

Η αρχή *lex mitior* στο πεδίο του ενωσιακού φορολογικού δικαίου

Ιωάννης Δημητρακόπουλος

Δικαστής στο Γενικό Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Σύμβουλος Επικρατείας

1. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ποινικού νόμου που είναι ευμενέστερος για το πρόσωπο στο οποίο αποδίδεται ορισμένη παράβαση (στο εξής, «αρχή *lex mitior*») αποτελεί βασική αρχή του *stricto sensu* ποινικού δικαίου, η οποία έχει μεταγραφεί στο διοικητικό δίκαιο και έχει βρει πρόσφορο έδαφος εφαρμογής ιδίως στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, όπου μεταβάλλονται συχνά οι αντιλήψεις του νομοθέτη για τις προσήκουσες κυρώσεις. Ήδη το έτος 1955, το ελληνικό Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι «όταν [...] ο [φορολογικός] νομοθέτης, μεταβάλλων αντιλήψεις, κρίνει ότι οι σκοποί του δύνανται να επιτευχθώσι και δι' ηπιωτέρων μέσων, τότε ελέγχεται ου μόνον άσκοπος και αδικαιολόγητος, αλλά και αντίθετος προς την νεωτέρα νομοθετικήν βούλησιν η εφαρμογή των παλαιότερων αυστηρών [φορολογικών] κυρώσεων, αίτινες υπερβάλλουσι το μέτρον, όπερ ήδη (κατά τον χρόνον της τελικής κρίσεως της διαφοράς) κρίνεται υπό του νομοθέτου ως αναγκαίον. Εις τα περιπτώσεις ταύτας ειδικώς δέον [...] να γίνη δεκτόν ότι υπάρχει τεκμήριον αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιωτέρου νόμου και επί εκκρεμών υποθέσεων, τεκμήριον όπερ μόνον δια σαφούς αντιθέτου διατάξεως δύναται να ανατραπή.»¹.
2. Η ανωτέρω προσέγγιση, πρωτοποριακή για την εποχή της, έχει ήδη εξελιχθεί, υπό την επιρροή του ενωσιακού δικαίου, το οποίο κατοχυρώνει την αρχή *lex mitior* ως θεμελιώδες δικαίωμα. Συγκεκριμένα, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής έχει αναγνωριστεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής, «ΔΕΕ» ή «ΔΕΚ») ως γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου². Η αρχή αυτή έχει πλέον ενσωματωθεί στο άρθρο 49 παρ. 1 εδαφ. γ' του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής, «Χάρτης ΘΔΕΕ»), το οποίο εφαρμόζεται και σε διοικητικές κυρώσεις «ποινικής» φύσεως, σύμφωνα με τα κριτήρια *Bonda*³, όπως μπορούν να είναι, ιδίως, οι χρηματικές κυρώσεις για φορολογικές παραβάσεις⁴. Προϋπόθεση για την επίκληση κάποιας από τις ανωτέρω δύο νομικές βάσεις του πρωτογενούς ενωσιακού δικαίου είναι η ύπαρξη επαρκούς συνδέσμου της υπόθεσης με το δίκαιο της Ένωσης. Τέτοιος σύνδεσμος ανευρίσκεται, για παράδειγμα, σε υποθέσεις κυρώσεων σχετικών με τον ΦΠΑ⁵ ή διοικητικών

¹ Βλ. ΣτΕ 1525/1955.

² Βλ. ΔΕΚ (μειζ. συνθ.), απόφαση της 3.5.2005, C-387/02 κ.ά., *Berlusconi κ.ά.*, EU:C:2005:270, σκέψεις 68-69 (προκειμένου περί *stricto sensu* ποινικών κυρώσεων) και ΔΕΚ (μειζ. συνθ.) απόφαση της 11.3.2008, C-420/06, *Jager*, EU:C:2008:152, σκέψεις 59-60 (προκειμένου περί διοικητικών κυρώσεων).

³ Πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 6.10.2021, C-544/19, *Ecotex Bulgaria*, EU:C:2021:803, σκέψεις 90 επ. και απόφαση της 4.5.2023, C-40/21, *Agenția Națională de Integritate*, EU:C:2023:367, σκέψεις 33 επ., όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας των ποινών που κατοχυρώνει η παράγραφος 3 του άρθρου 49 του Χάρτη ΘΔΕΕ. Βλ. επίσης τις προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα de la Tour στην υπόθεση C-544/23, *Baji Trans*, EU:C:2025:53, σκέψεις 49 επ., όπου διατυπώνεται επιπλέον η εύλογη θέση ότι η αρχή *lex mitior* δεν εφαρμόζεται, ως γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, σε διοικητικές κυρώσεις που δεν έχουν «ποινικό» χαρακτήρα.

⁴ Βλ. ΔΕΕ (μειζ. συνθ.), απόφαση της 20.3.2018, C-524/15, *Menci*, EU:C:2018:197, σκέψεις 26-33.

⁵ Βλ. ΣτΕ 352/2019 (επαμ.).

προστίμων για παραβάσεις έκδοσης εικονικών ή ανακριβών φορολογικών στοιχείων, στο μέτρο που συναρτώνται με τη διασφάλιση της τήρησης της νομοθεσίας περί ΦΠΑ⁶. Αντιθέτως δεν εντοπίζεται, τουλάχιστον καταρχήν, σε υποθέσεις άμεσης φορολογίας, όπως είναι η φορολογία εισοδήματος⁷ και μη εκπλήρωσης συναφών υποχρεώσεων των επιτηδευματιών⁸.

3. Παράλληλα, η αρχή *lex mitior* συνιστά εγγύηση απορρέουσα από το άρθρο 7 παρ. 1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (στο εξής, «ΕΣΔΑ»), όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο του Στρασβούργου (ΕΔΔΑ) στην υπόθεση *Scoppola No2*⁹. Δεδομένου ότι το προστατευτικό πεδίο του άρθρου 7 της ΕΣΔΑ καλύπτει και τις περιπτώσεις επιβολής διοικητικών κυρώσεων «ποινικής» φύσεως, με βάση τα κριτήρια της νομολογίας *Engel*, η ως άνω αρχή τυγχάνει εφαρμογής και επί διοικητικών προστίμων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, ενόψει του σκοπού των κυρώσεων αυτών και της βαρύτητάς τους σε σχέση με τις αντίστοιχες παραβάσεις¹⁰. Το άρθρο 7 της ΕΔΔΑ αποτελεί, συνεπώς, έτερη, αυτοτελή, νομική βάση της αρχής *lex mitior* σε ευρωπαϊκό επίπεδο, δυνάμενη να καλύψει και περιπτώσεις που δεν εμφανίζουν επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της Ένωσης.
4. Στην ελληνική έννομη τάξη, η αρχή *lex mitior* προβλέπεται στο άρθρο 2 του Ποινικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο : «1. Αν από την τέλεση της πράξης ως την αμετάκλητη εκδίκασή της ίσχυσαν περισσότερες διατάξεις νόμων, εφαρμόζεται αυτή που στη συγκεκριμένη περίπτωση οδηγεί στην ευμενέστερη μεταχείριση του κατηγορουμένου. 2. Αν μεταγενεστέρως νόμος χαρακτήρισε την πράξη μη αξιόποινη (ανέγκλητη), παύει η εκτέλεση της ποινής που επιβλήθηκε καθώς και τα ποινικά επακόλουθά της, όπως και η εκτέλεση των μέτρων ασφαλείας». Όσον αφορά τις κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, αναγνωρίζεται παγίως από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ως γενική αρχή του φορολογικού δικαίου. Η πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας την συνδέει, πάντως, άμεσα με τις συνταγματικές επιταγές περί ισότητας και αναλογικότητας, τις οποίες επικαλείται κατ' ουσίαν ως «ασπίδα προστασίας» της έναντι του νομοθέτη. Ειδικότερα, με την απόφαση 1438/2018 της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου, που έχει το χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου και δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις

⁶ Βλ. ΣτΕ 2691/2019 (επταμ.).

⁷ Βλ. λ.χ. ΣτΕ 351/2019 (επταμ.).

⁸ Βλ. ΣτΕ 2691/2019 (επταμ.).

⁹ Βλ. ΕΔΔΑ (ευρ. συνθ.), απόφαση της 17.9.2009, 10249/03, *Scoppola κατά Ιταλίας*, σκέψεις 108-109. Προκειμένου να προβεί στην εν λόγω ερμηνεία, το ΕΔΔΑ επικαλέστηκε, μεταξύ άλλων, την προαναφερθείσα απόφαση *Berlusconi* του ΔΕΚ, καθώς και το άρθρο 49 του Χάρτη ΘΔΕΕ.

¹⁰ Βλ. ιδίως ΣτΕ 2691/2019 (επταμ.), με παραπομπή στις αποφάσεις ΕΔΔΑ (μειζ. συνθ.) της 23.11.2006, *Jussila κατά Φινλανδίας*, 73053/01, σκέψεις 10 και 37-38, ΕΔΔΑ της 4.10.2016, 37462/09, *Žaja κατά Κροατίας*, σκέψεις 20-22 και 86-89 και ΕΔΔΑ (μειζ. συνθ.) της 15.11.2016, 24130/11 και 29758/11, *A και B κατά Νορβηγίας*, σκέψεις 138-139.

περί ισότητας και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας, οι οποίες δεσμεύουν και περιορίζουν τον νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο¹¹. Η ανωτέρω σκέψη διαμορφώνει, στο πλαίσιο της εσωτερικής έννομης τάξης, ένα υπερνομοθετικό επίπεδο εγγύησης της αρχής *lex mitior*, ανάλογο με εκείνο που προσφέρει το ευρωπαϊκό δίκαιο (αλλά χωρίς τους περιορισμούς του που σχετίζονται με την ύπαρξη επαρκούς συνδέσμου με το ενωσιακό δίκαιο ή με τον «ποινικό» χαρακτήρα των κυρώσεων)¹². Πράγματι, το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει ρητώς δεχθεί ότι η αρχή *lex mitior*, ως κανόνας του πρωτογενούς ενωσιακού δικαίου και της ΕΣΔΑ, έχει κανονιστική εμβέλεια ανάλογη με εκείνη της ημεδαπής αρχής του φορολογικού δικαίου¹³.

5. Το κανονιστικό περιεχόμενο και οι προϋποθέσεις εφαρμογής της αρχής *lex mitior*, ως επιταγής του δικαίου της Ένωσης, έχουν τύχει νομολογιακής επεξεργασίας, αλλά εξακολουθούν να τελούν υπό διαμόρφωση, ως προς σημαντικές πτυχές τους, υπό το φως και του δικαίου των κρατών μελών της Ένωσης, με βάση το οποίο, άλλωστε, καθιερώθηκε και η οικεία γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου. Τα κύρια ζητήματα που ανακύπτουν στο πλαίσιο αυτό αφορούν (i) στη φύση και το κανονιστικό περιεχόμενο των διατάξεων τις οποίες καταλαμβάνει η αρχή, (ii) στη σχέση και συγκρισιμότητα μεταξύ των διαδοχικών διατάξεων, (iii) στο κρίσιμο χρονικό διάστημα που λαμβάνεται υπόψη, (iv) στην έννοια του «ηπιότερου» νόμου, (v) στο ζήτημα της αυτεπάγγελτης εξέτασης της αρχής από τον δικαστή και (vi) στους δυνητικούς περιορισμούς εφαρμογής της αρχής.
6. Αναφορικά με το πρώτο ζήτημα, κρίσιμη παρίσταται η διάκριση μεταξύ διατάξεων ουσιαστικού «ποινικού» δικαίου, οι οποίες υπόκεινται στην αρχή *lex mitior*, και διατάξεων διαδικαστικών ή δικονομικών, ως προς τις οποίες εφαρμόζεται αντιθέτως η αρχή *tempus regit actum*. Ουσιαστικές διατάξεις είναι εκείνες που ορίζουν την παράβαση (τα στοιχεία του «αδικήματος») ή την κύρωση (το είδος ή τη βαρύτητα αυτής)¹⁴. Πάντως, η διάκριση των ουσιαστικών διατάξεων από τις διαδικαστικές, για τους σκοπούς της αρχής *lex mitior*, δεν είναι πάντα ευχερής. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι διατάξεις περί παραγραφής, οι οποίες σε ορισμένα κράτη μέλη της Ένωσης (Ελλάδα, Ισπανία, Ιταλία, Λετονία, Ρουμανία και Σουηδία)

¹¹ Σχετικά με την απόφαση αυτή βλ. και Π. Πανταζόπουλος, «Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 1438/2018 (7μ) – Η αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων», ΘΠΔΔ 8-9/2018, σελ. 747-751 και Β. Μπουκουβάλα, «Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης στο πεδίο του φορολογικού δικαίου - Επισκόπηση νομολογίας», ΔιΔικ 4/2020, σελ. 573.

¹² Επομένως, η εν λόγω σκέψη, μολονότι περιορίζεται κατά τη διατύπωσή της στις φορολογικές/διοικητικές κυρώσεις, φαίνεται δεκτική εφαρμογής *mutatis mutandis* και στις *stricto sensu* ποινικές διατάξεις.

¹³ Βλ., αντίστοιχα, ΣτΕ 351/2019 (επταμ.) και ΣτΕ 272/2020.

¹⁴ Βλ. λ.χ. ΔΕΕ, απόφαση της 6.10.2016, C-218/15, *Paoletti κ.λπ.*, EU:C:2016:748, σκέψη 27.

χαρακτηρίζονται ως τμήμα του ουσιαστικού δικαίου, σε άλλα κράτη μέλη (Βέλγιο, Γαλλία, Γερμανία) θεωρούνται δικονομικές και σε άλλα (Πολωνία, Πορτογαλία) έχουν διττή φύση¹⁵. Τελικά το ΔΕΕ, στην υπόθεση *Lin*, χαρακτήρισε ρητά τις διατάξεις περί παραγραφής ως διαδικαστικές και τις απέκλεισε γενικά από το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του Χάρτη ΘΔΕΕ¹⁶, επομένως και από το πεδίο της ενωσιακής αρχής *lex mitior*, που κατοχυρώνει το εδάφιο γ' της εν λόγω παραγράφου¹⁷. Εξάλλου, δυσκολίες μπορεί παρομοίως να εμφανίσει και η διάκριση μεταξύ κυρώσεων και άλλων μέτρων, ιδίως διασφάλισης, που επιβάλλονται σε περίπτωση παραβάσεων¹⁸.

7. Ως προς το δεύτερο ζήτημα, σημειώνεται ότι οι διαδοχικές διατάξεις που ορίζουν την παράβαση ή την κύρωση πρέπει να είναι συγκρίσιμες μεταξύ τους¹⁹. Η εν λόγω προϋπόθεση της ενεργοποίησης της αρχής *lex mitior* μπορεί να πληρούται ακόμα κι αν το οικείο φορολογικό βάρος δεν είναι το ίδιο²⁰ ή η διάταξη που προβλέπει καθεμία παράβαση ανήκει σε διαφορετική νομοθεσία²¹. Ωστόσο, η αρχή *lex mitior* δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαστώδους διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό

¹⁵ Βλ. σχετικά CJUE, DG Bibliothèque, Recherche et Documentation, Note de Recherche “Règles de prescription en matière pénale”, Μάιος 2017, σελίδες 6-8, δημοσιευμένη στην ιστοσελίδα “Notes et études” του ΔΕΕ.

¹⁶ Βλ. ΔΕΕ (μειζ. συνθ.), απόφαση της 24.7.2023, C-107/23 PPU, *Lin*, EU:C:2023:606, σκέψεις 93 και 108. Η επίμαχη κρίση του ΔΕΕ διατυπώθηκε χωρίς, πάντως, να ληφθεί προσηκόντως υπόψη και να συνεκτιμηθεί ειδικώς η νομολογία του περί της σημασίας και της λειτουργίας των διατάξεων περί παραγραφής, ιδίως σε σχέση με τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου και της προβλεψιμότητας (βλ. ΔΕΕ, απόφαση της 5.5.2011, C-201/10, *Ze Fu Fleischhandel και Vion Trading*, ECLI:EU:C:2011:282, σκέψη 32, και ΔΕΕ, απόφαση (μειζ. συνθ.) της 5.3.2019, C-349/17, *Eesti Pagar*, EU:C:2019:172, σκέψη 112).

¹⁷ Ο αποκλεισμός αυτός δεν αναιρεί βέβαια τη δυνατότητα υιοθέτησης οικείου εθνικού πρότυπου προστασίας, το οποίο όμως ενδέχεται να μην συμβιβάζεται με τις επιταγές του ενωσιακού δικαίου: βλ. σχετικά απόφαση ΔΕΕ *Lin*, *op.cit.*, σκέψεις 110-124.

¹⁸ Βλ. λ.χ. ΔΕΕ, απόφαση της 2.6.2016, C-81/15, *Καπνοβιομηχανία Καρέλια*, EU:C:2016:398, σκέψεις 45-48, όπου το ΔΕΕ θεώρησε ως κύρωση την αλληλέγγυα ευθύνη εγκεκριμένου αποθηκευτή για την καταβολή του ποσού χρηματικών κυρώσεων που επιβάλλονται στους δράστες λαθρεμπορίας καπνικών προϊόντων, ενώ στην οικεία απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας που υπέβαλε το προδικαστικό ερώτημα (144/2015) αναφέρεται ρητά ότι, σύμφωνα με τη νομολογία, το επίμαχο μέτρο δεν έχει το χαρακτήρα διοικητικής ποινής.

¹⁹ Βλ. ΣτΕ 1438/2018 (επταμ.).

²⁰ Βλ. ιδίως ΣτΕ 4159/2009 (επταμ.): με το νόμο 2682/1999 αντικαταστάθηκε ο προβλεπόμενος από το νόμο 2127/1993 «ειδικός φόρος κατανάλωσης» επιβατηγών αυτοκινήτων από το «τέλος ταξινόμησης», αλλά διατηρήθηκαν κατά τα λοιπά οι αυτές κατά βάση ρυθμίσεις, ώστε να είναι δυνατή η σύγκριση των διατάξεων των νόμων αυτών, προκειμένου να κριθεί αν ως προς τις προβλεπόμενες κυρώσεις έχει πεδίο εφαρμογής η αρχή *lex mitior*.

²¹ Βλ. ιδίως ΣτΕ 1582/2020: η παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης ενδοομικών συναλλαγών του άρθρου 26 παρ. 4 του νόμου 3728/2008 είναι ανάλογη με την παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 39Α παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, μολοντί η πρώτη προβλεπόταν από διάταξη εντασσόμενη προεχόντως στην αγορανομική νομοθεσία, ενώ η δεύτερη από διάταξη εντασσόμενη στη φορολογική νομοθεσία, ενόψει του ότι αμφότερες οι διατάξεις προέβλεπαν την υποβολή στη Διοίκηση, εντός ορισμένης προθεσμίας από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, καταλόγου με τα στοιχεία των ενδοομικών συναλλαγών του υπόχρεου προσώπου εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου.

το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς²². Εξάλλου, εάν ο νομοθέτης χαρακτηρίζει τόσο ως διοικητικές παραβάσεις όσο και ως ποινικά αδικήματα ορισμένες παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, τυχόν μεταβολή των νομοθετικών ρυθμίσεων περί των ποινικών αδικημάτων και κυρώσεων δεν αποτελεί στοιχείο συναφές με την εφαρμογή της αρχής *lex mitior* για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων, δεδομένου ότι πρόκειται για νομοθετική μεταβολή αφορώσα μόνο στις (*stricto sensu*) ποινικές κυρώσεις και δεν συναρτάται με το ζήτημα της συγκρισιμότητας των διαδοχικών νομοθετικών ρυθμίσεων που προβλέπουν τη διοικητική παράβαση και κύρωση²³.

8. Αναφορικά με το τρίτο ζήτημα, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι το κρίσιμο χρονικό διάστημα που λαμβάνεται υπόψη για τη διαδοχή διατάξεων αρχίζει με το χρονικό σημείο της τέλεσης της παράβασης. Αντιθέτως, δυσκολίες παρουσιάζει η απάντηση στο ερώτημα πότε λήγει το διάστημα αυτό. Σύμφωνα με την απόφαση *Scoppola No2* του ΕΔΔΑ, όσον αφορά τις *stricto sensu* ποινικές υποθέσεις, κρίσιμος είναι ο χρόνος έκδοσης της «τελικής» απόφασης²⁴, νοούμενης ως τέτοιας εκείνης που δεν υπόκειται σε «συνήθη» ένδικα μέσα κατά το οικείο εθνικό δίκαιο. Παρόμοια φαίνεται να είναι η προσέγγιση που υιοθετεί η διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του ελληνικού Ποινικού Κώδικα, η οποία αναφέρεται στην «αμετάκλητη εκδίκηση» της πράξης. Ωστόσο, ανακύπτει περαιτέρω το πρόβλημα εάν η αρχή *lex mitior* εφαρμόζεται *ratione temporis* και στο στάδιο της εκτέλεσης της ποινής. Η νομολογία του ΕΔΔΑ φαίνεται να μην επιβάλλει κάτι τέτοιο και να συνδέει την εφαρμογή του άρθρου 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ σε τέτοια περίπτωση με την ύπαρξη εθνικής νομοθεσίας που προβλέπει την επανεξέταση αμετακλήτως επιβληθείσας ποινής λόγω μεταγενέστερης διάταξης που μειώνει την οικεία ποινή²⁵. Ωστόσο, όπως επεσήμανε και στις προτάσεις του στην υπόθεση *Lin* ο Γενικός Εισαγγελέας Campos Sanchez-Bordona, δεν είναι εύλογο η μεταβολή των εκτιμήσεων (ή των κριτηρίων για την επιβολή τιμωρίας) του νομοθέτη να εφαρμόζεται μόνο υπέρ των κατηγορουμένων και όχι υπέρ εκείνων οι οποίοι, για παρόμοιες πράξεις, εκτίουν αμετάκλητες ποινές, τούτο δε καθίσταται πιο αισθητό στην περίπτωση της αποποινικοποίησης πράξεων²⁶. Συναφώς, το άρθρο 2 παρ. 2 του ημεδαπού Ποινικού Κώδικα προβλέπει ότι «*Αν μεταγενεστέρως νόμος χαρακτηρίσε πράξη μη αξιόποινη (ανέγκλητη), παύει η εκτέλεση της ποινής που επιβλήθηκε [...]*».

²² Βλ. ΣτΕ 1438/2018 (επταμ.), με παραπομπή, μεταξύ άλλων, στην απόφαση ΔΕΚ (μειζ. συνθ.) της 11.3.2008, C-420/06, *Jager*, EU:C:2008:152, σκέψεις 59-60, 70, 82-83.

²³ Βλ. ΣτΕ 2319/2021 (επταμ.), στην οποία τονίστηκε επίσης ότι είναι διάφορο το ζήτημα εάν η το πρώτον θέσπιση ή η μεταβολή επί το αυστηρότερον νομοθετικής ρύθμισης περί ποινικών αδικημάτων και κυρώσεων, η οποία (δεν δύναται να εφαρμοσθεί αναδρομικά και) συνδυάζεται με τη θέσπιση ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων, θα μπορούσε να δικαιολογήσει νομοθετική απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερη διοικητικής κύρωσης. Σχετικά με την απόφαση αυτή βλ. και Δ. Χαλκιάς, «Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 2319/2021 (7μ) – Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης ως προς τα πρόστιμα για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων», Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών 2/2022 σελ. 267-271 και Γ. Μέντης, «Η νομολογιακή διαμόρφωση των κριτηρίων συγκρισιμότητας των διατάξεων για την εφαρμογή της αρχής της επεικεστεράς κυρώσεων στο πεδίο του φορολογικού Δικαίου, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 2319/2021», σε ΔιΔικ 2/2022, σελ. 302-306.

²⁴ Βλ. ΕΔΔΑ (μειζ. συνθ.), απόφαση της 17.9.2009, 10249/03, *Scoppola κατά Ιταλίας*, σκέψη 108.

²⁵ Βλ. ΕΔΔΑ, απόφαση της 12.1.2016, 33427/10, *Gouarré Patte κατά Ανδόρρας*, σκέψεις 32-26.

²⁶ Βλ. Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Campos Sanchez-Bordona στην υπόθεση C-107/23 PPU, *Lin*, EU:C:2023:532, σκέψη 124. Το ΔΕΕ δεν έλαβε θέση επί του ζητήματος αυτού στην απόφασή του.

Σύμφωνα με την απόφαση 4/2021 της Τακτικής Ποινικής Ολομέλειας του Αρείου Πάγου, η παράγραφος 2 του άρθρου 2 του Ποινικού Κώδικα δεν εφαρμόζεται αναλογικά και στις περιπτώσεις θέσπισης επιεικέστερων ποινών για τις πράξεις για τις οποίες καταδικάστηκε κατηγορούμενος, μετά το αμετάκλητο της καταδίκης του και κατά το στάδιο έκτισης των ποινών που του επιβλήθηκαν ούτε, άλλωστε, κάτι τέτοιο επιβάλλεται από το άρθρο 15 παρ. 1 εδαφ. γ' του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα. Πάντως, γεννώνται σοβαρές αμφιβολίες κατά πόσον η εν λόγω ερμηνευτική προσέγγιση συμβιβάζεται με τις θεμελιώδεις αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας, που συνιστούν το δικαιολογητικό έρεισμα της αρχής *lex mitior*²⁷.

9. Όσον αφορά τις διοικητικές κυρώσεις, το σημείο λήξης της κρίσιμης περιόδου εμφανίζει ανάλογες δυσκολίες. Στην υπόθεση *Crédit agricole κατά EKT*, το Γενικό Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης προσδιόρισε ως κρίσιμο το σημείο της έκδοσης της διοικητικής πράξης επιβολής της κύρωσης²⁸, χωρίς, πάντως, η θέση αυτή να επικυρωθεί κατ' αναίρεση από το ΔΕΕ²⁹. Αντίθετα η νομολογία του ελληνικού Συμβουλίου της Επικρατείας αναφέρεται στην εκδίκαση της υπόθεσης από το τακτικό διοικητικό δικαστήριο³⁰, ενώ και το γαλλικό Συμβούλιο της Επικρατείας έχει παρομοίως υιοθετήσει το κριτήριο της έκδοσης της απόφασης του δικαστή της ουσίας³¹. Περαιτέρω, όμως, τίθεται το ερώτημα εάν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και νομοθετικές μεταβολές που επήλθαν μετά την έκδοση τελεσίδικης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου και ενώ εκκρεμεί αίτηση αναίρεσής της. Το ζήτημα αυτό έχει εγερθεί ενώπιον του ΔΕΕ με προδικαστικό ερώτημα του Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου της Σλοβακίας στην υπόθεση *Baji Trans*³². Αν εφαρμοστεί αναλογικά η λύση που υιοθετήθηκε στην απόφαση *Scoppola no2* του ΕΔΔΑ, στο ερώτημα αυτό προσήκει καταφατική απάντηση³³, η οποία, όμως, ίσως να απαιτεί κάποιες διακρίσεις ή επιφυλάξεις, ενόψει των ιδιαιτεροτήτων της ανααιρετικής διαδικασίας³⁴. Τέλος, ο

²⁷ Βλ. σχετικά προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Campos Sanchez-Bordona στην υπόθεση C-107/23 PPU, Lin, EU:C:2023:532, σκέψη 126: «Η λογική της αρχής της αναδρομικότητας του επιεικέστερου ποινικού νόμου υπαγορεύει ότι πρέπει να εφαρμόζεται και στις αμετάκλητες ποινικές αποφάσεις, ώστε να αποφεύγονται ανακολουθίες [...]. Βεβαίως, είναι αληθές ότι η λύση αυτή συνεπάγεται διαδικασία επανεξέτασης των καταδικαστικών αποφάσεων με ισχύ δεδικασμένου, αλλά [...] η εν λόγω δυσχέρεια δεν είναι ανυπέρβλητη. Δεν είναι ανυπέρβλητη σε περιπτώσεις αποποινικοποίησης πράξεων που προηγουμένως είχαν χαρακτηριστεί αξιόποινες και [...] δεν πρέπει να είναι και σε άλλες περιπτώσεις διαχρονικής διαδοχής νόμων.»

²⁸ Βλ. ΓΔΕΕ, απόφαση της 8.7.2020, T-576/18, *Crédit agricole κατά EKT*, EU:T:2020:304.

²⁹ Βλ. ΔΕΕ, απόφαση της 16.6.2021, C-456/20 P, *Crédit agricole κατά EKT*, EU:C:2021:502, σκέψεις 29-37, στις οποίες το ΔΕΕ προέβη κατ' ουσίαν σε υποκατάσταση αιτιολογίας για την απόρριψη του λόγου ακυρώσεως που βασιζόταν στην αρχή *lex mitior* στη συγκεκριμένη υπόθεση.

³⁰ Βλ. λ.χ. ΣτΕ 2691/2019 (επταμ.).

³¹ Βλ. Conseil d'Etat (Ass.), απόφαση της 16.2.2009, N° 274000, *Société ATOM*, FR:CEASS:2009:274000.20090216.

³² ΔΕΕ, Υπόθεση C-544/23, *Baji Trans* (εκκρεμής).

³³ Βλ. ΕΔΔΑ (μειζ. συνθ.), απόφαση της 17.9.2009, 10249/03, *Scoppola κατά Ιταλίας*. Τέτοια απάντηση προτείνει ο Γενικός Εισαγγελέας de la Tour με τις προτάσεις του στην υπόθεση C-544/23, *Baji Trans* EU:C:2025:53.

³⁴ Συναφώς, πρέπει να υπενθυμιστεί η αρχή της δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών και να σημειωθεί, αφενός, ότι η εφαρμογή της αρχής *lex mitior* στο στάδιο της εκδίκασης της αίτησης αναίρεσης ενδέχεται να δημιουργεί, αναλόγως των συνθηκών της υπόθεσης, ζητήματα ουσιαστικής φύσεως, τα οποία ο ανααιρετικός δικαστής πιθανώς δεν μπορεί να επιλύσει, χωρίς να εξέλθει των ορίων της δικαιοδοσίας του, και, αφετέρου, ότι

ανωτέρω προβληματισμός για την εφαρμογή της αρχής *lex mitior* κατά το στάδιο εκτέλεσης της ποινής δεν αποκλείεται να γεννηθεί και στο πεδίο των διοικητικών κυρώσεων, λ.χ. σε περίπτωση σταδιακής εξόφλησης (σε δόσεις) χρηματικού προστίμου για φορολογική παράβαση.

10. Ως προς το τέταρτο ζήτημα, ήτοι την έννοια του «ηπιότερου» ή «επιεικέστερου» ποινικού νόμου, παρατηρείται ότι ο ευμενέστερος ή μη για τον κατηγορούμενο χαρακτήρας του νεότερου ποινικού νόμου κρίνεται στη συγκεκριμένη περίπτωση, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα (σύμφωνα με την προηγηθείσα ανάλυση) και εξέτασης ποιας από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολο της³⁵, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση ή στον αποκλεισμό της επιβολής κύρωσης³⁶. Στο πλαίσιο αυτό είναι σημαντικό να τονιστεί ότι, μολονότι το επιεικέστερο της ρύθμισης κρίνεται στη συγκεκριμένη υπόθεση και ενόψει των δεδομένων της, δεν αποκλείεται η νεότερη ρύθμιση να είναι γενικά και αφηρημένα ευμενέστερη για τον κατηγορούμενο/διοικούμενο³⁷, στοιχείο που μπορεί να έχει σημασία, μεταξύ άλλων, για την εφαρμογή της αρχής από τον αναιρετικό δικαστή.
11. Ως προς το πέμπτο ζήτημα, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με την απόφαση 2221/2018 του ελληνικού Συμβουλίου της Επικρατείας, δεν υπάρχει υποχρέωση του διοικητικού δικαστηρίου για αυτεπάγγελτη εφαρμογή της αρχής *lex mitior* στις φορολογικές διαφορές ούτε βάσει του κανόνα του άρθρου 79 παρ. 5 περίπτ. α' του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ούτε δυνάμει της ΕΣΔΑ ή του ενωσιακού δικαίου. Ειδικότερα, όσον αφορά το ενωσιακό δίκαιο, κρίθηκε ότι (α) ελλείπει σχετικής νομοθετικής διάταξης στο δίκαιο της Ένωσης, το ως άνω ζήτημα ρυθμίζεται από την εθνική έννομη τάξη, δυνάμει της αρχής της δικονομικής αυτονομίας των κρατών, υπό τους περιορισμούς των αρχών της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας, (β) η αρχή της αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου δεν επιβάλλει στον εθνικό δικαστή να εξετάσει αυτεπαγγέλτως λόγο προσφυγής δυνάμενο να αντληθεί από την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης³⁸, και (γ) ο προαναφερόμενος εθνικός δικονομικός κανόνας δεν αντίκειται στην αρχή της ισοδυναμίας, δεδομένου ότι διέπει γενικά τις προσφυγές κατά διοικητικών πράξεων επιβολής προστίμων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας και εφαρμόζεται αδιακρίτως, τόσο επί τέτοιου λόγου προσφυγής που στηρίζεται στο ενωσιακό δίκαιο όσο και επί παρεμφερούς (παρόμοιου περιεχομένου) λόγου προσφυγής, ο οποίος ερείδεται στο εθνικό δίκαιο ή στην ΕΣΔΑ.

το παραδεκτό των λόγων της αίτησης αναίρεσης ενδέχεται να περιορίζεται με ειδικές δικονομικές διατάξεις, όπως εκείνες του ελληνικού νόμου 3900/2010 ή του άρθρου 58α του Οργανισμού του ΔΕΕ.

³⁵ Τούτο έχει σημασία ιδίως σε περίπτωση που ο μεταγενέστερος νόμος είναι εν μέρει ευνοϊκότερος και εν μέρει δυσμενέστερος για τον παραβάτη.

³⁶ Βλ. λ.χ. ΣτΕ 2319/2021 (επταμ.), ΑΠ (Ποιν) 192/2012.

³⁷ Για παράδειγμα, σε περίπτωση μείωσης του ποσοστού πρόσθετου φόρου που επιβάλλεται ως κύρωση για ορισμένη παράβαση φοροδιαφυγής.

³⁸ Με παραπομπή στις αποφάσεις του ΔΕΚ της 15.12.1995, C-430/93 και C-431/93, *Van Schijndel και van Veen*, EU:C:1995:441, σκέψεις 17-22 και της 7.6.2007, C-222/05 έως C-225/05, *van der Weerd κ.λπ.*, EU:C:2007:318, σκέψεις 33-42.

12. Τέλος η αρχή *lex mitior* δεν είναι απόλυτη αλλά δεκτική περιορισμών, που μπορούν να προκύπτουν είτε από το εθνικό είτε από το ενωσιακό δίκαιο. Εν πρώτοις, δεν απαγορεύεται στον εθνικό νομοθέτη να θεσπίσει μεταβατικές διατάξεις που αποκλείουν ή περιορίζουν την εφαρμογή των νεότερων επιεικέστερων ρυθμίσεων. Ωστόσο, τέτοιες διατάξεις είναι θεμιτές, μόνον εφόσον συνάδουν προς τις αρχές της αναλογικότητας και της ισότητας, (κατά το Σύνταγμα, το δίκαιο της Ένωσης ή/και την ΕΣΔΑ), υπό το πρίσμα των οποίων και πρέπει να ερμηνεύονται³⁹. Στο πλαίσιο αυτό, λαμβάνεται υπόψη και το (κατοχυρωμένο στο άρθρο 47 του Χάρτη ΘΔΕΕ) θεμελιώδες δικαίωμα ένδικης προστασίας, ενόψει και του οποίου έχουν κριθεί ως αθέμιτες μεταβατικές διατάξεις που θέτουν ως προϋπόθεση για την εφαρμογή των νεότερων ευμενέστερων «ποινικών» ρυθμίσεων την ανεπιφύλακτη αποδοχή από τον φορολογούμενο της διοικητικής παράβασης που του έχει καταλογιστεί, καθώς και την παραίτηση του από την σχετική ένδικη προσφυγή του⁴⁰. Επιπρόσθετα, η εφαρμογή της (εθνικής ή ενωσιακής) αρχής *lex mitior* μπορεί να περιορίζεται κατόπιν στάθμισής της με (άλλους) κανόνες ή αρχές του πρωτογενούς ενωσιακού δικαίου⁴¹.
13. Συμπερασματικά, η αρχή *lex mitior* συνιστά σχετικά πρόσφατη θεμελιώδη αρχή του ευρωπαϊκού δικαίου, η οποία βρίσκει πεδίο εφαρμογής τόσο στις ποινικές όσο και στις διοικητικές κυρώσεις για φορολογικές παραβάσεις. Η αρχή αυτή καθιερώθηκε νομολογιακά από το ΔΕΕ, υπό το φως της αντίστοιχης αρχής του δικαίου στα κράτη μέλη της Ένωσης, και ήδη προβλέπεται ρητά στο Χάρτη ΘΔΕΕ. Ως τέτοια, συνιστά αυτόνομη έννοια του ενωσιακού δικαίου, η οποία, όμως, ερμηνεύεται αφού ληφθεί υπόψη το κανονιστικό περιεχόμενο της αντίστοιχης αρχής του δικαίου των κρατών μελών⁴², το οποίο με τη σειρά του διαμορφώνεται ενόψει των σχετικών παραδοχών της νομολογίας του ΔΕΕ και του ΕΔΔΑ, όπως συνάγεται και από την οικεία νομολογία του ελληνικού Συμβουλίου της Επικρατείας. Μέσα από αυτή τη διαδικασία δημιουργικής αλληλεπίδρασης μεταξύ του εθνικού και του ευρωπαϊκού δικαίου αναδεικνύεται σταδιακά η ακριβής κανονιστική εμβέλεια της εν λόγω αρχής.

³⁹ Βλ. λ.χ. ΣτΕ 351/2019 (επταμ.), 352/2019 (επταμ.).

⁴⁰ Βλ. ΣτΕ 1389/2019 (επταμ.), με παραπομπή στην απόφαση της 7.6.2007, C-156/04, *Επιτροπή κατά Ελλάδας*, EU:C:2007:316, σκέψεις 74-77.

⁴¹ Πρβλ. ΔΕΕ (μειζ. συνθ.), απόφαση της 24.7.2023, C-107/23 PPU, *Lin*, EU:C:2023:606, σκέψεις 123-124.

⁴² Βλ. CJUE, Direction de la Recherche et Documentation, “Principe de rétroactivité de la loi plus douce – Application aux sanctions administratives – Atténuations et exceptions au principe” (σχετικά με την υπόθεση C-544/23), Σεπτέμβριος 2024 και “Applicabilité du principe de la rétroactivité de la loi pénale plus douce (*lex mitior*) aux condamnations pénales définitives et effets de l’invalidation de dispositions pénales sur l’application de ce principe”, Μάιος 2023, δημοσιευμένη στην ιστοσελίδα “Notes et études” του ΔΕΕ.