣτΕ_1741-2015_in_dubio_pro_reo_-_comment.pdf).
- Δημητρακόπουλου Ι., «Η σύντομη (;) 'ζωή' της απόφασης Καπετάνιος» δημοσιευμένο στον ιστότοπο www.humanrightscaselaw.gr, url: http://www.humanrightscaselaw.gr/uploads/4/8/0/3/48039377/ΣτΕ_Ολομ_1741-2015_σημειωμα.pdf.
- Καϊάφα-Γκμπάντι Μ. «Οικονομικό Έγκλημα και Διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα», έκδοση 2014, σελ. 195
- Μανωλεδάκη, Ποινικό Δίκαιο, Γενική Θεωρία, 2004
- Μαργαρίτη Λ. – Παπακυριάκου Θ., «Η δικονομική μεταχείριση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής του Ν. 2523/1997, μετά τις τροποποιήσεις

των προϋποθέσεων δίωξης τους με τους νόμους 3888/2010 και 3943/2011», σε Ποινική Δικαιοσύνη 2012/151 επ.

- Μιχαλοπούλου Ελ., Επίκουρος Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος, εισήγηση με θέμα: «Η δέσμευση περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 17Α παρ. 8 ν. 2523/1997, Προϋποθέσεις εφαρμογής και προβληματισμοί», στη 2^η διημερίδα της Ένωσης Ελλήνων Νομικών "e-themis" με τίτλο: «Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου», που πραγματοποιήθηκε στις 12-13/12/2015 στην Αθήνα.
- Μπουρόπουλου Α., ΕρμΠΚ, τ. Α', έκδοση 1959, σελ. 10 αριθ. 8
- Μυλωνόπουλου Χρ., Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος Ι, 2007
- Ντογιάκου Ισ., «Ποινικό Φορολογικό Δίκαιο, Αποτελεί Δίκαιο;», ΠοινΔικ 2003
- Πανταζόπουλου Π., Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, Νομική Βιβλιοθήκη, κεφ. 12, σελ. 368
- Πανταζόπουλου Π., Φορολογική διαδικασία, παραδόσεις Φορολογικού Δικαίου Μεταπτυχιακού Προγράμματος Δημοσίου Δικαίου 2014-2015 (7.2.2015)
- Παντελής Νικ. ΓνωμΕισΑΠ 4/2015 (ορθή επανάληψη αρ. πρωτ. 3135/20-10-2015), υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ.Β. 1151297 ΕΞ 2015
- Παπακυριάκου Θ., Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, παρ. 126, σελ. 132
- Πρεβεδούρου Ευγ., «Η εφαρμογή της αρχής ne bis in in idem στην περίπτωση σωρευτικής επιβολής διοικητικών κυρώσεων – Με αφορμή την απόφαση ΣΤΕ 1091/2015», ΘΠΔΔ 6/2015, σελ. 524 επ.

- Πέρρου Κ., «Πόσο κοστίζει η παρανομία; Τόκοι και Πρόστιμα για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας», 2^η διημερίδα Ένωσης Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ «Επίκαιρα ζητήματα φορολογικού δικαίου», Αθήνα 12-13/12/2015
- Σαλαμούρα Εβ., Σχόλιο στην ΕΔΔΑ, Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδος, της 30.4.2015, ΝοΒ 2015, τόμος 63, τεύχος 4, σελ. 845
- Τσουρουφλή Ανδ., Το Φορολογικό Δίκαιο στην έννομη τάξη, Νομική Βιβλιοθήκη
- Φωτόπουλου Ι., Φορολογικές Κυρώσεις, Εκδόσεις Σάκκουλα