



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

Π.Μ.Σ.: Δημόσιο Δίκαιο – Δημόσιες Πολιτικές
ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: Φορολογικό Δίκαιο
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2021-2022

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

της **Μαρίας-Άννας Κολιού**

A.M.: 7340152101009

Η εφαρμογή των εγγυήσεων του Συντάγματος και της ΕΣΔΑ για τις ποινικές κυρώσεις στις φορολογικές κυρώσεις

Επιβλέποντες καθηγητές:

Παρασκευή Μουζουράκη, Αν. Καθηγήτρια

Ανδρέας Τσουρουφλής, Αν. Καθηγητής

Βασίλειος Κονδύλης, Αν. Καθηγητής

Αθήνα, Οκτώβριος 2022

Copyright © [Μαρία-Άννα Κολιού, 2022] Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

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

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

Πίνακας περιεχομένων

Εισαγωγή	4
A. Τα είδη των φορολογικών κυρώσεων	6
1. Χρηματικές φορολογικές κυρώσεις.....	7
1.1- Τα προβλεπόμενα πρόστιμα για διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54 ΚΦΔ)..	7
1.2- Τα προβλεπόμενα πρόστιμα για ουσιαστικές παραβάσεις:	9
2. Μη χρηματικές διοικητικές κυρώσεις.....	12
2.1- Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων	12
2.2- Αφαίρεση άδειας κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου και άδειας οδήγησης οδηγού οχήματος	14
2.3- Διακοπή της πρόσβασης στους ιστότοπους των ψηφιακών πλατφορμών.....	15
3. Φορολογικές ποινικές κυρώσεις για εγκλήματα φοροδιαφυγής	15
4. Άλλα φορολογικά μέτρα	16
B. Εφαρμογή των συνταγματικών εγγυήσεων για τις ποινικές κυρώσεις στις φορολογικές κυρώσεις	19
1. Σχέση άρθρου 7 Σ. με τις διοικητικές κυρώσεις γενικά.....	19
2. Σχέση άρθρου 7 Σ. με τις φορολογικές κυρώσεις	21
2.1- Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης	22
2.1.1- Προϋποθέσεις εφαρμογής της:	26
2.1.2- Η έννοια της «ευνοϊκότερης» κύρωσης.....	27
Γ. Εφαρμογή των εγγυήσεων της ΕΣΔΑ στις φορολογικές κυρώσεις	28
I. Το άρθρο 4 παρ. 1 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ επί φορολογικών – τελωνειακών παραβάσεων	28
1. Θέση ΕΔΔΑ για ερμηνεία της αρχής “ne bis in idem”	28
1.1- Το στοιχείο του “idem” (ίδια συμπεριφορά).....	29
1.2- Το στοιχείο του “bis” (απαγόρευση δεύτερης ποινικής διαδικασίας)	30
1.3- Τα κριτήρια του ΕΔΔΑ για τον χαρακτηρισμό μιας κύρωσης ως «ποινικής». 32	
2. Η νομολογιακή εξέλιξη των Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων	35
2.1- Από την σκοπιά του ΕΔΔΑ.....	35
2.2- Από την σκοπιά του ΔΕΕ.....	38
3. Η σχέση της νομολογίας του ΣτΕ με τη νομολογία του ΕΔΔΑ – Μια δύσκολη εναρμόνιση	42
3.1- Το άρθρο 32 του Ν. 4745/2020.....	47
II. Το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και οι φορολογικές κυρώσεις	48
1. Εξέταση τυχόν αστικού χαρακτήρα των φορολογικών κυρώσεων	49

2. Εξέταση ποινικού χαρακτήρα των φορολογικών κυρώσεων.....	52
Επίλογος	55
Βιβλιογραφία	57
Αρθρογραφία	58
Νομολογία	59

Εισαγωγή

Η έννοια του κράτους, όπως έχει διαμορφωθεί ήδη από την εμφάνιση των πρώτων οργανωμένων κοινωνιών, είναι συνδεδεμένη με την ανάγκη διατήρησης της συνέχειας ύπαρξης του, μέσω της διαφύλαξης μιας αποτελεσματικής και εύρυθμης λειτουργίας της διοίκησής του. Αυτή η εύρυθμη λειτουργία, συνυφασμένη με την ευημερία του κράτους επιτυγχάνεται σε ένα κοινωνικό περιβάλλον, όπου η συνεργασία των πολιτών και η συνδρομή τους στα παρεχόμενα από το κράτος αγαθά μπορούν να συνυπάρξουν αρμονικά. Σε περιπτώσεις, όμως, στις οποίες διαταράσσεται αυτή η εύρυθμη λειτουργία της διοίκησης, το κράτος θέλοντας να εξασφαλίσει τη συνέχεια της ύπαρξης του προβαίνει στη λήψη αναγκαστικών μέτρων, ώστε να προκαλέσει τη συμμόρφωση και υπακοή των πολιτών, επιβάλλοντας τους κυρώσεις.

Η γενική έννοια της κύρωσης, όπως έχει διατυπωθεί από συγγραφείς του ποινικού δικαίου, ενσαρκώνει το κακό που επιβάλλεται εις βάρος ενός πολίτη από όργανα της πολιτείας, κατόπιν τηρήσεως μιας ορισμένης διαδικασίας, λόγω παραβίασης τιθέμενου κανόνα δικαίου¹. Συχνά, όμως, η έννοια της κύρωσης, όντας συνυφασμένη με την ποινική της φύση, μας κατευθύνει αυτομάτως στο ποινικό δίκαιο, του οποίου η νομικοκοινωνική λειτουργία προβλέπει την επιβολή κυρώσεων, ως δείγμα αποδοκιμασίας και μομφής κατά του δράστη μιας προβλεπόμενης αξιόποινης πράξης που θέτει σε κίνδυνο το κοινωνικό σύνολο, αποτελώντας κατά αυτό τον τρόπο μια μορφή απονομής δικαιοσύνης. Ωστόσο, κυρώσεις συναντάμε και σε άλλους τομείς του δικαίου, όπως στο διοικητικό δίκαιο, οι οποίες, όμως, αντιμετωπίζονται πολλάκις ως έχουσες μικρότερη απαξία και συνήθως συνιστούν ένα μέσο εξαναγκασμού για συμμόρφωση του πολίτη στις νόμιμες υποχρεώσεις του, ήτοι αποτελούν ένα διοικητικό μέτρο δυνάμενο να εξασφαλίσει την εύρυθμη λειτουργία του κράτους, συνιστώντας δείγμα άσκησης της δημόσιας διοίκησης².

Πλην όμως, ένας από τους πιο σημαντικούς μοχλούς της ευημερίας του κράτους είναι μεταξύ άλλων η εξασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας του δημοσιονομικού του συστήματος, το οποίο λειτουργεί με την πρόβλεψη φόρων, δασμών και τελών, που καθορίζουν και εξασφαλίζουν την οικονομική του δύναμη και ανεξαρτησία, μετατρέποντάς το σε φορολογικό κράτος, το οποίο για την πραγμάτωση των οικονομικοκοινωνικών επιδιώξεων του βασίζεται στα φορολογικά έσοδα που εισπράττει από τους επιβαλλόμενους στους πολίτες άμεσους και έμμεσους φόρους, κάτι που διαπιστώνεται περίτρανα με μια απλή ανάγνωση των ετήσιων κρατικών προϋπολογισμών του ελληνικού κράτους³. Εντούτοις, στα πλαίσια αυτά το κράτος πασχίζει να αντιμετωπίσει διάφορες παθογένειες που θέτουν τροχοπέδη στην ομαλή λειτουργία του, όπως είναι η ανάγκη πάταξης της φοροδιαφυγής, που ματαιώνει την επίτευξη των ταμειυτικών και μη σκοπών του, υπονομεύοντας τον

¹ Ανδρουλάκης Ν., Ποινικόν Δίκαιον, Γενικό Μέρος I. Θεωρία για το έγκλημα, Π.Ν. Σάκκουλας 2006, σελ. 16-17

² Στασινόπουλος Μ., Δίκαιον των διοικητικών πράξεων, 1951, σελ. 146 · Δαγτόγλου Π., Συνταγματικό Δίκαιο - Ατομικά Δικαιώματα, Αντ. Ν. Σάκκουλα, 1991, σελ. 267

³ Παπακυριάκου Θ., Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2005, παρ. 15, σελ. 14-19

κοινωνικοοικονομικό του σχεδιασμό. Έτσι, βασικό λόγο επιβολής κύρωσης του κράτους, μέσω του μηχανισμού των προβλεπόμενων φορολογικών αρχών ή ενώπιον των διοικητικών και ποινικών δικαστηρίων, συνιστά η προσπάθεια του να καταπολεμήσει το φαινόμενο της φορολογικής διαφυγής δημοσίων εσόδων και να επιτύχει τη συμμόρφωση των διοικουμένων στις εκάστοτε φορολογικές ρυθμίσεις. Ειδικά, η περίπτωση των φορολογικών προστίμων έχει κριθεί πρώιμα από την νομολογία του ΣτΕ⁴ ότι συνιστά αποζημίωση του κράτους για αποκατάσταση των απολεσθέντων εσόδων λόγω των διαπραχθέντων φορολογικών παραβάσεων, τονίζοντας έτσι τον αποζημιωτικό χαρακτήρα των χρηματικών φορολογικών κυρώσεων.

Οι φορολογικές, δηλαδή, κυρώσεις αξιολογούνται ως μεγέθη του διοικητικού δικαίου, που διαφέρουν ουσιωδώς ως προς τη φύση, τον σκοπό και την λειτουργία τους από τα μεγέθη του ποινικού δικαίου. Στο ποινικό δε δίκαιο, η ποινή, αποτελώντας το έσχατο καταφύγιο, “*ultimum refugium*”, του νομοθέτη προκειμένου να επιτύχει έναν κοινωνικά αναγκαίο στόχο⁵, εκλαμβάνεται ως κάτι το ιδιαίτερο που διαχωρίζεται από τις διοικητικές κυρώσεις και πρόστιμα.

Να σημειωθεί στο σημείο αυτό, ότι η διάκριση των ποινικών από τις διοικητικές φορολογικές κυρώσεις, όπως αυτή αποτυπώνεται στην νομική επιστήμη με την αντίστοιχη διοικητική φορολογική και ποινική διαδικασία, κάθε μία εκ των οποίων είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη, δεν είναι πάντοτε απόλυτη, καθώς στην πράξη οι δύο διαδικασίες κινούνται πολλές φορές ταυτόχρονα, χωρίς να καθορίζονται με σαφήνεια τα όρια κάθε μιας. Μάλιστα, το αν η διοικητική και ποινική κύρωση αποτελούν δύο όψεις του ίδιου κυρωτικού φαινομένου και συνεπώς μπορούν να συμπορευτούν έχει μεγάλη σημασία για την εφαρμογή των κατοχυρωμένων συνταγματικών και ευρωπαϊκών κανόνων του ποινικού δικαίου στις διοικητικές φορολογικές κυρώσεις, κάτι που θα εξεταστεί διεξοδικά στα πλαίσια της παρούσας. Άλλωστε, η συμπλοκή της διοικητικής και ποινικής διαδικασίας μπορεί να οδηγήσει σε επιβολή σωρευτικά διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, με συνέπεια να χρήζει εξέτασης η παραβίαση των ευρωπαϊκών εγγυήσεων της ΕΣΔΑ και του ΧΘΔΕΕ.

Κρίνεται, λοιπόν, αναγκαίο να εξεταστεί η σημερινή διάκριση των φορολογικών κυρώσεων, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί έπειτα από πληθώρα νομοθετικών επεμβάσεων, που έλαβαν χώρα ακόμη και μετά την πρόβλεψη του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), μεταξύ των οποίων ξεχωρίζουν από άποψη σπουδαιότητας ο Ν. 4337/2015, ο οποίος επέφερε εξορθολογισμό των προστίμων και ταυτόχρονα εισήγαγε την παράλληλη αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής με διοικητικές και ποινικές κυρώσεις και ο Ν. 4509/2017, ο οποίος συνέδραμε στην επέκταση της ισχύος του ΚΦΔ για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας σε

⁴ ΣτΕ 581/1981 · Όπως ήδη και στην ΑΠ 467/1878 υποστηρίχθηκε η άποψη ότι η κύρωση που επιβάλλονταν από τις Τελωνειακές Αρχές εις βάρος όσων διέπρατταν το έγκλημα της λαθρεμπορίας που προβλέπονταν στην τελωνειακή νομοθεσία («οκταπλούν τελώνειον») αποτελούσε πολιτική αποζημίωση, που αντιδιαστέλλεται από την έννοια της ποινής.

⁵ Μυλωνόπουλος Χ., Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος Ι, Π.Ν. Σάκκουλας, 2007, σελ. 15 επ.

υποθέσεις τελούσες πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, εφόσον η κύρωση του τελευταίου είναι ευνοϊκότερη. Περαιτέρω, θα μελετηθεί η δυνατότητα εφαρμογής ορισμένων διατάξεων, ήτοι του άρθρου 7 του Συντάγματος, καθώς και των εγγυήσεων του άρθρου 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ, αλλά και του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, που παραπέμπουν κατ' αρχήν σε ποινικές κυρώσεις, στα πλαίσια επιβολής φορολογικών κυρώσεων.

A. Τα είδη των φορολογικών κυρώσεων

Πριν την θεσμοθέτηση του Ν. 2523/1997 («Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία»), το νομικό πλαίσιο των φορολογικών κυρώσεων τόσο των διοικητικών όσο και των ποινικών δεν ήταν συγκεντρωμένο σε ένα ενιαίο κείμενο, αλλά διάσπαρτο και διαφορετικό αναλόγως το φορολογικό αντικείμενο. Μετά τον ανωτέρω νόμο επετεύχθη η συνένωσή τους σε ένα ενιαίο νομοθέτημα, το λεγόμενο επί του πρακτέου «Φορολογικό Ποινολόγιο», το οποίο προέβλεπε πρόσθετους φόρους σε παραβάσεις σχετικές με τη φορολογική δήλωση και πρόστιμα σε παραβάσεις λοιπών φορολογικών διατάξεων, άλλοτε κατ' αποκοπή, όταν επρόκειτο για ήσσονος σημασίας παραβιάσεις και άλλοτε αναλόγως με την αξία της παράβασης, για τις πιο σοβαρές παραβιάσεις (όπως του πρώην ΚΒΣ ή του ΦΠΑ). Το χαρακτηριστικό τους, εν αντιθέσει με το τωρινό νομικό καθεστώς, έγκειται στον αντικειμενικό τους χαρακτήρα, με την έννοια ότι συχνά το ύψος του επιβληθέντος προστίμου διέφερε από το ποσό του φόρου που διέφυγε και ταυτόχρονα δεν απαιτούνταν η ύπαρξη υπαιτιότητας του φορολογουμένου, όπως συνιστά η κακή του πίστη ή ενδεχόμενη πρόθεση φοροδιαφυγής που συναντάμε στο σημερινό καθεστώς⁶.

Πλέον μετά την θεσμοθέτηση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), στο δέκατο κεφάλαιο αυτού, και συγκεκριμένα στα άρθρα 54, 54Α έως Ζ, 55, 56, 56Α, 58, 58Α, 59, προβλέπεται το σύνολο των ρυθμίσεων για τις εν γένει κυρώσεις, είτε αυτές αφορούν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, είτε παραβάσεις σε σχέση με τη μη καταβολή φόρων και προστίμων.⁷ Πλην όμως, το καθεστώς του ΚΦΔ ισχύει υπό προϋποθέσεις, με διάφορες μεταβατικές διατάξεις, και για φορολογικές υποθέσεις πριν την 1η-1-2014 για τις οποίες εφαρμόζονταν ο Ν.2523/1997, ο οποίος δεν έχει καταργηθεί ρητά, πλην των διατάξεων για τα φορολογικά αδικήματα των οποίων την κατάργηση επέφερε ο Ν. 4337/2015. Συνεπώς, φορολογική κύρωση του Ν.2523/1997, αντίστοιχη της οποίας δεν προβλέπεται στον ΚΦΔ διατηρεί την ισχύ της, όπως λχ. η αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών (άρθρο 13^Α Ν. 2523/1997).

⁶ Φορτσάκης Θ. – Τσουρουφλής Α., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2022, σελ. 492

⁷ Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2020, σελ. 651

Ειδικότερα, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας υπό την σημερινή του μορφή προβλέπει φορολογικές κυρώσεις χρηματικού χαρακτήρα, ήτοι πρόστιμα, αλλά και ορισμένες φορολογικές κυρώσεις μη χρηματικού χαρακτήρα.

1. Χρηματικές φορολογικές κυρώσεις

Όσον αφορά τη φύση των κυρώσεων που προβλέπονται στον ΚΦΔ γίνεται η άτυπη διάκριση μεταξύ αφενός μεν των διαδικαστικών παραβάσεων, ήτοι παραβάσεων που σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων του ΚΦΔ και εν γένει της φορολογικής νομοθεσίας και για τις οποίες προβλέπονται ελαφρύτερα πρόστιμα που αποσκοπούν στην ενίσχυση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων προς τη φορολογική νομοθεσία μη συνδεδεμένα άμεσα με την διαφυγή φόρου. Αφετέρου δε των ουσιαστικών παραβάσεων του ΚΦΔ που αφορούν τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων, όπως αυτές απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία και οι οποίες διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν φορολογικού ελέγχου αποφέροντας βαρύτερες συνέπειες για το δημόσιο συμφέρον δεδομένου ότι έχουν ως επακόλουθο τη μη καταβολή ή την πλημμελή καταβολή φόρου, ή ακόμη και την παράνομη επιστροφή φόρου. Τα πρόστιμα των τελευταίων προσδιορίζονται αναλόγως του διαφυγόντος φόρου.

1.1- Τα προβλεπόμενα πρόστιμα για διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54 ΚΦΔ)

Ειδικότερα, τα εν λόγω πρόστιμα αφορούν τη:

- α) μη υποβολή ή εκπρόθεσμη ή ελλιπή υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει φόρος⁸,
- β) μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης⁹,
- γ) μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακράτησης φόρου¹⁰,
- δ) μη συμμόρφωση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφορίας ή στοιχείου¹¹,

⁸ Όπως π.χ. οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών, που προβλέπονται στο άρθρο 14 παρ. 3 ΚΦΔ, η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο).

⁹ Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. - στις πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση (άρθρο 54 παρ. 2 εδ. τελευταίο ΚΦΔ).

¹⁰ Όμως, δεν υποβάλλεται πρόστιμο στις εξής δύο περιπτώσεις: Πρώτον, όταν υποβάλλεται εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ ή παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπροθέσμως (άρθρο 54 παρ. 2 εδ. προτελευταίο ΚΦΔ). Δεύτερον, όταν υποβάλλεται εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως 100 ευρώ (προστέθηκε στο άρθρο 54 παρ. 2 ΚΦΔ με το Ν. 4916/2022).

¹¹ Όπως είναι η μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (Εγκ. Πολ. 1252/2015)

- ε) μη συνεργασία κατά τον φορολογικό έλεγχο¹²,
- στ) μη γνωστοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση του διορισμού του φορολογικού εκπροσώπου,
- ζ) μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγραφή περισσότερες φορές,
- η) μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 ΚΦΔ,
- θ) καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 3β του Ν. 4337/2015¹³,
- ι) καταργήθηκε με το άρθρο 101 παρ. 4 του Ν. 4714/2020¹⁴,
- ια) έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό,
- ιβ) έκδοση δελτίων και αποδείξεων από το σύστημα εκροών – εισροών χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης 14 (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.),
- ιγ) μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010, ήτοι μη συμμόρφωση με την ηλεκτρονική διαβίβαση δεδομένων των εκδιδόμενων λογιστικών αρχείων ανεξαρτήτως μεθόδου έκδοσης αυτών,
- ιδ) μη υποβολή ή ανακριβής υποβολή στοιχείων, αναφορικά με τις κατά την παρ. 8 του άρθρου 62 του Ν. 4170/2013 υποχρεώσεις του, ήτοι αναφορικά με υποχρεώσεις γνωστοποίησης των στοιχείων αυτών στο Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ & ΛΠ),
- ιε) μη έκδοση λογιστικών αρχείων ή έκδοση ή λήψη ανακριβώς λογιστικών αρχείων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ,
- ιστ) διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης,
- ιζ) μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν. 3842/2010, ήτοι με τις υποχρεώσεις εξόφλησης ορισμένων στοιχείων με ηλεκτρονικά μέσα.

Η τιμώρηση των ανωτέρω παραβάσεων προβλέπεται αναλυτικώς στο άρθρο 54 παρ. 2 του ΚΦΔ, με πρόστιμα κυμαινόμενα κατά περίπτωση από 100 έως 2.500 ευρώ, ενώ σε περίπτωση διαπίστωσης στο πλαίσιο ελέγχου εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης (εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης), το πρόστιμο **διπλασιάζεται** και σε περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης (περαιτέρω υποτροπής), επιβάλλεται **το τετραπλάσιο** του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου, σύμφωνα με τις επιταγές της παρ. 3 του άρθρου 54 ΚΦΔ.

Επιπροσθέτως, στον ΚΦΔ προβλέπονται και άλλες διαδικαστικές παραβάσεις με πρόστιμα χρηματικού χαρακτήρα, όπως είναι η πρόβλεψη για πρόστιμα σχετικά με παραβάσεις υποχρεώσεων για την **αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών**

¹² Μη συνεργασία θεωρείται η παρεμπόδιση με θετικές ενέργειες των φορολογικών ελεγκτών να κατάσχουν βιβλία, έγγραφα, αρχεία και στοιχεία.

¹³ Αντιμετωπίζεται ως παράβαση τιμωρούμενη με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ

¹⁴ Αντιμετωπίζεται ως παράβαση τιμωρούμενη με το άρθρο 54ΣΤ ΚΦΔ

χρηματοοικονομικών λογαριασμών με μορφή προστίμου από 100 έως 5.000 ευρώ αναλόγως την περίπτωση (*άρθρο 54Γ ΚΦΔ*), ή πρόστιμα για παραβάσεις στην **τήρηση λογιστικών αρχείων¹⁵ και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ)**, τα οποία είναι ίσο με το 15% των εσόδων της ελεγχόμενης οντότητας από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται η εν λόγω παράβαση, όπως τα έσοδα αυτά προκύπτουν από το μέσο όρο των εσόδων που δηλώθηκαν με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών τελευταίων φορολογικών ετών (*άρθρο 54Ε ΚΦΔ*), ή πρόστιμα σχετικά με παραβάσεις στη **λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ)** (*άρθρο 54ΣΤ ΚΦΔ*). Ειδικότερα, στην εν λόγω περίπτωση, όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος ή χρήστης του ΦΗΜ, επιβάλλεται πρόστιμο 15% στα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος, ως και στην ανωτέρω περίπτωση, ενώ όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ή πρόσωπο που έχει μεταπωλήσει λογισμικό ή παρέχει τεχνική υποστήριξη για την παραβίαση στην λειτουργία ΦΗΜ, επιβάλλεται πρόστιμο 100.000 ευρώ.

Ακόμη, προβλέπεται στο *άρθρο 56 ΚΦΔ* πρόστιμο για παραβάσεις στην **υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή του Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών** ίσο με το 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, με κατώτατο όριο τα 500 ευρώ και υψηλότερο όριο τα 2.000 ευρώ όταν τα ανωτέρω υποβάλλονται εκπρόθεσμα, ενώ όταν δεν υποβάλλονται καθόλου το πρόστιμο είναι ίσο με το 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, με κατώτατο όριο τα 2.500 ευρώ και ανώτερο τα 10.000 ευρώ. Επιπλέον, σε περίπτωση διάθεσής του Φακέλου Τεκμηρίωσης από την 31^η έως την 60^η ημέρα από την κοινοποίηση πρόκλησης επιβάλλεται πρόστιμο 5.000 ευρώ, ενώ σε περίπτωση διάθεσης από την 60^η έως την 90^η ημέρα το επιβαλλόμενο πρόστιμο αυξάνεται σε 10.000 ευρώ και τέλος σε περίπτωση διάθεσης του από 90^η ημέρα και έπειτα το επιβαλλόμενο πρόστιμο είναι 20.000 ευρώ. Τέλος, προβλέπονται πρόστιμα για παραβάσεις στην **υποβολή Έκθεσης ανά χώρα και στην υποβολή Δηλωτέας Διασυνοριακής Ρύθμισης** (*άρθρο 56^Α ΚΦΔ*).

1.2- Τα προβλεπόμενα πρόστιμα για ουσιαστικές παραβάσεις:

α. Πρόστιμο περί ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

Αρχικά, στο *άρθρο 58 ΚΦΔ* προβλέπεται πρόστιμο σχετικά με την ανακριβή ή μη υποβολή δήλωσης, χωρίς να προβλέπεται νομοθετικός ορισμός της ανακριβούς δήλωσης, όπως προβλεπόταν στο *άρθρο 1 παρ. 4 του Ν. 2523/1997*. Μάλιστα, η φορολογική αυτή κύρωση διαφέρει από αυτή του *άρθρου 54 ΚΦΔ*, η οποία αφορά, ως αναλύθηκε, διαδικαστική παράβαση περί ελλιπούς δήλωσης, μη σχετιζόμενη με την

¹⁵ Ως τέτοια παράβαση θεωρείται η μη ενημέρωσή τους μετά το πέρας του χρόνου για την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων (όπως ορίζεται πλέον στα ΕΛΠ), όπως και η μη επίδειξή τους μετά από πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το *άρθρο 14 του ΚΦΔ*.

διαφυγή φόρου που διαπιστώνεται κατόπιν φορολογικού ελέγχου (άρθρο 62 παρ. 7 ΚΦΔ). Ακόμη, το εν λόγω πρόστιμο δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις επιβολής των προστίμων των άρθρων 58⁴ και 59, καθότι πιο γενικό.

Ειδικότερα, στην πρώτη παράγραφο ορίζεται ότι αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή, ήτοι: α) 10% στη διαφορά, όταν είναι από 5% έως 20% του φόρου που προκύπτει από τη φορολογική δήλωση, β) 25% στη διαφορά, όταν αυτή είναι από 20% έως 50% του φόρου που προκύπτει από τη φορολογική δήλωση και γ) 50% στη διαφορά, όταν υπερβαίνει το 50% του φόρου. Ενώ, σε περίπτωση μη υποβολής φορολογικής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με 50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση (άρθρο 58 παρ. 2 ΚΦΔ).

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με την φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ως ενέργεια μη υποβολής της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην διάταξη του άρθρου 9 παρ. 5 ΚΦΔ, και επομένως δεν επιβάλλεται το ανωτέρω πρόστιμο.

β. Πρόστιμο για παραβάσεις σχετικές με τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας

Ακόμη, ο ΚΦΔ προβλέπει ειδικά πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ (άρθρο 58⁴ ΚΦΔ), που επιβάλλονται όταν διαπιστώνονται κατόπιν φορολογικού ελέγχου. Οι παραβάσεις αυτές μέχρι τον Ν. 4337/2015 αντιμετωπίζονταν διαφορετικά, δηλαδή είτε με το άρθρο 58 είτε με την περίπτωση θ' του άρθρου 54 παρ. 1, η οποία έχει καταργηθεί.

Πιο συγκεκριμένα, σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ¹⁶, επέρχεται η επιβολή προστίμου 50% στον φόρο που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή την διαφορά. Μάλιστα, το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των 250 ευρώ (σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης απλογραφικών βιβλίων) και των 500 ευρώ (σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων).

Σε περίπτωση δε διαπίστωσης σε μεταγενέστερο έλεγχο υποτροπής, διάπραξης δηλαδή της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας, το επιβληθέν πρόστιμο ορίζεται σε 100% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη επιβληθέν στοιχείο ή στην διαφορά, αντίστοιχα, ενώ δεν μπορεί να είναι κατώτερο αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο των 500 ευρώ (σε περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων) ή 1.000 ευρώ (σε περίπτωση

¹⁶ Εν αντιθέσει, το άρθρο 54 παρ. 1 περ. ιε' αφορά λογιστικά αρχεία για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με το ΦΠΑ.

τήρησης διπλογραφικών βιβλίων). Μάλιστα, σε κάθε επόμενη ίδια παράβαση το επιβληθέν πρόστιμο που επιβάλλεται είναι 200% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, ενώ δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 1.000 ευρώ (σε περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων) ή 2.000 ευρώ (σε περίπτωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων).

Μία άλλη περίπτωση φορολογικής κύρωσης που προβλέπεται στο ίδιο άρθρο είναι αυτή της υποβολής ανακριβών δηλώσεων ή μη υποβολής τους ή η υποβολή δηλώσεων με συνέπεια τη μη απόδοση ή μειωμένη απόδοση ή έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, οπότε επιβάλλεται πρόστιμο 50% επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα (άρθρο 58⁴ παρ. 2 ΚΦΔ). Το ίδιο δε ποσοστό προστίμου (ήτοι 50%) επιβάλλεται και σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας, χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη την διάρκεια λειτουργίας της (άρθρο 58⁴ παρ. 3 ΚΦΔ). Ενώ, όταν πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ επιβάλλεται πάλι πρόστιμο 50% επί του μη αποδιδόμενου φόρου (άρθρο 58⁴ παρ. 4 ΚΦΔ).

Ενδιαφέρον παρουσιάζει και η πρόβλεψη περί σώρευσης περισσότερων προστίμων για παράβαση ΦΠΑ, αφού είναι πιθανόν η ίδια συμπεριφορά να συνιστά περισσότερες περιπτώσεις παραβάσεων του ίδιου άρθρου. Έτσι, στην περίπτωση επιβολής των προστίμων για παραβάσεις των παρ. 1,3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2 (άρθρο 58⁴ παρ. 5 ΚΦΔ). Ειδικά δε αν επιβληθούν πρόστιμα για παραβάσεις της παρ. 1, ενώ συντρέχουν και οι προϋποθέσεις της παρ. 2, αυτό που αφαιρείται είναι το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν διπλάσιο ή τετραπλάσιο σε περίπτωση υποτροπής¹⁷.

γ. Πρόστιμο για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους

Επιπλέον, στον ΚΦΔ προβλέπονται πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους (άρθρο 59), που συνιστά ομοίως ουσιαστική παράβαση που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου και αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 ΚΦΔ. Ειδικότερα, σε περίπτωση μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο 50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς του φόρου αντίστοιχα.

δ. Πρόστιμα παρεμπόδισης, υπόθαλψης και συνέργειας

Από την άλλη, τα ίδια πρόστιμα που υπόκειται και ο φορολογούμενος επιβάλλονται και σε όποιον παρεμποδίζει, υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή

¹⁷ Αθανασάκη Β., Επιτομή Φορολογικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, 2018, σελ. 377

συνεργεί με άλλο πρόσωπο για διάπραξη παράβασης του ΚΦΔ (άρθρο 60 ΚΦΔ), ενώ παραμένει δε σε ισχύ η τιμώρηση όποιου παρεμποδίζει την διενέργεια ελέγχου από την ΑΑΔΕ με απειλή ή χρήση βίας (άρθρο 13^Α Ν. 2523/1997).

2. Μη χρηματικές διοικητικές κυρώσεις

2.1- Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων

Η εν λόγω φορολογική κύρωση προβλεπόμενη αρχικώς στο άρθρο 13 του Ν.2523/1997, εξελίχθηκε με το Ν.4465/2017 και συγκεκριμένα με το άρθρο 47 παρ.1 αυτού¹⁸, και πλέον έχουμε το άρθρο 13^Α, το οποίο αφορά τους διενεργούμενους από την ΑΑΔΕ φορολογικούς ελέγχους. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις της εν λόγω διάταξης επιβάλλονται αυτοτελώς και ανεξαρτήτως των φορολογικών ή διοικητικών κυρώσεων που προβλέπονται σε άλλες διατάξεις μεταξύ των οποίων και του ΚΦΔ.

Ειδικότερα, στην πρώτη παράγραφο της ανωτέρω ισχύουσας διάταξης προβλέπεται ότι αν από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης, ή αν, ανεξαρτήτως του πλήθους, η αξία του παραστατικού πώλησης που έπρεπε να εκδοθεί υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, η λειτουργία της εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες και αυτή σφραγίζεται με την συνδρομή αστυνομικής ή άλλης αρχής. Σε περίπτωση εκ νέου παράβασης, ήτοι μη έκδοσης τουλάχιστον τριών (3) παραστατικών πώλησης ανεξάρτητα από την αξία αυτών, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο στην ίδια ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του φορολογουμένου, η αναστολή λειτουργίας της ορίζεται σε ενενήντα έξι (96) ώρες. Ενώ, σε κάθε επόμενη παράβαση που πληροί τα ανωτέρω κριτήρια εντός δύο φορολογικών ετών, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης αναστέλλεται για δέκα (10) ημέρες.

Η διαδικασία που έπεται μετά την αποχώρηση των ελεγκτικών οργάνων είναι αυτή της κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Μάλιστα, για την αναστολή της λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης εκδίδεται πράξη αναστολής από την Φορολογική Αρχή, της οποίας πρέπει να έχει προηγηθεί ειδική εντολή ελέγχου.

Περαιτέρω, αναστολή ενός μηνός επιβάλλεται με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ και όταν παρεμποδίζεται η διενέργεια ελέγχου από υπαλλήλους της ΑΑΔΕ με χρήση βίας ή απειλής κατά των οργάνων της (άρθρο 13^Α παρ. 3^α Ν.2523/1997).

Από την άλλη, προβλέπεται σωρευτική επιβολή χρηματικής (ειδικό πρόστιμο από 10.000 έως 50.000 ευρώ) και μη χρηματικής κύρωσης [αναστολή λειτουργίας

¹⁸ ΦΕΚ Α' 47/04.04.2017

επαγγελματικής εγκατάστασης από δύο (2) έως έξι (6) μήνες], με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στις περιπτώσεις: **απειλής χρήσης βίας με όπλα ή αντικείμενα ικανά να προκαλέσουν σωματική βλάβη ή κίνδυνο ζωής σε υπάλληλο της ΑΑΔΕ, ή στην περίπτωση χρησιμοποίησης βίας** που είχε ως αποτέλεσμα τη σωματική βλάβη ή τον κίνδυνο ζωής ή που θα μπορούσε να προκαλέσει σωματική βλάβη ή κίνδυνο ζωής υπαλλήλου της ΑΑΔΕ, κατά τη διάρκεια και εξαιτίας εκτέλεσης της υπηρεσίας του ή για λόγους σχετικούς με την εκτέλεσή της. Επιπλέον, σε περίπτωση υποτροπής η διάρκεια αναστολής λειτουργίας προβλέπεται από έξι (6) μήνες έως τρία (3) έτη.

Ακόμη, άλλη μια παράβαση που προβλέπεται είναι αυτή της **παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ**, οπότε επέρχεται αναστολή της λειτουργίας των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, ήτοι μη χρηματική φορολογική κύρωση με τον εξής τρόπο: αν ο υπαίτιος είναι ο κάτοχος ή χρήστης του ΦΗΜ τότε η αναστολή λειτουργίας ορίζεται από δύο (2) έως δώδεκα (12) μήνες, ενώ αν υπαίτιος είναι η επιχείρηση που έλαβε έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ή οποιοδήποτε πρόσωπο έχει μεταπωλήσει λογισμικό ή έχει συνδράμει στην παραβίαση ή παραποίηση της λειτουργίας των ΦΗΜ μέσω τεχνικής υποστήριξης τότε προβλέπεται αναστολή λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης από τρεις (3) έως είκοσι τέσσερις (24) μήνες (*άρθρο 13^Α παρ. 3 περ. γ' Ν.2523/1997*).

Αναφορικά με τις ανωτέρω κυρώσεις (*της παραγράφου 3*) αξίζει να σημειωθεί ότι η αναστολή λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης επιβάλλεται ανεξάρτητα από το αν συντρέχουν άλλοι λόγοι επιβολής αναστολής ή και επιπλέον της αναστολής που επιβάλλεται αν συντρέχουν άλλοι λόγοι (*άρθρο 13^Α παρ. 3 δ' Ν.2523/1997*).

Άλλωστε, αντί της αναστολής λειτουργίας η *παράγραφος 8* της εν λόγω διάταξης¹⁹ προβλέπει την επιβολή υπό όρους και προϋποθέσεις ειδικής χρηματικής κύρωσης, ως εξής:

- i) εφόσον διαπιστώνεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) παραστατικών ή ανεξαρτήτως του αριθμού τους η αξία των παραστατικών υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, επιβάλλεται ειδική χρηματική κύρωση από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ,
- ii) εφόσον εντός του ίδιου ή επόμενου φορολογικού έτους από την διαπίστωση των ως άνω παραβάσεων, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο διαπιστωθεί η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) παραστατικών πώλησης, ανεξαρτήτως της αξίας αυτών, επιβάλλεται ειδική χρηματική κύρωση από δύο χιλιάδες πεντακόσια ένα (2.501) έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,
- iii) εφόσον διαπιστωθεί από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο, εντός δύο φορολογικών ετών, οι παραβάσεις του *άρθρου 13^Α παρ. 1 εδ. γ'*

¹⁹ Όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 100 Ν.4714/2020 με ισχύ την 31/7/2020.

N.2523/1997, αλλά και στην περίπτωση παρεμπόδισης του φορολογικού ελέγχου επιβάλλεται ειδική φορολογική κύρωση πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

Μάλιστα, αξιοσημείωτο είναι ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις, ήτοι στις περιπτώσεις αναστολής λειτουργίας μιας επαγγελματικής εγκατάστασης αλλά και στην περίπτωση επιβολής ειδικής φορολογικής κύρωσης ασκείται προσφυγή απευθείας ενώπιον του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου του τόπου κατοικίας του φορολογουμένου (σε περίπτωση ειδικής φορολογικής κύρωσης) ή του τόπου που εδράζεται η επαγγελματική εγκατάσταση (σε περίπτωση αναστολής της λειτουργίας της), χωρίς να απαιτείται να προηγηθεί δηλαδή η υποχρεωτική στις φορολογικές διαφορές διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής²⁰.

2.2- Αφαίρεση άδειας κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου και άδειας οδήγησης οδηγού οχήματος

Σε περίπτωση μεταφοράς αγαθών με όχημα ΙΧ ή ΔΧ χωρίς να έχουν εκδοθεί τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία για την μεταφορά τους ή όταν αυτά έχουν εκδοθεί μεν αλλά δεν συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά (άρθρο 13 παρ. 2 N.2523/1997), ή όταν μεταφέρονται αγαθά που συνοδεύονται με ανακριβή φορολογικά στοιχεία (άρθρο 13 παρ. 3 N.2523/1997), τότε αφαιρούνται για ορισμένο χρονικό διάστημα, [από δεκαπέντε (15) ημέρες μέχρι τρεις (3) μήνες στην πρώτη περίπτωση και για χρονικό διάστημα δύο (2) μηνών στην δεύτερη περίπτωση²¹], τόσο οι πινακίδες όσο και η άδεια κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, καθώς και η άδεια οδήγησης του οδηγού του οχήματος κατά τη μεταφορά των αγαθών. Μάλιστα, οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και σε περίπτωση που ο οδηγός του μεταφορικού μέσου αρνηθεί στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα την διενέργεια ελέγχου των φορολογικών στοιχείων που συνοδεύουν τα μεταφερόμενα αγαθά.

Οι ανωτέρω κυρώσεις δε επιβάλλονται με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., η οποία κοινοποιείται τόσο στον υπόχρεο φορολογούμενο όσο και στην αρμόδια Διεύθυνση Συγκοινωνιών (που εξέδωσε την άδεια κυκλοφορίας του οχήματος και την άδεια οδήγησης του οδηγού), αλλά και στην αρμόδια Αστυνομική Αρχή, προκειμένου να εκτελεσθεί άμεσα η απόφαση (άρθρο 13 παρ. 8 N.2523/1997).

²⁰ Άρθρο 13^Α παρ. 9 N.2523/1997 με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 9 του N.2523/1997.

²¹ Μάλιστα, στην δεύτερη περίπτωση πρέπει από την ανακρίβεια των φορολογικών στοιχείων να προκύπτει διαφορά που υπερβαίνει το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της συνολικής ποσότητας των μεταφερόμενων αγαθών.

2.3- Διακοπή της πρόσβασης στους ιστότοπους των ψηφιακών πλατφορμών

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης από κάθε διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας²², η οποία δραστηριοποιείται στην οικονομία του διαμοιρασμού (π.χ. Airbnb), για παροχή κάθε πληροφορίας ή στοιχείου σχετικά με πρόσωπα που χρησιμοποιούν την πλατφόρμα ως πωλητές (άρθρο 15 παρ. 3^α ΚΦΔ), εντός της τασσόμενης προθεσμίας, ή η παροχή στοιχείων που δεν ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του αιτήματος, επιφέρουν την διακοπή της πρόσβασης στους ιστότοπους των ψηφιακών πλατφορμών, η οποία επέρχεται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ (άρθρο 54Δ ΚΦΔ).

Μάλιστα, και στην περίπτωση αυτή προβλέπεται ότι ο διαχειριστής της πλατφόρμας δύναται, αν θελήσει να αμφισβητήσει την συνδρομή των περιστάσεων για την έκδοση της εις βάρος του απόφασης, να προσφύγει απευθείας ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, χωρίς να έχει προηγηθεί η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ΚΦΔ.

3. Φορολογικές ποινικές κυρώσεις για εγκλήματα φοροδιαφυγής

Ο Ν. 4337/2015²³ προσέθεσε ένα νέο κεφάλαιο στον ΚΦΔ, το δωδέκατο αυτού (άρθρα 66-71), προκειμένου να προσδιορίσει το ποινικό κυρωτικό πλαίσιο για πράξεις φοροδιαφυγής, για φόρους δηλαδή που βεβαιώνονται και εισπράττονται από τις Δ.Ο.Υ.²⁴, ως λειτουργική συνέχεια των πρώην άρθρων 17 έως 21 του Ν. 2523/1997²⁵. Ειδικότερα, στο άρθρο 66 γίνεται τυποποίηση των επιμέρους φορολογικών αδικημάτων που σχετίζονται με τη φοροδιαφυγή. Έτσι, στην πρώτη παράγραφο περιγράφονται οι αντικειμενικές υποστάσεις τους, οι οποίες αφορούν εγκλήματα φοροδιαφυγής σχετιζόμενα με το φόρο εισοδήματος, τον ΕΝΦΙΑ, τον ΕΦΑ (περ. α'), αλλά και τον ΦΠΑ, ΦΚΕ, τον φόρο ασφαλιστρών, τους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές (περ. β') και τέλος τον φόρο πλοίων (περ. γ'). Εν συνεχεία, στις επόμενες παραγράφους (3 και 4) καθορίζονται οι προβλεπόμενες 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

²² Ως «ψηφιακή πλατφόρμα», ο ΚΦΔ ορίζει κάθε λογισμικό ενός δικτυακού τόπου ή ενός μέρους του και εφαρμογών, όπως και των εφαρμογών για κινητά, στις οποίες επικοινωνούν δύο ή περισσότεροι χρήστες μέσω διαδικτύου με τη μεσολάβηση του διαχειριστή της πλατφόρμας, για να διευκολυνθεί μια συναλλαγή μεταξύ τους, επιτρέποντας στους πωλητές να συνδέονται με άλλα πρόσωπα για την παροχή αγαθών και υπηρεσιών αντί αντιτίμου.

²³ Άρθρο 8, ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015

²⁴ Δεν υπάγονται, εν προκειμένω, πράξεις φοροδιαφυγής για φόρους που βεβαιώνονται και εισπράττονται από τα Τελωνεία, οι οποίοι εξακολουθούν να τίθενται στα άρθρα 119^Α, 137 και 155 επ. του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα (Ν. 2960/2001).

²⁵ Παπακυριάκου Θ. σε Φωτόπουλος Ι., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν. 4174/2013, Εισαγωγικές παρατηρήσεις επί των άρθρων 53-62 του ΚΦΔ, εκδ. Σάκκουλα, 2018, σελ. 1918

εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ, ενώ για την κακουργηματική μορφή καθορίζεται στο ποσό των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ [με εξαίρεση τον ΦΠΑ και λοιπούς φόρους, για τους οποίους ορίζονται μικρότερα ποσά για τη θεμελίωση της αξιόποινης πράξης, ήτοι πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ για την πλημμεληματική μορφή και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ για την κακουργηματική]. Στην παράγραφο 5 προβλέπεται το έγκλημα της έκδοσης και αποδοχής πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, για τα οποία προβλέπονται δύο πλημμεληματικές ποινές και μία κακουργηματική και ακόμη δίνεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Με τις διατάξεις του άρθρου 67 προσδιορίζεται το ενεργητικό υποκείμενο των αδικημάτων όταν φορέας είναι ένα νομικό πρόσωπο ή κάποια άλλη οντότητα και ειδικότερα τότε τα πρόσωπα θεωρούνται αυτουργοί και συνεργοί των εγκλημάτων, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στη διάπραξη τους, ενώ τέλος με τα άρθρα 68 και 69 ρυθμίζονται ζητήματα ουσιαστικού δικαίου, ήτοι η παραγραφή και η αναστολή της προβλεπόμενης ποινής, αλλά και δικονομικού, όπως η κατά τόπον αρμοδιότητα των ποινικών δικαστηρίων, οι προϋποθέσεις δίωξης, τα σχετικά με την πολιτική αγωγή και τους μάρτυρες του Δημοσίου, ρυθμίσεις αποκλίνουσες από τις προβλεπόμενες διατάξεις του ποινικού ουσιαστικού και δικονομικού δικαίου (ΠΚ, ΚΠΔ).

Η διαδικασία κίνησης της ποινικής δίωξης των εγκλημάτων φοροδιαφυγής προβλέπεται στο άρθρο 55⁴ του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, αν με βάση την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου, διαπιστωθεί ότι συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης τέτοιου εγκλήματος, υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ ή από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης ή από την Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 ΚΦΔ²⁶. Η ποινική δίωξη, εν προκειμένω, ασκείται αυτεπαγγέλτως, ενώ η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία. Πλην, όμως, η σύνταξη έκθεσης ελέγχου²⁷ και η συνακόλουθη έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου αποτελούν δικονομική προϋπόθεση της ποινικής δίωξης.

4. Άλλα φορολογικά μέτρα

Στον ΚΦΔ προβλέπονται και φορολογικές κυρώσεις, οι οποίες δεν επιβάλλονται από την Φορολογική Αρχή. Έτσι, φορολογική κύρωση και μάλιστα μη χρηματική γεννάται σιωπηρά στην περίπτωση του άρθρου 54⁴ ΚΦΔ, ήτοι όταν δεν επισυνάπτεται στο συμβολαιογραφικό έγγραφο το πιστοποιητικό ΕΝΦΙΑ, στην περίπτωση σύναψης δικαιοπρακτικής πράξης αφορούσα ακίνητο. Ειδικότερα,

²⁶ Φορτσάκης θ. – Τσουρουφλής Α., ό.π., σελ. 514 · Αθανασάκη Β., ό.π., σελ. 388

²⁷ Μάλιστα είναι απαραίτητη προϋπόθεση ιδίως για τα εγκλήματα της παρ. 5 του άρθρου 66 ΚΦΔ, για τα οποία δεν εκδίδεται πράξη επιβολής προστίμου.

απαγορεύεται κάθε υποσχετική ή εκπονητική δικαιοπραξία με την οποία συστήνονται, μεταβάλλονται, αλλοιώνονται ή μεταβιβάζονται δικαιώματα επί ακινήτου ή υπάρχει δικαίωμα σύστασης προσημείωσης ή υποθήκης σε αυτό, αν ο συμβολαιογράφος δεν κάνει μνεία, ενσωματώνοντας πιστοποιητικό της Φορολογικής Διοίκησης που να πιστοποιεί ότι το ακίνητο αυτό έχει περιληφθεί στη δήλωση ΕΝΦΙΑ, καθώς και ότι ο φορολογούμενος έχει καταβάλει ή έχει νόμιμα απαλλαγεί ή έχει προβεί σε ρύθμιση με δόσεις. Την χρηματική αυτή κύρωση οφείλει να λάβει υπόψιν του ο συμβολαιογράφος που διαπιστώνει την εν λόγω έλλειψη, αλλά και οι Υποθηκοφύλακες, Προϊστάμενοι των Κτηματολογικών Γραφείων. Μάλιστα, στο ίδιο πλαίσιο κυμαίνεται και η ιδιόμορφη κύρωση της παρ. 5 της ανωτέρω διάταξης του ΚΦΔ, στην οποία προβλέπεται ότι η έλλειψη του πιστοποιητικού ΕΝΦΙΑ κηρύσσει απαράδεκτη τη συζήτηση ενώπιον δικαστηρίου²⁸ της εμπράγματης αγωγής επί ακινήτου.

Εντούτοις, η διάταξη του άρθρου 54^Α ΚΦΔ έχει δεχτεί σφοδρή κριτική ως προς την συνταγματικότητα της, δεδομένων των παθογενειών της, πριν τις τροποποιήσεις της με το άρθρο 36 του Ν.4646/2019 και του άρθρου 14 του Ν.4652/2020. Για παράδειγμα ζήτημα συνταγματικότητας είχε τεθεί με την επιβολή προστίμων που δεν βρίσκονται σε αναλογία με την παράβαση²⁹. Όμως, πλέον ορίζεται ότι τα ανωτέρω πρόσωπα (συμβολαιογράφοι, υποθηκοφύλακες, προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων), «...υπόκεινται σε πρόστιμο ανά συμβολαιογραφική πράξη, [...], το οποίο ορίζεται σε δύο τοις εκατό (2%) επί της διαφοράς της αξίας των ακινήτων ή δικαιωμάτων για τα οποία επισυνάπτεται ανακριβές πιστοποιητικό, το οποίο πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από εκατό (100) και ανώτερο από χίλια (1.000) ευρώ». Άλλη τροποποίηση κινούμενη σε πιο συνταγματικά όρια αποτελεί η πρόβλεψη περί υποτροπής εντός δεκαετίας στην παρ. 6 που επισύρει διπλασιασμό του προστίμου, αποκλίνοντας από την προηγούμενη παράδοση πρακτική να διενεργούνται έλεγχοι μέχρι σήμερα!

Περαιτέρω, μία άλλη φορολογική κύρωση, που δεν επιβάλλεται από την Φορολογική Αρχή, συνιστά η **δέσμευση τραπεζικών καταθέσεων από την Διοίκηση και τον Οικονομικό Εισαγγελέα**. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην διάταξη του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' του Ν.3296/2004 (Α' 253)³⁰, προβλέπεται ότι το Σ.Δ.Ο.Ε.³¹, μεταξύ των αρμοδιοτήτων που του έχουν ανατεθεί, είναι αρμόδιο να προβαίνει σε δεσμεύσεις τραπεζικών λογαριασμών, θυρίδων και περιουσιακών εν γένει στοιχείων (κινητών και ακινήτων), κατόπιν ερευνών οικονομικού εγκλήματος που διεξάγει στα πλαίσια της διασφάλισης του δημοσίου συμφέροντος, όταν διαπιστώνεται ζημία του Ελληνικού Δημοσίου ή της Ε.Ε., υπερβαίνουσα συνολικά το ποσό των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, με έγγραφο του Προϊσταμένου της αρμόδιας Περιφερειακής

²⁸ Πλην της μονομερούς εγγραφής υποθήκης ή προσημείωσης υποθήκης ή της άρσης κατάσχεσης.

²⁹ Φινοκαλιώτης Δ., ό.π., σελ. 655

³⁰ Όπως τροποποιήθηκε με την παρ.1 του άρθρου 64 Ν.4557/2018 με ισχύ την 30/7/2018, η πρώην Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων.

³¹ Όπως μετονομάστηκε με το άρθρο 88 παρ.1 του ν. 3842/2010 (Α' 58)

Διεύθυνσης του (Σ.Δ.Ο.Ε.), ενημερώνοντας για την ενέργεια αυτή, εντός είκοσι τεσσάρων (24) ωρών, τον αρμόδιο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Το ανωτέρω διοικητικό μέτρο αποσκοπεί στην διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου προσώπου για όσο χρόνο διαρκεί η έρευνα, ήτοι μέχρι ένα (1) έτος [με δυνατότητα παράτασης σε εξαιρετικές περιπτώσεις για έξι (6) μήνες], προκειμένου να είναι δυνατή η ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος, καθώς επίσης και η διασφάλιση των αναγκαίων στοιχείων για την έρευνα³², σε περίπτωση που διαπιστωθεί βάσει του πορίσματος της σχετικής έρευνας η τέλεση της παραβάσεως, κάτι που επιτυγχάνεται άλλωστε και με την μη προηγούμενη κλήση του καθ'ού ή τρίτου, δηλαδή χάρις στον αιφνίδιο χαρακτήρα του μέτρου αυτού.

Μάλιστα, η εν λόγω διάταξη διακρινόταν από την απαγόρευση κίνησης λογαριασμών και εκποίησης περιουσιακών στοιχείων που διατασσόταν κατά τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν.3691/2008³³ από όργανο της Ποινικής Δικαιοσύνης, στο πλαίσιο διεξαγωγής τακτικής ανάκρισης, προανάκρισης ή και προκαταρκτικής εξέτασης. Θεωρούνταν, δηλαδή, διαφορετικής φύσεως διατάξεις, επιτελώντας διαφορετικούς σκοπούς και έτσι τα προβλεπόμενα μέτρα λαμβάνονταν παράλληλα από τα αρμόδια όργανα, αποτελώντας αυτοτελείς και διακεκριμένες αιτίες δεσμεύσεως των οικείων περιουσιακών στοιχείων.

Εντούτοις, αποτελεί μια διάταξη που έχει επικριθεί από το Ανώτατο Ακυρωτικό Διοικητικό Δικαστήριο ως προς την συνταγματικότητά της, συνεπαγόμενη σοβαρή επέμβαση σε συνταγματικώς προστατευόμενα αγαθά του ελεγχόμενου προσώπου και ειδικότερα στα περιουσιακά δικαιώματα και την οικονομική και επαγγελματική ελευθερία του (άρθρα 5 παρ. 1, 17 παρ. 1 και 25 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 1 Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α.), δεδομένου ότι δεν διαγράφονται στον νόμο κατά τρόπο σαφή και αντικειμενικό οι προϋποθέσεις της δεσμεύσεως των περιουσιακών στοιχείων, και συνεπώς η Διοίκηση έχει ευρύτατο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας, αλλά και της αρχής της αναλογικότητας, διότι δεν τίθεται από τον νόμο περιορισμός ως προς την έκταση των περιουσιακών στοιχείων³⁴.

Έπειτα από την ανάλυση του σημερινού νομοθετικού πλαισίου των φορολογικών κυρώσεων χρηματικού ή μη χαρακτήρα που πραγματοποιήθηκε, στα πλαίσια εμπέδωσης της απαξίωσή τους αναλόγως της βαρύτητάς της παράβασης, προκειμένου να διευκολυνθεί στη συνέχεια η κατανόηση της επάλληλης σχέσης τους με τις ποινικές κυρώσεις, χρήζει να εξετάσουμε ενδελεχώς αν οι εγγυήσεις του Συντάγματος, ήτοι του άρθρου 7 αυτού, και της ΕΣΔΑ, ήτοι του άρθρου 4 του 7^{ου} ΠΠ αυτής καθώς και του άρθρου 6, που αντιστοιχούν στις ποινικές κυρώσεις, μπορούν να βρουν εφαρμογή και στις φορολογικές κυρώσεις.

³² ΣτΕ Ολ. 3316/2014

³³ Καταργήθηκε με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν.4557/2018 Α και σύμφωνα με το άρθρο 68 του ίδιου νόμου έπαψε να ισχύει από 30/7/2018 και μετά.

³⁴ ΣτΕ (Δ' Τμ.)1260/2015 · ΣτΕ(Ολομ) 3316/2014 · ΣτΕ (Δ' Τμ.) 4173/2014

B. Εφαρμογή των συνταγματικών εγγυήσεων για τις ποινικές κυρώσεις στις φορολογικές κυρώσεις

1. Σχέση άρθρου 7 Σ. με τις διοικητικές κυρώσεις γενικά

Η διάταξη του άρθρου 7 Σ. ρυθμίζει τα συνταγματικά πλαίσια για την προστασία της ανθρώπινης αξιοπρέπειας και της προσωπικής ασφάλειας με διατάξεις οι οποίες βρίσκουν εφαρμογή κατά κύριο λόγο στο Ποινικό Δίκαιο και δευτερευόντως σε άλλους τομείς της κρατικής δράσης³⁵. Ειδικότερα, στην πρώτη παράγραφο κατοχυρώνεται η αρχή της νομιμότητας των εγκλημάτων και των ποινών (γνωστή υπό την λατινική διατύπωση “*nullum crimen nulla poena sine lege*”), η οποία συνίσταται στην απαίτηση της υπάρξεως νόμου για να χαρακτηρισθεί μια συμπεριφορά ως έγκλημα και να επιβληθεί ποινή. Μάλιστα, η αρχή αυτή εξειδικεύεται σε τέσσερις επιμέρους αρχές, ήτοι της απαίτησης υπάρξεως γραπτού νόμου (και όχι εθίμου) για να θεμελιωθεί το αξιόποιο (“*nullum crimen nulla poena sine lege scripta*”), της απαγόρευσης της αναλογικής θεμελίωσης ή επαύξησης του αξιοποίνου (“*nullum crimen nulla poena sine lege scripta*”), της απαγόρευσης της αναδρομικής θεμελίωσης ή επαύξησης του αξιοποίνου (“*nullum crimen nulla poena sine lege praevia*”) και της απαγόρευσης της αοριστίας των ποινικών νόμων (“*nullum crimen nulla poena sine lege certa*”). Ωστόσο, να επισημανθεί ότι οι εν λόγω απαγορεύσεις αφορούν μόνο τη θεμελίωση ή επαύξηση του αξιοποίνου και έτσι είναι δυνατή η μείωση ή κατάργηση του, χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού.

Αναφορικά με την εφαρμογή της αρχής και πέραν του ποινικού δικαίου έχει αμφισβητηθεί σε νομολογικό και θεωρητικό επίπεδο η δυνατότητα αυτή. Ειδικότερα, σε θεωρητικό επίπεδο μεγάλη είναι η μερίδα των θεωρητικών που δέχονται την εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 1 Σ. και στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων, είτε με τη μορφή της αρχής “*nullum crimen nulla poena sine lege*” (*ncnpsl*), είτε με τη μορφή της αναδρομικότητας του ηπιότερου νόμου, που αναπτύχθηκε αρχικά στον χώρο του ποινικού δικαίου μέσα από την αρχή αυτή. Βεβαίως, μεταξύ των συγγραφέων του ποινικού δικαίου κρατούσα είναι η άποψη της εφαρμογής του άρθρου 7 και στις φορολογικές κυρώσεις. Έτσι, υποστηρίζεται ότι στην έννοια της «ποινής», όπως αυτή παρουσιάζεται στο άρθρο 7 Σ. περιλαμβάνεται και η διοικητική ποινή, λαμβανομένου υπόψιν ότι η ποινή, όπως προβλέπεται από τη διάταξη αυτή, δεν συνδέεται με κάποιο συγκεκριμένο όργανο, δηλαδή δεν επιβάλλεται μόνο από τα ποινικά δικαστήρια, αλλά ούτε πρόκειται για διατύπωση τόσο στενή, όπως αυτή του Π.Κ.³⁶

Περαιτέρω, έχει υποστηριχθεί ότι στις εν γένει διοικητικές ποινές (εκτός του πλαισίου των υπηρεσιακών σχέσεων), εφαρμόζεται η εν λόγω διάταξη, σε περίπτωση που η βαρύτητά τους είναι ίδια με τις ποινές του Ποινικού Δικαίου³⁷. Εντούτοις, έχει

³⁵ Δημάκης Αλ., σε Κατ’ άρθρο ερμηνεία σε Σύνταγμα, Εκδ. Σάκκουλα, 2017 σελ. 165

³⁶ Πανταζόπουλος Π., Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 339-340

³⁷ Δαγτόγλου Π., Συνταγματικό Δίκαιο - Ατομικά Δικαιώματα, Αντ. Ν. Σάκκουλα, 1991, σελ. 267

διατυπωθεί και η άποψη ότι υπάρχει δυσκολία στο να υπαχθούν στην έννοια της ποινής οι γενικά διοικητικές κυρώσεις, εμμένοντας ουσιαστικά στην διατύπωση του Συντάγματος που κάνει λόγο περί «ποινής»³⁸.

Όμως, ακόμη κι αν δεχτούμε την άποψη ότι η διοικητική εν γένει ποινή δεν αποτελεί στην ουσία την «ποινή» που προσιδιάζει στις επιταγές του άρθρου 7 παρ. 1 Σ., αλλά μόνο μέτρο διοικητικού καταναγκασμού, τότε και πάλι θα έπρεπε να εφαρμοσθεί το εν λόγω άρθρο, αφού και στην συγκεκριμένη περίπτωση πρόκειται περί ψυχολογικού εξαναγκασμού προκειμένου να διευκολύνεται η είσπραξη εσόδων εκ μέρους του κράτους για την ικανοποίηση σκοπών δημοσίου συμφέροντος, ο οποίος επιτυγχάνεται μόνο, όταν είναι εκ των προτέρων γνωστές στον πράττοντα - διοικούμενο οι συνέπειες της παράβασης του.

Σε επίπεδο νομολογίας, το ΣτΕ είχε δεχθεί ότι επί διοικητικών μέτρων δεν χωρεί εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 1 Σ.³⁹, ενώ επιτρέπεται η αναδρομική επιβολή διοικητικών ποινών πειθαρχικού ή μη χαρακτήρα, καθώς και η πρόβλεψη πειθαρχικών αδικημάτων, χωρίς να ορίζεται με σαφή τρόπο η αντικειμενική τους υπόσταση⁴⁰.

Ακόμη, το Ανώτερο Ακυρωτικό Δικαστήριο⁴¹ έχει κάνει δεκτό (σε μια περίπτωση επιβολής προστίμων συνολικού ύψους 50.600,00 ευρώ από την ΑΔΑΕ), ότι επί διοικητικών κυρώσεων δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις και οι αρχές του Ποινικού Δικαίου, ενώ και σε άλλη περίπτωση⁴² (διοικητικού προστίμου επιβληθέντος από το ΕΣΡ), που υπήρχε ισχυρισμός περί υποχρέωσης σαφούς προσδιορισμού των στοιχείων του εγκλήματος, αυτός απέρριφθη αφού έγινε δεκτό ότι το άρθρο 7 παρ. 1 Σ. δεν εφαρμόζεται επί διοικητικών κυρώσεων, αλλά ούτε και των διοικητικών μέτρων⁴³.

Έτσι, σε ό,τι αφορά τις διοικητικές κυρώσεις και το πειθαρχικό δίκαιο η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 Σ. εκ πρώτης όψεως φαίνεται ανεφάρμοστη, αν εμείνουμε στην γραμματική της ερμηνεία, αφού μιλάει περί «εγκλήματος» και «ποινής». Όμως, η νομολογία του ΕΔΔΑ, με την εφαρμογή των κριτηρίων Engel, όπως αυτά αναλυθούν κατωτέρω, προσδιόρισε την ποινή υπό ευρεία έννοια και διεύρυνε το εύρος της έννοιας του αδικήματος (*criminal offence*) και της ποινής (*penalty*)⁴⁴. Συνεπώς, σε περίπτωση που συντρέχει ποινικό αδίκημα υπό την έννοια αυτή, μπορούμε να εφαρμόσουμε την εν λόγω διάταξη και την αρχή *nullum crimen nulla poena sine lege*.

³⁸ Χρυσόγονος Κ. – Βλαχόπουλος Σπ., Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα, Νομική Βιβλιοθήκη, 2017, σελ. 281

³⁹ ΣτΕ 812/2004 · ΣτΕ 3327/1999

⁴⁰ ΣτΕ 116/2004

⁴¹ ΣτΕ Ολ.4309/2015

⁴² ΣτΕ 899/2015

⁴³ ΣτΕ 4203/2011

⁴⁴ Αποφάσεις ΕΔΔΑ: *Welch* της 09.02.1995 · *Jamil* της 08.06.1995 · *Brown* της 24.11.1998 · *Celikates* της 07.11.2000

2. Σχέση άρθρου 7 Σ. με τις φορολογικές κυρώσεις

Μεταξύ των συγγραφέων στον χώρο του διοικητικού δικαίου παρατηρείται διχογνωμία αναφορικά με την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου στις φορολογικές κυρώσεις. Ειδικότερα, στο φορολογικό δίκαιο το άρθρο 7 του Συντάγματος εφαρμόζεται σε συνδυασμό με το άρθρο 78 του Συντάγματος⁴⁵, το οποίο απαγορεύει την επιβολή φόρου δίχως νόμο (τυπικό) και για αυτό πρέπει να προϋπάρχει ο νόμος, ο οποίος επιβάλλει το φόρο, όπως και ο νόμος, ο οποίος ορίζει τη ποινή σε περίπτωση τέλεσης άδικης πράξεως, που συνιστά φοροδιαφυγή.⁴⁶

Περαιτέρω, μερίδα της θεωρίας άλλοτε υποστηρίζει την εφαρμογή της διάταξης και συγκεκριμένα της αρχής “*nullum crimen nulla poena sine lege*” στις περιπτώσεις των διοικητικών ποινών που επιβάλλονται από όργανα της δημόσιας διοίκησης και αφορούν τους πολίτες, ήτοι φορολογικά και τελωνειακά πρόστιμα⁴⁷, χωρίς όμως να αιτιολογεί περαιτέρω, ενώ άλλοτε επιχειρεί με διάφορα επιχειρήματα, όπως αυτό της εφαρμογής του άρθρου 7 επί των φορολογικών ποινών, σε περίπτωση που αφορά την ποινή της φυλάκισης ή του προστίμου, διότι πρόκειται για γνήσιες ποινές που προσιδιάζουν με τις ποινές του ποινικού δικαίου.

Ως παράδειγμα προς υποστήριξη της θέσης για εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 1 Σ. στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων, αξίζει να αναφερθεί και η άποψη ότι η διάταξη του άρθρου 1 παρ. 8 Ν.2523/1997 (η οποία όριζε απαλλαγή από την επιβολή κυρώσεων όταν ο φορολογούμενος ακολούθησε την ερμηνεία του φορολογικού νόμου, που δόθηκε από Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών), αποτελεί ηπιότερο νόμο, ο οποίος έχει αναδρομική ισχύ, συνάγοντας κατ’ αυτό τον τρόπο ότι οι αρχές του ποινικού δικαίου εφαρμόζονται και στο δίκαιο των φορολογικών κυρώσεων⁴⁸.

Κατά της εφαρμογής του άρθρου 7 Σ. στις φορολογικές κυρώσεις τάσσονται ορισμένοι θεωρητικοί, οι οποίοι, αφενός δεν αναγνωρίζουν στη φορολογική κύρωση αυστηρώς κυρωτικό χαρακτήρα⁴⁹, αφετέρου δέχονται ότι αναφορικά με την επιβολή των φορολογικών κυρώσεων υπάρχουν οι ειδικές διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1, οι οποίες υπερισχύουν⁵⁰ και από τις οποίες προκύπτουν τόσο η αρχή της νομιμότητας του φόρου, όσο και η απαγόρευση αναδρομικής εφαρμογής της δυσμενέστερης διάταξης του φορολογικού νόμου, αλλά και η απαγόρευση αναλογίας στο Φορολογικό Δίκαιο⁵¹.

⁴⁵ Άρθρο 78 παρ 1.: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

⁴⁶ Κυπραίον Μ., Φορολογικών Ποινικών Δίκαιον, εκδ. Νομικών 1933, 1965, σελ. 56

⁴⁷ Μάνεση Α., Ατομικές Ελευθερίες, Σάκκουλα, 1981, σελ. 196

⁴⁸ Κόννιδα Κ., Η αναδρομικότητα του νόμου στις διοικητικές και ιδίως στις φορολογικές κυρώσεις, ΔΦΝ 1991, σελ. 1677

⁴⁹ Στασινόπουλος Μ., Ο αληθής χαρακτήρας των διοικητικών ποινών, ΑρχΝομ 1950, σελ. 89

⁵⁰ Δαγτόγλου Π., ό.π., σελ. 267

⁵¹ Κόρσου Δ., Δημόσιον Δίκαιον 2, 1981, σελ. 26, 65

Ωστόσο, θα ήταν ορθότερο να ταχθούμε υπέρ της εφαρμογής του άρθρου 7 Σ. στις φορολογικές κυρώσεις και εν γένει στις διοικητικές κυρώσεις, καθώς κριτήριο διαφοροποίησης των ποινικών⁵² και διοικητικών κυρώσεων έχει υποστηριχθεί ότι δεν αποτελεί ο σκοπός που επιδιώκουν κατά την κρατούσα στη νομολογία και θεωρία άποψη, αλλά η ιδιαίτερη νομοθετική αποδοκιμασία, η οποία διαπιστώνεται ερμηνευτικά με κριτήρια το σκοπό του νόμου, τη σημασία του εννόμου αγαθού (όπως διαφαίνεται από τη βαρύτητα της απειλούμενης κυρώσεως), ανεξάρτητα από την τυπική τους ονομασία ή την ανάθεση τους σε διοικητικά όργανα⁵³. Έτσι, δεχόμενοι ότι οι εν λόγω κυρώσεις αποσκοπούν τόσο στην προστασία της εύρυθμης λειτουργίας της δημόσιας υπηρεσίας (συλλογή φόρων, δασμών, τελών), αλλά και στην προστασία της υπόστασης της κοινωνίας με το να καθίσταται εφικτή η προσωπική, οικονομική και ηθική ευημερία όλων των μελών της, συνεισφέροντας ο καθένας ανάλογα με τις δυνάμεις του (άρθρο 4 παρ. 5 Σ.), κάτι ανάλογο με αυτό που συμβαίνει και με τα εγκλήματα κατά του πολιτεύματος ή στην υπηρεσία του Ποινικού Κώδικα, μπορούμε να καταλήξουμε ότι ο τυπικός νομοθέτης (με την πρόβλεψη των φορολογικών κυρώσεων), αποβλέπει στον στιγματισμό των δραστών, στην πρόληψη για τα υπόλοιπα μέλη και στην προστασία της κοινωνίας εν συνόλω. Κατά αυτό τον τρόπο θα ήταν προτιμότερο να εγκαταλειφθεί ως κριτήριο διαχωρισμού μεταξύ διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, ο σκοπός της προστασίας της εύρυθμης λειτουργίας της δημόσιας υπηρεσίας για τις πρώτες στο εθνικό δίκαιο, διότι αυτό απηχεί παλαιότερες αντιλήψεις, την στιγμή που το κριτήριο διάκρισης της δημόσιας υπηρεσίας είναι λειτουργικό (και όχι οργανικό), αφού αναφέρεται στη φύση της συγκεκριμένης διοικητικής λειτουργίας και όχι στη μορφή οργάνωσης ενός φορέα διοικήσεως⁵⁴. Έτσι, αν εγκαταλειφθεί το κριτήριο διαφοροποίησης τους, τότε θα μπορούσε να γίνει δεκτή η εφαρμογή του άρθρου 7 του Σ. και στις φορολογικές κυρώσεις.

2.1- Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης

Σχετικά με τις φορολογικές κυρώσεις ο συντακτικός νομοθέτης με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος του 1975 προέβλεψε την αρχή της μη αναδρομικότητας των νόμων, που επιβάλλουν φόρους και άλλα οικονομικά βάρη, θέτοντας και κάποιες εξαιρέσεις στις επόμενες παραγράφους (2,3). Ωστόσο, η αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης αποτελεί διαφορετική περίπτωση, καθώς πρόκειται για ευνοϊκό φορολογικό νόμο, οπότε δεν εγείρεται ζήτημα περί αντιθέσεως στην διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 Σ.

⁵² Στον χώρο του ποινικού δικαίου «ποινή» είναι μια προβλεπόμενη από το νόμο σκληρή, δηλαδή στιγματιστική και οδυνηρή μεταχείριση, η οποία επιβάλλεται σε κάποιον από την Πολιτεία, προκειμένου να γίνει αισθητή ως αποκλειστική έκφραση ιδιαίτερης αποδοκιμασίας για μια αντικανονιστική συμπεριφορά του. Με την ποινή εκφράζεται κάτι ισχυρότερο από αποδοκιμασία και συγκεκριμένα μια στάση οργής και αγανάκτησης, μια «εξανάσταση» απέναντι στον τιμωρούμενο για την πράξη του. (N. Ανδρουλάκης, Ποινικό Δίκαιο Γενικό Μέρος, Εκδ. Δίκαιο και Οικονομία, ΠΝ Σάκκουλας, 2000, σελ. 16-17)

⁵³ ΣτΕ πρακτικό επεξεργασίας του Α' (πλέον Ε') Τμ. 920/1980

⁵⁴ Καζαντζίδου Ε., Ne bis in idem: Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις-Ευρωπαϊκή και εθνική εννοιολογική θεώρηση-Σχόλιο στη ΣτΕ (ολομ.) 1741/2015, σε Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ, Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, 2016, παρ. 254-256

Μάλιστα, η εν λόγω αρχή έχει μεταφερθεί από το Ποινικό Δίκαιο⁵⁵, αν και οι κανόνες μεταξύ των δύο κλάδων δικαίου διαφοροποιούνται. Ειδικότερα, στο Ποινικό Δίκαιο, η αναδρομική εφαρμογή του ευμενέστερου ποινικού νόμου, θεμελιωμένη στις διατάξεις των άρθρων 7 παρ. 1, 4 παρ. 1 Σ., καθώς και στη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 1 του ΔΣΑΠΔ⁵⁶, βασίζεται στην αρχή ότι καθόσον η Πολιτεία θεωρεί ότι μια συμπεριφορά δεν γίνεται να τιμωρείται (ή πρέπει να τιμωρείται ελαφρύτερα), τότε θα αντέφασκε προς τον εαυτό της αν εφαρμόζε την αυστηρότερη νομοθετική διάταξη για πράξεις τελούμενες σε προγενέστερο χρόνο⁵⁷.

Ωστόσο, ακόμη και στον χώρο του ποινικού δικαίου είχε αναπτυχθεί ένας διάλογος σχετικά με τη θεμελίωση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου ποινικού νόμου. Ειδικότερα, στο ερώτημα αν η εν λόγω αρχή απορρέει από το Σύνταγμα έχουν υποστηριχθεί αντίθετες απόψεις. Κατά μία άποψη⁵⁸, η αρχή αυτή όντως απορρέει από το άρθρο 7 παρ. 1 του Σ., διότι το τελευταίο όχι μόνο δεν απαγορεύει την αναδρομικότητα νόμου που θεμελιώνει ή επαυξάνει τον αξιόποιο χαρακτήρα μιας συμπεριφοράς, αλλά επιβάλλει την αναδρομή του νεότερου ηπιότερου για τον κατηγορούμενο νόμου εξ αντιδιαστολής. Κατά άλλη άποψη⁵⁹, από την απαγόρευση εφαρμογής του δυσμενέστερου νόμου σύμφωνα με το άρθρο 7 του Σ. δεν μπορεί να συναχθεί ότι επιβάλλεται η εφαρμογή του νεότερου ηπιότερου νόμου εξ αντιδιαστολής, αλλά μόνον ότι κάτι τέτοιο δεν είναι συνταγματικά απαγορευμένο.

Έτσι, το εν λόγω ζήτημα έφθασε να απασχολήσει και τη νομολογία του Αρείου Πάγου. Πριν την υπ' αριθμ. 1/2015 απόφαση του ΑΠ (Ποιν. Ολ.), γινόταν δεκτό ότι:⁶⁰ «η αρχή αυτή δεν επιβάλλεται από το Σύνταγμα και παρέχεται έτσι η εξουσία στον κοινό νομοθέτη να αποκλείσει με μεταβατική διάταξη την αναδρομική εφαρμογή του ηπιότερου νόμου όσον κρίνει ότι οι συνθήκες που επέβαλαν τη θέσπιση του νεότερου νόμου δεν ταυτίζονται με τις προηγούμενες και συνεπώς δεν δικαιολογούν την εφαρμογή της επιεικέστερης μεταχείρισης του δράστη». Όμως, αργότερα με την υπ' αριθμ. **1/2015 απόφαση Α.Π.** έγινε δεκτό ότι η αναδρομική εφαρμογή του ηπιότερου νόμου θεμελιώνεται στην αρχή της νομιμότητας (άρθρο 7 του Σ.), στην αρχή της ισότητας (άρθρο 4 του Σ.) και στο άρθρο 15 παρ. 1 του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, που έχει κατ' άρθρο 28 του Συντάγματος, υπερνομοθετική τυπική ισχύ. Συνάγουμε, λοιπόν, ότι η συνταγματική βάση της αρχής αυτής δεν θεωρούνταν δεδομένη ούτε στον χώρο του ποινικού δικαίου.

⁵⁵ Δημητρακόπουλος Ι., Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου περί φορολογικών κυρώσεων, Εισήγηση στην ημερίδα της Εθνικής Σχολής Δικαστικών Λειτουργών με θέμα: «Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου», της 30.03.2015, σελ. 2

⁵⁶ ΑΠ 1/2015 ΝΟΜΟΣ

⁵⁷ Ανδρουλάκης Ν., Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος, Ι. Θεωρία για το έγκλημα, Π.Ν. Σάκκουλας 2006, σελ. 121

⁵⁸ Μυλωνόπουλος Χ., Ποινικό Δίκαιο- Γενικό Μέρος, τ.Ι, Π.Ν. Σάκκουλας, 2007 σελ.72

⁵⁹ Ανδρουλάκης Ν., ό.π., σελ. 122-123

⁶⁰ ΑΠ (Ποιν.) 452/1999 ΝΟΜΟΣ

Εντούτοις, **στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων** παρατηρείται ότι η νομολογία δεν είχε ακολουθήσει μια σταθερή στάση ως προς το εάν η αρχή τυποποιείται στο *άρθρο 7 παρ. 1 Σ.*, αλλά και στο αν επιτρέπεται η θέσπιση διατάξεων με αναδρομική ισχύ σε περίπτωση ευμενέστερης μεταχείρισης των φορολογουμένων.

Ειδικότερα, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης κύρωσης εφαρμόστηκε στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων το πρώτον με την υπ' αριθμ. **1525/1955 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ**, η οποία διατυπώνει την δικαιολογητική βάση της εφαρμογής της αρχής αυτής στο πεδίο των διοικητικών και ιδίως των φορολογικών κυρώσεων (*«Επειδή κύριος σκοπός των διατάξεων των φορολογικών νόμων, δι' ων επιβάλλεται προσαύξησιν εις βάρος των μη εγκαίρως ή μη πλήρως εκπληρούντων τας φορολογικάς κυρώσεις των πολιτών, είναι ο, επ' απειλή ορισμένων οικονομικών κυρώσεων, εξαναγκασμός των υποχρέων προς ταχεία και συμμόρφωση αυτών, εξ ης εξαρτάται η πραγματοποίηση του κρατικού δημοσιονομικού προγράμματος»*), ορίζοντας ότι σε περίπτωση που ο νομοθέτης μεταβάλλοντας αντιλήψεις, κρίνει ότι οι σκοποί του δύνανται να επιτευχθούν και με ηπιότερα μέσα, τότε πρέπει κατ' εξαίρεση του γενικού κανόνα περί μη αναδρομικότητας του νόμου, να γίνει δεκτό ότι υπάρχει τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης διάταξης και επί εκκρεμών υποθέσεων (*«τεκμήριον όπερ μόνον διά σαφούς αντιθέτου διατάξεως δύναται να ανατραπεί»*).

Με την ανωτέρω δηλαδή απόφαση κρίθηκε για πρώτη φορά ότι όταν ο νομοθέτης κρίνει ότι ο σκοπός μιας νομοθετικής κύρωσης δεν εκπληρώνεται ή εκπληρώνεται με ηπιότερα μέσα, τότε δύναται να τροποποιήσει τις υπάρχουσες αυστηρότερες διατάξεις που προβλέπουν φορολογικές κυρώσεις και οι νέες ρυθμίσεις μπορούν να ισχύουν αναδρομικά, κατ' εξαίρεση του κανόνα της μη αναδρομικότητας των νόμων. Έπειτα δε ακολούθησαν και άλλες αποφάσεις με παρόμοιο σκεπτικό⁶¹, ωστόσο δεν παρέλειψαν και αυτές⁶² που δέχτηκαν ότι *«το άρθρο 7 παρ. 1 του Συντάγματος αναφέρεται μόνο στις ποινικές κυρώσεις και όχι στις διοικητικές»*.

Όμως, η νομολογία συνέχισε να μην προσδίδει στην αρχή της ευμενέστερης διάταξης συνταγματική ισχύ και επομένως αυτή μπορούσε να καμφθεί με ρητή διάταξη νόμου⁶³. Για πρώτη φορά έγινε δεκτό συνταγματικό έρεισμα της αρχής αυτής στην διάταξη για την αρχή της αναλογικότητας με την υπ' αριθμ. **2031/2013 απόφαση ΣτΕ**. Περαιτέρω, η κρίση περί υπάρξεως συνταγματικής βάσης της αρχής, ως απορρέουσας από την αρχή της αναλογικότητας, διατυπώθηκε ρητώς στην υπ' αριθμ. **2402/2016 απόφαση του ΣτΕ**, (που παραπέμφθηκε στην επταμελή σύνθεση), χωρίς ωστόσο να επιβεβαιωθεί από την τελευταία, καθώς η αίτηση αναίρεσης έγινε δεκτή για διαφορετικό λόγο.

⁶¹ ΣτΕ 2460/1981 ΝΟΜΟΣ - ΑΡΜ/1982 (389) - ΔΕΛΤΙΟ-ΣΤΕ/1981 (32) · 2672/1984

⁶² ΣτΕ 2322/83, Διοικ. Πρωτ. Αθ. 9062/1986

⁶³ Πανταζόπουλος Π., Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευνοϊκότερου νόμου στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων, ΘΠΔΔ, σελ. 3

Η σημαντική νομολογιακή εξέλιξη, εν προκειμένω, επήλθε με την υπ' αριθμ. **1438/2018 ΣτΕ** (επί προδικαστικού ερωτήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών), με την οποία έγινε δεκτό ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και ειδικότερα του ευμενέστερου για τον φορολογούμενου νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου, με δικαιολογητικό συνταγματικό έρεισμα τις διατάξεις περί ισότητας (*άρθρο 4 παρ. 1*) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (*άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ'*).

Άλλωστε, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης θεμελιώνεται και στο ενωσιακό δίκαιο, αφού περιλαμβάνεται μεταξύ των γενικών αρχών του ενωσιακού δικαίου⁶⁴, ενώ έχει ενσωματωθεί και στο *άρθρο 49 παρ. 1 εδ. β' του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε.* Η αρχή αυτή, η οποία αφορά και σε διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, διαθέτει κανονιστική εμβέλεια ανάλογη με εκείνη που προσδίδεται στο εσωτερικό φορολογικό δίκαιο και σε καμία περίπτωση δεν είναι απόλυτη, αφού ο κοινός νομοθέτης δύναται να την περιορίσει με βάση την αρχή της αναλογικότητας. Πάντως, η ανωτέρω αρχή του ενωσιακού δικαίου δεν εφαρμόζεται στις φορολογικές κυρώσεις αδιακρίτως, αλλά μόνο ως προς εκείνες που έχουν επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της Ε.Ε.⁶⁵. Άρα, υπό την έκφασή της ως γενική αρχή του Ευρωπαϊκού Δικαίου εφαρμόζεται από τον εθνικό δικαστή στις εξής δύο περιπτώσεις φορολογικών κυρώσεων, ήτοι αφενός όταν οι κυρώσεις συνιστούν «ποινές», σύμφωνα με τα κριτήρια *Engel* και αφετέρου όταν αφορούν αντικείμενο φορολογίας που συνδέεται με το δίκαιο της Ε.Ε., όπως λ.χ. είναι ο Φ.Π.Α, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης, ενώ επί των υπολοίπων φορολογικών κυρώσεων η υπερνομοθετική της ισχύ στηρίζεται στα προαναφερθέντα άρθρα του Συντάγματος⁶⁶.

Περαιτέρω, και στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και δη στο *άρθρο 7* αυτής θεμελιώνεται η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου για τον παραβάτη ουσιαστικού «ποινικού» νόμου. Ωστόσο, δεδομένου ότι το *άρθρο 7 της ΕΣΔΑ* αφορά και τις περιπτώσεις διοικητικών κυρώσεων ποινικής φύσεως, βάσει των κριτηρίων *Engel* (για το *άρθρο 6 της ΕΣΔΑ*), που θα αναλυθούν κατωτέρω, η αρχή βρίσκει εφαρμογή και στις χρηματικές φορολογικές (και τελωνειακές) κυρώσεις σημαντικού ύψους. Μάλιστα, το μικρό ύψος μιας φορολογικής κύρωσης δεν συνιστά από μόνο του λόγο αποκλεισμού της ποινικής φύσης, γιατί μπορεί να είναι αυτό υψηλό σε σχέση με το ποσό του φόρου, με το οποίο σχετίζεται.

⁶⁴ Απόφαση ΔΕΚ *Jager* C-420/06 (μειζ. Συνθ.), της 11.03.2008, σκ. 59-60

⁶⁵ Παράδειγμα φόρων που βρίσκουν επαρκή σύνδεσμο με το ενωσιακό δίκαιο είναι ο ΦΠΑ, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης (ΕΦΚ) βλ. ΣτΕ 1582/2020 · ΣτΕ 352/2019 · ΣτΕ 2957/2013

⁶⁶ *Κεϊμαλής Χ.*, Η υπό τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εξέλιξη της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διατάξεως, σχετικά με τις παραβάσεις της μη υποβολής φορολογικής δηλώσεως και της υποβολής ανακριβούς τοιαύτης, ΔΦΝ Β' Απριλίου-Α' Μαΐου 2020, τεύχος 1667, σελ. 467-468

2.1.1- Προϋποθέσεις εφαρμογής της:

Προκειμένου να εφαρμοσθεί η αρχή της ευνοϊκότερης κύρωσης πρέπει να ισχύουν οι κατωτέρω παράμετροι συνολικά:

- i. **Να πρόκειται για κύρωση.** Μάλιστα, στο πεδίο του φορολογικού δικαίου αναφερόμαστε αποκλειστικά σε γνήσιες φορολογικές κυρώσεις. Ειδικότερα, ως κύρωση θεωρείται, όπως είδαμε, το «κακό» σε βάρος του φορολογούμενου που επιβάλλεται από διοικητική αρχή ή διοικητικό δικαστήριο, προκαλώντας βλάβη στα έννομα αγαθά του (περιουσιακά ή μη), εξυπηρετώντας τους σκοπούς τόσο της καταστολής, όσο και της πρόληψης⁶⁷. Έτσι, δεν μπορεί να θεωρηθούν ως κύρωση τα μέτρα που στοχεύουν είτε στην ανόρθωση της ζημίας του Δημοσίου, είτε στην εξασφάλιση των συμφερόντων του⁶⁸, αλλά ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος⁶⁹.
- ii. **Ταυτότητα ή συγκρισιμότητα της παραβατικής συμπεριφοράς μεταξύ των διαχρονικά εφαρμοστέων διατάξεων.** Έτσι, θα πρέπει οι κυρωτικές ρυθμίσεις να είναι συγκρίσιμες και η νέα ρύθμιση να μην αφορά την θέσπιση νέου ουσιωδώς διαφορετικού καθεστώτος⁷⁰. Μάλιστα, κάνουμε λόγω για συγκρισιμότητα μεταξύ όλων των διαχρονικά εφαρμοστέων διατάξεων, ήτοι από το χρονικό σημείο που έλαβε χώρα η παράβαση μέχρι το σημείο της εκδίκασης της υπόθεσης, αφού δύναται να έχουν τεθεί σε ισχύ περισσότερες ρυθμίσεις και γι' αυτό ο ευμενέστερος ή μη χαρακτήρας του νεότερου νόμου θα κριθεί κατόπιν συγκρίσεως όλων των σχετικών νομοθετημάτων από την διάπραξη της παραβάσεως έως την εκδίκαση της υπόθεσης ενώπιον του Διοικητικού Δικαστηρίου.

Να σημειωθεί βέβαια ότι αναφορικά με το χρονικό σημείο «εκδίκασης της υπόθεσης», αυτό θα πρέπει να νοηθεί ως το χρονικό σημείο εκδόσεως τελεσίδικης αποφάσεως⁷¹, αν και το ΕΔΔΑ στην απόφαση *Scorrola κατά Ιταλίας*⁷² δέχτηκε ότι οι κρίσιμοι χρόνοι προς διερεύνηση για την εφαρμογή της αρχής είναι ο χρόνος που ίσχυε ο νόμος κατά την διάπραξη της παραβάσεως και οι νόμοι που θεσπίζονται πριν από την έκδοση τελεσίδικης αποφάσεως. Το ΣτΕ⁷³ βέβαια στα πλαίσια ερμηνείας της ανωτέρω αποφάσεως (για τον σκοπό εφαρμογής της αρχής *ne bis in idem*) έκρινε ότι τελική απόφαση πρέπει να θεωρηθεί η αμετάκλητη απόφαση και όχι απλώς η τελεσίδικη.

⁶⁷ Δημητρακόπουλος Ι., Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, Σύνταγμα – ΕΣΔΑ – Δίκαιο ΕΕ, Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ. 7

⁶⁸ ΣτΕ 2024/2010 ΝΟΜΟΣ

⁶⁹ ΣτΕ 789/2010 ΝΟΜΟΣ

⁷⁰ ΣτΕ Ολ. 459/2013 · ΣτΕ 2319/2021 ΝΟΜΟΣ

⁷¹ ΣτΕ 2556/2014 ΝΟΜΟΣ

⁷² Απόφαση ΕΔΔΑ της 17.09.2009

⁷³ ΣτΕ 2957/2013 ΝΟΜΟΣ

2.1.2- Η έννοια της «ευνοϊκότερης» κύρωσης

Για να εφαρμοστεί η ευνοϊκότερη κύρωση θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι πράγματι αποτελεί την ευνοϊκότερη στο πλαίσιο της συγκεκριμένης περίπτωσης, *in concreto*, να μην κρίνεται δηλαδή *in abstracto*. Αυτό συμβαίνει καθώς μπορεί μια ορισμένη κύρωση να έχει χαμηλότερο «κατώφλι» και υψηλότερο «ταβάνι» αναφορικά με το επιβαλλόμενο πρόστιμο, ενώ στη συγκρίσιμη της κύρωση να συμβαίνει το αντίθετο⁷⁴. Εντούτοις, παρόλο που η ευνοϊκότερη ρύθμιση συνιστά αυτή που συνεπάγεται την επιβολή μικρότερης οικονομικής επιβάρυνσης και η οποία κρίνεται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, αναφύονται δυσκολίες όταν απονέμεται στην φορολογική αρχή διακριτική ευχέρεια επιβολής προστίμου με πρόβλεψη ανώτερου και κατώτερου ορίου, διότι η απόφαση για το ποια συνιστά ευμενέστερη ρύθμιση εξαρτάται από τις συγκεκριμένες περιστάσεις της υπόθεσης, προκειμένου να καταλήξουμε σε ποια περίπτωση υπάγεται η εκδικαζόμενη διαφορά⁷⁵.

Ως εκ τούτου, είναι αρκετά δυσχερές να διακρίνουμε πολλές φορές πότε μια διάταξη είναι ευμενέστερη από μία άλλη, καθώς ενδέχεται μια φορολογική κύρωση φαινομενικά ευνοϊκότερη, να θέτει μεγαλύτερο χρόνο παραγραφής από την αρχικώς προβλεπόμενη. Έτσι, έχει κριθεί ότι ευνοϊκότερη είναι μια ρύθμιση, όταν αφορά στις ουσιαστικές προϋποθέσεις, είτε της ίδιας παράβασης, είτε της ποινής που προβλέπεται και άγει στην συγκεκριμένη περίπτωση σε απαλλαγή του φορολογουμένου ή σε επιβολή μικρότερου ποσού καταλογισμού, εξαιτίας της μεταβολής των στοιχείων της αντικειμενικής ή υποκειμενικής υπόστασης του αδικήματος⁷⁶.

Να σημειωθεί όμως πως η κρινόμενη αρχή είναι μη εφαρμοστέα όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (δεύτερη προϋπόθεση), είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς την προσφορότητα και αναγκαιότητα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς⁷⁷. Ο ανωτέρω κανόνας βέβαια μπορεί να καμφθεί από αντίθετη και σαφή νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή νεότερης ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης, είτε την προβλέπει υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογουμένου⁷⁸. Εντούτοις, μια τέτοια διάταξη, η οποία θεμελιώνει απόκλιση από την κρινόμενη αρχή, πρέπει να

⁷⁴ Πανταζόπουλος Π., Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευνοϊκότερου νόμου στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων, ΘΠΔΔ, σελ. 5

⁷⁵ Μπουκουβάλα Β., Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης στο πεδίο του φορολογικού δικαίου – Επισκόπηση νομολογίας, μελέτη από την προφορική εισήγηση της στο εκπαιδευτικό σεμινάριο σπουδαστών της 24^{ης} σειράς στην ΕΣΔΔ με θέμα: «Ειδικά ζητήματα φορολογικού και τελωνειακού δικαίου», που διεξήχθη στη Θεσσαλονίκη από 26-28 Ιουνίου 2019, σελ. 8

⁷⁶ Δημητρακόπουλος Ι. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου περί φορολογικών κυρώσεων, ό.π., σελ. 3

⁷⁷ ΣτΕ 2402/2016 · απόφαση C-420/06 ΔΕΚ, της 11.03.2008

⁷⁸ ΣτΕ 1438/2018 · ΣτΕ 2221/2018

δικαιολογείται επαρκώς, ώστε να συνάδει με τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας⁷⁹.

Γ. Εφαρμογή των εγγυήσεων της ΕΣΔΑ στις φορολογικές κυρώσεις

I. Το άρθρο 4 παρ. 1 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ επί φορολογικών – τελωνειακών παραβάσεων

1. Θέση ΕΔΔΑ για ερμηνεία της αρχής “ne bis in idem”

Ένα φλέγον ζήτημα που απασχόλησε μέχρι και σήμερα την ελληνική νομολογία, αλλά και την νομολογία των Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων σε σειρά αποφάσεών τους, αφορά στην εφαρμογή της αρχής “*ne bis in idem*” στις περιπτώσεις σώρευσης ποινικών και διοικητικών κυρώσεων (ή και μόνο διοικητικών κυρώσεων)⁸⁰, οπότε εξετάζεται αν οι τελευταίες έχουν ποινικό χαρακτήρα και επομένως μπορούν να υπαχθούν στο ρυθμιστικό πεδίο της αρχής.

Η προβληματική που παρατηρείται και αφορά ως επί των πλείστον σωρεία υποθέσεων σχετικών με παραβάσεις διατάξεων του Τελωνειακού Κώδικα (Ν. 2960/2001) περί λαθρεμπορίας και επιβολής πολλαπλών τελών σωρευτικά με ποινικές κυρώσεις ή παραβάσεις σχετικά με τον ΦΠΑ (επιβολή ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. σωρευτικά με πρόσθετο φόρο), είχε αντιμετωπιστεί με την λογική της αυτοτέλειας των δύο διαδικασιών (διοικητικής και ποινικής), δηλαδή το Διοικητικό Δικαστήριο, όταν έκρινε μια διοικητική παράβαση δεν δεσμευόταν από τυχόν σχετική απόφαση Ποινικού Δικαστηρίου που είχε προηγηθεί και είχε κρίνει επί τη βάση των ίδιων πραγματικών περιστατικών, εκτός αν πρόκειται για αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση, οπότε δεσμεύεται ως προς την ενοχή του δράστη, ή πρόκειται για αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις (και απαλλακτικά βουλεύματα), εκτός αν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών και υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης (άρθρο 5 παρ. 2 ΚΔΔ). Αυτά ωστόσο έγιναν αποδεκτά στο εσωτερικό γίνεσθαι με την τροποποίηση που επήλθε στο άρθρο 5 παρ. 2 του ΚΔΔ με το άρθρο 17 του Ν. 4446/2016.

Ωστόσο, η πρακτική που ακολουθούσαν τα ελληνικά δικαστήρια ως προς την αυτοτέλεια των δύο διαδικασιών είχε ως αποτέλεσμα να παρατηρείται το εξής

⁷⁹ Γέροντας Α., Επιτομή Διοικητικού Δικονομικού Δικαίου, 2^η έκδ. Σάκκουλα, 2020, σελ. 44

⁸⁰ Ζήτημα παραβίασης της αρχής “*ne bis in idem*” μπορεί να τεθεί και σε περίπτωση διπλής διοικητικής Διαδικασίας επιβολής φορολογικών κυρώσεων (πρβλ. ΣτΕ Β’ τμ. 108/2015 εν Συμβ. και ΣτΕ 3373/2014 μειοψ. Δημητρακόπουλου). Ομοίως και η απόφαση 1091/2015 του Δ’ Τμήματος (5 μελής σύνθεση) του ΣτΕ, η οποία έκρινε ότι η αρχή *ne bis in idem* έχει εφαρμογή και στη σώρευση διοικητικών κυρώσεων, με τη σκέψη ότι οι εν λόγω κυρώσεις λόγω της φύσης των αδικημάτων και της βαρύτητας των απειλούμενων προστίμων, ενέχουν ιδιαίτερη αποδοκιμασία, ώστε να μπορούν να θεωρηθούν ποινικής φύσεως κυρώσεις, κατά το εθνικό δίκαιο (Καζαντζίδου Ε., *Ne bis in idem*: Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις-Ευρωπαϊκή και εθνική εννοιολογική θεώρηση-Σχόλιο στη ΣτΕ (ολομ.) 1741/2015, σε Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ, Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, 2016, παρ. 258)

ανορθόδοξο φαινόμενο, ήτοι για τα ίδια ακριβώς πραγματικά περιστατικά και για το ίδιο αδίκημα (πχ. λαθρεμπορία) ο διάδικος να διώκεται αφενός ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων και να αθιώνεται αμετακλήτως και αφετέρου ενώπιον των διοικητικών αρχών και δικαστηρίων να υποχρεώνεται να καταβάλει υπέρογκα ποσά, αφού τα τελευταία δεχόντουσαν χωρίς καμία επιφύλαξη την διάπραξη του εν λόγω αδικήματος⁸¹. Αλλά και αντιστρόφως, έχουν σημειωθεί περιπτώσεις στις οποίες έχουν επιβληθεί πολλαπλά τέλη ερήμην της παράλληλης ποινικής διαδικασίας, και έτσι οδηγούμαστε στην επιβολή διοικητικών κυρώσεων, οι οποίες προστιθέμενες στις ποινές που επιβάλλουν τα ποινικά δικαστήρια, καταλήγουν εξοντωτικές για τους διοικουμένους και εκ τούτου αναποτελεσματικές⁸².

Ειδικότερα, αναφορικά με την αρχή “*ne bis in idem*”, η οποία θεμελιώνει την απαγόρευση της ποινικής δίωξης ή καταδίκης για δεύτερη φορά του ίδιου προσώπου για την ίδια επίδικη συμπεριφορά στο πλαίσιο της ίδιας έννομης τάξης, αν και δεν κατοχυρώνεται ρητώς στο Ελληνικό Σύνταγμα, ερείδεται στο άρθρο 4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου που προσαρτάται στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), αλλά και στο άρθρο 50 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε. και τίθεται σε εφαρμογή όταν ασκείται νέα ποινική δίωξη και η προηγούμενη αθωωτική ή καταδικαστική απόφαση έχει ήδη περιβληθεί με ισχύ δεδικασμένου. Έτσι, η εν λόγω διάταξη παρέχει εγγύηση κατά νέων διώξεων και δεν αφορά απαγόρευση μιας δεύτερης καταδίκης ή αθώωσης⁸³. Μάλιστα, η αρχή αυτή, όπως θα αναλυθεί κατωτέρω, έχει πεδίο εφαρμογής στις φορολογικές κυρώσεις, αλλά όχι στην επιβολή φορολογικών βαρών⁸⁴ και τα κρίσιμα ερμηνευτικά στοιχεία της είναι το “*idem*”, ήτοι η ταυτότητα της επίδικης συμπεριφοράς ή του νομικού χαρακτηρισμού και το “*bis*”, ήτοι η επανάληψη της δίωξης ή η επανεπιβολή της ποινής.

1.1- Το στοιχείο του “*idem*” (ίδια συμπεριφορά)

Πυρήνας της αρχής “*ne bis in idem*” είναι η μία (ίδια) παράβαση, για την οποία διώκεται ή καταδικάζεται κάποιος για δεύτερη φορά. Το ζήτημα που τίθεται είναι πότε ακριβώς υπάρχει μία παράβαση και πότε περισσότερες. Το ΕΔΔΑ μετήλθε διαφόρων ερμηνειών του “*idem*”, αφότου καταλήξει στην απόφαση ορόσημο ***Zolotoukhin κατά Ρωσίας*** της 10.02.2009⁸⁵, με την οποία εγκαταλείφθηκε η ταύτιση της δικονομικής

⁸¹ Σαλαμούρα Ε., Σχόλιο στην ΕΔΔΑ, Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδος, της 30.4.2015, ΝοΒ 2015, τόμος 63, τεύχος 4, σελ. 845

⁸² 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.

⁸³ Φωτόπουλος Ι., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν. 4174/2013, Εισαγωγικές παρατηρήσεις επί των άρθρων 53-62 του ΚΦΔ, εκδ. Σάκκουλα, 2018, σελ. 1423

⁸⁴ Π.χ. ΣτΕ 1222/2017, με την οποία κρίθηκε ότι η αρχή “*ne bis in idem*” δεν έχει πεδίο εφαρμογής στην έκτακτη εφάπαξ εισφορά στα εισοδήματα των νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν.3808/2009), διότι επιτρέπεται κατ' αρχήν η θέσπιση νέου φορολογικού βάρους επί ύλης η οποία αποτελεί ήδη το αντικείμενο και τη βάση επιβολής φόρου, επομένως δεν απαγορεύεται η νομοθετική πρόβλεψη έκτακτης/εφάπαξ φορολογικής επιβάρυνσης ορισμένης, ιδιαίτερα εύρωστης οικονομικά, κατηγορίας προσώπων.

⁸⁵ Η υπόθεση αφορούσε στρατιωτικό, ο οποίος σε κατάσταση μέθης προκάλεσε επεισόδια εντός στρατιωτικού χώρου και διαπληκτίστηκε με άλλους αξιωματικούς. Έτσι, καταδικάστηκε αφενός σύμφωνα με τον διοικητικό κώδικα για εξύβριση και ανάρμοστη συμπεριφορά και αφετέρου

πράξης με την παραβιασθείσα διάταξη και το “*idem*” προσδιορίζεται πλέον με βάση αποκλειστικά τα πραγματικά περιστατικά. Ειδικότερα, το ΕΔΔΑ δέχτηκε ότι η κριθείσα αρχή ενεργοποιείται στις περιπτώσεις που υφίσταται μια αμετάκλητη προηγούμενη (καταδικαστική ή αθωωτική) απόφαση για μια παράβαση με τα ίδια ή ουσιαστικά τα ίδια πραγματικά περιστατικά στα οποία εμπλέκεται ο ίδιος κατηγορούμενος και τα οποία συνδέονται άρρηκτα μεταξύ τους τόσο χρονικά όσο και τοπικά. Έτσι, το δικαστήριο που επιλαμβάνεται δεύτερο της υπόθεσης έχει υποχρέωση να εξετάσει την προηγούμενη απόφαση (καταδικαστική ή αθωωτική), προκειμένου να εντοπίσει κατά πόσο υφίσταται ταυτότητα ή ομοιότητα των πραγματικών περιστατικών που το ίδιο θα εξετάσει και αυτών που έχουν κριθεί από το πρώτο δικαστήριο.

Επομένως, έγινε δεκτό ότι η δικονομική πράξη εκλαμβάνεται ως “*factum*” από την άποψη ότι απαγορεύεται η δίωξη ή τιμώρηση δεύτερης συμπεριφοράς στο βαθμό που αυτή απορρέει από τα αυτά πραγματικά περιστατικά ή περιστατικά που ομοιάζουν ουσιαστικά μεταξύ τους⁸⁶. Η θέση αυτή έχει πλέον παγιωθεί και υιοθετηθεί και από επόμενες αποφάσεις του δικαστηρίου⁸⁷ και συνέδραμε στο να γίνει δεκτό ότι ο βαθμός του δόλου και ο σκοπός της κυρωτικής διάταξης (προληπτικός, κατασταλτικός), δεν επηρεάζουν την εφαρμογή της εν λόγω αρχής.

1.2- Το στοιχείο του “*bis*” (απαγόρευση δεύτερης ποινικής διαδικασίας)

Η αρχή απαγορεύει τη δεύτερη ποινική διαδικασία. Δεύτερη είναι η ποινική διαδικασία που ακολουθεί μετά την αμετάκλητη περάτωση της πρώτης, χωρίς να ενδιαφέρει αν η πρώτη κατέληξε σε καταδίκη ή αθώωση. Μολαταύτα, πρέπει να εξεταστεί εάν η αθώωση στηρίχθηκε σε λόγους τυπικούς ή ουσιαστικούς. Και αυτό γιατί, στη δεύτερη περίπτωση, το δικαστήριο, έχοντας εισέλθει στην ουσία της υπόθεσης, έχει σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση και, άρα, υπάρχει αθώωση. Αντίθετα, στην πρώτη περίπτωση αθώωση δεν υπάρχει και συνεπώς δεν εμποδίζεται η κίνηση νέας διαδικασίας⁸⁸. Έτσι, έχει γίνει δεκτό ότι η αρχή “*ne bis in idem*” δεν εφαρμόζεται από τα διοικητικά δικαστήρια όταν η ποινική διαδικασία τερματίστηκε λόγω παραγραφής του ποινικού αδικήματος⁸⁹, αφού στην εν λόγω περίπτωση δεν υπάρχει κρίση περί της ουσίας της υποθέσεως. Ακόμη, δεν εφαρμόζεται και όταν η ποινή που έχει καταλογιστεί με την αμετάκλητη απόφαση του ποινικού δικαστηρίου είναι τόσο ελαφριά, ώστε να μην μπορεί να καταστείλει την φορολογική παράβαση με τρόπο αποτελεσματικό και σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας⁹⁰. Πέραν τούτου,

ακολούθησε η ποινική διαδικασία σε βάρος του, με την οποία κρίθηκε ένοχος για διατάραξη και αντίσταση κατά δημόσιου λειτουργού.

⁸⁶ *Zolotoukhin κατά Ρωσίας*, της 10.02.1009 σκ. 83

⁸⁷ *Καπετάνιος κ.ά. κατά Ελλάδας*, απόφαση ΕΔΔΑ της 30.04.2015, σκ. 63. Συναφής και η μεταγενέστερη απόφαση ΕΔΔΑ της 09.06.2016 *Σισμανίδης και Σιταρίδης κατά Ελλάδας*. Ομοίως και στην υπόθεση *Ruotsalainen κατά Φιλανδίας*, της 16.06.2009, η οποία αφορούσε στην επιβολή πρόσθετου φόρου (τριπλάσιου του αρχικού) μαζί με την επιβολή ποινικής κύρωσης.

⁸⁸ *Δημητρακόπουλος Ι.*, Διοικητικές κυρώσεις και θεμελιώδη δικαιώματα, Σύνταγμα- ΕΣΔΑ- Δίκαιο ΕΕ, ό.π., σελ. 717

⁸⁹ ΣτΕ 1102-104/2018

⁹⁰ ΣτΕ 1887/2018

το στοιχείο “bis” συνεπάγεται όχι απλώς δικαίωμα μη τιμώρησης για δεύτερη φορά για την ίδια πράξη, αλλά επιπλέον δικαίωμα μη καταδίκης και μη παραπομπής σε δεύτερη δίκη⁹¹. Επισημαίνεται βέβαια ότι δεν είναι απαραίτητο η δεύτερη δίωξη να κατέληξε σε καταδίκη του κατηγορουμένου, αρκεί απλά το γεγονός ότι αυτή κινήθηκε⁹².

Το ερώτημα που πρέπει όμως να απαντηθεί είναι πότε ακριβώς περατώνεται μία διαδικασία, με αποτέλεσμα η επόμενη διαδικασία που ακολουθεί να μην είναι παράλληλη αλλά δεύτερη και, συνεπώς, τυγχάνει εφαρμογής η αρχή “*ne bis in idem*”. Ειδικότερα, στην απόφαση *Zolotoukhin*, στην οποία γίνεται χρήση του όρου “*final*”, που στην ελληνική αποδίδεται ως «οριστική» απόφαση, κρίνεται ότι υπάρχει τέτοια απόφαση, όταν αυτή είναι εξοπλισμένη με ισχύ δεδικασμένου (“*res judicata*”) και πρέπει επιπλέον να μην προσβάλλεται με ένδικο μέσα⁹³. Ο τρόπος με τον οποίο χρησιμοποιείται ο όρος «οριστική» απόφαση από το ΕΔΔΑ αντιστοιχεί στην αμετάκλητη απόφαση του εθνικού δικαίου. Έτσι, «οριστική» είναι η ποινική απόφαση ή το βούλευμα που δεν προσβάλλονται πλέον με ένδικο μέσο, για οποιονδήποτε λόγο (άρθρο 57 ΚΠΔ), ενώ σε επίπεδο διοικητικού δικαίου που μας αφορά, η διαδικασία περατώνεται οριστικά, όταν η απόφαση δεν προσβάλλεται εμπρόθεσμα με ένδικο βοήθημα ή με την αμετάκλητη διοικητική απόφαση⁹⁴.

Η ανωτέρω απόφαση αλλά και η αποδοχή των κριτηρίων *Engel*, που θα αναλυθούν κατωτέρω, έπαιξαν καθοριστικό ρόλο στο πεδίο των δυναδικών κυρώσεων, αφού τα κράτη κλήθηκαν να τερματίζουν τις δεύτερες χρονικά διαδικασίες (μετά την αμετάκλητη περάτωση της πρώτης)⁹⁵. Αυτό όμως που στην πραγματικότητα υποστηρίχθηκε ήταν ότι μεταξύ των δύο διαδικασιών θα έπρεπε να επιλεγεί η μία. Ωστόσο, κατά αυτόν τον τρόπο θα οδηγούμασταν στο παράλογο φαινόμενο, το ποια διαδικασία (διοικητική ή ποινική) θα επιλεγεί τελικά, να εξαρτάται από άσχετους και αστάθμητους παράγοντες, όπως είναι η χρονική διάρκεια της κάθε διαδικασίας και γενικότερα παραγόντων άσχετων προς την παραβατική συμπεριφορά⁹⁶. Αρκεί μόνο να αναλογιστούμε την ποινική διαδικασία της Ελλάδας, η οποία χαρακτηρίζεται ως δαιδαλώδης και βραδυφλεγής και έτσι σπάνια θα εξοπλίζονταν η τελευταία με ισχύ δεδικασμένου πριν τη διοικητική διαδικασία.

Εντούτοις, η ανωτέρω θέση έχει καταφανώς ανατραπεί με την απόφαση **A. και B. κατά Νορβηγίας**, η οποία ανέτρεψε την προηγούμενη κατάσταση στον χώρο των

⁹¹ *Ακτύπης Η.* Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, Ερμηνεία κατ’ άρθρο, Σισιλιάνος Α., σελ. 889 · *Nikitin κατά Ρωσίας*, σκ. 36 · *Franz Fischer κατά Αυστρίας*, σκ. 29 · *Lucky Dev κατά Σουηδίας*, σκ. 58

⁹² *Λαϊνιώτη Α.*, Η αρχή *ne bis in idem* και η ελληνική πραγματικότητα, ΘΠΔΔ 2016, σελ. 1124

⁹³ *Zolotoukhin κατά Ρωσίας*, σκ. 83, “*The guarantee enshrined in Article 4 of Protocol No. 7 becomes relevant on commencement of a new prosecution, [...] on a second conviction or acquittal (compare paragraph 110 below).*”

⁹⁴ *Θεοχάρη Α. - Μπουλταδάκη Δ.*, Η αρχή *ne bis in idem* στο πεδίο των διοικητικών κυρώσεων, ΘΠΔΔ 2016, σελ. 1138

⁹⁵ *Zolotoukhin κατά Ρωσίας*, ό.π. σκ. 115

⁹⁶ *Πετρόπουλος Β.* σε κατ’ άρθρον ερμηνεία ΕΣΔΑ, Σαρμάς Ι./ Κοντιάδης Ξ./ Ανθόπουλος Χ., 2021, σελ. 1188

δυναδικών κυρώσεων και η οποία πλέον, όπως θα αναλυθεί και κατωτέρω, έχει παγιωθεί. Ειδικότερα, το ΕΔΔΑ στη συγκεκριμένη απόφαση τάχθηκε υπέρ του συστήματος των δυναδικών κυρώσεων, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές προέρχονται από μία διαδικασία. Δηλαδή, οι δύο διαδικασίες πρέπει να συνδέονται άρρηκτα μεταξύ τους, ώστε να δίνεται η εντύπωση ότι οι κυρώσεις επιβάλλονται στα πλαίσια μίας διαδικασίας. Αναλυτικότερα, λόγω και των εκτεταμένων αντιδράσεων στον τρόπο εφαρμογής της αρχής στις δυναδικές κυρώσεις, μέσω της εν λόγω απόφασης κρίθηκε ότι οι δύο διαδικασίες δεν πρέπει να αλληλοκαλύπτονται και γι' αυτό θα πρέπει μεταξύ τους να υπάρχει έντονος χρονικός και ουσιαστικός σύνδεσμος.

Μάλιστα, προκειμένου να υπάρξει η **ουσιαστική συνάφεια** πρέπει να πληρούνται τέσσερα κριτήρια: α) προβλεψιμότητα της δυναδικότητας στο νόμο, β) επιδίωξη συμπληρωματικών στόχων, γ) αποφυγή αλληλοεπικάλυψης στη συλλογή και εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων⁹⁷, δ) συνυπολογισμός στη δεύτερη χρονικά διαδικασία της κύρωσης που επιβάλλεται στην πρώτη⁹⁸. Μάλιστα, το ΕΔΔΑ προτείνει οι κυρώσεις να επιβάλλονται στα πλαίσια μίας διαδικασίας, αν, όμως, αυτό δεν είναι εφικτό, θα πρέπει το εναγόμενο κράτος να αποδείξει τη στενή σχέση των διαδικασιών από άποψη ουσίας και χρόνου.

1.3- Τα κριτήρια του ΕΔΔΑ για τον χαρακτηρισμό μιας κύρωσης ως «ποινικής»

Στα πλαίσια αποτροπής του ενδεχομένου συρρίκνωσης του ρυθμιστικού πεδίου της ανωτέρω αρχής, το ΕΔΔΑ ερμηνεύει με διασταλτικό τρόπο την έννοια της «ποινής», προκειμένου αυτή να συμπεριλάβει και διοικητικές κυρώσεις, διαμορφώνοντας από πολύ νωρίς τα κριτήρια βάσει των οποίων οι φορολογικές κυρώσεις ειδικότερα, είναι δυνατόν να χαρακτηρισθούν ως κυρώσεις ποινικού χαρακτήρα και έτσι να εφαρμοσθούν οι εγγυήσεις της ΕΣΔΑ κατά τα άρθρα 6 και 7 αυτής, μεταξύ των οποίων και το άρθρο 4 παρ. 1 του 7ου ΠΠ της ΕΣΔΑ. Σκοπό της σχετικής ερμηνευτικής προσέγγισης αποτελεί η αποτροπή καταστρατήγησης της αρχής “*ne bis in idem*” μέσω της σωρευτικής επιβολής ποινικών και διοικητικών κυρώσεων, υπό την προϋπόθεση βεβαίως ότι οι τελευταίες έχουν κατ’ ουσίαν ποινικό χαρακτήρα⁹⁹.

⁹⁷ Τσόλκα Ο., Το εσωτερικό δυναδικό δίκαιο υπό το πρίσμα των άρθρων 4 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και 50 του ΧΘΔΕΕ.- Οι πρόσφατες εξελίξεις της νομολογίας του ΕΔΔΑ, του ΔΕΕ και των εθνικών ανώτατων δικαστηρίων, ΠοινΧρ, 2019, σελ. 575

⁹⁸ Α και Β κατά Νορβηγίας, σκ. 132: «...εάν οι διαφορετικές κυρωτικές διαδικασίες αποβλέπουν σε συμπληρωματικούς σκοπούς και, συνεπώς, αφορούν, όχι μόνο *in abstracto* αλλά και *in concreto*, διαφορετικές όψεις της κρίσιμης παραβατικής συμπεριφοράς, ... διαφορετικές κυρωτικές διαδικασίες συνιστούν προβλέψιμες συνέπειες, κατά τον νόμο και στην πράξη, της σχετικής παραβατικής συμπεριφοράς (*idem*), ...εάν οι διαφορετικές κυρωτικές διαδικασίες διεξάγονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να αποφεύγεται, κατά το δυνατόν, η επανάληψη τόσο της συλλογής όσο και της εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων, ιδίως μέσω της κατάλληλης διάδρασης μεταξύ των διαφόρων αρμοδίων αρχών, προκειμένου η κρίση περί του πραγματικού στη μία διαδικασία να μπορεί να χρησιμοποιηθεί και στην άλλη, ... και κυρίως, ... εάν η κύρωση που επιβάλλεται κατόπιν της διαδικασίας, η οποία περατώνεται αμετέκλητα πρώτη λαμβάνεται υπόψη στη διαδικασία που περατώνεται δεύτερη, έτσι ώστε να αποτρέπεται η επιβολή στον καθ’ού υπέρμετρου βάρους, πράγμα το οποίο είναι λιγότερο πιθανό να συμβεί στην περίπτωση που υπάρχει αντισταθμιστικός μηχανισμός με σκοπό τη διασφάλιση της αναλογικότητας των συνολικά καταλογιζομένων ποινών».

⁹⁹ Πρεβεδούρου Ευγ., 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. 524 επ.

Επομένως, το κρίσιμο για την εφαρμογή των κανόνων αυτών είναι η φορολογική κύρωση να προσλαμβάνει ποινικό χαρακτήρα.

Πιο συγκεκριμένα, το ΕΔΔΑ έχει δεχθεί με την απόφαση *“Engel και λοιποί κατά Ολλανδίας”* της 08.06.1976, η οποία αφορούσε υπόθεση επιβολής ποινών σε βάρος πέντε στρατιωτικών λόγω παράβασης κανόνων στρατιωτικής πειθαρχίας, ότι η διάκριση της εθνικής έννομης τάξης σε δύο διαδικασίες, διοικητική και ποινική, δεν είναι καθοριστική για την ενεργοποίηση των εγγυήσεων της ποινικής δίκης, προβαίνοντας σε αυτόνομη ερμηνεία του σχετικού όρου της Σύμβασης (*«ποινική φύση»*), όπως προβλέπεται από το *άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ*, και επιφυλάσσει για τον εαυτό του το σχετικό χαρακτηρισμό, ανεξάρτητα από τον χαρακτήρα που δίνεται στο εσωτερικό δίκαιο για τη συγκεκριμένη κύρωση.

Έτσι, το Δικαστήριο του Στρασβούργου αποφαινεται κατά περίπτωση για την ποινική φύση μιας διαδικασίας, η οποία κατά το εθνικό δίκαιο θεωρείται ως διοικητική, εφαρμόζοντας τρία κριτήρια, (γνωστά ως *«κριτήρια Engel»*), προκειμένου να καταλήξει στον χαρακτηρισμό μιας (φορολογικής) κύρωσης ως έχουσας χαρακτήρα ποινικής κύρωσης.

- **Πρώτο κριτήριο:** Ο νομικός χαρακτηρισμός της παράβασης κατά το εθνικό δίκαιο. Ο χαρακτηρισμός αυτός δεν θεωρείται από το ΕΔΔΑ ως αποφασιστικής σημασίας, αλλά χρησιμεύει ως σημείο αναφοράς για την περαιτέρω εξέταση της διάταξης¹⁰⁰. Αυτό συμβαίνει ακριβώς, γιατί, αν ήταν δεσμευτικός ο χαρακτηρισμός, θα φалκιδεύονταν το περιεχόμενο του *άρθρου 6 ΕΣΔΑ* και, ουσιαστικά, δεν θα εφαρμόζονταν, για τον απλό λόγο ότι οι εσωτερικές έννομες τάξεις δεν θα χαρακτήριζαν τις κυρώσεις ως ποινικές¹⁰¹. Έτσι, είναι αδιάφορος ο νομικός μανδύας που *«φορά»* μία κύρωση στην εσωτερική - εθνική έννομη τάξη για το ΕΔΔΑ.

- **Δεύτερο κριτήριο:** Η φύση της παραβάσεως. Ειδικότερα, το ΕΔΔΑ ελέγχει σε πρώτη φάση τον κύκλο των προσώπων στον οποίο απευθύνεται η παραβιασθείσα διάταξη. Αν αυτή απευθύνεται στο σύνολο των υποκειμένων του δικαίου, τότε τεκμαίρεται ο ποινικός της χαρακτήρας¹⁰². Αν, όμως, απευθύνεται σε συγκεκριμένη ομάδα προσώπων, όπως είναι για παράδειγμα οι δημόσιοι υπάλληλοι ή μέλη ορισμένης επαγγελματικής κατηγορίας πρόκειται συνήθως είτε για πειθαρχικές ποινές, είτε για κυρώσεις άνευ ποινικού χαρακτήρα¹⁰³. Σε δεύτερη φάση, εξετάζεται ο σκοπός (*ratio*) και συγκεκριμένα αν ο παραβιασθείς κανόνας δικαίου έχει τιμωρητικό - κατασταλτικό χαρακτήρα. Αν δηλαδή ο σκοπός αφορά τον κολασμό του δράστη προς αποφυγή υποτροπής του, τότε πρόκειται για κύρωση με ποινικό χαρακτήρα. Αντιθέτως, αν ο σκοπός της κύρωσης είναι η χρηματική αποζημίωση λόγω ζημίας, τότε η κύρωση στερείται ποινικού χαρακτήρα. Από τον συνδυασμό των δύο αυτών σταδίων προκύπτει

¹⁰⁰ Πρεβεδούρου Ευγ. ό.π.

¹⁰¹ Zolotoukhin κατά Ρωσίας, σκ. 52,

¹⁰² Öztürk κατά Γερμανίας, σκ. 53 · Lauko κατά Σλοβακίας, σκ. 58

¹⁰³ Χαρακτηριστική είναι η απόφαση *Vagenas κατά Ελλάδα* της 23ης Αυγούστου 2011, στην οποία η ποινή οριστικής παύσης σε τελωνιακό υπάλληλο που καταδικάστηκε για λαθρεμπορία δεν έχει τον χαρακτήρα ποινής, καθώς απευθύνεται σε μία συγκεκριμένη επαγγελματική κατηγορία.

αν ορθώς μια φορολογική, εν προκειμένω, κύρωση έχει χαρακτήρα ποινικής κυρώσεως.

- Τρίτο κριτήριο: Η φύση και η σοβαρότητα της επαπειλούμενης ποινής.

Σημειωτέον ότι το ΕΔΔΑ δεν θα λάβει υπόψη του την επιβληθείσα στην εξεταζόμενη περίπτωση ποινή, αλλά τη βαρύτερη επαπειλούμενη κύρωση για την επίδικη παράβαση. Δηλαδή, υπ' όψιν λαμβάνεται η βαρύτερη τιμή της απειλούμενης ποινής και όχι αυτή που πράγματι επιβλήθηκε¹⁰⁴. Μάλιστα, για τις στερητικές της ελευθερίας ποινές τεκμαίρεται γενικώς ότι έχουν ποινικό χαρακτήρα, εκτός από εξαιρετικές περιπτώσεις που μπορεί να ανατραπεί, ήτοι όταν η ποινή δεν προσβάλλει ουσιωδώς την ελευθερία λόγω διάρκειας και τρόπου έκτισης της ποινής¹⁰⁵.

Τα ανωτέρω κριτήρια – κριτήρια *Engel* αρκεί να πληρούνται διαζευκτικά και όχι απαραίτητα σωρευτικά. Για να προσδιοριστεί, δηλαδή, η ύπαρξη παράβασης ποινικής φύσεως θα πρέπει η εν λόγω παράβαση να είναι είτε εκ φύσεως ποινική σύμφωνα με την Σύμβαση, είτε να έχει επισύρει κύρωση σε βάρος του διοικουμένου, η οποία από τη φύση της ή το βαθμό βαρύτητάς της ανήκει στην «*ύλη του ποινικού δικαίου*»¹⁰⁶. Δεν αποκλείεται, εντούτοις, το ενδεχόμενο υιοθέτησης μίας σωρευτικής προσέγγισης των κριτηρίων εάν η ξεχωριστή ανάλυση κάθε κριτηρίου δεν επιτρέπει την εξαγωγή σαφούς συμπεράσματος ως προς την ύπαρξη «*κατηγορίας ποινικής φύσεως*»¹⁰⁷.

Για παράδειγμα, αναφορικά με την τελωνειακή παράβαση της λαθρεμπορίας, το ΕΔΔΑ έχει κρίνει μέσα από πληθώρα αποφάσεων¹⁰⁸ με βάση τα ανωτέρω κριτήρια σωρευτικά για να καταλήξει στην «*ύπαρξη κατηγορίας ποινικής φύσεως*», ένα συμπέρασμα που τις περισσότερες φορές, όμως, δεν συνιστούσε αποτέλεσμα ενδελεχούς ελέγχου των ανωτέρω κριτηρίων, ενώ σχεδόν πάντα δεχόταν μεγαλύτερη ισχύ το τρίτο κριτήριο περί επιβολής ιδιαίτερα υψηλού προστίμου, το οποίο προσέδιδε αυτομάτως ποινική χροιά στην επίδικη δίκη. Αντιθέτως, δεν εκλείπουν και αποφάσεις¹⁰⁹ που η επιλογή του κατάλληλου κριτηρίου ήταν πιο ξεκάθαρη και ευκρινής, βασιζόμενη μόνο στο ιδιαίτερα υψηλό ύψος της επιβληθείσας και επαπειλούμενης κύρωσης (τρίτο κριτήριο), για να καταλήξει «*στην ποινική φύση*» της διοικητικής παράβασης της λαθρεμπορίας.

¹⁰⁴ *Zolotoukhin κατά Ρωσίας*, σκ. 56

¹⁰⁵ *Maresti κατά Κροατίας*, σκ. 60

¹⁰⁶ *Καπετάνιος κατά Ελλάδας*, σκ. 52

¹⁰⁷ *Καπετάνιος κατά Ελλάδας*, σκ. 52 · *Jussila κατά Φιλανδίας*, ΕΔΔΑ της 23.11.2006, σκ. 30, 31

¹⁰⁸ ΕΔΔΑ, *Mamidakis κατά Ελλάδας*, 10.1.2007, παρ. 21 · *Giannetaki E. & S. Metaforiki Ltd et Giannetakis κατά Ελλάδας*, 6.12.2007, παρ. 19 · *Chatzinikolaou κατά Ελλάδας*, 21.2.2008, παρ. 20

¹⁰⁹ ΕΔΔΑ, *Garyfallou AEBE κατά Ελλάδας*, της 24.09.1997

2. Η νομολογιακή εξέλιξη των Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων

2.1- Από την σκοπιά του ΕΔΔΑ

Εξέχουσα σημασία στη νομολογιακή εξέλιξη του ΕΔΔΑ καταλαμβάνει η απόφαση *A και B κατά Νορβηγίας*, η οποία έκρινε την περίπτωση δύο όμοιων υποθέσεων Νορβηγών, αφορούσες την διάπραξη φοροδιαφυγής λόγω παράλειψης των προσφευγόντων να δηλώσουν το φορολογητέο τους εισόδημα και έτσι τους επιβλήθηκε αρχικώς διοικητική κύρωση (30% επί των διαφυγόντων φόρων), η οποία λόγω μη προσβολής της κατέστη αμετάκλητη. Ταυτόχρονα, οι προσφεύγοντες καταδικάστηκαν στην ποινική δικαιοδοσία με ποινή φυλάκισης ενός έτους λόγω φορολογικής απάτης, καθώς το Ανώτατο Δικαστήριο της Νορβηγίας, μολονότι αναγνώρισε ότι αμφότερες οι διαδικασίες αφορούσαν στα ίδια πραγματικά περιστατικά και ήταν «ποινικές», έκρινε εντούτοις ότι δεν είχε παραβιασθεί η διάταξη του άρθρου 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ, διότι υπήρχε επαρκής χρονικός και ουσιαστικός σύνδεσμος μεταξύ των δύο διαδικασιών, η κίνηση των οποίων μάλιστα ήταν προβλέψιμη για τους εμπλεκόμενους και έτσι οι τελευταίοι προσέφυγαν στο ΕΔΔΑ με την αιτίαση της παράβασης της αρχής “*ne bis in idem*”. Εν προκειμένω, το ΕΔΔΑ έκρινε (με πλειοψηφία δεκαέξι ψήφοι έναντι μιας), ότι παρά το γεγονός ότι επιβλήθηκαν διαφορετικές κυρώσεις από δύο διαφορετικές αρχές κατόπιν διαφορετικών διαδικασιών, μεταξύ των τελευταίων, όμως, παρατηρείται ένας ουσιαστικός και χρονικός σύνδεσμος, αρκούντως στενός, προκειμένου να θεωρηθούν ότι αποτελούσαν ένα συνολικό μηχανισμό κυρώσεων, προβλεπόμενο από το νορβηγικό δίκαιο¹¹⁰ και συνεπώς δεν ευσταθούσε η αιτίαση παραβάσεως του άρθρου 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ.

Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω με την εν λόγω απόφαση το ΕΔΔΑ δέχεται πλέον ότι ένα δυαδικό σύστημα κυρώσεων μπορεί να είναι συμβατό με την αρχή “*ne bis in idem*”, όταν υφίσταται επαρκώς στενός σύνδεσμος ως προς την ουσία και τον χρόνο¹¹¹ μεταξύ των δύο διαδικασιών. Αυτή η ερμηνεία της έννοιας του “*bis*”, με τις προϋποθέσεις που τέθηκαν προκειμένου να χαρακτηρισθούν ως επαρκώς συναφείς η ποινική και η διοικητική φορολογική διαδικασία (κι όπως αυτές αναλύθηκαν στην ενότητα Γ.Ι.3 της παρούσας), πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και από το ΔΕΕ κατά την ερμηνεία του άρθρου 50 του ΧΘΔΕΕ, όπως επιτάσσει η αρχή της ομοιογένειας.

Μολαταύτα, στην εν λόγω απόφαση πέρα από τη μειοψηφήσασα γνώμη ενός Δικαστή του Στρασβούργου¹¹², η οποία είναι αρκετά ενδιαφέρουσα από άποψη διεξοδικότητας και τεκμηρίωσης¹¹³, αρκετοί θεωρητικοί έφεραν αντιρρήσεις ως προς

¹¹⁰ Ο.π. σκ. 95 147

¹¹¹ *A και B κατά Νορβηγίας*, σκ. 134

¹¹² Pinto de Albuquerque

¹¹³ Ο.π. σκ. 79 και 80: «Αφού ανέτρεψε τη λογική της αρχής *ne bis in idem*, η παρούσα απόφαση ανοίγει την πόρτα σε μια πολιτική καταστολής χωρίς προηγούμενο [...] η οποία βασίζεται στην διεξαγωγή από το Κράτος πολλαπλών διαδικασιών, στρατηγικά διαρθρωμένων και θεσμοθετημένων, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται το μέγιστο κατασταλτικό αποτέλεσμα. Αυτή η πολιτική θα μπορούσε να καταστεί η ιστορία δίχως τέλος, εκδικητική, δύο ή περισσότερων διαδικασιών διεξαγομένων εκ παραλλήλου ή διαδοχικώς

τα πορίσματα της¹¹⁴, καθώς μέσω του νομικού εφευρήματος του ουσιαστικού και χρονικού συνδέσμου μεταξύ των κυρωτικών διαδικασιών προέβη σε σημαντική συρρίκνωση της κανονιστικής εμβέλειας της νομολογίας του ΕΔΔΑ σχετικά με την αρχή “*ne bis in idem*”, ενώ το μόνο που εισέφερε είναι επίφαση αναλογικότητας, επιφέροντας καίριο πλήγμα στην αρχή (όπως αυτή είχε αναδυθεί με σειρά Αποφάσεων του Δικαστηρίου, με προεξέχουσα την *Zolotukhine*), υπό τη μορφή αυτής ως διαδικαστικής εγγύησης, με την έννοια της απαγόρευσης εκ νέου διώξεως κάποιου για τα αυτά πραγματικά περιστατικά. Ειδικότερα, στο εσωτερικό γίνεσθαι, η απόφαση σχολιάστηκε αρνητικά λόγω της αοριστίας των κριτηρίων, αφού δεν παρέχονται σαφείς κατευθύνσεις στον εθνικό δικαστή και εισάγεται αφενός μία ασαφής συλλογιστική ως προς την έννοια του χρονικού συνδέσμου, κυρίως διότι, ενώ συνάγεται ότι το ένα κρίσιμο χρονικό σημείο είναι εκείνο στο οποίο περατώθηκε πρώτη αμετακλήτως η μία διαδικασία, δεν διευκρινίζεται το δεύτερο κρίσιμο χρονικό σημείο και έτσι παρατηρείται διάσταση μεταξύ της παραπομπής στην απόφαση *Καπετάνιος*, που υπονοεί ότι λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κατά τον οποίο τελείωσε με αμετάκλητη απόφαση η δεύτερη διαδικασία και της υπαγωγής της απόφασης *A και B κατά Νορβηγίας*, από την οποία συνάγεται ότι ελήφθη υπόψη ο χρόνος έκδοσης ή δημοσίευσης της πρωτοβάθμιας απόφασης στη δεύτερη διαδικασία (της πρωτόδικης ποινικής απόφασης)¹¹⁵. Αφετέρου, ασάφεια προκύπτει και ως προς τον επαρκή ουσιαστικό σύνδεσμο μεταξύ της ποινικής και της διοικητικής κυρωτικής διαδικασίας, ιδίως σε υποθέσεις επιβολής πολλαπλών τελών, όπως στη λαθρεμπορία, στις οποίες η διοικητική διαδικασία προβλέπεται από το νόμο, κατ’ αρχήν, ως αυτοτελής έναντι της ποινικής, αναφορικά με την αποδεικτική διαδικασία και την εκτίμηση των αποδείξεων, την κρίση για τη διάπραξη της παράβασης και την επιμέτρηση της τυχόν επιβαλλόμενης κύρωσης, λαμβανομένου υπόψη ότι ο διοικητικός δικαστής υποχρεούται, πάντως, να συνεκτιμήσει τη σχετική ποινική απόφαση, δεσμευόμενος από αυτήν (βάσει του άρθρου 5 παρ. 2 του ΚΔΔ), σε περίπτωση που αυτή είναι καταδικαστική και αμετάκλητη.

κατά του ίδιου κατηγορουμένου για τα ίδια πραγματικά περιστατικά, οι οποίες επιπλέον θα μπορούσαν να καταλήξουν στην τιμωρία του τελευταίου εν είδει αντιποίνων για το ότι αυτός ήσκησε προηγουμένως τα νόμιμα διαδικαστικά δικαιώματά του και κυρίως το δικαίωμα του σε προσφυγή. [...] Η μόνη αληθινή προϋπόθεση από την οποία συνοδεύεται αυτή η προσέγγιση της πλειοψηφίας η οποία είναι προσανατολισμένη προς την «αναποτελεσματικότητα» είναι μια αυταπάτη αναλογικότητας, η οποία περιορίζεται στην αόριστη ένδειξη της λήψης υπόψη προηγηθεισών διοικητικών κυρώσεων στον καθορισμό της χρηματικής ποινής η οποία επιβάλλεται στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας, μία προσέγγιση πολύ απομακρυσμένη από τις ιστορικές ρίζες και την αρχή του εθιμικού διεθνούς δικαίου του *ne bis in idem*. [...] Η προοδευτική και αμοιβαία συνεργασία μεταξύ των δύο ευρωπαϊκών δικαστηρίων προφανώς ακόμη μία φορά θα διαταραχθεί βαθιά, το Στρασβούργο ακολουθώντας την λάθος κατεύθυνση όταν το Λουξεμβούργο δεν δέχθηκε έναν υποβιβασμό του απαρύγραπτου ατομικού δικαιώματος του *ne bis in idem* σε ένα δικαίωμα τόσο ρευστό, στενά ερμηνευόμενο, με μία λέξη: απατηλό. Ούτε εγώ»

¹¹⁴ Ενδεικτικά, *Δημητρακόπουλος Ι.* στο Η επιρροή της ποινικής δίκης στη διοικητική διαδικασία και δίκη για φορολογικές παραβάσεις, υπό το φως των θεμελιωδών δικαιωμάτων, στην πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ και του ΕΔΔΑ (ΣτΕ 1992-1993/2016, ΕΔΔΑ 15.11.2016 Α και Β κατά Νορβηγίας), σελ. 2-3

¹¹⁵ σχετικά *Δημητρακόπουλος Ι.*, ό.π.

Όμως, δεν μπορεί κανείς να παραβλέψει ότι μέσω των κριτηρίων αυτών επιτυγχάνεται η νομιμοποίηση των δυαδικών κυρώσεων υπό προϋποθέσεις. Σε αυτά τα πλαίσια εντοπίζεται και η άποψη¹¹⁶ ότι η αρχή “*ne bis in idem*” μπορεί κατά αυτό τον τρόπο να αντιμετωπιστεί ως ένα δικαίωμα, που νομιμοποιεί την παράλληλη διενέργεια ποινικής και διοικητικής διαδικασίας υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις και επισημαίνει ότι η εσωτερική έννομη τάξη πρέπει να λάβει υπ’ όψιν της τις προϋποθέσεις αυτές.

Επιπρόσθετα, ενδιαφέρον παρουσιάζει και η απόφαση *Johannesson και άλλοι κατά Ισλανδίας*¹¹⁷, η οποία αφορά υπόθεση κατά την οποία οι φορολογικές αρχές της Ισλανδίας εκκίνησαν διαδικασίες φορολογικού ελέγχου των φορολογικών δηλώσεων και των βιβλίων και στοιχείων εις βάρος των προσφευγόντων και λόγω διαπίστωσης παραβάσεων εξέδωσαν πράξεις καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου (25% επί του διαφυγόντος φόρου), ποσού 530.000 ευρώ στον πρώτο και 15.000 ευρώ στον δεύτερο αντίστοιχα. Οι διοικούμενοι προσέφυγαν στα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία απέρριψαν τις προσφυγές τους και λόγω άπρακτης παρόδου της προθεσμίας άσκησης ενδίκων βοηθημάτων, οι πράξεις κατέστησαν οριστικές (τον Φεβρουάριο και Μάρτιο του 2008). Περαιτέρω, τον Δεκέμβριο του ίδιου έτους, παραπέμφθηκαν σε ποινική δίκη για παράλειψη δήλωσης εισοδημάτων και παρότι το πρωτοβάθμιο δικαστήριο τους απάλλαξε ερειδόμενο στις επιταγές του άρθρου 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ, αφού οι κατηγορίες στηρίζονταν στα ίδια πραγματικά για τα οποία τους επιβλήθηκε φόρος, το Ανώτατο Δικαστήριο αναίρεσε την απόφαση με το επιχείρημα ότι το εύρος προστασίας της εν λόγω διάταξης του ΕΔΔΑ είναι ασαφές και ότι αρμόδιες για την αντιμετώπιση των φορολογικών παραβάσεων στην χώρα είναι και οι δύο δικαιοδοσίες (διοικητική και ποινική). Στην μετ’ αναίρεση δίκη επειδή καταδικάστηκαν, στράφηκαν κατά του ισλανδικού κράτους, επικαλούμενοι παραβίαση της αρχής “*ne bis in idem*”.

Εν προκειμένω, το ΕΔΔΑ αρχικώς έκρινε σχετικά με τη συνδρομή του στοιχείου “*idem*”, επικαλούμενο τη νομολογία *Zolotukhin*, ότι η φορολογική και η ποινική διαδικασία εκκινούσαν από το ίδιο γεγονός, ήτοι την παράλειψη δήλωσης εισοδημάτων και επομένως πρόκειται για την ίδια παράβαση. Από την άλλη, για την εξέταση του στοιχείου του “*bis*” το ΕΔΔΑ επικαλέστηκε την απόφαση *A και B κατά Νορβηγίας*, εξετάζοντας την πλήρωση των προϋποθέσεων που είχαν τεθεί σχετικά με τη συνδρομή του κριτηρίου του επαρκούς συνδέσμου των δύο διαδικασιών, επιβεβαιώνοντας ουσιαστικά τον αλληλένδετο ουσιαστικό και χρονικό σύνδεσμο και εμμένοντας στην ανάγκη συνδρομής και των δύο στοιχείων. Μάλιστα, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι παρότι οι δύο διαδικασίες επιδίωκαν συμπληρωματικούς σκοπούς, η κίνησή τους ήταν προβλέψιμη απόρροια της συμπεριφοράς των διοικουμένων και το αποτέλεσμα της διοικητικής διαδικασίας ελήφθη υπόψιν για τον προσδιορισμό των προστίμων της ποινικής, όμως, τα στοιχεία αυτά δεν ήταν από μόνα τους ικανά για τη θεμελίωση του επαρκούς στενού συνδέσμου, διότι οι ποινικές αρχές πραγματοποίησαν

¹¹⁶ Πετρόπουλος Β., ό.π., σελ. 1192

¹¹⁷ Απόφαση ΕΔΔΑ της 18.05.2017.

δική τους ανεξάρτητη έρευνα και οδηγήθηκαν στην καταδίκη των προσφευγόντων οκτώ χρόνια μετά την ενημέρωση της αστυνομίας για την κριθείσα υπόθεση.

Έτσι, με την εν λόγω υπόθεση, το ΕΔΔΑ κατέστησε σαφές ότι δέχεται την συμβατότητα της υπάρξεως διπλών διαδικασιών με το *άρθρο 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ*, μόνο όταν έχει προηγηθεί αυστηρός έλεγχος της συνδρομής των κριτηρίων που έχει θέσει, παγιώνοντας την νομολογία του, όπως διατυπώθηκε με την *απόφαση Α και Β κατά Νορβηγίας*, όμως καταλήγοντας σε άλλο συμπέρασμα (αφού στην εν λόγω υπόθεση δέχτηκε την παραβίαση της αρχής “*ne bis in idem*”).

2.2- Από την σκοπιά του ΔΕΕ

Η συμβατότητα του δυαδικού συστήματος κυρώσεων με το δικαίωμα της άπαξ δίωξης και τιμωρίας για την αυτή πράξη δεν εξετάζεται μόνο υπό το πρίσμα του *άρθρου 4 παρ. 1 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ*, καθώς το εν λόγω δικαίωμα κατοχυρώνεται και σε επίπεδο ευρωπαϊκής δικαιοταξίας και ειδικότερα στο *άρθρο 50 του ΧΘΔΕΕ*¹¹⁸. Εξ αυτού καθίσταται αντιληπτό πως στο πλαίσιο της εθνικής έννομης τάξης ενός κ-μ της Ε.Ε. η ερμηνεία και εφαρμογή του θεμελιώδους αυτού δικαιώματος χρειάζεται να είναι συμβατή όχι μόνο με την ευρωπαϊκή δικαιοταξία (ΕΣΔΑ), αλλά και με την ευρωπαϊκή (ΧΘΔΕΕ), των οποίων το θετικό και νομολογιακό δίκαιο διασταυρώνονται¹¹⁹, παράγοντας «*ερμηνευτικό δεδικασμένο*» επί του κανονιστικού νοήματος μιας διάταξης, το οποίο δεσμεύει όλα τα συμβαλλόμενα κράτη.

Ωστόσο, το σύστημα δικαστικής προστασίας που προβλέπεται σε ευρωπαϊκό επίπεδο, διαφέρει από τον αντίστοιχο μηχανισμό δικαστικής προστασίας που ενεργοποιείται σε περίπτωση παραβίασης διατάξεων της ΕΣΔΑ και των πρόσθετων πρωτοκόλλων της, αφού σύμφωνα με το *άρθρο 51 παρ. 1 του ΧΘΔΕΕ*, τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο εν λόγω νομικό κείμενο εφαρμόζονται σε όλες τις καταστάσεις που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης, αλλά όχι πέραν των καταστάσεων αυτών. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στο *άρθρο 51*, οι διατάξεις του Χάρτη απευθύνονται στα κράτη μέλη, μόνο όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης¹²⁰. Κρίνεται αναγκαία στο σημείο αυτό μια επισκόπηση της νομολογίας του ΔΕΕ επί του ζητήματος των δυαδικών κυρώσεων, αλλά και η αντιπαραβολή της με τη νομολογιακή προσέγγιση του ΕΔΔΑ επί του αυτού ζητήματος.

¹¹⁸ «*Κανείς δεν διώκεται ούτε τιμωρείται ποινικά για αδίκημα για το οποίο έχει ήδη αθωωθεί ή καταδικαστεί εντός της Ένωσης με οριστική απόφαση ποινικού δικαστηρίου σύμφωνα με το νόμο*».

¹¹⁹ Ωστόσο, κρίσιμο κρίνεται να τονιστεί πως η Ε.Ε. και κατ' επέκταση το ΔΕΕ, δεν δεσμεύεται τυπικά από την ΕΣΔΑ, εφόσον δεν έχει προσχωρήσει σε αυτήν. Η τυπική ανεξαρτησία της Ε.Ε. τονίζεται και στην κεφαλαιώδους σημασίας απόφαση «*Åklagaren κατά Hans Åkerberg Fransson*». Σύμφωνα με την σκ. 44, «*η Σύμβαση αυτή δεν συνιστά, ενόσω η Ένωση δεν έχει προσχωρήσει σε αυτή, νομική πράξη τυπικώς ενταγμένη στην έννομη τάξη της Ένωσης*».

¹²⁰ Η κατεξοχήν περίπτωση εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, συνίσταται στις ατομικές ή κανονιστικές πράξεις εθνικού δικαίου που εκδίδονται προς μεταφορά στην εσωτερική έννομη τάξη οδηγίων ή προς συμμόρφωση με άλλες ενωσιακού δικαίου πράξεις του *άρθρου 288 ΣΛΕΕ* ή, έστω, σύμφωνα με εξουσιοδότηση που οι εν λόγω πράξεις περιέχουν.

Αρχικώς, χρήζει αναφοράς η απόφαση *Åklagaren κατά Hans Åkerberg Fransson*¹²¹, η οποία αφορούσε φορολογικές κυρώσεις που είχαν επιβάλει οι σουηδικές αρχές στον Η. Åkerberg Fransson για ανακριβή δήλωση φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Κατά των αποφάσεων περί επιβολής κυρώσεων δεν ασκήθηκε προσφυγή. Παράλληλα όμως, προβλεπόταν στο εθνικό δίκαιο και ποινική κύρωση για τις αυτές παραβάσεις. Έτσι, ετέθη το ερώτημα στο ΔΕΕ κατά πόσον η ποινική δίωξη κατά του Η. Åkerberg Fransson πρέπει να κηρυχθεί απαράδεκτη με το αιτιολογικό ότι του έχει ήδη επιβληθεί κύρωση για την ίδια πράξη στο πλαίσιο άλλης διαδικασίας, πράγμα που συνιστά παράβαση της απαγορεύσεως της επιβολής διττής κυρώσεως για την ίδια αξιόποινη πράξη που περιέχεται στο *άρθρο 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ* και στο *άρθρο 50 του Χάρτη*.

Εν προκειμένω, το Δικαστήριο αφού θεώρησε πως η περίπτωση αυτή εντάσσεται στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, βασιζόμενο στο σκεπτικό ότι οι κυρώσεις που επιβλήθησαν συνδέονταν μεταξύ άλλων και με παραβάσεις των υποχρεώσεων όσον αφορά τις φορολογικές δηλώσεις ΦΠΑ, τμήμα του οποίου περιέρχεται στην Ένωση ως «*ίδιος πόρος*»¹²², προχώρησε στην εξέταση του προδικαστικού ερωτήματος. Εν πρώτοις, πρέπει να τονιστεί πως η εν λόγω υπόθεση προηγήθηκε της θεμελιώδους αποφάσεως του ΕΔΔΑ «*A και B κατά Νορβηγίας*» και συνεπώς οι κεφαλαιώδους σημασίας παραδοχές του ΕΔΔΑ δεν αποτέλεσαν σημείο αναφοράς για το ΔΕΕ. Το ΔΕΕ, βέβαια, με την ως άνω απόφαση, δεν προέβη ευθέως σε μια ερμηνευτική αντιστοιχία μεταξύ του *άρθρου 50 ΧΘΔΕΕ* και της αντίστοιχης διάταξης του *άρθρου 4 του 7ου ΠΠ της ΕΣΔΑ*, επιδιώκοντας έτσι να διατηρήσει την αυτονομία του Χάρτη¹²³.

Παρ' όλα αυτά, η ερμηνευτική προσέγγιση του κανονιστικού νοήματος της διάταξης δεν διαφέρει από την αντίστοιχη προσέγγιση του ΕΔΔΑ. Ειδικότερα, το ΔΕΕ τονίζει αρχικά πως το εκάστοτε κ-μ δύναται να επιβάλει έναν συνδυασμό φορολογικών και ποινικών κυρώσεων για την αυτή παράβαση υποχρεώσεων που αφορούν την υποβολή δηλώσεων στον τομέα του ΦΠΑ. Δηλαδή, προκειμένου να εξασφαλίζεται η είσπραξη του συνόλου των εσόδων από ΦΠΑ, αλλά και η προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ε.Ε., τα κ-μ έχουν ελευθερία επιλογής στις επιβαλλόμενες από αυτά κυρώσεις (π.χ. μπορούν να επιβάλλουν διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις ή ένα συνδυασμό και των δύο). Ζήτημα συμβατότητας με το *άρθρο 50 του Χάρτη* γεννάται μόνο όταν η φορολογική κύρωση φέρει ποινικό χαρακτήρα και έχει καταστεί

¹²¹ Απόφαση ΔΕΕ C-617/10, της 26^{ης} Φεβρουαρίου 2013

¹²² Μάλιστα, η οδηγία 2006/112 περί του κοινού συστήματος ΦΠΑ και το άρθρο 325 ΣΛΕΕ περί της υποχρέωσης των κρατών μελών να καταπολεμούν τις παράνομες δραστηριότητες που θίγουν τα συμφέροντα της Ένωσης αποσκοπούσαν και στη διασφάλιση της είσπραξης του ΦΠΑ από τα κ-μ.

¹²³ Τσόλκα Ο., Το εσωτερικό δυαδικό σύστημα κυρώσεων υπό το πρίσμα των άρθρων 4 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και 50 του ΧΘΔΕΕ – Οι πρόσφατες εξελίξεις της νομολογίας του ΕΔΔΑ, του ΔΕΕ και των εθνικών ανωτάτων δικαστηρίων, ΠoinXp ΞΘ (2019), σελ. 635

απρόσβλητη¹²⁴. Η φορολογική κύρωση ποινικού χαρακτήρα εμποδίζει την άσκηση ποινικής δίωξης για την αυτή πράξη κατά του αυτού προσώπου¹²⁵.

Για την εκτίμηση του ποινικού ή μη χαρακτήρα της φορολογικής κύρωσης το ΔΕΕ επικαλέστηκε την απόφαση *Bonda*¹²⁶, σύμφωνα με την οποία για την εκτίμηση του χαρακτήρα της κυρώσεως θα πρέπει, πέραν του νομικού χαρακτηρισμού της παραβάσεως κατά το εσωτερικό δίκαιο, να διερευνάται η ίδια η φύση της παραβάσεως, καθώς και η φύση και η σοβαρότητα της κυρώσεως που ενδέχεται να επιβληθεί, παραπέμποντας στην απόφαση *Engel* του ΕΔΔΑ, όπως και στην απόφαση *Zolotoukhine*. Κατά αυτόν τον τρόπο το ΔΕΕ εκκινεί από το Χάρτη, θέλοντας να αναδείξει τον αυτόνομο χαρακτήρα του και επικαλείται την ΕΣΔΑ μόνο σε δεύτερο χρόνο, καθιερώνοντας έτσι μια άτυπη ιεραρχική σχέση ανάμεσα στα δύο νομικά κείμενα¹²⁷. Έτσι, εκ του αποτελέσματος παρατηρείται σύγκλιση των δύο δικαστηρίων αναφορικά με την εκτίμηση του ποινικού χαρακτήρα μιας φορολογικής διαδικασίας, και *a fortiori*, συνάγεται σύγκλιση ως προς τον τρόπο εφαρμογής της αρχής *ne bis in idem*, σε φορολογικές και ποινικές υποθέσεις¹²⁸. Όμως, παρά την απαρίθμηση των εν λόγω κριτηρίων, το ΔΕΕ απέφυγε τελικά στην συγκεκριμένη υπόθεση να απαντήσει ευθέως στο σχετικό προδικαστικό ερώτημα, μεταθέτοντας στο εθνικό δικαστή την ευθύνη να κρίνει, με γνώμονα τα τρία προαναφερθέντα κριτήρια, αν η φορολογική κύρωση που είχε προηγηθεί έφερε ποινικό χαρακτήρα¹²⁹.

Περαιτέρω, ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει και η απόφαση *Luca Menci*¹³⁰, η οποία αφορά επιβολή διοικητικής κύρωσης λόγω μη καταβολής οφειλόμενου ΦΠΑ. Με την υπόθεση αυτή, η οποία διαφοροποιείται από άλλες του ΔΕΕ (πρβλ. *Garlsson Real Estate*, C-536/16, και *Di Puma*, C-596/16), ως προς το γεγονός ότι η επιβολή της διοικητικής κύρωσης προηγήθηκε της ποινικής διαδικασίας, το Δικαστήριο του Λουξεμβούργου οριοθέτησε την προστασία που παρέχεται με το άρθρο 50 του Χάρτη και της αρχής *ne bis in idem* (κατ' αναλογία με την απόφαση *A και B κατά Νορβηγίας*

¹²⁴ Åkerberg Fransson C-617/10, σκ. 34

¹²⁵ Σύμφωνα με την νομολογία του ΔΕΕ, δεν εφαρμόζεται η αρχή “*ne bis in idem*”, όταν οι δύο διαδικασίες (διοικητική και ποινική), δεν αφορούν το ίδιο πρόσωπο, αλλά στρέφονται σε βάρος δύο διαφορετικών προσώπων, όπως σε έναν νομικό πρόσωπο και στο νόμιμο εκπρόσωπό του. Έτσι, π.χ. στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-217/15 και C-350/15, *Orsi και Baldetti*, κρίθηκε ότι η επιβληθείσα φορολογική κύρωση και οι ποινικές διώξεις αφορούσαν διαφορετικά πρόσωπα, αφού στην πρώτη αφενός η φορολογική κύρωση επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας S.A. COM Servizi Ambiente e Commercio, ενώ η ποινική κινήθηκε κατά του νομίμου εκπροσώπου της M. Orsi και αφετέρου στην δεύτερη η επιβληθείσα φορολογική κύρωση αφορούσε την εταιρεία Evoluzione Maglia, ενώ η ποινική διαδικασία κινήθηκε εις βάρος του L. Baldetti. Προς την ίδια κατεύθυνση το ΣτΕ με την υπ’ αριθμ. 175/2018 απόφασή του (αφορούσε περίπτωση επιβολής προστίμων ΚΒΣ λόγω έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου), έκρινε ότι η αρχή του άρθρου 4 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ δεν εφαρμόζεται αν η μία ποινική διαδικασία στρέφεται κατά του νομικού προσώπου και η άλλη κατά του νομίμου εκπροσώπου της.

¹²⁶ Ο.π., σκ. 35

¹²⁷ Βλ. *Πρεβεδούρου Ε.*, Η εφαρμογή της *ne bis in idem* στην περίπτωση σωρευτικής επιβολής διοικητικών κυρώσεων, ΘΠΔΔ 2015, ό.π. σελ. 528

¹²⁸ Απόφαση ΕΔΔΑ στην υπόθεση *Καπετάνιος*, ό.π. σκ. 73

¹²⁹ Åkerberg Fransson C-617/10, σκ. 36

¹³⁰ Απόφαση του ΔΕΕ C-524/15, της 20 Μαρτίου 2018

του ΕΔΔΑ) και πιο συγκεκριμένα, το ΔΕΕ έκανε δεκτό ότι στο πεδίο των κυρώσεων για παραβάσεις της νομοθεσίας ΦΠΑ μπορούν να σωρευθούν διώξεις και κυρώσεις φορολογικού και ποινικού χαρακτήρα για την πάταξη της ίδιας φορολογικής παράβασης, χωρίς να παραβιάζεται η αρχή του άρθρου 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ, αρκεί μεταξύ των επίμαχων φορολογικών και ποινικών διαδικασιών να υφίσταται αρκούντως στενός ουσιαστικός και χρονικός σύνδεσμος¹³¹. Έτσι, το ΔΕΕ δέχεται τη μη αντίθεση στο άρθρο 50 του Χάρτη όταν «εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας μπορούν να ασκηθούν ποινικές διώξεις κατά προσώπου λόγω μη καταβολής του οφειλόμενου ΦΠΑ εντός των νομίμων προθεσμιών, μολονότι στο πρόσωπο αυτό έχει ήδη επιβληθεί, για τα ίδια πραγματικά περιστατικά, απρόσβλητη διοικητική κύρωση ποινικού χαρακτήρα κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου 50, υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση αυτή»:

- i. επιδιώκει σκοπό γενικού συμφέροντος δυνάμενο να δικαιολογήσει μια τέτοια σώρευση διώξεων και κυρώσεων, ήτοι την καταπολέμηση των παραβάσεων της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι αυτές οι διώξεις και αυτές οι κυρώσεις πρέπει να επιδιώκουν συμπληρωματικούς σκοπούς,
- ii. περιέχει κανόνες διασφαλίζοντες έναν συντονισμό που περιορίζει στο απολύτως αναγκαίο την πρόσθετη επιβάρυνση που απορρέει για τα εμπλεκόμενα πρόσωπα από τη σώρευση διαδικασιών, [στην κριθείσα υπόθεση έγινε δεκτό ότι στο ιταλικό δίκαιο οι ποινικές διώξεις για μη καταβολή ΦΠΑ περιορίζονταν μόνο στις σχετικά σοβαρές παραβάσεις, ήτοι τις παραβάσεις για ποσό μη καταβληθέντος ΦΠΑ άνω των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ, η σοβαρότητα των οποίων φαίνεται να δικαιολογεί την κίνηση μια ξεχωριστής ποινικής διαδικασίας. Κατά αυτόν τον τρόπο, σύμφωνα με το ΔΕΕ, ικανοποιείται η απαίτηση ύπαρξης συντονισμού μεταξύ των διαδικασιών] και
- iii. προβλέπει κανόνες δυνάμενους να διασφαλίσουν ότι η αυστηρότητα του συνόλου των επιβαλλόμενων κυρώσεων περιορίζεται στο απολύτως αναγκαίο σε σχέση προς τη σοβαρότητα της παραβάσεως (το ιταλικό δίκαιο προέβλεπε όχι μόνο την προσωρινή αναστολή εκτέλεσης των διοικητικών κυρώσεων ποινικού χαρακτήρα διαρκούς της ποινικής δίκης, αλλά επίσης απέκλειε οριστικώς την εκτέλεση αυτών σε περίπτωση ποινικής καταδίκης του οικείου προσώπου και ακόμη όριζε ότι «η εκούσια καταβολή της φορολογικής οφειλής, υπό την προϋπόθεση ότι αφορά επίσης τη διοικητική κύρωση που επιβλήθηκε στο οικείο πρόσωπο, συνιστά ειδική ελαφρυντική περίπτωση η οποία πρέπει να συνεκτιμάται στο πλαίσιο της ποινικής διαδικασίας»).¹³²

¹³¹ Ο.π., σκ. 61

¹³² Ο.π., σκ. 63

3. Η σχέση της νομολογίας του ΣτΕ με τη νομολογία του ΕΔΔΑ – Μια δύσκολη εναρμόνιση

Από την πάγια νομολογία του ΕΔΔΑ¹³³ σχετικά με την εφαρμογή της αρχής “*ne bis in idem*” στις φορολογικές κυρώσεις, καθοριστική ήταν η απόφαση **Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδα**ς της 30.04.2015, η οποία ήταν αντίθετη με την κρατούσα έως τότε νομολογία του ΣτΕ και με την οποία το ΕΔΔΑ επιχείρησε να αντιμετωπίσει συστηματικά τα ζητήματα συμβατότητας των οικείων διατάξεων του εθνικού δικαίου περί λαθρεμπορίας, όπως έχουν ερμηνευθεί από το ΣτΕ, με την αρχή “*ne bis in idem*” και το τεκμήριο αθωότητας. Σκοπός δηλαδή, του ΕΔΔΑ ήταν να αποφανθεί με γενικότερο τρόπο επί των τιθέμενων ζητημάτων και να καταγράψει με σαφήνεια την κρίση του, χωρίς να δίνει την εντύπωση ότι αυτή περιορίζεται *in concreto*. Αυτό προκύπτει, κατά πρώτο λόγο από το ότι το ΕΔΔΑ στην ίδια υπόθεση συνεκδίκασε λόγω της συνάφειας, όπως υποστήριξε, των τιθέμενων πραγματικών και νομικών ζητημάτων¹³⁴ τρεις διαφορετικές προσφυγές, καθιστώντας σαφές ότι η δικαιοδοτική του κρίση δεν θα περιοριζόταν σε μια συγκεκριμένη περίπτωση επιβολής πολλαπλών τελών.

Ακόμη, δεν περιορίστηκε στην εξέταση των δικαιοδοτικών κρίσεων του ΣτΕ, αλλά προσπάθησε να πετύχει έναν απ’ ευθείας διάλογο με το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, οι απόψεις του οποίου είχαν διατυπωθεί στην υπ’ αριθμ. **2067/2011 απόφαση του**¹³⁵. Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε η αυτοτέλεια της διαδικασίας επιβολής πολλαπλού τέλους λόγω λαθρεμπορικής παραβάσεως σε σχέση με την ποινική διαδικασία και ειδικότερα το Δικαστήριο κατέληξε ότι δεν συνίσταται παραβίαση της αρχής “*ne bis in idem*”, καθώς ο φορολογούμενος γνώριζε εξ αρχής ότι το δικαιοδοτικό σύστημα στην Ελλάδα συνίσταται στο ότι η ευθύνη του θα εξεταστεί κατά ένα μέρος από μια κατηγορία δικαστηρίων και το υπόλοιπο από άλλη, γι’ αυτό η εφαρμογή της εν λόγω αρχής θα αντέκειτο στις εθνικές διατάξεις των *άρθρων 94 παρ. 1 και 96 του Σ.*, λόγω αδυναμίας από το αντίστοιχο ελληνικό διοικητικό και ποινικό δικαστήριο να εξετάσει την υπόθεσή του.

¹³³ Κάποιες προγενέστερες της *Καπετάνιος κ. Ελλάδα*ς αποφάσεις του ΕΔΔΑ που καταδεικνύουν την αντιμετώπιση των κριτηρίων Engel στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων συνιστούν η απόφαση **Ruotsalainen v. Finland** της 16.06.2009, με την οποία κρίθηκε ότι είχε παραβιασθεί η αρχή, δεδομένου ότι ο φορολογούμενος είχε δεχτεί ποινικές και φορολογικές κυρώσεις, οι οποίες είχαν αποτρεπτικό χαρακτήρα και όχι αποζημιωτικό, στοιχείο που τους προσδίδει τον χαρακτήρα της ποινικής κύρωσης σύμφωνα με τα κριτήρια Engel. Ακόμη, σε άλλη υπόθεση **Shibendra Dev v. Sweden** της 21.01.2014 το ΕΔΔΑ έκρινε ότι ήταν απαράδεκτη η προσφυγή του φορολογούμενου λόγω μη εξάντλησης των ενδίκων μέσων στα δικαστήρια της Σουηδίας, ενώ μετά την προσφυγή του προς το ΕΔΔΑ, στην οποία υποστήριξε ότι για τα ίδια πραγματικά περιστατικά (το περιεχόμενο της φορολογικής του δήλωσης), του είχαν επιβληθεί προσαυξήσεις φόρου και ακολούθως ασκήθηκε εις βάρος του και ποινική δίωξη, εντούτοις επειδή υπήρχε ειδικό ένδικο βοήθημα που θα μπορούσε να ακυρώσει ή να μειώσει τις επιβληθείσες ποινές, δεν έκρινε περί παραβίασης της αρχής “*ne bis in idem*”. Τέλος, με την υπόθεση **Lucky Dev V. Sweden** της 27.11.2014, έκρινε περί παραβίασης της κρινόμενης αρχής επειδή ο έλεγχος από τις φορολογικές αρχές συνεχίστηκε για εννέα (9) μήνες, παρόλο που ο φορολογούμενος είχε αθωωθεί αμετακλήτως για την κρινόμενη φορολογική παράβαση.

¹³⁴ ΕΔΔΑ, Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδα, της 30.4.2015, σκ. 48.

¹³⁵ ΕΔΔΑ, Καπετάνιος, ό.π., σκ. 43-45

Η υπόθεση *Καπετάνιος* σχετιζόταν ομοίως με την επιβολή πολλαπλού τέλους για τελωνειακή παράβαση της λαθρεμπορίας, παρόλο που ο προσφεύγων είχε αθωωθεί αμετάκλητα από το ποινικό δικαστήριο, κάτι που δεν έλαβε υπόψιν του το ΣτΕ και που συνιστούσε σύμφωνα με το ΕΔΔΑ παραβίαση ανθρωπίνων δικαιωμάτων¹³⁶. Μάλιστα, στο πλαίσιο ανάλυσης της υπόθεσης παρατηρεί κανείς ότι ένα κρίσιμο ζήτημα που απασχόλησε το Δικαστήριο, αφορούσε στο κατά πόσο τα πολλαπλά τέλη που επιβλήθηκαν στους προσφεύγοντες μπορούσαν να υπαχθούν στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 4 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, αποτελούμενα «κατηγορία ποινικής φύσεως». Το Δικαστήριο του Στρασβούργου, επικαλούμενο και την προγενέστερη απόφαση *Μαμιδάκης κατά Ελλάδας*, αναγνώρισε ρητώς τον ποινικό χαρακτήρα των διοικητικών κυρώσεων για το αδίκημα της λαθρεμπορίας, λόγω της σοβαρής φύσης της παράβασης του λαθρεμπορίου, του αποτρεπτικού και κατασταλτικού χαρακτήρα της επιβληθείσας κύρωσης, αλλά και του υψηλού ποσού του προστίμου που επιβλήθηκε στους προσφεύγοντες με σοβαρότατες επιπτώσεις λόγω της επιβληθείσας κύρωσης. Έτσι, το ΕΔΔΑ αποδοκίμασε πλήρως την συντηρητική προσέγγιση που υιοθέτησε η υπ' αριθμ. 2067/2011 απόφαση ΣτΕ, η οποία αγνόησε τον δυναμικό χαρακτήρα των διεθνών κειμένων και την συνακόλουθη ανάγκη προσαρμογής στις εξελίξεις των σχέσεων, αλλά και την ιδιαιτερότητα της ΕΣΔΑ ως προς τις λοιπές συμβάσεις¹³⁷.

Η συμμόρφωση της εσωτερικής έννομης τάξης πραγματοποιήθηκε με την διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 105⁴ ΚΔΔ περί αιτήσεως επανάληψης της διαδικασίας αφού παραβιάστηκαν, εν προκειμένω, διατάξεις της ΕΣΔΑ, και επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 1992/2016 (7μ.) απόφαση ΣτΕ, με την οποία κρίθηκε ότι τα πολλαπλά τέλη μεγάλου ύψους που επιβάλλονται σε παραβάσεις λαθρεμπορίας έχουν «ποινικό χαρακτήρα» και συνεπώς τα διοικητικά δικαστήρια που δεν έλαβαν υπόψη την αμετάκλητη αθωωτική απόφαση για τις ίδιες παραβάσεις, έρχονται σε αντίθεση με την αρχή “*ne bis in idem*” και επομένως κρίθηκε ακυρωτέα η πράξη επιβολής πολλαπλών τελών.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σχολιαστεί η υπ' αριθμ. 1741/2015 της Ολ. του ΣτΕ, η οποία δημοσιεύτηκε την 08.05.2015, ήτοι λίγες ημέρες μετά τη δημοσίευση της απόφασης *Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδας* (εκδοθείσα την 30.04.2015) και με την οποία κρίθηκε ότι το πολλαπλό τέλος του Τελωνειακού Κώδικα δεν συνιστά ποινή *strictu sensu*, κάνοντας παραπομπή στη νομολογία του ΔΕΕ (ιδίως στις αποφάσεις *Bonda* και *Åkerberg Fransson*) και ότι διαφέρει από τις ποινικές κυρώσεις τόσο ως προς τον χαρακτηρισμό τους στην ελληνική έννομη τάξη, αλλά και ως προς τη φύση και τον χαρακτήρα τους¹³⁸, προκειμένου να επιτύχει την μη εφαρμογή της αρχής “*ne*

¹³⁶ Ομοίως και στην υπόθεση *Μαμιδάκης κατά Ελλάδας* της 11.01.2007 που είχε προηγηθεί. Το ΕΔΔΑ στην υπόθεση *Καπετάνιος* (παρ. 54) θεώρησε πως δεν υπήρχε λόγος να απομακρυνθεί από τα συμπεράσματα που διατύπωσε στην απόφαση *Μαμιδάκης*

¹³⁷ *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

¹³⁸ ΣτΕ Ολ. 1741/2015 σκ. 13

bis in idem”, καταλήγοντας εν ολίγοις στα ίδια συμπεράσματα με εκείνα της απόφασης ΣτΕ 2067/2011, δηλαδή, αφενός, στη δυνατότητα επιβολής πολλαπλού τέλους για συγκεκριμένη λαθρεμπορική παράβαση παρά την αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου που έχει προηγηθεί και, αφετέρου, στην αυτοτέλεια της διοικητικής και της ποινικής διαδικασίας¹³⁹. Έτσι, έγινε δεκτή η αναίρεση κατά απόφασης του Διοικητικού Εφετείου, το οποίο είχε κρίνει ότι η ρύθμιση των άρθρων 97 παρ. 8 του Τελωνειακού Κώδικα και 5 παρ. 2 του ΚΔΔ ήταν μη εφαρμοστέα, επειδή ερχόταν σε αντίθεση με το άρθρο 4 παρ. 1 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ.

Εντούτοις, σύμφωνα με τη μειοψηφήσασα γνώμη της εν λόγω απόφασης το πολλαπλό τέλος του Τελωνειακού Κώδικα συνιστά μεν διοικητική κύρωση, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, όμως πρέπει να γίνει δεκτός και ο «ποινικός» χαρακτήρας της επίδικης κύρωσης, κατά την έννοια του άρθρου 4 παρ. 1 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ (και του άρθρου 50 ΧΘΔ)¹⁴⁰, αφού πληρούνται εν προκειμένω τα κριτήρια Engel, εν αντιθέσει με την κρατούσα γνώμη της απόφασης, η οποία εφάρμοσε μεν τα κριτήρια αλλά με ανορθόδοξο τρόπο¹⁴¹.

Έχει βεβαίως υποστηριχθεί ότι πρόκειται περί ατυχούς σύμπτωσης, καθώς η διάσκεψη της Ολομέλειας του ΣτΕ πραγματοποιήθηκε σε χρόνο προγενέστερο της δημοσίευσης της απόφασης του ΕΔΔΑ στην υπόθεση Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδα, ήτοι την 05.04.2015, και επομένως το ΣτΕ αγνοούσε το περιεχόμενο της απόφασης, αδυνατώντας να το λάβει υπόψιν του κατά την εν λόγω διάσκεψη. Γι’ αυτό έχει διατυπωθεί η άποψη ότι δεν θα έπρεπε η εν λόγω απόφαση του ΣτΕ να συνδυάζεται με την υπόθεση του ΕΔΔΑ στην υπόθεση Καπετάνιος, διότι δεν μπορούμε να γνωρίζουμε ποιο θα ήταν το αποτέλεσμα της εν λόγω διάσκεψης αν ήταν γνωστή η απόφαση του ΕΔΔΑ¹⁴². Αντιθέτως, το σκεπτικό της ΣτΕ Ολ. 1741/2015 φαίνεται ότι ήταν γνωστό στο ΕΔΔΑ, όπως προκύπτει από την σκ. 21 της ΣτΕ 1992/2016¹⁴³. Αλλά

¹³⁹ Την προσέγγιση αυτή ακολούθησε το ΣτΕ και στην 2403/2015 (Β’ Τμ.), δεχόμενο ότι: «ακόμα και υπό την (εσφαλμένη, κατά τα κριθέντα με την απόφαση 1741/2015 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας) εκδοχή ότι το πολλαπλό τέλος λαθρεμπορίας και η σχετική διοικητική δίκη έχουν «ποινικό» χαρακτήρα, πάντως, η εφαρμογή από το διοικητικό δικαστήριο της προαναφερόμενης αρχής ne bis in idem, λόγω σχετικής ποινικής δίκης, απαιτεί αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου (βλ. ΣτΕ 1522/2010 επταμ., 1325/2013, 1879/2014 κ.ά.)».

¹⁴⁰ ΣτΕ Ολ. 1741/2015, σκ. 13

¹⁴¹ Ειδικότερα, ως προς το δεύτερο κριτήριο Engel (φύση παραβάσεως), δεν ελήφθη υπόψη ότι το πολλαπλό τέλος αναφέρεται σε παράβαση κανόνων Τελωνειακού Δικαίου, οι οποίοι χαρακτηρίζονται από γενική δεσμευτικότητα (γίνεται μάλιστα ρητή αναφορά στην υπ’ αριθμ. 1741/2015 απόφαση στην «παραβίαση διοικητικής φύσεως υποχρεώσεων κάθε συναλλασσομένου», ήτοι στοιχείο δηλωτικό του αποτρεπτικού και κατασταλτικού χαρακτήρα του πολλαπλού τέλους · 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. 76), αλλά και ως προς το τρίτο κριτήριο (φύση και βαρύτητα της κυρώσεως), παρόλο που αποτελεί το κατ’ εξοχήν σημαντικότερο κριτήριο για τον χαρακτηρισμό της εν λόγω παράβασης ως ποινικής, το οποίο παραγνωρίστηκε εντελώς.

¹⁴² Φωτόπουλος Ι., ό.π., σελ. 1428

¹⁴³ «Εξάλλου, ο ανωτέρω συλλογισμός της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας στην απόφαση 1741/2015 τέθηκε υπόψη του ΕΔΔΑ, ιδίως διαμέσου της από 1.7.2015 αίτησης της Ελληνικής Κυβέρνησης για εισαγωγή στο Τμήμα ευρείας σύνθεσης του ΕΔΔΑ των προσφυγών που κρίθηκαν με την από 30.4.2015 απόφαση του Α’ Τμήματος του ΕΔΔΑ, και εμμέσως, πλην σαφώς, απορρίφθηκε από το ΕΔΔΑ, τόσο δια της μη αποδοχής της εν λόγω αίτησης της Ελληνικής Κυβέρνησης όσο και με την πρόσφατη από 9.6.2016

και πάλι μπορεί να διατυπωθεί ο αντίλογος ότι το αποτέλεσμα της υπόθεσης *Καπετάνιος* μπορεί να μην είχε μεν δημοσιευτεί, αλλά οι θέσεις του Δικαστηρίου του Στρασβούργου ήταν ήδη γνωστές από προγενέστερες αποφάσεις (πρβλ. *Μαμινδάκης κατά Ελλάδας*), συνεπώς και πάλι καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για μια απόφαση που δικαίως έχει επικριθεί τόσο έντονα από την θεωρία¹⁴⁴.

Στο σημείο αυτό, χρήζει αναφοράς μια απόφαση κεφαλαιώδους σημασίας για την εξέλιξη της νομολογίας του ΣτΕ από το 2020 και έπειτα. Με την απόφαση **359/2020 της Ολ. ΣτΕ**, το Δικαστήριο ενστερνίστηκε ρητώς τις θέσεις του ΕΔΔΑ και του ΔΕΕ επί του θέματος της συμβατότητας του δυαδικού συστήματος κυρώσεων με το δικαίωμα της άπαξ δίωξης και τιμωρίας για την αυτή πράξη, σημειώνοντας νομολογιακή μεταστροφή για την ελληνική έννομη τάξη. Στην εν λόγω περίπτωση είχε προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, στην οποία είχε κριθεί πως η συμπεριφορά του κατηγορουμένου δεν πληρούσε του όρους τέλεσης του αδικήματος της λαθρεμπορίας και ύστερα από την έκδοση της αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης κινήθηκε η διοικητική διαδικασία επιβολής πολλαπλού τέλους.

Ειδικότερα, στην εν λόγω απόφαση, έπειτα από μια εκτενής αναφορά στην αρχή “*ne bis in idem*” και στη νομολογία του ΕΔΔΑ έγινε δεκτό πως η διοικητική κύρωση της επιβολής πολλαπλού τέλους στην λαθρεμπορία φέρει ποινικό χαρακτήρα. Επί πλέον, το ΣτΕ αναφέρθηκε στην προϋπόθεση ύπαρξης στενού ουσιαστικού και χρονικού συνδέσμου (απόφαση *A και B κατά Νορβηγίας*), μεταξύ της διοικητικής και της ποινικής διαδικασίας και στα κριτήρια που δέχεται το ΕΔΔΑ. Εξετάζοντας το Δικαστήριο, αν υφίσταται στην συγκεκριμένη περίπτωση ο απαιτούμενος ουσιαστικός και χρονικός σύνδεσμος, κατέληξε στα εξής συμπεράσματα: οι δύο διαδικασίες που κινούνται στην περίπτωση της λαθρεμπορίας είναι αυτοτελείς μεταξύ τους και συνεπώς η κύρωση που τυχόν επιβάλλεται στη μία διαδικασία να μην λαμβάνεται, κατά τον νόμο, υπόψη για την επιμέτρηση της ποινής που καταλογίζεται στην άλλη διαδικασία. Περαιτέρω, η ουσία της υποθέσεως εκτιμάται με διαφορετικό τρόπο από το δικαστή σε κάθε διαδικασία και κατ’ επέκταση οι δύο ανεξάρτητες δίκες καταλήγουν σε

απόφαση του ΕΔΔΑ στην υπόθεση Σισμανίδης κατά Ελλάδας, στην οποία το ΕΔΔΑ επιβεβαίωσε την παγιωμένη νομολογία του περί του “ποινικού” χαρακτήρα πολλαπλών τελών λαθρεμπορίας σημαντικού ύψους, όπως τα επιβληθέντα εν προκειμένω στον αιτούντα, απορρίπτοντας αιτιολογημένα τους περί του αντιθέτου ισχυρισμούς της Ελλάδας. Ενόψει των προηγουμένων, η σκέψη 13 της απόφασης 1741/2015 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου δεν μπορεί να θεωρηθεί ως (οπιγενές) νομολογιακό δεδομένο, ικανό να θεμελιώσει το συμπέρασμα ότι, με βάση αυτό, το ΕΔΔΑ δεν θα ενέμενε στην κρίση του περί της “ποινικής”, κατά την ΕΣΔΑ, φύσης των επίμαχων πολλαπλών τελών που καταλογίσθηκαν στον αιτούντα ... και, συνακόλουθα, περί παράβασης των δικαιωμάτων του από το άρθρο 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ».

¹⁴⁴ Η θεωρία επέκρινε έντονα τη συγκεκριμένη απόφαση. Κατά πρώτον, η *Τσόλκα* αναφέρει ότι η απόφαση αντιπαρέρχεται τα κριτήρια Engel χωρίς να προβεί σε κάποιον ουσιώδη έλεγχο αυτών (*Τσόλκα Ο., Ne bis in idem και εσωτερικό δυαδικό σύστημα κυρώσεων για την «αυτή παράβαση»*, ΠοινΧρ 2015, σελ. 625). Από την άλλη και όσον αφορά στην διάκριση των δικαιοδοσιών, προβάλλεται ότι αυτή έχει τεθεί «προς όφελος του πολίτη διαδίκου και όχι προς διευκόλυνση των διαφορετικών κρατικών σκοπών» (*Φαρμακίδης – Μάρκου Κ., Παρατηρήσεις στην ΟλΣτΕ 1741/2015, ΘΠΔΔ 2015, σελ. 569*) Μάλιστα, η θέση αυτή της νομολογίας του ΣτΕ έχει επικριθεί ως πλέον εθνοκεντρική και συντηρητική (*Πρεβεδούρου Ε., Η εφαρμογή της ne bis in idem στην περίπτωση σωρευτικής επιβολής διοικητικών κυρώσεων, ΘΠΔΔ 2015, σελ. 524*).

διαφορετικό αποτέλεσμα. Εξ αυτών συνάγεται ότι δεν πληρείται το κριτήριο της επαρκούς αλληλεπίδρασης μεταξύ των δύο διαδικασιών, ούτε αυτό της διασφάλισης της αναλογικότητας των συνολικά καταλογιζόμενων ποινών. Εκτός αυτού, οι δύο διαδικασίες φαίνεται να επιδιώκουν και κοινούς στόχους, ήτοι τον κολασμό του παραβάτη και την αποτροπή τέλεσης στο μέλλον τέτοιων παραβάσεων. Συνεπώς, δεν υφίσταται ούτε συμπληρωματικότητα ανάμεσα στους επιδιωκόμενους στόχους των δύο διαδικασιών. Τέλος, στην υπό κρίση περίπτωση το δικαστήριο δέχτηκε ότι απουσιάζει και το στοιχείο της χρονικής συνάφειας, δεδομένου ότι η ποινική δίκη είχε περατωθεί αμετακλήτως προ δεκαπενταετίας και η διοικητική δίκη δεν είχε ακόμα ολοκληρωθεί και επομένως κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιβολή του πολλαπλού τέλους της λαθρεμπορίας σε βάρος της αναιρεσειούσας παραβίαζε την αρχή “*ne bis in idem*” και γι’ αυτό ανήρесе την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς, που επέβαλε το πολλαπλό τέλος.

Η μεταστροφή αυτή της νομολογίας του ΣτΕ και η συμπόρευσή της με την νομολογία του ΕΔΔΑ και του ΔΕΕ συνεχίστηκε και με τις αποφάσεις του ΣτΕ που εκδόθηκαν στη συνέχεια. Στην απόφαση **400/2020 ΣτΕ**, στην οποία είχε προηγηθεί και πάλι η έκδοση αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου και εν συνεχεία επεβλήθη η διοικητική κύρωση του πολλαπλού τέλους, το ΣτΕ επανέλαβε τις θέσεις που διατυπώθηκαν στην *Ολ.ΣτΕ 359/2020* και επικαλέστηκε και πάλι τη νομολογία του ΕΔΔΑ και του ΔΕΕ, αλλά δεδομένου ότι ο αιτών την αναίρεση της απόφασης του δικάσαντος διοικητικού δικαστηρίου δεν επικαλέστηκε το αμετάκλητο της προηγηθείσας ποινικής αποφάσεως και δεν προσκόμισε στοιχεία προς τούτο, ενώ το δικαστήριο δεν ήταν υποχρεωμένο να ερευνήσει αυτεπαγγέλτως το αμετάκλητο ή μη της απόφασης¹⁴⁵, το ΣτΕ έκρινε πως απαραδέκτως προσκομίζονται τα στοιχεία αυτά το πρώτον ενώπιόν του και δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη. Ανεξαρτήτως όμως, του ανωτέρω δικονομικού ζητήματος, το ΣτΕ με τις σκέψεις που περιέλαβε ταυτίστηκε απόλυτα με την ανωτέρω απόφαση της Ολομέλειας. Ομοίως, και η απόφαση **του ΣτΕ 801/2020** ταυτίστηκε πλήρως με την *Ολ.ΣτΕ 359/2020*, στην οποία και παραπέμπει. Έτσι, το δικαστήριο κατέληξε και στην περίπτωση αυτή στο συμπέρασμα ότι η επιβολή πολλαπλού τέλους σε βάρος κάποιου, μετά την αμετάκλητη αθώωσή του για την ίδια πράξη, συνιστά παραβίαση της αρχής *ne bis in idem*. Διαφαίνεται, λοιπόν, ότι η νομολογία του ΣτΕ έχει εναρμονισθεί με τη νομολογία των Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων.

¹⁴⁵ Το αμετάκλητο της απόφασης πρέπει να αποδεικνύεται σε περίπτωση επίκλησης της αρχής *ne bis in idem*, καθώς μία από τις προϋποθέσεις εφαρμογής της εν λόγω αρχής είναι η περάτωση με αμετάκλητη απόφαση μιας εκ των δύο διαδικασιών. Η παράλειψη αυτή είναι δικαιολογημένη μόνο σε περίπτωση που είναι αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής η επίκληση και η προσκόμιση στο δικάσαν διοικητικό δικαστήριο των σχετικών στοιχείων. Εντούτοις, εν προκειμένω, ο αιτών δεν προέβαλε τέτοιον ισχυρισμό περί αδυναμίας προσκόμισης.

3.1- Το άρθρο 32 του Ν. 4745/2020

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι τα τελευταία χρόνια σε νομοθετικό επίπεδο έχουν εισαχθεί ορισμένες ρυθμίσεις, που δείχνουν μια τάση αναδιαμόρφωσης του εθνικού δυαδικού συστήματος κυρώσεων κατά τα πρότυπα της νομολογίας των Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων. Μία από αυτές τις ρυθμίσεις είναι το *άρθρο 32 του Ν. 4745/2020*, το οποίο μεταξύ άλλων τροποποίησε το *άρθρο 68 ΚΦΔ* και αντικατέστησε την *παρ. 5 του άρθρου 150 του Ν. 2960/2001* (Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας), προκειμένου να αντιμετωπιστεί η έκδοση αντιφατικών αποφάσεων μεταξύ των διοικητικών και ποινικών δικαστηρίων για τα ίδια περιστατικά, ορίζοντας πλέον ότι αν, με βάση εκτελεστή πράξη της Φορολογικής (ή Τελωνειακής) Αρχής, συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής (ή λαθρεμπορίας), η έκδοση τέτοιας πράξης συνεπάγεται αναστολή της προθεσμίας παραγραφής του σχετικού εγκλήματος και οδηγεί σε αυτεπάγγελτη αναβολή ή αναστολή της ποινικής διαδικασίας. Η αναστολή της προθεσμίας παραγραφής και η αναβολή ή αναστολή της ποινικής διαδικασίας διαρκούν μέχρι την οριστικοποίηση της πράξης επιβολής φόρου ή πολλαπλού τέλους της Φορολογικής ή Τελωνειακής Αρχής αντίστοιχα, λόγω άπρακτης παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής ή μέχρις ότου καταστεί η απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου αμετάκλητη.

Εντούτοις, αναφορικά με την συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό παρατηρείται το εξής παράδοξο αποτέλεσμα. Αν δηλαδή παρέλθει η προθεσμία της παραγραφής δεν επιτρέπεται η διενέργεια ελέγχου και συνεπώς δεν μπορεί να συνταχθεί αρχικώς έκθεση ελέγχου και εν συνεχεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, οπότε δεν μπορεί να κινηθεί ούτε ποινική δίωξη. Εξάλλου, χωρίς διενέργεια ελέγχου δεν είναι εφικτή η διαπίστωση υπέρβασης των χρηματικών ορίων του αξιοποίνου για τέλεση φοροδιαφυγής¹⁴⁶.

Συνεπώς, η νομοθετική αυτή επιλογή, αν και κινείται προς τη σωστή κατεύθυνση της διασφάλισης του συντονισμού μεταξύ διοικητικών και ποινικών διαδικασιών στην περίπτωση των εγκλημάτων της φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας, προκαλεί προβληματισμό. Το «*πάγωμα*» δε της ποινικής διαδικασίας μέχρις ότου οριστικοποιηθεί η πράξη επιβολής του φόρου ή πολλαπλού τέλους δεν εξυπηρετεί την οικονομία της ποινικής δίκης. Τοιουτοτρόπως, το Ποινικό Δικαστήριο φαίνεται να δεσμεύεται σε πολύ μεγάλο βαθμό από την οριστικοποιηθείσα πράξη επιβολής προστίμου κατά την κρίση του επί του ποινικού σκέλους της υπόθεσης, αντιβαίνοντας στην αρχή της ηθικής απόδειξης. Όπως είδαμε παραπάνω όμως, κατά την επισκόπηση της νομολογίας του ΔΕΕ, υπάρχουν εναλλακτικοί τρόποι διασφάλισης του «*συντονισμού*» των διαδικασιών και της αναλογικότητας των τελικώς καταγνωσθεισών ποινών. Στην υπόθεση *Menci* το ΔΕΕ έκρινε ότι ο περιορισμός της κίνησης ποινικής δίωξης για τη μη καταβολή ΦΠΑ μόνο στις ιδιαιτέρως σοβαρές περιπτώσεις, επαρκούσε για τον «*συντονισμό*» διοικητικής και ποινικής διαδικασίας. Στην ιταλική

¹⁴⁶ Φορτσάκης Θ. – Τσουρουφλής Α., ό.π., σελ. 515

έννομη τάξη προβλεπόμενα επίσης η προσωρινή αναστολή εκτέλεσης των διοικητικών προστίμων ενόσω διαρκούσε η ποινική διαδικασία και η αναστολή αυτή καθίστατο οριστική σε περίπτωση ποινικής καταδίκης του οικείου προσώπου. Θα μπορούσε, επομένως, να αναζητηθεί μια παρόμοια τακτική από τον Έλληνα νομοθέτη προκειμένου να αντιμετωπιστεί η έκδοση αντιφατικών αποφάσεων μεταξύ των δύο δικαστηρίων με πιο αποτελεσματικό τρόπο, μη παράγοντας νέους προβληματισμούς.

II. Το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και οι φορολογικές κυρώσεις

Ενδιαφέρον παρουσιάζει να δούμε το ζήτημα της ενδεχόμενης εφαρμογής ή μη του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ επί των φορολογικών κυρώσεων. Το άρθρο αυτό κατοχυρώνει το δικαίωμα στη χρηστή απονομή της δικαιοσύνης, ενσαρκώνοντας την αρχή του κράτους δικαίου και αποτελεί ένα από τα βήθρα κάθε δημοκρατικής κοινωνίας κ-μ της Ε.Ε. Η ΕΣΔΑ ορίζει ότι: *«Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως ...»*.

Σημειωτέον στο σημείο αυτό ότι παρόμοια διάταξη περιέχεται και στο άρθρο 10 της Οικουμενικής Διακήρυξης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, στο άρθρο 14 του Διεθνούς Συμφώνου για τα αστικά και πολιτικά δικαιώματα, ενώ δεν πρέπει να ξεχνάμε και την πρωτοποριακή για την εποχή ψήφιση του άρθρου 20 του Σ. Βέβαια το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ αποτελεί ειδικότερη έκφραση του άρθρου 13 της ΕΣΔΑ, περί δικαιώματος πραγματικής προσφυγής.

Το ΕΔΔΑ ήδη από πολύ νωρίς είχε τονίσει ότι η συσταλτική ερμηνεία της εν λόγω διάταξης θα ήταν αντίθετη προς τον σκοπό και το αντικείμενο της ίδιας της Σύμβασης¹⁴⁷. Έτσι, έχει επεκτείνει το πεδίο εφαρμογής της διάταξης σε τομείς που εκφεύγουν του στενού πλαισίου των αμιγώς αστικών και ποινικών υποθέσεων κατά το ελληνικό δίκαιο, συμπεριλαμβάνοντας και αρκετές κατηγορίες υποθέσεων που ανήκουν στη σφαίρα του δημοσίου δικαίου¹⁴⁸. Η επέκταση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 6 επιτυγχάνεται με διασταλτική ερμηνεία τόσο των «αμφισβητήσεων επί δικαιωμάτων και υποχρεώσεων αστικής φύσης», όσο και «των κατηγοριών ποινικής φύσης», εις βάρος του προσφεύγοντος.

Λαμβάνοντας υπόψιν ότι η διατύπωση του άρθρου 6 παρ. 1 αναφέρεται σε υποθέσεις αστικής ή ποινικής φύσεως, συνεπώς κατ' αρχήν αποκλείεται στις αμιγώς φορολογικές διαφορές. Για να εφαρμοστούν, όμως, στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων θα πρέπει να αποδειχθεί είτε ότι οι κυρώσεις αυτές γεννούν αμφισβήτηση

¹⁴⁷ ΕΔΔΑ, *Delcourt κ. Βελγίου*, 17.01.1970, παρ. 25 · *Golder κ. Ηνωμένου Βασιλείου*, 21.02.1975, παρ. 34

¹⁴⁸ *A-A Σισιλιάνος*, Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, Ερμηνεία κατ' άρθρο - Άρθρο 6 εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2017, σελ. 233

επί δικαιωμάτων αστικής φύσεως, είτε ότι συνιστούν κατηγορία ποινικής φύσεως σε βάρος φορολογουμένου, δηλαδή θα πρέπει να ερευνηθεί από τη νομολογιακή πρακτική του ΕΔΔΑ αν μπορεί να αποδοθεί αστικός ή ποινικός χαρακτήρας σε επιβαλλόμενες από την εθνική νομοθεσία φορολογικές κυρώσεις.

1. Εξέταση τυχόν αστικού χαρακτήρα των φορολογικών κυρώσεων

Το ΕΔΔΑ δεν παρέμεινε προσκολλημένο στην παραδοσιακή διάκριση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων «αστικής φύσεως», όπως αυτή αποτυπώνεται από την γραμματική ερμηνεία του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και εγγυάται όσα απέρρεαν από το ιδιωτικό δίκαιο. Μάλιστα, ήδη με τις υποθέσεις *König*¹⁴⁹ και *Le Compte*¹⁵⁰, το Δικαστήριο του Στρασβούργου άφησε ανοιχτό το περιθώριο διεύρυνσης της έννοιας των αστικών υποθέσεων πέραν του ορίου του ιδιωτικού δικαίου. Μάλιστα, κατά το ΕΔΔΑ, σημασία έχει ο σκοπός της δίκης, αν δηλαδή καταλήγει να αφορά δικαιώματα και υποχρεώσεις «αστικής φύσεως» πρέπει να εφαρμόζεται η εν λόγω διάταξη, χωρίς να είναι απαραίτητη η συμμετοχή στην δίκη φυσικών ή νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου. Αλλά και αντιστρόφως η συμμετοχή του Δημοσίου, ΝΠΔΔ, ΟΤΑ ή ΝΠΙΔ τα οποία ασκούν δημόσια εξουσία κατά παραχώρηση, δεν αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 6. Το ΕΔΔΑ μάλιστα προχωρά σε αυτόνομο χαρακτηρισμό μιας διαφοράς ως αστικής ή μη, παραβλέποντας τη φύση του εφαρμοζόμενου κανόνα δικαίου, αστικού ή διοικητικού, και τη φύση της αρμόδιας αρχής που καλείται να αποφανθεί επ' αυτού. Αντιθέτως, αυτό που ενδιαφέρει είναι κατά πόσο το Κράτος λειτουργεί *jure imperii*, ήτοι στο πλαίσιο των αμιγώς κυριαρχικών του εξουσιών, είτε *jure gestionis*, ήτοι σε σχέση με τον ενδιαφερόμενο ιδιώτη.

¹⁴⁹ ΕΔΔΑ, *König κ. Γερμανίας*, της 28ης Ιουνίου 1978, παρ. 95 Αποτελεί από τις πρώτες περιπτώσεις εφαρμογής του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ επί υποθέσεως διοικητικής φύσεως. Εν προκειμένω, το ΕΔΔΑ ασχολήθηκε με νομαρχιακή απόφαση, η οποία επέφερε την άρση άδειας άσκησης επαγγέλματος και λειτουργίας ιατρικής κλινικής Γερμανού του ιατρού Κόνιγ. Η αιτίαση του προσφεύγοντος στο ΕΔΔΑ ήταν η υπέρβαση ευλόγου χρόνου διάρκειας της διαδικασίας. Το ΕΔΔΑ έκρινε ότι η λειτουργία ιατρικής κλινικής στην χώρα συνιστά εμπορική δραστηριότητα και συνδέεται με κερδοσκοπικό σκοπό και επομένως αποτελεί άσκηση ιδιωτικού δικαιώματος. Από την άλλη, το επάγγελμα του ιατρού, κατά το ΕΔΔΑ, περιλαμβάνεται στα ελευθερία επαγγέλματα και δεν αποτελεί άσκηση δημόσιας εξουσίας, καθώς ένας γιατρός συνάπτει σχέσεις ιδιωτικού δικαίου με τους ασθενείς του. Έτσι, όταν υπάρχει σχέση ιδιωτικού δικαίου, μπορούμε να συνάγουμε την αστική φύση της διαφοράς και επομένως να εφαρμόσουμε το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

¹⁵⁰ ΕΔΔΑ, *Le Compte, Van Leuven and De Meyere κ. Βελγίου*, 23.06.1981, παρ. 48 Πρόκειται για υπόθεση στην οποία οι γιατροί, Le Compte, Van Leuven και De Meyere είχαν καταδικαστεί από βελγικά δικαστήρια με πειθαρχικές ποινές, που είχαν ως συνέπεια την αναστολή ή ανάκληση της άδειας άσκησης του επαγγέλματός τους. Το ΕΔΔΑ επαναλαμβάνοντας την προηγούμενη νομολογία του έκρινε ότι το δικαίωμα συνέχισης του ιατρικού επαγγέλματος είναι δικαίωμα που αφορά τις σχέσεις ιδιωτικού δικαίου και επομένως είναι αστικής φύσεως δικαίωμα που ομοιάζει με το δικαίωμα της ιδιοκτησίας. Ομοίως, σε άλλη υπόθεση *H κατά Βελγίου* της 30.11.1987 (α/127), αφορούσα την απόρριψη αιτήσεων επανεγγραφής στο δικηγορικό σύλλογο Βελγίου διαγραμμένου δικηγόρου, έκρινε ότι το επάγγελμα του δικηγόρου είναι ελεύθερο επάγγελμα και δεδομένου ότι το γραφείο και η πελατεία του δικηγόρου έχουν περιουσιακά στοιχεία, επομένως εμπίπτουν στο δικαίωμα ιδιοκτησίας που είναι αστικής φύσεως, υπό την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ.

Σε κάθε περίπτωση αυτό που εξετάζει το Δικαστήριο είναι ο χαρακτήρας του δικαιώματος και ειδικότερα η οικονομική διάσταση των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, αν δηλαδή οι οικονομικές επιπτώσεις της κρατικής δράσης είναι καθοριστικές για το εν λόγω δικαίωμα ή την υποχρέωση¹⁵¹, καθώς αν υφίσταται μια τέτοια οικονομική διάσταση, η υπόθεση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6. Σπανίως, όμως, προκύπτουν ζητήματα ως προς τις διαφορές μεταξύ ιδιωτών, οι οποίες παραδοσιακά κατατάσσονται στις ιδιωτικές και αφορούν περιουσιακά αλλά και ιδιωτικά δικαιώματα (π.χ. ζητήματα παραγραφής αξιώσεων¹⁵², διαφορές οικογενειακού δικαίου¹⁵³, αγωγές αποζημίωσης κατά του κράτους, είτε αυτές έχουν ως υπόβαθρο τους κανόνες αστικής ευθύνης του διοικητικού δικαίου¹⁵⁴, είτε έχουν συμβατικό χαρακτήρα¹⁵⁵ κ.ά.). Τα κύρια ερμηνευτικά προβλήματα γεννώνται ως προς την εφαρμογή του δικαιώματος σε διαφορές που προκύπτουν από διοικητικές πράξεις, όπως αυτές χαρακτηρίζονται από το εθνικό δίκαιο ως διοικητικές και εκδικάζονται από τα διοικητικά δικαστήρια. Στις περιπτώσεις αυτές το ΕΔΔΑ κάνει σταθμίσεις μεταξύ των στοιχείων ιδιωτικού και δημοσίου δικαίου της κάθε υπόθεσης κατά περίπτωση, οδηγούμενο σε μια σύνθετη περιπτώσιολογία¹⁵⁶. Έτσι, στα πλαίσια του δημοσίου δικαίου έχει γίνει δεκτό ότι υπάγονται περιπτώσεις αναγκαστικών απαλλοτριώσεων, υποθέσεις που σχετίζονται με δημόσιες συμβάσεις, η μη ανανέωση ή ανάκληση απαιτούμενης άδειας εκ μέρους των κρατικών αρχών¹⁵⁷.

Ωστόσο, το ΕΔΔΑ εξαιρεί από το αστικό πεδίο τις υποθέσεις που υπάγονται στον σκληρό πυρήνα άσκησης δημόσιας εξουσίας, όπως είναι οι φορολογικές κυρώσεις. Πιο συγκεκριμένα, με την απόφαση *Ferrazzini κατά Ιταλίας*¹⁵⁸, στην οποία ο προσφεύγων είχε σχηματίσει εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, κατέχοντας σχεδόν το σύνολο του μετοχικού κεφαλαίου και ήταν ο νόμιμος εκπρόσωπος, έγινε επίκληση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ. Η υπό κρίση υπόθεση αφορούσε τρεις διαδικασίες: Η πρώτη σχετιζόταν ιδίως με την καταβολή του φόρου υπεραξίας (στο πλαίσιο της πρώτης δίκης, οι φορολογικές αρχές επέδωσαν στην προσφεύγουσα εταιρεία συμπληρωματική φορολογική εκτίμηση την 31 Αυγούστου 1987, με την αιτιολογία ότι τα περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάστηκαν στην εταιρεία είχαν αποτιμηθεί εσφαλμένα, ζητώντας την καταβολή συνολικού ποσού 43.624.700 ιταλικών λιρών, ενώ την 14 Ιανουαρίου 1988, η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση στην αρμόδια αρχή για την κατάργηση του συμπληρωματικού φόρου και μόλις την 23 Φεβρουαρίου 1998, οι φορολογικές αρχές έκαναν δεκτή την αίτηση και ζήτησαν να διαγραφεί η υπόθεση από τον κατάλογο, πράγμα που επετεύχθη την 21 Μαρτίου 1998),

¹⁵¹ ΕΔΔΑ, *Editions Periscope κ. Γαλλίας*, 26.03.1992, σκ. 40 · *Stran Greek Refineries and Stratis Andreadis κ. Ελλάδος*, 09.12.1994, παρ. 40

¹⁵² *Ζολώτας κατά Ελλάδας* (66610/09) της 29.01.2013

¹⁵³ *Κοσμοπούλου v. Ελλάδα* (60457/00), της 05.02.2004

¹⁵⁴ *X v France* (18020/91), της 31.03.1992, παρ. 30 · *Editions Periscope v. France* (11760/85), της 26.03.1992 παρ. 42

¹⁵⁵ *Stran Greek Refineries και Stratis Andreadis v. Ελλάδα* (13428/87), της 09.12.1994, παρ. 40

¹⁵⁶ *Γώγος* σε ΕΣΔΑ Κατ' άρθρο ερμηνεία, Ι. Σαρμάς, Ξ. Κοντιάδης, Χ. Ανθόπουλος, εκδ. Σάκκουλα, 2021 σελ. 252

¹⁵⁷ *König κ. Γερμανίας*, ό.π. (άδεια λειτουργίας κλινικής)

¹⁵⁸ ΕΔΔΑ *υπόθεση Ferrazzini v. Italy* (μειζ. συνθ.) της 12.7.2001, παρ. 28-31

ενώ οι δύο άλλες διαδικασίες αφορούσαν τον εφαρμοστέο συντελεστή φόρου χαρτοσήμου, φόρου μεταβίβασης κεφαλαίου, καθώς και την δυνατότητα εφαρμογής μειωμένου συντελεστή. Στις δεύτερες, οι φορολογικές αρχές επέδωσαν δύο συμπληρωματικές φορολογικές εκτιμήσεις την 16 Νοεμβρίου 1987, με την αιτιολογία ότι η εταιρεία δεν ήταν επιλέξιμη για τον μειωμένο φορολογικό συντελεστή και έτσι το σημείωμα των φορολογικών αρχών ανέφερε ότι η εταιρεία θα υπόκειται σε διοικητική κύρωση ύψους είκοσι τοις εκατό (20%) των αιτούμενων ποσών, εάν η πληρωμή δεν πραγματοποιηθεί εντός 60 ημερών. Εν συνεχεία, την 15 Ιανουαρίου 1988, ο προσφεύγων στράφηκε κατά των ανωτέρω συμπληρωματικών φορολογικών εκτιμήσεων και τελικώς με δύο αποφάσεις της 22^{ης} Μαΐου 1999, το αίτημα της εταιρείας απερρίφθη, με την αιτιολογία ότι το μεταβιβαζόμενο ακίνητο, το οποίο περιελάμβανε, μεταξύ άλλων, πισίνα και γήπεδο τένις, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως περιουσιακό στοιχείο γεωργικής εταιρείας. Γι' αυτό, η εταιρεία προέβη σε άσκηση εφέσεως την 27 Οκτωβρίου 2000.

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ενώπιον του ΕΔΔΑ ότι η διάρκεια της διαδικασίας υπερέβη «*εύλογο χρονικό διάστημα*», αντίθετα προς το *άρθρο 6 παράγραφος 1 της ΕΣΔΑ*. Ειδικότερα, αναφορικά με την πρώτη σειρά διαδικασιών, η προθεσμία εξέτασης της υπόθεσης άρχισε την 14 Ιανουαρίου 1988 και έληξε την 4 Απριλίου 1998, ήτοι διήρκεσε περισσότερο από 10 χρόνια και δύο μήνες για ένα μόνο επίπεδο δικαιοδοσίας. Όσον αφορά τις λοιπές διαδικασίες, η εξεταζόμενη προθεσμία άρχισε την 15 Ιανουαρίου 1988 και, δεδομένου ότι η διαδικασία εκκρεμούσε ακόμη την 27 Οκτωβρίου 2000, διήρκεσε περισσότερο από δώδεκα (12) έτη και εννέα (9) μήνες για δύο στάδια δικαιοδοσίας¹⁵⁹.

Το Δικαστήριο, όμως, έκρινε ότι τα φορολογικά θέματα, που τίθενται στην κριθείσα υπόθεση, εξακολουθούν να αποτελούν μέρος του σκληρού πυρήνα των προνομίων της δημόσιας αρχής και δεδομένου ότι ο χαρακτήρας της σχέσης μεταξύ του φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής παραμένει προεχόντως δημόσιος, το *άρθρο 6 παρ. 1*, δεν έχει εφαρμογή στην εν λόγω περίπτωση, παρότι επισύρονται οικονομικές συνέπειες για το φορολογούμενο, με την επιφύλαξη βεβαίως ότι οι επιβληθείσες κυρώσεις ενδέχεται να συνιστούν μέτρα ποινικής φύσεως, οπότε οι συναφείς διαφορές υπάγονται στο προστατευτικό πεδίο του *άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ*¹⁶⁰.

Περαιτέρω, την ίδια θέση διατύπωσε και η απόφαση *Jussila κατά Φιλανδίας*¹⁶¹, η οποία αφορούσε την επιβολή στον προσφεύγοντα από την φορολογική αρχή προσαυξήσεων φόρου ύψους δέκα τοις εκατό (10%) της επανεκτιμηθείσας φορολογικής του υποχρέωσης, οι οποίες ανήλθαν συνολικά σε 1.836 φινλανδικά μάρκα (ήτοι περίπου 300 ευρώ) και βασιζόνταν στο γεγονός ότι οι δηλώσεις ΦΠΑ των φορολογικών ετών 1994-1995 ήταν ελλιπείς. Έτσι, προσέφυγε στο πρωτοβάθμιο διοικητικό δικαστήριο, ζητώντας προφορική ακρόαση προκειμένου να εξεταστούν ως

¹⁵⁹ Ο.π. *Ferrazzini κατά Ιταλίας*, σκ. 9-15

¹⁶⁰ Ο.π. σκ. 29-31

¹⁶¹ Απόφαση ΕΔΔΑ, (Ευρεία Σύνοψη), της 23.11.2006

μάρτυρες ένας φορολογικός επιθεωρητής και ένας πραγματογνώμονας. Όμως, το διοικητικό δικαστήριο κάλεσε τα δύο μέρη να υποβάλουν γραπτές παρατηρήσεις, καθώς έκρινε προδήλως περιττή μια προφορική ακρόαση επειδή είχαν υποβληθεί όλες οι απαραίτητες πληροφορίες γραπτώς και εν συνεχεία αρνήθηκε στον προσφεύγοντα τη δυνατότητα άσκησης έφεσης.

Εντούτοις, κρίθηκε όπως και στην προαναφερθείσα απόφαση ότι ο υπολογισμός του φόρου και η επιβολή προσαυξήσεων δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6 υπό την έννοια «αστικής φύσεως» διαφοράς¹⁶² και επομένως τέθηκε, εν προκειμένω, το ζήτημα αν η διαδικασία ήταν «ποινική» κατά την αυτόνομη έννοια του άρθρου 6 και, ως εκ τούτου, προσέλυσε τις εγγυήσεις της εν λόγω διάταξης υπό την σκοπιά αυτή. Μάλιστα, το δικαστήριο δέχτηκε (με 13 ψήφους) την εφαρμογή του άρθρου στην συγκεκριμένη περίπτωση υπό την ποινική φύση της κατηγορίας της διαφοράς, αφού εφάρμοσε πρώτα τα κριτήρια *Engel*, αλλά κατέληξε (με 14 ψήφους) ότι δεν συνίσταται παραβίαση του.

Έτσι, έπειτα από την ανωτέρω νομολογιακή πρακτική του ΕΔΔΑ, προκύπτει το συμπέρασμα, ότι οι φορολογικές διαφορές και κυρώσεις δεν γεννούν «αμφισβητήσεις επί δικαιωμάτων και υποχρεώσεων αστικής φύσης», ώστε να εφαρμοστεί με αυτή τη βάση επί των φορολογικών κυρώσεων το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ. Απομένει, λοιπόν, η εξέταση της βάσης του ενδεχόμενου ποινικού χαρακτήρα των φορολογικών κυρώσεων.

2. Εξέταση ποινικού χαρακτήρα των φορολογικών κυρώσεων

Η δεύτερη μεγάλη κατηγορία υποθέσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6 αφορά τις «κατηγορίες ποινικής φύσεως» και συνεπώς κρίνεται αναγκαίο να εξεταστεί αν θα μπορούσαν να υπαχθούν στην κατηγορία αυτή και οι φορολογικές κυρώσεις. Μία από τις πρώτες αποφάσεις του ΕΔΔΑ με φορολογικό περιεχόμενο είναι η απόφαση *Neumeister*¹⁶³, η οποία αφορά την περίπτωση που ο προσφεύγων κατηγορήθηκε ως συμμετοχος (μαζί με άλλους) σε απάτη που συνίστατο στην παράνομη επιστροφή φόρων επί των τζιρών τους. Ωστόσο, πρόκειται για υπόθεση που δεν απασχόλησε υπό την φορολογική της πτυχή, δεδομένου ότι ο προσφεύγων κατηγορήθηκε και συνελήφθη για το έγκλημα της απάτης του Ποινικού Δικαίου και όχι για φορολογική παράβαση. Το κρίσιμο της εν λόγω υπόθεσης είναι ότι το ΕΔΔΑ εξέτασε τον όρο «κατηγορία», σύμφωνα με τις ανάγκες της Σύμβασης, διαμορφώνοντας τις βάσεις περί ενός κοινού ποινικού δικαίου μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών.

Περαιτέρω, το ΕΔΔΑ εφάρμοσε αρχικά το άρθρο 6 σε περιπτώσεις¹⁶⁴, στις οποίες εφαρμόζονται διατάξεις του φορολογικού ποινικού δικαίου, ενώ το ζήτημα των κυρώσεων που δεν εμπίπτουν αυστηρά στο πεδίο του φορολογικού ποινικού δικαίου

¹⁶² Ό.π. σκ. 29

¹⁶³ Απόφαση της 27.06.1968 (A/8)

¹⁶⁴ Απόφαση *Funke* της 25.02.1993 (A/256-A) · *Miaihe* No 2 της 26.09.1996

προσεγγίστηκε αρχικά με την προαναφερθείσα απόφαση *Engel κατά Ολλανδίας*. Η κριθείσα υπόθεση αφορούσε, όπως σημειώθηκε και ανωτέρω, πειθαρχικές διαδικασίες και κυρώσεις εις βάρος Ολλανδών στρατιωτικών. Το κρίσιμο ερώτημα που τέθηκε ήταν κατά πόσον οι διαδικασίες αυτές ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ. Προκειμένου να μην αφήσει ευρύ περιθώριο στην κυριαρχική βούληση των συμβαλλομένων κρατών, το ΕΔΔΑ προσδιόρισε, όπως είδαμε, τρία κριτήρια προκειμένου να χαρακτηρίσει μια συγκεκριμένη περίπτωση ως «κατηγορία ποινικής φύσεως» και τα οποία αφορούν: 1. τον χαρακτηρισμό του αδικήματος στην εσωτερική έννομη τάξη, ο οποίος έχει απλώς τυπική και σχετική αξία, 2. την εγγενή φύση του αδικήματος και 3. τη φύση και βαρύτητα της επαπειλούμενης κύρωσης¹⁶⁵. Εάν, δηλαδή, η απειλούμενη κύρωση επιβάλλει σοβαρό περιορισμό της ελευθερίας του υπόχρεου, τότε εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, ακόμη κι αν η εφαρμοζόμενη διάταξη ανήκει κατά το εκάστοτε εθνικό δίκαιο στο πειθαρχικό δίκαιο.

Ακόμη, αλληλένδετη με την ανωτέρω απόφαση είναι και η απόφαση *Ozturk κατά Γερμανίας*¹⁶⁶, η οποία αφορά την υπόθεση ενός Τούρκου προσφεύγοντα, που διέμενε στην Γερμανία και προξένησε αυτοκινητικό ατύχημα. Εξ ου του επιβλήθηκε διοικητικό πρόστιμο, για το οποίο ενώ άσκησε αρχικώς προσφυγή, στην ακροαματική διαδικασία της οποίας είχε στη διάθεση του διερμηνέα, εν συνεχεία πριν την έκδοση απόφασης παραιτήθηκε. Εν συνεχεία, η διοικητική απόφαση κατέστη οριστική, καταλογίζοντάς του τα έξοδα διερμηνέα και έτσι προσέφυγε στο ΕΔΔΑ με την αιτίαση παράβασης του άρθρου 6 παρ. 3 της ΕΣΔΑ. Εν προκειμένω, τέθηκε το ζήτημα της διάκρισης ανάμεσα σε διοικητικές και ποινικές παραβάσεις, διευκρινίζοντας τα κριτήρια καθορισμού μιας συμπεριφοράς ως υποκείμενης στο ποινικό δίκαιο ή όχι, κριτήρια που είχαν διατυπωθεί ήδη στην απόφαση *Engel κατά Ολλανδίας*. Σύμφωνα με το ΕΔΔΑ το τρίτο κριτήριο της βαρύτητας είναι σημαντικό μόνο στην περίπτωση που μια παράβαση δεν είναι από τη φύση της ποινική και όχι αντίστροφα. Στην κριθείσα περίπτωση έγινε δεκτό ότι το διοικητικό πρόστιμο που επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αποτελεί περίπτωση «κατηγορίας ποινικής φύσεως», και επομένως εφάρμοσε ανεπιφύλακτα το άρθρο 6¹⁶⁷.

Συνακόλουθα, χρήζει αναφοράς η απόφαση *Bendenoun κατά Γαλλίας*¹⁶⁸, η οποία αποτέλεσε την πρώτη περίπτωση που η προηγηθείσα νομολογία *Engel* και *Ozturk* εφαρμόστηκε στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων. Η εν λόγω υπόθεση αφορούσε την περίπτωση καταλογισμού προσανυξήσεων και προστίμων σε βάρος προέδρου και διευθύνοντα συμβούλου μιας ανώνυμης εταιρείας, που δραστηριοποιούνταν στον τομέα εμπορίας παλαιών νομισμάτων. Στην απόφαση αυτή

¹⁶⁵ Τα ίδια κριτήρια δέχθηκε και το ΔΕΕ ως προς τον ποινικό χαρακτήρα μιας διαδικασίας επιβολής κυρώσεων στο ενωσιακό δίκαιο (C-617/10, *Akerberg Fransson*, παρ. 34-36)

¹⁶⁶ Απόφαση ΕΔΔΑ, της 21.02.1984

¹⁶⁷ Ομοίως και στην υπόθεση *Lutz*, της 25.08.1987, στην οποία διοικητικό πρόστιμο που επιβλήθηκε από την αρμόδια αρχή σε βάρος Γερμανού υπηκόου, που προκάλεσε αυτοκινητικό ατύχημα και το εθνικό δικαστήριο διέκοψε χωρίς να τον απαλλάξει από τα δικαστικά έξοδα, καθώς έκρινε πως η συνέχισε της διαδικασίας θα τον κήρυσσε ένοχο. Το ΕΔΔΑ, εν προκειμένω, εφάρμοσε το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ, και μάλιστα έκρινε ότι επήλθε παραβίαση της παρ. 2.

¹⁶⁸ Απόφαση ΕΔΔΑ της 24.02.1994

το ΕΔΔΑ έκανε μια διαφορετική χρήση του δεύτερου και τρίτου από τα κριτήρια, που διαμόρφωσε στην προηγούμενη νομολογία του. Ειδικότερα, έκρινε ότι όταν δεν αρκούν αυτά αυτοτελώς να καταδείξουν τον ποινικό χαρακτήρα μιας παράβασης, τότε χρήζει εφαρμογής μια αθροιστική θεώρηση αυτών των δύο κριτηρίων για να οδηγηθούμε στην εφαρμογή του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ. Μάλιστα, απέρριψε την παραβίαση της εν λόγω διάταξης στην περίπτωση επιβολής φορολογικών κυρώσεων με τη μορφή της σημαντικής προσαύξησης του οφειλόμενου ποσού, αλλά έκανε δεκτό ότι η περίπτωση αυτή υπάγεται στην ποινική κατηγορία¹⁶⁹. Κατέληξε δε στο εν λόγω συμπέρασμα, αποδεχόμενο ότι: α) η αντιμετώπιση των ζητημάτων αφορά το Φορολογικό Κώδικα, ο οποίος έχει ισχύ για όλους τους φορολογουμένους, β) οι επιβαλλόμενες προσαυξήσεις αποσκοπούν όχι στην αποκατάσταση της ζημίας, αλλά στην καταστολή τέτοιων παραβάσεων και επομένως ο σκοπός των κυρώσεων είναι προληπτικός και κατασταλτικός, γ) το ύψος των προσαυξήσεων είναι αρκετά υψηλό και η μη καταβολή του επιφέρει την κράτηση του προσφεύγοντος, αποτελώντας τοιουτοτρόπως σοβαρή φορολογική κύρωση. Συνεπώς, στις εν λόγω προσαυξήσεις υπερτερεί η ποινική τους διάσταση και έτσι οι φορολογικές αυτές κυρώσεις εξομοιώνονται με ποινικές κυρώσεις και μπορούμε να εφαρμόσουμε το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

Επομένως, κατά τα ανωτέρω γίνεται δεκτό ότι παρότι το μοναδικό άρθρο της ΕΣΔΑ, το οποίο αναφέρεται ρητώς στη φορολογία είναι το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτόκολλου (ΠΠΠ), περί του δικαιώματος στην περιουσία, η νομολογία του ΕΔΔΑ, μέσω της εφαρμογής των κριτηρίων Engel, όπως διατυπώθηκαν πρωταρχικώς με την αντίστοιχη απόφαση, έχει χαράξει τον δρόμο που ακολουθούν τα συμβαλλόμενα κράτη, μεταξύ των οποίων και η χώρα μας, προκειμένου να υπαγάγει στην έννοια της «ποινικής φύσεως διαφοράς» τις διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις σε φορολογικές και τελωνειακές υποθέσεις, όπου ο νομοθέτης προβλέπει εξοντωτικά πρόστιμα. Εξ άλλου αναφορικά με τα πολλαπλά τέλη λαθρεμπορίας, έχει γίνει αποδεκτός από το ΣτΕ¹⁷⁰ ο ποινικός τους χαρακτήρας, όπως αυτός έχει διαμορφωθεί από μια σειρά αποφάσεων του ΕΔΔΑ¹⁷¹. Από την άλλη, τα φορολογικά εν γένει πρόστιμα εντάσσονται, σύμφωνα με τη νομολογία του ΕΔΔΑ, στις διαδικασίες ποινικού χαρακτήρα, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, όταν ο χαρακτήρας τους είναι κυρωτικός και αποτρεπτικός, ακόμη και όταν είναι χαμηλού ύψους¹⁷². Δεν αρκεί, δηλαδή, να αποφέρουν αποζημίωση του διαφυγόντος φόρου ή δασμού¹⁷³. Άρα, διά μέσου του ποινικού σκέλους του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, μπορούμε να εφαρμόσουμε την εν λόγω διάταξη στις φορολογικές κυρώσεις, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια Engel.

¹⁶⁹ Ο.π. Πανταζόπουλος Π. Τα Συνταγματικά όρια του Φορολογικού Ελέγχου, σελ. 358

¹⁷⁰ ΣτΕ 1102-1104/2018 · ΣτΕ 951/2018 · ΣτΕ 680/2017 · ΣτΕ 167-169/2017

¹⁷¹ Μαμιδάκης κατά Ελλάδας, της 11.01.2007, παρ. 21 · Σισμανίδης και Σιταρίδης κατά Ελλάδας, της 09.06.2016 παρ. 31-35

¹⁷² Jussila v. Finland, της 23.11.2006, παρ. 38

¹⁷³ Bendenoun v. France, της 24.02.1994 παρ. 47 · Janosevic v. Sweden, της 23.07.2002, παρ. 68

Επίλογος

Από μια επισκόπηση των θεμάτων που πραγματώθηκαν με την παρούσα εργασία, είδαμε τα σημεία συμπλοκής των κυρώσεων που επιβάλλονται από το Φορολογικό Δίκαιο με τις καθαρά ποινικές κυρώσεις ως προς την προστασία που διαλαμβάνουν οι τελευταίες από το Σύνταγμα, μέσω του άρθρου 7, την προστασία της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης φορολογικής κύρωσης, αλλά και των εγγυήσεων των διεθνών συμβάσεων, όπως των διατάξεων του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και του άρθρου 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ που θεμελιώνει και προστατεύει την αρχή “*ne bis in idem*”. Εξετάστηκε ενδελεχώς πως αντιμετωπίζονταν οι φορολογικές κυρώσεις τόσο θεωρητικά αλλά και νομολογιακά, αφού κάποιες φορές γινόταν δεκτό ότι αφίστανται της έννοιας της κύρωσης του Ποινικού Δικαίου και ενίοτε ότι δεν αποτελούν καν κυρωτικά μεγέθη, με αποτέλεσμα οι αρχές που εφαρμόζονται στις ποινικές κυρώσεις να είναι αλλότριες στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων, λησμονώντας ότι η αλληλεπίδραση τους είναι αναγκαία προκειμένου να επέλθει ο αναγκαίος πορισμός φορολογικών εσόδων και να καλλιεργηθεί στους πολίτες φορολογική συνείδηση, προκειμένου να επιτύχει το κράτος τους δημοσιονομικούς του στόχους με τρόπο αποτελεσματικό.

Πρέπει, λοιπόν, να κριθεί καθοριστική η συμβολή των Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων στην μεταστροφή της ελληνικής νομολογίας, η οποία παρέμενε προσκολλημένη σε τυπολατρικά κριτήρια χαρακτηρισμού των φορολογικών κυρώσεων ως διοικητικές ή ποινικές, ως αποζημίωση του κράτους κ.ά., έχοντας ως άλλοθι την προστασία της αρχής της ασφάλειας δικαίου και των άρθρων 94 και 96 Σ. Χaráχθηκε έτσι ένας μακρύς δρόμος μέχρι την αποδοχή των εγγυήσεων τους για την προστασία των φορολογουμένων σε σχέση με την επιβολή φορολογικών βαρών και κυρώσεων. Πλέον, το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, ως κοινός δικαστής της ΕΣΔΑ, εγγυάται αποτελεσματικά ένα υψηλότερο επίπεδο προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων στο πλαίσιο διαφορών από τη διαπίστωση φορολογικών παραβάσεων και την επιβολή φορολογικών κυρώσεων. Άλλωστε, και το σύστημα των κυρώσεων, όπως αποτυπώνονται νομοθετικά στον ΚΦΔ, με τις τροποποιήσεις που ο τελευταίος έχει δεχτεί μέχρι και σήμερα, είναι περισσότερο συμβατό με τις εγγυήσεις της ΕΣΔΑ και ΧΘΔΕΕ, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν υπάρχει περιθώριο βελτίωσης, αφού πολλές επιμέρους διατάξεις χρήζουν τροποποίησης ως προς την ουσιαστική ρύθμιση, την οποία εμπεριέχουν, ενώ πολλές φορές παρουσιάζεται η ανάγκη μεγαλύτερης σαφήνειας και εξορθολογισμού.

Δεν θα ήταν καθόλου παράλογο να δεχτούμε την ανάγκη αντιμετώπισης τόσο των διοικητικών όσο και των ποινικών κυρώσεων στο φορολογικό δίκαιο στο πλαίσιο μιας κοινής διαδικασίας και δικαιοδοσίας, προκειμένου να επιτευχθεί μια ταχεία απονομή δικαιοσύνης και επίλυσης των σχετικών διαφορών, διασφαλίζοντας τα συμφέροντα του κράτους για την είσπραξη των φόρων και την αποκατάσταση της μη συμμόρφωσης των διοικουμένων στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Σε ένα πλαίσιο που ο νομοθέτης παρεμβαίνει ευκαιριακά χωρίς μακροπρόθεσμη πολιτική με μοναδικό

στόχο πολλές φορές τον εξαναγκασμό των πολιτών να εξοφλήσουν τις εισφορές τους γεννάται απαξίωση του συστήματος προστασίας των φορολογουμένων, αφού ως στόχος της Πολιτείας εμφανίζεται η άσκηση πίεσης εις βάρος των παραβατών της διοικητικής φορολογικής νομοθεσίας. Επομένως, με τον ανωτέρω περιγραφόμενο τρόπο θα αποτρεπόταν το ενδεχόμενο εξοντωτικής μεταχείρισης του φορολογουμένου που δεν ήταν συνεπής στις υποχρεώσεις του και στον οποίο προκαλούνται αισθήματα δυσφορίας από τη σώρευση διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, ενώ θα κινούνταν ταχύτερα το σύστημα απονομής της δικαιοσύνης, χωρίς τον κίνδυνο έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων και καθυστέρησης λόγω της σώρευσης ενδίκων βοηθημάτων και μέσων, σε διαφορετικά δικαστήρια.

Βιβλιογραφία

- Αθανασάκη Β.*, Επιτομή Φορολογικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, 2018
- Ανδρουλάκης Ν.*, Ποινικόν Δίκαιον, Γενικό Μέρος I. Θεωρία για το έγκλημα, Π.Ν. Σάκκουλας 2006
- Γέροντας Α.*, Επιτομή Διοικητικού Δικονομικού Δικαίου, 2^η έκδ. Σάκκουλα, 2020
- Δαγτόγλου Π.*, Συνταγματικό Δίκαιο - Ατομικά Δικαιώματα, Αντ. Ν. Σάκκουλα, 1991
- Δημάκης Αλ.*, Κατ' άρθρο ερμηνεία σε Σύνταγμα, εκδ. Σάκκουλα, 2017
- Δημητρακόπουλος Ι.*, Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, Σύνταγμα – ΕΣΔΑ – Δίκαιο ΕΕ, Νομική Βιβλιοθήκη, 2014
- Ευστρατίου Π.-Μ.*, Το δικαίωμα δικαστικής προστασίας σε διοικητικές διαδικασίες και άρθρο 6 παρ. 1 της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, Θεμελιώδεις εγγυήσεις μιας ευρωπαϊκής ρήτρας δικαστικής προστασίας σε διοικητικές υποθέσεις, τόμ. Α' εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλας, 1996
- Θεοχάρη Α.- Μπουλταδάκη Δ.*, Η αρχή ne bis in idem στο πεδίο των διοικητικών κυρώσεων, ΘΠΔΔ 2016
- Κόρσου Δ.*, Δημόσιον Δίκαιον 2, 1981
- Κυπραίου Μ.*, Φορολογικόν Ποινικόν Δίκαιον, εκδ. Νομικόν 1933, 1965
- Α-Α Σισιλιάνος*, Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2017
- Μάνεσης Α.*, Ατομικές Ελευθερίες, Σάκκουλα, 1981
- Μπακάλης Ε. – Πανταζόπουλος Π.*, Φορολογική Διαδικασία, Διαγράμματα – Ερμηνευτικά Σχόλια – Υποδείγματα, Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, 2018
- Μυλωνόπουλος Χ.*, Ποινικό Δίκαιο- Γενικό Μέρος, τ.Ι, Π.Ν. Σάκκουλας, 2007
- Πανταζόπουλος Π.*, Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, Νομική Βιβλιοθήκη, 2012
- Παπακυριάκου Θ.*, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2005
- Σαρμάς Ι., Κοντιάδης Ξ., Ανθόπουλος Χ.*, ΕΣΔΑ Κατ' άρθρο ερμηνεία, εκδ. Σάκκουλα, 2021
- Στασινόπουλος Μ.*, Δίκαιον των διοικητικών πράξεων, 1951
- Τσουρουφλή Α.*, Το Φορολογικό Δίκαιο στην έννομη τάξη, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010
- Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος Δ.*, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Σάκκουλα, 2020
- Φορτσάκης Θ. – Σαββαΐδου Κ. – Τσουρουφλής Α. – Πανταζόπουλος Π.*, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 6^η εκδ., 2021
- Φορτσάκης Θ. – Τσουρουφλής Α.*, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2022

Φωτόπουλος Ι., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν. 4174/2013, εκδ. Σάκκουλα, 2018

Χρυσόγονος Κ. – Βλαχόπουλος Σπ., Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα, Νομική Βιβλιοθήκη, 2017

Αρθρογραφία

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

Δημητρακόπουλος Ι., Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου νόμου περί φορολογικών κυρώσεων, Εισήγηση στην ημερίδα της Εθνικής Σχολής Δικαστικών Λειτουργών με θέμα: «Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου», της 30.03.2015

Καζαντζίδου Ε., Ne bis in idem: Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις-Ευρωπαϊκή και εθνική εννοιολογική θεώρηση-Σχόλιο στη ΣτΕ (ολομ.) 1741/2015, σε Ένωση Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ, Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, 2016

Κεϊμαλής Χρήστος Ι., Η υπό τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εξέλιξη της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διατάξεως, σχετικά με τις παραβάσεις της μη υποβολής φορολογικής δηλώσεως και της υποβολής ανακριβούς τοιαύτης, ΔΦΝ Β' Απριλίου-Α' Μαΐου 2020, τ. 74, τεύχος 1667, σελ. 467-476

Κόννιδα Κ., Η αναδρομικότητα του νόμου στις διοικητικές και ιδίως στις φορολογικές κυρώσεις, ΔΦΝ 1991

Λαϊνιώτη Α., Η αρχή ne bis in idem και η ελληνική πραγματικότητα, ΘΠΔΔ 2016

Μάλλιου Ασπ., Η επιβολή κυρώσεων, ως μέσο καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Σχέση διοικητικών κυρώσεων και ποινής. Επίκαιρα νομολογιακά δεδομένα, ΔΦΝ 2015, τ. 69, τεύχ. 1555, σελ. 176-180

Μπουκουβάλα Β., Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης στο πεδίο του φορολογικού δικαίου – Επισκόπηση νομολογίας, μελέτη από την προφορική εισήγηση της στο εκπαιδευτικό σεμινάριο σπουδαστών της 24^{ης} σειράς στην ΕΣΔΑ με θέμα: «Ειδικά ζητήματα φορολογικού και τελωνειακού δικαίου», που διεξήχθη στη Θεσσαλονίκη από 26-28 Ιουνίου 2019

Πανταζόπουλος Π., Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευνοϊκότερου νόμου στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων, ΘΠΔΔ

Πέρρου Κ., «Πόσο κοστίζει η παρανομία; Τόκοι και Πρόστιμα για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας», 2η διημερίδα Ένωσης Ελλήνων Νομικών e-ΘΕΜΙΣ «Επίκαιρα ζητήματα φορολογικού δικαίου», Αθήνα 12-13/12/2015

Πρεβεδούρου Ε., Η εφαρμογή της ne bis in idem στην περίπτωση σωρευτικής επιβολής διοικητικών κυρώσεων, ΘΠΔΔ 2015

Σαλαμούρα Ε., Σχόλιο στην ΕΔΔΑ, Καπετάνιος και λοιποί κατά Ελλάδα, της 30.4.2015, ΝοΒ 2015, τόμος 63, τεύχος 4

Στασινόπουλος Μ., Ο αληθής χαρακτήρας των διοικητικών ποινών, ΑρχΝομ, 1950

Τσόλκα Ο., Ne bis in idem και εσωτερικό δυαδικό σύστημα κυρώσεων για την «αυτή παράβαση», ΠοινΧρ 2015

Τσόλκα Ο., Το εσωτερικό δυαδικό δίκαιο υπό το πρίσμα των άρθρων 4 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και 50 του ΧΘΔΕΕ.- Οι πρόσφατες εξελίξεις της νομολογίας του ΕΔΔΑ, του ΔΕΕ και των εθνικών ανώτατων δικαστηρίων, ΠοινΧρ, 2019

Φαρμακίδης – Μάρκου Κ., Παρατηρήσεις στην ΟλΣτΕ 1741/2015, ΘΠΔΔ 2015

Φορτσάκης Θ. – Μυλωνογιάννης Γ., Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης. Ανίσχυρες οι μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4337/2015, ΔΦΝ 2015, τ. 69, τεύχ. 1573, σελ. 1523-1534

Νομολογία

Ελληνικών Δικαστηρίων	Ευρωπαϊκών Δικαστηρίων
<ul style="list-style-type: none">· ΑΠ (Ποιν.) 452/1999· ΑΠ 1/2015· ΑΠ 467/1878· Διοικ. Πρωτ. Αθ. 9062/1986· ΣτΕ (Δ' Τμ.) 1260/2015· ΣτΕ (Δ' Τμ.) 4173/2014· ΣτΕ 1102-104/2018· ΣτΕ 1102-1104/2018· ΣτΕ 116/2004· ΣτΕ 1222/2017· ΣτΕ 1438/2018· ΣτΕ 1582/2020· ΣτΕ 167-169/2017· ΣτΕ 1887/2018· ΣτΕ 2024/2010· ΣτΕ 2221/2018· ΣτΕ 2319/2021· ΣτΕ 2322/83· ΣτΕ 2402/2016· ΣτΕ 2403/2015 (Β' Τμ.)· ΣτΕ 2460/1981· ΣτΕ 2556/2014· ΣτΕ 2957/2013· ΣτΕ 2957/2013· ΣτΕ 3327/1999	ΕΔΔΑ <ul style="list-style-type: none">· Giannetaki E. & S. Metaforiki Ltd et Giannetakis κατά Ελλάδα, της 06.12.2007· Delcourt κ. Βελγίου, 17.01.1970· Golder κ. Ηνωμένου Βασιλείου, 21.02.1975· König κ. Γερμανίας, της 28.06.1978· Le Compte, Van Leuven and De Meyere κ. Βελγίου, της 23.06.1981· Özturk κ. Γερμανίας, της 21.02.1984· Editions Periscope κ. Γαλλίας, 26.03.1992· Bendenoun v. France, της 24.02.1994· Garyfallou AEBE κ. Ελλάδας, της 24.09.1997· Ferrazzini v. Italy, της 12.7.2001, Jussila v. Finland, της 23.11.2006· Janosevic v. Sweden, της 23.07.2002· Κοσμοπούλου v. Ελλάδας, της 05.02.2004· Jussila κ. Φιλανδίας, της 23.11.2006· Mamidakis κατά Ελλάδα, 10.01.2007· Chatzinikolaou κ. Ελλάδας, 21.02.2008· Zolotoukhin κ. Ρωσίας, της 10.02.2009

<ul style="list-style-type: none"> · ΣτΕ 352/2019 · ΣτΕ 4203/2011 · ΣτΕ 581/1981 · ΣτΕ 680/2017 · ΣτΕ 789/2010 · ΣτΕ 812/2004 · ΣτΕ 899/2015 · ΣτΕ 951/2018 · ΣτΕ Ολ. 1741/2015 · ΣτΕ Ολ. 3316/2014 · ΣτΕ Ολ. 3316/2014 · ΣτΕ Ολ. 459/2013 · ΣτΕ Ολ.4309/2015 	<ul style="list-style-type: none"> · Ruotsalainen κ. Φιλανδίας, της 16.06.2009 · Ruotsalainen v. Finland της 16.06.2009 · Scoppola κ. Ιταλίας της 17.09.2009 · Vagenas κ. Ελλάδας, της 23.08.2011 · Ζολώτας κατά Ελλάδα, της 29.01.2013 · Shibendra Dev v. Sweden, της 21.01.2014 · Lucky Dev V. Sweden, της 27.11.2014 · Καπετάνιος κ.ά. κ. Ελλάδα, της 30.04.2015 · Σισμανίδης και Σιταρίδης κ. Ελλάδα της 09.06.2016 · Α και Β κ. Νορβηγίας, της 15.11.2016 · Johannesson και άλλοι κ. Ισλανδίας της 18.05.2017 · Stran Greek Refineries and Stratis Andreadis κ. Ελλάδος, της 09.12.1994 <p>ΔΕΚ/ΔΕΕ</p> <ul style="list-style-type: none"> · Jager C-420/06 (μειζ. Συνθ.), της 11.03.2008 · Åklagaren κατά Hans Åkerberg Fransson C-617/10, της 26.02.2013 · Luca Menci ΔΕΕ C-524/15, της 20.03.2018
--	--