



ΔΗΜΟΚΡΙΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΡΑΚΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΤΟΜΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ
ΕΠΙΣΤΗΜΗΣ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«ΛΑΘΡΕΜΠΟΡΙΑ»

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ:
ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ ΕΛΕΝΗ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
ΧΡΙΣΤΙΑΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

- I. Εισαγωγικά Στοιχεία
- II. Ιστορικά Στοιχεία
- III. Οριοθέτηση του αντικειμένου και του σκοπού της εργασίας

Κεφάλαιο Πρώτο

Η Λαθρεμπορία και οι κυρώσεις που προβλέπονται στον ΕΤΚ

- A. I Έννοιολογική και πρακτική προσέγγιση της Λαθρεμπορίας
 - II. Το έννομο αγαθό που προστατεύεται με τις διατάξεις περί Λαθρεμπορίας στον Εθνικό Τελωνειακό Κώδικα
 - III. Τι θεωρείται Λαθρεμπορία
 - Κύριες μορφές Λαθρεμπορίας (μέσω και της νομολογιακής αντιμετώπισής τους)
 - 1) Λαθρεμπορία Πετρελαιοειδών
 - 2) Λαθρεμπορία Καπνικών Προϊόντων
 - 3) Λαθρεμπορία Αλκοολούχων Ποτών
- B. I. Οι κυρώσεις στο Εθνικό Φορολογικό Δίκαιο
 - II. Είδη Φορολογικών Κυρώσεων
 - 1) Τέλη
 - 2) Κυρώσεις σχετικά με στέρηση ή περιορισμό δικαιωμάτων
 - 3) Πρόστιμα
 - 4) Πρόσθετοι Φόροι – Προσαυξήσεις
 - III. Αρχές που εφαρμόζονται κατά την επιβολή των φορολογικών κυρώσεων
 - IV. Αρχές του Ποινικού Δικαίου που δεν εφαρμόζονται κατά την επιβολή φορολογικών κυρώσεων
- Γ. I. Οι κυρώσεις που προβλέπονται στον ΕΚΤ και οι διακρίσεις τους
 - II. Απλές Τελωνειακές Κυρώσεις
 - III. Λαθρεμπορικές Τελωνειακές Κυρώσεις

Κεφάλαιο Δεύτερο

Η αρχή της υπαιτιότητας και η εφαρμογή της στις διατάξεις περί Λαθρεμπορίας

- A. I. Ο γενικός κανόνας της τυπικότητας στο Δίκαιο των Φορολογικών Διοικητικών Κυρώσεων
 - II. Η ειδικότερη αρχή της υπαιτιότητας στη Φορολογική Διοικητική Παράβαση
- B. I. Ο δόλος ως προϋπόθεση επιβολής Πολλαπλών Τελών επί Λαθρεμπορίας
 - II. Η θεμελίωση της υπαιτιότητας στη διοικητική παράβαση της λαθρεμπορίας

III. Η απόρριψη της από αμέλεια τελούμενης λαθρεμπορίας
Κεφάλαιο Τρίτο

Η δεσμευτική ενέργεια των ποινικών αποφάσεων στη Διοικητική Δίκη

A. I. Η σχέση συνάφειας της Ποινικής με τη Διοικητική Διαδικασία

II. Η αρχή ne bis in idem και το πεδίο εφαρμογής της

III. Η θέση της νομολογίας σχετικά με τη δέσμευτικότητα των ποινικών αποφάσεων στη Διοικητική Διαδικασία επί παραβάσεων λαθρεμπορίας

IV. Η εφαρμογή της μετά τη νομοθετική αλλαγή του Νόμου 4446/2016

Επίλογος - Συμπέρασμα

I. Εισαγωγικά Στοιχεία

Η λαθρεμπορία αποτελεί το κύριο ζήτημα που απασχολεί την παρούσα μελέτη, τόσο από την πλευρά του Φορολογικού-Τελωνειακού Δικαίου όσο και από αυτήν του Ποινικού Δικαίου, με όλες βέβαια τις προεκτάσεις που αυτό συνεπάγεται, καθώς είναι δεδομένη πλέον, όπως αυτό αποτυπώνεται στις κείμενες διατάξεις της εγχώριας αλλά και της Κοινοτικής Νομοθεσίας, η άμεση αλληλεξάρτηση του φορολογικού σκέλους με το ποινικό, η οποία με τη σειρά της δημιουργεί δυσλειτουργίες οι οποίες, βάσει και της υπάρχουσας νομοθεσίας, είναι αναπόφευκτες. Η διοικητική παράβαση της λαθρεμπορίας αποτελεί μία από τις ελάχιστες περιπτώσεις, κατά την οποία για την επιβολή της προβλεπόμενης κύρωσης απαιτείται η συνδρομή του δόλου, καθώς στις φορολογικές διοικητικές κυρώσεις η αρχή της υπαιτιότητας απορρίπτεται, ενώ το ποινικό αδίκημα της λαθρεμπορίας ανήκει στην ευρύτερη οικογένεια των οικονομικών εγκλημάτων και συγκεκριμένα αποτελεί ένα φορολογικό αδίκημα, αφού η τελωνειακή παραβατικότητα αποτελεί ειδικότερη έκφανση της φορολογικής παραβατικότητας και εντάσσεται από κάποιους στην έννοια της φοροδιαφυγής εν στενή εννοία.¹

Η τυποποίηση της παράβασης έγινε ήδη από τις αρχές του προηγούμενου αιώνα, αποσκοπώντας στην καταπολέμηση του φαινομένου, το οποίο αποτελεί διαχρονικά έναν από τους σημαντικότερους παράγοντες στέρησης του Δημοσίου από έσοδα, τόσο άμεσα, δηλαδή από τους διαφυγόντες δασμούς και φόρους, όσο και έμμεσα, δηλαδή από τον αντίκτυπο που έχει στην πραγματική οικονομία της Χώρας η διοχέτευση των λαθραίων προϊόντων στην αγορά.

Ειδικότερα, την περίοδο αυτή της Οικονομικής Κρίσης και των Μνημονίων που διανύει η Χώρα, η αποστέρηση αυτών των εσόδων

¹ Αδάμου Ου., Το προστατευόμενο έννομο αγαθό στην αξιόποινη πράξη της λαθρεμπορίας, ΠοινΔικ 5/2005, σελ. 541, Μοροζίνης Ι., Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, Λαθρεμπορία Ι, εκδ. επιμέλεια Παύλου Στ. και Σάμιος Θ., Π.Ν. Σάκκουλας, Δίκαιο και Οικονομία 2012, σελ. 2

αποτελεί ``ανοιχτή πληγή`` για το Κράτος, καθώς παρά τις θυσίες για την αύξηση των κρατικών εσόδων, χάνονται υπέρογκα ποσά, μόνο από το λαθρεμπόριο σε καύσιμα, καπνό και ποτά. Το φαινόμενο έχει λάβει τέτοιες διαστάσεις που τα εκτιμώμενα ποσά που τελικά δεν εισπράττονται αγγίζουν τα 1,3 δις. Ευρώ ετησίως.

Η αδυναμία αντιμετώπισης μίας χρόνιας παθογένειας της ελληνικής οικονομίας, όπως εκείνης του λαθρεμπορίου Καυσίμων, Καπνικών προϊόντων και Αλκοολούχων ποτών συντελεί σε σημαντικό βαθμό στην παρατεταμένη αιμορραγία των δημόσιων εσόδων. Σε συνδυασμό με τα προϊόντα απομίμησης/παρεμπορίου συνιστούν μια αλυσίδα παρανομίας και αιμορραγίας της οικονομίας, θέτοντας ανυπέρβλητα εμπόδια στην προσπάθεια εξυγίανσης της αγοράς. Δυστυχώς, με βάση και τα στοιχεία που παρατίθενται παρακάτω, προκύπτει το συμπέρασμα πως διαχρονικά ο αριθμός των ελέγχων βαίνει μειούμενος, θέτοντας σε κίνδυνο όχι μόνο την πορεία επίτευξης των δημοσιονομικών στόχων αλλά πολύ περισσότερο την ίδια την υγεία των καταναλωτών. Ενδεικτικά, αξίζει ν' αναφερθεί επί της παρούσης πως στον τομέα των καυσίμων και σε ετήσια βάση το λαθρεμπόριο υπολογίζεται σε 300 - 500 εκ. €, στα καπνικά προϊόντα ανέρχεται στα 650 - 700 εκ. €, ενώ στα αλκοολούχα ποτά προσεγγίζει τα 100 εκ. €. Από 1/1/2016 έως τα τέλη Μαΐου του 2017 διενεργήθηκαν από τις εποπτευόμενες ελεγκτικές περιφερειακές δομές συνολικά 18.372 έλεγχοι και καταλογίστηκαν 1.015.037 παραβάσεις σε 6.002 επιχειρήσεις (ποσοστό παραβατικότητας 32,67%). Εντοπίστηκαν διαφυγόντα έσοδα 119,5 εκ. € και επιβλήθηκαν πρόστιμα 12,6 εκ. €.

Βέβαια, απογοητευτικά εξακολουθούν να είναι τα αποτελέσματα σε ότι αφορά την είσπραξη των προστίμων. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι από τα 856 εκατ. ευρώ που έχουν καταλογιστεί για λαθρεμπόριο προϊόντων καπνού τα τελευταία 4,5 χρόνια έχουν εισπραχθεί μόνο 25 εκατ. Ευρώ.²

² Στοιχεία εκ της επίσημης ιστοσελίδας της ΕΣΕΕ (Ελληνική Συνομοσπονδία Εμπορίου και Επιχειρηματικότητας), Υπόμνημα αποτίμησης του Παρεμπορίου και της Λαθρεμπορίας στην Ελλάδα, 22-9-2017, www.esee.gr

Εξαιτίας αυτής της κατάστασης, η οποία ταλανίζει εδώ και δεκαετίες το φορολογικό και ελεγκτικό σύστημα της Χώρας, η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και η θέσπιση του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα με τον Καν. (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, επέβαλε την εναρμόνιση της εθνικής με την κοινοτική νομοθεσία. Προς αυτήν την κατεύθυνση, όπως προαναφέρθηκε, αρχικά έγιναν κάποιες τροποποιήσεις στον προισχύσαντα Εθνικό Τελωνειακό Κώδικα (1165/1918), αφενός μεν για να μην υφίστανται πλέον διατάξεις αντίθετες προς το κοινοτικό δίκαιο και αφετέρου για να συγχρονισθεί η ελληνική νομοθεσία με τις προσταγές του σύγχρονου εμπορίου. Όμως, παρά τη συμπλήρωση και αναμόρφωση μερικών διατάξεων του Τελωνειακού Κώδικα, παρέμεινε έντονη η ανάγκη κατάρτισης ενός νέου Κώδικα, στον οποίο θα συγκεράζονταν οι εθνικές με τις κοινοτικές διατάξεις, θα εμπλουτίζονταν οι ήδη ισχύουσες, θα διαγράφονταν οι αναχρονιστικές και θα συμπεριλαμβάνονταν σ' αυτόν όλα τα θέματα αρμοδιότητας της Τελωνειακής Υπηρεσίας. Τελικά, με το Νόμο 2960/2001 καταρτίστηκε ο νέος Τελωνειακός Κώδικας, προς την κατεύθυνση του περιορισμού του αδικήματος της λαθρεμπορίας και των εκσυγχρονισμό των σχετικών διατάξεων, στις περιπτώσεις τελωνειακών παραβάσεων, που προβλέπονται στο Ποινικό Μέρος.³

Ωστόσο, επειδή αφενός έχουν ήδη μεσολαβήσει τουλάχιστον δεκαπέντε έτη από την κατάρτιση του «νέου» Κώδικα και αφετέρου οι κοινωνικοοικονομικές περιστάσεις απαιτούν ιδιαίτερη και ακριβή αντιμετώπιση του θέματος, έχουν λάβει χώρα τροποποιήσεις διατάξεων με σκοπό τον εκσυγχρονισμό τους, όπως για παράδειγμα η επιβολή του πολλαπλού τέλους, το οποίο, κατά το άρθρο 150 του Ν. 2690/2001, οριζόταν σε ποσοστό τριπλάσιο των σχετικών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, ενώ με την αντικατάστασή του με την παρ. 57 του άρθρου 1 του Ν. 3583/2007 (ΦΕΚ Α' 142/28-6-2007), το ποσοστό μπορεί να κυμανθεί από το τριπλάσιο έως και το πενταπλάσιο των σχετικών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων. Σε κάθε περίπτωση, όπως και ιστορικά

³ Αιτιολογική Έκθεση του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα 2960/2001

έχει επαληθευτεί, η ανανέωση, ο εκσυγχρονισμός και η προσαρμογή στα νέα δεδομένα αποτελεί υποχρέωση του Νομοθέτη.

II. Ιστορικά Στοιχεία

Η λαθρεμπορία στη Χώρα μας τυποποιήθηκε για πρώτη φορά στοιχειωδώς με το Ψήφισμα του Κυβερνήτη της 25^{ης} Μαρτίου 1830. Κατά το ανωτέρω Ψήφισμα και έως το έτος 1877, η λαθρεμπορία αποτελούσε μόνο διοικητική παράβαση και τιμωρούνταν μόνο διοικητικά με το «οκταπλούν τελώνιον». Από το έτος 1877 έως και το έτος 1892 άρχισε να τιμωρείται παράλληλα και ως ποινικό αδίκημα με ποινή φυλάκισης από 3 ημέρες έως 3 μήνες και να επισύρει ορισμένες στερήσεις και εκπτώσεις. Στη συνέχεια με το νόμο Απ.ΚΘ΄ της 29/02/1892, ο οποίος ίσχυσε έως το 1918 με ελάχιστες ενδιάμεσες τροποποιήσεις, διατηρήθηκε η διοικητική ποινή του «οκταπλού τελωνίου» και ορίστηκε ότι η λαθρεμπορία τιμωρείται και ποινικά κατά τις διατάξεις για την κλοπή, όπως αυτές τυποποιούνταν στον ισχύοντα τότε Ποινικό Νόμο. Με το νόμο του 1892, η λαθρεμπορία τιμωρούνταν πλέον όχι μόνο σε βαθμό πλημμελήματος, όπως προηγουμένως, αλλά και σε βαθμό κακουργήματος από τα ορκωτά δικαστήρια.

Το 1918 ο νόμος 1165/1918 «περί τελωνειακού κώδικος», λόγω και του τότε αναπτυσσόμενου λαθρεμπορίου, ήρθε να συμπληρώσει και εξειδικεύσει τις διατάξεις για την λαθρεμπορία, μιμούμενος σε μεγάλο βαθμό τον Ιταλικό τελωνειακό νόμο. Έτσι, η λαθρεμπορία διαμορφώθηκε σε ένα αυτοτελές αδίκημα, με τυποποιημένες στο νόμο ποινές και με ειδική δικονομία εκδίκασης. Πιο συγκεκριμένα, το αδίκημα της λαθρεμπορίας κωδικοποιήθηκε στο ν. 1165/1918 όχι στα πλαίσια ενός γενικού ορισμού, αλλά με τη μορφή επιμέρους περιπτώσεων σχετικών με την παράβαση των δασμολογικών και τελωνειακών νόμων και κανονισμών. Η ποινή που απειλούνταν στον ανωτέρω νόμο για το αδίκημα της λαθρεμπορίας ήταν φυλάκιση από 3 ημέρες έως 6 μήνες και από 1 μήνα έως 2 χρόνια και δήμευση του αντικειμένου, εάν αυτό είχε κατασχεθεί, καθώς και άλλες στερήσεις και εκπτώσεις. Παράλληλα στην

στερητική της ελευθερίας ποινή, προβλεπόταν και η επιβολή χρηματικής ποινής ύψους ίσου με το διπλάσιο έως και το δεκαπλάσιο του τέλους που έπρεπε να πληρωθεί για το εμπόρευμα, που συνιστούσε το αντικείμενο της λαθρεμπορίας. Για την χρηματική αυτή ποινή, που επιβαλλόταν προσθέτως στους δράστες της λαθρεμπορίας, έγινε δεκτό από την τότε νομολογία ότι δεν είχε πραγματικό χαρακτήρα δημόσιας ποινής, αλλά αποτελούσε στην ουσία την αστική αποζημίωση του Δημοσίου από το αδίκημα της λαθρεμπορίας.

Στη συνέχεια ακολούθησαν και άλλες τροποποιήσεις του ν. 1165/1918, σημαντικότερη εκ των οποίων κρίνεται η τροποποίησή του με το ν. 2081/1939, με τον οποίο τυποποιήθηκε το αδίκημα της λαθρεμπορίας ως ένα καθαρά ποινικό αδίκημα, άσχετο με τις απλές τελωνειακές παραβάσεις και την αρμοδιότητα των διοικητικών (τελωνειακών) Αρχών, που τιμωρούνταν πάντοτε σε βαθμό πλημμελήματος. Επίσης, με τον ανωτέρω νόμο δόθηκε στη λαθρεμπορία ένας γενικός ορισμός, που περιλάμβανε τα στοιχεία που συγκροτούν το αδίκημα, συμπύχθηκε το κείμενο του νόμου καθώς και οι επιμέρους περιπτώσεις μορφών λαθρεμπορίας και διατυπώθηκαν σαφέστερα οι παρεπόμενες ποινές της λαθρεμπορίας και οι δικονομικές διατάξεις για την εκδίκασή της.⁴

Μετά τη διαμόρφωση του Ποινικού μας Κώδικα ακολούθησαν και άλλες τροποποιήσεις του ΕΤΚ, όπως αυτή του ν. 2096/1952, μέχρι την κατάρτιση του ν. 2960/2001, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 01.01.2002.

Η αντικατάσταση αυτή του παλιού Τελωνειακού Κώδικα (ν. 1165/1918) από το νέο (ν. 2960/2001) ήταν αναγκαία, καθώς ο πρώτος είχε ουσιαστικά ήδη τεθεί εκτός ισχύος από την θέσπιση του πρώτου Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα (Κανονισμός 2913/1992), με εξαίρεση τις κυρωτικές του διατάξεις. Αυτό συνέβαινε γιατί αντικείμενο του παλιού ΤΚ, ήταν μόνο οι δασμολογικές αξιώσεις του Ελληνικού Δημοσίου, οι οποίες από την 01.01.1993 αποτελούσαν πλέον περιουσία της τότε Ε.Ο.Κ. Ο παλιός ΤΚ, όμως, δε μπορούσε να εφαρμοστεί και για

⁴ Παπαχρήστου Β., Λαθρεμπορία και τελωνειακές παραβάσεις, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 1989, σελ. 3-7

τις δασμοφορολογικές αξιώσεις της Ε.Ο.Κ., καθώς στο άρθρο 100 του νόμου τυποποιούνται μόνο οι παραβάσεις που έπλητταν την περιουσία του Ελληνικού Δημοσίου. Κατά τα άλλα, ο νέος Ε.Τ.Κ. σε τίποτα ουσιαστικό δε διαφέρει από τον παλιό Τ.Κ., αφού διατήρησε το γράμμα και τη συστηματική δομή των τελωνειακών ποινικών διατάξεων, τόσο των ουσιαστικών όσο και των δικονομικών, ώστε αυτές εντάχθηκαν σχεδόν αυτούσιες στον Ε.Τ.Κ.

Εμφανής στον Ε.Τ.Κ. είναι πλέον η διαφορά των «τελωνειακών παραβάσεων», οι οποίες αποτελούν φορολογικές παραβάσεις διοικητικού δικαίου και επισύρουν μόνο διοικητική κύρωση (πρόστιμο) και «λαθρεμπορίας», που συνιστά φορολογικό έγκλημα ποινικού δικαίου και επισύρει τόσο διοικητικές κυρώσεις (πολλαπλό τέλος) όσο και ποινικές, όπως ποινή φυλάκισης και κάθειρξης.⁵

Η τελευταία τροποίηση του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα, που επήλθε με το Νόμο 4410/2016, ο οποίος έχει σκοπό την καταπολέμηση της παράνομης εμπορίας καπνού και βιομηχανοποιημένων καπνών και την ίδρυση Συντονιστικού Κέντρου για την Καταπολέμηση του λαθρεμπορίου, περιλαμβάνει την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας προς την απόφαση 2009/917/ΔΕΥ του Συμβουλίου της 30ής Νοεμβρίου 2009 για τη χρήση της πληροφορικής για τελωνειακούς σκοπούς και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και, τέλος, την ενσωμάτωση στην εθνική νομοθεσία των άρθρων 15, 16 και 18 της οδηγίας 2014/40/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 3ης Απριλίου 2014 για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών - μελών σχετικά με την κατασκευή, την παρουσίαση και την πώληση προϊόντων καπνού και συναφών προϊόντων και την κατάργηση της οδηγίας 2001/37/ΕΚ και άλλες διατάξεις.

⁵ Μοροζίνης Ι., Ειδικό Ποινικό Νόμοι, Λαθρεμπορία Ι, εκδ. επιμέλεια Παύλου Στ. και Σάμιος Θ., Εκδόσεις Σάκκουλα, Δίκαιο και Οικονομία 2012, σελ. 3-7

III. Οριοθέτηση του αντικειμένου και του σκοπού της εργασίας

Είναι γεγονός ότι το ζήτημα της αντιμετώπισης της φορολογικής παραβατικότητας, σχετικά με τις διοικητικές κυρώσεις, έχει απασχολήσει ελάχιστα την εγχώρια νομική επιστήμη, κάτι που αντικατοπτρίζεται και στην χαρακτηριστική έλλειψη που παρουσιάζεται σε συγγράμματα, τα οποία να ασχολούνται αποκλειστικά με το φορολογικό σκέλος του ζητήματος. Οι φορολογικές ποινικές κυρώσεις αποτελούν το μείζον ζήτημα προβληματισμού, σε αντίθεση με τις διοικητικές, οι οποίες αντιμετωπίζονται μόνο κατ' αντιδιαστολή, πάντα, βέβαια, σε συνάρτηση με τη σχετική ποινική πρόβλεψη. Το ίδιο, βέβαια, συμβαίνει και με την παράβαση της λαθρεμπορίας. Ωστόσο, οι τελωνειακές ποινικές διατάξεις δεν μπορούν να εφαρμοστούν, εάν δεν γίνει αναγωγή σε ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις, στις οποίες τυποποιούνται οι έννοιες των εισπρακτέων δασμών, των φόρων, των λοιπών επιβαρύνσεων, έννοιες οι οποίες αναφέρονται στο σώμα των τελωνειακών ποινικών διατάξεων, κάτι το οποίο συνηγορεί στον ήδη εκτεθέντα προβληματισμό της ελλείψεως συγγραφικού υλικού.⁶

Μέσα σ' αυτό το πλαίσιο η εργασία είναι δομημένη με τέτοιο τρόπο, ώστε να μπορέσει να καταδείξει, κατ' αρχάς, το πεδίο εφαρμογής του ΕΚΤ στη διοικητική παράβαση της λαθρεμπορίας, μέσα απο εκτενή ανάλυση και παράθεση της έννοιας της λαθρεμπορίας, των κυρώσεων που προβλέπονται αλλά και των αρχών που εφαρμόζονται κατά την επιβολή των κυρώσεων αυτών. Αυτό αποτελεί και το πρώτο κεφάλαιο που πραγματεύεται η εργασία. Στο δεύτερο κεφάλαιο, επιχειρείται η θεώρηση της υπαιτιότητας και του δόλου στη Φορολογική Διοικητική Παράβαση, εν γένει, και στη λαθρεμπορία ειδικότερα και, τέλος, στο

⁶ Παπακυριάκου Θ., Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2005, σελ. 288-289, όπου υποστηρίζει ότι «το κανονιστικό περιεχόμενο των ουσιαστικών φορολογικών ρυθμίσεων καθίσταται με τη νομοτεχνική μέθοδο της ρητής ή σιωπηρής παραπομπής περιεχόμενο και των φορολογικών ποινικών διατάξεων» και όπου δίδεται ο ορισμός του λευκού ποινικού νόμου εν ευρεία έννοια ως «ποινικού κυρωτικού κανόνα, που παραπέμπει για τη συμπλήρωση του περιεχομένου του, και ειδικότερα, για την περιγραφή της αξιόποινης συμπεριφοράς, συνολικά ή μερικά σε ρυθμίσεις άλλων, εξωποινικών νομοθετημάτων»

τρίτο κεφάλαιο αναλύεται ένα ζήτημα το οποίο έχει απασχολήσει για πολλά χρόνια τη Νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων, αυτό της δεσμευτικότητας ή μη των ποινικών αποφάσεων στη Διοικητική Διαδικασία, μέσα και από την τροποποίηση που επέφερε ο Ν. 4446/2016, που επιχείρησε να δώσει μια λύση στο πρόβλημα.

Κεφάλαιο Πρωτο

Η Λαθρεμπορία και οι κυρώσεις που προβλέπονται στον ΕΤΚ

A. I. Εννοιολογική και πρακτική προσέγγιση της Λαθρεμπορίας

Η αντικειμενική υπόσταση της τελωνειακής παράβασης της λαθρεμπορίας στοιχειοθετείται όταν, κατά την εισαγωγή ειδών από την αλλοδαπή ή την εξαγωγή τους από τη χώρα ή την κατ' άλλο τρόπο θέση στην κατανάλωση ειδών βαρυνομένων με δασμούς, τέλη και λοιπά δικαιώματα, το Δημόσιο απολέσει, συνεπεία διαφυγής της καταβολής, τους οφειλόμενους κατά νόμο δασμούς, τέλη και φόρους. Για την επιβολή της προβλεπόμενης από τις διατάξεις των άρθρων 142 παρ. 2 και 150 παρ. 1 του ΕΤΚ κύρωσης, δηλαδή του πολλαπλού τέλους, απαιτείται, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η τέλεση με δόλο των πράξεων ή παραλείψεων που συνιστούν την τελωνειακή παράβαση της λαθρεμπορίας, δηλαδή απαιτείται η γνώση του τελούντος τελωνειακή παράβαση ή του συμμετέχοντος σε αυτή, ότι με τις εν λόγω ενέργειες ή παραλείψεις του και την εν γένει συμπεριφορά του, το Δημόσιο θα αποστερηθεί από τους ανήκοντες σε αυτό δασμούς και λοιπές δημοσιονομικές επιβαρύνσεις, χωρίς να είναι αναγκαίο να σκοπείται από τον δράστη ή τον συνεργό της τελωνειακής παράβασης βλάβη της περριουσίας του Δημοσίου.⁷

Στις ανωτέρω διατάξεις προβλέπονται, ειδικότερα, τα εξής:

I) 142 παρ. 2

⁷ 990/2004 Ολομ. ΣτΕ, 2200,313/2013, 4161/2012 7μελής, 1761,840/2011, 1522/2010, 1900/2009

«Ως τελωνειακή παράβαση χαρακτηρίζεται επίσης, η με οποιονδήποτε τρόπο, από τους αναφερόμενους στο άρθρο 155 του παρόντα Κώδικα, διαφυγή ή απόπειρα διαφυγής της πληρωμής των δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, καθώς και η μη τήρηση των καθοριζομένων, στο άρθρο 155 του παρόντα Κώδικα, διατυπώσεων και επισύρουν κατά των υπευθύνων πολλαπλό τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντα Κώδικα ακόμη και αν κρινόταν, αρμοδίως, ότι δεν συντρέχουν τα στοιχεία αξιόποινης λαθρεμπορίας.»

II) 150 παρ. 1

«Κατά των με οποιονδήποτε τρόπο συμμετεχόντων στην τελωνειακή παράβαση, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 142 του παρόντος Κώδικα και ανάλογα με το βαθμό συμμετοχής εκάστου, άσχετα από την ποινική δίωξη αυτών, επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 152, 155 και επόμενων του παρόντος Κώδικα, ιδιαίτερα στον καθένα και αλληλέγγυα, πολλαπλό τέλος από το τριπλάσιο μέχρι το πενταπλάσιο των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, που αναλογούν στο αντικείμενο αυτής, συνολικά για όλους τους συνυπαίτους.»

III) 155 παρ. 1

« Λαθρεμπορία είναι:

α) η εντός του τελωνειακού εδάφους εισαγωγή ή εξ αυτού εξαγωγή εμπορευμάτων υποκειμένων σε δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις που εισπράττονται στα Τελωνεία, χωρίς τη γραπτή άδεια της αρμόδιας Τελωνειακής Αρχής ή σε άλλο από τον ορισμένο παρ' αυτής τόπο ή χρόνο,

β) οποιαδήποτε ενέργεια, που αποσκοπεί να στερήσει το Ελληνικό Δημόσιο ή την Ευρωπαϊκή Ένωση των υπ' αυτών εισπρακτέων δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων από τα εισαγόμενα ή εξαγόμενα εμπορεύματα, και αν ακόμη αυτά εισπράχθηκαν κατά χρόνο και τρόπο διάφορο εκείνου που ορίζει ο νόμος.

Οι παραβάσεις της παραγράφου αυτής επισύρουν κατά των υπευθύνων πολλαπλό τέλος σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντα Κώδικα και αν ακόμη ήθελε κριθεί αρμοδίως ότι δεν συντρέχουν τα στοιχεία αξιοποίνου λαθρεμπορίας.»

Σημαντικό σε αυτό το σημείο είναι να γίνει μια μικρή αναφορά στα στοιχεία που συνθέτουν την παράβαση και σε έννοιες οι οποίες τη συγκεκριμενοποιούν και οι οποίες περιλαμβάνονται στις ως άνω διατάξεις. Κατ' αρχάς, με τον όρο «εμπορεύματα» θεωρούνται όλα τα ενσώματα κινητά αντικείμενα, που δεν προορίζονται για ατομική ή οικογενειακή χρήση του ταξιδιώτη. Κατά συνέπεια δεν αποτελούν «εμπορεύματα» του άρθρου 155 παρ.1 περ.α ΕΤΚ και άρα αντικείμενα λαθρεμπορίας οι αποσκευές, όταν καλύπτουν αποκλειστικά ατομικές ή οικογενειακές ανάγκες του ταξιδιώτη και είναι *in concreto* απαραίτητες για την εξυπηρέτηση των αναγκών του ταξιδιού.⁸ Τα εμπορεύματα, σύμφωνα με το άρθρο 155 παρ.1 περ.α ΕΤΚ, θα πρέπει να υπόκεινται σε δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις. Αν αυτές οι επιβαρύνσεις δεν οφείλονται, δε μπορεί να στοιχειοθετηθεί αντικειμενικά το αδίκημα της λαθρεμπορίας.⁹ Έτσι, κρίσιμο κρίνεται να διευκρινίσουμε το πότε τα εμπορεύματα υπόκεινται στις ανωτέρω επιβαρύνσεις, σημειώνοντας ότι οι απαλλαγές από τους εισαγωγικούς δεσμούς ρυθμίζονται στα άρθρα 130 ΚΤΚ επ.¹⁰, ενώ η απαλλαγή από τους εξαγωγικούς δασμούς στο άρθρο 182 ΚΤΚ.¹¹

Επιπλέον, πρέπει να τονιστεί, σχετικά με τον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης, ότι τα εμπορεύματα τα οποία υπόκεινται σε αυτόν είναι μόνο αυτά, τα οποία προέρχονται από τρίτες χώρες μη μέλη της Ε.Ε. Το αντίστοιχο ισχύει, βέβαια, και με τον ΦΠΑ.

⁸ Έτσι Μοροζίνης Ι., ό.π., σελ. 11

⁹ Έτσι Μοροζίνης Ι., ό.π., σελ. 12 και Παπαχρήστου Β., ό.π., σελ. 9

¹⁰ Σύμφωνα με το άρθρο 130 παρ.1 ΚΤΚ «τα μη κοινοτικά εμπορεύματα τα οποία, αφού αρχικά εξήχθησαν από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας ως κοινοτικά εμπορεύματα, επανεισάγονται στο έδαφος αυτό μέσα σε διάστημα τριών ετών και διασαφίζονται για να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία, απαλλάσσονται από τους εισαγωγικούς δασμούς μετά από αίτηση του ενδιαφερόμενου»

¹¹ Σύμφωνα με το άρθρο 182 παρ. 1 ΚΤΚ «με την επιφύλαξη του άρθρου 171, κοινοτικά εμπορεύματα μπορούν να εξάγονται προσωρινά από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας και να επωφελούνται από απαλλαγή από εξαγωγικούς δασμούς, υπό τον όρο ότι θα επανεισαχθούν»

Όσον αφορά τις έννοιες της «εισαγωγής» και «εξαγωγής», υφίστανται αρκετές ερμηνείες, τόσο στη νομολογία όσο και στη θεωρία. Έτσι, κατά μία ερμηνευτική εκδοχή¹², «εισαγωγή» είναι η μεταφορά των εμπορευμάτων εντός του τελωνειακού εδάφους, δηλαδή μέσα από την κατά ξηρά, θάλασσα ή αέρα νοητή οριογραμμή του και συντελείται με τη διέλευση του μέσου, που τα μεταφέρει, από την πρώτη χερσαία συνοριακή τελωνειακή δίοδο ή την άφιξή του σε λιμάνι ή αεροδρόμιο ή τη διέλευσή του από μη καθορισμένο από τις τελωνειακές αρχές σημείο εισόδου. Αν η εισαγωγή γίνεται από καθορισμένο σημείο εισόδου, τότε ολοκληρώνεται μετά τον έλεγχο στο τελωνείο και συγκεκριμένα με τη μη δήλωση των εμπορευμάτων ή με την έκδοση μη νόμιμης άδειας γι' αυτά, κατά το άρθρο 156 ΕΤΚ. Αντίθετα, όταν η διάβαση γίνεται από μη καθορισμένο σημείο εισόδου, η εισαγωγή ολοκληρώνεται με την απλή διάβαση της νοητής συνοριακής γραμμής από το μεταφορικό μέσο.

Κατά μία άλλη ερμηνεία, εισαγωγή μέσα στο κράτος νοείται η μεταφορά εμπορευμάτων μέσα από τη νοητή συνοριακή γραμμή της χώρας μετά τον έλεγχο στο συνοριακό τελωνείο από τη στιγμή χορήγησης στο δράστη δελτίου ελεύθερης κυκλοφορίας, έστω και αν ακόμη τα εμπορεύματα δεν εκφορτώθηκαν¹³. Ως «εισαγωγή», ακόμη, θεωρείται η εξαγωγή των εμπορευμάτων από το τελωνειακό κατάστημα, τις αποθήκες ή τους περιβόλους αυτού, πριν από την έκδοση έγγραφης άδειας της αρμόδιας Τελωνειακής Αρχής, ενώ στις θαλάσσιες μεταφορές, η λαθρεμπορία συντελείται με την από την ακτή ή παραλία επιβίβαση στο πλοίο ή με την από το πλοίο αποβίβαση εμπορευμάτων που υπόκεινται σε φόρους, δασμούς κ.τ.λ. Στις θαλάσσιες μεταφορές ως σύνορα θεωρούνται και τα χωρικά ύδατα της Χώρας.¹⁴

Τέλος από τη νομολογία έχει κριθεί ότι «εισαγωγή» συντελείται με τη μεταφορά εμπορευμάτων «εντεύθεν της κατά ξηράν, αέρα ή θάλασσα νοητής μεθορίου γραμμής της χώρας, μετά τη δίοδο από το πρώτο

¹² Έτσι Μοροζίνης Ι., ό.π., σελ. 13-14

¹³ Έτσι Παπαχρήστου Β., ό.π., σελ. 13

¹⁴ Έτσι Παπαχρήστου Β., ό.π., σελ. 13-14

συνοριακό Τελωνείο»¹⁵ και τη «μεταφορά εμπορευμάτων, υποκείμενων σε φόρους και δασμούς, εντός των συνόρων του κράτους, χωρίς προηγούμενη δήλωσή τους στην αρμόδια τελωνειακή αρχή, με σκοπό την αποφυγή πληρωμής των αναλογούντων δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων»¹⁶.

Ως «εξαγωγή» των εμπορευμάτων νοείται αντίστοιχα η απομάκρυνση από τα σύνορα του κράτους των εμπορευμάτων, που υπόκεινται σε φόρους ή δασμούς, χωρίς προηγούμενη δήλωσή τους στην αρμόδια τελωνειακή αρχή, με σκοπό την αποφυγή πληρωμής των αναλογούντων δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων.¹⁷

Σε αυτό το σημείο χρήσιμο είναι να τονίσουμε ότι δε νοούνται καν οι έννοιες της «εισαγωγής» και της «εξαγωγής» και άρα δε στοιχειοθετείται καν το έγκλημα της λαθρεμπορίας εν στενή εννοία, για τα εμπορεύματα που προέρχονται από κράτη-μέλη της Ε.Ε. και διακινούνται προς αυτά, δηλαδή στις περιπτώσεις της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως προϊόντων, καθώς από την 01.01.1993 εγκαθιδρύθηκε η ενιαία «εσωτερική αγορά» στα πλαίσια της Ε.Ε.¹⁸

Α. ΙΙ. Το έννομο αγαθό που προστατεύεται με τις διατάξεις περί Λαθρεμπορίας στον Εθνικό Τελωνειακό Κώδικα

Διαχρονικά, το ζήτημα του εννόμου αγαθού που προστατεύεται με τις διατάξεις περί λαθρεμπορίας απασχόλησε ιδιαίτερα τη θεωρία αλλά, κυρίως, τη νομολογία τόσο κατά το χρόνο ισχύος του παλιού ΤΚ (ν.1165/1918), όσο και σήμερα υπό το καθεστώς του ΕΤΚ (ν.2960/2001), καθώς αποτελεί σημαντικό στοιχείο για την υπαγωγή ή όχι οποιασδήποτε συμπεριφοράς λαθρεμπορίας στο πεδίο εφαρμογής του ΕΤΚ.

¹⁵ Βλ. ενδεικτικά ΑΠ 1102/1995, ΠοινΧρον 1996, σελ. 238 και Αδάμου Ου., Λαθρεμπορία, Νομική Βιβλιοθήκη 2009, σελ. 163

¹⁶ Βλ. ενδεικτικά ΑΠ 1075/2005, ΠοινΛογ 2005, σελ. 941 και Αδάμου Ου., ό.π., σελ. 163

¹⁷ Έτσι Αδάμου Ου., ό.π., σελ. 165

¹⁸ Ασπρογέρακας-Γρίβας Θ., Η κυκλοφορία αυτοκινήτων με Ευρωπαϊκές πινακίδες κυκλοφορίας στην Ελλάδα από μη δικαιούχους – Αξιόποινη λαθρεμπορική συμπεριφορά ή όχι;, ΠοινΧρον 1998, Τεύχος Δεκεμβρίου, σελ. 1051 και Μοροζίνης Ι., ό.π., σελ. 16

Κατά το χρόνο που ίσχυε ο προηγούμενος Τελωνειακός Κώδικας (Ν. 1165/1918), αναπτύχθηκαν δύο θεωρίες σχετικά με το αν ο ΤΚ προστατεύει μόνο την περιουσία του Ελληνικού Δημοσίου ή και αυτήν της τότε Ε.Ο.Κ. και νυν Ε.Ε. Έπειτα, με τη θέσπιση του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα (ΚΤΚ) με τον Κανονισμό (ΕΟΚ) 2913/1992 του Συμβουλίου και την συνύπαρξη παράλληλα δύο κωδίκων, ενός εθνικού και ενός κοινοτικού, το ζήτημα έγινε πιο περίπλοκο.

Καταρχάς, υποστηρίχθηκε μία άποψη, σύμφωνα με την οποία, εξαιτίας του γεγονότος ότι στον Τελωνειακό Κώδικα δε γίνεται αναφορά σε καμία διάταξη στον ΚΤΚ, ενώ οι επαναλαμβανόμενες αναφορές του στο «Δημόσιο» και στο «σκοπό αποστέρησης της περιουσίας του Δημοσίου», οδηγούν στο συμπέρασμα ότι οι τυποποιημένες συμπεριφορές λαθρεμπορίας στο ν.1165/2001 θίγουν μόνο την περιουσία του Δημοσίου ως προστατευόμενο έννομο αγαθό. Μία αντίθετη προσέγγιση, ότι δηλαδή ο ΤΚ κάλυπτε με τις διατάξεις του και την κοινοτική περιουσία, θα οδηγούσε σε αναλογική εφαρμογή, καθώς το ουσιαστικό περιεχόμενο των κυρωτικών κανόνων του ΤΚ είναι διαφορετικό από αυτό του ΚΤΚ, πράγμα που σημαίνει ότι ο κάθε νόμος επιδιώκει την προστασία διαφορετικού εννόμου αγαθού.^{19 20}

Βέβαια, σε επίπεδο νομολογίας επικρατούσε η άποψη ότι οι ποινικές διατάξεις του ΤΚ εφαρμόζονταν και στον ΚΤΚ. Η άποψη αυτή είχε βρεί έρεισμα κυρίως σε αποφάσεις του ΔΕΚ, με πιο σημαντική την 68/1988, όπου και για πρώτη φορά το ΔΕΚ διατυπώνει τη θέση ότι τα κράτη-μέλη είναι υποχρεωμένα να διώκουν τις κοινοτικές παραβάσεις με τον ίδιο δικονομικό και ουσιαστικό τρόπο, με αυτόν που γίνεται η δίωξη σε εθνικό επίπεδο των παραβάσεων παρόμοιας φύσης και σημασίας.^{21 22}

Ακόμη, όμως, και μετά τη θέση σε ισχύ του ΕΤΚ (Ν. 2960/2001), ο οποίος επιχείρησε να εναρμονιστεί με τα κοινοτικά δεδομένα, διατηρήθηκαν αμφισβητήσεις σχετικά με τη ταυτότητα του εννόμου

¹⁹ Αδάμου Ου., ό.π., σελ. 541-542, Ζήσης Α., Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2010, σελ. 778

²⁰ Βλ. ΑΠ 105/2003, 1635/2004, 1418/2008 ΝΟΜΟΣ,

²¹ Για την παρουσίαση της άποψης αυτής βλ. Αδάμου Ου., ό.π., σελ. 542

²² Βλ. ενδεικτικά σύμφωνες αποφάσεις ΑΠ 1657/1999, ΝοΒ2000, σελ. 518 και ΑΠ 1879/1999, ΠοινΧρ 2000, σελ. 816

αγαθού και, κυρίως, για το εάν το έννομο αγαθό που προστατεύεται είναι η περιουσία ή εάν τίθενται υπό την προστασία του και άλλα αγαθά όπως το περιβάλλον ή η πολιτειακή εξουσία. Ακολούθως, εάν θεωρηθεί ότι η περιουσία αποτελεί το κύριο προστατευόμενο αγαθό, υπήρξε διχογνωμία σχετικά με το εάν αυτό εκτείνεται μόνο σε επίπεδο Ε.Ε. ή και σε εθνικό.

Μια πρώτη άποψη, την οποία ακολουθεί και το μεγαλύτερο κομμάτι της θεωρίας και της νομολογίας, υποστηρίζει πως, αφενός προστατεύεται η δημόσια περιουσία και, πιο συγκεκριμένα, τα δημόσια έσοδα ως αυτοτελή στοιχεία του ενεργητικού της και αφετέρου η περιουσία της ΕΕ ή αλλιώς τα «οικονομικά συμφέροντα της Ε.Ε.».²³ Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι το στοιχείο που προστατεύεται στον ΕΤΚ, είναι οι δασμοφορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου και της ΕΕ, οι οποίες αποτελούν αυτοτελή στοιχεία του ενεργητικού της περιουσίας του Δημοσίου και της Ε.Ε., αντίστοιχα, και των οποίων το περιεχόμενο προσδιορίζεται κυριαρχικά από τις τελωνειακές αρχές.²⁴

Εξάλλου, ο ορισμός του άρθρου 155 παρ. 1 περ. β του ΕΤΚ «λαθρεμπορία είναι.....οποιαδήποτε ενέργεια, που αποσκοποεί να στερήσει το Ελληνικό Δημόσιο ή την Ευρωπαϊκή Ένωση των υπ' αυτών εισπρακτέων δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων από τα εισαγόμενα ή εξαγόμενα.....», αλλά και ο ορισμός του άρθρου 172 παρ. 5 ΕΤΚ «Το Δημόσιο ή η Ευρωπαϊκή Ένωση δύναται να προβάλλει τις απαιτήσεις του για αποζημίωση, παριστάμενο ως πολιτικώς ενάγον, και το πρώτο επί ακροατηρίου.....» ενισχύει κατά ένα μεγάλο ποσοστό την ανωτέρω άποψη.²⁵

Σε κάθε περίπτωση, βέβαια, το γεγονός ότι αυτή η άποψη υποστηρίχθηκε ευρέως στη νομολογία δε συνεπάγεται ότι δεν εμφανίστηκαν κι άλλες διαφορετικές, σχετικά με το τί, τελικά, είναι αυτό που προστατεύεται από τον ΕΤΚ.

Κατά το άρθρο 2 παρ. 1β και 3 της αποφάσεως του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων της 24 Ιουνίου 1988, που εγκρίθηκε με την

²³ Έτσι Αδάμου Ου., ό.π., σελ. 543, Μοροζίνης Ι., ό.π., σελ. 8 και Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 197

²⁴ Έτσι Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 197 και 264-265, του οποίου την άποψη υιοθετεί και ο Μοροζίνης Ι., ό.π., σελ. 9

²⁵ Έτσι Αδάμου Ου., ό.π., σελ. 543

υπ' αριθμ. 76742/1937/23-8-1988 (ΦΕΚ Β' 622/25-8-1988) απόφαση των Υπουργών Αναπληρωτή Εξωτερικών, Εθνικής Οικονομίας και οικονομικών και κυρώθηκε με το άρθρο 37 του ν. 1828/1989 (ΦΕΚ Α' 2/3-1-1989) συνιστούν ιδίους πόρους και εγγράφονται στον προϋπολογισμό των Κοινοτήτων τα έσοδα, που προέρχονται από α)...., β) τους δασμούς του κοινού δασμολογίου και τους λοιπούς δασμούς που θεσπίζονται ή θα θεσπισθούν από τα όργανα των Κοινοτήτων επί των συναλλαγών με χώρες μη μέλη και από τους δασμούς που επιβάλλονται στα προϊόντα, τα οποία υπάγονται στη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα. Τα κράτη μέλη παρακρατούν ως έξοδα εισπράξεως το 10% των ποσών που πρέπει να καταβάλουν σύμφωνα με την παράγραφο 1 στοιχεία α' και β'. Σύμφωνα με τις τελευταίες αυτές διατάξεις, οι οικονομικές επιβαρύνσεις των εμπορευμάτων, που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ενώσεως από χώρα μη μέλος, αποτελούν ιδίους πόρους αυτής και εισπράττονται για λογαριασμό της με βάση το κοινοτικό δασμολόγιο από Κράτος - Μέλος, στο έδαφος του οποίου εισέρχονται και το οποίο, ακολούθως, τους καταβάλλει σε ειδικό λογαριασμό, που για το σκοπό αυτό έχει ανοιχθεί στο όνομα της, αφού παρακρατήσει ποσοστό 10% για έξοδα εισπράξεως αυτών.²⁶

Στηριζόμενο σε αυτήν την απόφαση, ένα μέρος της νομολογίας υποστήριξε την άποψη ότι, ενόσω βρισκόταν σε ισχύ ο παλιός ΤΚ (Ν. 1165/1918), δηλαδή για πράξεις που είχαν χρόνο τέλεσης μέχρι την 1.1.2001, το αδίκημα της λαθρεμπορίας στοιχειοθετούνταν μόνο για το ποσοστό 10% του συνόλου των αναλογούντων δασμών, ποσοστό το οποίο είχε δικαίωμα να παρακρατήσει η Ελλάδα, σύμφωνα με την ως άνω απόφαση. Ως εκ τούτου, το Ελληνικό Δημόσιο είχε δικαίωμα να παρασταθεί ως πολιτικώς ενάγον, σύμφωνα με το άρθρο 18 ΝΔ 72/1973, για το συγκεκριμένο ποσοστό, δηλαδή για το 10%. Ακολούθως, και μετά την εφαρμογή του ΕΤΚ, η περιουσία του Ελληνικού Δημοσίου προστατεύεται κατά 10% ενώ της ΕΕ κατά 90%.

²⁶ ΑΠ 1986/2009, ΝΟΜΟΣ

Μια ακόμη άποψη είχε κάνει την εμφάνισή της σε αρκετές αποφάσεις της νομολογίας. Υποστηρίχθηκε, συγκεκριμένα, ότι ο παθών στο αδίκημα της λαθρεμπορίας είναι το Δημόσιο. Ως εκ τούτου, το προστατευόμενο έννομο αγαθό είναι αυτό της δημόσιας περιουσίας. Οι αποφάσεις αυτές στηρίζονται κι αυτές στα υπ' αριθμ. 2 παρ. 1β και 3 άρθρα της απόφασης του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων της 24.06.1988, που εγκρίθηκε με την 76742/1937/23.08.1988 Κ.Υ.Α. των Υπουργών Αναπληρωτή Εξωτερικών, Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και κυρώθηκε με το άρθρο 37 του ν. 1828/1989. Ακολούθως, θεωρείται ότι το Δημόσιο υφίσταται βλάβη κατά 100% του ποσού των δασμών, σε αντίθεση με την προηγούμενη άποψη η οποία υποστήριζε ότι το Δημόσιο ζημιούται μόνο κατά ποσοστό 10% του συνόλου των δασμών.

Εξάλλου, βάσει των άρθρων 2 παρ. 1β και 3 της απόφασης του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων της 24.06.1988, που εγκρίθηκε με την 76742/1937/23.08.1988 Κ.Υ.Α. των Υπουργών Αναπληρωτή Εξωτερικών, Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και κυρώθηκε με το άρθρο 37 του ν. 1828/1989, όπου ορίζεται ότι «οι οικονομικές επιβαρύνσεις των εμπορευμάτων που εισέρχονται στο τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. από χώρα μη μέλος, αποτελούν ιδίους πόρους αυτής και εισπράττονται για λογαριασμό της με βάση το κοινοτικό δασμολόγιο από το Κράτος-Μέλος, στο έδαφος του οποίου εισέρχονται και το οποίο ακολούθως υποχρεούται να καταβάλλει σε ειδικό λογαριασμό, που για το σκοπό αυτό έχει ανοιχθεί στο όνομά της, αφού, όμως, παρακρατήσει το 10 % για έξοδα εισπράξεως αυτών», σε συνδυασμό με τις διατάξεις του προϊσχύσαντος Κώδικα, εμφανίστηκε μία άλλη άποψη από την πλευρά της νομολογίας, κατά την οποία, υπό την ισχύ του προηγούμενου ΤΚ αναγνωρίστηκαν ως προστατευόμενο αγαθό τα έσοδα του Δημοσίου από την εισαγωγή και εξαγωγή εμπορευμάτων, ενώ, με από την θέση σε ισχύ του ΕΤΚ κι έπειτα αποκλειστικά προστατευόμενο αγαθό αναγνωρίστηκε η περιουσία της Ε.Ε. Ωστόσο, σε αυτή τη συλλογιστική δημιουργείται ένα κενό, καθώς ο ΕΤΚ δεν προστατεύει μόνο την περιουσία της ΕΕ, αφού στο πεδίο εφαρμογής του

εμπίπτουν και οι δασμοφορολογικές αξιώσεις του Ελληνικού Δημοσίου σχετικά με την καταβολή του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης (άρθρο 119 Α ΕΤΚ), του Τέλους Ταξινόμησης (137 ΕΤΚ) και του Φ.Π.Α. Ως εκ τούτου, και κατά τη συλλογιστική αυτή, σύμφωνα με τον ΕΤΚ, το Ελληνικό Δημόσιο έχει το δικαίωμα, ως άμεσα ζημιωθέν, να παρασταθεί ως πολιτικώς ενάγον, μέχρι το σημείο που η λαθρεμπορία ζημιώνει τα δημόσια έσοδα κι όχι τους κοινοτικούς πόρους. Αντίθετα, εάν πλήττονται οι κοινοτικοί πόροι, σε παράσταση πολιτικής αγωγής δικαιούται μόνο η Ε.Ε. ως έχουσα διεθνή νομική προσωπικότητα (αρ. 47 ΣΕΕ) και ικανότητα δικαστικής παράστασης ενώπιον των ελληνικών δικαστηρίων (αρ.335 ΣΛΕΕ).²⁷

Σε κάθε περίπτωση, το γεγονός ότι σύμφωνα με την κρατούσα άποψη στη νομολογία και στη θεωρία, προστατευόμενο αγαθό είναι η περιουσία του Ελληνικού Δημοσίου και της ΕΕ, αυτό δε συνεπάγεται ότι άλλες διατάξεις του ΕΤΚ δεν προστατεύουν άλλα έννομα αγαθά. Για παράδειγμα, έχει γίνει δεκτό ότι στην παράβαση της λαθρεμπορίας που προβλέπεται στο άρθρο 155 ΕΚΤ παρ. 2 περ. β' ΕΚΤ, θεωρείται ως τέτοια η εισαγωγή ή εξαγωγή εμπορευμάτων τα οποία είναι απαγορευμένα εκ του νόμου και δεν υπάρχει έγγραφη άδεια της Αρμόδιας Αρχής. Σε αυτήν την περίπτωση προστατεύεται, εκτός των άλλων, και το έννομο αγαθό της πολιτειακής εξουσίας, δηλαδή το δικαίωμα του Κράτους να ελέγχει το ίδιο το είδος και τη φύση των εισαγόμενων και εξαγόμενων εμπορευμάτων.²⁸

Τέλος, έχει γίνει δεκτό ότι δεν προστατεύονται οι δασμοφορολογικές απαιτήσεις του Δημοσίου ή και της ΕΕ σε περιπτώσεις όπως αυτές της διάταξης 155 παρ. 2 περ. β' ΕΚΤ, για την οποία έγινε εκτενής αναφορά ανωτέρω, της 155 παρ. 2 περ. 1, δηλαδή η παράνομη εισαγωγή ή μεταφορά ειδών και δειγμάτων άγριας πανίδας και χλωρίδας που κινδυνεύουν με εξαφάνιση και 155 παρ. 2 περ. ιβ., δηλαδή η χωρίς άδεια εξαγωγή ειδών πολιτιστικής κληρονομιάς, για τα οποία ισχύει απόλυτη απαγόρευση εξαγωγής. Αντίθετα, υποστηρίζεται ότι

²⁷ Έτσι Μοροζίνης Ι., ό.π., σελ. 11-12

²⁸ Έτσι Αδάμου Ου., ό.π., σελ. 543-544

προστατεύονται έννομα αγαθά, όπως η εθνική πολιτιστική κληρονομιά, το περιβάλλον ή και η εξωτερική πλοτική της κάθε χώρας, αλλά και δημόσια αγαθά, όπως η προστασία του καταναλωτικού κοινού και η δημόσια υγεία.²⁹

A. III. Τι θεωρείται λαθρεμπορία

Με τους ορισμούς της παρ. 1 του άρθρου 155 του Τελωνειακού Κώδικα δίνεται η γενική έννοια της Λαθρεμπορίας και ως τέτοια νοείται, « α) η εντός του τελωνειακού εδάφους εισαγωγή ή εξ αυτού εξαγωγή εμπορευμάτων υποκειμένων σε δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις που εισπράττονται στα Τελωνεία, χωρίς τη γραπτή άδεια της αρμόδιας Τελωνειακής Αρχής ή σε άλλο από τον ορισμένο παρ' αυτής τόπο ή χρόνο και β) οποιαδήποτε ενέργεια, που αποσκοπεί να στερήσει το Ελληνικό Δημόσιο ή την Ευρωπαϊκή Ένωση των υπ' αυτών εισπρακτέων δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων από τα εισαγόμενα ή εξαγόμενα εμπορεύματα, και αν ακόμη αυτά εισπράχθηκαν κατά χρόνο και τρόπο διάφορο εκείνου που ορίζει ο νόμος».

Το έγκλημα της λαθρεμπορίας στην περίπτωση α' πραγματώνεται, είτε με την εισαγωγή στο ελληνικό τελωνειακό έδαφος ή την εξαγωγή από αυτό εμπορεύματος που υπόκειται σε τέλος, εισαγωγικό δασμό, φόρο ή άλλα δικαιώματα, χωρίς να δηλωθεί, κατά την εισαγωγή ή την εξαγωγή, στην αρμόδια τελωνειακή αρχή, ώστε να εκδοθεί η σχετική άδεια εισαγωγής ή εξαγωγής του, είτε με τη χρησιμοποίηση, για την εισαγωγή του εμπορεύματος στην ελληνική επικράτεια ή την εξαγωγή του από αυτή, διαφορετικού τόπου και χρόνου, από εκείνον που όρισε η τελωνειακή αρχή γι' αυτόν τον σκοπό.

Περαιτέρω, στην περίπτωση β' το έγκλημα της λαθρεμπορίας πραγματώνεται με τη χρησιμοποίηση τεχνασμάτων ή με οποιοσδήποτε άλλες ενέργειες που επιχειρούνται με σκοπό να στερήσουν το Ελληνικό Δημόσιο ή την Ευρωπαϊκή Ένωση από τους δασμούς, τους φόρους και

²⁹ Έτσι Μοροζίνης Ι., ό.π., σελ. 12-13, Παπακυριάκου Θ., ό.π., σελ. 212-214

τις λοιπές επιβαρύνσεις, που προβλέπονται για την εισαγωγή ή εξαγωγή του εμπορεύματος, έστω και αν αυτά εισπράχτηκαν σε χρόνο και με τρόπο διαφορετικό από εκείνον που ορίζει ο νόμος. Στην οποιαδήποτε δε ενέργεια του δράστη περιλαμβάνονται και τα τεχνάσματα που αυτός επινοεί, με σκοπό να στερηθεί το Ελληνικό Δημόσιο τη δυνατότητα να εισπράξει τον ανάλογο νόμιμο δασμό, φόρο ή άλλο δικαίωμα για οποιοδήποτε εμπόρευμα εισάγεται από την αλλοδαπή ή εξάγεται στην αλλοδαπή. Με την τελευταία αυτή διάταξη διαπλάθεται ένα έγκλημα σκοπού, με υπερχειλή υποκειμενική υπόσταση, η οποία περιγράφεται και προσδιορίζεται αναλυτικά, του οποίου όμως η αντικειμενική υπόσταση είναι «οποιαδήποτε ενέργεια». Δηλαδή, ειδικά στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης που να περιγράφει ρητά ο νόμος δεν υπάρχουν και, συνεπώς, για την πλήρωσή της αρκεί η οποιαδήποτε ανθρώπινη συμπεριφορά, πράξη ή παράλειψη, χωρίς κανέναν άλλο προσδιορισμό από το νόμο, χωρίς εξ αυτού του λόγου η ποινική αυτή διάταξη να προσκρούει ευθέως στην συνταγματική επιταγή του άρθρου 7 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος.^{30 31}

Εξ άλλου, κατά το άρθρο 157 του ίδιου Κώδικα, η λαθρεμπορία τιμωρείται, α) με φυλάκιση τουλάχιστον έξι (6) μηνών, εκτός εάν το αντικείμενο της λαθρεμπορίας δεν έχει σημαντική αξία και προορίζεται για ατομική χρήση ή ανάλωση του υπαίτιου, οπότε το ελάχιστο όριο της ποινής μειώνεται στο ένα έκτο, β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους εάν διαπράχθηκε καθ' υποτροπή, ή ενόπλως ή υπό τριών ή περισσοτέρων μαζί ή οι δασμοί, φόροι και λοιπές επιβαρύνσεις που στερήθηκε το Δημόσιο ή η Ευρωπαϊκή Ένωση ανέρχονται τουλάχιστον στο ποσό των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ και άνω ή ο υπαίτιος μεταχειρίσθηκε ιδιαίτερα τεχνάσματα και γ) με κάθειρξη, εάν οι δασμοί, φόροι και λοιπές επιβαρύνσεις που στερήθηκε το Δημόσιο ή η Ευρωπαϊκή Ένωση υπερβαίνουν το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ (όπως η περ. γ' προστέθηκε με την παρ. 4 άρθρου 77 Ν.

³⁰ «Έγκλημα δεν υπάρχει ούτε ποινή επιβάλλεται χωρίς νόμο που να ισχύει πριν από την τέλεση της πράξης και να ορίζει τα στοιχεία της.»

³¹ Πάγια νομολογία του ΑΠ 797/2017, 101/2016, 801/2012

3842/2010 και αντικαταστάθηκε, ως άνω, με το άρθρο 3 παρ. 3 Ν. 3943/2011). Επίσης, κατά τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 150 του Τελωνειακού Κώδικα, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 παρ. 57 Ν.3583/2007, «κατά των με οποιονδήποτε τρόπο συμμετεχόντων στην τελωνειακή παράβαση, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 142 του παρόντος Κώδικα και ανάλογα με το βαθμό συμμετοχής εκάστου, άσχετα από την ποινική δίωξη αυτών, επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 152, 155 και επόμενων του παρόντος Κώδικα, ιδιαίτερα στον καθένα και αλληλέγγυα, πολλαπλό τέλος από το τριπλάσιο μέχρι το πενταπλάσιο των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, που αναλογούν στο αντικείμενο αυτής, συνολικά για όλους τους συνυπαιτίους. Για το σκοπό αυτόν, οι δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα και τις συναφείς εθνικές διατάξεις περί γένεσης της τελωνειακής οφειλής.

Επί υπερτιμολόγησης ή υποτιμολόγησης ως βάση επιβολής του ως άνω πολλαπλού τέλους αποτελεί η διαφορά των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων που προκύπτει από τη ληφθείσα κατά τον τελωνισμό αξία και την τρέχουσα συναλλακτική τιμή. Στην περίπτωση που το τριπλάσιο των δασμών και λοιπών φόρων, που αντιστοιχούν στο αντικείμενο της λαθρεμπορίας, είναι μικρότερο των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ, το πρόστιμο καθορίζεται στο ποσό αυτό, προκειμένου για προϊόντα που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, στο μισό δε του ποσού αυτού για τα λοιπά εμπορεύματα, καθώς και για τις περιπτώσεις παραβάσεων του άρθρου 82 του παρόντος, από μικρούς αποσταγματοποιούς (διήμερους). Τα ποσά αυτά μπορεί να αυξομειώνονται με προεδρικά διατάγματα που εκδίδονται με πρόταση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Δασμοί, φόροι και λοιπές επιβαρύνσεις που διέφυγαν της καταβολής, παρά το γεγονός ότι γεννήθηκε κατά νόμο τελωνειακή οφειλή, είναι δυνατόν να καταλογίζονται αυτοτελώς με αιτιολογημένη πράξη καταλογισμού». Για την πλήρωση δε της υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος της λαθρεμπορίας, αλλά και για την επιβολή της διοικητικής, ως άνω,

κύρωσης, δηλαδή του πολλαπλού τέλους, απαιτείται, κατά την έννοια των άνω διατάξεων, η τέλεση με δόλο των πράξεων ή παραλείψεων που συνιστούν την τελωνειακή παράβαση, δηλαδή, απαιτείται η γνώση του τελούντος τελωνειακή παράβαση ή του συμμετέχοντος σε αυτή ότι με τις εν λόγω ενέργειες ή παραλείψεις του και την εν γένει συμπεριφορά του το Δημόσιο θα αποστερηθεί από τις ανήκουσες σε αυτό δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις, στην περίπτωση δε απόπειρας διαφυγής, όταν η απόπειρα θα οδηγούσε στο ίδιο αποτέλεσμα, αν τελεσφορούσε, χωρίς να είναι αναγκαίο να σκοπείται από το δράστη ή συνεργό της τελωνειακής παράβασης βλάβη της περιουσίας του Δημοσίου.³²

Πέραν αυτής της γενικής, περί τη λαθρεμπορία, διατύπωσης της παρ. 1 του προαναφερθέντος άρθρου 155 του Τελωνειακού Κώδικα, με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, ορίζονται ρητά και εξειδικεύονται, ως ειδικές περιπτώσεις, συγκεκριμένες παραβατικές συμπεριφορές, που συνιστούν, χωρίς άλλο, λαθρεμπορία, επισύροντες τόσο τις ποινικές, όσο και τις διοικητικές κυρώσεις που προαναφέρθηκαν. Ειδικότερα:

Κατά την περ. α' της παρ. 2 του άνω άρθρου, λαθρεμπορία, επίσης, θεωρείται και «η διάθεση στην κατανάλωση, χωρίς έγγραφη άδεια της αρμόδιας Τελωνειακής Αρχής και πληρωμή του εισαγωγικού δασμού, φόρου και λοιπών επιβαρύνσεων, εμπορευμάτων, τα οποία έχουν εισαχθεί δυνάμει νόμου ή σύμβασης, ατελώς ή με μειωμένες επιβαρύνσεις για ορισμένες ειδικές χρήσεις ή η χρησιμοποίηση αυτών των εμπορευμάτων σε άλλες χρήσεις εκτός των ορισμένων ειδικών τοιούτων». Ταυτόσημη, σχεδόν, ρύθμιση υφίστατο και στον προηγούμενο Τελωνειακό Κώδικα, ως περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 100 του Ν. 1165/1918. Από την πλούσια, εν προκειμένω, σε αριθμό και αντικείμενο, νομολογία, αναφέρονται ενδεικτικά: α) Η Ολομ Α.Π. 1/2016, που έκρινε επί του ζητήματος της χρήσης πετρελαίου, στο οποίο επιβάλλονται μειωμένες επιβαρύνσεις για ειδική χρήση και δη προκειμένου χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες θέρμανσης κατοικιών και

³² ΑΠ 780/2016, ΣτΕ 2949/2013 ΤΝΠ ΔΣΑ και ΝΟΜΟΣ

επαγγελματικών χώρων και, κατά παράβαση της άνω διάταξης, χρησιμοποιείται για τη θέρμανση ύδατος. β) Η Α.Π. 1071/2013, που αντιμετώπισε και έκρινε ως λαθρεμπορική τη χρήση πετρελαίου θέρμανσης και πετρελαίου ναυτιλίας, στο οποίο επιβάλλονται μειωμένες επιβαρύνσεις για τις ειδικές χρήσεις που καθένα προορίζεται, το οποίο, κατά παράβαση της άνω διάταξης, διατέθηκε και χρησιμοποιήθηκε, υπό διάφορα τεχνάσματα, για την κίνηση πετρελαιοκινήτων οχημάτων, δηλαδή ως πετρέλαιο κίνησης, το οποίο υποβάλλεται σε αυξημένες επιβαρύνσεις. γ) Οι ΣτΕ 540/2017, 61/2015 και 5201/2012, που έκριναν ως λαθρεμπορικές περιπτώσεις καυσίμων και λιπαντικών, που εξήλθαν από τη φορολογική αποθήκη αφορολόγητες, μετά από κατάθεση σχετικής αίτησης εφοδιασμού, προκειμένου χρησιμοποιηθούν ως εφόδια πλοίου και, τελικά, δεν διετέθησαν για την χρήση αυτή, αλλά ετέθησαν σε ανάλωση στην εσωτερική αγορά. δ) Οι ΣτΕ 123/2016 και Α.Π. 604/2010 που έκριναν λαθρεμπορική τη διάθεση στην εσωτερική κατανάλωση εμπορευμάτων (κρεάτων), που είχαν εισαχθεί από τρίτες μη κοινοτικές χώρες με το καθεστώς της τελωνειακής αποταμίευσης (tranzit), προκειμένου εφοδιασθούν πλοία που εκτελούσαν πλόες του εξωτερικού. ε) Οι ΣτΕ 3971/2004 και 1440/2001 που έκριναν λαθρεμπορική τη θέση στην κατανάλωση ή σε άλλες χρήσεις ειδών εξοπλισμού επιχειρηματικών εγκαταστάσεων, που είχαν εισαχθεί ατελώς για τη χρήση αυτή.

Κατά την περ. β της παρ. 2 του άνω άρθρου, λαθρεμπορία, επίσης, θεωρείται και «η εξαγωγή ή η εισαγωγή εμπορευμάτων των οποίων, κατά νόμο ή με απόφαση της αρμόδιας Αρχής, είναι απαγορευμένη η εξαγωγή ή η εισαγωγή, εκτός εάν με έγγραφη άδεια επιτράπηκε αυτή κατ' εξαίρεση της απαγόρευσης από την αρμόδια Αρχή». Κατά τα ειδικότερον δε οριζόμενα στην παρ. 1 του επομένου άρθρου 156 του Τελωνειακού Κώδικα, η τυχόν εκδοθείσα άδεια της αρμόδιας Αρχής δεν αποκλείει τη λαθρεμπορία, όταν η άδεια εκδόθηκε, χωρίς να υπάρχει νόμιμη περίπτωση έκδοσής της ή χωρίς να ενεργηθούν οι κατά νόμο προαπαιτούμενες της έκδοσης αυτής διατυπώσεις και πληρωμές. Σημειώνεται ότι υπό όμοιες διατυπώσεις οι άνω διατάξεις υφίσταντο και στον προηγούμενο Τελωνειακό Κώδικα, ως περίπτωση γ' της

παραγράφου 2 του άρθρου 100 και υπό την παρ. 1 του άρθρου 101, όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 2 του ΑΝ 2081/1939. Νομολογιακά αντιμετωπίστηκε, κατ' αρχάς, η περίπτωση εισαγωγής μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, που είχε τεθεί από μακρού χρόνου στην κυκλοφορία, παρά την απαγόρευση εισαγωγής αυτοκινήτων, που είχαν τεθεί σε κυκλοφορία σε χρόνο προγενέστερο της αμέσως προηγούμενης από το έτος τελωνισμού τους διετίας. (ΣτΕ 261/1999). Αντιμετωπίστηκε, επίσης, η περίπτωση εισαγωγής κρεάτων, επικίνδυνων για την δημόσια υγεία λόγω σήψεως ή αλλοιώσεως. Στην περίπτωση αυτή κρίθηκε, ειδικότερα, κατ' αρχάς, ότι, την ως λαθρεμπορία θεωρουμένη τελωνειακή παράβαση, η οποία προβλέπεται στην εν προκειμένω περίπτωση του άρθρου 155 παρ. 2 περ. β', πραγματώνει η εισαγωγή στην Χώρα εμπορευμάτων που απαγορεύεται απολύτως, εφ' όσον τα εμπορεύματα αυτά είναι επικίνδυνα για την δημόσια υγεία. Περαιτέρω, τέτοια απόλυτη απαγόρευση εισαγωγής στην Χώρα εμπορευμάτων ως επικίνδυνων για την δημόσια υγεία λόγω σήψεως ή αλλοιώσεως, υφίσταται μόνον για τα εμπορεύματα εκείνα, τα οποία εκρίθησαν αρμοδίως ως υποκείμενα σε καταστροφή, κατά διαδικασία διεξαχθείσα σύμφωνα με τις ειδικότερες διατάξεις του Τελωνειακού Κώδικα. Επομένως, μέχρι περατώσεως της διαδικασίας αυτής καθ' οιονδήποτε τρόπον, τα ευρισκόμενα σε τελωνειακές αποθήκες ως ύποπτα σήψεως ή αλλοιώσεως εμπορεύματα εξακολουθούν να υπόκεινται σε δασμούς, η δε λαθραία εισαγωγή τους στη Χώρα προς διάθεση στην εσωτερική κατανάλωση δι' εξαπατήσεως των Τελωνειακών Αρχών, αποτελεί την κατά την παρ. 1 του άρθρου 155 του Τελωνειακού Κώδικα Λαθρεμπορία. Σχετικά επί θέματος έκριναν οι ΣτΕ 4165/1999 ΤΝΠ ΔΣΑ, ΣτΕ 855-858/1999, 3034/1995, με τη σημείωση ότι στην τελευταία περίπτωση υπήρξε μειοψηφία, κατά την οποία η εν προκειμένω παράβαση πραγματώνει, σε κάθε περίπτωση, την από την ειδικότερη διάταξη της εν προκειμένω περιπτ. β' της παρ. 2 του άρθρου 155 του Τελωνειακού Κώδικα τοιαύτη.

Κατά την περ. γ' της παρ. 2 του άνω άρθρου, λαθρεμπορία, επίσης, θεωρείται και «κάθε έλλειψη εμπορευμάτων από αποθήκες αποταμίευσης, με σκοπό να στερήσει το Δημόσιο από τους εισπρακτέους

δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις επί των ελλειπόντων, εκτός αν το σύνολο των ως άνω δασμοφορολογικών και λοιπών επιβαρύνσεων που αναλογούν στα ελλείποντα εμπορεύματα δεν υπερβαίνει τα χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ και καταβληθούν τα οφειλόμενα μέσα σε 48 ώρες, από την ανακάλυψη και βεβαίωση του ελλείμματος, οπότε χαρακτηρίζεται η πράξη ως απλή τελωνειακή παράβαση και εφαρμόζεται η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 148 του παρόντα Κώδικα». Ταυτόσημη, σχεδόν, ρύθμιση υφίστατο και στον προηγούμενο Τελωνειακό Κώδικα, ως περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 100 του Ν. 1165/1918. Τελωνειακή Αποταμίευση είναι ένα τελωνειακό καθεστώς, το οποίο μπορεί να εφαρμοσθεί στα εισαγόμενα μη ενωσιακά εμπορεύματα και συνίσταται στην τοποθέτηση των εμπορευμάτων σε αποθήκες αποταμίευσης εγκεκριμένες από την τελωνειακή υπηρεσία, όπου μπορούν να παραμείνουν για απεριόριστο χρονικό διάστημα με αναστολή καταβολής των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων και των μέτρων εμπορικής πολιτικής. Αποθήκες αποταμίευσης μπορούν να συστήσουν μόνο πρόσωπα που ασκούν επαγγελματική δραστηριότητα (εισαγωγείς, αποθηκευτικές επιχειρήσεις, μεταφορικές εταιρείες, εφοδιαστικές επιχειρήσεις κ.λ.π), κατόπιν αδείας του Τελωνείου, στο οποίο υπάγονται, κατά χωρική αρμοδιότητα, οι αποθηκευτικές εγκαταστάσεις, για τις οποίους ζητείται η έγκριση ως αποθήκες αποταμίευσης. Το καθεστώς αποταμίευσης στηρίζεται στις διατάξεις των άρθρων 98-113 του ΚανΕΟΚ 2913/92, των άρθρων 496-523 του Καν ΕΟΚ 2454/93 και στους ορισμούς της προσφάτου υπ' αριθμ. ΔΔΘΤΟΚ Δ 1026126 ΕΞ/2017 (ΦΕΚ Β' 810/14.03.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, που αντικατέστησε την υπ' αριθμ. ΥΑ τ.1460/10/Γ0019/21.3.2002 (ΦΕΚ Β' 468/2002) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Τα εισαχθέντα σε αποθήκη αποταμίευσης προϊόντα για να εξέλθουν από αυτή, προκειμένου να διατεθούν στην κατανάλωση, πρέπει να καταβληθούν οι δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις, οπότε, εάν η έξοδος χωρήσει αυθαίρετα, τελείται η εν προκειμένω λαθρεμπορική παράβαση, με την επιφύλαξη της περίπτωσης που οι δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις δεν υπερβαίνουν, συνολικά, τα

χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, οπότε, εάν καταβληθούν τα οφειλόμενα μέσα σε 48 ώρες από την ανακάλυψη και βεβαίωση του ελλείμματος, η πράξη χαρακτηρίζεται ως απλή τελωνειακή παράβαση και εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 148 παρ. 3 του Τελωνειακού Κώδικα. Από την πλούσια εν προκειμένω νομολογία βλ. ενδεικτικά, Α.Π. 1500/2012 ΝΟΜΟΣ, Α.Π. 1217/2008 ΤΝΠ ΔΣΑ, ΣτΕ 1057/2005 ΝΟΜΟΣ και τις ΣτΕ 3614/2006 και 1398/2005 ΤΝΠ ΔΣΑ, που αντιμετώπισαν το ειδικότερο θέμα της αναδρομικής απαλλαγής των εισαχθέντων στις αποθήκες αποταμίευσης ειδών από δασμούς και φόρους, περίπτωση για την οποία κρίθηκε (με πλειοψηφία) ότι, σε περίπτωση αναδρομικής απαλλαγής εισαχθέντων ειδών από δασμούς και φόρους, δεν αποκλείεται η διάπραξη λαθρεμπορικής παραβάσεως, ιδίως αν τα είδη χρησιμοποιήθηκαν πριν από τη χορήγηση της αναδρομικής απαλλαγής. Τούτο δε, γιατί, σε κάθε περίπτωση, πριν από τη χρησιμοποίηση των ειδών αυτών ο εισαγωγέας όφειλε και το Δημόσιο εδικαιούτο να εισπράξει τους προσήκοντες δασμούς και φόρους, είναι δε άλλο ζήτημα το γεγονός ότι, μετά την αναδρομική απαλλαγή ο καταβαλών εισαγωγέας, τηρώντας τη νόμιμη διαδικασία, εδικαιούτο σε επιστροφή των καταβληθέντων, προδήλως σε ύστερο, σε σχέση με την καταβολή, χρόνο.

Κατά την περ. ζ της παρ. 2 του άνω άρθρου, λαθρεμπορία, επίσης, θεωρείται και «η αγορά, πώληση και κατοχή εμπορευμάτων που εισήχθηκαν ή τέθηκαν σε κατανάλωση κατά τρόπο που συνιστά το αδίκημα της λαθρεμπορίας». Κατά την πάγια ερμηνεία της διάταξης αυτής, που υπήρχε αυτούσια και στον προηγούμενο Τελωνειακό Κώδικα, ως περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 100 του Ν. 1165/1918, στην περίπτωση αυτή καθιδρύεται αυτοτελής νομοτυπική μορφή του εγκλήματος της λαθρεμπορίας, του οποίου η αντικειμενική υπόσταση συνίσταται στην αγορά, πώληση ή κατοχή από πρόσωπα, εκτός του εισαγωγέα, εμπορευμάτων που υπόκεινται σε εισαγωγικό δασμό, τέλος, φόρο ή δικαίωμα, που έχουν εισαχθεί εντός των συνόρων του Ελληνικού Κράτους, χωρίς άδεια της τελωνειακής αρχής, υποκειμενικώς δε για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος αυτού στην περίπτωση αυτή του

εγκλήματος της λαθρεμπορίας, απαιτείται δόλος που συνίσταται στη γνώση, κατά τον κρίσιμο χρόνο, του υπαιτίου ότι το εμπόρευμα που αγόρασε, πώλησε ή κατέχει είναι προϊόν λαθρεμπορίας, κατά την πιο πάνω έννοια, καθώς και τη θέληση αυτού να αποστερήσει το Ελληνικό Δημόσιο από τον οφειλόμενο δασμό, τέλος ή δικαίωμα. Επομένως, έγκλημα λαθρεμπορίας υφίσταται, όπως κρίθηκε από τις Α.Π. 516/2016 ΝΟΜΟΣ, Α.Π. 733/2014 ΤΝΠ ΔΣΑ, Α.Π. 1213/2011 ΝΟΜΟΣ, και μόνο επί κατοχής ορισμένου λαθρεμπορεύματος, εφόσον ο κάτοχος γνωρίζει την λαθρεμπορική του προέλευση, χωρίς να απαιτείται άλλο στοιχείο. Κατά την περ. η' της παρ. 2 του άνω άρθρου, λαθρεμπορία, επίσης, θεωρείται και «η με οποιονδήποτε τρόπο αφαίρεση του αριθμού πλαισίου από αυτοκίνητο ή παραποίηση αυτού και η με οποιονδήποτε τρόπο τοποθέτησή του, ενσωμάτωσή του σε άλλο αυτοκίνητο, για το οποίο δεν έχουν καταβληθεί οι οφειλόμενοι δασμοί και λοιποί φόροι. Ως αυτουργοί του αδικήματος διώκονται τόσο οι τεχνικοί και οι άλλοι εκτελούντες τις σχετικές εργασίες, όσο και ο ιδιοκτήτης ή εκμεταλλευόμενος το αυτοκίνητο στο οποίο μεταφέρεται ο ως άνω αριθμός». Ως «με οποιονδήποτε τρόπο» δράση του υπαιτίου, κατά τη διάταξη αυτή, που υπήρχε σχεδόν αυτούσια και στον προηγούμενο Τελωνειακό Κώδικα, ως περ. ι' της παρ. 2 του άρθρου 100 του Ν. 1165/1918, προστεθείσα με το άρθρο 4 του Ν. 1567/1985, νοείται οποιοδήποτε χρησιμοποιούμενο τέχνασμα που ήθελε επινοηθεί προς τον σκοπό της αποστέρησης του Ελληνικού Δημοσίου από τους ανήκοντες σ' αυτό δασμούς και λοιπούς φόρους. Συνεπώς, ενόψει και των διατάξεων των άρθρων 85 παρ. 1, 88 παρ. 1 και 3 και 89 του Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας (Ν. 2696/1999) και των σχετικών κανονιστικών διατάξεων, οι οποίες προσδιορίζουν τα ατομικά χαρακτηριστικά, την ταυτότητα δηλαδή κάθε αυτοκινήτου, προβλέπουν δε ειδικώς περί αριθμού πλαισίου και κινητήρα, καθώς και περί της αδείας κυκλοφορίας και των αναγραφομένων σ' αυτή στοιχείων των αυτοκινήτων, η κατοχή αυτοκινήτου διαφόρου, έχοντος δηλαδή διάφορα ατομικά χαρακτηριστικά, έναντι άλλου, νομίμως εισαχθέντος, του οποίου φέρει τον αριθμό κυκλοφορίας συνιστά περίπτωση λαθρεμπορίας.

Ειδικότερα, η αφαίρεση αριθμού πλαισίου από νομίμως κυκλοφορούν στην Ελλάδα αυτοκίνητο και η καθ' οιονδήποτε τρόπο ενσωμάτωσή του σε άλλο αυτοκίνητο, για το οποίο δεν καταβλήθηκαν οι κατά νόμο δασμοί και λοιποί φόροι, συνιστά περίπτωση λαθρεμπορίας, χωρίς να απαιτείται ειδικότερη απόδειξη του τόπου, χρόνου και του τρόπου εισαγωγής του κατεχομένου αυτοκινήτου, του οποίου είναι πάντως αποδεδειγμένη η εισαγωγή, στον κάτοχο δε του εν λόγω αυτοκινήτου εναπόκειται να ανταποδείξει είτε ότι τελεί σε καλή πίστη είτε ότι εισήχθη το κατεχόμενο αυτοκίνητο νομίμως. Η εν προκειμένω λαθρεμπορική παράβαση και το αντίστοιχο ποινικό αδίκημα τελείται και με παραποίηση, δηλαδή με την απόξεση του αριθμού πλαισίου αυτοκινήτου, που εισήχθη χωρίς καταβολή των κατά νόμο δασμών και λοιπών φόρων και την εντύπωση σε αυτό του αριθμού πλαισίου άλλου αυτοκινήτου (προδήλως κατεστραμμένου και μη επισκευάσιμου) νομίμως κυκλοφορούντος στη Χώρα. Εξάλλου, με την εν προκειμένω διάταξη οι συνέπειες της λαθρεμπορίας επεκτείνονται και σε πρόσωπα, τα οποία δεν προέβησαν μεν αυτά στην εντός των συνόρων του κράτους εισαγωγή ή θέση σε κυκλοφορία εμπορευμάτων υπό συνθήκες συνιστώσες το κατά τις λοιπές διατάξεις του άρθρου 155 του Τελωνειακού Κώδικα αδίκημα της λαθρεμπορίας, αλλά, είτε ενήργησαν στην κατά τα άνω μεταβολή ή παραποίηση, είτε βρίσκονται απλώς στην κατοχή τέτοιων εμπορευμάτων, εν γνώσει της ιδιότητας αυτών ως προϊόντων λαθρεμπορίας (Α.Π. 461/2013, 654/2011 ΤΝΠ ΔΣΑ, ΣτΕ 1043/2011, 2881/2009).

Κατά την περίπτωση θ' της παρ. 2 του άνω άρθρου, ως λαθρεμπορία θεωρείται, «η υποτιμολόγηση ή υπερτιμολόγηση εισαγόμενων ή εξαγόμενων εμπορευμάτων, εφόσον συνεπάγεται απώλεια δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων». Η διάταξη αυτή, που υφίστατο και στον προγενέστερο Τελωνειακό Κώδικα (Ν. 1165/1918), ως στοιχ. κ' της παρ. 2 του άρθρου 100 και υπό τη διατύπωση: (λαθρεμπορία θεωρείται και) «η υποτιμολόγηση ή υπερτιμολόγηση εισαγομένων ή εξαγομένων εμπορευμάτων», έχοντας προστεθεί εκεί με το άρθρο 4 του Ν. 1567/1985, περιελήφθη, αρχικά, υπό αυτούσια

διατύπωση στο νέο Τελωνιακό Κώδικα, για να διαμορφωθεί, ακολούθως, στην, ως άνω, τελική της μορφή, με το άρθρο 1 παρ. 60 του Ν. 3583/2007 (ΦΕΚ Α 142/28.6.2007). Κατά τα παγίως, πάντως, νομολογούμενα κατά την εφαρμογή της διάταξης αυτής, λαθρεμπορία, κατά την αληθή της έννοια, θεωρείται, στην προκείμενη περίπτωση, η υποτιμολόγηση εισαγομένων ή η υπερτιμολόγηση εξαγομένων εμπορευμάτων, όχι δε και η υπερτιμολόγηση εισαγομένων εμπορευμάτων, διότι στην τελευταία αυτή περίπτωση δεν αποστερείται το Δημόσιο από εισαγωγικούς δασμούς ή εισπραττόμενους στα τελωνεία λοιπούς φόρους, άλλο δε είναι το ζήτημα: α) Της από το υπαίτιο τέλεσης συναφώς ποινικών αδικημάτων, ίδια των συναπτόμενων με την έκδοση ή αποδοχή εικονικών τιμολογίων και β) της τυχόν επιστροφής τού φόρου προστιθεμένης αξίας που βεβαιώθηκε επί πλέον τού οφειλόμενου, λόγω της υπερτιμολόγησης, η οποία (επιστροφή) δεν λαμβάνει χώρα κατά την εισαγωγή των επιβαρυνθέντων με τον εν λόγω φόρο εμπορευμάτων, αφού γι' αυτήν προβλέπεται άλλη διαδικασία. (ΣτΕ 735/2012 ΝΟΜΟΣ και ΣτΕ 723 και 724/2005 ΝΟΜΟΣ).

Κατά την περ. ια' της παρ. 2 του άνω άρθρου, λαθρεμπορία, επίσης, θεωρείται και «η με οποιονδήποτε τρόπο διάθεση στην κατανάλωση εμπορευμάτων που τελούν υπό καθεστώς κοινοτικής διαμετακόμισης». Η διάταξη αυτή αφορά την περίπτωση εμπορευμάτων που αφίχθησαν μεν στην Ελλάδα από τρίτη χώρα του εξωτερικού, αλλά η εισαγωγή τους έγινε με σκοπό την εξαγωγή τους σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία αποτελεί τον τελικό προορισμό τους, πλην όμως, εν συνεχεία, δια της χρήσεως διαφόρων τεχνασμάτων, διατίθενται στην εσωτερική κατανάλωση. Τα εμπορεύματα δε αυτά, εφόσον δεν θα τελούσαν υπό το άνω ειδικό καθεστώς της κοινοτικής διαμετακόμισης, θα υπέκειντο σε εισαγωγικούς δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις, που εισπράττονται στα Τελωνεία και για τη διάθεσή τους θα απαιτείτο γραπτή άδεια της Τελωνιακής Αρχής. Δράστης (αυτουργός) της εν προκειμένω παραβάσεως και του αντιστοίχου ποινικού αδικήματος, αφού δεν υπάρχει στο νόμο σχετική διάκριση, μπορεί να είναι οποιοδήποτε πρόσωπο διαθέτει στην εγχώρια κατανάλωση τέτοια εμπορεύματα,

ανεξάρτητα από την ιδιότητά του και από το αν ο ίδιος ή άλλος ήταν υπόχρεος προς καταβολή δασμών, φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, υποκειμενικώς δε, για τη στοιχειοθέτησή του, απαιτείται δόλος, που συνίσταται στη γνώση του υπαιτίου, κατά τον κρίσιμο χρόνο, ότι το εμπόρευμα που διέθεσε στην κατανάλωση, είναι προϊόν λαθρεμπορίας κατά την προεκτεθείσα έννοια, καθώς και στη θέληση αυτού να αποστερήσει το Ελληνικό Δημόσιο ή την Ευρωπαϊκή Ένωση από τον οφειλόμενο δασμό, φόρο, τέλος ή δικαίωμα και λοιπές επιβαρύνσεις επί του εμπορεύματος τούτου. (Α.Π. 516/2016, 955/2015, 1422/2011 ΤΝΠ ΔΣΑ).-

Κατά την περ. ιγ΄ της παρ. 2 του άνω άρθρου, που προστέθηκε με το άρθρο 1 παρ. 61 του Ν.3583/2007, λαθρεμπορία, επίσης, θεωρείται και «η χρήση πλαστού ή νοθευμένου πιστοποιητικού ταξινόμησης, καθώς και κάθε άλλη ενέργεια ή τέχνασμα με σκοπό τη μη καταβολή του τέλους ταξινόμησης παντός οχήματος». Προγενέστερα, η σχετική πρόβλεψη υπήρχε στην υποπαρ. 4 της παρ. Γ΄ του άρθρου 18 του Ν. 2682/1999, σύμφωνα με την οποία «οι παραβάσεις των περιπτώσεων ι΄ και κ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 100 του Ν. 1165/1918 εφαρμόζονται ανάλογα και για το τέλος ταξινόμησης και τιμωρούνται με τις περί λαθρεμπορίας διατάξεις του ίδιου νόμου». Το τέλος ταξινόμησης, προβλεπόμενο ήδη, για τα αυτοκίνητα οχήματα και τις μοτοσυκλέτες που πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της Συνθήκης ΕΟΚ και αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από τα λοιπά κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, από τους ορισμούς του Ν. 2682/1999 ΦΕΚ Α 16/8.2.1999 και υπολογιζόμενο κατά τα ειδικότερον οριζόμενα στο άρθρο 2 του νόμου αυτού, αντικατέστησε τον ειδικό φόρο κατανάλωσης, περί του οποίου προέβλεπαν τα, καταργηθέντα με το νόμο αυτό, άρθρα 75 επ. του Ν. 2127/1993. Οι ανωτέρω διατάξεις του Ν. 2682/1999 ενσωματώθηκαν, κατά βάση, στον επακολουθήσαντα και ήδη ισχύοντα Τελωνειακό Κώδικα, τα άρθρα 120 έως και 141 του οποίου προέρχονται, όπως αναφέρεται και στην εισηγητική αυτού έκθεση, από το νόμο αυτό και τα οποία προβλέπουν, περαιτέρω, και τα περί υποβολής σε τέλος ταξινόμησης και των εγχωρίως

παραγόμενων αυτοκινήτων και μοτοσικλετών, όπως και των οχημάτων που προέρχονται από τρίτες, πέραν αυτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, χώρες, για τα οποία, επί πλέον, τηρούνται οι διατυπώσεις εισαγωγής και καταβάλλονται οι οφειλόμενες δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις. Σε όλες τις περιπτώσεις, μετά την καταβολή του εν προκειμένω τέλους εκδίδεται πιστοποιητικό ταξινόμησης, που χρησιμοποιείται στις Υπηρεσίες Μεταφορών και Επικοινωνιών των Νομαρχιακών Αυτοδιοικήσεων για την ταξινόμηση του οχήματος και τη χορήγηση πινακίδων. Νομολογιακά, τέλος, να σημειωθεί ότι η εν προκειμένω περίπτωση αντιμετωπίζεται είτε με τη μορφή του πλαστού, μη εκδοθέντος από Ελληνικό Τελωνείο, πιστοποιητικού ταξινόμησης, είτε με τη μορφή της χρήσης ψευδών ή πλαστών και νοθευμένων, περί τα χαρακτηριστικά του αυτοκινήτου, πιστοποιητικών, προκειμένου να υπάρξει απαλλαγή ή μειωμένη καταβολή του εν προκειμένω τέλους. (Α.Π.801/2012, Α.Π. 1811/2016, ΣτΕ 2949/2013 ΝΟΜΟΣ).

Πέραν αυτών, στην παρ. 2 του άνω άρθρου 155 του Τελωνειακού Κώδικα εξειδικεύονται, ως ειδικές περιπτώσεις λαθρεμπορίας, και οι ακόλουθες, οι οποίες δεν προκύπτει να έχουν τύχει εξειδικευμένης αντιμετώπισης από τη νομολογία των ελληνικών Δικαστηρίων: Ειδικότερα, λαθρεμπορία, επίσης, θεωρείται και:

δ) η ύπαρξη εμπορευμάτων σε πλοία ανεξαρτήτως χωρητικότητας τα οποία παραπλέουν στην ακτή και κατευθύνονται σε ελληνικό λιμάνι χωρίς να αναφέρονται στο δηλωτικό του πλοίου.

ε) η ύπαρξη εμπορευμάτων, έστω και αναγεγραμμένων στο δηλωτικό, σε πλοίο, πλοιάριο ή πλωτό μέσο ανεξαρτήτου χωρητικότητας, το οποίο έχει προσορμίσει χωρίς ανώτερη βία σε λιμάνι ή όρμο του Κράτους, στο οποίο δεν επιτρέπεται η προσέγγιση.

στ) η κατά την ώρα της αναχώρησης από το πλοίο έλλειψη εμπορευμάτων, που φορτώθηκαν για το εξωτερικό ή για άλλο λιμάνι του Κράτους με παραστατικό διαμετακόμισης.

ι) η παράνομη εισαγωγή ή μεταφορά ειδών και δειγμάτων άγριας πανίδας και χλωρίδας που κινδυνεύουν με εξαφάνιση, και προστατεύονται από Κοινοτικές ή Διεθνείς Συμβάσεις, τιμωρείται με τις

διατάξεις περί λαθρεμπορίας, εκτός της περίπτωσης λαθραίας εισαγωγής αγρίων ζώων ζώνων, η οποία τιμωρείται με πρόστιμο τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ. Το πρόστιμο επιβάλλεται ανεξαρτήτως των κυρώσεων που τυχόν προβλέπονται από άλλες διατάξεις. Τα άγρια ζώα επαναπροωθούνται σε συνεργασία με τους αρμόδιους φορείς στο φυσικό τους περιβάλλον.

ιβ) η χωρίς άδεια εξαγωγή ειδών πολιτιστικής κληρονομιάς. Ως βάση επιβολής του πολλαπλού τέλους θα λαμβάνεται η αξία των ειδών αυτών, όπως αυτή θα προσδιορίζεται από την αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Πολιτισμού ή άλλης αρμόδιας Αρχής.

- Κύριες μορφές Λαθρεμπορίας (μέσω και της νομολογιακής αντιμετώπισής τους)

1) Λαθρεμπόριο Πετρελαιοειδών

Το λαθρεμπόριο πετρελαιοειδών εκδηλώνεται με τη διάθεση στην κατανάλωση μιας μορφής των προϊόντων τους, υποκείμενης σε χαμηλό φορολογικό συντελεστή, ως προϊόντος υψηλότερου φορολογικού συντελεστή, κατά την οποία ο λαθρέμπορος καρπώνεται τη διαφορά των δασμών και φόρων, η οποία είναι πολύ σημαντική. Το λαθρεμπόριο καυσίμων είναι ένα εξαιρετικά μεγάλο πρόβλημα για τη Χώρα μας, με πολλαπλές επιπτώσεις. Δημοσιονομικές, λόγω των σημαντικών απωλειών εσόδων σε φόρους και δασμούς, κοινωνικές, λόγω του αθέμιτου ανταγωνισμού που δημιουργεί, αλλά και περιβαλλοντικές, αφού στις περισσότερες περιπτώσεις καύσιμα ειδικής χρήσης, όπως το πετρέλαιο ναυτιλίας χρησιμοποιούνται παράνομα εντός του αστικού ιστού, με αρνητικές επιπτώσεις στο περιβάλλον και την υγεία των πολιτών. Επίσης, τα παράνομα έσοδα από το λαθρεμπόριο, λόγω του ότι δεν είναι εμφανή, μπορούν ευκολότερα να χρησιμοποιηθούν για άλλους παράνομους σκοπούς και έτσι να ενισχύουν φαινόμενα διαφθοράς.

Περιγραφή τρόπων λαθρεμπορίας πετρελαιοειδών

Οι κύριοι τρόποι λαθρεμπορίου πετρελαιοειδών είναι οι εξής:³³

α. Πετρέλαιο θέρμανσης ως κίνησης

Είναι δυνατόν να διοχετευτεί κυρίως από εταιρίες εμπορίας, πρατήρια υγρών καυσίμων, πωλητές πετρελαίου θέρμανσης ή και μεταφορείς σε πρατήρια ή σε άλλους καταναλωτές (αγρότες, εργοτάξια, βιοτεχνίες, μεταφορικές εταιρίες, κλπ.), όπου και πωλείται ως πετρέλαιο κίνησης. Τα διαφεύγοντα έσοδα του Δημοσίου είναι η διαφορά Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης (ΕΦΚ) μεταξύ πετρελαίου θέρμανσης και κίνησης και ο αναλογών σε αυτήν ΦΠΑ. Από του μηνός Οκτωβρίου 2012 και εντεύθεν όμως η διαφορά αυτή είναι ιδιαίτερα χαμηλή, λόγω της εξίσωσης του ΕΦΚ, οδηγώντας έτσι σε εξάλειψη του κινήτρου για λαθρεμπόριο αυτής της μορφής και παρέμεινε σχετικά χαμηλή ακόμη και μετά τη μείωση του ΕΦΚ του πετρελαίου θέρμανσης από 330€ σε 230€ το χιλιόλιτρο. Από την εν προκειμένω πλούσια νομολογία σημειώνονται ενδεικτικά: Η Α.Π 1086/2014 ΝΟΜΟΣ, που αφορά διάθεση από πρατηριούχο πετρελαίου κίνησης νοθευμένου με θέρμανσης, η Α.Π 1660/2011 ΝΟΜΟΣ, που αφορά περίπτωση χρήσης πετρελαίου θέρμανσης για κίνηση λεωφορείου ΚΤΕΛ, η Α.Π. 1332/2009 ΝΟΜΟΣ, που αφορά χρήση πετρελαίου θέρμανσης για κίνηση οχημάτων μεγάλης κατασκευαστικής εταιρείας, η Α.Π. 1483/2009 ΝΟΜΟΣ, που αντιμετώπισε τη χρήση πετρελαίου θέρμανσης για την κίνηση φορτηγών διεθνών μεταφορών και η Α.Π. 841/2007 ΝΟΜΟΣ, που αφορά διάθεση από πρατηριούχο αποχρωματισμένου πετρελαίου θέρμανσης ως κίνησης από το πρατήριο του.-

β. Πετρέλαιο ναυτιλίας

Ποσότητες πετρελαίου ναυτιλίας, που προορίζονται για ανεφοδιασμό πλοίων, καταλήγουν λαθρεμπορικά στη στεριά (μετά από αποχρωματισμό) σε πρατήρια, βιοτεχνίες, ξενοδοχεία κ.ά., ακόμη και σε στρατιωτικές μονάδες, περίπτωση που αντιμετώπισε η υπ' αριθμ. 1194/2017 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ του Αρείου Πάγου, όπου βρέθηκε σε

³³ Μελέτη ΣΕΕΠΕ ανηρτημένη στην επίσημη ιστοσελίδα του Συνδέσμου υπό τον τίτλο Λαθρεμπόριο – Παρανομίες – Μέτρα για την καταπολέμηση του Λαθρεμπορίου Καυσίμων

δεξαμενές καυσίμων στρατιωτικών μονάδων, πετρέλαιο προερχόμενο από επεξεργασία αποχρωματισμού του αδασμολόγητου ναυτιλιακού πετρελαίου με χρήση θεϊκού οξέος. Δεδομένου ότι τα ναυτιλιακά καύσιμα δεν υπόκεινται σε ΕΦΚ ή ΦΠΑ, τα διαφεύγοντα έσοδα του Δημοσίου είναι το σύνολο ΕΦΚ και ΦΠΑ. Η διακίνηση γίνεται από εταιρίες εμπορίας ή τους μεταφορείς βυτιοφόρων ή πλωτών μέσων. Κυρίως, πάντως, η όλη διαδικασία στηρίζεται στα περίφημα «σλέπια» ή «μπάρτζες», δηλαδή τα μικρά δεξαμενόπλοια που φορτώνουν το ναυτιλιακό καύσιμο από τα διυλιστήρια, παρουσία του ΣΔΟΕ, δηλώνοντας ότι οι ποσότητες προορίζονται για τον ανεφοδιασμό των πλοίων. Παραγγελιοδόχοι, που είναι υπεύθυνοι για τον ανεφοδιασμό των πλοίων, εμφανίζουν, πολλές φορές εν αγνοία πλοιάρχου και μηχανικού, εικονική αίτηση αγοράς, την οποία καταθέτουν στο τελωνείο. Προμηθεύονται την αναγραφόμενη ποσότητα, αντί όμως αυτή να καταλήξει στο σύνολό της στο πλοίο, ένα μεγάλο μέρος ξεφορτώνεται σε βυτία, τα οποία τη μεταφέρουν σε πάνω από 200 παράνομες δεξαμενές που είναι διάσπαρτες μεταξύ Ασπρόπυργου και Ελευσίνας. Στο τελωνείο κατατίθεται έγγραφο που βεβαιώνει ότι η ποσότητα παραδόθηκε, χωρίς να είναι δυνατόν να ελεγχθεί από τις αρχές εάν πράγματι παραδόθηκε στον νόμιμο αποδέκτη. Στις δεξαμενές το καύσιμο αποχρωματίζεται και τη χειμερινή περίοδο διατίθεται στην αγορά ως πετρέλαιο θέρμανσης, ενώ την θερινή ως πετρέλαιο κίνησης.³⁴ Από την εν προκειμένω πλούσια νομολογία σημειώνονται ενδεικτικά: Η ΣτΕ 540/2017 ΤΝΠ ΔΣΑ, όπου το φερόμενο ως εφοδιασθέν με ναυτιλιακό πετρέλαιο - gas-oil ποντοπόρο πλοίο, ήταν ήδη πλήρες καυσίμων για την κίνησή του, β) η ΣτΕ 2116/2015 ΝοΒ 2015/1826, που αντιμετώπισε περίπτωση φερομένου εφοδιασμού ποντοπόρων πλοίων με gas-oil, πλην όμως, κατά τα στοιχεία του Λιμεναρχείου Πειραιά, τα συγκεκριμένα πλοία δεν είχαν καταπλεύσει τις συγκεκριμένες ημερομηνίες στο λιμάνι του Πειραιά ή είχαν μεν καταπλεύσει, αλλά δεν είχαν εφοδιαστεί πετρέλαιο ή είχαν

³⁴ Μελέτη Δ. Μάρδα, καθηγητή ΑΠΘ, με θέμα «Νοθεία και Λαθρεμπόριο Καυσίμων – Μέτρα πολιτικής» ανηρτημένη στον ιστότοπο <http://www.gsevee.gr/meletes/205-2012-10-04-10-42-22> αλλά και την επίσημη ιστοσελίδα του Ινστιτούτου Μικρών Επιχειρήσεων της ΓΣΕΒΕΕ

εφοδιαστεί από άλλη εταιρία και γ) η Α.Π. 978/2004 ΝΟΜΟΣ, που ερεύνησε υπόθεση λαθρεμπορίας ναυτιλιακού πετρελαίου με την μέθοδο (τέχνασμα) του εικονικού εφοδιασμού ποντοπόρων πλοίων, με την χρησιμοποίηση από τους εμπλεκόμενους μεταφορείς αδειών φόρτωσης αναληθούς περιεχομένου.

γ. Εικονικές εξαγωγές πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης

Σε αυτή την περίπτωση, η δυνατότητα για λαθρεμπόριο αφορά καύσιμα, που ενώ δηλώνονται ως εξαγωγές, καταλήγουν σε πρατήρια εντός της Χώρας. Ειδικότερα, ορισμένοι έμποροι προμηθεύονται αφορολόγητα καύσιμα (βενζίνες και πετρέλαιο κίνησης) από τις εταιρίες εμπορίας πετρελαιοειδών ή και τα διυλιστήρια με δήθεν σκοπό την εξαγωγή τους σε γειτονικές χώρες. Στη συνέχεια, χωρίς να γίνει πραγματική εξαγωγή, διαθέτουν, επωφελούμενοι των ελλিপών ελέγχων, τα καύσιμα παράνομα εντός της επικράτειας, καρπούμενοι φόρους και δασμούς.³⁵ Από την εν προκειμένω νομολογιακή αντιμετώπιση του ζητήματος σημειώνονται ενδεικτικά οι ΣτΕ 2067/2011 και 2999/2007 ΤΝΠ ΔΣΑ, που επελήφθησαν περιπτώσεων εικονικών, προς ανύπαρκτες βουλγαρικές εταιρείες, εξαγωγών, δια βυτιοφόρων οχημάτων, καυσίμων τελούντων υπό καθεστώς αναστολής επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης και των λοιπών επιβαρύνσεων, τα οποία βυτιοφόρα ουδέποτε εξήλθαν του ελληνικού εδάφους, αλλά τα φορτία τους διατέθηκαν στην εσωτερική κατανάλωση.

Τα διαφεύγοντα έσοδα είναι τα ίδια με την αμέσως ανωτέρω περίπτωση.

δ. Υγραέριο Κίνησης

Μια σχετικά νέα πηγή παραεμπορίας και λαθρεμπορίου αφορά στο υγραέριο κίνησης και οι πιθανές μέθοδοι είναι:

- Η παράνομη εμφιάλωση σε πρατήρια υγραεριοκίνησης.
- Η παράνομη εμφιάλωση σε παράνομα (ή και νόμιμα) εμφιαλωτήρια υγραερίου.

³⁵ Δ. Μάρδας, ο.π.

- Η παράνομη διακίνηση βιομηχανικού υγραερίου με χαμηλό ΕΦΚ, το οποίο διοχετεύεται παράνομα στα πρατήρια, αντί για βαρυνόμενο με υψηλό ΕΦΚ autogas.³⁶

ε. Μέσω των διωλιστηρίων

Το διωλιστήριο, βεβαίως, είναι ένα «κλειστό κύκλωμα». Τόσο το εισαγόμενο σε αυτό αργό πετρέλαιο, όσο και οι εξαγόμενες βενζίνες – ντίζελ περνούν από το Τελωνείο. Άρα θεωρητικά δεν μπορούμε να φανταστούμε την ύπαρξη κάποιων πλεοναζουσών ποσοτήτων βενζίνης - ντίζελ που αποθηκεύονται εντός των χώρων των διωλιστηρίων και ακολούθως εξάγονται από εκεί λαθραία, από εξόδους εκτός του ελέγχου των Τελωνείων. Αυτό όμως δε σημαίνει ότι δεν μπορεί να γίνει λαθρεμπόριο καυσίμων είτε από τις σωληνώσεις που συνδέουν τα διωλιστήρια με τις αποθήκες της οποιασδήποτε εταιρίας διύλισης είτε από τις αποθήκες των εταιριών διύλισης εκτός των χώρων των διωλιστηρίων.³⁷

στ. Άλλες πιθανές εστίες λαθρεμπορίου

Πέραν των βασικών αυτών τρόπων, υπάρχουν και άλλες εστίες λαθρεμπορίας. Ενδεικτικά αναφέρονται μερικές από αυτές:

(α) Διαλύτες (τολουόλιο κλπ), μεθανόλη κ.α. που νοθεύουν βενζίνες ή και πετρέλαιο. Οι διαλύτες αυτοί δεν επιβαρύνονται με τον Ειδικό Φόρο που επιβαρύνονται π.χ. οι βενζίνες, δηλαδή 670€ ανά κυβικό, άρα κάθε κυβικό που αντικαθιστούν, σημαίνει αντίστοιχη απώλεια εσόδων για το Κράτος. Εδώ δεν είναι δυνατόν να υπολογισθούν ζημιές που προκαλούν στα οχήματα λόγω ακαταλληλότητας χρήσης.³⁸

(β) Βιοντήζελ που εισάγεται σαν σπορέλαιο ή παράγεται σε εγχώριες μονάδες και νοθεύει πετρέλαιο κίνησης.

(γ) Πετρέλαιο που περιέχεται στα απόβλητα πλοίων (slops), από κλοπή των καυσίμων του πλοίου και διοχετεύονται εν τέλει σε πρατήρια.

Οι παραπάνω περιπτώσεις αφορούν προϊόντα που διακινούνται σε μικρές ποσότητες και εκτιμάται ότι δεν επηρεάζουν ουσιαστικά τα

³⁶ . μελέτη ΣΕΕΠΕ ο.π

³⁷ Δ. Μάρδας, ο.π.

³⁸ . Δ. Μάρδας, ο.π.

μεγέθη που μπορεί να προκύψουν από τις τρεις πρώτες κατηγορίες. Ωστόσο δεν παύουν να αποτελούν σημαντικές πηγές αθέμιτου ανταγωνισμού, παραοικονομίας και διαφθοράς.³⁹

Εκτίμηση του μεγέθους της λαθρεμπορίας πετρελαιοειδών

Είναι αυτονόητο ότι δεν μπορεί να υπάρξει ακριβής υπολογισμός της έκτασης του λαθρεμπορίου, αφού πρόκειται για μια δραστηριότητα που δεν αφήνει ίχνη. Μία προσέγγιση επεχείρησε ο Σύνδεσμος Εταιριών Εμπορίας Πετρελαιοειδών (ΣΕΕΠΕ), στη βάση συγκεκριμένων παραδοχών.

Ειδικότερα:

1η Παραδοχή: Το ποσοστό του ναυτιλιακού καυσίμου που τελικά καταλήγει στην εσωτερική δασμολογημένη αγορά υπολογίζεται σε ποσοστό περίπου 25% (Συντηρητικό σενάριο 15%, Λογικό 25% και Ακραίο 35%).

2η Παραδοχή: Το ποσοστό των εξαγόμενων προϊόντων τα οποία επανεισάγονται στη Χώρα και πωλούνται στην εσωτερική δασμολογημένη αγορά υπολογίζεται σε ποσοστό περίπου 25% (Συντηρητικό σενάριο 20%, Λογικό 25% και Ακραίο 35%).

3η Παραδοχή: Το ποσοστό του πετρελαίου θέρμανσης, το οποίο πωλείται ως κίνησης, μετά την εξίσωση του ΕΦΚ, έχει μηδενισθεί και θα συνεχίσει να κινείται χαμηλά όσο η διαφορά των ΕΦΚ είναι μικρή. Έτσι το ποσοστό εκτιμάται σε 15% (Συντηρητικό σενάριο 10%, Λογικό 15% και Ακραίο 20%).

4η Παραδοχή: Το ποσοστό των αδασμολόγητων χημικών (μεθανόλη, διαλυτικά, κλπ.), που χρησιμοποιούνται για τη νόθευση των βενζινών, υπολογίζεται σε ποσοστό περίπου 3,5% (Συντηρητικό σενάριο 1%, Λογικό 3% και Ακραίο 5%).

Σύμφωνα με τις παραδοχές αυτές, ο Σύνδεσμος Εταιριών Εμπορίας Πετρελαιοειδών (ΣΕΕΠΕ) εκτίμησε ότι, για το 2014, τα διαφυγόντα έσοδα εξαιτίας του λαθρεμπορίου κυμάνθηκαν από 125 εκατομμύρια

³⁹ μελέτη ΣΕΕΠΕ ο.π.

ευρώ στο πιο συντηρητικό σενάριο, έως 300 εκατομμύρια ευρώ στο πιο ακραίο σενάριο, που εκτιμήθηκε όμως ως μάλλον απίθανο. Το λογικό σενάριο οδήγησε σε ένα συμπέρασμα ότι κατά το προαναφερόμενο έτος τα διαφυγόντα κέρδη για το Κράτος από το λαθρεμπόριο ήταν της τάξεως των 225 εκατομμυρίων ευρώ. Άλλες όμως εκτιμήσεις αναβιβάζουν σε μεγαλύτερο ή πολύ μεγαλύτερο ύψος το ποσό αυτό. Χαρακτηριστικά ο πρώην πρωθυπουργός, Λουκάς Παπαδήμος, σημείωσε σε απάντηση σχετικής επερώτησης στη Βουλή, ότι εάν αντιμετωπιζόταν το πρόβλημα της λαθρεμπορίας καυσίμων, η χώρα θα μπορούσε να εξοικονομήσει 2,5 δισ. το χρόνο και δε θα χρειαζόταν να καταφύγει σε περικοπές μισθών και συντάξεων. Ο πρώην γενικός επιθεωρητής Δημόσιας Διοίκησης, Λέανδρος Ρακιντζής, υπολόγισε την απώλεια εσόδων από το λαθρεμπόριο καυσίμων στα 500 εκατ. ευρώ και ο πρώην Γενικός Γραμματέας Διαφάνειας, Γ. Σούρλας, στα 2 δισ. ευρώ, σημειώνοντας, μάλιστα, ότι ποσόν 500 εκατ. ευρώ κοστίζει στο Δημόσιο μόνο το λαθρεμπόριο καυσίμων στο στρατό.⁴⁰ Οι σοβαρές αυτές αποκλίσεις στους υπολογισμούς συμβαίνουν γιατί αφενός το λαθρεμπόριο καυσίμων δεν είναι μια γραμμική και σταθερή διαχρονικά παράνομη δραστηριότητα, αφετέρου γιατί είναι δύσκολη η συλλογή των στοιχείων επειδή παρουσιάζονται διακυμάνσεις ανάλογα με την εποχή, τους ελέγχους και τους δραστηριοποιούμενους. Πάντως, παράγοντες της αγοράς προσδιορίζουν τα διαφυγόντα κέρδη για το Κράτος από το λαθρεμπόριο, στο ποσό των 400-500 εκατ ευρώ ετησίως.⁴¹

Εξ άλλου, σε σχέση με την εκτός διυλιστηρίων νόθευση των καυσίμων κίνησης, που χωρεί κατά τους προαναφερθέντες τρόπους, έρευνα του Εθνικού Μετσοβείου Πολυτεχνείου για το 2007 (βλ. *μελέτη Δ. Μάρδα, ο.π.*), απέδειξε ότι στην Αττική διατίθεται νοθευμένη βενζίνη από το 5,2% των πρατηρίων που ελέγχθηκαν. Ειδικά, όμως, στη σούπερ - αμόλυβδη (100 οκτανίων) το ποσοστό νοθείας ανέρχεται κοντά στο 10%. Υψηλότερα είναι τα ποσοστά της νοθείας στο πετρέλαιο και συγκεκριμένα η έρευνα το προσδιορίζει στο 10,3% για το Λεκανοπέδιο

⁴⁰ *μελέτη Δ. Μάρδα ο.π.*

⁴¹ Άρθρο Σταύρου Στέλλα στο ηλεκτρονικό φύλλο της 12-11-2015 της εφημερίδας Η ΑΥΓΗ

της Αττικής. Το ποσοστό νοθείας βενζίνης και ντίζελ στην επαρχία βρίσκεται σε ποσοστά αρκετά πολλαπλάσια σε σχέση με την Αθήνα, ίσως κοντά στο 20%, σύμφωνα με την ίδια έρευνα.

Έναντι των διαφυγόντων αυτών εσόδων και των αναλόγων για κάθε έτος τοιούτων, το Δημόσιο, σύμφωνα με τα επίσημα στοιχεία των τελωνειακών του αρχών, εισέπραξε τα ποσά των 14,29 εκ. ευρώ για το έτος 2013, των 11,69 εκ. ευρώ για το έτος 2014, των 4,98 εκ. ευρώ για το έτος 2015, των 3,85 εκ. ευρώ για το έτος 2015 και των 1,32 εκ. ευρώ για το πρώτο πεντάμηνο του έτους 2017⁴², γεγονός που καταδεικνύει την αιμορραγία της ελληνικής οικονομίας από την λαθρεμπορία καυσίμων.

Τελικές παρατηρήσεις

Η καταπολέμηση του φαινομένου του λαθρεμπορίου πετρελαιοειδών, λόγω των διαστάσεών του, αλλά και της εξαιρετικά δυσμενούς οικονομικής κατάστασης, στην οποία βρίσκεται η Χώρα, είναι ανάγκη επιτακτική και θα συμβάλει ουσιαστικά όχι μόνο στα δημοσιονομικά έσοδα, αλλά και στην καλλιέργεια του αισθήματος δικαίου και την καταπολέμηση της διαφθοράς. Εξ άλλου, ως παράνομη πρακτική, είναι αυτοτροφοδοτούμενη και όσο συνεχίζεται τόσο ενισχύεται. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να δημιουργούνται ασφυκτικές συνθήκες ανταγωνισμού για όσους προσπαθούν να λειτουργήσουν νόμιμα, αφού οι παρανομούντες διαθέτουν καύσιμα κάτω του κόστους, χρησιμοποιώντας τα παράνομα έσοδα για να καλύψουν το περιθώριό τους και να αυξήσουν τα μερίδιά τους. Η Πολιτεία έχει αναγνωρίσει ότι, εάν παταχθεί ριζικά το λαθρεμπόριο και η ανομία στην αγορά των καυσίμων, θα ενισχυθεί η ανταγωνιστικότητα προς όφελος της οικονομίας, της ομαλής λειτουργίας της αγοράς και του καταναλωτικού κοινού. Αυτό θα έχει ως έμμεσο αποτέλεσμα να ελαφρυνθεί σημαντικά το βάρος των φόρων που επωμίζονται οι Έλληνες φορολογούμενοι. Συνεπώς, είναι απολύτως αναγκαίο να προχωρήσει και να ολοκληρωθεί η

⁴² Στοιχεία περιλαμβανόμενα στο από 22.9. 2017 Διάγραμμα Προτάσεων για την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου της Ελληνικής Συνομοσπονδίας Εμπορίου και Επιχειρηματικότητας, υπό τον τίτλο «Η ΕΣΕΕ αποτιμά το παρεμπόριο και το λαθρεμπόριο στην Ελλάδα», δημοσιευμένο στην επίσημη ιστοσελίδα της

εφαρμογή όλων των μέτρων που έχουν ψηφισθεί και παράλληλα να ενισχυθούν κατάλληλα οι αρμόδιες υπηρεσίες ελέγχου, ώστε το φαινόμενο, αν όχι να εξαλειφθεί, ουσιαστικά να ελεγχθεί.

2) Λαθρεμπόριο Καπνικών Προϊόντων

Τα καπνικά προϊόντα αποτελούν ένα ιδιαίτερα σημαντικό τομέα, όσον αφορά τη δραστηριότητα του λαθρεμπορίου, καθώς αποφέρουν πολύ υψηλά κέρδη, καθιστώντας τα με αυτό τον τρόπο ένα εξαιρετικά κερδοφόρο προϊόν για λαθρεμπόριο. Η δραστηριότητα αυτή έχει αναπτυχθεί στην Ελλάδα εξαιτίας της γεωγραφικής της τοποθεσίας και της χρόνιας υψηλής παραγωγής προϊόντων καπνού. Σήμερα η κατάσταση διαιωνίζεται εξαιτίας κυρίως του πρώτου παράγοντα, καθώς και της υψηλής φορολόγησης. Η Ελλάδα είναι τοποθετημένη ανάμεσα στην Δυτική Ευρώπη, τα κράτη της ανατολικής Ευρώπης, της Ασίας και της Αφρικής και χρησιμεύει ως ένα σταυροδρόμι και κόμβο διέλευσης παρανόμως διακινηθέντων προϊόντων. Η μορφολογία των συνόρων, αλλά και η περιορισμένη περιοχή των δραστηριοτήτων του Λιμενικού Σώματος λόγω εδαφικών διαφορών με την Τουρκία, επίσης βοηθά την ανάπτυξη και δραστηριοποίηση δικτύων παράνομης διακίνησης καπνικών προϊόντων στη Χώρα.⁴³

Η Ελλάδα θα μπορούσε να χαρακτηριστεί σήμερα ως χώρα διαμετακόμισης και όχι τόσο ως χώρα παραγωγής ή τελικού προορισμού των λαθραίων καπνικών προϊόντων. Κι αυτό επειδή η χώρα μας αποτελεί διαμετακομιστικό σταθμό λαθρεμπορευμάτων καπνού, δεδομένου ότι το 70-75% των παρανόμως εισαχθέντων τσιγάρων προωθείται τελικά σε άλλες χώρες της ΕΕ⁴⁴, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν ανθεί στο

⁴³ Αντωνόπουλος Γ., «Η μαύρη αγορά τσιγάρων στην Ελλάδα, Πλαίσιο, Δράσεις και Δραστηριότητες», στον τόμο «Η σύγχρονη εγκληματικότητα, η αντιμετώπισή της και η Επιστήμη της Εγκληματολογίας», Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 45.

⁴⁴ Δελτίο Τύπου της 19 Σεπτεμβρίου 2013 του Κέντρου Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, ανηρτημένο στην ιστοσελίδα <http://www.kepe.gr>

εσωτερικό η μαύρη αγορά τσιγάρων και χύμα καπνού, ιδιαίτερα στα μεγάλα αστικά κέντρα.⁴⁵

Ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και τρόπος δράσης εγκληματικών οργανώσεων

Το λαθρεμπόριο καπνού είναι μια δραστηριότητα η οποία δεν έχει εθνικό μόνο χαρακτήρα. Αποτελεί κατ' εξοχήν δραστηριότητα του οργανωμένου εγκλήματος με διασυνοριακά και διεθνικά χαρακτηριστικά, που οφείλονται αφενός στη σύσταση των οργανωμένων εγκληματικών ομάδων, που αποτελούνται από άτομα διαφόρων εθνικοτήτων και αφετέρου στην εκτεταμένη δράση τους σε περισσότερες χώρες. Από την εν προκειμένω πλούσια νομολογία σημειώνονται ενδεικτικά: α) Η Α.Π. 1074/2012 ΤΝΠ ΔΣΑ, που ασχολήθηκε με την έκδοση στην Ιταλία ημεδαπού, διωκομένου με διεθνές ένταλμα σύλληψης, ως μέλους εγκληματικής οργάνωσης, συγκειμένης από έλληνες, ιταλούς και άλλα άτομα διαφόρων εθνικοτήτων και συσταθείσης για τη διενέργεια λαθρεμπορίου καπνικών προϊόντων σε Ελλάδα και Ιταλία, β) η Α.Π. 2330/2002 ΤΝΠ ΔΣΑ και ΝΟΜΟΣ, που ασχολήθηκε με την έκδοση στην Ιταλία νοτιοαφρικανού υπηκόου, διωκομένου με διεθνές ένταλμα σύλληψης, ως μέλους εγκληματικής οργάνωσης, συγκειμένης από άτομα διαφόρων εθνικοτήτων και συσταθείσης για τη διενέργεια λαθρεμπορίου καπνικών προϊόντων σε Ελλάδα, Ιταλία, Μαυροβούνιο και άλλες χώρες και γ) η Α.Π. 73/2011 ΠοινΧρον 2012/179, που επελήφθη περιπτώσεως εγκληματικής οργάνωσης, συγκειμένης από ημεδαπούς και Μολδαβούς, για τη διενέργεια λαθρεμπορίας τσιγάρων στο έδαφος των βαλκανικών χωρών).

Εξαιρετικά σημαντικό είναι πως στα κυκλώματα λαθρεμπορίας προϊόντων καπνού συμμετέχουν τόσο άτομα του κοινού ποινικού χώρου, όσο όμως και άτομα που δεν έχουν ποινικό μητρώο, αλλά ανήκουν σε άλλους κλάδους «ευυπόληπτων» επαγγελμάτων, όπως χημικοί,

⁴⁵ Α.Π. 334/2009 ΝΟΜΟΣ, που αντιμετώπισε περίπτωση διακίνησης εντός της πόλεως των Αθηνών, με φορτηγό αυτοκίνητο, μεγάλης ποσότητας λαθραίων τσιγάρων, προοριζομένων για την εσωτερική κατανάλωση

οικονομολόγοι και λογιστές. Δηλαδή στρατολογούνται, εκμαυλιζόμενοι, ειδικοί επιστήμονες, που συνεισφέρουν στην οργάνωση τις πολύτιμες γνώσεις τους και δεν έχουν ούτε προφίλ εγκληματία, ούτε και εγκληματικό παρελθόν – ποινικό μητρώο.⁴⁶

Όσον αφορά την Ελλάδα οι σχετικές μελέτες έχουν καταδείξει πως η δραστηριότητα αυτή ασκείται από μικρές ομάδες 15-20 μελών, ελλήνων καθώς και αλλοδαπών. Η ηγεσία τους έχει συνήθως γηγενή προέλευση ενώ υπάρχει συχνή εναλλαγή μελών και συμμετεχόντων. Παράλληλα δεν ασκούν το ποσοστό βίας που συναντούμε σε άλλες μορφές λαθρεμπορίας.⁴⁷

Η λαθραία εισαγωγή καπνικών προϊόντων στην Ελλάδα γίνεται είτε μέσω των χερσαίων είτε των υδάτινων οδών. Η συνηθέστερη δίοδος είναι η θαλάσσια, όπου ο έλεγχος των σκαφών είναι περισσότερο δυσχερής. Τα λαθραία προϊόντα μεταφέρονται συνήθως μέσω σκαφών, τα οποία και εκτελούν νόμιμα μεταφορές άλλων προϊόντων, ανάμεσα στα οποία τοποθετούνται και τα λαθραία. Στην πορεία του πλου, τα πλοία αυτά παραδίδουν το φορτίο τους σε μικρότερα σκάφη και το παράνομο εμπόρευμα μεταφέρεται σε άλλες περιοχές της ελληνικής επικράτειας. Εναλλακτικά μπορεί το αρχικό πλοίο μεταφοράς να παραδώσει σε κάποια ακτή τα λαθραία προϊόντα, χωρίς να μεσολαβήσει η μεταφόρτωσή τους. Από την εν προκειμένω πλούσια νομολογία σημειώνονται ενδεικτικά: α) Η Α.Π. 1355/2014 ΝΟΜΟΣ, που αντιμετώπισε την περίπτωση της εν πλω μεταφόρτωσης μεγάλης ποσότητας λαθραίων τσιγάρων σε άλλο ειδικό σκάφος, που προσέγγισε ερημική παραλία της Αίγινας, όπου οι αναμένοντες λαθρέμποροι μεταφόρτωσαν το εμπόρευμα σε φορτηγά αυτοκίνητα με νοθευμένα στοιχεία κυκλοφορίας και β) η Α.Π. 1167/2013 ΝΟΜΟΣ, που

⁴⁶ Bruggeman. W., "Η καταπολέμηση του οργανωμένου εγκλήματος: δυνατότητες, προβλήματα και ευκαιρίες, με ειδικότερη έμφαση στην Ευρωπαϊκή Ένωση", Ποινική Δικαιοσύνη, 3/2000, σελ. 317

⁴⁷ Antonopoulos, G. A. (2008), 'The Greek connection(s): The social organization of the cigarette-smuggling business in Greece', *European Journal of Criminology*, 5 (3), σελ. 263. Και Antonopoulos G.A., Cigarette smuggling: a case study of a smuggling network in Greece, *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, 14 (3), pp.239-255.

αντιμετώπισε την περίπτωση μεταφοράς, με πλοίο σημαίας Καμπότζης, 6.110.00 τεμαχίων λαθραίων τσιγάρων από το λιμάνι Bourgas της Βουλγαρίας, που προσέγγισε σε νησίδα του Αργολικού κόλπου και από το οποίο, με τη βοήθεια ταχύπλοου σκάφους, το λαθραίο εμπόρευμα μεταφορτώθηκε στα αναμένοντα φορητά αυτοκίνητα με πλαστά στοιχεία κυκλοφορίας.

Κατά τη χερσαία μεταφορά, όπου οι έλεγχοι είναι περισσότερο αυστηροί, τα παράνομα προϊόντα μεταφέρονται σε ειδικά διαμορφωμένους χώρους, είτε εν γνώσει είτε χωρίς οι οδηγοί και μεταφορείς να γνωρίζουν την ύπαρξή τους.⁴⁸ Από την εν προκειμένω νομολογιακή αντιμετώπιση του ζητήματος, αναφέρεται ενδεικτικά η Α.Π. 1018/2013 ΝΟΜΟΣ, που αντιμετώπισε την περίπτωση λαθρεμπορικής, δια των βορείων χερσαίων συνόρων, εισαγωγής τσιγάρων με φορητό αυτοκίνητο, που εφέρετο να μεταφέρει 1.260 δοχεία συσκευασίας τουρσιού, από τα οποία τα 420 περιείχαν πράγματι τουρσί, ενώ τα υπόλοιπα 840 περιείχαν 115.000 πακέτα με λαθραία τσιγάρα.

Πολύ συχνά, επίσης, συναντάται στην πράξη το τέχνασμα της εικονικής εξαγωγής (fake transit), όπου μεταφέρονται συνήθως με φορητά νομίμως εισαχθέντα ή παραχθέντα στην ημεδαπή τσιγάρα από την Ελλάδα προς γειτονικές χώρες, όπως η Βουλγαρία και η ΠΓΔΜ, με έκδοση πραγματικών παραστατικών, πλην, όμως, η μεταφορά είτε δεν εκτελείται, οπότε και χάνονται τα ίχνη του δρομολογίου του φορητού ή το φορητό τα επανεισάγει λαθραία στην Ελλάδα, παρόλο που εμφανίζεται ως κενό φορτίου.⁴⁹

Τη Δικαστηριακή πρακτική απασχόλησαν, με ενδεικτική αυτή της Α.Π. 203/2012 ΝΟΜΟΣ, και περιπτώσεις φερομένης εξαγωγής καπνικών προϊόντων, τελούντων σε καθεστώς αναστολής δασμών, τα οποία, με ψευδή παραστατικά, εφέροντο, υπό τη συνδρομή και αναμειγμένων στο

⁴⁸ Διονύση Χιόνη: Το λαθρεμπόριο καπνού στην Ελλάδα της κρίσης, άρθρο στον Τιμητικό Τόμο για τον Καθηγητή Νέστορα Κουράκη, εκδόσεις Σάκκουλα

⁴⁹ Αντωνόπουλος Γ., «Η μαύρη αγορά τσιγάρων στην Ελλάδα, Πλαίσιο, Δράσεις και Δραστηριότητες», στον τόμο «Η σύγχρονη εγκληματικότητα, η αντιμετώπισή της και η Επιστήμη της Εγκληματολογίας» (2011), σελ. 135

λαθρεμπορικό κύκλωμα τελωνειακών υπαλλήλων, εξαχθέντα, ενώ στην πραγματικότητα είχαν διατεθεί στην εσωτερική αγορά..

Η νέα τάση στον τρόπο εισαγωγής λαθραίων τσιγάρων είναι η χρησιμοποίηση εμπορευματοκιβωτίων ψυγείων σε νόμιμες φαινομενικά συναλλαγές. Ενδεικτικά να αναφερθεί η Α.Π. 1213/2011 ΝΟΜΟΣ, που ασχολήθηκε με την περίπτωση μεταφοράς από τον λιμένα Θεσσαλονίκης σε αυτόν του Λίβερπουλ, εμπορευματοκιβωτίου (κοντέινερ), φέροντος, κατά τα συνοδευτικά του έγγραφα, ``φύλλα γυαλιού`` (προστατευτικά κρύσταλλα), μεταξύ των οποίων, επιμελώς τοποθετημένη εντός ξυλοκιβωτίων, είχε αποκρυβεί ποσότητα 1.966.400 λαθραίων τσιγάρων. Στην προκειμένη περίπτωση, είναι δυνατόν κάποιοι ή όλοι από τα πραγματικά συμβαλλόμενα μέρη, να χρησιμοποιούνται εν αγνοία τους από τους λαθρέμπορους, χωρίς δηλαδή οι ίδιοι να γνωρίζουν το παραμικρό για την παράλληλη διάπραξη λαθρεμπορίας.⁵⁰ Σε πολλές περιπτώσεις, τα λαθραία τσιγάρα τοποθετούνται μέσα στις κολώνες του εμπορευματοκιβωτίου με επιμέλεια ειδικού τεχνίτη και η ανίχνευσή τους είναι από δύσκολη έως αδύνατη. Στη συνέχεια, μετά την παράδοση του νόμιμου φορτίου, που τελεί υπό παρακολούθηση των οργανωμένων εγκληματικών ομάδων που έχουν αναλάβει τη μεταφορά των τσιγάρων, εντεταλμένα μέλη τους λαμβάνουν στην κατοχή τους το εμπορευματοκιβώτιο και κατά συνέπεια τα κρυμμένα τσιγάρα. Με τον τρόπο αυτό οι εγκληματικές ομάδες εξαλείφουν πρακτικά τις πιθανότητες να συλληφθούν τα μέλη τους, ακόμα και αν το λαθρεμπόρευμα εντοπιστεί και αποκαλυφθεί.⁵¹

Εκτίμηση του μεγέθους λαθρεμπορίας καπνού

Υπολογίζεται από διάφορες πηγές,⁵² πως κατά την περίοδο της κρίσης, όπου η φορολόγηση του καπνού αυξήθηκε, το λαθρεμπόριο καπνού πολλαπλασιάσθηκε. Σύμφωνα με στοιχεία που ανέδειξε

⁵⁰ . Διονύση Χιόνη ο.π.

⁵¹ Διονύσης Χιόνης ο.π., που απέληξε στις άνω διαπιστώσεις μετά σειρά συνομιλιών με έμπειρους τελωνειακούς υπαλλήλους

⁵² <http://www.kepe.gr> και την από Οκτωβρίου 2016 έκθεση της ΕΛ.ΑΣ για το σοβαρό και οργανωμένο έγκλημα στην Ελλάδα έτους 2015, σ. 57 επ., ανηρτημένη στο ιστότοπο www.astynomia.gr

ανεξάρτητη μελέτη που διενεργήθηκε για λογαριασμό του Royal United Services Institute (RUSI), με ποσοτικά στοιχεία που προήλθαν από την ετήσια έκθεση Project SUN της KPMG, η οποία, σημειωτέον, εκπονεί, δραστηριοποιούμενη από ετών και στη Χώρα μας, ανάλογες εκθέσεις για όλα τα κράτη μέλη της Ε.Ε. εντεύθεν του έτους 2006,⁵³ μόνο για το έτος 2016 το ελληνικό Δημόσιο απώλεσε έσοδα 600 εκατομμυρίων από την κατανάλωση παράνομων τσιγάρων. Η Ελλάδα κατέλαβε και το 2016, όπως και σε προηγούμενα έτη, τη δεύτερη θέση μεταξύ των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την υψηλότερη κατανάλωση παράνομων τσιγάρων, παρά την πτώση κατά μία ποσοστιαία μονάδα σε σχέση με το 2015 (18,8% - 2016, έναντι 19,8% - 2015). Ειδικότερα, η μελέτη έδειξε ότι στην Ελλάδα το 2016: α) Ο όγκος των παράνομων τσιγάρων μειώθηκε κατά 12% σε σχέση με το 2015, λόγω των συνεχών ελέγχων που διενήργησαν οι διωκτικές αρχές, αλλά παραμένει ακόμη πολύ υψηλός, στα 3,62 δισ. τσιγάρα. β) Οι ροές των «φθηνών λευκών» («cheap whites») εξακολούθησαν και το 2016 να αποτελούν τη βασική πηγή παράνομων τσιγάρων, συγκεντρώνοντας ποσοστό 44% του συνολικού όγκου του παράνομου εμπορίου τσιγάρων. γ) Η συρρίκνωση της νόμιμης αγοράς συνεχίστηκε το 2016, με νέα μείωση πωλήσεων κατά 6%.

Έναντι των διαφυγόντων εσόδων που προαναφέρθηκαν και που, με μικρές διαφοροποιήσεις, δεν υπολείπονται, τουναντίον, για κάθε έτος, του προαναφερθέντος ποσού των 600 εκατομμυρίων ευρώ, το Δημόσιο, σύμφωνα με τα επίσημα στοιχεία των τελωνειακών του αρχών, εισέπραξε τα ποσά των 1,42 εκ. € για το έτος 2013, των 4,09 εκ. € για το έτος 2014, των 16,35 εκ. € για το έτος 2015, των 1,90 εκ. € για το έτος 2015 και των 1,03 εκ. € για το πρώτο πεντάμηνο του έτους 2017.⁵⁴ Τα ποσά αυτά δικαιολογούνται από τη χαμηλή εισπραξιμότητα των επιβαλλομένων διοικητικών κυρώσεων δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τα

⁵³ . τα πορίσματα της μελέτης στο άρθρο Ανέστη Ντόκα, στην έντυπη και ηλεκτρονική έκδοση της εφημερίδας ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ, στο φύλλο της 6^{ης} Ιουλίου 2017

⁵⁴ Δημοσιευμένα τα στοιχεία αυτά στο από 22.9. 2017 Διάγραμμα Προτάσεων για την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου, της Ελληνικής Συνομοσπονδίας Εμπορίου και Επιχειρηματικότητας, υπό τον τίτλο <<Η ΕΣΕΕ αποτιμά το παρεμπόριο και το λαθρεμπόριο στην Ελλάδα>>, δημοσιευμένο στην επίσημη ιστοσελίδα της

προαναφερόμενα στοιχεία των τελωνειακών αρχών, ενδεικτικά, το έτος 2016 και το πρώτο οκτάμηνο του 2017, από δράσεις καταπολέμησης του λαθρεμπορίου Καπνικών βεβαιώθηκαν τα ποσά των 378 εκ. € και των 215 εκ. €, αντιστοίχως.

Σε επίπεδο Ε.Ε., η ίδια μελέτη διαπιστώνει ότι 48,3 δισ. τσιγάρα, δηλαδή το 9,1% των τσιγάρων που καταναλώθηκαν συνολικά στην Ευρώπη το 2016, ήταν παράνομα. Στην πρώτη θέση στην κατανάλωση παράνομων τσιγάρων βρίσκεται για ακόμη μία χρονιά η Λετονία με ποσοστό 22,6%, ενώ ακολουθούν η Ελλάδα (18,8%), η Ιρλανδία (17,5%), η Μάλτα (17,2%) και η Λιθουανία (17%). Εκτιμάται δε ότι τα κράτη-μέλη της Ε.Ε. έχασαν το 2016 περίπου 10,2 δισ. ευρώ από άμεσους και έμμεσους φόρους, εξαιτίας του παράνομου εμπορίου τσιγάρων.

Τελικές παρατηρήσεις

Η παράνομη αγορά τσιγάρων συνεχίζει να αποτελεί μια διαρκή απειλή για τα έσοδα της Χώρας μας αλλά και των κρατών-μελών της Ε.Ε. και βασική πηγή χρηματοδότησης για το οργανωμένο έγκλημα σε διεθνές επίπεδο. Είναι χαρακτηριστικό ότι, εάν είχαν καταναλωθεί τα 3,62 δισ. Λαθραία, κατά τα άνω, τσιγάρα στη νόμιμη αγορά της Χώρας, θα είχαν προσθέσει έσοδα στο ελληνικό κράτος περισσότερα από 600 εκατ. ευρώ. Πρόκειται για ένα φαινόμενο που συνδέεται άμεσα με την αύξηση της φορολογίας των τσιγάρων, η οποία, μάλιστα, στην Ελλάδα από την 1η Ιανουαρίου 2017 αγγίζει το 90% της μέσης λιανικής τιμής και απαιτεί συνδυασμένες δράσεις των ημεδαπών αρχών, σε συνεργασία με τους εταίρους στην Ε.Ε. και τα κοινοτικά όργανα για, τουλάχιστον, τον περιορισμό του.

3) Λαθρεμπορία οινοπνεύματος και αλκοολούχων ποτών

Η υπερφορολόγηση στα αλκοολούχα ποτά πυροδότησε την έξαρση του λαθρεμπορίου στον τομέα αυτόν, με συνέπεια τη συρρίκνωση των δημοσίων εσόδων. Αναλυτικότερα, οι τέσσερις αυξήσεις του Ειδικού

Φόρου Κατανάλωσης (ΕΦΚ) σε συνδυασμό με την αύξηση του ανώτατου συντελεστή ΦΠΑ από το 19% στο 24% την περίοδο 2009 έως 2016, είχαν ως αποτέλεσμα την άνοδο κατά 30% της λιανικής τιμής των οινοπνευματωδών ποτών. Υπό άλλη ανάγνωση, ο ΕΦΚ στα αλκοολούχα ποτά ανέρχεται ήδη σε 25,50 ευρώ/λίτρο αιθυλικής αλκοόλης, κατά 40% υψηλότερος από τον μέσο όρο στην Ευρωπαϊκή Ένωση και κατά 450% υψηλότερος από τον αντίστοιχο φόρο στη γειτονική Βουλγαρία. Τι συνεπάγεται αυτό; Ότι το 63% της λιανικής τιμής ενός αλκοολούχου ποτού είναι φόροι (ΦΠΑ και ΕΦΚ). Προφανώς, μετά ταύτα, είναι κάτι παραπάνω από ισχυρό το κίνητρο για το λαθρεμπόριο οινοπνεύματος γενικότερα και αλκοολούχων ποτών ειδικότερα.

Τρόποι πραγμάτωσης του λαθρεμπορίου οινοπνεύματος και αλκοολούχων ποτών

Το λαθρεμπόριο οινοπνεύματος και αλκοολούχων ποτών ενεργείται, κατ' αρχάς στο εσωτερικό, είτε με τη λειτουργία παρανόμων αποστακτηρίων, είτε με την παράνομη προμήθεια και κατοχή οινοπνεύματος, που χρησιμοποιείται ως πρώτη ύλη από νόμιμα ή παράνομα παρασκευαστήρια και εμφιαλωτήρια ποτών, είτε με την λαθραία εξαγωγή από φορολογικές αποθήκες οινοπνεύματος και ποτών που διατίθενται ακολούθως στην εσωτερική κατανάλωση και, περαιτέρω, με τη λαθρεμπορική εισαγωγή ποτών μέσω ιδίως των γειτονικών κρατών και δη της Βουλγαρίας, όπου, όπως προαναφέρθηκε, η φορολογία είναι 450% μικρότερη απ' ό,τι στην Ελλάδα. Προς τούτο είναι χαρακτηριστική η είδηση που μεταδόθηκε από το εθνικό τηλεοπτικό δίκτυο στις 23-8-2017⁵⁵ για την επιτυχία των τελωνειακών αρχών να εντοπίσουν την τελευταία στιγμή και πριν προλάβουν να διοχετευθούν στην ελληνική αγορά, εκατοντάδες χιλιάδες λίτρα, νοθευμένων μάλιστα, αλκοολούχων ποτών, που είχαν παρασκευαστεί σε παράνομα αποστακτήρια σε βαλκανικές χώρες. Εξάλλου, σύμφωνα με τη νομολογιακή επεξεργασία

⁵⁵ σχετική είδηση στην επίσημη ιστοσελίδα της ΕΡΤ

της εν προκειμένω λαθρεμπορικής πράξεως, αυτή τελείται με ποικιλία τρόπων και τεχνασμάτων και, ενδεικτικά: α) Κατά τις ΣΤΕ 2962/2016 και Α.Π. 310/2009 ΝΟΜΟΣ, με τη κατοχή, από επιχείρηση ποτοποιίας, αδήλου προελεύσεως μη φορολογημένου καθαρού οινοπνεύματος και την με αυτό παραγωγή ποτών, διατεθέντων στην κατανάλωση, β) κατά την Α.Π. 366/2013 ΝΟΜΟΣ, με την αυθαίρετη εξαγωγή αλκοόλης από φορολογικές αποθήκες, στις οποίες είχε εισαχθεί υπό καθεστώς αναστολής του Ε.Φ.Κ. και των λοιπών φόρων, γ) κατά την ΣτΕ 2957/2013 ΤΝΠ ΔΣΑ, με την παράνομη, χωρίς άδεια, απόσταξη στεμφύλων και, ακολούθως, τη διάθεση σε καταστήματα της επαρχίας, χωρίς καταβολή του ειδικού φόρου κατανάλωσης, των παραχθέντων εκατοντάδων λίτρων τσίπουρου, δ) κατά την Α.Π. 939/2011 ΝΟΜΟΣ, με τη κατοχή αδήλου προελεύσεως καθαρού οινοπνεύματος και ακολούθως τη συσκευασία και εμφιάλωσή του με στοιχεία επωνύμου στην αγορά εταιρείας και τη διάθεσή του στην κατανάλωση, ε) κατά τις Α.Π. 183/2009 ΤΝΠ ΔΣΑ και 1217/2008 ΝΟΜΟΣ, με τη λαθρεμπορική διάθεση, από τη φορολογική αποθήκη, στην εσωτερική αγορά χιλιάδων φιαλών αλκοολούχων ποτών με τη χρήση τεχνασμάτων και πλαστών φορολογικών στοιχείων και δη με τη μέθοδο των εικονικών εξαγωγών από τη φορολογική αποθήκη σε φορολογικές αποθήκες του εσωτερικού και του εξωτερικού ή σε επιχειρήσεις εμπορίας αλκοολούχων ποτών, με την έκδοση εικονικών συνοδευτικών διοικητικών εγγράφων (ΣΔΕ), φερόντων πλαστές υπογραφές και κατά περίπτωση πλαστές σφραγίδες των αλλοδαπών τελωνειακών αρχών, στ) κατά τις Α.Π. 2675/2008 ΤΝΠ ΔΣΑ και 1532/2006 ΠΟΙΝΛΟΓ 2006/1420, με τη κατοχή, βάσει εικονικών τιμολογίων, χιλιάδων φιαλών οινοπνευματωδών ποτών ή μεγάλων ποσοτήτων οινοπνεύματος, συσκευασμένων σε άγνωστο εργαστήριο, για τις οποίες δεν είχαν καταβληθεί οι αναλογούσες επιβαρύνσεις και την ακολούθως διάθεσή τους περαιτέρω και ζ) κατά την ΔΕΦ ΧΑΝ 131/2012 ΝΟΜΟΣ, με τη διακίνηση, ως καθαρού οινοπνεύματος γεωργικής προέλευσης, συνθετικού τοιούτου μετουσιωμένου για χρήση σε καλλυντικά και επικίνδυνου για τη δημόσια υγεία.

Εκτίμηση του μεγέθους του λαθρεμπορίου οινοπνεύματος και αλκοολούχων ποτών

Μελέτη υπό τον τίτλο «Ο Κλάδος των Αλκοολούχων ποτών στην Ελλάδα – Προβλήματα και προοπτικές», που εκπονήθηκε το έτος 2011 για λογαριασμό του Ιδρύματος Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών από τους Γρηγόριο Παύλου, Γεώργιο Μανιάτη και Svetoslav Danchev,⁵⁶ είχε υπολογίσει για το έτος 2010, δηλονότι σε χρόνο που η επί μακρόν σοβούσα στη Χώρα οικονομική κρίση μόλις είχε εκδηλωθεί, την απώλεια των εσόδων από την μη καταβολή του ΕΦΚ σε ποτά που διακινήθηκαν παράνομα, στο ύψος των 50 εκατ. ευρώ, ενώ αυτών από την παράνομη διακίνηση τσίπουρου, σε 26 εκ. ευρώ. Με τη γιγάντωση όμως της οικονομικής κρίσης και την υπερφορολόγηση των αλκοολούχων ποτών τα πράγματα μεταβλήθηκαν επί τα χείρω. Τούτο αποδεικνύουν τα στοιχεία που παρουσίασε στις 3-5-2017 η εταιρεία DIAGEO HELLAS Α.Ε, μία από τις κορυφαίες επιχειρήσεις εισαγωγής και διακίνησης αλκοολούχων ποτών της Χώρας,⁵⁷ βάσει των οποίων υπολογίζεται πως το λαθρεμπόριο ποτών καταλαμβάνει πλέον το 1/5 της συνολικής κατανάλωσης, με συνέπεια, μόνο από τη μη είσπραξη του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης (ΕΦΚ) στα αλκοολούχα ποτά, το κράτος να έχει κάθε χρόνο απώλειες 130 εκατ. ευρώ, ενώ από την παράνομη διακίνηση χύμα αποσταγμάτων (π.χ. τσίπουρο) οι απώλειες στα δημόσια έσοδα υπολογίζονται σε 300 εκατ. ευρώ. Κάθε άλλο παρά τυχαίο είναι λοιπόν το γεγονός ότι τα έσοδα του κράτους από τον ΕΦΚ των αλκοολούχων ποτών υπολείπονται αυτών που εισέπραττε το 2009, οπότε ανήρχοντο στο ποσόν των 289.000.000 ευρώ, ενώ από το έτος 2014 και εντεύθεν, παρά τις διαδοχικές αυξήσεις στον ειδικό φόρο, κυμαίνονται διαρκώς κάτω από αυτά τα επίπεδα.

⁵⁶ www.iobe.gr

⁵⁷ βλ. τα σχετικά στοιχεία στο άρθρο της Δήμητρας Μανιφάβα στην έντυπη και ηλεκτρονική έκδοση του φύλλου της 4 – 5 – 2017 της εφημερίδας Η ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ

Τελικές παρατηρήσεις

Το λαθρεμπόριο αλκοολούχων ποτών δεν αποτελεί μόνο πληγή για τα δημόσια έσοδα, αλλά ενέχει σοβαρούς κινδύνους και για την υγεία του γενικού πληθυσμού, αφού, σε πολλές περιπτώσεις, όπως και ανωτέρω αναφέρθηκε, τα λαθρεμπορικά αντικείμενα είναι παρανόμως, και, συνεπώς, χωρίς τήρηση των προσηκόντων κανόνων υγιεινής, παραχθέντα ή και νοθευμένα ποτά. Είναι προφανές, μετά ταύτα, ότι όχι μόνο δημοσιονομικοί λόγοι, αλλά και δημοσίας υγείας επιβάλλουν τη λήψη δραστικών, προς την κατεύθυνση της εξάλειψης ή του ουσιώδους περιορισμού και αυτής της μορφής λαθρεμπορίας, μέτρων.

B. I. Οι κυρώσεις στο Εθνικό Φορολογικό Δίκαιο

Ο φόρος αποτελεί τη συμβολή των πολιτών προς το Κράτος για την εκπλήρωση των δημοσίων σκοπών. Οι σκοποί αυτοί, κατά παράδοση, συνίστανται στον πορισμό δημοσίων εσόδων, ενώ στο πλαίσιο του σύγχρονου κράτους δικαίου επιδιώκονται με τη φορολογία και άλλοι μη ταμειευτικοί σκοποί οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής. Ο φόρος, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί τη βασική πηγή άντλησης δημοσίων εσόδων, αν και η συνεισφορά κι άλλων οικονομικών επιβαρύνσεων στα δημόσια έσοδα δεν είναι ασήμαντη. Στο παρόν κεφάλαιο, μας απασχολούν ιδιαίτερος οι φορολογικές κυρώσεις, ως πηγή δημοσίων εσόδων, καθώς αποτελούν ένα πολύ σημαντικό μέρος αυτών που καταλήγουν ετησιώς στα δημόσια ταμεία.⁵⁸

Γενικότερα, η επιβολή κύρωσης συνεπάγεται προσβολή δικαιώματος, που σε τελική ανάλυση ερείδεται στο Σύνταγμα. Υπό το πρίσμα αυτό της ανωτέρω διαπίστωσης, η διάκριση των κυρώσεων σε αστικές, ποινικές, διοικητικές και πειθαρχικές, που βασίζεται σε ουσιαστικά κριτήρια, φαίνεται να χάνει την ιδιαίτερη σημασία της. Αντίθετα, η διάκριση σε δικαστικές ή διοικητικές κυρώσεις, που βασίζεται στο κριτήριο της αρμοδιότητας του προβλεπόμενου από το

⁵⁸ Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 5^η Έκδοση, 2011, σελ.32-33 και Φορτσάκης Θ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 4^η Έκδοση, 2013, σελ. 21

νόμο για την επιβολή του πολιτειακού οργάνου, φαίνεται σημαντικότερη, αφού έτσι αναδεικνύεται ο πυρήνας των προβλημάτων που αναφύονται, σχετικά με τη σύμφωνη με το Σύνταγμα και τις διεθνείς συμβάσεις νομοθετική πρόβλεψη των κυρώσεων και το εγγυητικό περιβάλλον ανάπτυξης της κυρωτικής λειτουργίας των δικαστηρίων και της δημόσιας διοίκησης.

Με εξαίρεση τις αστικές κυρώσεις, που ερείδονται, κατ' αρχάς, στην συνταγματικά κατοχυρωμένη ελευθερία των συμβάσεων, μια πρώτη προσέγγιση του κυρωτικού φαινομένου θα μπορούσε να αναζητήσει συνταγματική εγγύηση για κάθε ποινική ή διοικητική κύρωση στις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος, του άρθρου 7 παρ. 1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και του άρθρου 15 του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα.⁵⁹

Βέβαια, η οριοθέτηση της έννοιας και της νομικής φύσης, αλλά, κυρίως, του σκοπού των φορολογικών κυρώσεων, τοποθετείται κυρίως υπό το πρίσμα της αμφισβήτησης του κατά πόσο η διοικητική κύρωση είναι επιτρεπτή, κατά το Ελληνικό Σύνταγμα, με σημείο εκκίνησης τη διάκριση των εξουσιών, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 26 του Συντάγματος. Η επιβολή κύρωσης, ωστόσο, αποτελεί εκδήλωση της δικαιοδοτικής λειτουργίας και αρμοδιότητας, που έχει ανατεθεί από το Σύνταγμα στα δικαστήρια, αν και οι φορολογικές κυρώσεις επιβάλλονται κυρίως από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης.⁶⁰

Έτσι, μέσα σε αυτό το πλαίσιο η φορολογικές κυρώσεις που προβλέπονται στις εκάστοτε διατάξεις που εφαρμόζονται, αποτελούν μέσω εξαναγκασμού του διοικούμενου σε άμεση και πλήρη εκπλήρωση της υποχρέωσής του και σε αποκατάσταση της ζημίας που έχει υποστεί το Δημόσιο από τη μη συμμόρφωσή του, χωρίς, βέβαια, αυτό να σημαίνει ότι αποτελούν κυρώσεις του Ποινικού Δικαίου. Η κρατούσα θέση της νομολογίας στηρίζεται στο ποιός είναι ο σκοπός που προσδίδει

⁵⁹ Ορφανουδάκης Σ., Οι διοικητικές κυρώσεις για τελωνειακές παραβάσεις λαθρεμπορίας και ο δικαιοδοτικός έλεγχος επιβολής τους, Δικαιώματα του Ανθρώπου τόμος εκτός σειράς 2005, Εκδόσεις Σάκκουλα, Κράτος Δικαίου και Αρχή της Αναλογικότητας, σελ. 80-81

⁶⁰ Δ. Παπανικολαΐδη, Δίκαιον των διοικητικών πράξεων, Εκδόσεις Σάκκουλα, 1975 σελ. 16

ο νομοθέτης στις κυρώσεις αυτές, και ειδικότερα στο ότι αυτές δεν έχουν την έννοια της αποδοκιμασίας, όπως η ποινή, αλλά στο ότι με αυτές σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην υλοποίηση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία. Βέβαια, οι προσαυξήσεις, και οι πρόσθετοι φόροι, θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως αποζημίωση του Δημοσίου για τη ζημία που υπέστη από την εκπρόθεσμη ή ανακριβή δήλωση κλπ., αν και στο μέτρο που το ύψος τους υπερβαίνει ένα εύλογο όριο, αποκτούν και αυτές τον χαρακτήρα της κύρωσης. Ωστόσο, η πολυνομία που χαρακτηρίζει, ιδίως το φορολογικό δίκαιο, δημιουργεί συχνά σύγχυση στους φορολογούμενους σε σχέση με τις υποχρεώσεις τους.^{61 62}

Πάντως, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (ΕΔΔΑ) ορθά δέχτηκε ότι οι διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της νομοθεσίας, συνιστούν κατ' ουσίαν κατηγορία ποινικής φύσεως, όταν η κύρωση καταλείπει εκτός του προστίμου και άλλες συνέπειες, όπως πχ. η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης λόγω ανακριβούς τήρησης των βιβλίων, ο εξολογιστικός προσδιορισμός, οι προσαυξήσεις κλπ. (Αποφ. 24/9/1997. Υπθ. Γαρυφάλλου ΑΕΒΕ, υπ' αριθμ. 93/1996/712/909). Τη θέση αυτή έχει υιοθετήσει και το Συμβούλιο της Επικρατείας (ενδ. ΣτΕ 2402/2010, 3941/2004).

Σε τέτοιες περιπτώσεις, βέβαια, όπως θα εκτεθεί και σε επόμενο κεφάλαιο, απαιτείται η ύπαρξη υπαιτιότητας (αμέλεια ή δόλος). Κατά την επιβολή των προστίμων αυτών θα πρέπει να εξετάζεται κατά πόσο, λόγω των ειδικών περιστάσεων, θα πρέπει το κράτος να αποστεί από την επιβολή του προστίμου, λόγω συνδρομής προϋποθέσεων εφαρμογής της αρχής της προστατευόμενης καλής πίστης του φορολογούμενου ή και της αποδεδειγμένης αδυναμίας του προς εκπλήρωση της υποχρέωσής του που απορρέει από φορολογική διάταξη. Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να υλοποιείται η αρχή της αναλογικότητας, έτσι ώστε το πρόστιμο να βρίσκεται σε αναλογία με τις συνθήκες διάπραξης της συγκεκριμένης

⁶¹ Δ. Παπανικολαΐδη, ό.π., σελ. 67

⁶² Φινοκαλιώτης Κ, ο.π., σελ.33

παράβασης.⁶³ Για το λόγο αυτό, είναι αναγκαίο να λαμβάνονται υπόψη τα πραγματικά περιστατικά που εκτίθενται σε κάθε περίπτωση, για να είναι δυνατόν να επιβληθεί η αναγκαία κύρωση από την Αρμόδια Αρχή.⁶⁴

Επομένως, είναι καθ' όλα σύμφωνη με το Σύνταγμα η απονομή της εξουσίας επιβολής τους από τη διοίκηση. Πάντως, η διατύπωση, ότι σκοπός των διοικητικών κυρώσεων είναι ο εξαναγκασμός των φορολογουμένων σε πλήρη και ακριβή εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, προς αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου, δεν αναιρεί την κυρωτική τους φύση, καθώς εντάσσονται στην κατηγορία των διοικητικών πράξεων που δημιουργούν υποχρεώσεις και επιβάλλονται για τη συμμόρφωση των προσώπων προς το νόμο και τις διαταγές των διοικητικών οργάνων. Τελικά, οι κυρώσεις (ή ποινές), εντάσσονται στην κατηγορία των διοικητικών πράξεων που δημιουργούν υποχρεώσεις και επιβάλλονται για τη συμμόρφωση των προσώπων προς το νόμο και τις διαταγές των διοικητικών οργάνων⁶⁵

B. II. Είδη φορολογικών Κυρώσεων

Ως κυρώσεις για την παράβαση φορολογικών διατάξεων προβλέπονται από τη νομοθεσία πρόστιμα, πολλαπλά τέλη, πρόσθετοι φόροι, προσαυξήσεις, χρηματικές ποινές, στέρηση ή περιορισμό δικαιωμάτων κλπ. Οι ρυθμίσεις της κάθε κύρωσης προβλέπονται στις εκάστοτε νομοθεσίες που διέπουν τους κατ' ιδίαν φόρους. Έτσι, π.χ. στη φορολογία εισοδήματος, σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης προβλέπεται πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 1% μηνιαίως επί του οφειλόμενου φόρου (άρθρο 1 παρ. 1 στοιχ. α' του Ν. 2523/1997), επί ανακριβής δήλωσης το ποσοστό πρόσθετου φόρου είναι 2%, ενώ σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης επιβάλλεται πρόσθετος φόρος σε ύψος 2,5% (στοι. γ της ίδιας διάταξης).

⁶³ ΣτΕ 3287/1992

⁶⁴ Φινοκαλιώτης Κ., ο.π., σελ.34-35

⁶⁵ Α. Τάχου – Ι. Συμεωνίδη, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 960

Εξάλλου, πρέπει να τονιστεί ότι τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις επιβάλλονται χωρίς να απαιτείται η ύπαρξη αμέλειας ή δόλου, ⁶⁶εκτός εάν αυτό προβλέπεται ρητά, όπως στην περίπτωση της λαθρεμπορίας.⁶⁷

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται γενική αναφορά στα είδη των φορολογικών κυρώσεων, ώστε να αποτυπωθούν ευκρινώς οι διαφορές αυτών που επιβάλλονται επί παραβάσεων λαθρεμπορίας, που αποτελεί και το αντικείμενο της παρούσας μελέτης, σε σχέση με τις υπόλοιπες.

B. II. 1) Πρόστιμα

Σαν ορισμός, το φορολογικό πρόστιμο αποτελεί το χρηματικό ποσό, το οποίο επιβάλλεται σε βάρος του φορολογούμενου σε περίπτωση παράβασης των φορολογικών του υποχρεώσεων και το οποίο υπολογίζεται κατ' αποκοπήν.

Ο κυρωτικός χαρακτήρας του προστίμου δεν έχει αμφισβητηθεί. Η διαφορά του προστίμου από το φόρο είναι ότι ο σκοπός επιβολής του φόρου είναι «ο διδόμενος στον ορισμό του, δηλαδή ο ταμειευτικός, ενώ σκοπός του προστίμου είναι η τιμωρία του παραβάτη της φορολογικής διάταξης». Εξάλλου, η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου δεν λαμβάνεται υπόψη.

Σε κάθε περίπτωση, το πρόστιμο αποτελεί κύρωση η οποία ακολουθεί την φορολογική υποχρέωση του φορολογούμενου. Έτσι, ο φόρος αποτελεί την εκ του νόμου υποχρέωση του για την τακτοποίηση των υποχρεώσεών του, ο πρόσθετος φόρος ή η προσάυξηση, στον οποίο αποδίδεται η νομική φύση του φόρου,⁶⁸ μέσω εξαναγκασμού σε σύννομη συμπεριφορά και η κύρωση, όπως προαναφέρθηκε, τον κολασμό της μη συμμόρφωσης στις υποχρεώσεις του.

Το ύψος όμως του προστίμου προσανατολίζεται προς τον επιτευκτέο σκοπό και όχι αναλογικά με το πταίσμα του υποχρέου. Μπορεί να αποτελείται από μια μοναδική πληρωμή ή από αλληπάλληλες

⁶⁶ (ΣτΕ 3278/1992, 138/1998)

⁶⁷ Φινοκαλιώτης Κ, ο.π., σελ.33

⁶⁸ Για τη νομική φύση του Πρόσθετου Φόρου βλ. Επόμενο κεφάλαιο

(και αυξανόμενες) πληρωμές, προπάντων όταν επιδιώκεται να εξαναγκαστεί ο ιδιώτης σε ορισμένη παράλειψη. Το πρόστιμο προϋποθέτει πάντοτε ρητή πρόβλεψη νόμου που ορίζει τις προϋποθέσεις, το ύψος του και της αρμόδια αρχή για την επιβολή του. Γενική νομοθετική πρόβλεψη δεν υπάρχει αλλά πολλοί ειδικοί νόμοι προβλέπουν την επιβολή προστίμου.

Τέλος, μία διαφορά που έχει εντοπιστεί κι έχει υποστηριχθεί από μέρος της θεωρίας, μεταξύ προστίμου και πρόσθετου φόρου, είναι ότι για την επιβολή προστίμου απαιτείται υπαιτιότητα του φορολογούμενου, κάτι το οποίο στον πρόσθετο φόρο δεν αποτελεί αντικείμενο έρευνας. Η απαίτηση υπαιτιότητας οδήγησε μάλιστα, κατά μία θεωρητική άποψη, στην απόδοση στο πρόστιμο ποινικού χαρακτήρα. Για τα πρόστιμα στη φορολογία προβλέπουν τα άρθρα 4 - 9 του Ν. 2523/1997. Σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 εδάφ. α' του Ν. 2523/1997 «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο». Στο πρόστιμο αποδίδεται ρητά τιμωρητικός χαρακτήρας, ενώ η διατύπωση του νόμου ακολουθεί το πρότυπο των ποινικών διατάξεων. Ωστόσο, ο Ν. 2523/1997 δε θέτει την υπαιτιότητα, γενικά, ως προϋπόθεση επιβολής του προστίμου.⁶⁹

Σε κάθε περίπτωση, σαν γενικότερο, εκ των προαναφερθέντων, συμπέρασμα εκ των ανωτέρων και όπως προκύπτει από τον ίδιο τον ΕΤΚ, ο κυρωτικός χαρακτήρας των προστίμων δεν αμφισβητείται.⁷⁰

Β. ΙΙ. 2) Πρόσθετοι Φόροι-Προσαυξήσεις

Ειδικότερα, έχει απασχολήσει η νομική φύση του πρόσθετου φόρου. Ο νομοθέτης χρησιμοποιεί τον όρο «πρόσθετος φόρος» και «προσαύξηση», για να χαρακτηρίσει την επαχθή έννομη συνέπεια που συνεπάγεται η παράβαση μίας φορολογικής διάταξης και η οποία συνίσταται στον υπολογισμό και επιβολή σε βάρος του φορολογούμενου

⁶⁹ Δαγτόγλου Π., Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2015. σελ. 416

⁷⁰ Ρητά ως κύρωση χαρακτηρίζεται το πρόστιμο στην εισηγητική έκθεση του άρθρου 146 ΕΤΚ.

μίας πρόσθετης χρηματικής υποχρέωσης υπολογιζόμενης, συνήθως, ποσοστιαία επί του ποσού του οφειλόμενου φόρου. Η ουσιώδης διαφορά έγκειται στο, ότι για την επιβολή του φόρου λαμβάνονται υπόψη τα καθοριζόμενα από το νόμο στοιχεία της φοροδοτικής ικανότητας, ενώ για την επιβολή της προσαύξεσης προϋποτίθεται η παράβαση της φορολογικής διάταξης. Ως προς τη νομική του φύση έχουν υποστηριχθεί διάφορες απόψεις. Κατά μια θέση ο πρόσθετος φόρος έχει κυρωτικό χαρακτήρα⁷¹, ενώ κατά άλλη θέση αποσκοπεί στον εξαναγκασμό του φορολογούμενου να συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις που επιβάλλει η φορολογική νομοθεσία. Επιπλέον, υποστηρίζεται ότι ο πρόσθετος φόρος έχει αποζημιωτικό χαρακτήρα, υπό την έννοια δηλαδή ότι αποκαθίσταται ζημία την οποία υπέστη το Δημόσιο από τη συντελεσθείσα παράβαση. Και η νομολογία δίνει έμφαση στον, δια του πρόσθετου φόρου, εξαναγκασμό του φορολογουμένου σε ταχεία και ακριβή συμμόρφωση προς τη σχετική φορολογική του υποχρέωση, χωρίς έμφαση στην κυρωτική του φύση. Ωστόσο, η απόφαση ΣτΕ 3370/2008 χαρακτηρίζει τον πρόσθετο φόρο ως κύρωση. Η βεβαιότητα του χαρακτηρισμού, χωρίς προβληματισμό, οφείλεται, προφανώς, στο μεγάλο κατά την απόφαση ύψος του επιβληθέντος πρόσθετου φόρου, σε ποσοστό 400% επί του κύριου φόρου, σύμφωνα με το εφαρμοστέο στη διαφορά άρθρο 86 παρ. 4 του ΚΦΕ.

Επιπλέον επιχείρημα υπέρ της κυρωτικής και όχι της αποζημιωτικής φύσης του πρόσθετου φόρου, μπορεί να αντληθεί και από τη ρύθμιση του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. Γ του Ν. 2523/1996. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι: «αν προβλέπεται τόσο η επιβολή πρόσθετου φόρου όσο και προστίμου, επιβάλλεται μόνο πρόσθετος φόρος, με εξαίρεση το ειδικό πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του παρόντος νόμου». Από την διάταξη αυτή συνάγεται, ότι κατά το νομοθέτη ο πρόσθετος φόρος συγκεντρώνει όλα τα χαρακτηριστικά μιας κύρωσης⁷², στο μέτρο που ο πρόσθετος φόρος απορροφά το πρόστιμο που κατά θεωρία και νομολογία έχει κυρωτικό χαρακτήρα. Συνεπώς, ο πρόσθετος φόρος

⁷¹ Βλ. ΝΣΚ 69/1991

⁷² Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό ποινικό δίκαιο, εκδ. Σάκκουλα 2005, σελ. 114.

συνιστά κύρωση, όχι μόνο κατά τις παραδοχές της νομολογίας και θεωρίας, αλλά και επειδή συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά μιας κύρωσης. Επιβάλλεται, δηλαδή, σε βάρος του υποκειμένου μιας παραβατικής συμπεριφοράς και, ως συνέπεια αυτής, και αποτελεί «κακό».

B. II. 3) Τέλη

Η έννοια του τέλους έχει συνδεθεί με το τελωνειακό δίκαιο και συναντάται ως κύρωση στο ΕΤΚ (Ν. 2960/2001). Η σημαντικότερη κατηγορία τελωνιακών κυρώσεων είναι τα πολλαπλά τέλη, τα οποία επιβάλλονται σε περίπτωση λαθρεμπορίας (άρθρο 142 παρ. 2 ΕΤΚ). Κατά τη θεωρία τα πολλαπλά τέλη έχουν κυρωτικό χαρακτήρα. Σύμφωνα δε με την απόφαση ΣτΕ 1266/2003 «...β) Το πολλαπλό τέλος συνιστά κύρωση για παράβαση των διατάξεων του παραπάνω τελωνιακού νόμου, που αποσκοπεί στον κολασμό των παραβατών (ΣτΕ 2750/83, ΣτΕ 4994/84 κ.ά.) και επιβάλλεται πέραν της ικανοποίησης του δημοσίου για είσπραξη των ανηκόντων σ' αυτό δασμών και λοιπών φόρων, στην αποφυγή της πληρωμής των οποίων κατέτεινε η τέλεση της λαθρεμπορίας»

Εξάλλου, σύμφωνα με πιο πρόσφατη νομολογία, και συγκεκριμένα την υπ' αριθμ. 1741/2015 απόφαση της Ολ. ΣτΕ (14^η σκέψη), κρίθηκε ότι: «το πολλαπλούν τέλος που προβλέπει ο Τελωνειακός Κώδικας και δια παραπομπής σ' αυτόν ο ν. 2127/1993, δεν συνιστά ποινή του ποινικού δικαίου (ποινή *stricto sensu*), που επιβάλλεται από τα ποινικά δικαστήρια υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις της ποινικής διαδικασίας με σκοπό αυτόν που χαρακτηρίζει την «ποινή», δηλαδή την γενικότερη νομική, ηθική και κοινωνική αποδοκιμασία της συμπεριφοράς του δράστη, αλλ' έχει χαρακτήρα, όπως ρητώς άλλωστε διαλαμβάνεται στη διάταξη του άρθρου 89 παρ. 2 του Τελωνιακού Κώδικα, διοικητικής κυρώσεως που επιβάλλεται από διοικητικά όργανα - υπό τον ουσιαστικό έλεγχο των διοικητικών δικαστηρίων- και εξυπηρετεί διαφορετικό σκοπό, που είναι η διασφάλιση της εισπράξεως κοινοτικών

και εθνικών πόρων καθώς και η τήρηση και ομαλή εφαρμογή των κανόνων της τελωνειακής διαδικασίας . . . καθιστώντας την παράβαση οικονομικά ασύμφορη. Δηλαδή, το εν λόγω πολλαπλούν τέλος όχι μόνο κατά τον τυπικό χαρακτηρισμό του στην ελληνική νομοθεσία αλλά και κατά τη φύση και το χαρακτήρα του διαφέρει από τις κυρώσεις ποινικής φύσεως. Επιβάλλεται, ειδικότερα, για την αντιστάθμιση των συνεπειών συμπεριφορών, που συνιστούν παραβίαση διοικητικής φύσεως υποχρεώσεων κάθε συναλλασσομένου, της καταβολής, δηλαδή, προς το Δημόσιο οφειλομένων φορολογικών επιβαρύνσεων, που έχουν, μάλιστα, ταυτοχρόνως, και τον χαρακτήρα πόρων της Ευρωπαϊκής Ενώσεως. Η αντιστάθμιση συνίσταται στην αναπλήρωση των ποσών, την καταβολή των οποίων αποφεύγει με την παράνομη συμπεριφορά του ο υπόχρεος, με ανάλογη προς τα άνω αναπροσαρμογή τους, για την κάλυψη όλων των εντεύθεν δαπανών, στις οποίες προβαίνει το κράτος για τον εντοπισμό των συμπεριφορών αυτών, που, από τη φύση τους, είναι δυσχερώς εντοπίσιμες αλλά που επιτρέπουν την προσπόριση σημαντικών οικονομικών ωφελημάτων σε εκείνον που τις επιχειρεί επιτυχώς. Άλλωστε, οι προβλεπόμενες στον Τελωνειακό Κώδικα ποινές για το ποινικό αδίκημα της λαθρεμπορίας συνίστανται, κατά κανόνα, σε στέρηση της ελευθερίας του δράστη (φυλάκιση ή κάθειρξη) και ουδόλως δύνανται να συγκριθούν με τις χρηματικές κυρώσεις του αντιστοίχου διοικητικού αδικήματος»

Βέβαια, το κύριο ζήτημα που ανακύπτει σχετικά με την επιβολή πολλαπλών τελών είναι, εάν τα πολλαπλά τέλη έχουν υπό προϋποθέσεις ποινικό χαρακτήρα, και αν ναι, εάν είναι επιτρεπτή η επιβολή δύο κυρώσεων για το αυτό αδίκημα, δηλαδή και από τα Ποινικά Διαστήρια και από τα Διοικητικά. Το ΣτΕ διαχρονικά υποστηρίζει ότι δεν τίθεται θέμα προσβολής, στο σημείο αυτό, της ΕΣΔΑ, **αφενός** διότι η ρύθμιση του άρθρου 4 παρ. 1 του 7^{ΟΥ} Π.Π της ΕΣΔΑ αφορά ποινική καταδίωξη και ποινική **δικονομία**, και ότι η χώρα μας, εντασσόμενη στις ρυθμίσεις αυτές της ΕΣΔΑ, δεν μπορούσε να διανοηθεί ότι μέσω μιας συνεχώς

μεταβαλλόμενης νομολογίας του ΕΔΔΑ θα αναλάμβανε τέτοιες υποχρεώσεις σε πάγια ριζωμένες νομικές της παραδόσεις.^{73 74}

Β. Π. 4) Κυρώσεις σχετικά με στέρηση ή περιορισμό δικαιωμάτων

Η παρούσα κατηγορία περιλαμβάνει τις κυρώσεις κατά της φορολογικής παραβατικότητας, που συνίστανται σε στέρσεις ή περιορισμούς σε βάρος του παραβάτη φορολογουμένου, επιβαλλόμενες είτε αυτοτελώς είτε συνηθέστερα μαζί με μία από τις ήδη προαναφερθείσες διοικητικές κυρώσεις, τον πρόσθετο φόρο, το πρόστιμο και το τέλος, των οποίων επί του ιδίου πραγματικού προβλέπεται, επίσης, η επιβολή. Οι σχετικές προβλέψεις υφίστανται στα δύο βασικά, εν προκειμένω νομοθετήματα και δη στα άρθρα 10 έως 15 του Ν. 2523/1997 και στα άρθρα 247 και 153 - 154 του Ν. 2960/2001. Σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 4 Ν. 2523/1997 η επιβολή των κυρώσεων των άρθρων 10 έως και 15 είναι ανεξάρτητη από την επιβολή προσθέτων φόρων και προστίμων. Ομοίως, το άρθρο 154 παρ. 4 του ΕΤΚ ορίζει ότι οι κυρώσεις του άρθρου αυτού επιβάλλονται ανεξάρτητα από τις καταλογιζόμενες δασμοφορολογικές επιβαρύνσεις και τα πολλαπλά τέλη και πρόστιμα, που προβλέπει η τελωνειακή νομοθεσία.

Η κυρωτική φύση των εν λόγω προβλέψεων θα πρέπει να θεωρείται δεδομένη. Ο νομοθέτης έχει εκφραστεί ρητά ως προς τον κυρωτικό χαρακτήρα των επαχθών συνεπειών, που προβλέπονται στις υπό εξέταση διατάξεις, εντάσσοντας συστηματικά και νομοτεχνικά αυτές στο μέρος πρώτο με τον τίτλο «Διοικητικές κυρώσεις» και ειδικότερα στο κεφάλαιο Γ΄ του Ν 2523/1997, όπου περιλαμβάνονται τα άρθρα 10-16, με τον τίτλο «Άλλες κυρώσεις» και με ρητή αναφορά σε αυτές ως κυρώσεις στο νομοθετικό κείμενο. Ομοίως και στον ΕΤΚ τα άρθρα 153-154 εντάχθηκαν στο πέμπτο μέρος, κεφάλαιο Α΄, τμήμα Δ΄ με τίτλο «Ασφαλιστικά Μέτρα – Διοικητικές Κυρώσεις», όπου στο άρθρο 153

⁷³ Φινοκαλιώτης Κ., ο.π., σελ.484

⁷⁴ Εκτενέστερη ανάλυση του ζητήματος στο Τρίτο Κεφάλαιο

ρυθμίζονται τα μέτρα «διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης» και στο άρθρο 154 οι «διοικητικές κυρώσεις» κατά τον τίτλο τους.

B. III. Αρχές που εφαρμόζονται κατά την επιβολή των φορολογικών κυρώσεων

A. Η αρχή της αναλογικότητας

Της συνταγματικής καθιερώσεως της αρχής της αναλογικότητας προηγήθηκε η νομολογιακή διάπλάσή της, σύμφωνα με την οποία ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή αυτή, αν, είτε από τη φύση του είναι προφανώς ακατάλληλο για τον σκοπό που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, τον σκοπό του.⁷⁵ Η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (αρθρ. 25 παρ. 1) και συγκαταλέγεται, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, μεταξύ των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου.⁷⁶ Η αρχή αυτή διαδραματίζει σημαντικό ρόλο κατά την επιβολή των κυρώσεων, καθώς η εφαρμογή της, ως μέσο στάθμισης της επαπειλούμενης κύρωσης, συχνά προσκρούει στο εμπόδιο των «κατ' αποκοπήν» προστίμων, όπου, δηλαδή, ο νομοθέτης προδιαγράφει ο ίδιος το ύψος της επιβλητέας κύρωσης, συναρτώντας αυτή με το μέγεθος της φορολογητέας ύλης που αποκρύφθηκε, του ΦΠΑ που εξέπεσε παράνομα με βάση εικονικό τιμολόγιο ή με την αξία του εικονικού τιμολογίου⁷⁷, μη καταλείποντας ευχέρεια στη διοίκηση και, ακολούθως, στον δικαστή για επιμέτρηση του προστίμου.

Ως σημείο αναφοράς στη νομολογία του ΣτΕ αποτελεί η υπ' αριθμ. 990/2004 απόφασή του, η οποία «επικύρωσε» την επιμετρηθείσα στο οκταπλάσιο των διαφυγόντων δασμών και φόρων κύρωση βάσει του

⁷⁵ ΣτΕ 389/2000, 5117/1996

⁷⁶ Παπακυριάκου Θ., Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2005, σελ. 48 επ.

⁷⁷ Βλ. Θ. Παπακυριάκου, ό.π. σελ. 108

άρθρου 97 παρ. 3 του Τ.Κ., για λαθρεμπορική παράβαση σε συγκεκριμένη επιχείρηση, παρ' όλες τις αιτιάσεις του αναιρεσείοντα για αντίθεση, τόσο των σχετικών νομοθετικών διατάξεων, όσο και της επιμετρηθείσας στο οκταπλάσιο τελωνειακής κυρώσεως, προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Κρίσιμη είναι η μείζυν πρόταση της απόφασης. «Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και συγκαταλέγεται, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, μεταξύ των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί εις την άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.» Έκρινε, δηλαδή, ότι η επιβολή οκταπλάσιου πολλαπλού τέλους, όπως εν προκειμένω, δεν παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο, ούτε η κύρωση υπερακοντίζει τον σκοπό του νόμου.

Η νομολογία του Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου της χώρας επί του ζητήματος παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας είναι εξαιρετικά επιφυλακτική,⁷⁸ ακόμα και όταν εξετάζει την νομιμότητα σωρευτικής επιβολής φορολογικών και διοικητικών κυρώσεων σε βάρος

⁷⁸ Βλ. ΟΛΣΤΕ 990/2004 σκ 13, όπου κατά πλειοψηφία κρίθηκε ότι η παρ. 3 του αρθ. 97 του ΕΤΚ που προβλέπει την επιβολή πολλαπλού τέλους που κυμαίνεται από το διπλάσιο ως το δεκαπλάσιο, ως κύρωση για την τέλεση της τελωνειακής παράβασης της λαθρεμπορίας, επιτρέπει επιμέτρηση της κύρωσης σε κάθε περίπτωση ανάλογα με την βαρύτητα της παράβασης και τον βαθμό υποτροπής του παραβάτη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα και το Κοινοτικό Δίκαιο αρχή της αναλογικότητας, διότι δεν θεσπίζει μέτρα προδήλως ακατάλληλα, ούτε η κύρωση υπερακοντίζει τον σκοπό του νόμου, που αποβλέπει, πέραν της είσπραξης των διαφυγόντων δασμών, φόρων και τελών από το Δημόσιο και στον κολασμό του παραβάτη και στην αποτροπή από την διάπραξη στο μέλλον, ομοίων παραβάσεων.

του ίδιου προσώπου για την ίδια παράβαση. Μάλιστα, συχνά απορρίπτεται ο ισχυρισμός περί δυσανάλογης επιβληθείσας κύρωσης, με την αιτιολογία ότι η επιμετρηθείσα κύρωση κινείται εντός του πλαισίου που προδιαγράφει ο νόμος, χωρίς όμως να προβαίνει σε εξειδίκευση περαιτέρω κριτηρίων και προϋποθέσεων, καταλείποντας έτσι μια ευρύτατη διακριτική ευχέρεια στην Διοίκηση ως προς την επιβολή κυρώσεων και χωρίς βέβαια να παραθέτει πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία σχετικά με την βαρύτητα της τελωνειακής παράβασης σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση⁷⁹. Έτσι, ο νομοθέτης διακρίνει κατηγορίες παραβάσεων για τις οποίες επιβάλλει ανάλογα με την κατά την κρίση του βαρύτητα καθεμίας κλιμακούμενη κύρωση, όμως παραβάσεις που εντάσσονται στην ίδια κατηγορία τιμωρούνται με την ίδια κύρωση, χωρίς να προβλέπεται δυνατότητα επιμέτρησης αυτής, ανάλογα με τις ειδικότερες συνθήκες τελέσεώς της και τη συμπεριφορά του παραβάτη.⁸⁰

Ωστόσο με την ΟλΣτΕ 3316/2014 κρίθηκε αντισυνταγματική λόγω παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, η διάταξη νόμου που επέβαλε τη δέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη, η οποία επιβάλλεται, κατά τα οριζόμενα στον νόμο, «σε ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου ή περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίας». Σύμφωνα με την κρίσιμη σκέψη του Δικαστηρίου, ο νομοθέτης δεν έθεσε κανέναν περιορισμό ως προς την έκταση των περιουσιακών στοιχείων, τα οποία επιτρέπονταν να τίθενται υπό δέσμευση από τη Διοίκηση, ούτε – κυρίως – ως προς τη χρονική διάρκεια της δεσμεύσεως, ούτε ρύθμιζε ειδικότερα την διαδικασία της επιβολής και της άρσεως της δεσμεύσεως των περιουσιακών στοιχείων, με σχετική νομοθετική πρόβλεψη διαδικαστικών εγγυήσεων, ανάλογων προς τη σοβαρότητα του κατά περίπτωση λαμβανόμενου μέτρου. Ως εκ τούτου, το ΣτΕ δέχθηκε ότι η εν λόγω διάταξη αντίκειται τόσο στα άρθρα

⁷⁹ Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, Εφαρμογές της αρχής της αναλογικότητας-Συνταγματικά και υπερθνικού δικαίου ζητήματα σχετικά με την έκταση του αναιρετικού ελέγχου κατά την επιβολή πολλαπλών τελών για λαθρεμπορική τελωνειακή παράβαση με αφορμή την ΟλΣτΕ 990/2004, σελ. 227 επ., Δικαιώματα του Ανθρώπου, Κράτος Δικαίου και Αρχή της Αναλογικότητας, τεύχος δεύτερο, 2005, Τόμος εκτός σειράς.

⁸⁰ 3474/2011 ΣτΕ

5 παρ.1, 17 παρ.1 και 25 παρ.1 του Συντάγματος, όσο και στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α.

Β. Η Αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου

Η χρηστή διοίκηση και η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη είναι αρχές συγγενείς, καθότι εστιάζουν στην ορθή συμπεριφορά των διοικητικών οργάνων. Βέβαια, η συγγενής φύση των δύο αρχών συγγέει σε ορισμένες περιπτώσεις τα μεταξύ τους όρια. Έτσι, διατυπώνεται η άποψη ότι η χρηστή διοίκηση αποτελεί μερικότερη έκφραση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Η υπαγωγή αυτή της χρηστής διοίκησης στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οι αναφορές της νομολογίας στην πρώτη αφορούν επί της ουσίας τη δεύτερη, υποδηλώνοντας την απροθυμία του διοικητικού δικαστή να κάνει ρητή μνεία στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Οι δύο βασικές αυτές αρχές του διοικητικού δικαίου εφαρμόζονται στην επιβολή φορολογικών κυρώσεων και, μάλιστα, έχουν κατοχυρωθεί και νομοθετικά στο άρθρο 1 παρ. 8 εδ. 1 του Ν. 2523/1997, σύμφωνα με το οποίο πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου των Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, εκτός εάν το ΣτΕ έχει δώσει αντίθετη ερμηνεία στις εν λόγω φορολογικές διατάξεις. Επίσης, εφαρμογή της αρχής της χρηστής διοίκησης συνιστά και η συχνή πρακτική της Διοίκησης να μην επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις κατά το πρώτο διάστημα εφαρμογής διατάξεων που επάγονται νέες υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο.

Γ. Η ανωτέρα βία ως λόγος αποκλεισμού της ευθύνης

Η γενική αρχή του διοικητικού δικαίου «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα» έχει αναγνωρισθεί από την νομολογία του ΣτΕ, ιδίως σε

περιπτώσεις παράλειψης νόμιμης υποχρέωσης και εφόσον ο φορολογούμενος επικαλεσθεί και αποδείξει ότι η παράβαση που επισείει την διοικητική κύρωση, δεν ήταν δυνατόν να αποφευχθεί, παρά την καταβολή άκρας επιμέλειας, διότι οφειλόταν σε έκτακτα περιστατικά. Η εν λόγω αρχή κατοχυρώνεται και νομοθετικά στο άρθρο 5 παρ. 8 στοιχ. θ' του Ν. 2523/1997, που καθορίζει σχετικά με την παράβαση μη διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. Επίσης, στο άρθρο 10 παρ. 2 του Τελωνειακού Κώδικα (Ν. 2960/2001) καθιερώνεται η ανωτέρα βία ως λόγος αποκλεισμού της ποινικής ευθύνης, παρά την έλλειψη πρακτικής σημασίας της διάταξης αυτής, διότι σήμερα στις περιπτώσεις ανωτέρας βίας, αποκλείεται η υπαιτιότητα και κατ' επέκταση η ενοχή του δράστη, η οποία είναι απαραίτητη για τον καταλογισμό ποινικής ευθύνης⁸¹.

IV. Αρχές του Ποινικού Δικαίου που δεν εφαρμόζονται κατά την επιβολή φορολογικών κυρώσεων.

A. Το τεκμήριο αθωότητας

Το τεκμήριο αθωότητας κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ, στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, το άρθρο 14 παρ. 2 του ΔΣΑΠΔ (ν. 2462/1997) και ως γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου. Ειδικότερα το άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ ορίζει ότι «παν πρόσωπο κατηγορούμενο επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του». Σύμφωνα με την ως άνω θεμελιώδη αρχή του νομικού μας πολιτισμού, πρόσωπο που κατηγορείται για αδίκημα, ποινικό ή διοικητικό, δεν βαρύνεται το ίδιο με την απόδειξη της αθωότητας του, αλλά η κατηγορούσα αρχή υποχρεούται να αποδείξει την ενοχή του⁸². Για να ακριβολογούμε δηλαδή, το τεκμήριο αθωότητας ισχύει, σε πρώτη φάση, όχι μέχρι την «κήρυξη της ενοχής», αλλά μέχρι το σχηματισμό δικανικής πεποίθησης

⁸¹ Παπακυριάκου Θ., ό.π. σελ. 100.

⁸² Βλ. σε Ι. Δημητρακόπουλο, ό.π. σελ. 189

ως προς αυτήν, οπότε και καταλύεται. Εάν τέτοια πεποίθηση δεν δημιουργηθεί, εάν δηλαδή υπάρχουν αμφιβολίες, τότε ο κατηγορούμενος οφείλει να αθωωθεί.⁸³ Για την εφαρμογή του άρθρου 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ, τόσο η πράξη, όσο και η κύρωση θα πρέπει να είναι ποινικής φύσης, σύμφωνα με τα κριτήρια Engel⁸⁴. Το ίδιο ισχύει και για το άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη, το οποίο έχει την ίδια έννοια και το ίδιο εύρος με το άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ⁸⁵. Το τεκμήριο αθωότητας, ως διαδικαστική εγγύηση, περιλαμβάνει τόσο την κατανομή του βάρους της απόδειξης και την απαγόρευση της εφαρμογής αμάχητων τεκμηρίων απόδειξης, στο μέτρο που δεν επιτρέπει στον κατηγορούμενο να χρησιμοποιήσει αποδεικτικά στοιχεία, με τα οποία θα αποδείξει την αθωότητά του, όσο και τις κρίσεις περί ενοχής του κατηγορουμένου κατά την διάρκεια της ποινικής δίκης⁸⁶. Έχει επομένως δύο όψεις: Η πρώτη και κύρια όψη αφορά στο βάρος της απόδειξης της διοικητικής φορολογικής παράβασης και η δεύτερη σχετίζεται με τη μεταχείριση του αθωωτικού αποτελέσματος της απόφασης από τον διοικητικό δικαστή ή τις διοικητικές αρχές. Σύμφωνα με το ΕΔΔΑ, το βάρος της απόδειξης τέλεσης της διοικητικής παράβασης, εφόσον δεν συνομολογεί ο φορολογούμενος, το φέρει η διοικητική αρχή. Το τεκμήριο νομιμότητας της διοικητικής πράξης της επιβολής κύρωσης δεν απαλλάσσει την εκδούσα διοικητική αρχή από το ως άνω βάρος. Από την άλλη πλευρά, ο φορολογούμενος οφείλει να αποδείξει εκείνα τα πραγματικά περιστατικά που επικαλείται προς υπεράσπισή του⁸⁷.

Σύμφωνα όμως με το ισχύον εσωτερικό δίκαιο, οι φορολογικές κυρώσεις διέπονται από την αρχή της τυπικότητας, σύμφωνα με την οποία δεν απαιτείται συνεξέταση ή, έστω, προηγούμενη απόδειξη από

⁸³ Ανδρουλάκης Ν., Εκδόσεις Σάκκουλα, 1994, σελ.188

⁸⁴ Βλ. ΕΔΔΑ Engel κ.α. κατά Ολλανδίας (Ολομέλεια), 8-6-1976, παρ. 80 επ., σύμφωνα με την οποία τα κριτήρια Engel για τον χαρακτηρισμό μιας κατηγορίας ως ποινικής φύσης είναι τα εξής τρία: Ο χαρακτηρισμός του αδικήματος στην εσωτερική έννομη τάξη, η φύση του αδικήματος και η βαρύτητα της επαπειλούμενης κύρωσης. Τα ως άνω κριτήρια, κατά πάγια νομολογία του ΕΔΔΑ δεν απαιτείται να συντρέχουν σωρευτικά, εκτός εάν δεν μπορούν να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα από την κατ' ιδίαν εφαρμογή τους, οπότε εφαρμόζονται από το Δικαστήριο συνδυαστικά.

⁸⁵ Βλ. αρθ 52 παρ. 3 του ΧΘΔΑ

⁸⁶ Βλ. Σπυρίδων-Ηρακλής Ακτύπης κ.α. «Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου-Ερμηνεία κατ' άρθρο», Νομική Βιβλιοθήκη, 2013, σελ. 254.

⁸⁷ Ι. Δημητρακόπουλος, ό.π. σελ. 190 επ.

την πλευρά της φορολογικής αρχής, της υπαιτιότητας του φορολογούμενου. Συνεπώς η αρχή του τεκμηρίου αθωότητας δεν εφαρμόζεται κατά την επιβολή φορολογικών κυρώσεων⁸⁸. Υπάρχουν, βέβαια, περιπτώσεις που η υπαιτιότητα του φορολογούμενου ή η έλλειψη αυτής, αναγνωρίζεται έμμεσα ως προϋπόθεση επιβολής κυρώσεων, όπως στην περίπτωση του αρθ. 5 της παρ. 5 του Ν. 2523/1997⁸⁹, η οποία ορίζει ότι δεν τιμωρούνται με πρόστιμο παρατυπίες ή παραλείψεις που αποτελούν τυπικές παραβάσεις, που δεν καταγράφονται σ' αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εάν οι παρατυπίες αυτές οφείλονται σε παραδρομή ή νομική πλάνη, αν βέβαια δεν έχει προηγηθεί υπόδειξη της φορολογικής αρχής ή του φορολογικού ελέγχου για την ορθή τήρηση του Κ.Β.Σ. Η διάταξη αυτή, βέβαια, δεν εισάγει γενική ανατροπή της τυπικότητας των φορολογικών παραβάσεων σε περίπτωση που αυτές οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, αλλά αποτελεί εξαίρεση περιορισμένης έκτασης, που δεν εφαρμόζεται επί σοβαρότερων παραβάσεων.⁹⁰

B. Το δικαίωμα σιγής και μη αυτοενοχοποίησης («Nemo tenetur se ipsum accusare»)

Η παραπάνω θεμελιώδης ποινική δικονομική αρχή κατοχυρώνεται ρητά στο άρθρο 273 παρ. 2 εδ. β του ΚΠΔ, και με βάση αυτή ο κατηγορούμενος έχει, κατά την απολογία του, το δικαίωμα να αρνηθεί να απαντήσει, ενώ έμμεσα κατοχυρώνεται και στο άρθρο 366 παρ. 3 εδ. β', σύμφωνα με το οποίο ο κατηγορούμενος, κατά την απολογία του στο ακροατήριο έχει δικαίωμα ν' αρνηθεί ν' απαντήσει σε ερωτήσεις. Επίσης, το άρθρο 223 παρ. 4 ΚΠΔ ορίζει ότι ο μάρτυρας δεν είναι υποχρεωμένος

⁸⁸ Πρβλ. αρθ. 171 αρθ. 4 ΚΔΔ, σύμφωνα με το οποίο οι εκθέσεις ελέγχου έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτά πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, αυξημένη αποδεικτική δύναμη, δηλαδή αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα αναφέρονται σ' αυτά και επιτρέπεται ανταπόδειξη μόνο για πλαστότητα. Αντίθετα, το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου αποτελεί μόνο ένδειξη για το ποινικό δικαστήριο.

⁸⁹ Καταργήθηκε με τα αρθ. 7 παρ. 3-6 του Ν 4337/2015

⁹⁰ Παπακυριάκου Θ., ό.π. σελ. 103

να καταθέτει περιστατικά, από τα οποία θα μπορούσε να προκύψει η ενοχή του για αξιόποινη πράξη. Η ανωτέρω αρχή περιλαμβάνει και το δικαίωμα γνώσης της κατηγορίας, της φύσης και του λόγου στον οποίον στηρίζεται (είναι επομένως σύμφυτη με το δικαίωμα ακρόασης), το δικαίωμα εξέτασης μαρτύρων κατηγορίας και εξέτασης μαρτύρων υπεράσπισης με τους ίδιους όρους με την φορολογική αρχή.

Εξάλλου, ως συστατικό στοιχείο της δίκαιης δίκης,⁹¹ το δικαίωμα της μη αυτοενοχοποίησης απορρέει από το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, ενώ κατοχυρώνεται και στην υπερνομοθετικής ισχύος διάταξη του άρθρου 14 παρ. 3 στοιχ. ζ' του ΔΣΑΠΔ. Παρόλα αυτά, η ως άνω αρχή δεν αναγνωρίζεται στον υποκείμενο σε φορολογική κύρωση, ο οποίος, σε ορισμένες περιπτώσεις, απειλείται με πρόστιμο εάν αρνείται ή παραλείπει να δώσει πληροφορίες για την εξακρίβωση του εισοδήματός του στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., προς διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου.⁹² Εξάλλου, και το ΣτΕ στην υπ' αριθμ. 689/2009 απόφασή του δέχεται ότι αναγκαία προϋπόθεση για να εξετασθεί αν αντίκειται η χρήση, στη μετέπειτα ανοιγείσα δίκη, πληροφοριών που παρέσχε ο κατηγορούμενος (ή ο εξομοιούμενος με αυτόν) σε στάδιο που προηγήθηκε της απαγγελίας κατηγορίας, είναι η ύπαρξη άμεσου ή έμμεσου εξαναγκασμού, δέχεται δηλαδή την εφαρμογή της εν λόγω αρχής στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις.⁹³

*Γ. Η αρχή *nullum crimen, nulla poena sine lege certa/stricta/praevia**

Στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, προβλέπονται δύο θεμελιώδεις αρχές του ποινικού δικαίου⁹⁴: η απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής

⁹¹ Βλ. σχετικά ΟΛΑΠ 2/1999

⁹² Βλ. Ν. 4174/2013

⁹³ Βλ. ΣτΕ 689/2009 σκ. 9, όπου και παραπομπές σε σχετική νομολογία του ΕΔΔΑ (βλ. μεταξύ άλλων, Saunders κατά Ηνωμένου Βασιλείου, 29.11.1996, Funke κατά Γαλλίας, 25.2.1993).

⁹⁴ Σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΕΔΔΑ (ΕΔΔΑ C.R. κατά Ηνωμένου Βασιλείου, 27-10-1995 παρ. 32, Βλ. ΕΔΔΑ 2013 Del Rio Prada κατά Ισπανίας αρ. προσφυγής, το άρθρο 7 παρ. 1, συνιστά βασική εγγύηση του κράτους δικαίου και κατέχει εξέχουσα θέση στο σύστημα προστασίας της Σύμβασης, ενώ δεν υπάρχει δυνατότητα απόκλισης με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 15, σε καιρό πολέμου ή έκτακτης ανάγκης.

ποινικού νόμου και η υποχρέωση εφαρμογής του ευμενέστερου ποινικού νόμου. Υποστηρίζεται ότι το άρθρο 7 παρ. 1 του Συντάγματος βρίσκει εφαρμογή στο πεδίο του φορολογικού δικαίου. Όντως υπάρχει η αντίστοιχη αρχή του *nullum tributum sine lege* («κανένας φόρος χωρίς νόμο»), όπως έχει ήδη αναφερθεί, αλλά αυτή πηγάζει από την συνταγματική διάταξη του άρθρου 78 Συντάγματος και όχι από το άρθρο 7§1 Συντάγματος. Επομένως, ως προς αυτή την πτυχή του φορολογικού δικαίου η αναλογική εφαρμογή του 7§1 Σ δεν είναι επιτρεπτή, δεδομένου ότι υπάρχει η ειδικότερη συνταγματική αρχή που αποκλείει, κατ' αρχάς, την εφαρμογή του. Ζήτημα προκύπτει όμως και ως προς την ανάλογη εφαρμογή αναφορικά με τις κυρώσεις που επιβάλλονται στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου, καθώς υποστηρίζεται η υπαγωγή στο 7§120 Σ. Ορθότερη φαίνεται όμως η άποψη ότι και σε αυτή την περίπτωση πρέπει να υπερισχύσουν οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 78Σ, που καθορίζουν ακριβέστερα το πλαίσιο που ισχύει σύμφωνα με το πνεύμα του φορολογικού δικαίου.

Εξάλλου, η φορολογική νομοθεσία περιέχει διατάξεις «λευκές» και αόριστες, που καθορίζουν με γενικό τρόπο τα πρόστιμα που επισειούν οι τιμωρούμενες παραβάσεις, για τις οποίες παραπέμπουν σε άλλες διατάξεις του ίδιου νόμου⁹⁵. Βέβαια, η συνταγματικά κατοχυρωμένη απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων (αρθ. 78 παρ. 2 του Συντάγματος) παρέχει περιορισμένη προστασία σε σχέση με την απόλυτη απαγόρευση αναδρομής του νόμου στο ποινικό δίκαιο. Και τούτο διότι η αναδρομική ισχύς του νόμου απαγορεύεται μόνο όταν αυτή εκτείνεται πέραν του προηγούμενου οικονομικού έτους της θέσπισης της διάταξης και της συνακόλουθης επιβολής του φόρου, και, επομένως, με βάση την

⁹⁵ Βλ. αρθ. 4 παρ. 1, ΚΕΦ. Β του Ν. 2523/1997 «Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο από 117 ευρώ έως 1170 ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Επίσης, βλ. αρθ. 147 παρ. 2 του ΕΤΚ «Για οποιαδήποτε άλλη παράβαση του παρόντα Κώδικα, καθώς και υπουργικών αποφάσεων και εγκυκλίων διαταγών εκδιδόμενων για την εφαρμογή του, η οποία δεν τιμωρείται από ειδική διάταξη αυτού, επιβάλλεται πρόστιμο 900 ευρώ.

συνταγματική διάταξη, είναι καταρχήν επιτρεπτή η θέσπιση αναδρομικών κυρώσεων με περιορισμένη αναδρομική ισχύ.

Γ. Ι. Οι κυρώσεις που προβλέπονται στον ΕΚΤ και οι διακρίσεις τους

Οι τελωνειακές παραβάσεις διακρίνονται, τόσο κατά τον προϊσχύσαντα Τελωνειακό Κώδικα του Βασικού Νόμου 1165/1918, όπως ίσχυσε με τις σχετικές μεταρρυθμίσεις του μέχρι τις 31.12.2001, όσον και κατά τον ισχύοντα από 1.1.2002 Εθνικό Τελωνειακό Κώδικα του Νόμου 2960/2001, σε δύο κατηγορίες: στις απλές τελωνειακές παραβάσεις και στις λαθρεμπορικές τελωνειακές παραβάσεις.⁹⁶

Ι. Απλές Τελωνειακές Παραβάσεις

Στον ΕΤΚ, οι διατάξεις για τις απλές τελωνειακές παραβάσεις περιέχονται, κατ' αρχήν στα άρθρα 143-149. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, ως απλή τελωνειακή παράβαση χαρακτηρίζεται και τιμωρείται η μη τήρηση των διατυπώσεων της τελωνειακής νομοθεσίας που έχουν σχέση με τις τελωνειακές εργασίες και την Τελωνειακή Υπηρεσία (α. 142 παρ. 1 ΕΤΚ). Πρόκειται για παράβαση νόμου που δεν συνεπάγεται άμεση ζημία του Δημοσίου, αλλά ενδεχόμενο κίνδυνο ζημίας αυτού και έτσι δικαιολογείται να τιμωρείται μόνο με διοικητικό πρόστιμο, όχι όμως και ποινικά.⁹⁷

Οπότε, η τέλεση της απλής τελωνειακής παραβάσεως και ο καταλογισμός του προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου σε βάρος του παραβάτη γίνεται, εν προκειμένω, κατά τρόπο αντικειμενικό, ανεξάρτητα δηλαδή της υπάρξεως υπαιτιότητας (δόλου ή αμέλειας) αυτού.

⁹⁶ Ελένη Λ. Θεοχαροπούλου, Εφαρμογές της αρχής της αναλογικότητας-Συνταγματικά και υπερθνικού δικαίου ζητήματα σχετικά με την έκταση του αναιρετικού ελέγχου κατά την επιβολή πολλαπλών τελών για λαθρεμπορική τελωνειακή παράβαση με αφορμή την ΟΛΣτΕ 990/2004, σελ. 236 επ., Δικαιώματα του Ανθρώπου, Κράτος Δικαίου και Αρχή της Αναλογικότητας, τεύχος δεύτερο, 2005, Τόμος εκτός σειράς

⁹⁷ Α. Κονταξή, Τελωνειακός Κώδικας και Ειδικό Τελωνειακό Νόμοι, 1992, σελ. 154

II. Λαθρεμπορικές Τελωνειακές Παραβάσεις

Στον ΕΤΚ οι διατάξεις για τις λαθρεμπορικές τελωνειακές παραβάσεις περιέχονται κυρίως στα άρθρα 155-177. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, λαθρεμπορική τελωνειακή παράβαση υπάρχει όταν, κατά την εισαγωγή ειδών από την αλλοδαπή ή την εξαγωγή τους από τη Χώρα ή την κατ' άλλο τρόπο θέση στην κατανάλωση ειδών υποκείμενων σε δασμούς, φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις που εισπράττονται στα Τελωνεία, το Δημόσιο απωλέσει, συνεπεία διαφυγής της καταβολής, τις οφειλόμενες κατά νομο δημοσιονομικές αυτές επιβαρύνσεις, ή στην περίπτωση απόπειρας διαφυγής τους, όταν η απόπειρα θα οδηγούσε στο ίδιο αποτέλεσμα αν τελεσφορούσε. Πρόκειται για παράβαση νόμου που συνεπάγεται άμεση ζημία του Δημοσίου, ανεξαρτήτως του σκοπού του δράστη και έτσι δικαιολογείται να τιμωρείται όχι μόνο διοικητικώς, αλλά και ποινικώς.

Πράγματι, από απόψεως διοικητικής κυρώσεως, προβλέπεται η επιβολή κατά του υπευθύνου τελωνειακής παραβάσεως λαθρεμπορίας του επονομαζόμενου «πολλαπλού τέλους» (142 παρ. 2 και 150 παρ. 1 ΕΤΚ), που είναι κατά πολύ βαρύτερο του προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου επί απλής τελωνειακής παραβάσεως, αφού το πολλαπλό τέλος, ως διοικητική κύρωση της λαθρεμπορίας, προβλέπεται πάντοτε ως πολλαπλάσιο των σχετικών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων⁹⁸, ενώ το διοικητικό πρόστιμο επί απλής τελωνειακής παραβάσεως, η οποία ως γνωστό δεν είναι ουσιαστική, παρά μόνον τυπική, προβλέπεται, συνήθως, κατ' αποκοπή, σε μικρό ποσό.⁹⁹

Για την επιβολή δε του πολλαπλού τέλους απαιτείται, κατά τη νομολογία του ΣτΕ, η σχετική λαθρεμπορική παράβαση της τελωνειακής νομοθεσίας, που σκοπεύει την άμεση ζημία του Δημοσίου, να έχει ως συνθετικό της στοιχείο το δόλο του παραβάτη.

⁹⁸ Στον προϊσχύσαντα ΤΚ προβλεπόταν από το διπλάσιο μέχρι και το δεκαπλάσιο!! Κατά το άρθρο 97 παρ. 3. Κατά το άρθρο 1 παρ. 9 του Ν. 2443/1996 επί λαθρεμπορίας πετρελαιοειδών, αλκοόλης, αλκοολούχων ποτών και βιομηχανοποιημένων καπνών, προβλεπόταν πενταπλάσιο έως και δεκαπλάσιο. Από το ισχύοντα από 1.1.2002 ΕΤΚ, το πολλαπλό τέλος προβλέπεται, γενικά, κατά το άρθρο 150 παρ. 1 σε ποσό τριπλάσιο των σχετικών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων.

⁹⁹ "Άρθρο 143 επ. ΕΤΚ

Δηλαδή, απαιτείται, κατά την έννοια των οικείων διατάξεων (άρθρα 142 παρ. 2 και 150 παρ. 1 ΕΤΚ), η γνώση του τελούντα τελωνειακή παράβαση λαθρεμπορίας ή του συμμετέχοντα σε αυτήν ότι με τις εν λόγω ενέργειες ή παραλείψεις του και την εν γένει συμπεριφορά του, το Δημόσιο θα αποστερηθεί των ανηκόντων σε αυτό δασμών, φόρων και λοιπών δημοσιονομικών επιβαρύνσεων, χωρίς να είναι αναγκαίο να σκοπείται από το δράστη ή συνεργό της τελωνειακής παραβάσεως η βλάβη της περιουσίας του Δημοσίου.¹⁰⁰

Επίσης, το σημαντικό είναι ότι, πέραν της επιβολής της διοικητικής κυρώσεως του πολλαπλού τέλους, επί τελωνειακής παραβάσεως λαθρεμπορίας, προβλέπεται, όπως και ανωτέρω αναφέρθηκε, και ποινική κύρωση. Πράγματι, η παράβαση είναι πλημμεληματικού χαρακτήρα, εάν οι δασμοί, φόροι και λοιπές επιβαρύνσεις που στερήθηκε το Δημόσιο ή η Ευρωπαϊκή Ένωση υπερβαίνουν το ποσό των 150.00 Ευρώ, ενώ θεωρείται κακούργημα από αυτό το ποσό και άνω, διώκεται ποινικά και μάλιστα αυτεπάγγελτα για την προστασία του δημοσίου χρήματος. Το αυτεπάγγελτο προκύπτει από το συνδυασμό των ειδικών διατάξεων του άρθρου 157 του ΕΤΚ με τις γεμικές διατάξεις του Ποινικού Κώδικα (άρθρο 58) και της Ποινικής Δικονομίας (άρθρα 36,50), όπου δεν προβλέπεται ρητά για τη δίωξη της λαθρεμπορίας έγκλησης, αλλά σαφώς μηνυτήρια αναφορά στον αρμόδιο Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών (άρθρο 169 ΕΤΚ).¹⁰¹

Ωστόσο, για τη στοιχειοθέτησή της ως ποινικού αδικήματος, απαιτείται πάντοτε δόλος, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 26 του Ποινικού Κώδικα, αφού στη σχετική ειδική διάταξη περί λαθρεμπορίας δεν προβλέπεται ποινική δίωξη για την περίπτωση αμελείας του υπευθύνου. Έτσι, για την επιβολή εν προκειμένω ποινικής κυρώσεως απαιτείται υποκειμενικά η ύπαρξη δόλου και δη υπό την έννοια, κατά τη Νομολογία του Αρείου Πάγου, ότι ο δράστης σκοπεύει να αποστερήσει το Δημόσιο των εισπρακτικών δασμών, φόρων και λοιπών δημοσιονομικών επιβαρύνσεων, χωρίς παράλληλα να απαιτείται

¹⁰⁰ ΣτΕ 990/2004 Ολομ.

¹⁰¹ Για τον δόλο ως προϋπόθεση επιβολής πολλαπλών τελών βλ. Τρίτο Κεφάλαιο

και οριστική αποστέρηση του Δημοσίου, το οποίο διατηρεί επί των σχετικών αυτών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων ακέραια τα δικαιώματά του.¹⁰²

Κεφάλαιο Δεύτερο

Η αρχή της υπαιτιότητας και η εφαρμογή της στις διατάξεις περί λαθρεμπορίας

A. I. Ο γενικός κανόνας της τυπικότητας στο Δίκαιο των Φορολογικών Διοικητικών Κυρώσεων

Η έννοια της τυπικότητας των φορολογικών παραβάσεων στο ελληνικό δίκαιο των φορολογικών διοικητικών κυρώσεων μεταφράζεται στο ότι δεν προβλέπεται αλλά ούτε απαιτείται η υπαίτια παράβαση ενός φορολογικού κανόνα, ώστε να επιβληθούν οι προβλεπόμενες κυρώσεις στον παραβάτη. Από τη διαπίστωση αυτή συνάγεται ότι η τυπικότητα αποτελεί τον κανόνα στο δίκαιο των φορολογικών διοικητικών κυρώσεων, κάτι το οποίο εν μέρει είναι ορθό, χωρίς, βέβαια, να παραβλέπονται οι οριζόμενες στη νομοθεσία εξαιρέσεις.

Ειδικότερα, στο δίκαιο των φορολογικών κυρώσεων η τυπικότητα ερμηνεύεται με δύο διαφορετικούς τρόπους. Ο πρώτος έχει να κάνει με μια παράβαση, για την οποία δεν απαιτείται η απώλεια φόρου για το Δημόσιο, ώστε να επιβληθούν οι προβλεπόμενες κυρώσεις, ενώ ο δεύτερος αντιμετωπίζει το θέμα από τη σκοπιά τη υπαιτιότητας και αν αυτή απαιτείται ή όχι, για την επιβολή των κυρώσεων αυτών.

Η πρώτη εκ των δύο αντιμετωπίζει την τυπικότητα ως διαδικαστική έννοια, δηλαδή την παράβαση ως μία ενέργεια η οποία δεν έχει κάποια ουσιαστική συνέπεια. Έτσι, τυπική είναι η παράβαση η οποία δε συνεπάγεται την απόκρυψη εσόδων και επομένως δεν οδηγεί σε φοροδιαφυγή.

¹⁰² Γκμπάντι / Ε.Συμεωνίδου-Καστανίδου, Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, 2 Λαθρεμπορία, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2002, σελ 141

Η δεύτερη αναφέρεται στον αποκλεισμό της υπαιτιότητας ως προϋπόθεσης επιβολής κυρώσεων. Ως εκ τούτου, για την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων λαμβάνονται υπόψη μόνο τα αντικειμενικά στοιχεία, αποκλείοντας από την εξέταση το υποκειμενικό στοιχείο. «Η επιβολή κυρώσεων δεν προϋποθέτει απαραίτητως υπαιτιότητα...διότι σε ορισμένες περιπτώσεις ο Νομοθέτης αρκείται στο γεγονός το οποίο αντιτίθεται στον επεμβατικό κανόνα δικαίου. Έτσι, η επιβολή κύρωσης συνδέεται με την επικινδυνότητα που συνεπάγεται το γεγονός για την επεμβατική πολιτική του Κράτους.»¹⁰³

Σε κάθε περίπτωση, η εννοια της τυπικότητας δεν αντιμετωπίζεται ως αρχή, αφού στη νομολογία και στη θεωρία οι φορολογικές διοικητικές παραβάσεις είναι τυπικές, χωρίς να ανάγεται σε αρχή, καθώς στις περιπτώσεις που η υπαιτιότητα αντιμετωπίζεται ως αρχή, αποδυναμώνεται ο χαρακτήρας της τυπικότητας, όπως εν προκειμένω στις λαθρεμπορικές τελωνειακές παραβάσεις.

A. II. Η ειδικότερη αρχή της υπαιτιότητας στο Δίκαιο των Φορολογικών Διοικητικών Κυρώσεων

Η αρχή της υπαιτιότητας στο πεδίο των φορολογικών διοικητικών κυρώσεων, έχει αποτελέσει αντικείμενο έντονης αντιπαράθεσης καθώς πολλοί είναι αυτοί οι οποίοι υποστηρίζουν ότι η πρόβλεψη και επιβολή των κυρώσεων ανεξάρτητα από τον υποκειμενικό χαρακτήρα της παραβατικής συμπεριφοράς, αποτελεί ευθεία προσβολή του δικαιώματος δικαστικής προστασίας, της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της αναλογικότητας.

Ωστόσο, στο δίκαιο των φορολογικών διοικητικών κυρώσεων δε γίνεται λόγος για την αρχή της υπαιτιότητας, καθώς όχι μόνο δεν προβλέπεται νομοθετικά - οπότε στην περίπτωση αυτή θα είχαμε και τη μετάβαση στο θετό κανόνα δικαίου της εν λόγω αρχής – αλλά και σαφώς

¹⁰³ Τάχου Α., Δίκαιο Προστασίας του Περιβάλλοντος, 2006, σελ. 85

αποκλείεται η συνδρομή της, όπως, άλλωστε, προκρίνει ο κανόνας της τυπικότητας των φορολογικών διοικητικών παραβάσεων.

Εξάλλου, πρόδηλο είναι το γεγονός ότι ο φορολογικός νομοθέτης προκρίνει την αντικειμενικοποίηση του συστήματος επιβολής προστίμων και εν γένει κυρώσεων για τις παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, γεγονός που αφενός αποσκοπεί στην διαφάνεια, τη σαφήνεια του συστήματος, την απλότητα και αποτελεσματικότητα, την εκλογίκευση και τη διευκόλυνση μηχανογραφικής διαχείρισης των προστίμων, την αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς, τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και πολιτών, αλλά και την αποφυγή περαιτέρω διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, ωστόσο θέτει ευθέως ζήτημα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας. Διότι το σύστημα αυτό περιορίζει ανεπίτρεπτα την εξουσία του δικαστηρίου να παράσχει αποτελεσματική έννομη προστασία στον εκάστοτε προσφεύγοντα, περιορίζοντας την δικαστική αρχή στη διαπίστωση απλά της παράβασης και την επικύρωση της πράξης επιβολής προστίμου αυτού. Βέβαια, από την άλλη, υπάρχει και η άποψη που θεωρεί τις παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και του Κ.Β.Σ. τυπικές, δεδομένου ότι για την κατάγνωσή τους αρκεί μόνη η παράβαση των διατάξεων αυτών, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή του στοιχείου της υπαιτιότητας αμέλειας ή δόλου στο πρόσωπο του παραβάτη, ούτε και η αξιολόγηση των ιδιαίτερων συνθηκών κάθε περίπτωσης.¹⁰⁴

Το ανωτέρω δέχθηκε και το ΣτΕ με την 2402/2010 απόφασή του, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι τα πρόστιμα του ΚΒΣ για τη φοροδιαφυγή που επιβλήθηκαν, δεν προσκρούουν στην αρχή της αναλογικότητας αλλά και τις λοιπές συνταγματικές διατάξεις για τα ανθρώπινα δικαιώματα διότι «με τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και

¹⁰⁴ Δημητρακόπουλος Ι, ο.π., σελ. 156 επ

τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλόμενων κυρώσεων . . . και δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρόμοιων παραβάσεων. . . .»

Δεδομένων των ανωτέρω, συμπεραίνεται ότι η Διοίκηση, όπως και ο διοικούμενος, στερείται της εξουσίας και του δικαιώματος της επιμετρήσεως της κυρώσεως, με απώτερο σκοπό τον κολασμό του παραβάτη και την αποτροπή διαφθοράς των φορολογικών οργάνων και την απλούστευση της διαδικασίας για την φορολογική αρχή, παραβλέποντας τα δικαιώματα του φορολογουμένου και την αποτελεσματική έννομη προστασία μέσω της εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας, την οποία μόνον η δικαστική απόφαση με εξουσία επιμέτρησης μπορεί να εξασφαλίσει¹⁰⁵.

B. I. Ο δόλος ως προϋπόθεση επιβολής Πολλαπλών Τελών επί Λαθρεμπορίας

Ως προς την έννοια του δόλου για την επιβολή της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του ΕΤΚ διοικητικής κύρωσης πολλαπλού τέλους, απαιτείται, κατά τη νομολογία Συμβουλίου της Επικρατείας, η γνώση του τελούντα την τελωνειακή παράβαση της λαθρεμπορίας ή του συμμετέχοντα σε αυτήν, ότι με τις σχετικές ενέργειες ή παραλείψεις του και την εν γένει συμπεριφορά του το Δημόσιο θα αποστερηθεί από τους

¹⁰⁵ <http://www.capital.gr/tax/1437149>

ανήκοντες σε αυτό δασμούς και φόρους, χωρίς να είναι αναγκαίο να σκοπείται από τον δράστη ή συνεργό της τελωνειακής παράβασης βλάβη της περιουσίας του Δημοσίου.¹⁰⁶

Επίσης, κατά τη σχετική νομολογία επιβολής ποινικής κυρώσεως επί λαθρεμπορίας, συντρέχει το υποκειμενικό στοιχείο του δόλου, για την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος αυτού, όταν ο δράστης σκοπεύει να αποστερήσει το Δημόσιο των εισπρακτεών δασμών, φόρων και λοιπών δημοσιονομικών επιβαρύνσεων, χωρίς, παραλλήλως, να απαιτείται και οριστική αποστέρηση του Δημοσίου, το οποίο διατηρεί επί των σχετικών αυτών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων ακέραια τα δικαιώματά του.¹⁰⁷

Η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος της λαθρεμπορίας εν στενή εννοία προϋποθέτει άμεσο δόλο οποιουδήποτε βαθμού.¹⁰⁸ Κατά τη νομολογία απαιτείται η γνώση και βούληση του δράστη της λαθρεμπορίας, ότι εισάγει από την αλλοδαπή στην ημεδαπή ή εξάγει από την ημεδαπή στην αλλοδαπή ή ότι κατέχει εμπορεύματα υποκείμενα σε εισαγωγικό δασμό, φόρο, τέλος κ.α., χωρίς την άδεια της αρμόδιας τελωνειακής αρχής.¹⁰⁹

Όσον αφορά την πλάνη στο εν προκειμένω αδίκημα, η πλάνη του δράστη για το αν τα εμπορεύματα υπόκεινται σε δασμούς και λοιπές επιβαρύνσεις, είναι πραγματική, οπότε ο δόλος του αποκλείεται, εάν η πλάνη αναφέρεται στα πραγματικά περιστατικά των επιμέρους δασμολογικών απαλλαγών, π.χ. αν ο δράστης πλανάται για τη μη κοινοτική προέλευση των εμπορευμάτων ή αν ο δράστης δε γνώριζε ότι για την εισαγωγή του αυτοκινήτου του χρησιμοποιήθηκαν πλαστά πιστοποιητικά οριστικής διαγραφής του παλιού αυτοκινήτου.¹¹⁰ Αντίθετα, η πλάνη του δράστη για την ύπαρξη ή την έκταση κανόνα δικαίου, που απαλάσσει τα εμπορεύματα από τους δασμούς κ.τ.λ., κρίνεται ως νομική και ο καταλογισμός του σε ενοχή αίρεται, μόνο

¹⁰⁶ ΣτΕ 990/2004 Ολομ.

¹⁰⁷ ΑΠ 840/1993

¹⁰⁸ Έτσι Μοροζίνης Ι., ό.π., σελ. 20

¹⁰⁹ Έτσι Αδάμου Ου., ό.π., σελ. 166 και Μοροζίνης Ι., ό.π., σελ. 20

¹¹⁰ Έτσι Μοροζίνης Ι., ό.π., σελ. 20

εφόσον η πλάνη του κριθεί συγνωστή. Παραδείγματα τέτοιας πλάνης αποτελούν οι περιπτώσεις όπου ο δράστης νομίζει ότι καλύπτονται από την απαλλαγή και άλλες κατηγορίες μη κοινοτικών εμπορευμάτων ή ότι δεν απαιτείται αίτηση για απαλλαγή.¹¹¹

Συνεπώς και στη διοικητική διαδικασία επιβολής επί λαθρεμπορίας της τελωνειακής κυρώσεως του πολλαπλού τέλους, προσδίδεται στο υποκειμενικό στοιχείο του δόλου η αυτή έννοια, με εκείνη στην ποινική διαδικασία επιβολής ποινικής κυρώσεως εις βάρος του ενεργήσαντα το αδίκημα της λαθρεμπορίας ή συμμετόχου σ' αυτήν.

Δηλαδή, και οι δύο νομολογίες, διοικητική και ποινική, ως προς την έννοια του δόλου επί λαθρεμπορίας, ακολουθούν, σε γενικές γραμμές, το δεδομένο από το άρθρο 27 του Ποινικού Κώδικα ορισμό του δόλου, κατά τον οποίο: «Με δόλο (με πρόθεση) πράττει όποιος θέλει την παραγωγή των περιστατικών που κατά το νόμο απαρτίζουν την έννοια κάποιας αξιόποινης πράξης. Επίσης, όποιος γνωρίζει ότι από την πράξη του ενδέχεται να παραχθούν αυτά τα περιστατικά και τα αποδέχεται.»

Ο νομικός δε αυτός ορισμός του δόλου κινείται μέσα, επίσης, στα πλαίσια της καθοριζόμενης από τη σύγχρονη θεωρία του ποινικού δικαίου έννοιας του δόλου, κατά την οποία: «Δόλος είναι η γνώση και επιθυμία του δράστη να προβεί σε μία συγκεκριμένη πράξη, προκαλώντας έτσι ένα αξιόποιο αποτέλεσμα.»¹¹²

Έτσι, η θεωρία του Ποινικού Δικαίου δέχεται, ότι ο δόλος αποτελείται από δύο στοιχεία: το διανοητικό (γνώση), υπό την έννοια ότι υπάρχει πρόβλεψη (γνώση), με βεβαιότητα ή και πιθανότητα, για την επέλευση του αξιόποινου αποτελέσματος και το βουλητικό στοιχείο, υπό την έννοια ότι υφίσταται επιδίωξη παραγωγής του αξιόποινου αποτελέσματος και αποδοχή της επελεύσεως του.¹¹³ Εξάλλου, τα δύο αυτά επιμέρους στοιχεία της έννοιας του δόλου αποτελούν συγκερασμό των δύο αρχικά αντιμαχόμενων μεταξύ τους ως προς την έννοια του

¹¹¹ Έτσι Μοροζίνης Ι., ό.π., σελ. 20

¹¹² Χαραλαμπίκη Ι., Διάγραμμα Ποινικού Δικαίου, Γενικό Μέρος, Πέμπτη έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2003, σελ. 160

¹¹³ Χαραλαμπίκη Ι., ό.π. σελ. 160

δόλου θεωριών: «της θεωρίας της γνώσεως» και «της θεωρίας της βουλήσεως».

Και ναι μεν οι δύο διαδικασίες, η διοικητική, για την επιβολή πολλαπλού τέλους σε βάρος του ενεργήσαντα τελωνειακή παράβαση λαθρεμπορίας και η ποινική, για την τυχόν επιβολή ποινικής κυρώσεως σε βάρος του αυτού προσώπου, είναι, κατά νόμο, χωρισμένες μεταξύ τους. Τούτο, όμως, δε σημαίνει ότι η διοικητική δίκη, εν προκειμένω, είναι πλήρως ανεξάρτητη του αποτελέσματος της ποινικής δίκης. Η διοικητική δίκη επί λαθρεμπορίας είναι, κατά νόμο, σε ορισμένο βαθμό εξαρτημένη από το αποτέλεσμα της αντίστοιχης ποινικής δίκης.¹¹⁴

Β. ΙΙ. Η θεμελίωση της υπαιτιότητας στη διοικητική παράβαση της λαθρεμπορίας

Η επιβολή της κύρωσης των πολλαπλών τελών προβλέπεται στο άρθρο 150 παρ. εδ. α' του ΕΤΚ. Σύμφωνα με αυτό «Κατά των με οποιονδήποτε τρόπο συμμετεχόντων στην τελωνειακή παράβαση, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 142 του παρόντος Κώδικα και ανάλογα με το βαθμό συμμετοχής εκάστου, άσχετα από την ποινική δίωξη αυτών, επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 152, 155 και επόμενων του παρόντος Κώδικα, ιδιαίτερα στον καθένα και αλληλέγγυα, πολλαπλό τέλος από το τριπλάσιο μέχρι το πενταπλάσιο των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, που αναλογούν στο αντικείμενο αυτής, συνολικά για όλους τους συνυπαίτιους.»

Είναι σαφές ότι δεν υπάρχει ρητή πρόβλεψη κατά το γράμμα του νόμου, κατά την οποία ν' απαιτείται η υπαιτιότητα του δράστη για την επιβολή της διοικητικής κύρωσης. Ωστόσο, η ελληνική νομολογία ακολουθεί την πάγια θέση της, κατά την οποία η συνδρομή της υπαιτιότητας του δράστη αποτελεί προϋπόθεση για την επιβολή της διοικητικής κύρωσης.

¹¹⁴ Ανάλυση του θέματος θα γίνει στο Τρίτο Κεφάλαιο

Ενδεικτικά, παρατίθενται αποσπάσματα αποφάσεων του ΣτΕ, εκ των οποίων συνάγεται η ως άνω θέση: «απαιτείται, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η τέλεση με δόλο των πράξεων ή παραλείψεων που συνιστούν την τελωνειακή παράβαση, δηλαδή απαιτείται η γνώση του τελούντος τελωνειακή παράβαση ή του συμμετέχοντος σε αυτή ότι με τις εν λόγω ενέργειες ή παραλείψεις του και την εν γένει συμπεριφορά του το Δημόσιο θα αποστρατηθεί από τους ανήκοντες εις αυτό δασμούς και λοιπές δημοσιονομικές επιβαρύνσεις, χωρίς να είναι αναγκαίο να σκοπείται από το δράστη ή συνεργό της τελωνειακής παραβάσεως βλάβη της περιουσίας του Δημοσίου. Η κατά τα ανωτέρω τέλεση των πράξεων ή παραλείψεων και εν γένει ενεργειών πρέπει να διαπιστώνεται αιτιολογημένα από την τελωνειακή αρχή που επιβάλλει το πολλαπλούν τέλος και, σε περίπτωση αμφισβητήσεως, από τα διοικητικά δικαστήρια. Ωστόσο, δεν απαιτείται να διατυπώνεται κατά τρόπο ειδικό η κρίση του διοικητικού δικαστηρίου περί της συνδρομής του στοιχείου του δόλου, εφόσον εκ των περιστατικών και λοιπών στοιχείων που συντρέχουν στη συγκεκριμένη περίπτωση, προκύπτει κατά τρόπο ανεπίδεκτο εύλογης αμφισβητήσεως ότι συντρέχει και το υποκειμενικό τούτο στοιχείο της τελωνειακής παραβάσεως της λαθρεμπορίας, ότι δηλαδή ο δόλος ενυπάρχει στα βεβαιούμενα από την απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου πραγματικά περιστατικά και τις εν γένει συνθήκες που έλαβαν χώρα κατά την τέλεση της τελωνειακής παραβάσεως».¹¹⁵

Ενώ, για τον χαρακτηρισμό του δόλου τονίζεται: «Ως δόλος, ο οποίος απαιτείται για τη στοιχειοθέτηση της υποκειμενικής υποστάσεως της λαθρεμπορίας, νοείται ο άμεσος, όχι δε και ο ενδεχόμενος, δεδομένου ότι το τέχνασμα που συνιστά την αντικειμενική υπόσταση της λαθρεμπορίας προϋποθέτει άμεσο δόλο του τελούντος ή του συμμετέχοντος σε αυτή».¹¹⁶ Εξάλλου, για τη στοιχειοθέτηση της υποκειμενικής υπόστασης της λαθρεμπορίας, πέραν της απόδειξης εκ μέρους της τελωνειακής αρχής της γνώσης του τελούντος ή συμμετέχοντος σε λαθρεμπορική παράβαση ότι η συμμετοχή του οδηγεί

¹¹⁵ ΣτΕ 990/2004, 1406/2015, 1642/2007, 1378/2006

¹¹⁶ ΣτΕ 3357/2006

στην αποφυγή καταβολής στο Δημόσιο των αναλογουσών δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, δεν απαιτείται, επιπλέον, η απόδειξη ότι αυτός, τελικώς, θέλησε και αποκόμισε, τυχόν πρόσθετο οικονομικό όφελος.¹¹⁷ Τούτο δε διότι, η απόδειξη επίτευξης του πρόσθετου αυτού οφέλους, συνιστά περαιτέρω αποτέλεσμα της συμπεριφοράς του συμμετέχοντος, το οποίο δεν ανήκει στα πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν την κατά νόμο αντικειμενική υπόσταση της λαθρεμπορικής παράβασης, αλλά συναρτάται με τα κίνητρα συμμετοχής του στο λαθρεμπορικό τέχνασμα, τα οποία, όμως, δεν ασκούν επιρροή στην κατά νόμο στοιχειοθέτηση της υποκειμενικής υπόστασης της λαθρεμπορίας.»¹¹⁸

Το των ανωτέρω αποφάσεων συναγόμενο αποτέλεσμα, οδηγεί στην επαλήθευση της θέσης ότι η ελληνική νομολογία σταθερά απαιτεί για την επιβολή πολλαπλών τελών επί τελωνειακής διοικητικής παράβασης την ύπαρξη ευθέως - αμέσου δόλου. Αυτό το συμπέρασμα, στηρίζεται σε δύο θέσεις, οι οποίες προκύπτουν από την εξέταση διατάξεων του ΕΤΚ. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 142 παρ. 2, η χρήση του όρου απόπειρα χρησιμοποιείται για να θέσει το πεδίο εφαρμογής της παράβασης. Η έννοια της απόπειρας περιλαμβάνει σαφώς την έννοια του δόλου, αν λάβουμε υπόψη τη διάταξη του άρθρου 42 του Ποινικού Κώδικα, σύμφωνα με την οποία «Όποιος, έχοντας αποφασίσει να εκτελέσει κακούργημα ή πλημμέλημα, επιχειρεί πράξη που περιέχει τουλάχιστον αρχή εκτέλεσης...». Επίσης, στο άρθρο 150 του ΕΤΚ γίνεται ρητή παραπομπή στο άρθρο 155 του ίδιου κώδικα, στο οποίο τυποποιείται το αδίκημα της λαθρεμπορίας, η πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης του οποίου απαιτεί το δόλο του δράστη.¹¹⁹

Εξάλλου, και στη διάταξη του άρθρου 118 παρ. 5 ο νομοθέτης απαιτεί το στοιχείο του δόλου για τη διοικητική λαθρεμπορία, σύμφωνα και με την ερμηνεία της απόπειρας που παρατέθηκε ανωτέρω, καθώς « η με οποιοδήποτε τρόπο διαφυγή ή απόπειρα διαφυγής της καταβολής των

¹¹⁷ ΣτΕ 2119, 1140/2012, 1370, 284/2009, 2528/2006

¹¹⁸ ΣτΕ123/2016, 1989/2010 7μ., 504/2012

¹¹⁹ Κ. Βαθιώτης, Στοιχεία Ποινικού Δικαίου, Γενικό Μέρος, 2007, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 317

οφειλόμενων φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, καθώς και η μη τήρηση των διατυπώσεων που προβλέπονται από το τρίτο μέρος του παρόντος Κώδικα με σκοπό τη μη καταβολή των ως άνω φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων, χαρακτηρίζονται και τιμωρούνται διοικητικώς και ποινικώς ως λαθρεμπορία κατά τις διατάξεις των άρθρων 142 και επόμενα του παρόντος Κώδικα. Το πολλαπλό τέλος επιβάλλεται και αν ακόμα κριθεί αρμοδίως ότι δεν συντρέχουν τα στοιχεία αξιολογίου λαθρεμπορίας».

Ακολούθως, πρέπει να τονιστεί ότι η χρήση του όρου της λαθρεμπορίας επιλέχθηκε για να χαρακτηρίσει τόσο το ποινικό όσο και το διοικητικό αδίκημα. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να θεωρείται δεδομένο, όπως αναπτύχθηκε και μέσω της νομοθεσίας αλλά και μέσω της νομολογίας, ότι η προϋπόθεση του δόλου υφίσταται και στο ποινικό αλλά και στο διοικητικό σκέλος.

B. III. Η αμέλεια στη διοικητική παράβαση της λαθρεμπορίας

Στο άρθρο 10 παρ. 1 του ΕΤΚ υφίσταται μία ποινικής φύσεως διάταξη, κατά την οποία «παραβάσεις των Τελωνειακών Διατάξεων επισύρουν ποινικές κυρώσεις, εφόσον ο υπαίτιος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει τα πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν την αξιόποινη πράξη». Σύμφωνα με αυτή, ποινική κύρωση προβλέπεται «όταν ο δράστης γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει», διατύπωση η οποία σαφώς αποσπά την καταδίκη από τα εγκλήματα που τελούνται μόνο εκ δόλου και δίνει το δικαίωμα στον Δικαστή να τιμωρήσει τον δράστη, ακόμη και αν η πράξη έχει τελεστεί από αμέλεια.

Σε κάθε περίπτωση, βέβαια, η νομολογία στο σύνολό της έχει απορρίψει, όπως προαναφέρθηκε, καθολικά τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της λαθρεμπορίας από αμέλεια. Η πάγια αυτή θέση, προκύπτει αφενός από τα επιχειρήματα τα οποία έχουν εκτεθεί στο προηγούμενο κεφάλαιο, τα οποία δε συμβιβάζονται με την αρχή της υπαιτιότητας σε βαθμό αμέλειας, αλλά απαιτούν την ύπαρξη δόλου και αφετέρου από το γεγονός ότι υπό την ισχύ και του προηγούμενου

τελωνειακού κώδικα (Ν. 1165/1918), ο κολασμός του ποινικού αδικήματος της λαθρεμπορίας προϋπέθετε το δόλο του δράστη. Αν ο νομοθέτης ήθελε τροποποίηση με τον ΕΤΚ των όσων εφαρμόζονταν επί 83 έτη, χωρίς προηγούμενη διάσταση των θέσεων στη νομολογία, ειδικότερα τον κολασμό των λαθρεμπορικών παραβάσεων, ποινικών κατά το ρητό πεδίο εφαρμογής της διάταξης αλλά και διοικητικών κατά παραπομπή, ακόμη και όταν τελούνται από αμέλεια, αναμενόμενο και επιβεβλημένο θα ήταν η αιτιολογημένη αναφορά στην εισηγητική έκθεση ως προς αυτό¹²⁰ και η ρητή νομοθετική πρόβλεψη. Κανένα από τα δύο, όμως, δε συμβαίνει, κατά τα προαναφερόμενα.

Κεφάλαιο Τρίτο

Η δεσμευτική ενέργεια των ποινικών αποφάσεων στη Διοικητική Δίκη και η προέκτασή της στην παράβαση της Λαθρεμπορίας

A. I. Η σχέση συνάφειας της Ποινικής με τη Διοικητική Διαδικασία

Η συνάφεια των δύο κλάδων δικαίου προκύπτει διότι η πράξη αυτή (τελεσθείσα με ενέργεια ή παράλειψη) πληροί την αντικειμενική και την υποκειμενική υπόσταση κάποιας διάταξης του Ποινικού Κώδικα ή ειδικού ποινικού νόμου, ταυτόχρονα όμως συνιστά και διοικητική παράβαση που επισύρει διοικητικές κυρώσεις σύμφωνα με την διοικητική φορολογική νομοθεσία, βρίσκονται δηλαδή τόσο η ποινική όσο και η διοικητική παράβαση σε μια σχέση επαλληλίας, όσον αφορά τις πραγματικές, υποκειμενικές ή νομικές προϋποθέσεις (συνάφεια ως προς την πράξη)¹²⁰ είτε διότι η *stricto sensu* ποινική φορολογική παράβαση αποτελεί την αιτία λήψης διοικητικής φορολογικής κύρωσης ή μέτρου (συνάφεια ως προς την αιτία).

¹²⁰ Ευαγγελία Παυλίδου, Η δεσμευτική ενέργεια των αποφάσεων της ποινικής και πολιτικής δικαιοδοσίας στη διοικητική δίκη, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2014. σελ. 27

Ωστόσο, η σχέση συνάφειας που δημιουργείται, πρέπει να διακριθεί σαφώς από τη σχέση ταυτότητας, καθώς είναι αδύνατο, δεδομένης και της εξ αντιδιαμέτρου διαφοράς των αντικειμένων των δύο διαδικασιών, να ταυτιστούν οι δύο διαδικασίες, κυρίως επί ουσιαστικών ζητημάτων. Ειδικότερα, αντικείμενο, της ποινικής δίκης αποτελεί η ποινική αξίωση που πιθανόν, γεννάται – αφού υπάρχει και η περίπτωση τελικά η υπόθεση να μην έχει αξιόποιο χαρακτήρα – από την τέλεση ορισμένου εγκλήματος δηλαδή από ορισμένο γεγονός του κοινωνικού βίου (συνιστάμενο σε πράξη ή παράλειψη) που εμφανίζεται σε ποινικά αξιόλογο και δύναται να επισύρει κατά του δράστη ποινική κύρωση.¹²¹

Από την άλλη, το αντικείμενο της διοικητικής δίκης επί διαπλαστικών ενδίκων βοηθημάτων συνίσταται στον δικαστικό έλεγχο της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, με σκοπό την έννομη προστασία των ιδιωτών και την ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου.¹²² Ρητά τονίζεται από μέρος της θεωρίας ότι αντικείμενο της διοικητικής δίκης αποτελεί ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ένδικο βοήθημα που άσκησε είναι παραδεκτό και βάσιμο. Σε κάθε περίπτωση, το αντικείμενο της κάθε διαδικασίας διαφέρει ως προς το αντικείμενο της προστασίας του. Η ποινική δίκη επικεντρώνεται στην προστασία του εκάστοτε εννόμου αγαθού και την ενδεχόμενη προσβολή του, ενώ η διοικητική στην προστασία του δημοσίου συμφέροντος. Επομένως, καθίσταται σαφές ότι τα αντικείμενα των δύο διαδικασιών διαφέρουν και ως εκ τούτου αποκλείεται οποιαδήποτε ταύτιση μεταξύ τους.

Πέραν, όμως, της διακρίσεως από τη σχέση ταυτότητας, η συνάφεια των δύο διαδικασιών πρέπει να απομονωθεί σχετικά με το ζήτημα της προδικασίας που εφαρμόζεται. Έτσι, σε περίπτωση ύπαρξης δεσμού προδικαστικότητας, η διάγνωση της διοικητικής διαφοράς εξαρτάται από την κρίση επί του προδικαστικού ζητήματος, χωρίς την οποία δεν μπορεί να επιλυθεί το κύριο ζήτημα της δίκης. Εν προκειμένω, εφόσον το κύριο ζήτημα της διοικητικής δίκης, δεν εξαρτάται από οποιαδήποτε συνέπεια της ποινικής διαδικασίας, η επίλυση της διαφοράς

¹²¹ Χ. Δέδες, Το αντικείμενο της ποινικής δίκης, 1961, σελ. 22 – 25, 40

¹²² Π. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2014, σελ. 245

μπορεί να γίνει και αυτοτελώς, όπως άλλωστε συμβαίνει όταν το πρόσωπο το οποίο παραπέμφθηκε σε δίκη, τελικά απηλλάγη είτε επειδή δεν του ασκήθηκε ποινική δίωξη είτε επειδή εκδόθηκε απαλλακτικό βούλευμα. Βέβαια, σε αυτό το σημείο πρέπει να ληφθεί υπόψη το αποτέλεσμα και η επίδραση της απόφασης που θα εκδοθεί, όταν παραπέμπεται σε δίκη τελικά ο κατηγορούμενος, με αποτέλεσμα να διασταυρώνονται η διοικητική με την ποινική διαδικασία.

Τελικά, η αιτία από την οποία απορρέει η ανωτέρω συνάφεια μπορεί να παρουσιάζει διαβαθμίσεις ως προς το αποτέλεσμα και την αλληλεπίδραση των δύο διαδικασιών. Συγκεκριμένα, η αιτία αυτή συνίσταται στο γεγονός ότι η ίδια πράξη ή παράλειψη, νοούμενη ως βιοτικό συμβάν, συνιστά τόσο ποινικό αδίκημα, πληρούσα τα στοιχεία της αντικειμενικής και της υποκειμενικής υπόστασης ορισμένης διάταξης ευρισκόμενης στον Ποινικό Κώδικα ή δε ειδικό ποινικό νόμο, όσο και διοικητική παράβαση, που επισύρει διοικητικές κυρώσεις κατά τις διατάξεις της διοικητικής νομοθεσίας.

Δεδομένων των προεκτεθέντων ζητημάτων, είναι απαραίτητη η αναζήτηση μέσω της νομολογίας του ΣτΕ και της κείμενης νομοθεσίας, της σημασίας που διαδραματίζει η σχέση της ποινικής διαδικασίας με την ποινική. Ειδικότερα, στο αντικείμενο της λαθρεμπορίας, το οποίο παρουσιάζει την ιδιαιτερότητα να τυποποιείται, ποινικά και διοικητικά, στο ίδιο νομοθετικό κείμενο, τον Εθνικό Τελωνειακό Κώδικα, είναι απαραίτητη η στάθμιση της πορείας της νομολογίας με την πάροδο των ετών, στο ζήτημα της εφαρμογής της αρχής «ne bis in idem» στην εσωτερική έννομη τάξη, κυρίως, βέβαια, έπειτα από την τελευταία νομοθετική μεταβολή που επέφερε ο Ν. 4446/2016 σχετικά με την δεσμευτικότητα των αθωωτικών ποινικών αποφάσεων από τα διοικητικά δικαστήρια. Ως εκ τούτου, στις υπόλοιπες ενότητες του τρίτου κεφαλαίου της εργασίας, επιχειρείται η προσέγγιση εννοιολογικά της ως άνω αρχής και η εφαρμογή της στη νομολογία.

A. II. Η αρχή «ne bis in idem» και το πεδίο εφαρμογής της

Το ΕΔΔΑ με την απόφαση Engel κατά Ολλανδίας αναγνώρισε ότι ο νομικός χαρακτηρισμός μίας διαδικασίας από το εσωτερικό δίκαιο και συγκεκριμένα η ένταξη μίας κύρωσης στην ύλη του διοικητικού δικαίου δεν αρκεί για να αποκλείσει την υπαγωγή της στην έννοια της κατηγορίας ποινικής φύσης όπως αυτή περιλαμβάνεται στη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ. Για την υπαγωγή αυτή το ΕΔΔΑ χρησιμοποιεί τρία κριτήρια, τα περισσότερο γνωστά ως κριτήρια Engel τα οποία συνοψίζονται στα εξής: 1) ο νομικός χαρακτηρισμός της κύρωσης από την εσωτερική έννομη τάξη, 2) η φύση της παράβασης και 3) η βαρύτητα της κύρωσης που απειλείται. Τα κριτήρια αυτά προκειμένου να χαρακτηριστεί μία κύρωση ως ποινικής φύσεως, δεν είναι απαραίτητο να συντρέχουν σωρευτικά, ωστόσο δεν αποκλείεται να γίνει αυτό, όταν η εξέταση των επιμέρους στοιχείων δεν επαρκεί για το σχηματισμό μίας επαρκούς γνώμης σχετικά με την ποινική φύση της κύρωσης. Με τον τρόπο αυτόν διευρύνεται σημαντικά το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και των δικονομικών εγγυήσεων που πηγάζουν απ' αυτό και υιοθετείται μία ευρεία αντίληψη της έννοιας κατηγορία ποινικής φύσης, στην οποία περιλαμβάνονται διαδικασίες που χαρακτηρίζονται διοικητικές.

Με την υπαγωγή των διοικητικών κυρώσεων στην έννοια των κυρώσεων ποινικής φύσης φαίνεται ότι ενεργοποιείται η πρώτη προϋπόθεση για την εφαρμογή της αρχής ne bis in idem. Η αρχή αυτή, σύμφωνα με την οποία δεν επιτρέπεται η ποινική δίωξη ενός ατόμου ή η ποινική του καταδίκη για μία παράβαση για την οποία έχει αθωωθεί ή καταδικαστεί αμετάκλητα από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους κατοχυρώνεται ρητά στο άρθρο 4 παρ. 1 του 7^{ου} Π.Π. ΕΣΔΑ, στο άρθρο 14 παρ. 1 του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα και στο άρθρο 50 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ.

Το αμέσως επόμενο στοιχείο που εξετάζεται για την εφαρμογή της αρχής είναι το bis. Αυτό αφορά την απαγόρευση δεύτερης ποινικής

διαδικασίας μετά την αμετάκλητη περάτωση της πρώτης, ανεξάρτητα εάν αυτή θα αοδηγήσει σε αθώωση ή καταδίκη του προσώπου καθώς η έννοια του bis στα πλαίσια της αρχής δεν περιορίζεται μόνο στο δικαίωμα να μην τιμωρείται κανείς για την ίδια αξιόποινη πράξη δύο φορές αλλά περιέχει τρεις ξεχωριστές εγγυήσεις και προβλέπει το δικαίωμα να α) να μη δικάσσει β) να μην παραπεμφθεί σε δίκη με νέα διαδικασία και γ) να μην τιμωρείται για το ίδιο αδίκημα δεύτερη φορά.

Τέλος, το τρίτο στοιχείο που εξετάζεται είναι το *idem*. Η νομολογία του ΕΔΔΑ έχει υιοθετήσει τρεις διαφορετικές προσεγγίσεις. Η πρώτη, σύμφωνα και με παλαιότερη νομολογία, δέχεται ότι η ύπαρξη ίδιας παράβασης κρίνεται από την ύπαρξη ίδιας συμπεριφοράς του κατηγορούμενου, ανεξάρτητα από το νομικό χαρακτηρισμό της πράξης, τη φύση και τη βαρύτητα της κύρωσης. Η δεύτερη, η οποία αφορά στην κατ' ιδέα συρροή εγκλημάτων, δέχεται ότι δεν έχουμε παραβίαση της αρχής *ne bis in idem* όταν μία και μόνη πράξη ή συμπεριφορά πληροί την αντικειμενική υπόσταση διαφόρων εγκλημάτων, τα οποία μπορούν να δικάζονται χωριστά ή από κοινού. Η τρίτη, και τελευταία προσέγγιση, επικεντρώνεται στην ταυτότητα των ουσιωδών στοιχείων των δύο παραβάσεων που ενεργοποιούν την εφαρμογή της αρχής. Σε αυτήν την περίπτωση, ως ουσιώδη στοιχεία κρίνονται ο βαθμός δόλου, η βαρύτητα και οι συνέπειες των παραβάσεων καθώς και το προστατευόμενο έννομο αγαθό.

Στην εσωτερική έννομη τάξη η αρχή αυτή έχει απασχολήσει ιδιαίτερα τη νομολογία. Η πάγια θέση της είναι ότι τα Διοικητικά Δικαστήρια δεσμεύονται από τις καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, όχι όμως κι από τις αθωωτικές, οι οποίες μπορούν να συνεκτιμηθούν προς την τελική απόφαση. Αυτή η θέση, όμως της νομολογίας αναμένεται να ανατραπεί δεδομένης και της τροποποίησης της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ. Έτσι, Με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 – έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 129 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ) αντικαταστάθηκε

ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης». Με την ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β', αφενός επαναλαμβάνεται η εν ισχύει ρύθμιση περί δέσμευσης από τις αμετάκλητες καταδικαστικές ποινικές αποφάσεις και, αφετέρου, τίθεται νέος κανόνας, όσον αφορά τη σχέση μεταξύ της ποινικής και της διοικητικής δίκης, ο οποίος προβλέπει ότι ο διοικητικός δικαστής δεσμεύεται επίσης από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα απαλλακτικά βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή οφείλεται στην έλλειψη στοιχείου της αντικειμενικής ή της υποκειμενικής υπόστασης του ποινικού αδικήματος που δεν αποτελεί προϋπόθεση της αντίστοιχης αποδοθείσας διοικητικής παράβασης.

Ο λόγος της μεταστροφής της νομοθεσίας και της συμμόρφωσης, κατά μία έννοια, με τις προταγές της ΕΣΔΑ, απορρέει και από την αιτιολογική έκθεση του νόμου 4446/2016. Συγκεκριμένα, τονίζεται «...τροποποιείται η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, προκειμένου η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων από τις αμετάκλητες αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων να επεκταθεί πέραν από τις καταδικαστικές και στις αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και στα αποφαινόμενα να μην γίνει κατηγορία βουλεύματα που έχουν καταστεί αμετάκλητα. (βλ. και απόφαση ΕΔΔΑ της 13.7.2007, Σταυρόπουλος κατά Ελλάδας)». Εξάλλου, δεδομένης της παραπομπής της αιτιολογικής έκθεσης στη υπόθεση Σταυρόπουλου, αλλά λαμβάνοντας υπόψη και την απόφαση Καπετάνιος του ΕΔΔΑ,¹²³ ως

¹²³ Έτσι, ορίζεται σχετικά με το τεκμήριο αθωότητας ότι «Το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι μετά την παύση των ποινικών διώξεων το τεκμήριο της αθωότητας επιβάλλει να ληφθεί υπόψη, σε κάθε μεταγενέστερη διαδικασία, οποιασδήποτε φύσης και να είναι, το γεγονός ότι ο ενδιαφερόμενος δεν έχει καταδικασθεί (Vanjak, παραπάνω, παρ. 41). Έχει ήδη αναφέρει ότι το διατακτικό μιας

δικαιολογητική βάση της νέας διάταξης προβάλλεται το *ne bis in idem* (όπως αυτό κατοχυρώνεται στο άρθρο 4 παρ. 1 του 7^{ου} της ΕΣΔΑ), το τεκμήριο αθωότητας ή και οι δύο αυτές εγγυήσεις της ΕΣΔΑ, οι οποίες βέβαια διακρίνονται μεταξύ τους, όσον αφορά το κανονιστικό τους περιεχόμενο, και δη, κατά τρόπο τέτοιο, ώστε η επίκλησή της μίας να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι καλύπτει την άλλη.

Και μπορεί ο σκοπός της μεταστροφής αυτής να μην είναι απλώς η συμμόρφωση προς την αρχή *ne bis in idem*, ωστόσο η διάταξη είναι ικανή να οδηγήσει, κατ' αποτέλεσμα, στο σεβασμό του. Πέραν τούτου, η διάταξη δημιουργεί έναν κατ' ουσίαν σύνδεσμο μεταξύ της ποινικής και της διοικητικής δίκης, ο οποίος εν όψει της ερμηνευτικής προσέγγισης που υιοθέτησε η από 15.11.2016 απόφαση της μείζονας σύνθεσης του ΕΔΔΑ στην υπόθεση Α και Β κατά Νορβηγίας, λαμβάνεται υπόψη για να εκτιμηθεί εάν οι δύο «ποινικές» διαδικασίες συνδέονται στενά μεταξύ τους, κατά τρόπο συμβατό με τον κανόνα του άρθρου 4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

Από την άλλη, η ως άνω αιτιολογική έκθεση, επικαλείται ως δικαιολογητικό της θεμέλιο την απόφαση Σταυρόπουλος κατά Ελλάδα του ΕΔΔΑ, η οποία αναφέρεται στο άρθρο 6 παρ. 2 ΕΣΔΑ και, ειδικότερα, στην ανάγκη σεβασμού από τον διοικητικό δικαστή του τεκμηρίου αθωότητας που απορρέει από (αμετάκλητη) αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου. Έτσι, η υπ' αριθμ. 1992/2016 απόφαση

αθωωτικής απόφασης πρέπει να γίνει σεβαστό από κάθε αρχή που αποφαίνεται, ευθέως ή παρεμπιμπτόντως, επί της ποινικής ευθύνης του ενδιαφερόμενου (Βασίλειος Σταυρόπουλος κατά Ελλάδα, αρ.35522/04, παρ. 39, 27 Σεπτεμβρίου 2007). Εν τέλει, το τεκμήριο της αθωότητας σημαίνει ότι εάν έχει απαγγελθεί κατηγορία ποινικής φύσης και η δίωξη κατέληξε σε αθώωση, το διωκόμενο πρόσωπο θεωρείται αθώο απέναντι στο νόμο και πρέπει να αντιμετωπιστεί ως τέτοιο. Στο μέτρο αυτό επομένως το τεκμήριο της αθωότητας παραμένει αφού ολοκληρωθεί η ποινική διαδικασία, πράγμα που επιτρέπει να γίνει σεβαστή η αθωότητα του ενδιαφερόμενου σε σχέση με οποιαδήποτε κατηγορία, η βασιμότητα της οποίας δεν έχει αποδειχθεί..)» (σκέψη 85)

Ενώ, όσον αφορά την αρχή *ne bis in idem* «Κατά τη γνώμη του Δικαστηρίου, από την στιγμή αυτή, δηλαδή από την επίκληση ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων της πρώτης ποινικής διαδικασίας, όφειλε το διοικητικό δικαστήριο που είχε επιληφθεί της υπόθεσης να εξετάσει με δική του πρωτοβουλία τις επιπτώσεις που οι επίμαχες αθωωτικές αποφάσεις μπορούσαν να επιφέρουν στο πλαίσιο της εκκρεμούς διοικητικής διαδικασίας. Σε αντίθετη περίπτωση, η μη συνεκτίμηση του στοιχείου της πρώτης «ποινικής διαδικασίας» θα ισοδυναμούσε με την εκούσια ανοχή μίας κατάστασης στην εσωτερική έννομη τάξη που ενδεχομένως να παραγνωρίζει την αρχή *ne bis in idem*.(σκέψη 65)

της επταμελούς σύνθεσης του Β΄ Τμήματος του Δικαστηρίου δέχθηκε, στη σκέψη 9, τα εξής: «...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, ως "τελική" δε απόφαση, στο πλαίσιο της προαναφερόμενης νομολογίας, νοείται η αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου (βλ. ΣτΕ 2951/2013, 2957/2013, 1713/2014, 1879/2014, 1184/2015, 2403/2015 κ.ά.). Όπως έχει κριθεί, ενόψει της ανωτέρω νομολογίας του ΕΔΔΑ, το εκ των υστέρων επιλαμβανόμενο διοικητικό δικαστήριο, που κρίνει επί της διοικητικής παράβασης της λαθρεμπορίας δεν δεσμεύεται από την οικεία αμετάκλητη απαλλακτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται να τη συνεκτιμήσει και, δη, κατά τρόπο ειδικό, ώστε, εφόσον αποκλίνει από τις ουσιαστικές κρίσεις του ποινικού δικαστή, να μην καταλείπονται εύλογες αμφιβολίες ως προς το σεβασμό του τεκμηρίου αθωότητας, που απορρέει από την τελική έκβαση της ποινικής δίκης»^{124 125}

Λόγω του προσφάτου της έναρξης ισχύος της νέας διάταξης, δεν είναι δυνατή η εύρεση νομολογιακού αρχείου σχετικά με την εφαρμογή της. Το μόνο που απομένει είναι η υιοθέτησή της στην πράξη από τα δικαστήρια, καθώς υφίστανται ασάφειες, οι οποίες ακόμη δεν έχουν διευκρινιστεί, όπως το τι είδους αντιμετώπιση θα τύχουν για αποφάσεις και βουλεύματα από τα οποία δεν προκύπτει που στηρίχθηκε η απαλλαγή. Η επιλογή της διατύπωσης οδηγεί στο συμπέρασμα ότι ο γενικός κανόνας είναι η δέσμευση και άρα ισχύει σε περίπτωση αμφιβολίας ως προς τους λόγους απαλλαγής. Σε κάθε περίπτωση, το αντικείμενο της διατάξεως θ' αποτελέσει αντικείμενο έντονων συζητήσεων τα επόμενα χρόνια.

¹²⁴ ΣτΕ 1713-1714/2014, 2069/2014, 1184/2015, 2403/2015

¹²⁵ Εισήγηση Ι. Δημητρακόπουλου, *Ne bis in idem*, τεκμήριο αθωότητας και η νέα ρύθμιση του άρθρου 5 παρ. 2 εδαφ. β΄ του ΚΔΔ (άρθρο 17 του ν. 4446/2016), δημοσιευμένη στο www.humanrightscaselaw.gr

A. III. Η μέχρι τώρα θέση της νομολογίας σχετικά με τη δεσμευτικότητα των ποινικών αποφάσεων στη Διοικητική Διαδικασία επί παραβάσεων λαθρεμπορίας

Η πάγια θέση της νομολογίας μέχρι σήμερα, δηλαδή υπό την ισχύ του άρθρου 5 παρ. 2 του ΚΔΔ προ της τροποποίησής του με το με το άρθρο 17 Ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α 240/22.12.2016), ακολούθησε αταλάντευτα τη γραμματική του διατύπωση, ότι δηλαδή τα διοικητικά δικαστήρια δεσμεύονται από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, ενώ οφείλουν να συνεκτιμούν τις αντίστοιχες αθωωτικές αποφάσεις. Η συλλογιστική της αυτή άρχεται από τη σχέση συνάφειας της διοικητικής με την ποινική δίκη. Πράγματι, η διοικητική δίκη, εν προκειμένω της λαθρεμπορίας, είναι, κατά νόμο, σε ορισμένο βαθμό εξαρτημένη από το αποτέλεσμα της αντίστοιχης ποινικής δίκης. Κάτι τέτοιο επιβάλλεται, αφενός, διότι στην ποινική δίκη εφαρμόζεται το ανακριτικό δικονομικό σύστημα προς αναζήτηση της αντικειμενικής (ουσιαστικής) αλήθειας, για λόγους του δημοσίου συμφέροντος, όπως και στην διοικητική δίκη, αφετέρου, διότι το υποκειμενικό στοιχείο του δόλου, για την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος της λαθρεμπορίας, έχει την αυτή έννοια τόσο στη διοικητική (τελωνειακή) διαδικασία, όσον και στην ποινική διαδικασία, για την επιβολή των αντίστοιχων κυρώσεων.

Η γενικότερη αντιμετώπιση του ζητήματος, αντικατοπτρίζεται σαφώς στην απόφαση 990/2004 του ΣτΕ. Το κύριο αντικείμενο της συζήτησης που δημιούργησε η απόφαση, ήταν εάν ως πληρότητα και επάρκεια της απαιτούμενης ειδικής αιτιολογίας της προσβαλλόμενης κατ' αναίρεση εφετειακής απόφασης επί λαθρεμπορίας, νοείται και μόνο η απλή αναφορά σε αυτήν, κατά τη συνεκτίμηση με τα άλλα αποδεικτικά μέσα, του αριθμού της αντίστοιχης αθωωτικής ποινικής απόφασης, ή, αντιθέτως, εάν απαιτείται συγκεκριμένη συνεκτίμηση από το διοικητικό δικαστήριο της αθωωτικής ποινικής απόφασης, σε σχέση και με τα στοιχεία στα οποία αυτή στηρίχθηκε. Για την καλύτερη κατανόηση,

όμως, της κρίσεως της πλειοψηφίας, δεδομένου ότι δε καταδικάσθηκε ποινικά ο αναιρεσείων, παρατίθεται η ερμηνευτική θέση της μείζονος πρότασης της αποφάσεως. Σύμφωνα, λοιπόν, με αυτή τη θέση «η διαδικασία διοικητικής βεβαίωσης της τελωνειακής παραβάσεως, που κατατείνει στην επιβολή του πολλαπλού τέλους, είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία. Η αυτοτέλεια των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο, όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση, δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, υποχρεούται όμως να εκτιμήσει αυτήν κατά τη διαμόρφωση της κρίσης του. Τούτο δεν απαιτείται να εξαγγέλλεται ρητά αλλά αρκεί να συνάγεται από το όλο περιεχόμενο της αποφάσεως του δικαστηρίου της ουσίας». Σημειωτέον ότι η υποχρέωση του διοικητικού δικαστηρίου ουσίας, για τη συνεκτίμηση της αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης του κρίναντος το σχετικό αδίκημα της λαθρεμπορίας ποινικού δικαστηρίου, απορρέει από το άρθρο 3 ΚΔΔ, σχετικά με την έκταση της δικαιοδοσίας του διοικητικού δικαστηρίου, ως προς την κρίση, παρεμπιπτόντως, ζητημάτων της δικαιοδοσίας άλλων δικαστηρίων και το άρθρο 148 του ίδιου Κώδικα σχετικά με την ελεύθερη χρήση και εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων. Σύμφωνα με τη διατυπούμενη, μετά ταύτα, θέση σε σχέση και με τις διατάξεις αυτές, το διοικητικό δικαστήριο υποχρεούται σε συνεκτίμηση της αμετάκλητης αθωωτικής αποφάσεως είτε αυτοτελώς, είτε σε συνδυασμό με άλλα αποδεικτικά μέσα, δυνάμενο βεβαίως να κρίνει και αντιθέτως, δηλαδή ως ένοχο λαθρεμπορίας το αθωωθέν γι' αυτή πρόσωπο κατά την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, εφ' όσον έχει αιτιολογήσει ειδικώς την εν λόγω κρίση του.

Όπως προαναφέρθηκε, η κρατούσα νομολογιακή άποψη επί του θέματος υποστηρίζει ότι το διοικητικό δικαστήριο υποχρεούται μεν να λάβει υπόψη και να συνεκτιμήσει προς μόρφωση της κρίσεώς του την τυχόν υφιστάμενη αμετάκλητη αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά τούτο γίνεται έστω και με απλή μνεία της εν λόγω ποινικής αποφάσεως. Οπότε, σε περίπτωση, μόνο, που αγνοηθεί τελείως

και δεν αναφερθεί στην προσβαλλόμενη κατ' αναίρεση εφετειακή απόφαση η επικληθείσα από τον αναιρεσειόντα ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου ουσίας αμετάκλητη αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, για το προσαπτόμενο σε αυτόν αδίκημα λαθρεμπορίας, η εφετειακή αυτή απόφαση κρίνεται αναιρετέα στο σύνολό της ως αναιτιολόγητη και παραπέμπεται η υπόθεση ενώπιον του αυτού Διοικητικού Εφετείου για νέα κρίση επί της ουσίας.¹²⁶

Έτσι, σ' αυτό το σημείο, είναι απαραίτητο να υπογραμμιστεί ότι η νομολογία σε κανένα σημείο, πέρα από τις απόψεις τις μειοψηφίας σε πολλές αποφάσεις, όπως και στην ανωτέρω σχολιαζόμενη 990/2004 ΣτΕ, δεν διαφοροποιήθηκε με την πάγια θέση της, διατηρώντας την «γραμμή» που είχε ήδη χαραχθεί. Χρήσιμο είναι να εκτεθούν αποφάσεις της νομολογίας επί υποθέσεων λαθρεμπορίας για το ζήτημα της συνεκτίμησης ή όχι αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου.

Χαρακτηριστική είναι η υπ' αριθμ. 1741/2015 απόφαση του ΣτΕ, η οποία αφού ανήρεσε απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά που είχε κρίνει τα αντίθετα, υποχρέωσε εταιρεία πετρελαιοειδών να πληρώσει το ποσό που της επιβλήθηκε από το Τελωνείο, λόγω λαθρεμπορίας, παρά το γεγονός ότι από τα Ποινικά Δικαστήρια αθώωθηκε η επίμαχη εταιρεία λόγω αμφιβολιών.

Το ΣτΕ έκρινε ότι το πολλαπλό τέλος που προβλέπει ο Τελωνειακός Κώδικας «δεν συνιστά ποινή του ποινικού δικαίου, που επιβάλλεται από τα ποινικά δικαστήρια υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις της ποινικής διαδικασίας με σκοπό αυτόν που χαρακτηρίζει την "ποινή", δηλαδή τη γενικότερη νομική, ηθική και κοινωνική αποδοκιμασία της συμπεριφοράς του δράστη, αλλά έχει χαρακτήρα, όπως ρητώς άλλωστε διαλαμβάνεται στη διάταξη του άρθρου 89 παρ.2 του Τελωνειακού Κώδικα, διοικητικής κυρώσεως που επιβάλλεται από διοικητικά όργανα -υπό τον ουσιαστικό έλεγχο των

¹²⁶ Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, Εφαρμογές της αρχής της αναλογικότητας-Συνταγματικά και υπερθνικού δικαίου ζητήματα σχετικά με την έκταση του αναιρετικού ελέγχου κατά την επιβολή πολλαπλών τελών για λαθρεμπορική τελωνειακή παράβαση με αφορμή την ΟΛΣΤΕ 990/2004, σελ. 244επ., Δικαιώματα του Ανθρώπου, Κράτος Δικαίου και Αρχή της Αναλογικότητας, τεύχος δεύτερο, 2005, Τόμος εκτός σειράς

διοικητικών δικαστηρίων- και εξυπηρετεί διαφορετικό σκοπό, που είναι η διασφάλιση της εισπράξεως κοινοτικών και εθνικών πόρων καθώς και η τήρηση και ομαλή εφαρμογή των κανόνων της τελωνειακής διαδικασίας».

Περαιτέρω η με αριθμό 1741/2015 απόφαση του ΣτΕ αναφέρει ότι «το πολλαπλό τέλος όχι μόνο κατά τον τυπικό χαρακτηρισμό του στην ελληνική νομοθεσία αλλά και κατά τη φύση και τον χαρακτήρα του διαφέρει από τις κυρώσεις ποινικής φύσεως». Εξάλλου, αναφέρει το Σ.τ.Ε στην με αριθμό 1741/2015 απόφασή του ότι «εφ' όσον η κύρωση του πολλαπλού τέλους δεν έχει ποινικό χαρακτήρα, δεν ανακύπτει ζήτημα εφαρμογής της αρχής *ne bis in idem* που διαλαμβάνεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 του 7ου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ καθώς και στο άρθρο 50 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης».

Τέλος, αναφέρει η με αριθμό 1741/2015 απόφασή του ΣτΕ ότι η αμετάκλητη αθώωση του κατηγορουμένου από τα ποινικά δικαστήρια δεν αποκλείει την -κατόπιν συνεκτιμήσεως της αθώωσής του αυτής- αιτιολογημένη διαφορετική κρίση στο πλαίσιο της διοικητικής δίκης περί επιβολής πολλαπλού τέλους λόγω λαθρεμπορίας, πολύ περισσότερο μάλιστα όταν η αθώωση είναι λόγω αμφιβολιών.

Είναι προφανές, λοιπόν, ότι η μέχρι τώρα νομολογία είχε σταθερή, επί του θέματος θέση, ότι τα διοικητικά δικαστήρια δεν δεσμεύονται μεν από τις αθωωτικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, υποχρεούνται όμως να τις συνεκτιμούν και να αιτιολογούν την κρίση τους σε περίπτωση που αποφασίσουν διαφορετικά απ' ότι τα ποινικά δικαστήρια.

Αντίστοιχη προσέγγιση ακολούθησε και η υπ' αριθμ. 2403/2015 απόφαση του ΣτΕ, κατά την οποία η τελωνειακή αρχή διαπίστωσε πώληση ποσοτήτων καυσίμων χωρίς να υπάρχουν τα αντίστοιχα παραστατικά αγοράς τους. Έτσι, δέχτηκε 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.)».

A. IV. Εφαρμογή της άνω αρχής μετά την νομοθετική αλλαγή που επέφερε ο Ν. 4446/2016

Όσον αφορά την παρ. 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 Ν.4446/2016, έχει γίνει εκτενής αναφορά σε προηγούμενο κεφάλαιο. Εν προκειμένω, κρίσιμο ζήτημα είναι η αντίδραση τη νομολογίας απέναντι στη νομοθετική μεταβολή. Προς το παρόν, δεν υπάρχει κάποια απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία να εκδόθηκε εν όψει της ως άνω διάταξης. Έχει δημοσιευθεί μόνο η υπ' αριθμ. 124/2017 απόφαση της Ελάσσονος Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, η οποία, χωρίς να αναφέρεται ρητά στην προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 17 του Ν. 4446/2016, εν τέλει συντάσσεται με τις κατευθύνσεις της, κρίνοντας ότι: «Για την ενεργοποίηση της θεμελιώδους δικονομικής εγγύησης, που απορρέει από το τεκμήριο αθωότητας του άρθρου 6 παρ. 2 της Ε.Σ.Δ.Α., και τον έλεγχο πιθανής παραβίασής της, απαιτείται οι παρεπόμενες της ποινικής δίκης δικαστικές, ή ακόμα και διοικητικές διαδικασίες, που δεν είναι ποινικές, να παρουσιάζουν συνάφεια με την προηγηθείσα ποινική δίκη, υπό την έννοια της ταυτόσημης αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης των αδικημάτων για τα οποία, αυτός που την επικαλείται, διώκεται. Περαιτέρω, σε περίπτωση που διαπιστωθεί η εν λόγω συνάφεια, το διοικητικό δικαστήριο ή το διοικητικό όργανο οφείλει να απόσχει από τη διατύπωση κρίσης ή και αιτιολογίας, η οποία θα έθετε εν αμφιβόλω το αθωωτικό αποτέλεσμα της οικείας ποινικής διαδικασίας. Εξάλλου, η διαδικαστική αυτή εγγύηση δεν παραβιάζεται όταν η μεταγενέστερη της αθωωτικής απόφασης διαφορετική δικαστική κρίση στηρίζεται σε διαφορετική νομική βάση και αφορά σε άλλη μορφή ή άλλο χαρακτήρα ευθύνης του αθωωθέντος, με συνέπεια να παρουσιάζει

αυτοτέλεια σε σχέση με την ποινική διαδικασία». ¹²⁷ Κατά την κρίση μας, η ανωτέρω αναφερόμενη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως ισχύει, αποτελούσα ειδικότερη έκφανση του άρθρου 6 παρ. 2 της Ε.Σ.Δ.Α. και ερμηνευομένη και θεωρούμενη υπό το πρίσμα των ορισμών της, θέτει γενικότερο δικαιοϊκό κανόνα, όχι μόνο προς την κατεύθυνση των (Διοικητικών) Δικαστηρίων, τα οποία δεσμεύονται πλέον, υπό τις εκεί αναφερόμενες διακρίσεις, από τις αθωωτικές αποφάσεις των ποινικών Δικαστηρίου, αλλά και προς τη Διοίκηση γενικά, υπό την έννοια ότι δεν μπορεί να εμμένει σε μέτρα εναντίον του διοικουμένου, όταν αυτά είναι αποτέλεσμα συμπεριφοράς του, για την οποία, εισαχθείσα σε ποινικό Δικαστήριο, κρίθηκε, κατ' ακολουθίαν ερεύνης της ουσίας της υποθέσεως, αμετακλήτως αθώος.

Επίλογος

Με την παρούσα εργασία, επιχειρήθηκε η ανάδειξη, κυρίως, μέσω νομολογιακού υλικού, του φαινομένου της λαθρεμπορίας στην ελληνική έννομη τάξη. Με την παράθεση λεπτομερών στοιχείων, τονίστηκε η έκταση του φαινομένου και η τάση διεύρυνσής του, ένεκα της φορολογικής πολιτικής που ακολουθείται τα τελευταία χρόνια, με την επιβολή δυσβάσταχτων φόρων, οι οποίοι όπως αποδεικνύεται έχουν τα αντίθετα από τα προσδοκώμενα αποτελέσματα. Τα πολλαπλά τέλη και οι λοιπές κυρώσεις που επιβάλλονται σ' αυτές τις περιπτώσεις, δεν πτοούν κατά τα φαινόμενα τους παραβάτες, αφού τα κέρδη τους από αυτές τις πρακτικές, είναι κατά πολύ μεγαλύτερα απ' ότι αν ακολουθούσαν τις

¹²⁷ 124/2017 ΕΣ Ελάσσονα Ολομέλεια, «Η δέσμευση του Ελεγκτικού Συνεδρίου από την αθωωτική ποινική απόφαση συντρέχει αποκλειστικά και μόνο υπό την προϋπόθεση ότι τα πραγματικά περιστατικά για τα οποία διώχθηκε ποινικά το προτεινόμενο προς καταλογισμό πρόσωπο, αλλά αθωώθηκε, έστω και λόγω αμφιβολιών, ταυτίζονται πλήρως με αυτά στα οποία στηρίζεται ο καταλογισμός του. Αυτό συμβαίνει όταν η παρεπόμενη δημοσιονομική δίκη προϋποθέτει την εξέταση της προηγηθείσας κρίσης του ποινικού δικαστηρίου ή όταν το αρμόδιο δικαστήριο εξετάσει εκ νέου τα αποδεικτικά στοιχεία που έλαβε υπόψη του το ποινικό δικαστήριο ή κρίνει ξανά τη συμμετοχή του προσώπου σε μια από τις πράξεις που οδήγησαν στην καταδική του. Μόνο εφόσον ο σύνδεσμος ανάμεσα στην ολοκληρωθείσα ποινική διαδικασία και στην δημοσιονομική δίκη επιβεβαιωθεί, τότε η κρίση στα πλαίσια της δεύτερης δίκης θα ελεγχθεί για την παραβίαση του άρθρου 6 παρρ. 2 της ΕΣΔΑ, και δη, αν με την επίδικη κρίση παραβιάστηκε η προηγούμενη αθώωση του υπολόγου.»

νόμιμες διαδικασίες. Σε κάθε περίπτωση, και με δεδομένο ότι η ελληνική έννομη τάξη δεν είχε συμμορφωθεί μέχρι τώρα προς τις οδηγίες της ΕΕ σχετικά με την εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem*, η εφαρμογή του νόμου 4446/2016 και μεταστροφή της νομοθεσίας, η οποία ακολούθως θα οδηγήσει και σε αλλαγή της πάγιας θέσης της νομολογίας, σηματοδοτούν την έναρξη ισχύος μιας δικαιότερης διαδικασίας, όσον αφορά την επιβολή των κυρώσεων και την «τιμωρία» του παραβάτη, αφενός από τα ποινικά και αφετέρου από τα διοικητικά δικαστήρια. Όλα αυτά, βέβαια, εξαρτώνται και από την εφαρμογή στην πράξη των εκτεθειμένων απόψεων, με τη συνεργασία των διωκτικών-ελεγκτικών μηχανισμών με την δικαστική εξουσία, προς την αντιμετώπιση αυτού του φλέγοντος ζητήματος, χωρίς αυτό να σημαίνει πως η ευθύνη βαρύνει αυτούς. Οι λόγοι έξαρσης του φαινομένου, όπως προαναφέρθηκε, έχουν κύρια αιτία την υπερφορολόγηση, και μόνο η μείωση της φορολογίας σε συνδυασμό με άλλα κίνητρα προς του ελεύθερους επαγγελματίες μπορούν να οδηγήσουν στην αντιμετώπιση του προβλήματος.

Βιβλιογραφία.

- Αδάμου Ου., Το προστατευόμενο έννομο αγαθό στην αξιόποινη πράξη της λαθρεμπορίας, ΠοινΔικ 5/2005,
- Μοροζίνης Ι., Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, Λαθρεμπορία Ι, εκδ. επιμέλεια Παύλου Στ. και Σάμιος Θ., Εκδόσεις Σάκκουλα, Δίκαιο και Οικονομία 2012
- Στοιχεία εκ της επίσημης ιστοσελίδας της ΕΣΕΕ (Ελληνική Συνομοσπονδία Εμπορίου και Επιχειρηματικότητας), Υπόμνημα αποτίμησης του Παρεμπρίου και της Λαθρεμπορίας στην Ελλάδα, 22-9-2017, www.esee.gr
- Αιτιολογική Έκθεση του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα 2960/2001
- Παπαχρήστου Β., Λαθρεμπορία και τελωνειακές παραβάσεις, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 1989
- Παπακυριάκου Θ., Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2005
- Ασπρογέρακας-Γρίβας Θ., Η κυκλοφορία αυτοκινήτων με Ευρωπαϊκές πινακίδες κυκλοφορίας στην Ελλάδα από μη δικαιούχους – Αξιόποινη λαθρεμπορική συμπεριφορά ή όχι;, ΠοινΧρον 1998, Τεύχος Δεκεμβρίου
- Μελέτη ΣΕΕΠΕ ανηρητημένη στην επίσημη ιστοσελίδα του Συνδέσμου υπό τον τίτλο Λαθρεμπόριο – Παρανομίες – Μέτρα για την καταπολέμηση του Λαθρεμπορίου Καυσίμων
- Μελέτη Δ. Μάρδα, καθηγητή ΑΠΘ, με θέμα «Νοθεία και Λαθρεμπόριο Καυσίμων – Μέτρα πολιτικής» ανηρητημένη στον ιστότοπο <http://www.gsevee.gr/meletes/205-2012-10-04-10-42-22> αλλά και την επίσημη ιστοσελίδα του Ινστιτούτου Μικρών Επιχειρήσεων της ΓΣΕΒΕΕ
- Άρθρο Σταύρου Στέλλα στο ηλεκτρονικό φύλλο της 12-11-2015 της εφημερίδας Η ΑΥΓΗ
- Στοιχεία στο από 22.9. 2017 Διάγραμμα Προτάσεων για την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου της Ελληνικής Συνομοσπονδίας Εμπορίου και Επιχειρηματικότητας, υπό τον τίτλο «Η ΕΣΕΕ αποτιμά το παρεμπόριο και το λαθρεμπόριο στην Ελλάδα», δημοσιευμένο στην επίσημη ιστοσελίδα της

- Αντωνόπουλος Γ., «Η μαύρη αγορά τσιγάρων στην Ελλάδα, Πλαίσιο, Δράσεις και Δραστηριότητες», στον τόμο «Η σύγχρονη εγκληματικότητα, η αντιμετώπισή της και η Επιστήμη της Εγκληματολογίας», Νομική Βιβλιοθήκη, 2011
- Δελτίο Τύπου της 19 Σεπτεμβρίου 2013 του Κέντρου Προγραμματισμού και Οικονομικών Ερευνών, ανηρτημένο στην ιστοσελίδα <http://www.kepe.gr>
- Bruggeman. W., “Η καταπολέμηση του οργανωμένου εγκλήματος: δυνατότητες, προβλήματα και ευκαιρίες, με ειδικότερη έμφαση στην Ευρωπαϊκή Ένωση“, Ποινική Δικαιοσύνη, 3/2000, σελ. 317
- Antonopoulos, G. A. (2008), 'The Greek connection(s): The social organization of the cigarette-smuggling business in Greece', *European Journal of Criminology*, 5 (3)
- Antonopoulos G.A., Cigarette smuggling: a case study of a smuggling network in Greece, *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, 14 (3)
- Διονύση Χιόνη: Το λαθρεμπόριο καπνού στην Ελλάδα της κρίσης, άρθρο στον Τιμητικό Τόμο για τον Καθηγητή Νέστορα Κουράκη, εκδόσεις Σάκκουλα
- Αντωνόπουλος Γ., «Η μαύρη αγορά τσιγάρων στην Ελλάδα, Πλαίσιο, Δράσεις και Δραστηριότητες», στον τόμο «Η σύγχρονη εγκληματικότητα, η αντιμετώπισή της και η Επιστήμη της Εγκληματολογίας» (2011),
- Φινοκαλιώτης Κ., Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 5^η Έκδοση, 2011
- Φορτσάκης Θ., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 4^η Έκδοση, 2013
- Ορφανουδάκης Σ., Οι διοικητικές κυρώσεις για τελωνειακές παραβάσεις λαθρεμπορίας και ο δικαιοδοτικός έλεγχος επιβολής τους, Δικαιώματα του Ανθρώπου τόμος εκτός σειράς 2005, Εκδόσεις Σάκκουλα, Κράτος Δικαίου και Αρχή της Αναλογικότητας
- Δ. Παπανικολαΐδη, Δίκαιον των διοικητικών πράξεων, Εκδόσεις Σάκκουλα, 1975

- Α. Τάχου – Ι. Συμεωνίδη, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2005
- Δαγτόγλου Π., Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2015
- Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό ποινικό δίκαιο, εκδ. Σάκκουλα 2005
- Γ. Ψυχογιπούλου, Διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής, ΦορΕπ 2001
- Σπυρίδων-Ηρακλής Ακτύπης κ.α. «Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου-Ερμηνεία κατ' άρθρο», Νομική Βιβλιοθήκη, 2013
- Ελένη Α. Θεοχαροπούλου, Εφαρμογές της αρχής της αναλογικότητας-Συνταγματικά και υπερεθνικού δικαίου ζητήματα σχετικά με την έκταση του αναιρετικού ελέγχου κατά την επιβολή πολλαπλών τελών για λαθρεμπορική τελωνειακή παράβαση με αφορμή την ΟλΣτΕ 990/2004, Δικαιώματα του Ανθρώπου, Κράτος Δικαίου και Αρχή της Αναλογικότητας, τεύχος δεύτερο, 2005, Τόμος εκτός σειράς
- Ανδρουλάκης Ν., Εκδόσεις Σάκκουλα, 1994
- Σπυρίδων-Ηρακλής Ακτύπης κ.α. «Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου-Ερμηνεία κατ' άρθρο», Νομική Βιβλιοθήκη, 2013
- Α. Κονταξή, Τελωνειακός Κώδικας και Ειδικοί Τελωνειακοί Νόμοι, 1992
- Γκμπάντι / Ε.Συμεωνίδου-Καστανίδου, Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, 2 Λαθρεμπορία, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2002
- Χαραλαμπίκη, Διάγραμμα Ποινικού Δικαίου, Γενικό Μέρος, Πέμπτη έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 2003
- Κ. Βαθιώτης, Στοιχεία Ποινικού Δικαίου, Γενικό Μέρος, 2007, Νομική Βιβλιοθήκη
- Ευαγγελία Παυλίδου, Η δεσμευτική ενέργεια των αποφάσεων της ποινικής και πολιτικής δικαιοδοσίας στη διοικητική δίκη, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2014
- Χ. Δέδες, Το αντικείμενο της ποινικής δίκης, 1961,
- Π. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2014

-Εισήγηση Ι. Δημητρακόπουλου, *Ne bis in idem*, τεκμήριο αθωότητας και η νέα ρύθμιση του άρθρου 5 παρ. 2 εδαφ. β΄ του ΚΔΔ (άρθρο 17 του ν. 4446/2016), δημοσιευμένη στο www.humanrightscaselaw.gr