

Η Προστασία της «Περιουσίας» στη Νομολογία του ΕΔΔΑ επί των Φορολογικών Διαφορών

Ελένη Βελετσάνου, Δικαστική Πληρεξούσια ΝΣΚ

Οι τρεις κανόνες που διατυπώνονται στις διατάξεις του άρθρου 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ έχουν τύχει ιδιαίτερης ερμηνείας από το ΕΔΔΑ στο πλαίσιο των φορολογικών υποθέσεων, χωρίς ωστόσο να εξετάζονται κατά τρόπο μεμονωμένο.

Ο **πρώτος κανόνας**, όπως διατυπώνεται στο πρώτο εδάφιο της πρώτης παραγράφου του άρθρου 1, ορίζει ότι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δικαιούται τον σεβασμό της περιουσίας του. Η διάταξη αυτή λειτουργεί ως ερμηνευτικός κανόνας για το σύνολο των διατάξεων του άρθρου, αλλά και ως *ultimum refugium* για τις περιπτώσεις που δεν υπάρχουν στον δεύτερο ή τον τρίτο κανόνα. Με άλλα λόγια, ο πρώτος κανόνας επιτελεί δύο λειτουργίες. Αφενός, αποτελεί μια *omnibus* ρήτρα, ήτοι το γενικό νομικό υπόβαθρο για τη θεμελίωση των παραβιάσεων της Σύμβασης σε περιπτώσεις στέρησης της περιουσίας ή ρύθμισης της χρήσης της και αφετέρου, δύναται να λειτουργήσει ως ανεξάρτητος κανόνας για την προστασία του δικαιώματος στην περιουσία¹.

Η έννοια της «περιουσίας», σύμφωνα με τη νομολογία των οργάνων της ΕΣΔΑ, είναι μια αυτόνομη έννοια, ανεξάρτητη από τις αντίστοιχες έννοιες που εντοπίζονται στο εσωτερικό δίκαιο των Συμβαλλόμενων Μερών. Επομένως, το ΕΔΔΑ ερμηνεύει, εφαρμόζει και προσδίδει περιεχόμενο στον όρο «περιουσία», σύμφωνα με τα δικά του κριτήρια. Το ΕΔΔΑ έχει κρίνει ότι η έννοια της «περιουσίας» περιλαμβάνει τόσο την υφιστάμενη περιουσία όσο και απαιτήσεις, για την απόκτηση ή την ικανοποίηση των οποίων ο προσφεύγων μπορεί να υποστηρίξει ότι έχει τουλάχιστον μια εύλογη ή θεμιτή προσδοκία.

Ειδικά, στο πλαίσιο των φορολογικών διαφορών ενώπιον των οργάνων της ΕΣΔΑ, ήδη από το 1997 στην υπόθεση *Guido Ferretti κατά Ιταλίας*² εξετάστηκε αν είναι σύμφωνη με το άρθρο 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου η νομοθετική διάταξη που όριζε χαμηλότερο επιτόκιο για την επιστροφή φόρου από το εφαρμοστέο στην αγορά. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή Δικαιωμάτων του Ανθρώπου έκρινε ότι παρ' όλο το επιτόκιο επιστροφής του φόρου ήταν χαμηλότερο από το οριζόμενο στις

¹ «ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΣΥΜΒΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΑΝΘΡΩΠΟΥ - Ερμηνεία κατ' άρθρο Δικαιώματα – Παραδεκτό – Δίκαιη ικανοποίηση – Εκτέλεση», επιμ. Λ.-Α. Σισιλιάνος, 2^η εκδ. 2017, Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 778.

² Προσφυγή υπ' αρ. 25083/94.

συναλλαγές, η ισορροπία ήταν δίκαιη, αντιμετωπίζοντας το σχετικό δικαίωμα για την έντοκη επιστροφή του φόρου ως «περιουσία» και δεν διαπίστωσε παραβίαση του άρθρου 1.

Επιπλέον, στην υπόθεση *S.A. Dangeville κατά Γαλλίας*³ που αφορούσε σε επιστροφή ΦΠΑ, το ΕΔΔΑ αντιμετώπισε το δικαίωμα της επιστροφής του ΦΠΑ εκ μέρους της εταιρείας ως «περιουσία» καθώς η εταιρεία είχε τουλάχιστον προσδοκία δικαιώματος για τον προς επιστροφή ΦΠΑ. Στην προκειμένη περίπτωση, το ΕΔΔΑ διαπίστωσε παραβίαση του άρθρου 1 τόσο στην ίδια την άρνηση του κράτους να επιστρέψει τον ΦΠΑ όσο και στην απουσία πρόβλεψης διαδικασίας σε εθνικό επίπεδο που θα διασφάλιζε την επιστροφή του. Τα ως άνω επιβεβαίωσε και στην υπόθεση *Buffalo Srl κατά Ιταλίας*⁴. Στην *EKO-ΕΛΔΑ ΑΒΕΕ κατά Ελλάδας*⁵, το ΕΔΔΑ έκρινε περαιτέρω ότι η προσφεύγουσα δικαιούταν την έντοκη επιστροφή του φόρου, ενώ στην *Intersplan κατά Ουκρανίας*⁶ διευκρινίστηκε από το ΕΔΔΑ ότι ο απαιτούμενος εθνικός έλεγχος για την εξέταση των προϋποθέσεων της επιστροφής του ΦΠΑ δεν είναι υποχρεωτικά και μόνον ο δικαστικός.

Στην υπόθεση *Bulves AD κατά Βουλγαρίας*⁷, που αφορούσε επίσης επιστροφή ΦΠΑ, το ΕΔΔΑ επιβεβαίωσε και συστηματοποίησε όσα είχε δεχτεί στην *Intersplan*, κρίνοντας περαιτέρω ότι, στο μέτρο που η προσφεύγουσα εταιρεία είχε συμμορφωθεί πλήρως και εγκαίρως με τους κανόνες ΦΠΑ που είχε θέσει το κράτος, δεν διέθετε κανένα μέσο επιβολής της συμμόρφωσης από τον προμηθευτή της και δεν είχε γνώση της αποτυχίας του να το πράξει, θα μπορούσε εύλογα να αναμένει ότι θα της επιτραπεί να εκτέσει τον ΦΠΑ των εισροών που είχε καταβάλει στον προμηθευτή της. Το ΕΔΔΑ επεσήμανε ότι «από τη στιγμή που υποβλήθηκε αίτηση για μια τέτοια έκπτωση και διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος του προμηθευτή από τις φορολογικές αρχές, μπορούσε να εξακριβωθεί εάν ο τελευταίος είχε συμμορφωθεί πλήρως με τις δικές του υποχρεώσεις δήλωσης ΦΠΑ. Έτσι, το Δικαστήριο θεωρεί ότι το δικαίωμα της προσφεύγουσας εταιρείας να απαιτήσει έκπτωση του ΦΠΑ εισροών ισοδυναμούσε τουλάχιστον με «εύλογη προσδοκία» για την απόκτηση ενός περιουσιακού δικαιώματος που ισοδυναμεί με «περιουσία» κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου του άρθρου 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου»⁸.

Περαιτέρω, στην υπόθεση *Euromak Metal Doo κατά πρώην Γιουγκοσλαβικής Δημοκρατίας της Μακεδονίας*⁹, το ΕΔΔΑ επιβεβαίωσε ότι το δικαίωμα για επιστροφή του φόρου εμπίπτει στην έννοια της «περιουσίας», ενώ το δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ αποτελεί τουλάχιστον «εύλογη ή θεμιτή προσδοκία». Επομένως, τυχόν μη

³ Προσφυγή υπ' αρ. 36677/97.

⁴ Προσφυγή υπ' αρ. 38746/97.

⁵ Προσφυγή υπ' αρ. 10162/02.

⁶ Προσφυγή υπ' αρ.803/02.

⁷ Προσφυγή υπ' αρ. 3991/03.

⁸ Προσφυγή υπ' αρ. 3991/03, παρ. 57.

⁹ Προσφυγή υπ' αρ. 68039/14.

συμμόρφωση των προμηθευτών της προσφεύγουσας να δηλώσουν ή να αποδώσουν τον οφειλόμενο ΦΠΑ δεν μπορεί να παρακωλύει τη νόμιμη αξίωσή της για να λάβει τον σχετικό πιστωτικό ΦΠΑ.

Στην υπόθεση *R.Sz. κατά Ουγγαρίας*¹⁰, το ΕΔΔΑ επεσήμανε ότι η φορολόγηση με πολύ υψηλότερο φορολογικό συντελεστή από αυτόν που ίσχυε όταν παρήχθησαν τα εν λόγω έσοδα αναμφισβήτητα δύναται να θεωρηθεί ως αδικαιολόγητη παρέμβαση στη νόμιμη προσδοκία δικαιώματος που προστατεύεται από το άρθρο 1. Το ΕΔΔΑ βαίνει έτι περαιτέρω και διευκρινίζει ότι στην υπόθεση αυτή η επιβολή του νέου φορολογικού συντελεστή δεν αποσκοπούσε στην αποκατάσταση τεχνικών ατελειών της προγενέστερης φορολογικής ρύθμισης και ο προσφεύγων δεν απολάμβανε κάποιο άλλο εξισορροπητικό προνόμιο από τη μετάβαση στο νέο φορολογικό καθεστώς¹¹. Στην υπόθεση *Antonov κατά Βουλγαρίας*¹², το ΕΔΔΑ διαπίστωσε την παραβίαση του άρθρου 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ λόγω της αδικαιολόγητης μη συμμόρφωσης των φορολογικών αρχών στην τελεσίδικη απόφαση των εθνικών δικαστηρίων. Συγκεκριμένα, η δημόσια αρχή καθυστέρησε αδικαιολογήτως και περισσότερο από τρία χρόνια να συμμορφωθεί με την τελεσίδικη απόφαση των εθνικών δικαστηρίων που έκρινε υπέρ της επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου στον προσφεύγοντα, ενώ ταυτόχρονα επεδίωκε την αναίρεση της τελεσίδικης απόφασης, υποβάλλοντας τον προσφεύγοντα σε περαιτέρω δικαστικά έξοδα.

Ωστόσο, στην υπόθεση *Huitson κατά Ηνωμένου Βασιλείου*¹³, το ΕΔΔΑ εξετάζει το δικαίωμα του προσφεύγοντα για φορολογική απαλλαγή, όχι στο πλαίσιο του πρώτου εδαφίου της πρώτης παραγράφου του άρθρου 1, αλλά στο πλαίσιο της δεύτερης παραγράφου, δηλαδή του τρίτου κανόνα, όπως θα εξεταστεί κατωτέρω.

Η έννοια της «ρύθμισης» διαφέρει από εκείνη της «στέρησης». Ο **δεύτερος κανόνας** του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 1 περί της μη στέρησης της περιουσίας χωρίς την ύπαρξη λόγων δημόσιας ωφέλειας και χωρίς την τήρηση των όρων του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου ανέδειξε ως σημαντικό παράγοντα τον σκοπό του επιβληθέντος μέτρου της στέρησης και την ανάγκη τήρησης μιας δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των απαιτήσεων της δημόσιας ωφέλειας και των απαιτήσεων για την προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων του ατόμου. Ο **τρίτος κανόνας** που τίθεται από τη δεύτερη παράγραφο του άρθρου 1 προβλέπει ότι τα Κράτη δύναται να θέσουν σε ισχύ νόμους, τους οποίους κρίνουν αναγκαίους, προκειμένου να ρυθμίσουν τη χρήση των αγαθών για σκοπούς δημοσίου συμφέροντος ή προκειμένου να εξασφαλιστεί η καταβολή φόρων, εισφορών και προστίμων.

¹⁰ Προσφυγή υπ' αρ. 41838/11.

¹¹ Προσφυγή υπ' αρ. 41838/11, παρ. 59.

¹² Προσφυγή υπ' αρ. 58364/10.

¹³ Προσφυγή υπ' αρ. 50131/12.

Οι προϋποθέσεις του επιτρεπτού περιορισμού των περιουσιακών δικαιωμάτων για την καταβολή φόρων, εισφορών ή προστίμων είναι η πρόβλεψη από τον νόμο, η ύπαρξη δημοσίου συμφέροντος – έννοιας ταυτόσημης στη νομολογία του ΕΔΔΑ με εκείνη της «δημόσιας ωφέλειας»- και η επίτευξη της δίκαιης ισορροπίας που κρίνεται *ad hoc*.

Εφόσον το ΕΔΔΑ διαπιστώσει την ύπαρξη επέμβασης στο δικαίωμα στην περιουσία, προβαίνει στον έλεγχο του δικαιολογημένου ή μη της επέμβασης αυτής. Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού, αρχικά εξετάζει το στοιχείο της νομιμότητας και στη συνέχεια ελέγχει αν ο νόμος αποσκοπεί στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος. Σε περίπτωση μη συνδρομής μιας εκ των δύο αυτών προϋποθέσεων, ο περαιτέρω έλεγχος παρέλκει και το ΕΔΔΑ διαπιστώνει την παραβίαση του άρθρου 1. Εάν και οι δύο προϋποθέσεις ικανοποιούνται, το ΕΔΔΑ προβαίνει στον έλεγχο της ύπαρξης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των χρησιμοποιούμενων μέσων και του επιδιωκόμενου σκοπού.

Ευρύ περιθώριο εκτίμησης

Το ΕΔΔΑ αναγνωρίζει καταρχήν ένα ευρύ περιθώριο εκτίμησης στα Συμβαλλόμενα Μέρη σε ζητήματα γενικής κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής, καθώς θεωρεί ότι το κάθε κράτος είναι εξ ορισμού σε καλύτερη θέση –από το ίδιο- να εκτιμήσει τις τοπικές ανάγκες και να αποφασίσει τη χάραξη της πολιτικής που αποσκοπεί στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος.

Ήδη από το 1994 στην υπόθεση *Hentrich κατά Γαλλίας*¹⁴, το ΕΔΔΑ επισημαίνει ότι η έννοια του «δημοσίου συμφέροντος» είναι αναγκαστικά ευρεία και τα κράτη διαθέτουν περιθώριο εκτίμησης για να χαράξουν και να οργανώσουν τις δημοσιονομικές τους πολιτικές καθώς και να προβαίνουν σε ρυθμίσεις- όπως η θέσπιση του δικαιώματος προτίμησης σε ακίνητα όταν πωλούνται σε αξία ιδιαίτως χαμηλή- για να εξασφαλίσουν την πληρωμή των φόρων, δεδομένου ότι η πρόληψη της φοροδιαφυγής αποτελεί σκοπό δημοσίου συμφέροντος.

Στην υπόθεση *Concetta CACCIATO και Michele CACCIATO κατά Ιταλίας*¹⁵, το ΕΔΔΑ χαρακτηρίζει ως «ιδιαίτερα ευρύ» το περιθώριο εκτίμησης της Ιταλίας να θεσπίζει κανόνες αναφορικά με τη φορολόγηση της αποζημίωσης απαλλοτρίωσης. Διευκρινίζει περαιτέρω ότι το είδος και το ποσό της φορολογίας που πρέπει να επιβληθεί, αλλά το τι μπορεί να χαρακτηριστεί ως φορολογητέο εισόδημα, εμπίπτουν σε εκείνα τα ζητήματα που ο εθνικός νομοθέτης είναι ασφαλώς σε καλύτερη θέση από το Δικαστήριο να εκτιμήσει και να καθορίσει. Το Δικαστήριο τονίζει ότι το ίδιο ισχύει και για τον τρόπο βεβαίωσης του φόρου, δηλαδή την παρακράτηση στην πηγή στη συγκεκριμένη περίπτωση, εφόσον ο φορολογούμενος διατηρεί τη δυνατότητα να δηλώσει το ποσό της αποζημίωσης στη φορολογική του δήλωση και έτσι το

¹⁴ Προσφυγή υπ' αρ. 13616/88.

¹⁵ Προσφυγή υπ' αρ. 60633/16, παρ.64.

παρακρατηθέν να αντιμετωπισθεί ως προκαταβολή φόρου. Το ΕΔΔΑ επιβεβαιώνει την ως άνω κρίση του για το ευρύ περιθώριο εκτίμησης των Κρατών στο πλαίσιο της φορολογικής πολιτικής και στην *ΟΑΟ Neftyanaya Kompaniya Yukos κατά Ρωσίας*¹⁶, που θα αναφερθεί και κατωτέρω.

Στην υπόθεση *Guberina κατά Κροατίας*¹⁷, αναγνωρίζεται ότι το ευρύ περιθώριο εκτίμησης των Συμβαλλομένων Μερών μπορεί να περιοριστεί, όταν απαιτείται. Στην υπόθεση αυτή η προσφυγή πέραν της παραβίασης του άρθρου 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου επικαλούνταν και παραβίαση του άρθρου 14 της ΕΣΔΑ περί απαγόρευσης των διακρίσεων. Το ΕΔΔΑ διευκρινίζει ότι τα φορολογικά μέτρα πρέπει να εφαρμόζονται με τρόπο που δεν εισάγει διακρίσεις και συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις της αναλογικότητας. Εάν ένας περιορισμός των θεμελιωδών δικαιωμάτων ισχύει για μια ιδιαίτερα ευάλωτη ομάδα της κοινωνίας που έχει υποστεί σημαντικές διακρίσεις στο παρελθόν, τότε το περιθώριο εκτίμησης του κράτους είναι σημαντικά μικρότερο και πρέπει να υφίστανται πολύ σοβαροί λόγοι για τους επιβληθέντες περιορισμούς. Η προσέγγιση αυτή είναι απόρροια του γεγονότος ότι τέτοιες ομάδες είναι ιστορικά υποκείμενες σε προκαταλήψεις με αποτέλεσμα τον κοινωνικό τους αποκλεισμό. Σε κάθε περίπτωση, ωστόσο, ανεξάρτητα από το εύρος του περιθωρίου εκτίμησης του κράτους, η τελική απόφαση σχετικά με την τήρηση των απαιτήσεων της Σύμβασης παραμένει στο Δικαστήριο.

Νομιμότητα

Η αρχή της νομιμότητας στο άρθρο 1, σημαίνει καταρχήν ότι η επέμβαση στην περιουσία του ατόμου πρέπει να έχει νομική βάση. Όπως και η περιουσία, έτσι και η έννοια του «νόμου» είναι επίσης αυτόνομη και περιλαμβάνει τόσο τον τυπικό νόμο όσο και τις κανονιστικές πράξεις. Σε κάθε περίπτωση, ο «νόμος» πρέπει να διακρίνεται από συγκεκριμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά. Ειδικότερα, οι κανόνες δικαίου πρέπει να είναι προσβάσιμοι, σαφείς και προβλέψιμοι ως προς την εφαρμογή τους. Σε περίπτωση που το κριτήριο της νομιμότητας δεν ικανοποιείται, το ΕΔΔΑ δεν ελέγχει κατά πόσον εξυπηρετείται το δημόσιο συμφέρον ή υφίσταται δίκαιη ισορροπία μεταξύ του δημοσίου συμφέροντος και του ατομικού δικαιώματος, αλλά διαπιστώνει παραβίαση του άρθρου 1.

Στην υπόθεση *Shchokin κατά Ουκρανίας*¹⁸, το ΕΔΔΑ επιβεβαίωσε ως προϋπόθεση της αρχής της νομιμότητας την εκ των προτέρων πρόβλεψη του φορολογικού συντελεστή, ώστε ο φορολογούμενος να είναι εκ των προτέρων σε θέση να γνωρίζει και να υπολογίζει με ακρίβεια το ύψος του παρακρατούμενου φόρου. Το Δικαστήριο εξέτασε το σύνολο του εσωτερικού φορολογικού δικαίου κατά τον κρίσιμο χρόνο για το εν λόγω ζήτημα και διαπίστωσε ότι οι σχετικές νομικές διατάξεις ήταν προδήλως αντιφατικές μεταξύ τους. Ως εκ τούτου, οι εθνικές αρχές

¹⁶ Προσφυγή υπ' αρ. 14902/04, παρ. 606.

¹⁷ Προσφυγή υπ' αρ. 23682/13, παρ.73.

¹⁸ Προσφυγές υπ' αρ. 23759/03 και 37943/06.

εφάρμοζαν, κατά την κρίση τους, αντίθετες προσεγγίσεις ως προς την ερμηνεία και την εφαρμογή των κρίσιμων διατάξεων περί φορολογικού συντελεστή. Κατά τη γνώμη του Δικαστηρίου, η έλλειψη της απαιτούμενης σαφήνειας και συνοχής του εσωτερικού δικαίου στο μέτρο που οδήγησε στην εφαρμογή διαφορετικών ερμηνειών των διατάξεων στο κρίσιμο ζήτημα του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή, παραβίασε τη σύμφωνη με τη ΕΣΔΑ απαίτηση της «ποιότητας δικαίου» και δεν παρείχε επαρκή προστασία στον προσφεύγοντα από αυθαίρετες παρεμβάσεις των δημοσίων αρχών στα περιουσιακά του δικαιώματα.

Σημαντική απόφαση υπήρξε και η *ΟΑΟ Neftyanaya Kompaniya Yukos κατά Ρωσίας*¹⁹, στο πλαίσιο της οποίας τέθηκαν μεταξύ άλλων και ζητήματα προβλεψιμότητας του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή. Συγκεκριμένα, η Yukos υποστήριξε ότι η φορολογική πολιτική της Ρωσίας κατά τα έτη 2000-2003 δεν βασιζόταν σε εύλογη και προβλέψιμη ερμηνεία του εσωτερικού δικαίου. Επί του ισχυρισμού αυτού, το ΕΔΔΑ έκρινε ότι τα προβλεπόμενα από τη Ρωσία μέτρα ουσιαστικού δικαίου κατά της φοροαποφυγής στο πλαίσιο των ενδοομικών συναλλαγών στηρίζονταν σε επαρκώς σαφή και προβλέψιμη νομική βάση, αλλά διαπίστωσε παραβίαση του άρθρου 1 ως προς τις εφαρμοστέες διατάξεις περί του χρόνου παραγραφής. Στο σημείο αυτό το ΕΔΔΑ διευκρίνισε ότι οι ποιοτικές προϋποθέσεις, συμπεριλαμβανομένης της προσβασιμότητας και της προβλεψιμότητας, δεν ισχύουν μόνο για τις εθνικές διατάξεις του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, αλλά και για τους κανόνες των φορολογικών παραβάσεων και κυρώσεων²⁰.

Στην υπόθεση *Gáll κατά Ουγγαρίας*²¹, το ΕΔΔΑ αποφάσισε ότι υπήρξε παραβίαση του άρθρου 1 λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι το επίδικο μέτρο της φορολόγησης της αποζημίωσης λόγω απόλυσης σε ποσοστό 60% υποβλήθηκε στην προσφεύγουσα ενώ ήταν άνεργη και σε συνδυασμό με την απροσδόκητη και ταχεία μεταβολή του φορολογικού καθεστώτος, έκρινε ότι κατέστη συνακόλουθα ουσιαστικά αδύνατη κάθε προετοιμασία εκ μέρους της προσφεύγουσας, καθώς η ίδια εκτέθηκε σε σημαντική προσωπική δυσπραγία.

Στην υπόθεση *Lorac κ.ά. κατά Κροατίας*²², το ΕΔΔΑ εξέτασε την πλήρωση ή μη των προϋποθέσεων της προβλεψιμότητας και της προσβασιμότητας ως νόμιμων προϋποθέσεων ασφάλειας δικαίου αναφορικά με κανόνες εσωτερικού δικαίου που ενσωματώσαν διατάξεις διεθνούς δικαίου. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι προσφεύγοντες ισχυρίστηκαν ότι οι φορολογικές αρχές προέβησαν σε εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων της Σύμβασης της Κωνσταντινούπολης περί προσωρινής εισαγωγής προϊόντων. Ειδικότερα και διευκρινίζοντας τότε μια νομική βάση περιορισμού ή ρύθμισης ενός περιουσιακού δικαιώματος πληροί τις προϋποθέσεις της

¹⁹ Προσφυγή υπ' αρ. 14902/04.

²⁰ Προσφυγή υπ' αρ. 14902/04, παρ. 568.

²¹ Προσφυγή υπ' αρ. 49570/11.

²² Προσφυγή υπ' αρ. 7834/12.

νομιμότητας, το ΕΔΔΑ επεσήμανε ότι ο νόμος είναι «προβλέψιμος» όταν ένα άτομο είναι σε θέση –και με τις κατάλληλες συμβουλές, αν απαιτείται – να προβλέψει, σε βαθμό εύλογο κατά περίπτωση, τις συνέπειες που συνεπάγεται μια δεδομένη ενέργειά του και ταυτόχρονα του παρέχονται μέτρα προστασίας κατά των αυθαιρέτων παρεμβάσεων των δημοσίων αρχών²³.

Τέλος, στην υπόθεση *Maria Mihalache κατά Ρουμανίας*²⁴, το ΕΔΔΑ έκρινε ότι παραβιάζει την αρχή της νομιμότητας και συνακόλουθα το άρθρο 1 η μη συμμόρφωση των φορολογικών αρχών προς τελεσίδικη απόφαση των εθνικών δικαστηρίων που είχε αποφανθεί υπέρ της ακύρωσης των μέτρων διοικητικής εκτέλεσης και συγκεκριμένα, εγγραφής υποθήκης στην ακίνητη περιουσία της προσφεύγουσας.

Αρχή της αναλογικότητας

Η αρχή της αναλογικότητας εντάσσεται στο πλαίσιο των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου του άρθρου 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και της επίτευξης της δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των απαιτήσεων του δημοσίου συμφέροντος και των απαιτήσεων για την προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων του ατόμου. Αρχικά, η φορολόγηση δεν πρέπει να καταλήγει στην επιβολή ενός δυσανάλογου βάρους. Επιπλέον, αναφορικά με τις διαδικασίες βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου πρέπει να παρέχονται τα διαδικαστικά εγγύα της δίκαιης δίκης τόσο στο πλαίσιο της διοικητικής όσο και στο πλαίσιο της ποινικής ευθύνης για τις φορολογικές παραβάσεις.

Στην υπόθεση *Azienda Agricola Silverfunghi S.a.s. κ.ά. κατά Ιταλίας*²⁵, το επιχείρημα της δημιουργίας ενός δυσανάλογου βάρους από την επιβολή του φόρου δεν έγινε δεκτό από το ΕΔΔΑ, καθώς οι εταιρείες είχαν ήδη καταβάλει τον φόρο καθώς και τις εργοδοτικές εισφορές περιοδικά και ανεπιφύλακτα, χωρίς το γεγονός αυτό να έχει επίπτωση στη λειτουργία τους.

Στην υπόθεση *N.K.M. κατά Ουγγαρίας*²⁶, η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι η επιβολή ενός φορολογικού συντελεστή του ύψους του 98% σε συγκεκριμένο ποσό της αμοιβής που έλαβε λόγω απόλυσης από τη δημόσια υπηρεσία, αποτελούσε παράνομη στέρηση της περιουσίας της ή άλλως φορολόγηση με καταφανώς δυσανάλογο φορολογικό συντελεστή, χωρίς να παρέχεται έννομη προστασία. Για να κρίνει περί της παραβίασης ή μη της αρχής της αναλογικότητας από την επιβολή του εν λόγω φορολογικού συντελεστή, το ΕΔΔΑ έκρινε ότι δεν αρκεί για τη διαπίστωση ή μη της παραβίασης μόνο το ύψος του φορολογικού συντελεστή²⁷, αλλά εξέτασε κατά πόσον με βάση τα πραγματικά περιστατικά της συγκεκριμένης υπόθεσης, η εφαρμογή

²³ Προσφυγή υπ' αρ. 7834/12, παρ. 57.

²⁴ Προσφυγή υπ' αρ. 68851/16, παρ. 72.

²⁵ Προσφυγές υπ' αρ. 48357/07, 52677/07, 52687/07 και 52701/07.

²⁶ Προσφυγή υπ' αρ. 66529/11.

²⁷ Προσφυγή υπ' αρ. 66529/11, παρ. 67.

της σχετικής φορολογικής νομοθεσίας επέβαλε στην προσφεύγουσα ένα δυσανάλογο βάρος ή θεμελιωδώς έβλαψε την οικονομική της κατάσταση. Στη προκειμένη περίπτωση, το ΕΔΔΑ διαπίστωσε -κατά πλειοψηφία- την παραβίαση του άρθρου 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου, καθώς το νέο φορολογικό καθεστώς είχε τεθεί σε εφαρμογή μόλις 10 εβδομάδες πριν την απόλυση της προσφεύγουσας και δεν υπήρχε νομοθετική πρόβλεψη μιας μεταβατικής περιόδου.

Ωστόσο, στην υπόθεση *Gáll κατά Ουγγαρίας*²⁸, που αναφέρθηκε και ανωτέρω, το ΕΔΔΑ συνδυάζει την εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας με την καλή πίστη στο πλαίσιο της εξέτασης του δυσανάλογου βάρους. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έλαβε υπόψη ότι το μέτρο στόχευε μόνο μια συγκεκριμένη ομάδα ατόμων, την οποία η δημόσια διοίκηση είχε προσλάβει προς απασχόληση και ότι το επίμαχο μέτρο εξυπηρετούσε το συμφέρον του κρατικού προϋπολογισμού σε μια περίοδο οικονομικής δυσπραγίας, χωρίς ωστόσο να επιβαρύνει τη πλειονότητα των πολιτών σε ανάλογο βαθμό. Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το συγκεκριμένο μέτρο, όπως εφαρμόστηκε στην προκειμένη περίπτωση, ακόμη και αν προοριζόταν να υπηρετήσει την κοινωνική δικαιοσύνη, δεν μπορούσε να δικαιολογηθεί από το δημόσιο συμφέρον καθώς, όσοι ενεργούν καλόπιστα και βάσει του νόμου δεν θα πρέπει να αποστερούνται των νομίμων προσδοκιών τους χωρίς συγκεκριμένο και επιτακτικό λόγο.

Στην πρόσφατη υπόθεση *Maroslavac κατά Κροατίας*²⁹, το ΕΔΔΑ έκρινε ότι ο καταλογισμός φόρου και προσαυξήσεων επί των κερδών της φορολογουμένης, όπως προσδιορίστηκαν κατόπιν φορολογικού ελέγχου πληρούσε τις προϋποθέσεις της αρχής της αναλογικότητας, δεδομένου ότι υπήρχαν οι διαδικαστικές εγγυήσεις για να εξεταστεί από τα εθνικά δικαιοδοτικά όργανα η παραγραφή ή μη της αντίστοιχης αξίωσης των εθνικών φορολογικών αρχών και η προσφεύγουσα είχε ήδη προσφύγει ενώπιον των αρμοδίων εθνικών δικαστηρίων για το ζήτημα αυτό.

Η αρχή της αναλογικότητας λαμβάνεται περαιτέρω υπόψη από το ΕΔΔΑ τόσο στο πλαίσιο των προληπτικών μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων των φορολογικών αρχών για την είσπραξη του φόρου όσο και στο πλαίσιο των μέτρων διοικητικής εκτέλεσης. Στην πρόσφατη υπόθεση *Andrzej Ruciński κατά Πολωνίας*³⁰, το ΕΔΔΑ διαπίστωσε παραβίαση του άρθρου 1 λόγω παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, καθώς ο προσφεύγων υπέστη δυσανάλογο βάρος από την επί τριετία επιβολή προληπτικών μέτρων διασφάλισης (δέσμευση των τραπεζικών του καταθέσεων και επιβολή της συντηρητικής κατάσχεσης σε κινητή και ακίνητη περιουσία) τόσο στην προσωπική όσο και στην εταιρική του περιουσία, δεδομένου ότι οι εθνικές φορολογικές αρχές δεν είχαν εξετάσει την επιβολή λιγότερο περιοριστικών μέτρων που δεν θα είχαν οδηγήσει στην παύση της επιχειρηματικής

²⁸ Προσφυγή υπ' αρ. 49570/11, παρ. 71.

²⁹ Προσφυγή υπ' αρ. 64806/16.

³⁰ Προσφυγή υπ' αρ. 22716/12.

του δραστηριότητας και με δεδομένο ότι δεν του είχε παρασχεθεί και η αντίστοιχη αποζημίωση.

Στο πλαίσιο των μέτρων διοικητικής εκτέλεσης, το ΕΔΔΑ επίσης λαμβάνει υπόψη την αρχή της αναλογικότητας. Στην υπόθεση *Rousk κατά Σουηδίας*³¹, επιβλήθηκε αναγκαστικός πλειστηριασμός στην ακίνητη περιουσία του προσφεύγοντα και έξωσή του από την κατοικία του λόγω της μη τήρησης των φορολογικών του υποχρεώσεων να υποβάλει φορολογική δήλωση και να καταβάλει τον αναλογούντα φόρο. Ο προσφεύγων εν τέλει υπέβαλε φορολογική δήλωση και κατόπιν αίτησής του πέτυχε την αναστολή της φορολογικής του υποχρέωσης για την καταβολή του φόρου. Ωστόσο, επειδή είχε ήδη βεβαιωθεί ο προς καταβολή φόρος και είχε διαβιβαστεί στην αρμόδια αρχή διοικητικής εκτέλεσης, η εκτέλεση είχε ήδη ολοκληρωθεί, όταν η αρχή της εκτέλεσης ενημερώθηκε αρμοδίως από τη φορολογική αρχή για την αναστολή της υποχρέωσης πληρωμής του φόρου. Ενόψει των πραγματικών περιστατικών αυτών και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του προσφεύγοντος περί της άμεσης ενημέρωσης της μιας δημόσιας αρχής από την άλλη, το ΕΔΔΑ έκρινε ως δυσανάλογο το μέτρο της εκτέλεσης λόγω του τελικού ύψους της ληξιπρόθεσμης και εκτελεστής φορολογικής οφειλής και διαπίστωσε παραβίαση του άρθρου 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ λόγω παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

Διοικητικές κυρώσεις

Ειδικά στο πλαίσιο των διοικητικών κυρώσεων, το ΕΔΔΑ φαίνεται να υιοθετεί μια πιο αυστηρή ερμηνεία της αρχής της αναλογικότητας και συγκεκριμένα του δυσαναλόγου βάρους κυρίως αναφορικά με το ύψος της επιβαλλόμενης διοικητικής κύρωσης.

Στην υπόθεση *Μαμιδάκης κατά Ελλάδα*³², το ΕΔΔΑ, ενώ αναγνώρισε εκ νέου το ευρύ περιθώριο εκτίμησης της δημόσιας αρχής, έκρινε ωστόσο ως δυσανάλογη την επισυρόμενη διοικητική κύρωση των πολλαπλών τελών στην κρινόμενη περίπτωση λαθρεμπορίας. Στην υπόθεση *ΟΑΟ Neftyanaya Kompaniya Yukos κατά Ρωσίας*³³, ωστόσο, έκρινε ότι το ύψος των προστίμων που επιβλήθηκαν δεν υπερακόντιζε τον επιδιωκόμενο σκοπό της πάταξης της φοροδιαφυγής. Τέλος, στην υπόθεση *Krayena κατά Ουκρανίας*³⁴, το ΕΔΔΑ διαπίστωσε την παραβίαση του άρθρου 1 λόγω παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, καθώς δεν προβλεπόταν τόσο σε επίπεδο διοικητικής διαδικασίας όσο και ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων διακριτική ευχέρεια ως προς την επιμέτρηση του ύψους της επιβαλλόμενης φορολογικής κύρωσης.

³¹ Προσφυγή υπ' αρ. 27183/04.

³² Προσφυγή υπ' αρ. 35533/04.

³³ Προσφυγή υπ' αρ. 14902/04, παρ. 606.

³⁴ Προσφυγή υπ' αρ. 72858/13.

Αναδρομικότητα των φορολογικών διατάξεων

Στην ελληνική έννομη τάξη η αναδρομικότητα των φορολογικών διατάξεων μπορεί να έχει τη μορφή της αναδρομικής θέσπισης νέου φορολογικού βάρους ή τη μορφή της αναδρομικής τροποποίησης του ισχύοντος φορολογικού καθεστώτος με τη μεταβολή επί το δυσμενέστερο των ισχυουσών διατάξεων (γνήσια αναδρομικότητα) ή της άμεσης εφαρμογής νέων διατάξεων και στις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των φορολογικών αρχών ή δικαστηρίων (μη γνήσια αναδρομικότητα)³⁵. Η υφιστάμενη διάκριση στην Ελλάδα ανάμεσα σε γνήσια και μη γνήσια αναδρομικότητα δεν αντιστοιχεί στους όρους *retroactivity* και *retrospectivity*, που χρησιμοποιούνται για την αναδρομικότητα σε διεθνές επίπεδο. Ειδικότερα, ο όρος «*retroactivity*» χρησιμοποιείται για την περίπτωση όπου μια νομική διάταξη μεταβάλλει τις προηγούμενες έννομες συνέπειες γεγονότων που έλαβαν χώρα πριν την δημοσίευση της διάταξης, ενώ ο όρος «*retrospectivity*» για την περίπτωση όπου μια νέα διάταξη έχει άμεση ισχύ, χωρίς εξαιρέσεις και συνεπώς εφαρμόζεται και για μελλοντικές έννομες συνέπειες γεγονότων που έχουν ήδη επισυμβεί πριν την έναρξη εφαρμογής της διάταξης³⁶.

Ήδη από το 2003 στην υπόθεση *M.A. κατά Φινλανδίας*³⁷, το ΕΔΔΑ αντιμετώπισε το ζήτημα της αναδρομικότητας με τη μορφή της *retrospectivity* των φορολογικών διατάξεων που προέβλεπαν υψηλότερο φορολογικό συντελεστή απορρίπτοντας το σχετικό επιχείρημα των προσφευγόντων περί παραβίασης της αρχής της νομιμότητας που επιβάλλει η διάταξη του άρθρου 1. Στην περίπτωση αυτή, το ΕΔΔΑ έκρινε ότι η αναδρομική αύξηση του φορολογικού συντελεστή εμπίπτει στο ευρύ περιθώριο εκτίμησης των Συμβαλλομένων Μερών.

Στις περισσότερες υποθέσεις, το ΕΔΔΑ εξετάζει την αναδρομικότητα όχι στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, αλλά στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας που επιβάλλει η δίκαιη ισορροπία των προστατευμένων εννόμων αγαθών στο πλαίσιο του δεύτερου κανόνα του άρθρου 1. Στην υπόθεση *di Belmonte κατά Ιταλίας*³⁸, το ΕΔΔΑ έκρινε ότι η παράνομη καθυστέρηση των δημοσίων αρχών να καταβάλουν την αποζημίωση της αναγκαστικής απαλλοτρίωσης άσκησε σημαντική επιρροή στο να καταστεί ο προσφεύγων υπόχρεος σε φορολόγηση για το ποσό της ληφθείσας αποζημίωσης με βάση το νεώτερο φορολογικό καθεστώς, ενώ με βάση το προγενέστερο δεν υπείχε τη σχετική υποχρέωση και διαπίστωσε εκ

³⁵ Φορτσάκης Θ., Σαββαΐδου Αικ., Τσουρουφλής Α., Πανταζόπουλος Π., Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, εκδ. 6^η 2020, σελ. 86.

³⁶ Theocharopoulou E./ Remelis K. / Melissinos P., *Retroactivity of Tax Legislation*, Greece, 2010, EATLP Congress, Leuven (27-29 Mai 2010), EATLP International Tax Series, Volume 8, Series editor Kees Van Raad, Hans Gribnau (ed.), 2013, σελ. 43-45, διαθέσιμο στον ακόλουθο σύνδεσμο https://pure.uvt.nl/ws/portalfiles/portal/9197496/2013_EATLP_book_definitief.pdf.

³⁷ Προσφυγή υπ' αρ. 27793/95.

³⁸ Προσφυγή υπ' αρ. 72638/01.

του λόγου αυτού την παραβίαση του άρθρου 1, λόγω του επιβληθέντος στον προσφεύγοντα δυσανάλογου βάρους.

Στην προαναφερθείσα απόφαση *Huitson κατά Ηνωμένου Βασιλείου*³⁹, το ΕΔΔΑ δεν διαπίστωσε παραβίαση του άρθρου 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ από την αναδρομική εφαρμογή του νέου φορολογικού καθεστώτος, που αποσκοπούσε στην πάταξη της φοροαποφυγής που τελείται μέσω της επιλογής φορολογικής κατοικίας και της καταχρηστικής εκ μέρους του φορολογουμένου εφαρμογής των διατάξεων της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης. Το ΕΔΔΑ έκρινε ότι το σχετικό αναδρομικά επιβληθέν μέτρο πληρούσε τις προϋποθέσεις της αρχής της αναλογικότητας, καθώς αποτελεί θεμιτό και σημαντικό σκοπό της φορολογικής διοίκησης να διαφυλάττει ότι οι διατάξεις μιας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης θα εφαρμόζονται με σκοπό την απαλλαγή από τη διπλή φορολόγηση και όχι προκειμένου οι φορολογούμενοι να αποφεύγουν ή να μειώνουν σημαντικά τον φόρο εισοδήματος που κανονικά θα πλήρωναν, καταστρατηγώντας τη φορολογική ισότητα προς όφελός τους.

Στην υπόθεση *Arnaud κατά Γαλλίας*⁴⁰, το ΕΔΔΑ εξέτασε εκ νέου ζητήματα αναδρομικής εφαρμογής φορολογικών διατάξεων που στοχεύουν στην πάταξη της φοροαποφυγής. Ειδικότερα, το ΕΔΔΑ έκρινε ότι δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 1 από την αναδρομική -από το 2005- επιβολή φόρου αλληλεγγύης στους εγκατεστημένους στο Πριγκιπάτο του Μονακό, δεδομένων τόσο των στενών φορολογικών δεσμών μεταξύ Γαλλίας και Μονακό καθώς και της προηγούμενης ενημέρωσης των εγκατεστημένων στο Μονακό για την αναδρομική φορολόγηση τους εκ μέρους των φορολογικών αρχών.

Τέλος, στην υπόθεση *HI Tech Corporation Doo κατά Βόρειας Μακεδονίας*⁴¹, το ΕΔΔΑ απέρριψε το σχετικό επιχείρημα της προσφεύγουσας περί παραβίασης του άρθρου 1 λόγω της διενέργειας επανελέγχου ενώ είχε παρέλθει η προθεσμία παραγραφής της σχετικής αξίωσης της δημόσιας αρχής προς βεβαίωση του φόρου, καθώς έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε επικαλεστεί και αποδείξει την ασυνέπεια των εθνικών φορολογικών αρχών και τόνισε ότι η ευθύνη για τον ορθό υπολογισμό του προς καταβολή φόρου βάραινε την ίδια την προσφεύγουσα.

Συμπεράσματα

Συμπερασματικά, το ΕΔΔΑ προσέδωσε ιδιαίτερο περιεχόμενο στον όρο «περιουσία», ώστε να καταλαμβάνει τόσο το δικαίωμα για την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου όσο και την εύλογη προσδοκία για την επιστροφή του πιστωτικού ΦΠΑ. Μέσα από τη διαχρονική επισκόπηση της νομολογίας του ΕΔΔΑ διαπιστώνεται το ευρύ περιθώριο εκτίμησης που αναγνωρίζει το ΕΔΔΑ στα

³⁹ Προσφυγή υπ' αρ. 50131/12, παρ. 30.

⁴⁰ Προσφυγές υπ' αρ. 36918/11, 36963/11, 36967/11, 36969/11, 36970/11 και 36971/11.

⁴¹ Προσφυγή υπ' αρ. 69776/17.

Συμβαλλόμενα Μέρη, το οποίο να μεν διευρύνεται κατά περίπτωση λόγω της εκάστοτε οικονομικής κρίσης, αλλά περιορίζεται ως προς τις ευάλωτες κοινωνικές ομάδες.

Σε έναν έλεγχο άκρων ορίων αυτού του διευρυμένου περιθωρίου εκτίμησης των κρατών, δίνεται έμφαση στην τήρηση της αρχής της νομιμότητας. Κατά συνέπεια, τονίζεται η ανάγκη ασφάλειας δικαίου που επιτυγχάνεται, όταν ο κανόνας δικαίου είναι προσβάσιμος, προβλέψιμος και σαφής ως προς την ερμηνεία του, αλλά και συνάμα ενταγμένος σε ένα συνεκτικό σύστημα κανόνων. Επομένως, δεν καταλείπεται έδαφος στην εκάστοτε φορολογική αρχή να ερμηνεύει κατά βούληση και αυθαίρετα την εφαρμοστέα διάταξη. Επίσης, στην αρχή της νομιμότητας, η νομολογία του ΕΔΔΑ εντάσσει και την έγκαιρη συμμόρφωση των εθνικών αρχών με τις εκτελεστές αποφάσεις των εθνικών δικαστηρίων.

Σε πληθώρα φορολογικών υποθέσεων το ΕΔΔΑ διαπιστώνει την παραβίαση του άρθρου 1 του 1^{ου} Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, όταν κρίνει ότι δεν έχει επιτευχθεί μια δίκαιη ισορροπία μεταξύ των μέτρων δημοσίου συμφέροντος για την πάταξη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής αφενός, και της προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων του ατόμου για την προστασία της «περιουσίας» αφετέρου. Το ΕΔΔΑ αναγνωρίζει ότι η φορολόγηση δεν πρέπει να καταλήγει στην επιβολή ενός δυσανάλογου βάρους στον φορολογούμενο, παρά το ευρύ περιθώριο εκτίμησης των κρατών. Το ίδιο ισχύει και για τα προληπτικά μέτρα διασφάλισης όσο και για τα μέτρα διοικητικής εκτέλεσης. Στο πλαίσιο αυτό της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας, το ΕΔΔΑ ελέγχει και την αναδρομικότητα των φορολογικών διατάξεων.