

Πρόσφατες νομολογιακές εξελίξεις για την εφαρμογή του ne bis in idem στο πεδίο των φορολογικών παραβάσεων

*Εισήγηση του Παρέδρου Ι. Δημητρακόπουλου
στο επιμορφωτικό σεμινάριο της ΕΣΔι της 14.6.2018,
με θέμα τη σχέση της διοικητικής με την ποινική και την πολιτική δίκη*

I. Εισαγωγή – Οι τρεις φάσεις εξέλιξης της νομολογίας του ΣτΕ για το ne bis in idem

Η σύγχρονη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας για την εφαρμογή (ή μη) της αρχής ne bis in idem στο πλαίσιο της σχέσης μεταξύ ποινικής διαδικασίας και διοικητικής διαδικασίας και δίκης περί της απόδοσης φορολογικών παραβάσεων και της επιβολής αντίστοιχων κυρώσεων έχει ξεκινήσει από το 2009 (με την απόφαση ΣτΕ 1734/2009) και διανύει ήδη το δέκατο έτος της. Η νομολογία αυτή έχει γνωρίσει τρεις φάσεις εξέλιξης. Η πρώτη φάση (νομολογία των ετών 2009-2015) χαρακτηρίζεται από την άρνηση του Δικαστηρίου να δεχθεί την εφαρμογή της αρχής ne bis in idem στο ανωτέρω πλαίσιο, είτε κατ' επίκληση του άρθρου 93 του Συντάγματος και της αρχής της ασφάλειας δικαίου (βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 2067/2011 επταμ. και μεταγενέστερες παρόμοιες αποφάσεις του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου) είτε βάσει της εκτίμησης ότι οι διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις του φορολογικού δικαίου δεν έχουν "ποινικό" χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ και του άρθρου 50 του Χάρτη ΘΔΕΕ (βλ. ΣτΕ Ολομ. 1741/2015). Σε δεύτερη φάση, που αντιστοιχεί στη νομολογία των ετών 2016-2017, η οποία παρήχθη μετά τις καταδικαστικές αποφάσεις του ΕΔΔΑ στις υποθέσεις *Καπετάνιος και άλλοι* (2015) και *Σισμανίδης* (2016), το Δικαστήριο, αφενός, συμμορφώνεται, με τη στενή έννοια του όρου, προς τις εν λόγω αποφάσεις του ΕΔΔΑ, κατ' αποδοχή των οικείων αιτήσεων επανάληψης της διαδικασίας εκδίκασης των αιτήσεων αναιρέσεως του Αγγλούππα και του Σισμανίδη (βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 1992/2016 επταμ. και 680/2017 επταμ., αντίστοιχα) και, αφετέρου, κρίνοντας πλέον επί εκκρεμών αιτήσεων αναιρέσεως, προβαίνει σε μεταστροφή της νομολογίας του, θεωρώντας, με σειρά αποφάσεων, ότι η αρχή ne bis in idem, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ, εφαρμόζεται, κατ' αρχήν, σε υπόθεση επιβολής

πολλαπλών τελών λαθρεμπορίας, για την οποία έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου, χωρίς η τοιαύτη εφαρμογή να προσκρούει στο Σύνταγμα (βλ., ιδίως, ΣΤΕ Β΄ Τμ. 2987/2017 επταμ., καθώς και ΣΤΕ Β΄ Τμ. 1778/2017, 3470-1/2017, 3449/2017, 3447/2017, 3174/2017, 2346/2017, 2569-70/2017, 3174-5/2017 πενταμ.). Το Συμβούλιο της Επικρατείας εμμένει, πάντως, στη νομολογία του ότι, ενόψει της διάταξης του άρθρου 5 παρ. 4 του ΚΔΔ, ο διοικητικός δικαστής δεν υποχρεούται να εξετάσει αυτεπαγγέλτως το ζήτημα της τυχόν ύπαρξης αμετάκλητης απόφασης ποινικού δικαστηρίου για το ίδιο πρόσωπο και την ίδια κατ' ουσίαν παράβαση (βλ. ΣΤΕ Β΄ Τμ. 2403/2015, 1993/2016 επταμ., 2926-2928/2017). Η τρίτη φάση αφορά στη νομολογία του τρέχοντος έτους (2018), η οποία, αφενός, ενσωματώνει και αξιοποιεί την πρόσφατη νομολογία του ΔΕΕ στις υποθέσεις *Menci* (C-524/15), *Garlsson Real Estate* (C-537/16) και *Di Puma & Zecca* (C-596/16 & C-597/16 – στο εξής, χάριν συντομίας, υπόθεση *Di Puma*), σχετικά με το άρθρο 50 του Χάρτη ΘΔΕΕ και, αφετέρου, ερμηνεύει τη νέα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 εδαφ. β΄ ΚΔΔ υπό το πρίσμα της αρχής *ne bis in idem*, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο ευρωπαϊκό δίκαιο. Στη συνέχεια θα επιχειρήσω να παρουσιάσω τις τελευταίες αυτές εξελίξεις στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, αφού αναφερθώ στη σημασία και στα βασικά σημεία των ως άνω τριών πρόσφατων αποφάσεων του ΔΕΕ για το *ne bis in idem*.

II. Οι αποφάσεις της 20.3.2018 της μείζονας σύνθεσης του ΔΕΕ (υπόθεση *Menci*, σε συνδυασμό με υποθέσεις *Garlsson Real Estate* και *Di Puma*)

Η πρώτη υπόθεση η οποία οδηγήθηκε ενώπιον του ΔΕΕ με προδικαστικό ερώτημα σχετικό με την εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* σε περίπτωση σώρευσης ποινικής διαδικασίας και διοικητικής κύρωσης για φορολογική παράβαση ήταν η *Akerberg Fransson* (C-617/10). Ωστόσο, στην υπόθεση αυτή, η μείζονα σύνθεση του ΔΕΕ, με την από 26.2.2013 απόφασή της, απέφυγε να λάβει θέση επί των ζητημάτων εάν, κατά το ενωσιακό δίκαιο τέτοιες διοικητικές κυρώσεις έχουν “ποινικό” χαρακτήρα και, περαιτέρω, εάν και υπό ποιες προϋποθέσεις άγουν σε ενεργοποίηση της ενωσιακής αρχής *ne bis in idem*. Χρειάστηκε να περάσει μία πενταετία και να εκδοθεί στο μεταξύ η από 15.11.2016 απόφαση της ευρείας σύνθεσης του ΕΔΔΑ στην υπόθεση Α

και Β κατά Νορβηγίας, προκειμένου το ΔΕΕ να δώσει διαφωτιστικές απαντήσεις στα εν λόγω ερωτήματα, μέσω της από 20.3.2018 απόφασης της μείζονας σύνθεσής του στην υπόθεση *Menci*, σε συνδυασμό με τις αποφάσεις του της ίδιας μέρας στις υποθέσεις *Garlsson Real Estate* και *Di Puma*, που αφορούσαν σε παραβάσεις της νομοθεσίας περί κεφαλαιαγοράς.

Στην πρώτη υπόθεση, ο *Menci* παρέλειψε να καταβάλει τον οφειλόμενο για το 2011 ΦΠΑ (ύψους 282.500 ευρώ), εντός της προβλεπόμενης στο νόμο προθεσμίας. Συνεπεία τούτου, η φορολογική Διοίκηση του επέβαλε, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ιταλική νομοθεσία, χρηματική κύρωση, ποσού ίσου με το 30% του μη καταβληθέντος ΦΠΑ (ήτοι περίπου 85.000 ευρώ), με πράξη η οποία δεν προσβλήθηκε και, συνεπώς, κατέστη οριστική. Στη συνέχεια, ασκήθηκε σε βάρος του ποινική δίωξη, δεδομένου ότι, κατά την ιταλική νομοθεσία, συνιστά ποινικό αδίκημα (που τιμωρείται με ποινή φυλάκισης από 6 έως 24 μήνες) η παράλειψη πληρωμής, εντός της προβλεπόμενης στο νόμο προθεσμίας, του οφειλόμενου ποσού ΦΠΑ, εάν αυτό υπερβαίνει τα 50.000 ευρώ σε ορισμένο φορολογικό έτος. Ανέκυψε, λοιπόν, το ζήτημα, που τέθηκε με προδικαστικό ερώτημα ιταλικού δικαστηρίου, εάν η ποινική διαδικασία εναντίον του *Menci* ήταν ασύμβατη με την αρχή *ne bis in idem*, λόγω της πρότερης επιβολής σε βάρος του, με αμετάκλητη πράξη, του ανωτέρω διοικητικού προστίμου.

Προκαταρκτικά, το ΔΕΕ σημείωσε ότι το άρθρο 52 παρ. 3 του Χάρτη ΘΔΕΕ (σύμφωνα με το οποίο τα περιεχόμενα στον εν λόγω Χάρτη δικαιώματα που αντιστοιχούν σε δικαιώματα τα οποία διασφαλίζονται από την ΕΣΔΑ έχουν την ίδια έννοια και την ίδια εμβέλεια με εκείνες που τους αποδίδει η ΕΣΔΑ, χωρίς να αποκλείεται όμως η παροχή ευρύτερης προστασίας από το ενωσιακό δίκαιο), σκοπεύει στην εξασφάλιση της αναγκαίας συνοχής μεταξύ του Χάρτη και της ΕΣΔΑ, χωρίς όμως, να θίγει την αυτονομία του ενωσιακού δικαίου και του ΔΕΕ, όπως σημειώνεται στα επεξηγηματικά σχόλια του άρθρου 52. Ως εκ τούτου, το ΔΕΕ εξέτασε το υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα υπό το πρίσμα όχι της ΕΣΔΑ αλλά του Χάρτη ΘΔΕΕ και, ιδίως, του άρθρου 50 αυτού.

Το πρώτο ζήτημα που αντιμετώπισε το ΔΕΕ ήταν ο “ποινικός” χαρακτήρας διοικητικής κύρωσης, όπως η επίμαχη. Συναφώς, το ΔΕΕ δεν αρκέστηκε να υπενθυμίσει, όπως είχε κάνει στην υπόθεση *Akerberg Fransson*, ότι η “ποινική” φύση των διοικητικών κυρώσεων εκτιμάται με βάση τα κριτήρια της

απόφασης *Bonda* (που είναι παρόμοια με τα κριτήρια *Engel* του ΕΔΔΑ, καθόσον συνίστανται στο νομικό χαρακτηρισμό της παράβασης κατά το εθνικό δίκαιο, στη φύση της παράβασης και στο βαθμό αυστηρότητας της κύρωσης η οποία ενδέχεται να επιβληθεί στον ενδιαφερόμενο), αλλά παρέσχε διευκρινίσεις ως προς τον τρόπο ερμηνείας και εφαρμογής τους, προκειμένου να καθοδηγήσει, κατά το δυνατόν καλύτερα, τον εθνικό δικαστή. Στο πλαίσιο αυτό, το ΔΕΕ έκρινε ότι κύρωση που επιδιώκει κατασταλτικό σκοπό έχει “ποινικό” χαρακτήρα, κατά την έννοια του άρθρου 50 του Χάρτη, και ότι το γεγονός και μόνο ότι επιδιώκει και προληπτικό σκοπό δεν δύναται να αναιρέσει τον χαρακτηρισμό της κύρωσης ως “ποινικής”, ενώ ένα μέτρο που περιορίζεται στην επανόρθωση της ζημίας την οποία προκάλεσε η οικεία παράβαση δεν έχει “ποινικό” χαρακτήρα. Το επίμαχο διοικητικό πρόστιμο είχε (και) κατασταλτικό σκοπό, καθώς επιβαλλόταν ως τιμωρία για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή του ΦΠΑ, ενώ παράλληλα ενείχε και αυξημένο βαθμό αυστηρότητας, ο οποίος στήριζε επίσης τον “ποινικό” χαρακτήρα του. Μολονότι, ως συνήθως, το ΔΕΕ ανέθεσε στον εθνικό δικαστή την τελική κρίση επί του ζητήματος, είναι εμφανές ότι οι σκέψεις του δέχονται την “ποινική” φύση διοικητικών προστίμων για φορολογικές παραβάσεις, όπως εκείνο που είχε επιβληθεί στον *Menci*, εκτίμηση η οποία τελεί σε αρμονία προς την αντίστοιχη νομολογία του ΕΔΔΑ για το άρθρο 4 του 7ου ΠΠ της ΕΣΔΑ.

Ακολούθως, το ΔΕΕ στράφηκε στο στοιχείο του *idem*, ως προς το οποίο έκρινε (α) ότι ερευνάται η ταυτότητα των πραγματικών περιστατικών, ήτοι η ύπαρξη ενός συνόλου συγκεκριμένων περιστάσεων που συνδέονται άρρηκτα μεταξύ τους και οι οποίες οδήγησαν στην απαλλαγή ή την αμετάκλητη καταδίκη του συγκεκριμένου προσώπου, (β) ότι ο νομικός χαρακτηρισμός κατά το εθνικό δίκαιο, των πραγματικών περιστατικών, καθώς και ότι για το ποινικό αδίκημα απαιτείται επιπλέον ένα υποκειμενικό στοιχείο, σε σχέση με την αποδοθείσα διοικητική παράβαση είναι άνευ σημασίας για τη διαπίστωση της συνδρομής του στοιχείου του *idem* και (γ) ότι το προστατευόμενο έννομο συμφέρον δεν συνιστά στοιχείο ληπτέο υπόψη για την εξέταση του *idem*, οπτική αντίθετη προς τη μέχρι τούδε νομολογία του (στην οποία παραπέμπει και η ΣτΕ Δ΄ Τμ. 3473/2017 επταμ.). Οι ανωτέρω ερμηνευτικές κρίσεις, ενόψει των οποίων το ΔΕΕ κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ποινική διαδικασία σε βάρος του *Menci* φαινόταν να αφορά κατ’ ουσίαν στα ίδια πραγματικά

περιστατικά για τα οποία του είχε επιβληθεί η διοικητική κύρωση, αντανakλούν τη σχετική με το *idem* νομολογία του ΕΔΔΑ.

Ωστόσο, στη συνέχεια, το ΔΕΕ χάραξε διαφορετική πορεία από εκείνη της απόφασης *A και B κατά Νορβηγίας* του ΕΔΔΑ, στην οποία κρίθηκε ότι το άρθρο 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ δεν απαγορεύει τη διπλή, ποινική και διοικητική (κατά το εθνικό δίκαιο), διαδικασία επιβολής κυρώσεων για φορολογικές παραβάσεις, εάν οι δύο διαδικασίες συνδέονται αρκούντως στενά μεταξύ τους, τόσο κατ' ουσίαν όσο και κατά χρόνον, ώστε να αποτελούν ένα συνεκτικό σύνολο, καθόσον εξυπηρετούν διαφορετικούς σκοπούς και αντιμετωπίζουν διαφορετικές όψεις/πτυχές της παράβασης και, μάλιστα, κατά τρόπο προβλέψιμο και χωρίς να επιβάλλεται δυσανάλογο βάρος στον καθού. Με την απόφαση *Menci*, καθώς και με τις αποφάσεις του στις υποθέσεις *Garlsson Real Estate* και *Di Puma*, το ΔΕΕ περιόρισε την κανονιστική εμβέλεια της αρχής *ne bis in idem*, όχι δια του περιορισμού του πεδίου εφαρμογής της *ratione materiae*, μέσω της ερμηνείας και της εφαρμογής του *bis* (ήτοι της προϋπόθεσης περί ύπαρξης δύο "ποινικών" διαδικασιών), όπως είχε πράξει το ΕΔΔΑ στην *A και B κατά Νορβηγίας*, αλλά δια της εκτίμησης ότι το δικαίωμα *ne bis in idem*, που κατοχυρώνει το άρθρο 50 του Χάρτη ΘΔΕΕ, δεν είναι απόλυτο, αλλά δύναται να περιορισθεί. Συγκεκριμένα, το ΔΕΕ θεώρησε ότι η σύρρευση διώξεων και κυρώσεων σε βάρος του ίδιου προσώπου για την ίδια κατ' ουσίαν φορολογική παράβαση συνιστά περιορισμό του δικαιώματος που προβλέπεται στο άρθρο 50 του Χάρτη, ο οποίος μπορεί να δικαιολογηθεί, βάσει του άρθρου 52 παρ. 1 του Χάρτη, που αφορά στους περιορισμούς των επεμβάσεων στα δικαιώματα που κατοχυρώνει ο Χάρτης. Εξετάζοντας εάν πληρούνται οι όροι του άρθρου 52 παρ. 1 του Χάρτη, το ΔΕΕ έκρινε, ιδίως, τα εξής:

(i) το επίμαχο μέτρο της σύρρευσης διώξεων και κυρώσεων εξυπηρετεί σκοπό δημοσίου συμφέροντος, αναγόμενο στη διασφάλιση της είσπραξης του ΦΠΑ και στην καταπολέμηση παραβάσεων της νομοθεσίας περί ΦΠΑ,

(ii) η πρόβλεψη διπλής "ποινικής" διαδικασίας και κύρωσης μπορεί να δικαιολογείται, εάν οι επίμαχες διαδικασίες και κυρώσεις επιδιώκουν συμπληρωματικούς σκοπούς, συναρτώμενους, ενδεχομένως, με διαφορετικές όψεις της ίδιας παράνομης συμπεριφοράς,

(iii) όσον αφορά τις παραβάσεις της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, είναι θεμιτό ένα κράτος μέλος να επιδιώκει, αφενός, να αποτρέψει και να καταστείλει κάθε παράβαση, είτε εκ προθέσεως είτε όχι, των κανόνων περί δηλώσεως και εισπράξεως του ΦΠΑ επιβάλλοντας διοικητικές κυρώσεις οριζόμενες, ενδεχομένως, κατ' αποκοπήν και, αφετέρου, να αποτρέψει και να καταστείλει σοβαρές παραβάσεις των κανόνων αυτών που είναι ιδιαίτερως αρνητικές για την κοινωνία και οι οποίες δικαιολογούν την επιβολή αυστηρότερων “ποινικών” κυρώσεων,

(iv) η αρχή της αναλογικότητας απαιτεί η σύρρευση “ποινικών” διώξεων και κυρώσεων να μην υπερβαίνει τα όρια του κατάλληλου και αναγκαίου για την επίτευξη των σκοπών που νομίμως επιδιώκονται με τη ρύθμιση αυτή, πράγμα που σημαίνει ότι, όταν υφίσταται επιλογή μεταξύ περισσοτέρων κατάλληλων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο καταναγκαστικό και τα προξενούμενα μειονεκτήματα δεν πρέπει να είναι δυσανάλογα προς τους επιδιωκόμενους σκοπούς,

(v) τούτο προϋποθέτει, εκτός από την ύπαρξη σαφούς και ακριβούς νομικής βάσης, την ύπαρξη κανόνων που διασφαλίζουν συντονισμό, ώστε να περιορίζεται στο απολύτως απαραίτητο η επιπρόσθετη βλάβη που προκαλείται στους ενδιαφερόμενους από τη διπλή διαδικασία και κύρωση,

(vi) συνεπώς, η πρόβλεψη διπλής “ποινικής” διαδικασίας και κύρωσης πρέπει να συνοδεύεται και από κανόνες που εγγυώνται ότι η βαρύτητα του συνόλου των επιβαλλόμενων ποινών αντιστοιχεί στη σοβαρότητα της παράβασης, απαίτηση η οποία απορρέει όχι μόνο από το άρ. 52 παρ. 1 αλλά και από το άρ. 49 παρ. 3 του Χάρτη, περί της αναλογικότητας των ποινικών κυρώσεων και υποχρεώνει τα αρμόδια όργανα να διασφαλίζουν ότι, κατά την επιβολή δεύτερης ποινής, η βαρύτητα του συνόλου των επιβαλλόμενων ποινών δεν υπερβαίνει τη σοβαρότητα της αποδοθείσας παράβασης (στην υπόθεση *Menci*, η ιταλική νομοθεσία, πρώτον, προέβλεπε ότι, κατά τη διάρκεια της ποινικής διαδικασίας, αναστέλλεται η εκτέλεση της διοικητικής ποινής, δεύτερον, εμπόδιζε οριστικά την τοιαύτη εκτέλεση κατόπιν της ποινικής καταδίκης του φορολογούμενου και, τρίτον, όριζε ότι η εκούσια πληρωμή της διοικητικής κύρωσης συνιστούσε ελαφρυντική περίσταση, ληπτέα υπόψη στην ποινική δίκη, με συνέπεια να πληρούνται οι επιταγές της αρχής της αναλογικότητας),

(vii) στην περίπτωση που έχει εκδοθεί καταδικαστική ποινική απόφαση κατόπιν ποινικής διαδικασίας, η εξακολούθηση της διαδικασίας επιβολής διοικητικού προστίμου ποινικού χαρακτήρα βαίνει πέραν των ορίων του απολύτως αναγκαίου για την επίτευξη του θεμιτού σκοπού της σώρευσης διώξεων και κυρώσεων, στον βαθμό που αυτή η ποινική καταδίκη δύναται να καταστείλει τη διαπραχθείσα παράβαση κατά τρόπο αποτελεσματικό, αναλογικό και αποτρεπτικό (κρίση στην υπόθεση *Garlsson Real Estate*), και (viii) η εξακολούθηση διαδικασίας για την επιβολή διοικητικού προστίμου ποινικού χαρακτήρα βαίνει προδήλως πέραν των όσων απαιτούνται για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, εφόσον υπάρχει αμετάκλητη αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου που διαπιστώνει ότι δεν στοιχειοθετείται η παράβαση, η οποία επισύρει τη διοικητική κύρωση (κρίση στην υπόθεση *Di Puma*).

Τέλος, το ΔΕΕ σημείωσε, ενόψει του άρθρου 52 παρ. 3 του Χάρτη, ότι η παραπάνω ερμηνεία του άρθρου 50, σε συνδυασμό με το άρθρο 52 παρ. 1, του Χάρτη, διασφαλίζει επίπεδο προστασίας της αρχής *ne bis in idem* το οποίο συνάδει με εκείνο του άρθρου 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ, όπως ερμηνεύθηκε στην από 15.11.2016 απόφαση του ΕΔΔΑ στην υπόθεση *A και B κατά Νορβηγίας*. Πράγματι, η ως άνω ερμηνευτική προσέγγιση του ΔΕΕ, μολονότι ερείδεται σε εν μέρει διαφορετικό συλλογισμό από εκείνον του ΕΔΔΑ, ενσωματώνει εμμέσως, δια της αρχής της αναλογικότητας, τόσο την τεθείσα στην *A και B κατά Νορβηγίας* προϋπόθεση περί ύπαρξης ουσιαστικού δεσμού μεταξύ των δύο “ποινικών” διαδικασιών όσο και τα αναφερόμενα στην *A και B κατά Νορβηγίας* βασικά κριτήρια, ενόψει των οποίων εξετάζεται η συνδρομή τέτοιου συνδέσμου (επιδίωξη συμπληρωματικών σκοπών, που συναρτώνται με διαφορετικές πλευρές της αυτής επίμαχης παραβατικής συμπεριφοράς, σαφήνεια και προβλεψιμότητα των σχετικών κανόνων, συντονισμός των δύο διαδικασιών, αναλογικότητα του συνόλου των επιβαλλόμενων κυρώσεων), με αποτέλεσμα το κανονιστικό περιεχόμενο της ενωσιακής αρχής *ne bis in idem* να παρουσιάζει έντονη αναλογία προς εκείνο του άρθρου 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ. Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι το ΔΕΕ απέφυγε να εντάξει ρητώς στον ερμηνευτικό συλλογισμό του και την αναφερόμενη (κατά τρόπο μάλλον ασαφή) στην *A και B κατά Νορβηγίας* απαίτηση περί χρονικού συνδέσμου μεταξύ των δύο “ποινικών” διαδικασιών,

η οποία θα μπορούσε, πάντως, να “στεγαστεί” στην τεθείσα από το ΔΕΕ προϋπόθεση περί συντονισμού των διαδικασιών αυτών.

III. Οι αποφάσεις ΣΤΕ Β΄ Τμ. επταμ. 951/2018 και 1102/2018

Με την απόφασή του 951/2018 το Δικαστήριο έκρινε επί αιτήσεως αναιρέσεως σε υπόθεση στην οποία αποδόθηκε στον αναιρεσείοντα συμμετοχή σε τελωνειακές παραβάσεις λαθρεμπορίας και του επιβλήθηκαν οι αναλογούσες δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις καθώς και πολλαπλά τέλη. Δεδομένου ότι ο αναιρεσείων είχε αθωωθεί, ελλείπει δόλου, με αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου, ανέκυψε ζήτημα *ne bis in idem*. Στην αντίστοιχη μείζονα, το Δικαστήριο αναφέρθηκε τόσο στο άρθρο 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ όσο και στο άρθρο 50 του Χάρτη ΘΔΕΕ, δεδομένου ότι η υπόθεση αφορούσε και φόρους προβλεπόμενους από το ενωσιακό δίκαιο, το οποίο, κατά πάγια νομολογία, απαιτεί την πρόβλεψη και την επιβολή από τα κράτη μέλη αποτελεσματικών κυρώσεων σε περίπτωση παραβάσεων των οικείων κανόνων της ενωσιακής νομοθεσίας. Το Δικαστήριο επανέλαβε την παγιωθείσα κατά το έτος 2017 νομολογία του ότι το άρθρο 4 παρ. 1 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ αντιτίθεται, καταρχήν, στην εκκίνηση και εξακολούθηση διοικητικής, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασίας και δίκης περί της επιβολής διοικητικής χρηματικής κύρωσης για φορολογική/τελωνειακή παράβαση, όταν για την ίδια κατ' ουσίαν παράβαση έχει ήδη περατωθεί αμετάκλητα η αντίστοιχη ποινική, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασία. Αφού παρέσχε και ορισμένες διευκρινίσεις ως προς την έννοια του *idem*, το ΣΤΕ στηρίχθηκε στην προεκτεθείσα πρόσφατη νομολογία του ΔΕΕ, για να δεχθεί ότι

ανάλογο κανονιστικό περιεχόμενο έχουν και οι διατάξεις των άρθρων 50 και 52 (παρ. 1) του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης [...], λαμβανομένου υπόψη ότι η εξακολούθηση διαδικασίας ή δίκης για την επιβολή διοικητικού προστίμου ποινικού χαρακτήρα για παράβαση της φορολογικής ή τελωνειακής νομοθεσίας βαίνει, καταρχήν, προδήλως πέραν των όσων απαιτούνται για την επίτευξη του σκοπού της καταπολέμησης της δασμοφοροδιαφυγής και της είσπραξης των οφειλόμενων φόρων ή/και δασμών, εφόσον υπάρχει είτε αμετάκλητη αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, που διαπιστώνει ότι δεν στοιχειοθετείται η επίμαχη φορολογική παράβαση [...] είτε αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση ποινικού δικαστηρίου,

δυνάμενη να καταστείλει τη διαπραχθείσα παράβαση κατά τρόπο αποτελεσματικό, αναλογικό και αποτρεπτικό [...].

Στη συνέχεια, το Δικαστήριο εξέτασε εάν ο ανωτέρω κανόνας του ευρωπαϊκού δικαίου είναι συμβατός με το Σύνταγμα και υπό ποιές προϋποθέσεις. Επαναλαμβάνοντας εν πολλοίς την κρίση του στην απόφαση 680/2017, το Δικαστήριο δέχθηκε τα ακόλουθα όσον αφορά τη σχέση μεταξύ της ποινικής δίκης και της διοικητικής διαδικασίας και δίκης για φορολογικές παραβάσεις:

[H] καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5, 26 και 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος και βασικό έργο της φορολογικής Διοίκησης, η νομιμότητα των πράξεων της οποίας υπόκειται στον έλεγχο των διοικητικών δικαστηρίων, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 και το άρθρο 94 παρ. 1 του Συντάγματος [...]. Συναφώς, ο νομοθέτης μπορεί να χαρακτηρίσει όχι μόνο ως διοικητικές παραβάσεις αλλά και ως ποινικά αδικήματα τις πλέον σοβαρές, από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης, παραβάσεις φοροδιαφυγής, που, κατά την εκτίμησή του, χρήζουν έντονης κοινωνικής αποδοκιμασίας και απαιτούν συμπληρωματικές (σε σχέση με τις επιβαλλόμενες από τη φορολογική Διοίκηση) κυρώσεις, για την αποτελεσματικότερη πρόληψη και αντιμετώπισή τους. Δεδομένου, όμως, ότι, κατά τα προεκτεθέντα, η εφαρμογή και η επιβολή της διοικητικής νομοθεσίας περί φορολογίας ανάγεται στην άσκηση της κατά το άρθρο 26 του Συντάγματος εκτελεστικής λειτουργίας, η δράση της οποίας, σε περίπτωση αμφισβήτησης των πράξεών της, υπάγεται, σύμφωνα με το άρθρο 94 παρ. 1 του Συντάγματος, στο δικαιοδοτικό έλεγχο του διοικητικού δικαστή, που είναι ο “φυσικός” δικαστής των διαφορών μεταξύ του Κράτους και των διοικουμένων όσον αφορά την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, η διπλή, διοικητική και ποινική, διαδικασία, που προβλέπεται στο νόμο για την αντιμετώπιση παραβάσεων φοροδιαφυγής πρέπει, ανεξαρτήτως του ποσού αυτής, να οργανώνεται νομοθετικά και να διενεργείται κατά τρόπο ώστε ο ποινικός δικαστής να επιλαμβάνεται (μετά από διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του ποινικού αδικήματος) κατόπιν της τελεσίδικης κρίσης της ουσίας της υπόθεσης από τον διοικητικό δικαστή, δοθέντος, άλλωστε, ότι δεν θα ήταν συνταγματικώς ανεκτή ποινική καταδίκη για φοροδιαφυγή σε περίπτωση που ο διοικητικός δικαστής κρίνει, για λόγους αναγόμενους στην

ουσία, ότι δεν είναι νόμιμη η σχετική καταλογιστική (του φόρου ή/και συναφούς προστίμου) πράξη της Διοίκησης (βλ. ΣτΕ 680/2017 επταμ.). Οι προαναφερόμενες συνταγματικές διατάξεις ναι μεν έχουν την παραπάνω έννοια, καθώς και την έννοια ότι ο κοινός νομοθέτης κωλύεται να εξαρτήσει την άσκηση των ως άνω εξουσιών της Διοίκησης ή/και της αρμοδιότητας των διοικητικών δικαστηρίων για επίλυση των σχετικών διαφορών από την προηγούμενη ποινική καταδίκη του φορολογούμενου για το αντίστοιχα προβλεπόμενο ποινικό αδίκημα φοροδιαφυγής ή λαθρεμπορίας, αλλά, πάντως, σε περίπτωση που προβλέπονται για την ίδια παραβατική συμπεριφορά τόσο διοικητικές όσο και ποινικές κυρώσεις, δεν αποκλείουν τη θέσπιση και την εφαρμογή διατάξεων νόμου (όπως εκείνη του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ) από τις οποίες να προκύπτει επίδραση της αμετακλήτως περατωθείσας ποινικής διαδικασίας και δίκης περί φοροδιαφυγής/λαθρεμπορίας στην αντίστοιχη διοικητική διαδικασία και δίκη [...]. Πάντως, τέτοιες διατάξεις, στο μέτρο που προβλέπουν δέσμευση του διοικητικού δικαστηρίου από τις κρίσεις του ποινικού δικαστή, όσον αφορά την εκτίμηση της ουσίας της υπόθεσης, πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι η ποινική διαδικασία περί φοροδιαφυγής/λαθρεμπορίας προϋποθέτει, καταρχήν, την έκδοση σχετικής διοικητικής καταλογιστικής πράξης, εξοπλισμένης με το τεκμήριο νομιμότητας, το οποίο μπορεί να ανατραπεί (εν όλω ή εν μέρει) μόνον μέσω της ακύρωσης ή της τροποποίησής της από τον διοικητικό δικαστή, που είναι, κατά το Σύνταγμα, ο “φυσικός” δικαστής του ελέγχου του νόμου και ουσία βασίμου της.

Με λίγα λόγια, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, κατά το Σύνταγμα, η ποινική διαδικασία προϋποθέτει και ακολουθεί τη διοικητική διαδικασία και δίκη περί καταλογισμού φόρων και κυρώσεων, λόγω φοροδιαφυγής.

Περαιτέρω, το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη τα προεκτεθέντα, ερμήνευσε τη νέα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 εδαφ. β΄ του ΚΔΔ (όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016), σχετικά με τη δέσμευση του διοικητικού δικαστή από τις αμετάκλητες αθωωτικές ποινικές αποφάσεις, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη απόφαση ήταν αναιρετέα και η υπόθεση θα παραπεμπόταν στο Εφετείο, το οποίο θα έπρεπε πλέον να αποφανθεί με βάση τη νέα ρύθμιση. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έκρινε τα ακόλουθα:

Η νέα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 εδαφ. β΄ του ΚΔΔ, ερμηνευόμενη (στενά) υπό το πρίσμα όσων έγιναν δεκτά [ανωτέρω], έχει την έννοια ότι (α) το διοικητικό δικαστήριο δεσμεύεται από αμετάκλητη, καταδικαστική ή αθωωτική,

απόφαση ποινικού δικαστηρίου, μόνον αν η ποινική απόφαση αφορά στην ίδια παράβαση, ως ιστορικό γεγονός, με εκείνη που καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα με την ένδικη διοικητική πράξη, με την οποία του επιβλήθηκε διοικητική κύρωση, και (β) η παραγόμενη δέσμευση αφορά στην «ενοχή» ή μη του προσφεύγοντος, ήτοι στο αξιόποιο ή μη της συμπεριφοράς του, και, συνακόλουθα, δεν καλύπτει την επιβολή δασμών και φόρων, που δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής/κύρωσης για διοικητική παράβαση [...]. Επομένως, στο πλαίσιο διοικητικής διαφοράς από την επιβολή στον προσφεύγοντα πολλαπλών τελών λαθρεμπορίας, καθώς και των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που αντιστοιχούν στο αντικείμενό της, η αμετάκλητη αθωωτική ποινική απόφαση, για την ίδια λαθρεμπορική παράβαση, παράγει δέσμευση όσον αφορά τη νομιμότητα του καταλογισμού σε βάρος του πολλαπλών τελών (καθώς και τη νομιμότητα της τυχόν κήρυξής του ως συνυπεύθυνου για την πληρωμή του συνολικού ποσού των επιβληθέντων πολλαπλών τελών), πράγμα που οδηγεί στην ακύρωσή τους από το διοικητικό δικαστήριο (καθώς και στην ακύρωση της προαναφερόμενης συνευθύνης του), ήτοι σε αποτέλεσμα που αντανάκλα τις επιταγές του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, όπως έχει ερμηνευθεί από το ΕΔΔΑ, αλλά και τις απαιτήσεις των άρθρων 50 και 52 (παρ. 1) του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως έχουν ερμηνευθεί από το ΔΕΕ [...].

Η ανωτέρω κρίση του Δικαστηρίου, περί αντιστοιχίας της διάταξης του άρθρου 5 παρ. 2 εδαφ. β' του ΚΔΔ προς τις επιταγές του *ne bis in idem* αφορά μόνο στην περίπτωση της αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης. Αναφορικά με την περίπτωση αμετάκλητης καταδικαστικής απόφασης, εκκρεμεί στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα (υποβληθέν με την 556/2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης). Συναφώς, υπενθυμίζεται η κρίση του ΔΕΕ στην υπόθεση *Garlsson Real Estate*, στην οποία και παραπέμπει η απόφαση ΣτΕ 951/2018, ότι, εάν έχει εκδοθεί καταδικαστική ποινική απόφαση, η εξακολούθηση της διαδικασίας επιβολής διοικητικού προστίμου ποινικού χαρακτήρα βαίνει πέραν των ορίων του απολύτως αναγκαίου για την επίτευξη του θεμιτού σκοπού της σύρρευσης διώξεων και κυρώσεων, στον βαθμό που αυτή η ποινική καταδίκη δύναται να καταστείλει τη διαπραχθείσα παράβαση κατά τρόπο αποτελεσματικό, αναλογικό και αποτρεπτικό. Η τελευταία αυτή προϋπόθεση συναρτάται με την κρίση του ΔΕΕ στην υπόθεση

Akerberg Fransson ότι η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* βρίσκει όρια στην υποχρέωση των κρατών μελών για επιβολή αποτελεσματικών, αναλογικών και αποτρεπτικών κυρώσεων για παραβάσεις της ενωσιακής φορολογικής νομοθεσίας. Επομένως, το στοιχείο αυτό λαμβάνεται, καταρχήν, υπόψη στο πλαίσιο της ερμηνείας και της εφαρμογής του *ne bis in idem* στις υποθέσεις επιβολής φορολογικών κυρώσεων στις οποίες υπάρχει σχετική αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση ποινικού δικαστηρίου.

Η απόφαση ΣΤΕ 1102/2018 αφορούσε πολλαπλό τέλος για παράβαση (συμμετοχής σε λαθρεμπορία τσιγάρων) για την οποία είχε ασκηθεί ποινική δίωξη σε βάρος του αναιρεσειόντος, η οποία, όμως, έπαυσε οριστικώς με αμετάκλητο βούλευμα, λόγω παραγραφής του αντίστοιχου ποινικού αδικήματος. Με την απόφασή του 167/2017 (Β' Τμ. επταμ.), το Δικαστήριο, στηριζόμενο στην από 29.6.2016 απόφαση *Kossowski* της μείζονας σύνθεσης του ΔΕΕ (C-486/14), καθώς και στην από 27.5.2014 απόφαση *Margus* της μείζονας σύνθεσης του ΕΔΔΑ, είχε ήδη κρίνει, σε παρόμοια υπόθεση του ίδιου διαδίκου, ότι η αμετάκλητη απόφαση που ολοκληρώνει τη μία "ποινική" διαδικασία πρέπει να στηρίζεται σε επαρκή έρευνα και εκτίμηση σχετικά με την ουσία της υπόθεσης, δηλαδή την τέλεση ή μη της παράβασης και, συνεπώς, αμετάκλητο βούλευμα δικαστικού συμβουλίου περί οριστικής παύσης της ποινικής δίωξης, λόγω παραγραφής του αδικήματος για το οποίο αυτή ασκήθηκε, δεν αποτελεί αμετάκλητη απόφαση με την οποία «αθωώθηκε ή καταδικάσθηκε» ο διωχθείς, δεδομένου ότι τέτοιο βούλευμα ερείδεται στην εξάλειψη του αξιόποινου της πράξης συνεπεία της παραγραφής και όχι σε εκτίμηση για τη διάπραξη ή μη του αδικήματος. Κατόπιν της απόφασης αυτής, ο αναιρεσειών προέβαλε με υπόμνημά του, στο πλαίσιο ανάλογης εκκρεμούς υπόθεσής του, ότι η ανωτέρω κρίση του ΣΤΕ ήταν εσφαλμένη και, ιδίως, ασύμβατη με την απόφαση *Gasparini* του ΔΕΚ (C-467/04). Η επιχειρηματολογία του αναιρεσειόντος έδωσε στο Δικαστήριο την αφορμή να εμπλουτίσει τη νομολογία του και να τεκμηριώσει πληρέστερα την επίμαχη κρίση του, αξιοποιώντας τη σχετική πρόσφατη νομολογία τόσο του ΕΔΔΑ όσο και του ΔΕΕ, η οποία ναι μεν δεν αφορά ειδικώς περίπτωση αμετάκλητης περάτωσης της ποινικής διαδικασίας, συνεπεία παραγραφής του αδικήματος, αλλά παρέχει ερμηνευτικά στοιχεία ικανά να θεμελιώσουν το συμπέρασμα ότι, σε τέτοια περίπτωση, δεν παραβιάζεται το *ne bis in idem* λόγω της

παράλληλης διοικητικής διαδικασίας και δίκης περί επιβολής κυρώσεων. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο, αφού επικαλέσθηκε τόσο το άρθρο 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ όσο και το άρθρο 50 του Χάρτη ΘΔΕΕ και σημείωσε ότι οι διατάξεις αυτές έχουν ανάλογο κανονιστικό περιεχόμενο, έκρινε τα ακόλουθα:

[...] προκειμένου να ενεργοποιηθεί η προβλεπόμενη [στις παραπάνω διατάξεις της ΕΣΔΑ και του Χάρτη ΘΔΕΕ] απαγόρευση (*ne bis in idem*), απαιτείται, μεταξύ άλλων, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο να έχει “αθωωθεί ή καταδικαστεί”, για την ίδια κατ’ ουσίαν παραβατική συμπεριφορά, με αμετάκλητη απόφαση. Ειδικότερα, τέτοια “αθώωση” υπονοεί και πρέπει να στηρίζεται σε επαρκή έρευνα και εκτίμηση σχετικά με την ουσία της υπόθεσης, δηλαδή την τέλεση ή μη της παράβασης (βλ. ΣτΕ 167-169/2017 επταμ., με παραπομπή στην απόφαση ΔΕΕ μειζ. συνθ. 29.6.2016, C-486/14, Kossowski, σκέψεις 42-54). Τούτο στοιχεί, αφενός, προς το σκοπό και τη λειτουργία της αρχής *ne bis in idem*, ως εκδήλωσης των θεμελιωδών αρχών του κράτους δικαίου, της αναλογικότητας και, ιδίως, του δεδικασμένου, που εξυπηρετεί την (επίσης θεμελιώδους σημασίας) ανάγκη για ασφάλεια και σταθερότητα της έννομης κατάστασης των προσώπων και, αφετέρου, προς την αναγόμενη στο δημόσιο συμφέρον ανάγκη να προαχθεί η πρόληψη και η καταστολή των σχετικών παραβάσεων (ιδίως, δε, των πλέον σοβαρών), η οποία, σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία της μείζονας σύνθεσης τόσο του ΕΔΔΑ όσο και του ΔΕΕ, συνιστά θεμιτό λόγο περιορισμού της κανονιστικής εμβέλειας της απαγόρευσης *ne bis in idem* (βλ. ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. 27.5.2014, Margus v. Croatia, 4455/10, σκέψεις 124-141, ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. 15.11.2016, Α και Β κατά Νορβηγίας, 24130/11 & 29758/11, σκέψεις 121-130, ΔΕΕ μειζ. συνθ. 27.5.2014, C-129/14 PPU, Spasic, σκέψεις 62-63, ΔΕΕ μειζ. συνθ. 29.6.2016, C-486/14, Kossowski, σκέψεις 46-49, ΔΕΕ μειζ. συνθ. 20.3.2018, C-524/15, Menci, σκέψεις 41 και 44 και ΔΕΕ μειζ. συνθ. 20.3.2018, C-537/16, Garlsson Real Estate SA κλπ., σκέψεις 43 και 46) και μπορεί να δικαιολογήσει τη σώρευση ποινικής και διοικητικής δίωξης και κύρωσης για την ίδια παράβαση της τελωνειακής/φορολογικής νομοθεσίας (βλ. ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. 15.11.2016, Α και Β κατά Νορβηγίας, 24130/11 & 29758/11, σκέψεις 121-130 και ΔΕΕ μειζ. συνθ. 20.3.2018, C-524/15, Menci, σκέψεις 20 και 44-45 - συναφώς υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του ΔΕΚ/ΔΕΕ, τα κράτη μέλη υποχρεούνται να προβλέπουν και να επιβάλλουν αποτελεσματικές, αποτρεπτικές και αναλογικές κυρώσεις για παραβάσεις της κοινοτικής τελωνειακής νομοθεσίας ή των ενωσιακών κανόνων περί ΦΠΑ και ειδικών

φόρων κατανάλωσης [...]), για την διαπίστωση της οποίας (παράβασης), πάντως, αρμόδια είναι, κατά το άρθρο 26 του Συντάγματος, τα όργανα της εκτελεστικής εξουσίας, η νομιμότητα των πράξεων των οποίων υπόκειται, κατά το άρθρο 94 παρ. 1 του Συντάγματος, στον έλεγχο των διοικητικών δικαστηρίων (βλ. ΣτΕ 680/2017 επταμ., 951/2018 επταμ.). Συνεπώς, αμετάκλητο βούλευμα δικαστικού συμβουλίου περί οριστικής παύσης της ποινικής δίωξης, λόγω παραγραφής του ποινικού αδικήματος για το οποίο αυτή είχε ασκηθεί, δεν αποτελεί αμετάκλητη απόφαση με την οποία “αθώθηκε” ο διωχθείς (βλ. ΣτΕ 167-169/2017 επταμ., με παραπομπή στην απόφαση ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. 27.5.2014, Margus v. Croatia, 4455/10, σκέψεις 118, 120, 121), και, ως εκ τούτου, δεν δεσμεύει τα αρμόδια για την διαπίστωση παράβασης της τελωνειακής/φορολογικής νομοθεσίας όργανα της εκτελεστικής εξουσίας και τα διοικητικά δικαστήρια, δεδομένου ότι τέτοιο βούλευμα ερείδεται στην εξάλειψη του αξιόποινου της πράξης, συνεπεία της παραγραφής (ήτοι της άπρακτης παρόδου της προθεσμίας εντός της οποίας μπορεί να ασκηθεί η ποινική αξίωση της Πολιτείας), και όχι σε εκτίμηση για τη διάπραξη ή μη του αδικήματος (βλ. ΣτΕ 167-169/2017 επταμ.), η δε προτεινόμενη από τον αναιρεσείοντα αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή (περί “αθώωσης” του διωχθέντος, κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων της ΕΣΔΑ και του Χάρτη ΘΔΕΕ, και σε περίπτωση αμετάκλητου βουλεύματος περί οριστικής παύσης της εναντίον του ποινικής δίωξης, λόγω παραγραφής του αδικήματος) κρίνεται απορριπτέα, διότι (α) ενέχει επεκτατική ερμηνεία της έννοιας της “αθώωσης”, (β) κείται εκτός της ως άνω προστατευτικής λειτουργίας της αρχής *ne bis in idem*, καθόσον το δεδικασμένο ενός τέτοιου βουλεύματος δεν καλύπτει το ζήτημα της διάπραξης ή μη από τον διωχθέντα της σχετικής ποινικής παράβασης, (γ) ουδόλως επιβάλλεται από την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι (σε αντίθεση προς την υπόθεση που οδήγησε στην έκδοση της απόφασης ΔΕΕ μειζ. συνθ. 20.3.2018, C-596/16 και C-597/16, Di Puma & Zecca, σκέψεις 41-45) δεν υπάρχει αμετάκλητη κρίση του αρμόδιου οργάνου της ποινικής δικαιοσύνης ότι δεν στοιχειοθετείται (ή ότι δεν τεκμηριώνεται επαρκώς) το οικείο ποινικό αδίκημα, αλλά μόνον απόφασή του περί παύσης της ποινικής δίωξης, λόγω παραγραφής, (δ) σε περίπτωση που με πράξη της φορολογικής διοίκησης έχει διαπιστωθεί η παράβαση (οπότε και μόνον μπορεί να ανακύψει ζήτημα στοιχειοθέτησης ποινικού αδικήματος έχοντας σχέση με φοροδιαφυγή), προσκρούει στην προαναφερόμενη ανάγκη για αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή αυτής, η οποία εξυπηρετείται μέσω της επιβολής (και της εκτέλεσης) των οριζόμενων στο νόμο διοικητικών

κυρώσεων (μόνων εναπομενουσών μετά την οριστική παύση της σχετικής ποινικής δίωξης, λόγω παραγραφής του αδικήματος, και της συνακόλουθης αδυναμίας επιβολής κύρωσης από τον ποινικό δικαστή) για την αντίστοιχη τελωνειακή/φορολογική παράβαση και, σταθμιζόμενη προς την ανάγκη προστασίας των έννομων συμφερόντων του προσώπου που θίγεται από τη σύρρευση “ποινικών” διώξεων σε βάρος του, δικαιολογεί τον καταλογισμό ή/και τη διατήρηση των ως άνω διοικητικών κυρώσεων, σε περίπτωση που η *stricto sensu* ποινική διαδικασία εναντίον του προσώπου αυτού έπαυσε λόγω παραγραφής του οικείου ποινικού αδικήματος (πρβλ. ΔΕΕ μείζ. συνθ. 26.2.2013, C-617/10, Akerberg Fransson, σκέψη 36) και (ε) στηρίζεται, κατά βάση (σύμφωνα με όσα αναπτύσσονται στο [...] υπόμνημα του αναιρεσιόντος), στην από 28.9.2006 απόφαση του (Πρώτου Τμήματος του) ΔΕΕ στην υπόθεση C-467/04, Gasparini, η οποία (ναι μεν δέχθηκε ότι η αρχή *ne bis in idem*, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 54 της Σύμβασης Εφαρμογής της Συμφωνίας Σένγκεν και ενόψει του σκοπού του άρθρου αυτού, έχει εφαρμογή στην περίπτωση αμετάκλητης απόφασης συμβαλλομένου κράτους που εκδόθηκε μετά την άσκηση ποινικής δίωξης και με την οποία ο κατηγορούμενος απαλλάχθηκε, λόγω παραγραφής του εγκλήματος για το οποίο ασκήθηκε η ποινική δίωξη, αλλά) είναι παρωχημένη, δεν συνδέεται με την ερμηνεία του άρθρου 50 του Χάρτη ΘΔΕΕ (που δεν ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσής της) ή της αντίστοιχης γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης, ουδόλως συνεκτίμησε την (μεταγενεστέρως αναδειχθείσα στις προαναφερόμενες αποφάσεις Spasic και Kossowski του ΔΕΕ) ανάγκη πρόληψης και καταστολής της εγκληματικότητας εντός του χώρου ελευθερίας, ασφάλειας και δικαιοσύνης της ΕΕ (βλ. σκέψεις 58-72 της απόφασης Spasic και, ιδίως, σκέψεις 46-49 της απόφασης Kossowski) και, ανεξαρτήτως του ότι δεν αφορά υπόθεση σύρρευσης ποινικής και διοικητικής δίωξης για την ίδια κατ’ ουσίαν παράβαση, το κρίσιμο σκεπτικό της (σκέψεις 26-28 και 33) έχει κλονισθεί, σε βαθμό που να μην μπορεί να θεωρείται πλέον ισχυρό, από τις ως άνω πρόσφατες αποφάσεις της μείζονας σύνθεσης του ΔΕΕ στις υποθέσεις Spasic, Kossowski, Menci και Garlsson Real Estate SA, οι οποίες ερμηνεύουν (και) το άρθρο 50 του Χάρτη ΘΔΕΕ.

Ο ανωτέρω συλλογισμός του Δικαστηρίου εισφέρει στη νομολογία του δύο νέα σημαντικά στοιχεία, γενικότερης σημασίας όσον αφορά το *ne bis in idem*. Πρώτον, προσεγγίζοντας το σκοπό και τη λειτουργία της αρχής *ne bis in idem*, επισημαίνει ότι η αρχή αυτή συνιστά εκδήλωση των θεμελιωδών αρχών

του κράτους δικαίου, της αναλογικότητας και, ιδίως, του δεδικασμένου, που εξυπηρετεί την (επίσης θεμελιώδους σημασίας) ανάγκη για ασφάλεια και σταθερότητα της έννομης κατάστασης των προσώπων. Δεδομένου ότι οι αρχές του κράτους δικαίου, της αναλογικότητας και της ασφάλειας του δικαίου και της σταθερότητας των εννόμων καταστάσεων είναι συνταγματικής περιωπής, το *ne bis in idem*, ως θεμελιώδες δικαίωμα, φαίνεται να αποκτά, μέσω της ανωτέρω κρίσης, και συνταγματικό έρεισμα. Πράγματι, σε ένα κράτος δικαίου, η ύπαρξη παράλληλων “ποινικών” διαδικασιών ή/και κυρώσεων, εναντίον του ίδιου προσώπου, για την καταστολή της ίδιας, κατ’ ουσίαν, παραβατικής συμπεριφοράς, εγείρει ζήτημα δυσανάλογης προσβολής των εννόμων αγαθών του προσώπου αυτού, η έννομη κατάσταση του οποίου δεν οριστικοποιείται, αλλά παραμένει επισφαλής, ακόμα και μετά την αμετάκλητη περάτωση μίας από τις σε βάρος του “ποινικές” διαδικασίες. Το δεύτερο νέο στοιχείο συνίσταται στο ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των παραβάσεων φοροδιαφυγής, ιδίως δε των πλέον σοβαρών από απόψεως ποσού, η οποία αποτελεί, τόσο κατά το ενωσιακό δίκαιο όσο και κατά το Σύνταγμα, επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος, ανάγεται σε θεμιτό λόγο περιορισμού της κανονιστικής εμβέλειας της απαγόρευσης *ne bis in idem*, ο οποίος δύναται να δικαιολογήσει τη σώρευση ποινικής και διοικητικής δίωξης και κύρωσης για την ίδια παράβαση της τελωνειακής/φορολογικής νομοθεσίας. Επομένως, η ανάγκη αποτελεσματικής καταπολέμησης της φοροδιαφυγής αποτελεί αγαθό που πρέπει να συνεκτιμάται σε σχέση με την αρχή *ne bis in idem*, προκειμένου αυτή να μην καταλήγει σε αποτελέσματα υπερβολικά προστατευτικά των συμφερόντων του φορολογούμενου και ταυτόχρονα υπέρμετρα επαχθή για το δημόσιο συμφέρον, όπως σε περίπτωση περάτωσης της ποινικής διαδικασίας με αμετάκλητο βούλευμα περί παύσης της δίωξης λόγω παραγραφής ή σε περίπτωση επιβολής, με αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου, ποινής τόσο ελαφριάς, ώστε να είναι εμφανώς δυσανάλογη σε σχέση με τη σοβαρότητα της παράβασης και, συνεπώς, να αδυνατεί κατ’ αρχήν να οδηγήσει σε αποτελεσματική πρόληψη και καταστολής της αντίστοιχης παραβατικής συμπεριφοράς.

IV. Επίλογος – Ο συνδυασμός του άρθρου 4 του 7^{ου} ΠΠ της ΕΣΔΑ, του άρθρου 50 του Χάρτη ΘΔΕΕ και του άρθρου 5 παρ. 2 του ΚΔΔ

Αρκετό καιρό μετά τη σιβυλλική προσέγγιση της *Akerberg Fransson*, το ΔΕΕ, με τις πρόσφατες αποφάσεις του στις υποθέσεις *Menci*, *Garlsson Real Estate* και *Di Puma* ξεκαθάρισε, ίσως όχι απόλυτα αλλά σε μεγάλη έκταση, το ενωσιακό τοπίο του *ne bis in idem*, όσον αφορά τη σώρευση ποινικής και διοικητικής διαδικασίας επιβολής κυρώσεων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Οι αποφάσεις αυτές, οι οποίες αξιοποιήθηκαν άμεσα από το ΣΤΕ, στις προεκτεθείσες αποφάσεις του 951/2018 και 1102/2018, αντανακλούν συντονισμό, παρά ευθυγράμμιση, με τη νομολογία του ΕΔΔΑ. Συνεπεία τούτου, στις υποθέσεις στις οποίες υπάρχει επαρκής σύνδεσμος με το ενωσιακό δίκαιο, ώστε να έλκεται σε εφαρμογή το άρθρο 50 του Χάρτη ΘΔΕΕ, ο εθνικός δικαστής καλείται να συνδυάσει τη διάταξη αυτή, όπως έχει ερμηνευθεί από το ΔΕΕ, με το άρθρο 4 του 7ου ΠΠ της ΕΣΔΑ, όπως έχει ερμηνευθεί από το ΕΔΔΑ. Όπως σημειώθηκε στις αποφάσεις ΣΤΕ 951/2018 και 1102/2018, οι εν λόγω διατάξεις του ευρωπαϊκού δικαίου έχουν ανάλογο κανονιστικό περιεχόμενο, στοιχείο το οποίο διευκολύνει, οπωσδήποτε, τη συνδυαστική ερμηνεία και εφαρμογή τους. Η ομοιόμορφη εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* από τον διοικητικό δικαστή διευκολύνεται πλέον και από τη νέα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 εδαφ. β' του ΚΔΔ, όπως ερμηνεύθηκε στην απόφαση ΣΤΕ 951/2018, όσον αφορά τις υποθέσεις στις οποίες (από τη δικογραφία προκύπτει ότι) έχει εκδοθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, για το ίδιο πρόσωπο και για την ίδια κατ' ουσίαν φορολογική παράβαση. Απομένει να καθοριστεί η επιρροή του *ne bis in idem* στην ερμηνεία και στην εφαρμογή της ίδιας διάταξης του ΚΔΔ, κατά το μέρος της που αναφέρεται στη δέσμευση του διοικητικού δικαστή από αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, ενόψει της νομολογίας του ΕΔΔΑ και του ΔΕΕ, καθώς και των συναφών ερμηνευτικών κρίσεων των αποφάσεων 951/2018 και 1102/2018 του Συμβουλίου της Επικρατείας.