

Η φορολογικού ενδιαφέροντος νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου

Βασιλική Αθανασάκη, Δικηγόρος-Φορολογική Σύμβουλος, LL.M, Υπ. Δρ.Ν

1. Εισαγωγή

Το φορολογικό δίκαιο είναι ένας κλάδος του δικαίου, ο οποίος διέπει την άσκηση δημόσιας εξουσίας και, συγκεκριμένα, της φορολογικής εξουσίας από το κράτος, αποτελώντας τη θεσμική και νομική διάσταση του φορολογικού συστήματος. Με άλλα λόγια, το φορολογικό δίκαιο καθορίζει το πλαίσιο της φορολογικής έννομης σχέσης, όπως αυτή αναπτύσσεται μεταξύ του Κράτους και των φορολογουμένων. Ως εκ της φύσεώς του, επομένως, το φορολογικό δίκαιο συνεπάγεται έντονη επέμβαση στη σφαίρα του πολίτη – φορολογουμένου, δεδομένου ότι ρυθμίζει τις φορολογικές σχέσεις, ως κατεξοχήν σχέσεις μεταξύ άνισων μερών. Αυτό σημαίνει ότι το φορολογικό δίκαιο στοχεύει στην εξισορρόπηση αφενός μεν της καταπολέμησης του φαινομένου της φοροδιαφυγής, αφετέρου δε στην εξασφάλιση των απαιτούμενων νομικών εγγυήσεων των φορολογουμένων στο πλαίσιο του κράτους δικαίου. Αξίζει, μάλιστα, να σημειωθεί ότι το φορολογικό δίκαιο αναγνωρίζεται σήμερα ως ξεχωριστός και αυτόνομος κλάδος του δικαίου τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και σε διεθνές πλαίσιο¹.

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι να εξετασθεί η αντιμετώπιση νομικών ζητημάτων φορολογικού ενδιαφέροντος μέσα από το πρίσμα της νομολογίας του Δικαστηρίου του Στρασβούργου. Αυτή η «φορολογική νομολογία» του ΕΔΔΑ, όπως θα μπορούσε συνοπτικά να αποτυπωθεί εν ευρεία εννοία, παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον καθώς αναφέρεται σε μια ευαίσθητη περιοχή του δικαίου, η οποία κατά το μεγαλύτερο μέρος αφορά στην εξουσία του κράτους για επιβολή φόρων και τελών και, υπ' αυτή την έννοια, ενδεχομένως, υπό συγκεκριμένες περιστάσεις, συνεπάγεται σημαντικές προκλήσεις από την άποψη των ατομικών δικαιωμάτων του φορολογουμένου. Και τούτο, ιδίως ενόψει των σύγχρονων εξελίξεων στο πεδίο του

¹ Θ. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, γ' έκδοση, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, σελ. 1 επ.

φορολογικού δικαίου σε παγκόσμιο επίπεδο, όπου καταβάλλονται πλέον συντονισμένες προσπάθειες πάταξης φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, μέσω ιδιαίτερα επιθετικών, πολλές φορές, φορολογικών πρακτικών και μεθοδεύσεων που εφαρμόζονται, οι οποίες απαιτούν καίριες παρεμβάσεις από τις φορολογικές διοικήσεις, προκειμένου να αντιμετωπισθούν και οι οποίες, όμως, θέτουν κατ' ανάγκη υπό αμφισβήτηση θεμελιώδη δικαιώματα των φορολογουμένων. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω και, συνεκτιμουμένης της αδήριτης ανάγκης των φορολογικών διοικήσεων για επίτευξη αυξημένων φορολογικών εσόδων στα δημόσια ταμεία εν όψει της διαρκώς εντεινόμενης, τουλάχιστον στην Ελλάδα, οικονομικής κρίσης, καθίσταται επιτακτική η προσεκτική στάθμιση αφενός αυτής της ανάγκης πολλαπλασιασμού των πόρων του Δημοσίου αφετέρου των ελάχιστων εγγυήσεων των ατομικών δικαιωμάτων των πολιτών, τα οποία διασφαλίζει η ΕΣΔΑ.²

2. Η ανάλυση της φορολογικού ενδιαφέροντος νομολογίας του ΕΔΔΑ

Ένα πρωταρχικό ερώτημα που γεννάται είναι εάν και κατά πόσο η επιβολή φορολογίας βρίσκεται εντός του ρυθμιστικού πεδίου της ΕΣΔΑ. Καταρχήν, θα πρέπει να επισημανθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ (δικαίωμα στη χρήση και απονομή δικαιοσύνης), στο πεδίο εφαρμογής του ανήκουν μόνο οι αστικές και ποινικές διαφορές. Συνεπώς, αποκλείονται, καταρχήν, όλες οι αμιγώς φορολογικές διαφορές. Απομένει να εξεταστεί μήπως οι φορολογικές διαφορές μπορούν να ενταχθούν στις αστικές ή στις ποινικές διαφορές κατά την έννοια του εν λόγω άρθρου. Το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο εξείρεσε από το πεδίο των αστικών διαφορών τις υποχρεώσεις χρηματικού χαρακτήρα που επιβάλλονται στο πλαίσιο της φορολογικής νομοθεσίας, με μόνη εξαίρεση τις διαφορές που προκύπτουν από την αστική ευθύνη της φορολογικής αρχής.³ Εξάλλου, έχει κριθεί ότι «οι υποθέσεις φορολογικού δικαίου

² Η ΕΣΔΑ είναι μία διεθνής πολυμερής σύμβαση η οποία υπεγράφη στις 4 Νοεμβρίου 1950 στη Ρώμη μεταξύ των κρατών μελών του Συμβουλίου της Ευρώπης και τέθηκε σε ισχύ το Σεπτέμβριο του 1953. Στόχος της ήταν να ενισχυθεί η προστασία των ανθρωπίνων δικαιωμάτων της Οικουμενικής Διακήρυξης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, που ψηφίστηκε από τη Γενική Συνέλευση των Ηνωμένων Εθνών το 1948. Μέσω της ΕΣΔΑ εξαγγέλλεται μια σειρά θεμελιωδών δικαιωμάτων και ελευθεριών του ανθρώπου και προβλέπονται τα όργανα και οι απαραίτητες διαδικασίες για την προστασία τους. Κυρώθηκε με το ν.δ. 53/74 (ΦΕΚ Α' 256/20-9-1974).

³ Βλ. ΕΔΔΑ υπόθ. Schouten and Meldrum κατά Ολλανδίας, 9-12-1994, υπόθ. Ferrazzini κατά Ιταλίας, 12-7-2001.

αποτελούν ακόμη μέρος του σκληρού πυρήνα των προνομίων της δημόσιας εξουσίας, με το δημόσιο χαρακτήρα της σχέσης μεταξύ φορολογουμένου και κοινότητας να παραμένει υπερισχύων»⁴.

Είναι γεγονός ότι σπάνια απαντώνται στη νομολογία του ΕΔΔΑ αποφάσεις που αφορούν καθεαυτή τη νομοθετική επιβολή φόρου. Οι περισσότερες αφορούν στο διοικητικό προσδιορισμό του φόρου⁵, στην επαύξηση της φορολογικής υποχρέωσης ως απόρροια της ερμηνείας του φορολογικού νόμου από τα δικαστήρια⁶ στην επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων⁷ και την τοκοφορία σε περίπτωση επιστραφέντος ποσού⁸.

Ωστόσο και δεδομένου ότι η άσκηση της φορολογικής εξουσίας δύναται να επιφέρει σοβαρούς περιορισμούς στα περιουσιακά δικαιώματα των φορολογουμένων, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο φορολογικός τομέας εντάσσεται στο προστατευτικό πεδίο εφαρμογής της ΕΣΔΑ, υπαγόμενος, ως εκ τούτου, σε όλα τα στάδια ελέγχου του θεμιτού ή μη χαρακτήρα του. Σκοπός του εν λόγω ελέγχου, μεταξύ άλλων, είναι να εξασφαλισθεί δίκαιη ισορροπία, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, μεταξύ των απαιτήσεων του γενικού συμφέροντος και της προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων⁹. Η αρχή της αναλογικότητας εξετάζει την αναγκαιότητα της επέμβασης στη σφαίρα ενός θεμελιώδους δικαιώματος υπό το πρίσμα του σκοπού που εξυπηρετεί και, στην προκειμένη περίπτωση, αποτροπή ζημίας του κρατικού προϋπολογισμού από τη μη καταβολή των οφειλόμενων φόρων¹⁰.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η άσκηση της φορολογικής εξουσίας εμπίπτει εν τέλει στον έλεγχο του ΕΔΔΑ ως προς τη συμβατότητά της με τις διατάξεις της ΕΣΔΑ κατά τις επιμέρους εκφάνσεις της.

⁴ ΕΔΔΑ, Ferrazzini v. Italy, απόφαση της 12.7.2001, σκ. 29. Βλ. Ευαγγελία Κ. Τσακίρη, Φορολογικοί έλεγχοι και δικαιώματα των φορολογουμένων, Θεσσαλονίκη, 2008.

⁵ Π.χ. ΕΔΔΑ Serkov v. Ukraine, απόφαση της 7.10.2011, ΟΑΟ Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia, απόφαση της 8.3.2012 κλπ)

⁶ ΕΔΔΑ, Lanchia Hite les Faktor ZRT v. Hungary, απόφαση της 2.2.2011 κ.α.

⁷ ΕΔΔΑ, AON Conseil et Courtage S.A. and others vs. France, 25.1.2007.

⁸ Βλ. Χριστίνα Φατούρου, Η συνταγματική προστασία των φορολογουμένων έναντι της θέσπισης αναδρομικής φορολογίας, Νομική Βιβλιοθήκη, σ. 50.

⁹ Βλ. υπόθεση «Bulves AD v. Bulgaria», απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 2009.

¹⁰ Βλ. υπόθεση «Sporrong and Loennroth v. Sweden» απόφαση της 23ας Σεπτεμβρίου 1982.

Στην ανάλυση που ακολουθεί παρατίθενται ανά ειδικότερα πεδία οι σημαντικότερες αποφάσεις μέσω μίας απόπειρας συστηματικής προσέγγισης της φορολογικού ενδιαφέροντος νομολογίας του ΕΔΔΑ, ενώ κατά περίπτωση επιχειρείται σύνδεση αυτών με τη νομολογία των ελληνικών διοικητικών δικαστηρίων και του ΔΕΚ/και ήδη ΔΕΕ, προκειμένου να καταδειχθεί η τυχόν υφιστάμενη σχέση αλληλεξάρτησης ή σύγκρουσης μεταξύ αυτών.

2.1. Το ζήτημα της αναδρομικότητας του φορολογικού νόμου

Το ζήτημα της αναδρομικότητας του φορολογικού νόμου καθεαυτό μπορεί να μην έχει απασχολήσει το ΕΔΔΑ σε μεγάλη έκταση, καθώς δεν υφίσταται συστηματική σχετική νομολογία που να παίρνει θέση ρητώς ως προς την απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, αλλά αντιθέτως εντοπίζονται μόνο αποσπασματικές αναφορές¹¹. Ωστόσο, η νομολογία του ΕΔΔΑ η σχετική με τη «νόμιμη προσδοκία» (“legitimate expectation”)¹² είναι εκείνη η οποία θα μπορούσε να καλύψει το σχετικό κενό. Σύμφωνα με την εν λόγω νομολογία, περιουσία κατά την έννοια του άρθρου 1 του ΠΠ ΕΣΔΑ μπορεί να αποτελούν περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις, για τις οποίες ο προσφεύγων μπορεί να ισχυρίζεται ότι έχει τουλάχιστον μία νόμιμη προσδοκία. Σε αντίθεση με τα παραπάνω, η απλή ελπίδα αναγνώρισης ενός περιουσιακού δικαιώματος δεν εμπίπτει στην έννοια της περιουσίας.¹³ Σύμφωνα με την εν λόγω θεωρία, ο φορολογούμενος θεμελιώνει «νόμιμη προσδοκία» ότι ορισμένη φορολογική διάταξη δεν θα τροποποιηθεί μεταγενεστέρως και αναδρομικά εις βάρος του, ενώ με βάση τη θεωρία της «δίκαιης ισορροπίας», υφίσταται εύλογη σχέση αναλογίας μεταξύ του δημοσίου σκοπού που επιδιώκεται και των χρησιμοποιούμενων μέσων.¹⁴

¹¹ Βλ. υπόθεση A., B., C. and D. v. the United Kingdom, κρίση της 10ης Μαρτίου 1981.

¹² Βλ. ΕΔΔΑ, Intersplav v. Ukraine, 23 Μαΐου 2007, σκ. 31-32, Bulves AD v. Bulgaria, 22 Ιανουαρίου 2009, σκ. 57, Dohlar v. Slovenia, 29 Σεπτεμβρίου 2008, σκ. 64, Gratzinger and Eva Gratzingerova v. the Czech Republic, 10 Ιουλίου 2002, σκ. 73, Wolf-Ulrich von Maltzan and Others, Margarete von Zitzevitz and Others, Man Ferrostaal and Alfred Töpfer Stiftung v. Germany, 2 Μαρτίου 2005, σκ. 112, Kopecky v. Slovakia, 7 Ιανουαρίου 2003, σκ. 29, Draon v. France, 6 Οκτωβρίου 2005 σκ. 68, Burdov v. Russia, 7 Μαΐου 2002 κ.α.

¹³ Βλ. Χριστίνα Φατούρου, οπ. παρ.

¹⁴ ΕΔΔΑ, υπόθεση AGOSI v. the United Kingdom, απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1986, σκ. 48.

Κατά γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής¹⁵, προκειμένου περί παράβασης για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διάπραξης της έως το χρόνο εκδίκασης της υπόθεσης, περισσότερες κυρώσεις τόσο όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται σε συμπεριφορά αντίθετη προς τις επιταγές της κοινοτικής νομοθεσίας, όσο και όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών¹⁶ και μάλιστα ακόμα και όταν η εθνική ρύθμιση απαγορεύει την αναδρομική αυτή εφαρμογή¹⁷.

Βάσει του άρθρου 1 του Πρώτου Πρωτοκόλλου/πριν το έχει μόνο συντομογραφίες της ΕΣΔΑ, η επιβολή φορολογίας προστίμων και προσαυξήσεων συνιστούν επεμβάσεις στο δικαίωμα στην περιουσία¹⁸.

Υφίστανται περιπτώσεις στις οποίες η νομολογία του ΕΔΔΑ κρίνει ότι οποιασδήποτε έκτασης αναδρομικότητα φορολογικών διατάξεων προσκρούει στην ΕΣΔΑ, λαμβανομένου υπόψη και του άρθρου 53 περί προστασίας των αναγνωρισμένων δικαιωμάτων του ανθρώπου. Επομένως, ερμηνεύει την οικεία απαγόρευση πιο στενά σε σχέση με την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 Σ περί επιτρεπόμενης αναδρομικής ισχύος ενός έτους. Ωστόσο, η υπό της ΕΣΔΑ κατοχυρωμένη προστασία υπολείπεται της αντίστοιχης προστασίας της ευρωπαϊκής έννομης τάξης, με βάση και τη νομολογία του ΔΕΕ, όπου η απαγόρευση θέσπισης αναδρομικής φορολογίας είναι κατ' αρχήν απόλυτη και άρα σημαντικά ευρύτερη, ενώ το ΕΔΔΑ καταρχήν επιχειρεί στάθμιση της προστατευόμενης εμπιστοσύνης με την επιδίωξη δημόσιου σκοπού.

2.2. Η νομολογία του ΕΔΔΑ για την έννοια της «ποινής» κατά το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ και η πρόσφατη σχετική νομολογία του ΣτΕ.

Το ΕΔΔΑ, προκειμένου να μην διαφεύγει κάθε κράτος των υποχρεώσεών του μεταμφιέζοντας καταδίκες και διώξεις που ως εκ της φύσεώς τους είναι πράγματι ποινικές σε άλλης μορφής κυρώσεις, χρησιμοποίησε τρία κριτήρια, τα γνωστά ως

¹⁵ Πρβλ. ΔΕΕ απόφ. C-420/06, Jager, σκ.59, C-45/06, Campina, σκ.32, απόφ. C-387/02, C-391/02 και C- 403/02, Berlusconi κ.λπ., σκ. 67 – 69.

¹⁶ Πρβλ. ΔΕΕ απόφ. C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας, σκ.74, απόφ. C-451/99, Cura Anlagen, σκ.40 κ.ά., ΣτΕ 815/2010.

¹⁷ Πρβλ. ΣτΕ 4159, 4160/2009 7μελούς βλ. και ΔΕφΠειρ 330/2012, ΔΕφΧαν 360/2013.

¹⁸ Βλ. Χριστίνα Φατούρου, οπ. παρ.

κριτήρια Engel, λαμβάνοντας υπόψη: α) το εάν η σχετική νομοθετική διάταξη ανήκει στην ύλη του εθνικού ποινικού δικαίου, β) την φύση της παραβάσεως, και τέλος γ) τη βαρύτητα της ποινής, υπό την έννοια ότι οι στερητικές της ελευθερίας ποινές, εάν δεν είναι ασήμαντης βαρύτητας, και οι πολύ υψηλές χρηματικές ποινές είναι χαρακτηριστικές του ποινικού δικαίου.¹⁹ Τα κριτήρια αυτά εφαρμόζονται διαζευκτικά και όχι σωρευτικά. Αρκεί να συντρέχει ένα από τα τρία, ώστε η υπόθεση να μπορεί να χαρακτηριστεί ως ποινικής φύσης. Εάν όμως η χωριστή ανάλυση του κάθε κριτηρίου δεν μπορεί να οδηγήσει σε ένα ξεκάθαρο συμπέρασμα, τότε είναι δυνατή μία σωρευτική προσέγγιση.²⁰

Έχει, δε, κριθεί ότι οι φορολογικές κυρώσεις, ακόμη και όταν έχουν ασήμαντη βαρύτητα, είναι ποινικής φύσης με βάση το 2^ο κριτήριο²¹. Επίσης, το μέτρο της προσωπικής κράτησης για χρέη προς στο Δημόσιο ή άλλους δημόσιους φορείς φαίνεται ότι, καταρχήν, είναι ποινικής φύσης.²²

Το άρθρο 4 του 7^{ου} πρόσθετου πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ έχει ιδιαίτερη σημασία, διότι σε πολλά συμβαλλόμενα κράτη, όπως και στην Ελλάδα,²³ για την ίδια συμπεριφορά προβλέπονται τόσο ποινικές όσο και διοικητικές κυρώσεις, η οποίες, ωστόσο, σύμφωνα με τη νομολογία Engel, είναι ομοίως κατά βάση ποινικές. Για το λόγο αυτό, κρίσιμος είναι ο ακριβής εννοιολογικός προσδιορισμός της έννοιας της «παραβάσης», ώστε να μπορεί να διαπιστώνεται με αξιοπιστία εάν το ποινικό ή το διοικητικό αδίκημα ταυτίζονται ή αντίθετα διαφοροποιούνται. Ως προς το εν λόγω ζήτημα υπήρχαν μέχρι πρόσφατα στη νομολογία του ΕΔΔΑ τρεις τάσεις: α) αρκεί η ίδια συμπεριφορά,²⁴ β) δεν αρκεί μόνο η ίδια συμπεριφορά εάν ο νομοθετικός χαρακτηρισμός είναι διαφορετικός²⁵ και γ) πρέπει τα ουσιώδη πραγματικά και νομικά

¹⁹ Βλ. ΕΔΔΑ αποφάσεις της 8.6.1976, Engel κατά Ολλανδίας, Ολομ. σκ. 80-85, της 21.2.1984, Ozturk κατά Γερμανίας, Ολομ. Σκ. 46-54 της 10.6.1996, Benham κατά Η.Β., Ολομ. σκ. 54-56, της 9.10.2003, Ezeh & Connors κατά Η.Β. Ολομ. σκ. 69-130 της 23.11.2006, Jussila κατά Φινλανδίας Ολομ. σκ. 29-38, Zolotoukhin κατά Ρωσίας Ολομ. σκ. 52-57 κ.α.

²⁰ Βλ. ΕΔΔΑ αποφάσεις Kadubek κατά Σλοβακίας της 2.9.1998, σκ. 51, της 9.10.2003, Ezeh & Connors κατά Η.Β., Ολομ. σκ. 69-130, της 10.2.2009, Zolotoukhin κατά Ρωσίας, Ολομ. σκ. 52-57 κ.α.

²¹βλ. ΕΔΔΑ απόφαση της 10.6.1996 Jussila κατά Φινλανδίας Ολομ. σκ. 29-38, μετά από διακύμανση της νομολογίας.

²² Βλ. ΕΔΔΑ αποφάσεις της 10.6.1996 Benham κατά Η.Β., Ολομ. σκ. 54-56, της 8.9.1995, Jamil κατά Γαλλίας, σκ. 32, της 2.7.2002, Goktan κατά Γαλλίας, σκ. 48.

²³Και υπό τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις των Ν. 4172/2013 και 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το Ν. 4337/2015.

²⁴ ΕΔΔΑ, απόφαση της 23.10.1995, Gradiger κατά Αυστρίας.

²⁵ ΕΔΔΑ, αποφάσεις της 30.7.1998, Oliveira κατά Ελβετίας, της 2.7.2002, Goktan κατά Γαλλίας κ.α.

στοιχεία των δύο αδικημάτων να ταυτίζονται.²⁶ Με την απόφαση της 10.2.2009, Zolotukhin²⁷ κατά Ρωσίας, η Ολομέλεια του ΕΔΔΑ, αφού διαπίστωσε την προπεριγραφείσα έλλειψη συνοχής της νομολογίας του, έκρινε ότι ως «παράβαση» κατά την έννοια του άρθρου 4 του 7^{ου} πρωτοκόλλου, νοείται σύνολο ταυτόσημων ή ουσιαδώς όμοιων πραγματικών περιστατικών, στα οποία εμπλέκεται ο ίδιος δράστης και έχουν ενότητα τόπου και χρόνου, ανεξάρτητα από το νομικό τους χαρακτηρισμό. Με την ίδια απόφαση κρίθηκε, περαιτέρω, ότι ως “final decision” νοείται αυτή που έχει αποκτήσει ισχύ δεδικασμένου, δηλαδή (πάντοτε κατά το ΕΔΔΑ) η αμετάκλητη.

Παράλληλα, το ΕΔΔΑ έχει πάρει θέση για ορισμένες μόνο από τις εγγυήσεις του φορολογουμένου, βασιζόμενο στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ. Απόφαση σταθμό αποτελεί η απόφαση του ΕΔΔΑ στην υπόθεση Bendenoun κατά Γαλλίας (24-2-1994). Στην υπόθεση αυτή, κατόπιν σχετικής τελωνειακής έρευνας, επιβλήθηκαν φορολογικές κυρώσεις (προσαυξήσεις και πρόστιμα) στον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου και διευθύνοντα σύμβουλο μιας ανώνυμης εταιρίας με αντικείμενο το εμπόριο παλαιών νομισμάτων, ενώ ασκήθηκε ποινική δίωξη για φοροδιαφυγή και φορολογική απάτη. Το Δικαστήριο, εφαρμόζοντας τη νομολογία Engel κατά Ολλανδίας (8-6-1976) και Ozturk κατά Γερμανίας (21-2-1984),²⁸ έθεσε τις προϋποθέσεις χαρακτηρισμού μιας φορολογικής κύρωσης ως ποινικής. Αναγνώρισε, καταρχήν, ότι ο εθνικός νομοθέτης είναι ελεύθερος να αποφασίζει κάθε φορά αν η κύρωση που επιβάλλει έχει ποινικό ή διοικητικό χαρακτήρα. Περαιτέρω, έλαβε υπόψη του τα τρία κριτήρια Engel, τα οποία έκρινε ότι συνέτρεχαν στην επίδικη υπόθεση.^{29,30}

²⁶ ΕΔΔΑ, αποφάσεις της 29.5.2001, Fischer κατά Αυστρίας, της 20.5.2002, W.F. κατά Αυστρίας, της 6.6.2002 Sailer κατά Αυστρίας κ.ά.

²⁷ Βλ. επίσης τις νεότερες αποφάσεις ΕΔΔΑ Tsonev, ό.π., παρ. 51, 52, Ruotsalainen κατά Φιλανδία, Απόφ. της 16.6.2009, αρ. 13079/2003, παρ. 48 επ., απόφαση της 10-2-1999 μείζονος συνθέσεως αρ. 14939/2003, παρ. 52, Maresti κατά Κροατίας, απόφαση της 25-6-2009, αρ. 55759/2007, παρ. 56, Ruotsalainen κατά Φιλανδίας, απόφαση της 16-6-2009, αρ. 13079/2003, παρ. 42, Storbraten κατά Νορβηγίας, (dec.), no. 12277/04.

²⁸ Βλ. και Series A no 73, σελ. 21, παρ. 54, Lutz κατά Γερμανίας, απόφαση 25-8-1987, Series A no 123, σελ. 23, παρ. 55.

²⁹ Βλ. Ε. Δ. Δ. Α. με τελείες ή χωρίς? Zolotukhin ό.π., παρ. 55, Jussila, ό.π. παρ. 31, Ruotsalainen ό.π. παρ. 46, Maresti ό.π. παρ. 59, Ezech και Connors ό.π. παρ. 86, Jianosevic κατά Σουηδίας, απόφαση της 23-7-2002, αρ. 34619/1997, παρ.68, Ozturk κατά Γερμανίας, απόφαση της 21-2-1984, αρ. 8544/1979, Lutz κατά Γερμανίας, απόφαση της 25-8-1987, αρ. 9912/1982, παρ. 54, Vastberga TAXI Aktiebolag και Vulic κατά Σουηδίας, απόφαση της 23-7-2002, αρ. 36985/1997, Bendenoun ό.π. παρ. 47, Lauko κατά Σλοβακίας, ό.π. παρ. 58, Γαρυφάλλου ό.π. παρ. 33, Zolotukhin ό.π. παρ. 55, Ieremeion κατά Ρουμανίας, απόφαση της 24-11-2009, αρ. 75300, παρ. 27, Anghel κατά Ρουμανίας, απόφαση της 4-10-2007, αρ. 28183/2003, παρ. 51, Jianosevic ό.π. παρ. 68, Maresti ό.π. παρ. 59, Bendenoun ό.π. παρ. 47, Ozturk ό.π. παρ. 53, πρβλ. και ΣτΕ 1405/2007, σκ. 12 .

Στην προκείμενη περίπτωση είχε επιβληθεί πρόστιμο με απειλή προσωπικής κράτησης σε περίπτωση μη καταβολής του. Επίσης, έμφαση δόθηκε και στον χαρακτήρα της παράβασης ως προς την πρόθεση τέλεσής της, εάν δηλαδή και κατά πόσο η συγκεκριμένη παράβαση ήταν σκόπιμη ή όχι. Όλα τα παραπάνω συνέτειναν στην εξομοίωση της συγκεκριμένης φορολογικής κύρωσης ως ποινικής και, ως εκ τούτου, έγινε δεκτή η εφαρμογή του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ.

Την απόφαση Bendenoun ακολούθησαν πολλές αποφάσεις του Δικαστηρίου σχετικές με φορολογικές κυρώσεις.³¹ Αντίστοιχα, και στην υπόθεση Μαμιδάκης κατά Ελλάδας της 11-1-2007, που αφορά πρόστιμο – πολλαπλό τέλος για τελωνειακή παράβαση – λαθρεμπορία, το ΕΔΔΑ, λαμβάνοντας υπόψη τη σοβαρή φύση της παράβασης, τον αποτρεπτικό και κατασταλτικό χαρακτήρα της κύρωσης και το πολύ υψηλό ποσό του προστίμου, στο δεκαπλάσιο των φόρων που βαρύνουν την παράβαση, έκρινε ότι εκείνα που διακυβεύονταν για τον προσφεύγοντα ήταν επαρκώς σημαντικά, ώστε να τύχει εφαρμογής το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ ως προς το ποινικό του σκέλος.³²

Περαιτέρω, στην απόφαση της 9-1-2014, Μ. Τασιούλη κατά Ελλάδος έκρινε το ΕΔΔΑ ότι: *«Το επίδικο πρόστιμο δεν αφορά, λοιπόν, την χρηματική αποζημίωση ζημίας, αλλά αποσκοπούσε στην τιμωρία με σκοπό την αποφυγή επαναλήψεως της αξιόποινης πράξεως. Έτσι, ο γενικός χαρακτήρας της παραβιαζομένης από την προσφεύγουσα νομικής διάταξης καθώς και ο στόχος ταυτόχρονα προληπτικός και κατασταλτικός της επιβληθείσης κυρώσεως αρκούν στον να θεμελιώσουν τον ποινικό χαρακτήρα της επίδικης παραβάσεως απέναντι στο άρθρο 6 της Συμβάσεως. Σχετικώς με ό,τι προηγείται, το Δικαστήριο καταλήγει ότι η προσφεύγουσα απετέλεσε αντικείμενο*

³⁰ Βλ. ΕΔΔΑ Zolotukhin ό.π. παρ. 56, Maresti ό.π. 59, 60, Tsonev ό.π. 49, Ieremeion ό.π. 26, Anghel ό.π. παρ. 51, Jussila ό.π. 35, Jianosevic ό.π. παρ. 69, Ozturk ό.π. παρ. 53, Γαρυφάλλου ό.π. 34, Lutz ό.π. 53). Η πάγια νομολογία του ΕΔΔΑ. παραθέτει τρία κριτήρια, γνωστά ως «κριτήρια Engel» (βλ. Engel και Autres κατά Ολλανδίας, απόφαση της 8-6-1976, Σειρά Α` no 22), ως αποφασιστικά για το αν υπήρξε ή όχι «ποινική κατηγορία». Τα κριτήρια αυτά επιβεβαιώθηκαν και από τη μείζονα σύνθεση του Ε. Δ. Δ. Α. με την απόφαση της 9-10-2003, Ezech και Connors κατά Ηνωμένου Βασιλείου, αρ. 30665 και 40086/1998). βλ. και Ε. Δ. Δ. Α. Zolotukhin ό.π. παρ.53, Maresti ό.π. παρ. 57, Tsonev ό.π. παρ. 49, Ruotsalainen ό.π. παρ. 43, Jussila κατά Φιλανδίας, μείζονος συνθέσεως, απόφαση της 23-11-2006, αρ. 73053/2001, παρ. 30-31, Ezech και Connors ό.π. παρ. 82-86, Lauko κατά Σλοβακίας, απόφαση της 2-9-1998, αρ. 4/1998/907/1119, παρ. 57, Bendenoun κατά Γαλλίας, απόφαση της 24-2-1994, αρ. 12547/1986, παρ. 47, Γαρυφάλλου Α.Ε.Β.Ε κατά Ελλάδας, απόφαση της 24-9-1997, αρ. 93/1996/712/909, παρ. 33-για την υπόθεση Γαρυφάλλου Α.Ε.Β.Ε βλ. και την προηγηθείσα απόφαση της (τότε) Επιτροπής της 11-4-1996 σε ΝοΒ 1999 σελ. 1613 και Αρμενόπουλο 1998 σελ. 238).

³¹ Α.Ρ., Μ.Ρ., Τ.Ρ. κατά Ελβετίας (29-8-1997), Ε.Λ., Ρ.Λ., J.O-L κατά Ελβετίας (29-8-1997), Γαρυφάλλου ΑΕΒΕ κατά Ελλάδας (24-9-1997), JJ κατά Ολλανδίας (27-3-1998).

³² Ευαγγελία Κ. Τσακίρη, οπ. παρ.

«κατηγορίας ποινικής φύσεως». Το άρθρο 6 της Συμβάσεως εφαρμόζεται, συνεπώς, στην περίπτωση αυτή.». Με βάση τις σκέψεις αυτές ενέταξε το ΕΔΔΑ στις ποινικής φύσεως τις κυρώσεις που προβλέπονται στο ελληνικό δίκαιο για τελωνειακές παραβάσεις.

Μετά τη ρητή υπαγωγή από το ΕΔΔΑ στις κατηγορίες ποινικής φύσεως των κυρώσεων που προβλέπονται στο ελληνικό δίκαιο για τελωνειακές παραβάσεις³³ αποτελεί πλέον κοινό τόπο στη νομολογία των ελληνικών διοικητικών δικαστηρίων η αναγνώριση της ένταξης των σοβαρότερων διοικητικών κυρώσεων στο κανονιστικό πεδίο του αρ. 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ.³⁴

Το ΕΔΔΑ με απόφαση του 30.4.2015, στην υπόθεση «Καπετάνιος και άλλοι κατά Ελλάδας»,³⁵ εξετάζοντας την αρχή *ne bis in idem* (άρ. 4 του 7ου Πρωτ. ΕΣΔΑ) και το τεκμήριο αθωότητας (άρ. 6 παρ. 2 ΕΣΔΑ) σε διοικητικές διαφορές καταδίκασε την Ελλάδα σε τρεις υποθέσεις, κριθείσες από το ΣτΕ³⁶ που αφορούσαν επιβολή μεγάλων διοικητικών προστίμων που αφορούσαν καταλογιστικές πράξεις της τελωνειακής αρχής για τελωνειακές παραβάσεις λαθρεμπορίας σε υποθέσεις, όπου οι αιτούντες διώχθηκαν ποινικά για τις ίδιες κατ' ουσίαν λαθρεμπορικές παραβάσεις και αθώθηκαν με αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων, που κατέστησαν αμετάκλητες.³⁷

Επί του ζητήματος αυτού, αξίζει να παρατεθεί και επιπλέον ελληνική νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων. Σύμφωνα με τη ΣτΕ 2067/2011, η διοικητική διαδικασία επιβολής πολλαπλού τέλους λόγω της τελωνειακής παράβασης της λαθρεμπορίας είναι αυτοτελής σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία. Με βάση αυτά, το ΕΔΔΑ ενέταξε στις ποινικής φύσεως τις κυρώσεις που προβλέπονται στο ελληνικό δίκαιο για τελωνειακές παραβάσεις. Για το ΕΔΔΑ το σύστημα που έχει κατά νου ο Έλληνας νομοθέτης, συντακτικός και κοινός, δεν μπορεί να λειτουργήσει. Ελλείπει αντίστοιχης διατάξεως του 94 παρ. 3 στο μεν διοικητικό δικαστήριο ανήκει κατ' αποκλειστικότητα η επίλυση των διοικητικών διαφορών, στο δε ποινικό η των

³³ Βλ. ΕΔΔΑ της 24/9/1997, Γαρυφάλλου ΑΕΒΕ κατά Ελλάδος, 93/1996/712/909.

³⁴ Αντώνης Π. Αργυρός, Η αρχή «*ne bis in idem*» με αφορμή την με αριθμό 1741/2015 Απόφαση Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, <http://www.constitutionalism.gr/site/?p=2543>.

³⁵ 3453/12, 42941/12 και 9028/13, βλ. σημείωμα Ι. Δημητρακόπουλου, Παρέδρου ΣτΕ, στην απόφαση ΣτΕ Ολομ. 1741/2015 σε <http://www.humanrightscaselaw.gr>

³⁶ Αποφάσεις ΣτΕ 1999/2011, 3616/2011 και 3457/2012 αντίστοιχα.

³⁷ Αντώνης Π. Αργυρός, Η αρχή «*ne bis in idem*» με αφορμή την με αριθμό 1741/2015 Απόφαση Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, <http://www.constitutionalism.gr/site/?p=2543>.

ποινικών υπό την έννοια που τους δίνει όχι το ΕΔΔΑ, αλλά η ελληνική έννομη τάξη. Η αρχή non bis in idem δεν έχει πεδίο εφαρμογής όταν ο πολίτης εξαρχής γνωρίζει, ότι λόγω του θεσπισμένου δικονομικού συστήματος, ένα μέρος της ευθύνης του θα κριθεί από ένα κλάδο δικαστηρίων και ένα άλλο από άλλο, όπως συμβαίνει στην Ελλάδα.

Ομοίως, με βάση την πρόσφατη ΣτΕ 1741/2015, κρίθηκε σύμφωνη με το Σύνταγμα η πρόβλεψη του Τελωνειακού Κώδικα περί επιβολής πολλαπλών τελών (διοικητική κύρωση)³⁸ και ποινής από τα ποινικά δικαστήρια στον διαπράξαντα λαθρεμπορία. Ειδικότερα, η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας με την εν λόγω απόφασή της, έκρινε ότι δεν προσκρούει στην ευρωπαϊκή και ελληνική νομοθεσία, αλλά ούτε στις αποφάσεις του Δικαστηρίου της ΕΕ και του ΕΔΔΑ η διπλή ποινή (χρηματικό πρόστιμο και ποινική καταδίκη) για τις περιπτώσεις της λαθρεμπορίας, αλλά δεν αποτελεί διπλή κύρωση για το ίδιο αδίκημα και δεν παραβιάζεται έτσι η αρχή «ne bis in idem».³⁹

2.3. Το ζήτημα του επιτοκίου υπερημερίας δημοσίου

Ένα άλλο ιδιαίτερα σημαντικό ζήτημα που απασχόλησε το Δικαστήριο του Στρασβούργου ήταν το ζήτημα του νόμιμου επιτοκίου υπερημερίας επί των οφειλών του Δημοσίου και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, ο οποίος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 του Κώδικα Νόμων περί Δικών του Δημοσίου (ΚΔ της 26.6/10.7.1944) και 7 παρ. 2 του Ν.Δ. 496/1974, είναι 6%, σε αντίθεση με τον αντίστοιχο τόκο των οφειλών των ιδιωτών, ο οποίος είναι πολύ μεγαλύτερος. Με την απόφαση του ΕΔΔΑ της 22.5.2008 «Μειδάνης κατά Ελλάδας» κρίθηκε ότι η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 7 παρ. 2 του ΝΔ 496/1974 παραβιάζει το άρθρο 1

³⁸ Ωστόσο, βλ. και ΕΔΔΑ της 24.9.1997, Γαρυφαλλου ΑΕΒΕ κατά Ελλάδας, 93/1996/712/909, παρ. 30-39, και απόφαση ΕΔΔΑ μείζ. συνθ. της 23.11.2006, Jussila κατά Φινλανδίας, 73053/01, παρ. 30-38, σε συνδυασμό με αποφάσεις ΕΔΔΑ της 11.1.2007, Μαμιδάκης κατά Ελλάδας, 35533/04, παρ. 20-21, της 6.12.2007, Γιαννετάκη κατά Ελλάδας, 29829/05, παρ. 18-19, και της 21.2.2008, Χατζηνικολάου κατά Ελλάδας, 33997/06, παρ. 19-20, σύμφωνα με τις οποίες υπόθεση περί επιβολής πολλαπλού τέλους λόγω λαθρεμπορίας, όπως η παρούσα, αφορά σε κατηγορία ποινικής φύσης, κατά την έννοια του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 4 του 7ου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ.

³⁹ Βλ. ΕΔΔΑ Franz Fischer κατά Αυστρία, απόφ. της 29.5.2001, αρ. 37950/1997 παρ. 29, Zolotukhin κατά Ρωσία, απόφ. της 10.2.1999 Μείζ. Σύνθ. αρ. 14939/2003, παρ. 110, Tsonyo Tsonen κατά Βουλγαρία, απόφ. της 14.1.2010, αρ. 2376/2003, παρ. 55-56, Nikitin κατά Ρωσία, απόφ. της 20.7.2004, αρ. 50719/1999. παρ. 35 επ.).

παρ. 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, διότι ναι μεν τα ΝΠΔΔ είναι θεμιτό να απολαμβάνουν προνομίων κατά την άσκηση των δημοσίου δικαίου αρμοδιοτήτων τους, εφόσον αυτό είναι αναγκαίο, χωρίς ωστόσο να αρκεί προς τούτο μόνη η ιδιότητα του ΝΠΔΔ. Σε περιπτώσεις, ωστόσο, απλού ταμειακού συμφέροντος, δεν προκύπτει, κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ ότι υφίσταται άλλος λόγος που να δικαιολογεί το επίμαχο προνόμιο.

Αξίζει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τη ΣτΕ 2475/2015 απόφαση της Ολομελείας, το άρθρο 21 του ΚΝΔΔ που ορίζει το ποσοστό του τόκου επί οφειλών του Δημοσίου σε 6% δεν αντίκειται στο Σύνταγμα και στο άρθρο 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ, ούτε παραβιάζει την αρχή της ισότητας.⁴⁰ Ομοίως με τη ΣτΕ 2114/2014 κρίθηκε συνταγματική η διάταξη περί διαφοροποιήσεως του επιτοκίου (6%) για οφειλές του Δημοσίου.⁴¹

2.4. Το δικαίωμα γνώσης, πληροφόρησης και προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου και η αρχή της δίκαιης δίκης

Το ΕΔΔΑ ασχολήθηκε επίσης με το δικαίωμα γνώσης των στοιχείων του φακέλου κατά το στάδιο του φορολογικού ελέγχου σε διάφορες υποθέσεις, το δικαίωμα πληροφόρησης και το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου κατά τη φορολογική διαδικασία. Ενδεικτικά, στην προαναφερθείσα υπόθεση *Bendenoun κατά Γαλλίας* (24-2-1994), ο φορολογούμενος διαμαρτυρήθηκε ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων ότι δεν είχε πρόσβαση στο σύνολο του φακέλου που σχημάτισε η τελωνειακή αρχή και διαβιβάστηκε στις φορολογικές αρχές. Υποστήριξε ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα υπεράσπισής του και η αρχή της ισότητας των όπλων⁴² και ότι, συνεπώς, υπήρξε παραβίαση του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ.

⁴⁰ Η αίτηση εισήχθη στην Ολομέλεια με την αριθμ. 180/2015 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ. Με την ως άνω απόφαση αναιρέθηκε η υπ' αριθμ. 7074/2012 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Να σημειωθεί ότι υπήρχε αντίθετη μειοψηφία.

⁴¹ Βλ. και ΣτΕ 1620/2011 Τμ. ΣΤ'.

⁴² Ως έκφραση της δίκαιης δίκης μαζί με το δικαίωμα άμυνας και το δικαίωμα για μια κατ' αντιμωλία συζήτηση της υπόθεσης. Κεντρική ιδέα της αρχής αυτής είναι ότι κάθε μέρος, τόσο στην ποινική όσο και στην αστικής φύσης διαδικασία, δεν πρέπει να τίθεται αδικαιολόγητα σε ουσιωδώς δυσμενέστερη θέση σε σχέση με τον αντίδικο του (ΕΔΔΑ υποθ. *Delcourt* κατά Βελγίου, 17-1-1970). Ειδικά στην περίπτωση της ποινικής διαδικασίας η ισότητα αυτή πρέπει να υφίσταται μεταξύ της αρχής που ασκεί

Το ΕΔΔΑ δέχτηκε, καταρχήν, ότι, υπό ορισμένες συνθήκες, η έννοια της δίκαιης δίκης μπορεί να επιβάλλει την υποχρέωση στις φορολογικές αρχές να χορηγούν ορισμένα στοιχεία ή και ολόκληρο το φάκελο στον ενδιαφερόμενο διάδικο, κατόπιν σχετικού αιτήματος με ειδική, έστω σύντομη, αιτιολογία. Στην προκειμένη περίπτωση, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν ήταν βάσιμοι οι λόγοι προσφυγής, δεδομένου ότι τα μη γνωστοποιηθέντα σε αυτόν στοιχεία του φακέλου τελικά δεν χρησιμοποιήθηκαν ούτε από την τελωνειακή αρχή ούτε από τα δικαστήρια για να στηρίξουν την ενοχή του, ενώ δεν αποδείχθηκε συγκεκριμένο έννομο συμφέρον λήψης αντιγράφων του ογκωδέστατου φακέλου. Υπ' αυτή την έννοια κρίθηκε ότι δεν υπήρξε παραβίαση του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ.

Επιπλέον, με το ίδιο δικαίωμα ασχολήθηκε το Δικαστήριο στην απόφαση *Miailhe* κατά Γαλλίας No2 (26-9-1996). Επειδή υπήρχε η υπόνοια φοροαποφυγής, οι τελωνειακές αρχές προχώρησαν σε κατάσχεση πληθώρας εγγράφων που βρίσκονταν στην οικία του προσφεύγοντος και που αφορούσαν στο καθοριστικό για τη φορολόγησή του στοιχείο του τόπου της πραγματικής κατοικίας του.

Και πάλι το Δικαστήριο απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος δίκαιης δίκης, υπεράσπισης και κατ' αντιμωλία συζήτησης της υπόθεσης στο προδικαστικό στάδιο, με την αιτιολογία ότι τα εθνικά δικαστήρια βασίστηκαν αποκλειστικά σε στοιχεία της δικογραφίας για τα οποία είχαν επιχειρηματολογήσει αμφότεροι οι διάδικοι κατά την ακροαματική διαδικασία, παρά το γεγονός ότι στο γνωμοδοτικό στάδιο δεν είχε πρόσβαση στα στοιχεία του φακέλου.

Συνοψίζοντας, το Δικαστήριο δέχεται την εφαρμογή του εν λόγω δικαιώματος κατά το στάδιο των φορολογικών ελέγχων. Ωστόσο, προκειμένου να κρίνει εάν υπήρχε παραβίαση του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, εξετάζει *ad hoc*, εάν η παραβίαση του εν λόγω δικαιώματος στο στάδιο του φορολογικού ελέγχου είχε ως συνέπεια την παραβίαση του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη, υπό την έννοια ότι τα συγκεκριμένα στοιχεία θα ασκούσαν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης, εάν είχαν τεθεί υπόψη του, ή ότι

τη δίωξη και του κατηγορουμένου (ΕΔΔΑ υποθ. *Neumeister* κατά Αυστρίας, 27-6-1968). Βλ. Ευαγγελία Κων. Τσακίρη, *οπ. παρ.*

ελήφθησαν υπόψη για τη θεμελίωση της ενοχής του, χωρίς ο φορολογούμενος να έχει το δικαίωμα να τα αντικρούσει.

Οι δύο ως άνω αποφάσεις θίγουν επίσης και το ζήτημα του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, το οποίο αναγνωρίζεται μεν από το ΕΔΔΑ, ωστόσο το Δικαστήριο εμφανίζεται διστακτικό να αναγνωρίσει παραβίαση του άρθρου 6 ΕΣΔΑ, όταν τυχόν προσβολή αυτού του δικαιώματος λαμβάνει χώρα στα πλαίσια της διοικητικής – φορολογικής διαδικασίας, εφόσον στη διαδικασία ενώπιον των δικαστηρίων ο φορολογούμενος είχε τη δυνατότητα να στηρίζει τις θέσεις του.

2.5. Η προστασία του δικαιώματος στην περιουσία και την ιδιοκτησία

Στην περίπτωση της προστασίας της περιουσίας η νομολογία, λαμβάνοντας υπόψη τις εξελίξεις που εμφανίζονται σε εθνικό, ευρωπαϊκό και διεθνές επίπεδο, έχει ανατρέψει παραδοσιακούς θεσμούς της εθνικής έννομης τάξης και οδήγησε σε μια διεύρυνση της έννοιας της περιουσίας, απορρίπτοντας τη συσταλτική ερμηνεία της συνταγματικής εγγύησης της ιδιοκτησίας, αναγνωρίζοντας μια σχετικά μαξιμαλιστική προστασία των περιουσιακών δικαιωμάτων με βάση το άρθρο 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ, πράγμα που ανταποκρίνεται στα σύγχρονες ανάγκες και απαιτήσεις⁴³.

Το άρθρο 1 ΠΠΠ το οποίο προστατεύει το δικαίωμα στην περιουσία, περιλαμβάνει τρεις διακριτούς κανόνες: έναν κανόνα γενικής φύσεως που καθιερώνει την αρχή του σεβασμού της ατομικής περιουσίας, έναν κανόνα που αναφέρεται στους περιορισμούς της ατομικής περιουσίας και τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορεί να είναι ανεκτοί και έναν τρίτο κανόνα, που αναγνωρίζει την εξουσία των κρατών να επιβάλουν περιορισμούς στο δικαίωμα της περιουσίας για λόγους προστασίας του δημοσίου συμφέροντος.⁴⁴

⁴³ Βλ. Αποστόλη Γέροντα, Η προστασία της περιουσίας κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ, πρόσφατες νομολογιακές εξελίξεις, Αφιέρωμα για τα πενήντα χρόνια του ΕΔΔΑ, Νομικό Βήμα, τόμος 57, 2009 σελ. 1884 επ.

⁴⁴ Βλ. την απόφαση ΕΔΔΑ στην υπόθεση Dangeville κατά Γαλλίας, 16 Απριλίου 2002, παρ. 49, με περαιτέρω παραπομπές στην νομολογία του ΕΔΔΑ, βλ. Κατερίνα Πέρρου, Η προστασία της περιουσίας και τα μέτρα προς εξασφάλιση της είσπραξης φόρων υπό το φως της νομολογίας του ΕΔΔΑ, Με αφορμή την απόφαση ΣτΕ 1032/2013, περιοδικό Συνήγορος, τεύχος 96/2013, Νομική Βιβλιοθήκη.

Η φορολογία ουσιαστικά συνιστά περιορισμό του δικαιώματος της περιουσίας, υπό την έννοια ότι αφαιρεί από τον φορολογούμενο τμήμα της ιδιοκτησίας του. Αυτός ο περιορισμός ωστόσο κρίνεται γενικά εύλογος και δικαιολογημένος με βάση αντίστοιχη εξαίρεση του κανόνα. Ωστόσο, τα κράτη διαθέτουν ευρύ πεδίο διακριτικής ευχέρειας⁴⁵ για τη θέσπιση της απαιτούμενης νομοθεσίας για τη διασφάλιση της είσπραξης των φόρων και το Δικαστήριο δεν μπορεί να επέμβει σε αυτές τις επιλογές του εθνικού νομοθέτη.⁴⁶

Από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης του άρθρου 1 του ΠΠ ΕΣΔΑ, προκύπτει ότι απαιτείται, σε κάθε περίπτωση, σχέση αναγκαιότητας μεταξύ των περιοριστικών της ιδιοκτησίας ρυθμίσεων και των κάθε είδους επιδιωκόμενων σκοπών. Σύμφωνα, μάλιστα, με την ερμηνεία που έχει δοθεί από το ΣτΕ στην ως άνω διάταξη, φαίνεται η επιβολή φορολογίας να εξαιρείται από τον έλεγχο τήρησης της αρχής της αναλογικότητας⁴⁷, καθώς οι διατάξεις των άρθρων 14 ΕΣΔΑ και 1 ΠΠ ΕΣΔΑ δεν περιορίζουν την ελευθερία του κάθε κράτους να θεσπίζει φορολογικό σύστημα στα πλαίσια της εσωτερικής του έννομης τάξης.⁴⁸

Σε κάθε περίπτωση, τα μέτρα της φορολογικής νομοθεσίας εξακολουθούν να εμπίπτουν στη δικαιοδοσία του ΕΔΔΑ ως προς την συμβατότητά τους με το άρθρο 1 ΠΠΠ. Υπό την έννοια αυτή, κάθε μέτρο που λαμβάνεται με σκοπό την εξασφάλιση της πληρωμής των φόρων μπορεί να καταστεί αντικείμενο του ελέγχου του ΕΔΔΑ, έτσι ώστε να διασφαλισθεί ότι δεν θίγεται ο πυρήνας του δικαιώματος στην περιουσία.⁴⁹

⁴⁵ Βλ. την απόφαση στην υπόθεση ΕΔΔΑ, Jokela κατά Φινλανδίας, 21 Μαΐου 2002, παρ. 57 και την ΕΔΔΑ, Gasus Dossier et Fördertechnik GmbH κατά Ολλανδίας, 23 Φεβρουαρίου 1995, παρ. 60.

⁴⁶ Βλ. τις αποφάσεις ΕΔΔΑ, Di Belmonte κατά Ιταλίας, 16 Μαρτίου 2010, παρ. 41, Gasus Dossier et Fördertechnik GmbH κατά Ολλανδίας, 23 Φεβρουαρίου 1995, παρ. 60, National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society κατά Ηνωμένου Βασιλείου, 23 Οκτωβρίου 1997, παρ. 80-82.

⁴⁷ Βλ. ΣτΕ (Τμ. Β') 81/2000 [ΤοΣ 2000, σ. 583, ΦορΕπιθ 2000, σ. 1441 – ΔΕΕ 2001, σ. 932 – ΝοΒ 2001, σ.1530 – ΔιΔικ 2003, σ. 442 – ΔτΑ 21/2004μ σ. 296].

⁴⁸ ΕΔΔΑ, υπόθεση Gasus Dossier und Fördertechnik GmbH v. the Netherlands, απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1995. Στην εν λόγω υπόθεση, αναγνωρίζεται ένα εξαιρετικά ευρύ περιθώριο εκτίμησης σχετικά με το προβάδισμα της εκπλήρωσης των φορολογικών έναντι των συμβατικών οφειλών, το οποίο υπερακοντίζει ακόμη και τα τιθέμενα εκ της εθνικής κυριαρχίας όρια στη φορολογική εξουσία του κράτους. Σχετικά με το ευρύ περιθώριο εκτίμησης των κρατών μελών ως προς τους περιορισμούς της ιδιοκτησίας του τρίτου κανόνα του άρθρου 1 ΠΠ ΕΣΔΑ βλ. ΕΔΔΑ, υπόθεση The Traktörer AB v. Sweden, απόφαση της 7.7.2989.

⁴⁹ Βλ. για παράδειγμα, την απόφαση ΕΔΔΑ, Burden κατά Ηνωμένου Βασιλείου, 29 Απριλίου 2008, παρ. 59, σχετικά με φόρο κληρονομιάς, στην οποία ωστόσο το δικαστήριο δεν βρήκε ότι υπήρχε

Σύμφωνα με τη νομολογία του ΕΔΔΑ, θα πρέπει να υπάρχει ισορροπία⁵⁰ μεταξύ αφενός μεν της προστασίας του δημοσίου συμφέροντος, αφετέρου δε της προστασίας των θεμελιωδών ατομικών δικαιωμάτων⁵¹ από την εφαρμογή μέτρων περιοριστικών του δικαιώματος της περιουσίας. Από τον κανόνα αυτό δεν ξεφεύγουν τα μέτρα για τη διασφάλιση της είσπραξης των φόρων, για τα οποία το ΕΔΔΑ έχει κρίνει ότι “κατά τη θέσπιση τέτοιων μέτρων ο εθνικός νομοθέτης διαθέτει ευρύ πεδίο διακριτικής ευχέρειας (...). Το ΕΔΔΑ σέβεται τις επιλογές του εθνικού νομοθέτη στο θέμα αυτό, εκτός αν μια τέτοια επιλογή στερείται εύλογης βάσης.”⁵²

Περαιτέρω, σύμφωνα με το ΕΔΔΑ και το Ανώτατο δικαστήριο του καντονιού της Γενεύης, φορολογία που δεν επιτρέπει στο φορολογούμενο να ζήσει από το εισόδημα σου, αν δεν εκποιήσει την περιουσία του, ισοδυναμεί με δήμευση, αντίθετη με το πρόσθετο πρωτόκολλο, καθότι πρόκειται για απαλλοτρίωση –(expropriation) και όχι φορολόγηση (imposition).⁵³

Εξάλλου, στην παλαιότερη απόφαση της 11.1.2007,⁵⁴ η οποία αφορούσε ένα τελωνειακό πρόστιμο που επιβλήθηκε για λαθρεμπόριο, το Δικαστήριο με την επίκληση της απόφασης της 12.7.2001 του ΔΕΚ⁵⁵ έκρινε ότι το επίδικο πρόστιμο αποτελεί επέμβαση στο δικαίωμα που εγγυάται το πρώτο εδάφιο του άρθρου 1 του

παραβίαση του άρθρου 1 ΠΠΠ. Βλ. και την υπόθεση ΕΔΔΑ, Metalco BT κατά Ουγγαρίας, 1 Φεβρουαρίου 2011, στην οποία το δικαστήριο διαπίστωσε παραβίαση του άρθρου 1 ΠΠΠ. βλ. Κατερίνα Πέρρου, *οπ. παρ.*

⁵⁰ Το ΕΔΔΑ έχει αναπτύξει κριτήρια για τον έλεγχο της αναλογικότητας και επαναλαμβάνει σταθερά, κατά την εξέταση φορολογικών μέτρων, ότι πρέπει να υπάρχει μια εύλογη σχέση αναλογικότητας μεταξύ των μέσων που χρησιμοποιούνται και του επιδιωκόμενου σκοπού, βλ. ΕΔΔΑ Gasus Dossier, *ibid*, *παρ.* 62. βλ. Κατερίνα Πέρρου, *οπ. παρ.*

⁵¹ Βλ. για παράδειγμα τις υποθέσεις ΕΔΔΑ, Tre Traktörer AB κατά Σουηδίας, 7 Ιουλίου 1989, *παρ.* 59, Di Belmonte, *παρ.* 39 και Gasus Dossier, *παρ.* 62.

⁵² Βλ. την απόφαση ΕΔΔΑ, Gasus Dossier, *παρ.* 60. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον για το υπό κρίση ζήτημα έχει η υπόθεση Hentrich κατά Γαλλίας, 22 Σεπτεμβρίου 1994, βλ. Κατερίνα Πέρρου, *οπ. παρ.*

⁵³ Le lien très étroit entre le droit fiscal et les droits de l’homme, Le contribuable est-il un homme comme les autres? Réponse du professeur extraordinaire de droit fiscal Thierry Obrist, Interview: Grégoire Barbey, Interview: Grégoire Barbey, L’agefi, Edition du Jeudi 15 octobre 2015, <https://www.agefi.com/quotidien-agefi/suisse/detail/edition/2015-10-15/article/le-contribuable-est-il-un-homme-comme-les-autres-reponse-du-professeur-extraordinaire-de-droit-fiscal-thierry-obrist-409466.html>

⁵⁴ ΕΔΔΑ, Υπόθεση Μαμιδάκης κατά Ελλάδος, Απόφαση της 11.1.2007. Στην απόφαση αυτή, κρίθηκε ότι φορολογικό πρόστιμο πολύ μεγάλου ποσού (10πλάσιο των φόρων που δεν πληρώθηκαν), παρότι σύννομο με βάση την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία, παραβιάζει το ανθρώπινο δικαίωμα για την προστασία της περιουσίας-ιδιοκτησίας.

⁵⁵ Σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση, η εξέταση της αρχής της αναλογικότητας αποτελεί καταρχήν αρμοδιότητα του εθνικού δικαστή.

Πρωτοκόλλου, διότι στερεί από τον προσφεύγοντα ένα περιουσιακό στοιχείο, δηλαδή το ποσό που πρέπει να καταβάλει.⁵⁶

Το ΕΔΔΑ θεωρεί ότι επέμβαση αυτή δικαιολογείται σύμφωνα με τη ρητή εξαίρεση σε ό,τι αφορά την καταβολή φόρων, άλλων εισφορών ή προστίμων. Ωστόσο, θα πρέπει να υφίσταται μια εύλογη σχέση αναλογικότητας μεταξύ των χρησιμοποιούμενων μέσων και του επιδιωκόμενου σκοπού. Συνεπώς, η οικονομική υποχρέωση που γεννάται από την καταβολή ενός προστίμου μπορεί να βλάψει την εγγύηση που καθιερώνει αυτή η διάταξη, αν επιβάλλει στο επίδικο πρόσωπο ένα υπερβολικό βάρος ή θίγει σημαντικά την οικονομική κατάσταση. Το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η επιβολή του επίδικου προστίμου συνιστούσε ένα υπέρογκο βάρος ακόμη και για πολύ μεγάλες επιχειρήσεις και οδηγεί σε μια *de facto* κατάσχεση της περιουσίας του προσφεύγοντος κατά παράβαση του άρθρου 1 του Πρωτοκόλλου αριθ. 1 και συνεπώς η επιβολή του εν λόγω προστίμου έθιξε σε τέτοιο βαθμό την οικονομική κατάσταση του προσφεύγοντος που αποτελούσε δυσανάλογο μέτρο ως προς τον επιδιωκόμενο νόμιμο σκοπό.⁵⁷

Με την απόφαση αυτή το ΕΔΔΑ *«επανάφερε την Ολομέλεια του ΣτΕ στην ευρωπαϊκή συνταγματική έννομη τάξη, την οποία ο εθνικός δικαστής οφείλει να σέβεται και, προδήλως, δεν αποτελεί αιτιολόγηση της αντίθετης ψήφου η υπογράμμιση «ας πάει στο ΕΔΔΑ να βρει το δίκιο του»*, γιατί ο πολίτης αξιώνει προστασία από τον εθνικό του δικαστή, ο οποίος δεν μπορεί να τον παραπέμπει, «ελαφρά τη καρδία» στο Στρασβούργο.^{58, 59}

⁵⁶ Βλ. μειοψηφούσα άποψη στην ΣτΕ 990/2004 Ολ. ΔτΑ 27/2005. 834 επ., 854 επ. Με το άρθρο 150 § 1 του νέου Τελωνειακού Κώδικα, ν. 2960/2001, η κύρωση περιορίστηκε στο τριπλάσιο των διαφυγόντων δασμών και λοιπών φορολογικών επιβαρύνσεων. Βλ. Αποστόλη Γέροντα, *οπ. παρ.*

⁵⁷ Αντίθετα η πλειοψηφία στην ΣτΕ 990/2004 είχε κρίνει ότι η διάταξη του άρθρου 97 § 3 του Τελωνειακού Κώδικα, η οποία προβλέπει την επιβολή πολλαπλού τέλους, χωρίς κριτήρια, από το διπλάσιο μέχρι το δεκαπλάσιο των διαφυγόντων φόρων, δεν παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, βλ. Γ. Κτιστάκης, Ο ποινικός χαρακτήρας ενός διοικητικού προστίμου υπό το φως της ΕΣΔΑ, Σχόλιο στην ΟλΣτΕ 990/2004, ΔτΑ 27/2005. 831 επ.

⁵⁸ Έτσι. Π. Παραράς, Η ευρωπαϊκή δικαίωση της μειοψηφίας του ΣτΕ, ΔτΑ 34/2007. 566 επ.

⁵⁹ ΕΔΔΑ, απόφ. της 21.2.2008, ΝοΒ 2008. 1361 επ. βλ. ΤρΔΠρΠειρ 470/2007, ΕφημΔΔ 2/2007, σ. 182 επ. με σχόλιο Α. Γέροντα, η οποία με την επίκληση της νομολογίας του ΕΔΔΑ όσον αφορά το άρθρο 7 § 1, αναφέρει ότι ο καταλογισμός του προστίμου έχει ως συνέπεια την ταμειακή βεβαίωση αυτού «εν στενή εννοία», που οδηγεί στη λήψη μέτρων αναγκαστικής είσπραξης (κατασχέσεις, πλειστηριασμός περιουσιακών στοιχείων) και επάγεται απαγορεύσεις και περιορισμούς που άπτονται της οικονομικής ελευθερίας του διωκόμενου (απαγόρευση θεώρησης φορολογικών στοιχείων, λήψης φορολογικής ενημερότητας) και κατά συνέπεια *de facto* απαγορεύουν ή παρακωλύουν τις επιχειρηματικές και οικονομικές συναλλαγές, ΕΔΔΑ απόφ. της 24.9.1997, της 24.2.1994 κατά τις οποίες η επιβολή των

3. Επίλογος

Από την παραπάνω ανάλυση προκύπτει ότι, παρά το γεγονός ότι καταρχήν το φορολογικό δίκαιο φαίνεται να μην βρίσκεται εντός του πλαισίου της ΕΣΔΑ και, επομένως, της νομολογίας του ΕΔΔΑ, εντούτοις είναι αδιαμφισβήτητο ότι η άσκηση της φορολογικής εξουσίας από τα κράτη επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό τη σφαίρα των θεμελιωδών δικαιωμάτων των πολιτών. Από αυτή τη σκοπιά, φορολογικού ενδιαφέροντος υποθέσεις έχουν απασχολήσει κατά καιρούς το ΕΔΔΑ, οδηγώντας σε ιδιαίτερα σημαντικές αποφάσεις.

Ιδίως εν όψει των τρεχουσών συνθηκών στο σύγχρονο παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον, στο οποίο καταβάλλονται συνεχείς προσπάθειες αποτελεσματικής καταπολέμησης της φοροδιαφυγής αλλά και της φοροαποφυγής, που επιχειρείται μέσω επίπλαστων διευθετήσεων και ποικίλων τεχνητών μεθοδεύσεων, η διασφάλιση ελάχιστων εγγυήσεων προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων των φορολογουμένων είναι πρωταρχικής σημασίας. Το ζητούμενο είναι να υπάρξει μία δίκαιη εξισορρόπηση μεταξύ αφενός της αδήριτης ανάγκης των κρατών για την είσπραξη δημοσίων εσόδων και αφετέρου της προστασίας των φορολογουμένων μέσω των κατάλληλων ασφαλιστικών δικλίδων και της εξασφάλισης ελάχιστων εγγυήσεων που θα οριοθετήσουν την επέμβαση στη σφαίρα των ατομικών του δικαιωμάτων.

Είναι, σε κάθε περίπτωση, αναμφισβήτητο ότι η ΕΣΔΑ, ως όργανο ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης, όπως ερμηνεύεται και εφαρμόζεται από το ΕΔΔΑ, συμπληρώνει το σύστημα προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων στα κράτη μέλη και παράλληλα εμβαθύνει την αρχή του κράτους δικαίου σε ευρωπαϊκό επίπεδο, ως κοινή αρχή του ευρωπαϊκού νομικού πολιτισμού.

κυρώσεων τελεί υπό τις εξασφαλιστικές εγγυήσεις του άρθρου 7 § 1, πρβλ. ΣτΕ 3225/2005, 981/2006, 1203/2005.