

## Η εφαρμογή των εγγυήσεων της ΕΣΔΑ στη φορολογική διαδικασία και δίκη<sup>1</sup>

I. Το μοναδικό άρθρο της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) το οποίο αναφέρεται ρητώς στη φορολογία είναι το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτόκολλου (ΠΠΠ), περί του δικαιώματος στην περιουσία<sup>2</sup>. Η ΕΣΔΑ διεισδύει, όμως, στο φορολογικό δίκαιο διαμέσου και άλλων διατάξεών της, ιδίως δε, του άρθρου 14 περί της αρχής της ισότητας (κυρίως σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 1 του ΠΠΠ), του άρθρου 6 σχετικά με το δικαίωμα δίκαιης δίκης και το τεκμήριο αθωότητας, του άρθρου 7 περί της αρχής της νομιμότητας των “ποινών”, του άρθρου 8 περί της προστασίας του ιδιωτικού και οικογενειακού βίου και του άρθρου 4 του Έβδομου Πρόσθετου Πρωτόκολλου (7ου ΠΠ), που κατοχυρώνει την αρχή *ne bis in idem*. Από τις ανωτέρω διατάξεις, το “ποινικό” σκέλος του άρθρου 6 παρ. 1, το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ και το άρθρο 4 του 7ου ΠΠ ενδιαφέρουν μόνον τις φορολογικές κυρώσεις, ενώ οι λοιπές από τις προαναφερόμενες διατάξεις αφορούν και στην επιβολή φόρων<sup>3, 4</sup>.

II. Πριν από την εξέταση των εγγυήσεων που απορρέουν από τα παραπάνω άρθρα της ΕΣΔΑ σε σχέση με την επιβολή φορολογικών βαρών και

---

<sup>1</sup> Το κείμενο αποδίδει, κατά τρόπο αναλυτικό, την εισήγησή μου στο 1<sup>ο</sup> Διεθνές Συνέδριο Φορολογικού Δικαίου, που πραγματοποιήθηκε στην Αθήνα την 15.11.2019 και διοργανώθηκε από τη ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ και τον Όμιλο *Economia*, υπό την επιστημονική επιμέλεια και αιγίδα της Ελληνικής Εταιρείας Φορολογικού Δικαίου και Δημοσιονομικών Μελετών και της έδρας Jean Monnet στην Ευρωπαϊκή Φορολογική Πολιτική και Διοίκηση της Νομικής Σχολής του ΑΠΘ.

<sup>2</sup> Το εν λόγω άρθρο ορίζει τα ακόλουθα: «Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουσι το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέση εν ισχύϊ Νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίους προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων.».

<sup>3</sup> Σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΕΔΔΑ (βλ., ιδίως, ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. 12.7.2001, *Ferrazzini v. Italy*, 44759/98, σκέψεις 28-31), το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ δεν εφαρμόζεται, ως προς το “αστικό” σκέλος του, σε ένδικη διαφορά από την επιβολή φόρων.

<sup>4</sup> Αναφορικά με την εφαρμογή του άρθρου 1 του ΠΠΠ και του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ σε διαφορές από την επιβολή μέτρων διασφάλισης βλ. τη μειοψηφία μου στην απόφαση ΣτΕ Β΄ Τμ. 2297/2015.

κυρώσεων, κρίνεται σκόπιμη η συνοπτική παρουσίαση των βασικών οικονομικών κανόνων που διέπουν τους ερειδόμενους στην ΕΣΔΑ λόγους ένδικης προσφυγής, στο πλαίσιο φορολογικής διαφοράς. Τέτοιοι λόγοι πρέπει να προβληθούν παραδεκτώς από τον προσφεύγοντα και, κατά το άρθρο 79 παρ. 5 περίπτ. α του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ), δεν εξετάζονται αυτεπαγγέλτως από το διοικητικό δικαστήριο<sup>5</sup>, ενώ δεν συνάγεται κάτι διαφορετικό από τις επιταγές της ΕΣΔΑ, ενόψει και του άρθρου 35 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και της θεμελιώδους αρχής της οικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών<sup>6</sup>. Ωστόσο, η προαναφερόμενη διάταξη του ΚΔΔ, ερμηνευόμενη υπό το φως του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος και των άρθρων 6 παρ. 1 και 35 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, όπως έχουν ερμηνευθεί από το ΕΔΔΑ, έχει την έννοια ότι, εάν παραδεκτώς προβαλλόμενος λόγος προσφυγής ερείδεται σε γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου (ή σε διάταξη του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης), μη δυνάμενη να εφαρμοσθεί, στη συγκεκριμένη υπόθεση, λόγω έλλειψης επαρκούς συνδέσμου της διαφοράς με το δίκαιο της Ένωσης, το διοικητικό δικαστήριο εξετάζει το λόγο και με βάση τον αντίστοιχο (τυχόν υφιστάμενο) κανόνα της ΕΣΔΑ<sup>7</sup>. Εξάλλου, όσον αφορά τη σχέση μεταξύ της ένδικης φορολογικής προσφυγής και της προβλεπόμενης στο άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ενδικοφανούς προσφυγής, έχει κριθεί ότι λόγοι με τους οποίους τίθενται αμιγώς νομικά ζητήματα, ήτοι ζητήματα τα οποία ανάγονται στην ισχύ και το κύρος ή στην ερμηνεία διατάξεων νόμου ή γενικών αρχών του ουσιαστικού ή οικονομικού δικαίου, δίχως να προϋποθέτουν έρευνα κρίσιμου πραγματικού, το οποίο δεν έχει τεθεί από την πλευρά του φορολογούμενου με την ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της φορολογικής Διοίκησης, δύνανται να προβληθούν παραδεκτώς το πρώτον με το δικόγραφο της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή και με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων αυτής, ενώ δεν

---

<sup>5</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 1438/2018 επταμ..

<sup>6</sup> Βλ. αναλυτικά ΣτΕ Β' Τμ. 2403/2015 και 1993/2016 επταμ. [όπου έγινε δεκτό, μεταξύ άλλων, ότι η αρχή της οικονομικής αυτονομίας καλύπτει και το ζήτημα της μη αυτεπάγγελτης εξέτασης από τον εθνικό δικαστή της συνδρομής ορισμένου πραγματικού ή νομικού στοιχείου, όπως η ύπαρξη (και ο αμετάκλητος χαρακτήρας) σχετικής ποινικής απόφασης, που συνιστά προϋπόθεση για την εφαρμογή κανόνων της ΕΣΔΑ και την οποία δεν επικαλούνται ή/και δεν αποδεικνύουν νομίμως οι διάδικοι που έχουν συμφέρον προς τούτο.].

<sup>7</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 351/2019 επταμ., 2691/2019 επταμ..

μπορούν, κατ' αρχήν, να προβληθούν παραδεκτώς με την προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων λόγοι οι οποίοι σχετίζονται με έρευνα περί της συνδρομής πραγματικού και οι οποίοι δεν συμπεριελήφθησαν στην ενδικοφανή προσφυγή, εκτός εάν οι προβαλλόμενες πλημμέλειες προέκυψαν από την επί της ενδικοφανούς προσφυγής απόφαση ή ανέκυψαν οφικινώς (λ.χ. σε περίπτωση παραβίασης της αρχής *ne bis in idem*), η ρύθμιση δε αυτή είναι συμβατή με το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ<sup>8</sup>.

III. Η θέσπιση φορολογικών βαρών διέπεται κατά βάση από το άρθρο 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ, με το οποίο κατοχυρώνεται ο σεβασμός της περιουσίας του προσώπου και αναγνωρίζεται παράλληλα η εξουσία των Κρατών προς επιβολή φόρων και θέσπιση μέτρων προς εξασφάλιση της καταβολής τους. Τα Κράτη διαθέτουν ευρεία εξουσία ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και τους τρόπους είσπραξής τους κατ' εκτίμηση των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων τους. Όμως, εφόσον η επιβολή φορολογίας αποτελεί επέμβαση στην περιουσία του προσώπου, πρέπει η σχετική ρύθμιση να συνιστά έκφραση μιας δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των απαιτήσεων του δημοσίου συμφέροντος και των επιταγών προστασίας των δικαιωμάτων των βαρυνόμενων, υπό την έννοια της ύπαρξης αναλογίας μεταξύ χρησιμοποιούμενων μέσων και επιδιωκόμενων σκοπών<sup>9</sup>. Ως εκ τούτου, επιβολή φορολογικής υποχρέωσης που συνιστά υπερβολικό βάρος για τα πρόσωπα που βαρύνονται με αυτήν ή κλονίζει ριζικά την οικονομική τους κατάσταση αντίκειται στη διάταξη του άρθρου 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 1483-1485/2019 επταμ., 1686/2019, 2691/2019 επταμ..

<sup>9</sup> Μολονότι το άρθρο 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ δεν περιέχει ρητή διάταξη περί διαδικαστικών απαιτήσεων, η τήρηση της αρχής της αναλογικότητας εξετάζεται και από την άποψη της προστασίας του φορολογούμενου από αυθαίρετες ενέργειες του Κράτους, μέσω της παροχής σε αυτόν βασικών διαδικαστικών εγγυήσεων, οι οποίες περιλαμβάνουν, ιδίως, το σεβασμό των αρχών της αντιμωλίας και της ισότητας των αντίδικων μερών (βλ. λ.χ. ΕΔΔΑ 14.5.2013, N.K.M. v. Hungary, 66529/11, σκέψη 64, με περαιτέρω παραπομπές στη νομολογία του ΕΔΔΑ). Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι, διαμέσου του άρθρου 1 του ΠΠΠ, εφαρμόζονται κατ' ουσίαν και στις φορολογικές υποθέσεις βασικές απαιτήσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ (η οποία δεν εφαρμόζεται *ratione materiae* στις διαφορές από την επιβολή φόρων).

<sup>10</sup> Βλ. ΣτΕ Ολομ. 2318/2018, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 3342-3349/2013, Ολομ. 1972/2012 και Β' Τμ. 2406/2014 επταμ., με παραπομπές στη σχετική νομολογία του ΕΔΔΑ. Κατά τη γνώμη μου, ο "ριζικός κλονισμός της οικονομικής κατάστασης" του φορολογούμενου δεν συνιστά, τουλάχιστον κατ' αρχήν, εύλογο κριτήριο για τον

Εξάλλου, η εν λόγω διάταξη της ΕΣΔΑ δεν αποκλείει την αναδρομική επιβολή φόρου<sup>11</sup> ούτε τη θέσπιση φόρου αλληλεγγύης για την κάλυψη της δημόσιας δαπάνης από τη χορήγηση κοινωνικών επιδομάτων στους οικονομικά ασθενείς<sup>12</sup>. Η ίδια διάταξη (αυτοτελώς ή σε συνδυασμό με το άρθρο 14 της ΕΣΔΑ) δεν απαγορεύει την πρόβλεψη νέου/δεύτερου φορολογικού βάρους επί της αυτής ύλης, εφόσον η τοιαύτη πρόβλεψη (η οποία συνεπάγεται μεν αυξημένη φορολογική επιβάρυνση, χωρίς, όμως, να ενέχει, αυτή καθεαυτή, ανεπίτρεπτη δυσμενή διάκριση) δεν άγει σε υπέρμετρη επιβάρυνση των καθ' ων φορολογούμενων<sup>13</sup>. Τέλος, λαμβανομένου υπόψη ότι η επιβολή φόρων συνιστά, κατ' αρχήν, δικαιολογημένη επέμβαση επί της περιουσίας των προσώπων, σύμφωνα με τη σχετική ρητή πρόβλεψη του άρθρου 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ<sup>14</sup>, οι νομοθετικές ρυθμίσεις που θεσπίζουν φόρους ελέγχονται από το Συμβούλιο της Επικρατείας μόνον οριακά<sup>15</sup> και δεν χρειάζεται, κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης της ΕΣΔΑ, να στηρίζονται σε σπουδαίους λόγους δημοσίου συμφέροντος δημοσιονομικού χαρακτήρα, οι οποίοι να προκύπτουν τεκμηριωμένα από τις προπαρασκευαστικές εργασίες του φορολογικού νόμου, τούτο δε σημαίνει ότι η εκτίμηση από το νομοθέτη των οικονομικών και κοινωνικών συνθηκών, ενόψει των οποίων αυτός ασκεί την ευρεία

---

έλεγχο της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας/δίκαιης ισορροπίας. Πράγματι, ορισμένο φορολογικό βάρος μπορεί κάλλιστα να είναι συμβατό με την εν λόγω αρχή, ακόμα κι αν πλήττει καίρια την οικονομική κατάσταση του φορολογούμενου, η οποία, άλλωστε, είναι ευμετάβλητη και διαμορφώνεται και από πολλούς άλλους - πέραν της φορολογίας - παράγοντες, στους οποίους περιλαμβάνονται βέβαια και οι προσωπικές, οικονομικές/περιουσιακές επιλογές του φορολογούμενου. Το ζητούμενο, λοιπόν, είναι κατ' αρχήν εάν το επίμαχο φορολογικό βάρος, αυτό καθεαυτό, τελεί σε εύλογη σχέση (συνάφειας και αναλογίας) προς ορισμένη πηγή φοροδοτικής ικανότητας, που προβλέπεται στο νόμο (κατά το ελληνικό Σύνταγμα, η πηγή αυτή συνίσταται στο εισόδημα, στην περιουσία, στις συναλλαγές ή στις δαπάνες). Το στοιχείο του ριζικού κλονισμού της οικονομικής κατάστασης του φορολογούμενου ενδέχεται, αναλόγως των συνθηκών, να ενισχύει το συμπέρασμα περί ανυπαρξίας τέτοιας εύλογης σχέσης, αλλά δεν μπορεί, τουλάχιστον κατ' αρχήν (υπό την επιφύλαξη του σεβασμού της προστασίας της ανθρώπινης ζωής, υγείας και αξιοπρέπειας και της συναφούς ανάγκης διασφάλισης των μέσων που είναι αναγκαία για ένα ελάχιστο επίπεδο αξιοπρεπούς διαβίωσης), να το στηρίξει από μόνο του.

<sup>11</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 1222/2017, με παραπομπή στην απόφαση ΕΔΔΑ 15.1.2015, *Arnaud and others v. France*, 36918/11 κ.λπ., σκέψη 24.

<sup>12</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 1222/2017, με παραπομπή στην απόφαση ΕΔΔΑ (dec.) 4.1.2008, *Imbert de Tremiolles v. France*, 25834/05 και 27815/05.

<sup>13</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 1222/2017.

<sup>14</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 1222/2017, με παραπομπή στην απόφαση ΕΔΔΑ 15.1.2015, *Arnaud and others v. France*, 36918/11 κ.λπ., σκέψη 23.

<sup>15</sup> Βλ. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015.

φορολογική εξουσία του, δεν απαιτείται, κατά την ίδια διάταξη της ΕΣΔΑ, να τεκμηριώνεται μέσω οικείας ειδικής κοινωνικοοικονομικής μελέτης, στην οποία να εξετάζονται, μεταξύ άλλων, ηπιότερα εναλλακτικά μέτρα<sup>16</sup>. Ενόψει των προηγούμενων, το ΕΔΔΑ σπανίως χαρακτηρίζει φορολογικό βάρος ως ασύμβατο με το άρθρο 1 του ΠΠΠ<sup>17</sup>, ενώ το Συμβούλιο της Επικρατείας κατά κανόνα απορρίπτει ως αβάσιμους τους λόγους περί παραβίασης του άρθρου αυτού από την επιβολή φόρων<sup>18</sup>, ενώ έχει κατ' εξαίρεση διαπιστώσει παράβαση μόνον σε ειδική περίπτωση προδήλως υπέρμετρου (σε σχέση με την αξία του βαρυνόμενου δικαιώματος) φόρου επί της περιουσίας<sup>19</sup>, ο οποίος κρίθηκε επίσης ασύμβατος και με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

**IV.** Μολοντί, όσον αφορά τη θέσπιση και επιβολή φόρων, η ΕΣΔΑ δεν περιέχει κάποιο κανόνα που να παρέχει μείζονα προστασία σε σχέση με εκείνη που εγγυάται το ημεδαπό Σύνταγμα<sup>20</sup>, είναι αξιοσημείωτο ότι η σημαντικότερη μεταστροφή της συνταγματικής νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με την επιβολή φόρων ερείδεται και σε νομολογία του

<sup>16</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 1222/2017.

<sup>17</sup> Βλ., ιδίως, ΕΔΔΑ 14.5.2013, Ν.Κ.Μ. v. Hungary, 66529/11, σκέψεις 65-76 (επιβολή φόρου 98% σε τμήμα του επιδόματος απόλυσης δημοσίου υπαλλήλου, που υπερέβαινε το οριζόμενο στο νόμο ποσό και κατέληξε στην επιβολή φόρου 52% στο σύνολο του εν λόγω επιδόματος, ενώ ο γενικός συντελεστής φόρου εισοδήματος ήταν 16%). Το ΕΔΔΑ σημείωσε, μεταξύ άλλων (βλ. σκέψη 74), ότι η φορολόγηση με συντελεστή πολύ υψηλότερο του ισχύοντος κατά το χρόνο παραγωγής του βαρυνόμενου εισοδήματος μπορεί, αναλόγως των συνθηκών, να θεωρηθεί ότι συνιστά αθέμιτη προσβολή του δικαιώματος που προστατεύει το άρθρο 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ.

<sup>18</sup> Βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 1972/2012 (έκτακτο ειδικό τέλος ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών), Β' Τμ. 2406/2014 επταμ. (ειδική εισφορά του ν. 4093/2012 σε βάρος των παραγωγών ηλεκτρικής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας), Ολομ. 2563/2015 (τέλος επιτηδεύματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης), Β' Τμ. 1222/2017 (έκτακτη εισφορά ν. 3808/2009 σε βάρος των ανωνύμων εταιρειών), Ολομ. 2318/2018 (ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων).

<sup>19</sup> ΣτΕ Ολομ. 166/2016 (φόρος κληρονομίας επί ακινήτου που έχει κηρυχθεί απαλλοτριωτέο ή έχει ρυμοτομηθεί).

<sup>20</sup> Βέβαια, το ΕΔΔΑ ενδέχεται να εκτιμήσει κατά τρόπο διαφορετικό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (και, γενικότερα, από τον εθνικό δικαστή) το ζήτημα της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας/δίκαιης ισορροπίας της αντίστοιχης επέμβασης επί του δικαιώματος περιουσίας, όπως, άλλωστε, έχει πράξει σε άλλες περιπτώσεις (βλ. λ.χ. ΕΔΔΑ 11.1.2007, Μαμιδάκης κατά Ελλάδας, 35533/04, σκέψεις 43-48, κατόπιν της απόφασης ΣτΕ Ολομ. 990/2004). Ωστόσο, ενόψει της αρχής της επικουρικότητας του ελέγχου του και του ευρέος περιθωρίου εκτίμησης των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας, το ΕΔΔΑ οφείλει να θεμελιώσει επαρκώς την τυχόν αντίθετη εκτίμησή του, προκειμένου να στοιχειοθετηθεί αντίστοιχος λόγος επανάληψης της διαδικασίας ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου (πρβλ., ιδίως, ΣτΕ Β' Τμ. 1992-1993/2016 επταμ.).

ΕΔΔΑ για το άρθρο 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ. Συγκεκριμένα, η απόφαση 1738/2017 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, με την οποία κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές (ασύμβατες προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου και το άρθρο 78 του Συντάγματος) νομοθετικές διατάξεις περί παράτασης της παραγραφής της εξουσίας του Κράτους για καταλογισμό φόρου εισοδήματος, εκδόθηκε κατόπιν της παραπεμπτικής απόφασης 675/2017 της επταμελούς σύνθεσης του Β΄ Τμήματος, η οποία παραπέμπει, ιδίως, στη νομολογία του ΕΔΔΑ στην οποία αναφέρεται η απόφαση ΣΤΕ Β΄ Τμ. 1976/2015, η οποία, με τη σειρά της, επικαλείται, μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις του ΕΔΔΑ *Volkov*<sup>21</sup> και *Dimitrovi*<sup>22</sup>. Συνεπώς, οι επιταγές της ΕΣΔΑ, κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ, έχουν αποτελέσει παράγοντα εξέλιξης της ερμηνείας του Συντάγματος από το Συμβούλιο της Επικρατείας στο πεδίο του φορολογικού δικαίου.

**V.** Σημαντικές εξελίξεις στη φορολογική νομολογία του Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου της χώρας έχουν σημειωθεί τα τελευταία χρόνια και υπό το πρίσμα του δικαιώματος σεβασμού του ιδιωτικού βίου, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 8 της ΕΣΔΑ. Στο πλαίσιο αυτό, έχει κριθεί ότι η διάταξη του άρθρου 67 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, περί υποχρεωτικής υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος των συζύγων, ερμηνευόμενη και υπό το φως των διατάξεων του Συντάγματος καθώς και του άρθρου 8 σε συνδυασμό με το άρθρο 14 της ΕΣΔΑ, έχει την έννοια ότι ο σύζυγος υποβάλλει κατ' αρχήν κοινή δήλωση και για το εισόδημα της συζύγου του, εφόσον αμφότεροι οι σύζυγοι συναινούν, συναίνεση η οποία μπορεί να αποτυπώνεται και στην υποβολή, καθ' εαυτήν, της κοινής δήλωσης, ενώ, στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή διατυπώνεται ρητώς προς τη φορολογική αρχή η έλλειψη τέτοιας συναίνεσης από έναν έστω από τους συζύγους, οι σύζυγοι διατηρούν το δικαίωμά τους να υποβάλλουν αυτοτελώς δηλώσεις

---

<sup>21</sup> Βλ. ΕΔΔΑ 9.1.2013, *Volkov v. Ukraine*, 21722/2011, σκέψεις 136-140 (ασύμβατη προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου η παράλειψη του νομοθέτη να προβλέψει χρόνο παραγραφής για επιβολή σε βάρος δικαστή πειθαρχικής ποινής απόλυσης – διαπίστωση παραβίασης του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ).

<sup>22</sup> Βλ. ΕΔΔΑ 3.3.2015, *Dimitrovi v. Bulgaria*, 12655/09, σκέψεις 45-46 και 56 (διαπίστωση παραβίασης του άρθρου 1 του ΠΠΠ, συνεπεία της ανυπαρξίας σαφούς και προβλέψιμης στην εφαρμογή της νόμιμης βάσης, ιδίως λόγω έλλειψης νομοθετικής πρόβλεψης εύλογου χρόνου παραγραφής, σε υπόθεση ελέγχου της ύπαρξης νόμιμων εισοδημάτων, ικανών να δικαιολογήσουν την περιουσιακή κατάσταση του προσφεύγοντος).

φόρου περί του εισοδήματός τους<sup>23</sup>. Στον αντίποδα, το Δικαστήριο δέχθηκε ως συμβατή με το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ τη νομοθετική επιβολή στους δικηγόρους και στους ιατρούς της υποχρέωσης να αποδέχονται πληρωμές με κάρτα (μέσω μηχανήματος POS), παρατηρώντας ότι τα σχετικά στοιχεία συνιστούν απλά οικονομικά δεδομένα και η συναλλαγή με κάρτα πραγματοποιείται χωρίς να αποκαλύπτεται η αιτιολογία της, με συνέπεια να μην τίθεται ζήτημα προστασίας ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων, αφού δεν προκύπτει το είδος των παρασχεθεισών δικηγορικών ή ιατρικών υπηρεσιών<sup>24</sup>.

**VI.** Η ΕΣΔΑ βρίσκει εφαρμογή (μέσω των άρθρων 6 και 8, που παρέχουν προστασία και σε εταιρείες) και στο πεδίο της διαπίστωσης φορολογικών ή τελωνειακών παραβάσεων. Όσον αφορά τις έρευνες σε επαγγελματικούς χώρους και σε ηλεκτρονικούς υπολογιστές, η γενική προσέγγιση του ΕΔΔΑ είναι ότι εξετάζεται το σύνολο των συνθηκών της υπόθεσης, ιδίως, η φύση και η σημασία των θιγόμενων συμφερόντων, το είδος και η βαρύτητα της επέμβασης και η ύπαρξη επαρκών ουσιαστικών και διαδικαστικών εγγυήσεων έναντι τυχόν αυθαιρεσιών των κρατικών οργάνων, χωρίς, πάντως, να απαιτείται, στο πλαίσιο αυτό, προηγούμενη άδεια δικαστικού οργάνου<sup>25</sup>. Σε σχέση με το βάρος, το είδος και το βαθμό απόδειξης φορολογικής παράβασης, το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κρίνει, ενόψει και του τεκμηρίου αθωότητας, κατά το άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ, ότι το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών της παράβασης φέρει, κατ' αρχήν, η φορολογική Διοίκηση, η οποία, όμως, δεν υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της (απαίτηση που θα της επέβαλε ένα υπέρμετρο βάρος), αλλά μπορεί να στηριχθεί και σε έμμεσες αποδείξεις, ήτοι σε αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί

<sup>23</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 330/2018 επταμ..

<sup>24</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 2457/2018 επταμ. και ΣτΕ 2461/2018 επταμ., αντίστοιχα.

<sup>25</sup> Βλ., ιδίως, ΕΔΔΑ 14.3.2013, Bernh Larsen Holding AS v. Norway, 24117/08.

διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης<sup>26</sup>. Είναι, όμως, κατ' αρχήν προβληματική, ενόψει και του άρθρου 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ, η νομοθετική επιβολή φόρου εισοδήματος η οποία στηρίζεται σε γενικό τεκμήριο αντίστοιχης φοροδιαφυγής (και ανακρίβειας της δήλωσης φόρου εισοδήματος) πολυπληθών κατηγοριών φορολογούμενων και, συνεπώς, καθίσταται ευάλωτη σε εύλογη κριτική η αποδοχή από το Συμβούλιο της Επικρατείας ως θεμιτής μιας τέτοιας νομοθετικής ρύθμισης<sup>27</sup>.

**VII.** Οι υποθέσεις προσαύξησης περιουσίας συναγόμενης από τραπεζικούς λογαριασμούς του φορολογούμενου (υποκείμενης σε φόρο, ως μη δηλωθέν εισόδημα) ώθησαν στο Συμβούλιο της Επικρατείας να διατυπώσει όχι μόνο γενικές σκέψεις για το βάρος, είδος και βαθμό απόδειξης των αντίστοιχων φορολογικών παραβάσεων αλλά και ειδικές κρίσεις για την εμβέλεια της παρεχόμενης από την ΕΣΔΑ προστασίας στο συγκεκριμένο πλαίσιο. Ειδικότερα, διευκρινίσθηκε ότι ο φορολογούμενος μπορεί και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή (κατόπιν σχετικής κλήσης του) την αιτία ή πηγή της εισαγωγής στους λογαριασμούς του μεγάλων ποσών, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο και μη χρίζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης<sup>28</sup>, χωρίς να απαιτείται στοιχειοθέτηση εύλογης υπόνοιας διάπραξης φοροδιαφυγής<sup>29</sup>. Επομένως, ο φορολογούμενος οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης (η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος) και να μην μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν

<sup>26</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 884/2016 επταμ.. Συναφώς, η φορολογική αρχή υποχρεούται να επιδείξει την οφειλόμενη σε χρηστή Διοίκηση επιμέλεια και να λάβει τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, νόμιμα μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης (βλ., ιδίως, ΣτΕ Β' Τμ. 884/2016 επταμ., 1895/2018).

<sup>27</sup> Βλ. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015 (σκέψεις 17-19), για το τέλος επιτηδεύματος.

<sup>28</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 884/2016 επταμ., με παραπομπή στην απόφαση ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. v. Switzerland, 28601/11, σκέψεις 92-93.

<sup>29</sup> Βλ. ΣτΕ 2934/2017 επταμ..



όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του<sup>30</sup>, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψή του να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής<sup>31</sup>.

Ειδικότερα, όσον αφορά τους κοινούς λογαριασμούς συγγενών, τα φυσικά πρόσωπα που συνδέονται με στενή συγγένεια (εξ αίματος ή εξ αγχιστείας) και μάλιστα έχουν, βάσει των κανόνων των ιδιωτικού δικαίου, το δικαίωμα να προβαίνουν σε οικονομικές πράξεις ή/και να συνάπτουν οικονομικές σχέσεις τέτοιες που να αντανakλούν (πέραν της εκπλήρωσης της τυχόν υποχρέωσής τους για διατροφή, και) τη μεταξύ τους στοργή και εμπιστοσύνη και τη συναφή βούλησή τους για οικονομική αλληλοβοήθεια ή/και συνδιαχείριση (στοιχείων) της περιουσίας τους, αλλά, πάντως, η ανωτέρω δυνατότητα δεν αναιρεί την ιδιότητα καθενός από τα πρόσωπα αυτά ως αυτοτελούς υποκειμένου (υποχρεώσεων) του φορολογικού δικαίου και, επομένως, η τυχόν οικονομική αλληλοβοήθεια μεταξύ μελών της ίδιας οικογένειας, μέσω της διατήρησης κοινών τραπεζικών λογαριασμών και διενέργειας εντολών πιστώσεων και χρεώσεων σε αυτούς ή/και της μεταφοράς ποσών από (ατομικούς ή κοινούς) τραπεζικούς λογαριασμούς τους σε άλλους (ατομικούς ή κοινούς) λογαριασμούς τους ή σε λογαριασμούς εταιρειών στις οποίες συμμετέχουν κ.λπ., δεν απαλλάσσει τα πρόσωπα αυτά από το βάρος να παράσχουν στη φορολογική Διοίκηση εύλογες και αρκούντως τεκμηριωμένες, ενόψει των συνθηκών, εξηγήσεις για τις σχετικές οικονομικές πράξεις και σχέσεις τους και

---

<sup>30</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 884/2016 επταμ., με παραπομπή στις αποφάσεις ΕΔΔΑ 3.5.2001, J.B. v. Switzerland, 31827/96, σκέψεις 65-71 και ΕΔΔΑ 5.4.2012, Chambaz v. Switzerland, 11663/04, σκέψεις 53-58.

<sup>31</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 884/2016 επταμ., με παραπομπή στις αποφάσεις ΕΔΔΑ 8.2.1996, John Murray v. United Kingdom, 18731/91, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, Telfner v. Austria, 33501/96, σκέψεις 15-17.

την περιουσιακή κατάσταση που προκύπτει από τις κινήσεις των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών, που αφορούν σημαντικά χρηματικά ποσά, προκειμένου να ερευνηθεί από τη Διοίκηση (και, περαιτέρω, σε περίπτωση ένδικης διαφοράς, από το Διοικητικό Δικαστήριο) η τυχόν γένεση φορολογικών υποχρεώσεων (βάσει της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος ή/και άλλων φορολογιών) σε βάρος ορισμένου ή ορισμένων εκ των εν λόγω προσώπων και να προσδιορισθεί ο χρόνος γένεσης και το ύψος της αντίστοιχης φορολογικής υποχρέωσης<sup>32</sup>.

**VIII.** Αναφορικά με τη διαπίστωση φορολογικών/τελωνειακών παραβάσεων (από τη φορολογική Διοίκηση και, περαιτέρω, σε περίπτωση προσφυγής, από το αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο), η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας κλήθηκε να αντιμετωπίσει το ζήτημα της επιρροής του τεκμηρίου αθωότητας που προκύπτει από (τυχόν) εκδοθείσα συναφή (αμετάκλητη) αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, ιδίως κατόπιν των αποφάσεων του ΕΔΔΑ στις υποθέσεις *Σταυρόπουλος* και *Καπετάνιος*<sup>33</sup>. Το Συμβούλιο της Επικρατείας, αφενός, απορρίπτει τη θέση ότι το άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ, όπως ερμηνεύεται από το ΕΔΔΑ, έχει την έννοια ότι παράγεται δέσμευση από την οικεία ουσιαστική (απαλλακτική) αμετάκλητη κρίση του ποινικού δικαστή<sup>34</sup> και, αφετέρου, δέχεται ότι το εκ των υστέρων επιλαμβανόμενο διοικητικό δικαστήριο, που κρίνει επί της διοικητικής (φορολογικής ή τελωνειακής) παράβασης υποχρεούται να συνεκτιμήσει την κρίση του ποινικού δικαστή και, δη, κατά τρόπο ειδικό, ενόψει της αιτιολογίας της, ώστε, εφόσον αποκλίνει από τις ουσιαστικές κρίσεις του ποινικού δικαστή, να μην καταλείπονται εύλογες αμφιβολίες ως προς το σεβασμό του τεκμηρίου αθωότητας, που

---

<sup>32</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 1891/2018 επταμ..

<sup>33</sup> Το ΕΔΔΑ, ερμηνεύοντας τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ, που κατοχυρώνει το τεκμήριο αθωότητας, έχει δεχθεί ότι απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που έπεται τελικής αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου για το ίδιο πρόσωπο δεν πρέπει να την παραβλέπει και να θέτει εν αμφιβόλω την αθώωση, έστω και αν αυτή εχώρησε λόγω αμφιβολιών. Σύμφωνα με τη νομολογία τόσο του Συμβουλίου της Επικρατείας όσο και του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ως "τελική" απόφαση, στο πλαίσιο της προαναφερόμενης νομολογίας, νοείται η αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου.

<sup>34</sup> Αντίθετη είναι η νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου (βλ. ΕλΣυν Ολομ. 271/2019).

απορρέει από την τελική έκβαση της ποινικής δίκης<sup>35</sup>. Τούτο ισχύει και υπό το καθεστώς της νέας διάταξης του άρθρου 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, σύμφωνα με την απόφαση 951/2018 της επταμελούς σύνθεσης του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία κρίθηκαν, συναφώς, τα ακόλουθα: « [...] σε σχέση με τον καταλογισμό των οφειλόμενων δασμών και φόρων, η [οικεία αμετάκλητη] απόφαση ποινικού δικαστηρίου δεν παράγει δέσμευση, αλλά, πάντως, πρέπει να συνεκτιμάται από τον διοικητικό δικαστή και, δη, ειδικώς, [...] στο πλαίσιο δε αυτό, ο διοικητικός δικαστής κρίνει την ουσία της υπόθεσης βασιζόμενος στην ενώπιόν του αποδεικτική διαδικασία, η οποία διέπεται από διαφορετικούς κανόνες (βλ. άρθρα 144 επ. του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική (βλ. άρθρα 177 επ. του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας), μεταξύ άλλων, όσον αφορά τη χρήση, τη σημασία και το περιεχόμενο του μέσου της εξέτασης μαρτύρων στο ακροατήριο. Ενόψει και της διαφοράς των κανόνων απόδειξης και της αποδεικτικής διαδικασίας μεταξύ της διοικητικής και της ποινικής δίκης (πρβλ. ΣτΕ 1741/2015 Ολομ., 1992/2016 επταμ., 434/2017 επταμ.), ο διοικητικός δικαστής, εκτιμώντας διαφορετικά από τον ποινικό δικαστή τα πραγματικά περιστατικά της ενώπιόν του υπόθεσης, που δεν έχει “ποινική” φύση, κατά την ΕΣΔΑ, ως αφορώσα στην επιβολή φόρου, δεν παραβιάζει τις επιταγές που απορρέουν από το άρθρο 6 παρ. 2 ΕΣΔΑ (πρβλ. ΣτΕ 1992/2016 επταμ., 434/2017 επταμ. και ΕΔΔΑ 18.12.2016, Alkaşi κατά Τουρκίας 21107/07, σκέψεις 30-31, ΕΔΔΑ 14.10.2010, 29889/04, Vanjak κατά Κροατίας, σκέψη 68, ΕΔΔΑ 11.2.2003, Υ. v. Norway, 56568/00, σκέψη 41 και ΕΔΔΑ decision 13.11.2003, 48518/99, Lundkvist κατά Σουηδίας), υπό την προϋπόθεση, πάντως, ότι η διατύπωση της απόφασής του δεν εξέρχεται των ορίων του διοικητικού δικαίου και της διοικητικής δίκης (πρβλ. ΕΔΔΑ 27.9.2007, Σταυρόπουλος κατά Ελλάδας, 35522/04, σκέψη 40) και, γενικότερα, δεν θέτει εν αμφιβόλω, κατά τρόπο σαφή, την ορθότητα της απαλλακτικής κρίσης στην οποία κατέληξε ο ποινικός δικαστής, βάσει της ενώπιόν του αποδεικτικής διαδικασίας (πρβλ. ΕΔΔΑ 18.12.2016, Alkaşi, op.cit., σκέψη 31).» Η ορθότητα της ως άνω ερμηνευτικής προσέγγισης, όσον αφορά την έννοια του

---

<sup>35</sup> Βλ. ΣτΕ Β΄ Τμ. 1713-1714/2014, 2403/2015, 1992/2016 επταμ., 2503/2016, 167-169/2017 επταμ., 434/2017 επταμ., 3051/2017 επταμ. κ.ά..

άρθρου 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ, φαίνεται να επιβεβαιώνεται και από την πλέον πρόσφατη νομολογία του ΕΔΔΑ<sup>36</sup>.

**ΙΧ.** Τα προεκτεθέντα υπό στοιχ. VI έως VIII ενδιαφέρουν βέβαια και την επιβολή φορολογικών κυρώσεων, που συνεπάγεται ο καταλογισμός παραβάσεων της φορολογικής ή τελωνειακής νομοθεσίας. Η επιβολή φορολογικών προστίμων διέπεται, δυνάμει του άρθρου 1 του ΠΠΠ και του άρθρου 7 της ΕΣΔΑ (που εφαρμόζεται ενόψει της “ποινικής” φύσης του μέτρου), από τη θεμελιώδη αρχή της νομιμότητας<sup>37</sup>, έκφραση της οποίας αποτελεί η αρχή της σαφήνειας και της προβλέψιμης εφαρμογής του κανόνα που συνιστά τη νόμιμη βάση επιβολής της κύρωσης<sup>38</sup>. Από την ανωτέρω αρχή συνάγεται, ειδικότερα, η απαγόρευση αναδρομικής εφαρμογής σε βάρος του φορολογούμενου διάταξης περί κυρώσεων<sup>39</sup>, ο κανόνας της στενής ερμηνείας της νομοθετικής διάταξης που προβλέπει τη φορολογική κύρωση<sup>40</sup>, καθώς και η ανάγκη ύπαρξη σαφούς και προβλέψιμης στην εφαρμογή της διάταξης περί προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής παράβασης<sup>41</sup>. Η νομιμότητα της επιβολής χρηματικών κυρώσεων για φορολογικές ή τελωνειακές παραβάσεις διέπεται επιπλέον από την αρχή της αναλογικότητας, η οποία ασκεί επιρροή όχι μόνο στο ύψος του προστίμου<sup>42</sup> και στα στοιχεία

---

<sup>36</sup> Βλ. ΕΔΔΑ (dec.) 11.4.2019, *Bonnemaison v. France*, 32216/15 (σχέση ποινικής δίκης με πειθαρχική διαδικασία και αντίστοιχη διοικητική δίκη).

<sup>37</sup> Βλ. ΕΔΔΑ 20.9.2011, *ΟΑΟ Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, 14902/04, σκέψη 567.

<sup>38</sup> Βλ. ΕΔΔΑ 20.9.2011, *ΟΑΟ Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, *op.cit.*, σκέψη 568.

<sup>39</sup> Αντίθετα, μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου μπορούν να επιβληθούν και αναδρομικά, δηλαδή σε σχέση με αποδιδόμενες παραβάσεις που ανάγονται σε χρόνο προγενέστερο της θέσπισης της οικείας νομοθετικής ρύθμισης (βλ. ΣτΕ Β΄ Τμ. 2024/2010, 2199/2013 επταμ.).

<sup>40</sup> Βλ. ΣτΕ Β΄ Τμ. 380/2019 επταμ., με παραπομπή, μεταξύ άλλων, στην απόφαση ΕΔΔΑ 24.5.2007, *Dragotoniu και Militaru-Pidhorni v. Romania*, 77193/01 και 77196/01, σκέψη 40.

<sup>41</sup> Βλ. ΕΔΔΑ 20.9.2011, *ΟΑΟ Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, *op.cit.*, σκέψεις 570-574.

<sup>42</sup> Βλ., ιδίως, ΕΔΔΑ 11.1.2007, *Μαμιδάκης κατά Ελλάδας*, 35533/04, σκέψεις 43-48 [η επιβολή πολλαπλού τέλους, λόγω τελωνειακών παραβάσεων, ύψους 3.008.216 ευρώ και αλληλέγγυας ευθύνης για πρόστιμα συνολικού ύψους 4.946.145 ευρώ (ποσό οκταπλάσιο των διαφυγόντων φόρων)] κρίθηκε ότι παραβιάζει το άρθρο 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ] και ΕΔΔΑ 26.2.2009, *Grifhorst v. France*, 28336/02, σκέψεις 102-106.

που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για την επιμέτρησή του<sup>43</sup>, αλλά και στον ορισμό των προϋποθέσεων της ευθύνης<sup>44</sup>, ιδίως, όταν αυτή καταλογίζεται σε πρόσωπα διαφορετικά από εκείνα που διέπραξαν την παράβαση, οπότε ανακύπτει και ζήτημα σεβασμού του τεκμηρίου αθωότητας<sup>45</sup>.

**Χ.** Σχετική με την αρχή της αναλογικότητας είναι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής κυρώσεων για παραβάσεις της φορολογικής/τελωνειακής νομοθεσίας) η οποία δεν αποτελεί μόνο γενική αρχή του ημεδαπού και του ενωσιακού δικαίου, αλλά επιπλέον βρίσκει έρεισμα στο άρθρο 7 της ΕΣΔΑ, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ήδη από το έτος 2013<sup>46</sup>, δεδομένου ότι το προστατευτικό πεδίο του εν λόγω άρθρου της ΕΣΔΑ καλύπτει και τις περιπτώσεις επιβολής διοικητικών κυρώσεων “ποινικής” φύσης, βάσει κριτηρίων παρόμοιων με εκείνα της νομολογίας Engel για το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ<sup>47</sup>.<sup>48</sup> Σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η

---

<sup>43</sup> Πρβλ. ΣτΕ Β΄ Τμ. 2402/2010 επταμ., Ολομ. 459/2013 και μειοψηφία (στη σκέψη 14) της ΣτΕ Β΄ Τμ. 2568/2018 επταμ..

<sup>44</sup> Βλ. ΣτΕ Β΄ Τμ. 380/2019 επταμ. και μειοψηφία (στη σκέψη 14) της ΣτΕ Β΄ Τμ. 2568/2018 επταμ..

<sup>45</sup> Βλ., ιδίως, ΕΔΔΑ 29.8.1997, E.L., R.L. και J.O.-L v. Switzerland, 75/1996/694/886 (η επιβολή διοικητικού προστίμου για φοροδιαφυγή στους κληρονόμους του παραβάτη παραβιάζει το άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ) και μειοψηφία (στη σκέψη 14) της ΣτΕ Β΄ Τμ. 2568/2018 επταμ.. Πρβλ. επίσης ΕΔΔΑ (dec.) 16.3.2000, Hansen v. Denmark, 28971/95.

<sup>46</sup> Βλ. ΣτΕ Β΄ Τμ. 2957/2013, με συνδυαστική παραπομπή στις αποφάσεις ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. 17.9.2009, Scorpola v. Italy, 10249/03, σκέψεις 108-109 και ΕΔΔΑ (dec.) 24.11.1998, Brown v. United Kingdom, 38644/97.

<sup>47</sup> Βλ. ΣτΕ Β΄ Τμ. 2691/2019 επταμ., με παραπομπή στις αποφάσεις ΕΔΔΑ (dec.) 24.11.1998, Brown v. United Kingdom, 38644/97, ΕΔΔΑ 15.5.2008, Nadtochiy v. Ukraine, 7460/03, σκέψη 32, ΕΔΔΑ 4.10.2016, Žaja v. Croatia, 37462/09, σκέψεις 86-89 και ΕΔΔΑ 4.6.2019, Rola v. Slovenia, 12096/14 και 39335/16, σκέψη 54.

<sup>48</sup> Με την ΣτΕ Β΄ Τμ. 2691/2019 επταμ. κρίθηκε ότι η προαναφερόμενη αρχή εφαρμόζεται επί χρηματικών φορολογικών/τελωνειακών κυρώσεων σημαντικού ύψους (βλ. ΣτΕ 2957/2013, 2221/2018, 351/2019 επταμ., 1389/2019 επταμ.), όπως ήταν τα επίδικα πρόστιμα ύψους 239.150,50 και 24.461,89 ευρώ, τα οποία είχαν επιβληθεί στον αναιρεσίβλητο για παραβάσεις έκδοσης ανακριβών ως προς το ποσό αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ). Με την ίδια απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε περαιτέρω, ότι και «[...] τα (αρκετά μικρότερα) πρόστιμα ύψους 1.758 ευρώ (586 ευρώ Χ 3) και 8.000 ευρώ [που είχαν καταλογισθεί στον αναιρεσίβλητο για παραβάσεις έκδοσης ανακριβών ΑΠΥ είχαν] επίσης το χαρακτήρα “ποινής” για “αδίκημα”, κατά την έννοια του άρθρου 7 της ΕΣΔΑ, αφενός, διότι σκοπούν στην αποτροπή και στην καταστολή των σχετικών παραβάσεων της φορολογικής

παραπάνω αρχή της ΕΣΔΑ έχει κανονιστική εμβέλεια ανάλογη με εκείνη της αντίστοιχης αρχής του ημεδαπού φορολογικού δικαίου<sup>49</sup>, ως προς την οποία το Δικαστήριο έχει δεχθεί τα ακόλουθα: Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης εξετάζεται από το δικαστήριο της προσφυγής όχι αυτεπαγγέλτως, αλλά μόνον κατόπιν προβολής (με το δικόγραφο της προσφυγής ή με δικόγραφο προσθέτων λόγων προσφυγής) αντίστοιχου λόγου από τον προσφεύγοντα, ο οποίος βαρύνεται να επικαλεσθεί την εν λόγω αρχή κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο, προσδιορίζοντας τη νεότερη ρύθμιση, η οποία άγει, κατά τους ισχυρισμούς του, σε ελαφρύτερη γι' αυτόν κύρωση. Ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που (επικαλείται ο προσφεύγων και) αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο και εξέτασης ποιιά από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση. Πάντως, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων

---

νομοθεσίας και, αφετέρου, ενόψει της αυξημένης βαρύτητάς τους, σε σχέση με τις αντίστοιχες παραβάσεις (πρόστιμο ισόποσο με το ύψος της αποκρυφθείσας αξίας συναλλαγής στην περίπτωση του προστίμου 8.000 ευρώ και πρόστιμο ίσο περίπου με το 98% της αποκρυφθείσας αξίας συναλλαγής στην περίπτωση του προστίμου 1.758 ευρώ) [πρβλ., ιδίως, ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. της 23.11.2006, Jussila κατά Φινλανδίας, 73053/01, σκέψεις 10 και 37-38 (πρόσθετος φόρος ύψους 308,80 ευρώ, ίσος με το 10% του διαφυγόντος φόρου – εφαρμογή του ποινικού σκέλους του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ), ΕΔΔΑ 4.10.2016, 37462/09, Žaja κατά Κροατίας, σκέψεις 20-22 και 86-89 (τελωνιακό πρόστιμο ύψους 690 ευρώ, με ανώτατο προβλεπόμενο στο νόμο πρόστιμο 14.010 ευρώ – εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) και ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. 15.11.2016, 24130/11 και 29758/11, A και B κατά Νορβηγίας, σκέψεις 138-139 (φορολογικό πρόστιμο ανερχόμενο σε 30% του διαφυγόντος φόρου – εφαρμογή του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Πρόσθετου Πρωτόκολλου της ΕΣΔΑ)]».

<sup>49</sup> Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 1438/2018 επταμ., 351/2019 επταμ., 1389/2019 επταμ., 2691/2019 επταμ..

που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς. Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιαστικά τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας. Ενόψει της τελευταίας αυτής ερμηνευτικής παραδοχής, το Συμβούλιο της Επικρατείας ερμηνεύει τη φορολογική νομοθεσία κατά τρόπο συμβατό προς τις προαναφερόμενες θεμελιώδεις αρχές<sup>50</sup> και έχει θέσει εκποδών τις μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, με τις οποίες τέθηκαν προϋποθέσεις (υποβολή ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής του συνόλου των παραβάσεων εκάστης καταλογιστικής πράξης της φορολογικής Αρχής και παραίτηση από τα οικεία ένδικα βοηθήματα ή μέσα) για την αναδρομική εφαρμογή των ευμενέστερων ρυθμίσεων περί κυρώσεων των παραγράφων 1 και 3 του ίδιου άρθρου του ν. 4337, θεωρώντας ότι οι επίμαχες προϋποθέσεις δεν συνάδουν με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στα άρθρα 7 παρ. 1 και 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ<sup>51</sup>.

**XI.** Τέλος, στο πεδίο των φορολογικών/τελωνειακών προστίμων ιδιαίτερη σημασία έχει και η αρχή *ne bis in idem*, που έχει προκαλέσει διαρκή και έντονο “διάλογο” μεταξύ του Συμβουλίου της Επικρατείας και του ΕΔΔΑ, από τη νομολογία του οποίου (ήδη από την απόφαση *Ruotsalainen* του 2009) συνάγεται ότι το άρθρο 4 παρ. 1 του 7ου ΠΠ της ΕΣΔΑ αντιτίθεται, κατ’ αρχήν, στην εκκίνηση και εξακολούθηση διοικητικής, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασίας και δίκης περί της επιβολής σε ορισμένο πρόσωπο διοικητικής χρηματικής κύρωσης για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, όταν για την ίδια κατ’ ουσίαν παράβαση έχει ήδη περατωθεί αμετάκλητα (είτε με

<sup>50</sup> Βλ. ΣτΕ Β’ Τμ. 351-352/2019 επταμ..

<sup>51</sup> Βλ., αντίστοιχα, ΣτΕ Β’ Τμ. 1389/2019 επταμ. και 2691/2019 επταμ..

αθωωτική είτε με καταδικαστική απόφαση) η αντίστοιχη ποινική, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασία κατά του ίδιου προσώπου, εφόσον οι δύο διαδικασίες, που έχουν “ποινικό” χαρακτήρα, βάσει των κριτηρίων *Engel*, δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους κατ’ ουσίαν και κατά χρόνον.<sup>52</sup> Μετά από την αρχική περίοδο εμφανούς “απείθειας”<sup>53</sup>, το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει πλέον ευθυγραμμιστεί προς τη σχετική νομολογία του ΕΔΔΑ<sup>54</sup> και ερμηνεύει τη νέα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας υπό το φως της νομολογίας αυτής<sup>55</sup>, ενώ εξακολουθεί να αποκλίνει από την απόφαση *Καπετάνιος* του ΕΔΔΑ μόνο ως προς τη θέση της περί υποχρέωσης του διοικητικού δικαστή για αυτεπάγγελτη εξέταση της ύπαρξης αμετάκλητης ποινικής απόφασης<sup>56</sup>. Ωστόσο, η αρχή *ne bis in idem* δεν εφαρμόζεται από τον διοικητικό δικαστή, αφενός, όταν η ποινική διαδικασία τερματίσθηκε λόγω παραγραφής του ποινικού αδικήματος<sup>57</sup>, δεδομένου ότι σε τέτοια περίπτωση δεν υπάρχει κρίση επί της ουσίας της υπόθεσης, δηλαδή για την τέλεση ή μη της παράβασης και, συνεπώς, δεν υπάρχει “αθώωση” του κατηγορούμενου<sup>58</sup> και, αφετέρου, όταν η οικεία αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση ποινικού δικαστηρίου καταλόγισε ποινή, η οποία είναι εμφανώς τόσο ελαφριά, ώστε, αυτοτελώς ορώμενη, να μην μπορεί να θεωρηθεί ως ικανή να καταστείλει κατά τρόπο αποτρεπτικό, αποτελεσματικό και σύμφωνο με την αρχή της

---

<sup>52</sup> Ζήτημα παραβίασης του *ne bis in idem* μπορεί, πάντως, να τεθεί και σε περίπτωση διπλής διοικητικής διαδικασίας επιβολής φορολογικών κυρώσεων (πρβλ. ΣτΕ Β’ Τμ. 108/2015 εν συμβ. και μειοψηφία μου στην ΣτΕ Β’ 3373/2014).

<sup>53</sup> Βλ., ιδίως, ΣτΕ Ολομ. 1741/2015 και Β’ Τμ. 2067/2011 επταμ. (με αντίθετη την παραπεμπτική ΣτΕ Β’ Τμ. 3182/2010 – βλ. επίσης τη μειοψηφία μου στις αποφάσεις ΣτΕ Β’ Τμ. 695/2009 και 1734/2009).

<sup>54</sup> Βλ., ιδίως, ΣτΕ Β’ Τμ. 1992/2016 επταμ., 680/2017 επταμ., 2987/2017 επταμ.. Πρέπει, συναφώς, να σημειωθεί ότι το στοιχείο της ανυπαρξίας στενού ουσιαστικού και χρονικού συνδέσμου, ως κριτηρίου για τη συνδρομή της προϋπόθεσης του *bis* (δηλαδή, της διπλής “ποινικής” διαδικασίας), το οποίο ανέδειξε η απόφαση του ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. 15.11.2016, *A and B v. Norway* (24130/11 και 29758/11), είχε ήδη υιοθετηθεί στην απόφαση ΣτΕ Β’ Τμ. 108/2015 εν συμβ., κατ’ εκτίμηση της ήδη υφιστάμενης, κατά το εν λόγω χρονικό σημείο, νομολογίας του ΕΔΔΑ.

<sup>55</sup> Βλ. ΣτΕ Β’ Τμ. 951/2018 επταμ..

<sup>56</sup> Βλ. ΣτΕ Β’ Τμ. 2403/2015 και, ιδίως, 1993/2016 επταμ., που θεωρεί ως εμφανώς ανεπαρκώς αιτιολογημένη την οικεία κρίση του ΕΔΔΑ, ενόψει τόσο της αρχής της δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών όσο και του άρθρου 35 παρ. 1 της ΕΣΔΑ.

<sup>57</sup> Βλ. ΣτΕ Β’ Τμ. 1102-1104/2018 επταμ., με παραπομπή, μεταξύ άλλων, στην απόφαση ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. 27.5.2014, *Margus v. Croatia*, 4455/10, σκέψεις 124-141.

<sup>58</sup> Βλ. ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. 8.7.2019, *Mihalache v. Romania*, 54012/10, σκέψεις 97-98.



αναλογικότητας την επίμαχη φορολογική παράβαση<sup>59</sup>. Πάντως, φαίνεται να έχει μείνει ανοιχτό το ζήτημα της εφαρμογής της αρχής *ne bis in idem* το πρώτον από το Αναιρετικό, σε περίπτωση που ο λόγος δεν θα μπορούσε να έχει προβληθεί λυσιτελώς ενώπιον του εκδόντος την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, διότι δεν είχε ακόμα καταστεί αμετάκλητη η οικεία ποινική απόφαση<sup>60</sup>. Τέλος, σημειώνεται ότι το ζήτημα του *ne bis in idem*, όσον αφορά τη σχέση μεταξύ αμετακλήτως περατωθείσας ποινικής δίκης και διοικητικής δίκης για την ίδια τελωνειακή παράβαση, εκκρεμεί εκ νέου ενώπιον της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατόπιν παραπομπής της απόφασης ΣτΕ Β΄ Τμ. 1771/2019, με πλειοψηφία γνώμη απορριπτική της σχετικής νομολογίας του ΕΔΔΑ, προς την οποία, πάντως, έχει ήδη συγκλίνει η νομολογία του ΔΕΕ, διασφαλίζοντας ανάλογο επίπεδο προστασίας<sup>61</sup>.

**XII.** Συμπερασματικά, η ΕΣΔΑ παρέχει στους φορολογούμενους σειρά εγγυήσεων σε σχέση με την επιβολή φορολογικών βαρών και κυρώσεων. Το Συμβούλιο της Επικρατείας, ως ο κοινός δικαστής της ΕΣΔΑ, μέσω της νομολογίας του των τελευταίων ετών, εγγυάται αποτελεσματικά την τήρηση των εν λόγω εγγυήσεων, ενόψει της σχετικής νομολογίας του ΕΔΔΑ, και έχει διασφαλίσει υψηλό επίπεδο προστασίας των αντίστοιχων δικαιωμάτων των φορολογούμενων, ιδίως, στο πλαίσιο διαφορών από τη διαπίστωση φορολογικών παραβάσεων και την επιβολή φορολογικών κυρώσεων.

*Ιανουάριος 2020*

*Ι. Δημητρακόπουλος*

---

<sup>59</sup> Βλ. ΣτΕ Β΄ Τμ. 1887/2018 επταμ..

<sup>60</sup> Πρβλ. ΣτΕ Β΄ Τμ. 2403/2015. Πράγματι, σε τέτοια περίπτωση, ναί μεν δεν υπάρχει σφάλμα της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, αλλά το Συμβούλιο της Επικρατείας είναι πλέον το μοναδικό δικαιοδοτικό όργανο της Ελληνικής Πολιτείας που μπορεί να θεραπεύσει την παραβίαση της αρχής *ne bis in idem* (με τρόπο ο οποίος απαιτεί, βέβαια, κάποια πρωτότυπη και “δημιουργική” προσέγγιση, υπό το φως της ΕΣΔΑ, των ορίων της αναιρετικής δικαιοδοσίας του ΣτΕ).

<sup>61</sup> Βλ. ΔΕΕ μειζ. συνθ. 20.3.2018, C-524/15, Menci, C-596/16 και C-597/16, Di Puma & Zecca και C-537/16, Garlsson Real Estate SA και άλλοι. Συναφώς υπενθυμίζεται ότι η ΕΣΔΑ, όπως ερμηνεύεται από το ΕΔΔΑ, ασκεί ουσιώδη επιρροή στην ερμηνεία και στην εφαρμογή του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενόψει της διάταξης του άρθρου 52 παρ. 3 αυτού.