



EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

© Συμβούλιο της Ευρώπης/Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, 2013.

Η παρούσα μετάφραση δε δεσμεύει το Δικαστήριο. Για περαιτέρω πληροφορίες ανατρέξτε στην πλήρη ένδειξη copyright/πνευματικών δικαιωμάτων στο τέλος αυτού του εγγράφου.

© Council of Europe/European Court of Human Rights, 2013. This translation does not bind the Court. For further information see the full copyright indication at the end of this document.

© Conseil de l'Europe/Cour européenne des droits de l'homme, 2013. La présente traduction ne lie pas la Cour. Pour plus de renseignements veuillez lire l'indication de copyright/droits d'auteur à la fin du présent document.

ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΑΝΘΡΩΠΙΝΩΝ
ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ

ΠΕΜΠΤΟ ΤΜΗΜΑ

Υπόθεση SEGAME SA κατά Γαλλίας
(Προσφυγή αρ. 4837/06)

ΑΠΟΦΑΣΗ
[Αποσπάσματα]

ΣΤΡΑΣΒΟΥΡΓΟ

7 Ιουνίου 2012

ΟΡΙΣΤΙΚΗ

07/09/2012

Η απόφαση αυτή έχει γίνει οριστική σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 44 §2 της Σύμβασης. Μπορεί να υποστεί τυπικές διορθώσεις.

Στην υπόθεση Segame SA κατά Γαλλίας,

Το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων (Πέμπτο Τμήμα),
συνεδριάζοντας σε τμήμα αποτελούμενο από τους :

Dean Spielmann, *πρόεδρο*,

Elisabet Fura,

Karel Jungwiert,

Mark Villiger,

Ann Power-Forde,

Ganna Yudkivska,

André Potocki, *δικαστές*,

και Claudia Westerdiek, *γραμματέα τμήματος*,

Αφού διασκέφθηκε σε συμβούλιο στις 10 Μαΐου 2012,

Εκδίδει την ακόλουθη απόφαση, η οποία ελήφθη την ημερομηνία αυτή :

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

1. Η απόφαση προέκυψε μετά από προσφυγή (αρ. 4837/06) κατά της Γαλλικής Δημοκρατίας την οποία άσκησε μια εταιρεία που έχει συσταθεί κατά το γαλλικό δίκαιο, η Segame SA («η προσφεύγουσα»). Η εν λόγω εταιρεία προσέφυγε στο Δικαστήριο στις 16 Ιανουαρίου 2006 σύμφωνα με το άρθρο 34 της Σύμβασης Προστασίας των Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων και των Θεμελιωδών Ελευθεριών («η Σύμβαση»).

2. Η προσφεύγουσα εταιρεία εκπροσωπήθηκε διαδοχικά από τους δικηγόρους Παρισίων P. Schiele και E. Morain. Η γαλλική κυβέρνηση («η Κυβέρνηση») εκπροσωπήθηκε από την αντιπρόσωπό της, την κα. E. Belliard, Διευθύντρια Νομικών Υποθέσεων στο Υπουργείο Εξωτερικών.

3. Η προσφεύγουσα επικαλείται ειδικότερα παραβίαση του άρθρου 6 § 1 της Σύμβασης, καθόσον δεν είχε πρόσβαση σε ένα δικαστήριο με πλήρη δικαιοδοσία αναφορικά με το φορολογικό πρόστιμο που της επιβλήθηκε.

4. Στις 9 Οκτωβρίου 2008 η προσφυγή κοινοποιήθηκε στην Κυβέρνηση. Αποφασίστηκε επίσης το τμήμα του Δικαστηρίου να εξετάσει από κοινού το παραδεκτό και την ουσία της προσφυγής (29 § 1 της Σύμβασης).

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ**I. ΤΑ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΥΠΟΘΕΣΗΣ**

5. Η προσφεύγουσα είναι μια εταιρεία περιορισμένης ευθύνης διεπόμενη από το γαλλικό δίκαιο και με καταστατική έδρα στο Παρίσι.

6. Η προσφεύγουσα διαχειριζόταν μια αίθουσα τέχνης στο Παρίσι. Με αποφάσεις του στις 13 Σεπτεμβρίου και 8 Νοεμβρίου 1993 το Δικαστήριο του Παρισιού για εμπορικές υποθέσεις διέταξε τη δικαστική εξυγίανση και ακολούθως την υποχρεωτική εκκαθάρισή της. Στις 21 Δεκεμβρίου 2004 οι οφειλές της εταιρείας είχαν εξοφληθεί και το Δικαστήριο κήρυξε τη λήξη της διαδικασίας εκκαθάρισης.

A. Συμπληρωματικές διαδικασίες φορολογικού ελέγχου

7. Από τις 27 Οκτωβρίου 1993 έως τις 12 Απριλίου 1994 οι φορολογικές αρχές προέβησαν σε έλεγχο των λογαριασμών της προσφεύγουσας για την περίοδο 1 Ιανουαρίου 1991 έως 8 Νοεμβρίου 1993. Στις 6 Μαΐου και 5 Οκτωβρίου 1994 της απέστειλαν δύο συμπληρωματικές πράξεις καταλογισμού φόρου – μία για το 1991 και μία για το 1992 και 1993 – μεταξύ άλλων για πρόσθετο φόρο επί πολύτιμων μετάλλων, κοσμημάτων, έργων τέχνης, συλλεκτικών αντικειμένων και παλαιών αντικειμένων αξίας (στο εξής «ο φόρος επί έργων τέχνης»), σύμφωνα με τους όρους των άρθρων 302 *bis* A έως 302 *bis* E του Γενικού Φορολογικού Κώδικα (από το 1993, άρθρα 150 V *bis* έως 150 V *sexies* του ίδιου κώδικα).

8. Επιπλέον του συμπληρωματικού φόρου, η προσφεύγουσα επιβαρύνθηκε με τόκους υπερημερίας και της επιβλήθηκε πρόστιμο κατά το άρθρο 1788 *ter* του Γενικού Φορολογικού Κώδικα (άρθρο 1770 *octies*, από το 1993), ανερχόμενο εκείνη την περίοδο στο 100% του μη καταβληθέντος φόρου. Στις 25 Ιανουαρίου 1995 κλήθηκε να πληρώσει συνολικά 15 927 514 γαλλικά φράγκα (ή 2 428 133 ευρώ), από τα οποία τα μισά αντιστοιχούσαν στο πρόστιμο (7 963 757 γαλλικά φράγκα ή 1 214 066, 93 ευρώ).

9. Στις 24 Δεκεμβρίου 1997 η προσφεύγουσα, αντιπροσωπευόμενη από το διορισμένο με δικαστική απόφαση διαχειριστή της, υπέβαλε αίτημα στο Διευθυντή Εσόδων για την απαλλαγή της από όλες τις επιβαρύνσεις και τα πρόστιμα. Υποστήριξε, αφενός, ότι ο φόρος επί έργων τέχνης θα μπορούσε να εξομοιωθεί είτε με φόρο προστιθέμενης αξίας, αντίθετο με τις Οδηγίες 77/388/ΕΟΚ και 94/5/ΕΚ του Συμβουλίου που θεσπίζουν ειδικές διατάξεις εφαρμοστέες, μεταξύ άλλων, σε έργα τέχνης ή συλλεκτικά αντικείμενα, είτε με φόρο κερδών κεφαλαίου, ο οποίος έχει ισοδύναμο αποτέλεσμα με περιορισμούς στην εξαγωγή ή με εσωτερική φορολόγηση, μέτρα αντίθετα στα άρθρα 34 και 95 της Συνθήκης της Ρώμης. Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε, αφετέρου, ότι τα πρόστιμα, που θα μπορούσαν να εξομοιωθούν με ποινικές καταδίκες κατά την έννοια της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, έπρεπε να είχαν επιβληθεί από ένα δικαστήριο.

10. Στις 8 Ιουνίου 1998 ο Διευθυντής Εσόδων απέρριψε το αίτημα, υποδεικνύοντας ότι ο εν λόγω φόρος δεν μπορούσε να συγκριθεί με φόρο προστιθέμενης αξίας και δεν έθετε προσκόμματα στην ελεύθερη

κυκλοφορία των αγαθών, καθόσον εφαρμοζόταν αδιακρίτως σε πωλήσεις τόσο προς τη Γαλλία όσο και προς οποιαδήποτε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Επισήμανε επίσης ότι το Δικαστήριο, στην απόφασή του *Bendenoun κατά Γαλλίας* (24 Φεβρουαρίου 1994, Σειρά Α αρ. 284), είχε αναγνωρίσει ότι το σύστημα των διοικητικών κυρώσεων ήταν συμβατό με το άρθρο 6 § 1 της Σύμβασης, υπό τον όρο ότι η εφαρμογή τους υπέκειτο σε δικαστική εποπτεία.

Β. Διαδικασία για απαλλαγή από το συμπληρωματικό φόρο επί έργων τέχνης και από τις συναφείς κυρώσεις

11. Στις 31 Ιουλίου 1998 η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Δικαστηρίου του Παρισιού με αίτημα την απαλλαγή της από τον πρόσθετο φόρο επί έργων τέχνης που της επιβλήθηκε για τα έτη 1991 έως 1993 και από τις συναφείς κυρώσεις, επικαλούμενη τους ίδιους λόγους με την προηγούμενή της προσφυγή.

12. Με απόφασή του στις 4 Νοεμβρίου 2004 το δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή. Όσον αφορά την συμβατότητα του φορολογικού προστίμου με το άρθρο 6 § 1 της Σύμβασης, επισήμανε ότι τα αρμόδια για φορολογικές υποθέσεις δικαστήρια είχαν πλήρη δυνατότητα επανεξέτασης των σχετικών πραγματικών περιστατικών και της αξιολόγησής τους από τις αρχές, και αποφάσισαν σε κάθε περίπτωση, υπό το φως των συμπερασμάτων αυτής της επανεξέτασης, είτε να επιβεβαιώσουν ή να εφαρμόσουν το επιβληθέν φορολογικό πρόστιμο για το ποσό που προέβλεπε ο νόμος, χωρίς να μπορούν να το προσαρμόσουν στις περιστάσεις της κάθε υπόθεσης, είτε, αν θεωρούσαν ότι οι αρχές δεν είχαν αποδείξει την ύπαρξη παραβάσεων του Γενικού Φορολογικού Κώδικα, να μην επιβάλουν πρόστιμο στο φορολογούμενο. Το δικαστήριο κατά συνέπεια έκρινε ότι το άρθρο 6 § 1 δεν συνεπάγεται απαραίτητα ότι ο φορολογικός δικαστής διαθέτει τη δυνατότητα να προσαρμόσει το ποσό του φορολογικού προστίμου στις ιδιαίτερες περιστάσεις της κάθε υπόθεσης.

13. Στις 10 Ιανουαρίου 2005 η προσφεύγουσα κατέθεσε έφεση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου του Παρισιού.

14. Κατά τη διάρκεια της δίκης, το διάταγμα αρ. 1512 της 7^{ης} Δεκεμβρίου 2005 μείωσε το προβλεπόμενο από το άρθρο 1788 (από το 1993, άρθρο 1770 *octies*) του Γενικού Φορολογικού Κώδικα πρόστιμο από το 100% στο 25% του ανεξόφλητου φόρου.

15. Στις 13 Φεβρουαρίου 2006 οι φορολογικές αρχές μείωσαν το πρόστιμο κατά 910 549, 93 ευρώ και στις 6 Ιουλίου 2006 ο πρόσθετος φόρος επί έργων τέχνης μειώθηκε κατά 28 735, 12 ευρώ προς διόρθωση ενός λογιστικού λάθους.

16. Στο εφετείο η προσφεύγουσα χρησιμοποίησε τα ίδια επιχειρήματα που επικαλέστηκε στο διοικητικό δικαστήριο.

17. Με απόφασή του στις 24 Νοεμβρίου 2006 το Διοικητικό Εφετείο, αφού έλαβε υπ' όψιν τις μειώσεις και αποφάσισε ότι δεν υπήρχε λόγος να αποφανθεί για αυτά τα ποσά, επικύρωσε κατά το μεγαλύτερο μέρος την απόφαση, αναθεωρώντας ωστόσο προς τα κάτω την τιμή με την οποία οι φορολογικές αρχές αξιολόγησαν ένα αποκτηθέν από την προσφεύγουσα έργο. Κατόπιν προσεκτικής εξέτασης, απέρριψε τα τυπικά και ουσιαστικά επιχειρήματα της τελευταίας που σχετίζονταν, για παράδειγμα, με την ασυμβατότητα του φόρου με το κοινοτικό δίκαιο ή με τη μη εφαρμογή του επί της απόκτησης ορισμένων έργων. Το δικαστήριο απέρριψε εξάλλου το βασιζόμενο στο άρθρο 6 § 1 της Σύμβασης επιχειρήματα για το πρόστιμο, για παρόμοιους λόγους με αυτούς του κατώτερου δικαστηρίου, τονίζοντας ότι το διοικητικό δικαστήριο είχε πλήρη αρμοδιότητα σύμφωνα με το άρθρο 6 § 1, το οποίο δε συνεπαγόταν τη δυνατότητα του δικαστηρίου να μειώνει το πρόστιμο όταν ο νομοθέτης προέβλεπε ένα μόνο ύψος προστίμου.

18. Η προσφεύγουσα άσκησε αναίρεση στο *Conseil d'État*, επικαλούμενη μεταξύ άλλων την ασυμβατότητα, αφενός, του φόρου με το κοινοτικό δίκαιο και, αφετέρου, του προστίμου με το άρθρο 6 § 1 της Σύμβασης, καθόσον το δικαστήριο δεν μπορούσε να προσαρμόσει το ύψος του ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης του φορολογουμένου σύμφωνα με μια καθορισμένη εκ του νόμου κλίμακα.

19. Με απόφασή του στις 27 Ιουνίου 2008 το *Conseil d'État* απέρριψε την αναίρεση. Σχετικά με το πρόστιμο, σημείωσε τα ακόλουθα :

«Λαμβάνοντας υπ' όψιν ... αφενός ότι, για να προσαρμόσει το ύψος του προστίμου στην παράβαση, το διάταγμα της 7^{ης} Δεκεμβρίου 2005 το καθόρισε στο 25%· αφετέρου ότι το φορολογικό δικαστήριο, μετά από πλήρη επανεξέταση των σχετικών πραγματικών περιστατικών και της αξιολόγησής τους από τις αρχές, αποφασίζει σε κάθε περίπτωση, υπό το φως των συμπερασμάτων αυτής της επανεξέτασης, είτε να επικυρώσει την επιβληθείσα από τις αρχές προσαύξηση είτε να την ακυρώσει, αν θεωρεί ότι ο φορολογούμενος δεν παρέβη τους κανόνες που εφαρμόζονται στα έργα τέχνης, και ότι επομένως διαθέτει πλήρη αρμοδιότητα σύμφωνα με το άρθρο 6 § 1 της Σύμβασης ..., το οποίο δεν συνεπάγεται απαραίτητα τη δυνατότητα του δικαστηρίου να μειώνει το προβλεπόμενο εκ του νόμου πρόστιμο όταν ο νομοθέτης προβλέπει ένα μόνο ύψος προστίμου· ότι, κατά συνέπεια, με το να μην αποτρέπει στην υπό εξέταση περίπτωση την εφαρμογή του προστίμου που προβλέπεται από το άρθρο 1761 του Γενικού Φορολογικού Κώδικα, το δικαστήριο δεν υπέπεσε σε νομικό σφάλμα.»

Γ. Διαδικασία καθορισμού της φορολογικής βάσης και είσπραξης του φόρου επί έργων τέχνης

1. Διαδικασία σχετική με τη φορολογική βάση

20. Στις 5 Απριλίου 2005 η προσφεύγουσα κατέθεσε ενώπιον του *Conseil d'État* δύο αιτήσεις ακυρώσεως της ερμηνείας από τον Υπουργό Οικονομίας και Βιομηχανίας («ο Υπουργός») του φορολογικού νόμου στον οποίο αναφέρονται τα βασικά διοικητικά έγγραφα (στις διαδοχικές εκδόσεις

της 15^{ης} Οκτωβρίου 1989 και 15^{ης} Ιουνίου 1993), σύμφωνα με την οποία ο Υπουργός όριζε ως φορολογική βάση επί των έργων τέχνης την τιμή πώλησής τους, συμπεριλαμβανομένης της προμήθειας.

21. Η προσφεύγουσα επισήμανε ότι μόνο ο νομοθέτης μπορεί να επιβάλει ένα φόρο και να καθορίσει τους βασικούς όρους επιβολής και είσπραξής του, και ότι επομένως ο Υπουργός, του οποίου την υπογραφή έφεραν τα σχετικά διοικητικά έγγραφα, υπερέβη την αρμοδιότητά του.

22. Κατά τη διάρκεια της δίκης η εν λόγω φορολογική διάταξη ξανααγράφηκε από την αρχή και η αρίθμησή της άλλαξε, με το άρθρο 33 του Τροποποιητικού Νόμου του Προϋπολογισμού για το 2005, που ψηφίστηκε στις 30 Δεκεμβρίου 2005 και ετέθη σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2006. Κατά αυτό τον τρόπο, οι σχετικές με τη φορολογική βάση διατάξεις, που περιλαμβάνονταν προηγουμένως στα διοικητικά έγγραφα, και αυτές που σχετίζονταν με την είσπραξη του φόρου, που περιλαμβάνονταν προηγουμένως στο κανονιστικό τμήμα του Γενικού Φορολογικού Κώδικα, ενσωματώθηκαν στο νομοθετικό τμήμα του κώδικα.

23. Με απόφασή του στις 10 Φεβρουαρίου 2006 το *Conseil d'État* συνεκδίκασε τις προσφυγές και τις απέρριψε. Βασιζόμενο στις επίμαχες διατάξεις του Γενικού Φορολογικού Κώδικα, έκρινε ότι το σκεπτικό του νόμου «εμμέσως αλλά κατ' ανάγκην» ήταν να ορίσει ως φορολογική βάση επί των έργων τέχνης την τιμή πώλησής τους· ελλείψει δε διευκρινίσεων επί του θέματος, η τιμή πώλησης που λαμβάνεται υπ' όψιν για τον υπολογισμό του φόρου πρέπει να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνει όλα τα έξοδα που βαρύνουν τον αγοραστή. Ούτως εχόντων των πραγμάτων, το *Conseil d'État* έκρινε ότι ο Υπουργός, ορίζοντας ως φορολογική βάση επί των έργων τέχνης την τιμή πώλησής τους, συμπεριλαμβανομένης της προμήθειας, ερμήνευσε σωστά τις επίμαχες διατάξεις και δεν έθεσε νέους κανόνες ούτε υπερέβη την αρμοδιότητά του.

2. Διαδικασία είσπραξης του φόρου

24. Στις 21 Ιουνίου 2005 η προσφεύγουσα κατέθεσε ενώπιον του *Conseil d'État* δύο αιτήσεις ακυρώσεως των αποφάσεων με τις οποίες ο Πρωθυπουργός είχε εμμέσως απορρίψει τα αιτήματά της για ανάκληση των κανονισμών που, σε εφαρμογή του νόμου της 19^{ης} Ιουλίου 1976 (ο οποίος θέσπισε το φόρο επί έργων τέχνης), ορίζουν τον τρόπο είσπραξης αυτού του φόρου. Υποστήριζε ότι οι εν λόγω διατάξεις ρύθμιζαν θέματα που ενέπιπταν στην αρμοδιότητα του νομοθέτη και ότι, κατά συνέπεια, είχαν ληφθεί από αναρμόδια αρχή. Ισχυριζόταν επίσης ότι οι νομοθετικές διατάξεις που καθόριζαν τους φορολογικά υπόχρεους ήταν μπερδεμένες και ασαφείς, κατά παράβαση της κατοχυρωμένης στο άρθρο 7 της Σύμβασης αρχής της νομιμότητας εγκλήματος και ποινής.

25. Με απόφασή του στις 5 Μαΐου 2006 το *Conseil d'État* συνεκδίκασε τις προσφυγές και τις απέρριψε. Έκρινε, αφενός, ότι η ρυθμιστική αρχή απλώς καθόρισε τον τρόπο είσπραξης του προαναφερθέντος φόρου

σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου της 19^{ης} Ιουλίου 1976, και ότι δεν είχε υπερβεί την αρμοδιότητά της ούτε τους όρους της εξουσιοδότησης που της είχε δοθεί. Εκτίμησε, αφετέρου, ότι το επιχείρημα που αφορούσε την κατοχυρωμένη στο άρθρο 7 της Σύμβασης αρχή της νομιμότητας εγκλήματος και ποινής δεν μπορούσε, σε κάθε περίπτωση, να χρησιμοποιηθεί για να ακυρώσει την άρνηση ανάκλησης των υπό εξέταση κανονισμών.

II. ΤΟ ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΟ ΕΘΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ Η ΠΡΑΚΤΙΚΗ

A. Το εθνικό δίκαιο

26. Ο κατ' αποκοπήν φόρος επί έργων τέχνης αποτελεί έναν ειδικό τρόπο φορολόγησης των κερδών κεφαλαίου. Εισήχθη με το άρθρο 10 του νόμου της 19^{ης} Ιουλίου 1976 «περί φορολόγησης κερδών κεφαλαίου και επιβολής ενός φόρου κατ' αποκοπήν επί πολύτιμων μετάλλων, κοσμημάτων, έργων τέχνης, συλλεκτικών αντικειμένων και παλαιών αντικειμένων αξίας». Μέχρι το 1993 περιλαμβανόταν στα άρθρα 302 *bis* A έως 302 *bis* E του Γενικού Φορολογικού Κώδικα, έπειτα μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2005 στα άρθρα 150 V *bis* έως 150 V *sexies* του ίδιου κώδικα. Τα σχετικά τμήματα αυτών των άρθρων προβλέπουν τα εξής :

Άρθρο 150 V *bis*

«I. Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που ισχύουν για τα επαγγελματικά κέρδη, ... η πώληση κοσμημάτων, έργων τέχνης, συλλεκτικών αντικειμένων και παλαιών αντικειμένων αξίας υπόκειται σε φόρο 7%¹, όταν η αξία τους υπερβαίνει τα 20 000 γαλλικά φράγκα· όταν η αξία τους ανέρχεται μεταξύ 20 000 και 30 000 γαλλικών φράγκων, η φορολογική βάση μειώνεται κατά ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ των 30 000 γαλλικών φράγκων και της εν λόγω αξίας.

...

Αυτές οι διατάξεις είναι επίσης εφαρμοστέες σε πωλήσεις που έλαβαν χώρα σε άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας.

...»

Άρθρο 150 V *ter*

«Ο προβλεπόμενος στο άρθρο 150 V *bis* φόρος επιβαρύνει τον πωλητή. Καταβάλλεται από το μεσάζοντα στη συναλλαγή ή, ελλείψει αυτού, από τον αγοραστή εντός τριάντα ημερών και υπό τις ίδιες εγγυήσεις που ισχύουν για το φόρο κύκλου εργασιών. Ωστόσο, όταν η πώληση λαμβάνει χώρα σε άλλο κράτος-μέλος της

¹ Αρχικά 6%, ο φόρος αυξήθηκε σε 7% το 1993.

Ευρωπαϊκής Κοινότητας, ο φόρος καταβάλλεται, υπό τους ίδιους όρους, από τον πωλητή.

Ο φόρος δεν επιβάλλεται όταν ο πωλητής ασχολείται επαγγελματικά με το εμπόριο των εν λόγω ειδών.»

Άρθρο 150 V *sexies*

«Ο πωλητής κοσμημάτων ή άλλων αντικειμένων που αναφέρονται στη δεύτερη γραμμή της παραγράφου I του άρθρου 150 V *bis* μπορεί να επιλέξει, με δήλωσή του την ώρα της πωλήσεως, να υπαχθεί στο καθεστώς των άρθρων 150 A έως 150 T, εφόσον μπορεί να αποδείξει την ημερομηνία και την τιμή απόκτησης. Οι όροι αυτής της δυνατότητας καθορίζονται με διάταγμα του *Conseil d'État*.»

27. Ο Τροποποιητικός Νόμος του Προϋπολογισμού για το 2005 (αρ. 2005-1720 της 30^{ης} Δεκεμβρίου 2005), εν ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2006, άλλαξε αυτές τις διατάξεις. Καθόριζε ιδίως τον υπόχρεο του φόρου επί έργων τέχνης, τη βάση επιβολής του φόρου και τον τρόπο είσπραξής του. Μετά από αυτές τις τροποποιήσεις, η παράγραφος 1 του άρθρου 150 VK του ίδιου κώδικα ορίζει τα εξής :

«Ο φόρος επιβαρύνει τον πωλητή ή τον εξαγωγέα. Καταβάλλεται από το μεσάζοντα με φορολογική κατοικία στη Γαλλία που συμμετέχει στη συναλλαγή και υπό την ευθύνη του ή, ελλείψει αυτού, από τον πωλητή ή τον εξαγωγέα (...).»

28. Η μη καταβολή του φόρου επί έργων τέχνης συνεπάγεται την επιβολή φορολογικού προστίμου. Την επίμαχη περίοδο το άρθρο 1788 του Γενικού Φορολογικού Κώδικα (άρθρο 1770 *octies*, από το 1993) προέβλεπε τα εξής :

«Η μη συμμόρφωση με τα άρθρα 150 V *bis* έως 150 V *sexies* επιφέρει την επιβολή προστίμου ίσου με τον ανεξόφλητο φόρο. Το πρόστιμο αυτό εισπράττεται όπως ο φόρος κύκλου εργασιών.»

Το διάταγμα αρ. 2005-1512 της 7^{ης} Δεκεμβρίου 2005, περί απλοποίησης των φορολογικών διατάξεων και εναρμόνισης και προσαρμογής των προστίμων, μείωσε το προβλεπόμενο στο άρθρο 1770 *octies* πρόστιμο από το 100% στο 25% του μη καταβληθέντος φόρου. Το άρθρο 1770 *octies* έγινε το άρθρο 1761 § 2 του Γενικού Φορολογικού Κώδικα.

B. Η προσφυγή ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων

29. Παραδοσιακά διακρίνουμε την προσφυγή ουσίας (προσφυγή πλήρους δικαιοδοσίας) ενώπιον ενός διοικητικού δικαστηρίου και την αίτηση ακυρώσεως που αποσκοπεί στην ακύρωση μιας διοικητικής πράξης. Στα πλαίσια της τελευταίας η εξουσία του διοικητικού δικαστηρίου είναι περιορισμένη: ο δικαστής μπορεί μόνο να ακυρώσει με αναδρομική ισχύ μια απόφαση με νομικό σφάλμα, χωρίς να μπορεί να εξετάσει την ουσία. Αντιθέτως σε μια προσφυγή ουσίας, η δικαιοδοσία του δικαστή είναι πολύ

ευρύτερη : όχι μόνο μπορεί να ακυρώσει ή να επικυρώσει μια διοικητική πράξη, αλλά μπορεί επίσης να την τροποποιήσει, να την αντικαταστήσει με τη δική του απόφαση και να αποφανθεί επί των δικαιωμάτων του ενδιαφερομένου. Μπορεί ακόμα να καταδικάσει τη διοίκηση να πληρώσει αποζημίωση. Επιπλέον, στα πλαίσια της προσφυγής ουσίας, ο διοικητικός δικαστής εξετάζει τη νομιμότητα της πράξης βάσει των πραγματικών και νομικών περιστατικών του χρόνου της απόφασης (και όχι, όπως στις αιτήσεις ακυρώσεως, του χρόνου λήψης της διοικητικής απόφασης).

Στις προσφυγές ουσίας συγκαταλέγονται ιδίως οι αγωγές αποζημίωσης λόγω συμβατικής ή εξωσυμβατικής ευθύνης του κράτους, προσφυγές για φορολογικά ή εκλογικά ζητήματα (σε δημοτικές και περιφερειακές εκλογές), προσφυγές κατά διοικητικών κυρώσεων, και διάφορες άλλες προσφυγές.

30. Στον τομέα των φορολογικών διαφορών, τα διοικητικά δικαστήρια έχουν αρμοδιότητα σε θέματα αμέσων φόρων και φόρων κύκλου εργασιών, ενώ οι υποθέσεις που αφορούν τους έμμεσους φόρους υπάγονται στην αρμοδιότητα των πολιτικών δικαστηρίων. Συνεπώς, τα διοικητικά δικαστήρια δύνανται να ακυρώνουν τους φόρους και τα συναφή πρόστιμα που επιβάλλουν οι φορολογικές αρχές και μπορούν επίσης να καθορίζουν το ύψος τους, εντός των ορίων των εφαρμοστέων διατάξεων. Όσον αφορά τα πρόστιμα, ο διοικητικός δικαστής μπορεί να μειώσει το ύψος τους, όταν το εν λόγω ύψος εξαρτάται από τις ενέργειες του φορολογουμένου.

Γ. Η συναφής εθνική νομολογία

31. Επί της δυνατότητας του δικαστή να προσαρμόζει το ύψος των φορολογικών προστίμων, τα ανώτατα γαλλικά δικαστήρια έχουν υιοθετήσει διαφορετικές λύσεις.

1. Το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο

32. Στην περίπτωση των φορολογικών προστίμων για καθυστερημένη πληρωμή του διαφοροποιημένου φόρου επί των οχημάτων με κινητήρα (άρθρο 1840 N *quater* του Γενικού Φορολογικού Κώδικα – που καταργήθηκε την 1^η Μαρτίου 2005), το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, με απόφασή του στις 29 Απριλίου 1997, αρνήθηκε να εφαρμόσει το συγκεκριμένο άρθρο, καθώς το θεώρησε αντίθετο στο άρθρο 6 § 1 της Σύμβασης στο μέτρο που «αυτή η διάταξη δε θεσμοθετούσε μια προσφυγή ουσίας κατά της απόφασης της διοίκησης, που να επιτρέπει στο δικαστήριο να αποφανθεί επί της επιβολής ή μη του προστίμου και επί του ύψους αυτού» (Cass. com., *Ferreira*, δελτίο IV αρ. 110).

33. Αυτή η προσέγγιση επιβεβαιώθηκε στη συνέχεια (Cass. com., 17 Νοεμβρίου 1998, *Dupuis*, αρ. 96 21749· Cass. com., 15 Ιουνίου 1999, *Lise*, δελτίο IV αρ. 130). Στην προαναφερθείσα απόφαση της 15^{ης} Ιουνίου 1999, το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο έκρινε τα εξής : «Το προαναφερθέν

άρθρο 1840 N *quater*, αντίκειται στο άρθρο 6 § 1 της Σύμβασης ... μόνο στο μέτρο που το δικαστήριο που εξετάζει μια προσφυγή κατά μιας κύρωσης που επιβλήθηκε στο φορολογούμενο από τη διοίκηση δεν μπορεί να αποφανθεί επί της επιβολής ή μη του προστίμου και επί του ύψους αυτού· κατά συνέπεια, το δικαστήριο, ενώπιον του οποίου ο (ενδιαφερόμενος) ανέφερε ότι πλήρωσε το φόρο αμέσως αφού διατάχθηκε να τον πληρώσει, πρέπει να εκτιμήσει την αναλογικότητα της κύρωσης με την παράβαση του φορολογουμένου ...». Το Ανώτατο Ακυρωτικό διευκρίνισε σε απόφασή του την 1^η Ιουλίου 2003 (Cass. com., *Gallotte*, αρ. 00-13966), που αφορούσε μια προσαύξηση 40% λόγω μη δήλωσης ενός δώρου : «Το άρθρο 6 § 1 ... θεσμοθετεί μια προσφυγή ουσίας, ώστε να εξασφαλιστεί ότι μια φορολογική κύρωση που επιβλήθηκε από τις αρχές είναι ανάλογη με τη βαρύτητα της παράβασης του φορολογουμένου σύμφωνα με τις ιδιαίτερες περιστάσεις της κάθε υπόθεσης, και ... το δικαστήριο της ουσίας δε μπορεί να ασκήσει την εξουσία αυτή παρά μόνο αν ο διάδικος που αμφισβητεί το πρόστιμο του δίνει τη δυνατότητα να εκτιμήσει την επιβολή ή μη του προστίμου και το ύψος αυτού».

2. Το Conseil d'État

34. Το *Conseil d'État* αποφάνθηκε σε πρώτη φάση επί των άρθρων 1728 και 1729 του Γενικού Φορολογικού Κώδικα, που προβλέπουν διαφορετικά πρόστιμα ανάλογα με τις ενέργειες του φορολογουμένου και την αξιολόγησή τους από το νόμο (το άρθρο 1729, στη μορφή που είχε την επίμαχη περίοδο, προέβλεπε μια προσαύξηση του προστίμου κατά 40% σε περίπτωση κακής πίστης του φορολογουμένου, και κατά 80% σε περίπτωση απάτης).

Σε γνωμοδότησή του στις 5 Απριλίου 1996 επί του άρθρου 1729, το *Conseil d'État* επισήμανε : «ο νόμος ... που προσαρμόζει τα πρόστιμα ανάλογα με τις ενέργειες του φορολογουμένου, προέβλεπε τον καθορισμό του ύψους των προσαυξήσεων βάσει της αξιολόγησης των εν λόγω ενεργειών. Ο φορολογικός δικαστής, αφού ελέγξει πλήρως την αξιολόγηση αυτών των ενεργειών από τις αρχές, πρέπει να επιβάλει την αντίστοιχη για αυτή την περίπτωση προσαύξηση που προβλέπει ο νόμος, χωρίς να μπορεί να την προσαρμόσει ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης του φορολογουμένου.» (*Conseil d'État* (CE), γνωμοδότηση *Houdmond*, *Revue de Jurisprudence fiscale* (RJF) 5/96, αρ. 607)

35. Σε μια άλλη περίπτωση που αφορούσε πάλι την προβλεπόμενη στο άρθρο 1729 δυνατότητα προσαρμογής των προστίμων, το *Conseil d'État* σε μια γνωμοδότησή του στις 8 Ιουλίου 1998 διευκρίνισε τα εξής : «ο φορολογικός δικαστής, μετά από πλήρη επανεξέταση των σχετικών πραγματικών περιστατικών και της αξιολόγησής τους από τις αρχές, αποφασίζει σε κάθε περίπτωση, υπό το φως των συμπερασμάτων αυτής της επανεξέτασης, είτε να επικυρώσει ή να εφαρμόσει την επιβληθείσα προσαύξηση κατά το προβλεπόμενο από το νόμο ύψος, χωρίς να μπορεί να

την προσαρμόσει ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης του φορολογουμένου, είτε, αν θεωρεί ότι οι αρχές δεν απέδειξαν ούτε ότι ο φορολογούμενος διέπραξε απάτη ούτε ότι επέδειξε κακή πίστη, να του επιβάλει μόνο τόκους υπερημερίας. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 της Σύμβασης ... δεν τον υποχρεώνουν να πράξει διαφορετικά.» (CE, γνωμοδότηση *Fattell*, RJF 1998, αρ. 970· βλέπε επίσης CE, 24 Σεπτεμβρίου 2003, *Société Paolo Nancéienne*, RJF 12/03, αρ. 1393)

36. Το *Conseil d'État* ακολούθησε την ίδια λογική για την ερμηνεία του άρθρου 1728 του Γενικού Φορολογικού Κώδικα, που προβλέπει διαφορετικά ύψη προστίμου ανάλογα με τη βαρύτητα της μη συμμόρφωσης του φορολογουμένου στην υποχρέωσή του υποβολής φορολογικής δήλωσης (CE, 8 Μαρτίου 2002, *SARL Clinique de Mazargues*, RJF 2002, αρ. 671, και CE, 6 Ιουνίου 2007, *Lemarinier*, RJF 2007, αρ. 1042).

37. Σε δεύτερη φάση, το *Conseil d'État* ακολούθησε την ίδια προσέγγιση σε πρόστιμα που, αν και προβλέπονται σε ξεχωριστό άρθρο του Γενικού Φορολογικού Κώδικα, αποτελούν μέρος ενός συνόλου κατασταλτικών μέτρων που περιλαμβάνει πρόστιμα προβλεπόμενα σε άλλα άρθρα του κώδικα (βλέπε, για παράδειγμα, σχετικά με το πρόστιμο 5% που προβλέπεται στο άρθρο 1788 *septies* (πλέον άρθρο 1788 A 4) του κώδικα σε περίπτωση μη δήλωσης άμεσα απαιτητού ΦΠΑ, CE, 30 Νοεμβρίου 2007, *Société Sideme*, RJF 2008, αρ. 172· σχετικά με το πρόστιμο 50% που προβλέπεται στο άρθρο 1740 *ter* (πλέον άρθρο 1737) του κώδικα σε περίπτωση απόκρυψης ή παραποίησης της ταυτότητας ή της διεύθυνσης των προμηθευτών ή των πελατών, CE, 26 Μαΐου 2008, *Société Anonyme Norelec*, RJF 2008, αρ. 981, και σχετικά με το πρόστιμο 150% (που μειώθηκε σε 100% το 2005) που επιβάλλεται από το άρθρο 1730 του κώδικα για παρεμπόδιση φορολογικού ελέγχου, CE, 5 Μαρτίου 2009, *Gonzales-Castrillo*, *Droit fiscal* 2009 αρ. 10).

3. Το Συνταγματικό Συμβούλιο

38. Σε απάντηση δύο προδικαστικών ερωτημάτων συνταγματικότητας αναφορικά με τις φορολογικές προσαυξήσεις κατά 40% που προβλέπονται στα άρθρα 1728 και 1729 του Γενικού Φορολογικού Κώδικα (αντίστοιχα, για μη δήλωση μετά από την παραλαβή προειδοποίησης και για κακή πίστη του φορολογουμένου), το Συνταγματικό Συμβούλιο, σε δύο αποφάσεις του στις 17 Μαρτίου 2011, έκρινε υπέρ της συνταγματικότητας των εν λόγω άρθρων, με την ακόλουθη όμοια αιτιολογία και στις δύο αποφάσεις :

«Λαμβάνοντας υπόψη ότι ... η αρχή της εξατομίκευσης των κυρώσεων, η οποία προκύπτει (από το άρθρο 8 της Διακήρυξης του 1789), συνεπάγεται ότι μια φορολογική προσαύξηση που έχει το χαρακτήρα ποινής δε μπορεί να εφαρμοστεί παρά μόνο αν οι αρχές, υπό τον έλεγχο του δικαστή, την επέβαλαν ρητώς βάσει των ιδιαίτερων περιστάσεων της κάθε υπόθεσης· ότι δε μπορεί ωστόσο να εμποδίσει το νομοθέτη να καθορίσει κανόνες για την αποτελεσματική καταστολή των παραβάσεων·

...

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η επίμαχη διάταξη θεσμοθετεί μια φορολογική κύρωση της οποίας η φύση είναι άμεσα συνδεδεμένη με τη φύση της παράβασης· ότι ο ίδιος ο νόμος προσάρμοσε τις κυρώσεις ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης· ότι ο δικαστής αποφασίζει σε κάθε περίπτωση, μετά από πλήρη επανεξέταση των σχετικών πραγματικών περιστατικών και της αξιολόγησής τους από τις αρχές, είτε να επικυρώσει ... την επιβληθείσα προσαύξηση κατά το προβλεπόμενο από το νόμο ύψος, είτε να προσαρμόσει το ύψος της εντός των ορίων των άλλων διατάξεων του άρθρου ... αν το κρίνει δικαιολογημένο εκ του νόμου (άρθρο 1728), είτε να επιβάλλει στο φορολογούμενο μόνο τόκους υπερημερίας, αν θεωρεί ότι οι αρχές δεν απέδειξαν ούτε ότι ο φορολογούμενος διέπραξε απάτη ούτε ότι επέδειξε κακή πίστη (άρθρο 1729)· ότι μπορεί, κατά συνέπεια, να προσαρμόσει τις κυρώσεις ανάλογα με τις ενέργειες του φορολογουμένου· ότι το 40% ποσοστό δεν είναι καταφανώς δυσανάλογο ...»

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΝΟΜΟ

I. ΕΠΙ ΤΗΣ ΕΠΙΚΑΛΟΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 6 § 1 ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΕΛΛΕΙΨΕΙ ΠΡΟΣΒΑΣΗΣ ΣΕ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΜΕ ΠΛΗΡΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ

39. Η προσφεύγουσα επικαλείται παραβίαση του άρθρου 6 § 1 της Σύμβασης, τα σχετικά τμήματα του οποίου αναφέρουν τα εξής :

«Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικαίως ... υπό ... δικαστηρίου ... το οποίον θα αποφασίση ... επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως»

Διαμαρτύρεται για το πρόστιμο που της επιβλήθηκε κατά το άρθρο 1770 *octies* (πλέον άρθρο 1761 § 2) του Γενικού Φορολογικού Κώδικα. Θεωρεί ότι αυτή η διάταξη δεν παρέχει στο φορολογικό δικαστή πλήρη αρμοδιότητα που να του επιτρέπει να προσαρμόζει το ύψος του προστίμου ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης του φορολογουμένου.

40. Η Κυβέρνηση αμφισβητεί αυτή την άποψη.

A. Επί του παραδεκτού

41. Το Δικαστήριο σημειώνει ότι η Κυβέρνηση, στις παρατηρήσεις της, θεωρεί ότι το άρθρο 6 § 1 της Σύμβασης είναι εφαρμοστέο κατά το ποινικό τμήμα του· προσθέτει δε ότι συμμερίζεται αυτή την άποψη.

42. Το Δικαστήριο διαπιστώνει ότι αυτή η αιτίαση δεν είναι προδήλως αβάσιμη κατά την έννοια του άρθρου 35 § 3 (α) της Σύμβασης. Το

Δικαστήριο σημειώνει επίσης ότι δεν είναι απαράδεκτη για άλλους λόγους. Κατόπιν αυτών, την κηρύσσει παραδεκτή.

B. Επί της ουσίας

1. Θέσεις των μερών

α) Η θέση της προσφεύγουσας

43. Η προσφεύγουσα υπογραμμίζει ότι το προβλεπόμενο από το πρώην άρθρο 1770 *octies* του Γενικού Φορολογικού Κώδικα πρόστιμο τυγχάνει αυτόματης εφαρμογής από τις αρχές στην περίπτωση επιβολής συμπληρωματικού φόρου επί έργων τέχνης. Υπογραμμίζει επιπλέον ότι, όταν η επιβολή του πρόσθετου φόρου επικυρώνεται από το φορολογικό δικαστή, ο τελευταίος αναγκαστικά επικυρώνει επίσης τις συναφείς κυρώσεις. Αυτό προκύπτει από την ίδια τη διατύπωση του προαναφερθέντος πρώην άρθρου 1770 *octies*, σύμφωνα με την οποία η επιβολή του πρόσθετου φόρου επιφέρει αναγκαστικά και την επιβολή των κυρώσεων. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι, αντίθετα με τους ισχυρισμούς της Κυβέρνησης σχετικά με τις δυνατότητες της διοίκησης, οι φορολογικοί ελεγκτές δεν είχαν άλλη επιλογή παρά να επιβάλουν τις εν λόγω κυρώσεις. Ο μόνος τρόπος αποφυγής αυτής της αυτόματης επιβολής έγκειται στην άφεση του προστίμου, καθώς και στο συμβιβασμό (άρθρο L. 247 του βιβλίου φορολογικής διαδικασίας), διαδικασίες στην αποκλειστική διακριτική ευχέρεια της διοίκησης και εφαρμοζόμενες υπό τον όρο ο φορολογούμενος να υποσχεθεί να μην προσφύγει στα δικαστήρια. Έτσι, ένας φορολογούμενος που θα ήθελε να αμφισβητήσει την επιβολή πρόσθετου φόρου και τις συναφείς κυρώσεις δε μπορεί να ελπίζει ότι οι φορολογικές αρχές θα τον απαλλάξουν από το πρόστιμο ή θα μειώσουν το ύψος αυτού.

44. Όσον αφορά την αρμοδιότητα του φορολογικού δικαστή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, ενώ γενικά μπορεί να αμφισβητήσει κανείς τη διαδικασία επιβολής των προστίμων και τη νομιμότητά τους, στην παρούσα υπόθεση οι αιτιάσεις της αφορούν μόνο τη νομιμότητα των προστίμων. Επ' αυτού τονίζει ότι ο δικαστής δε μπορεί να ακυρώσει ή να μειώσει τα πρόστιμα χωρίς να ακυρώσει ή να μειώσει επίσης τον αντίστοιχο συμπληρωματικό φόρο, και ότι επομένως δεσμεύεται από τον αυτόματο χαρακτήρα των κυρώσεων.

45. Η προσφεύγουσα διευκρινίζει επίσης ότι, αντίθετα με τους ισχυρισμούς της Κυβέρνησης, ο νόμος δε προνοεί καμία δυνατότητα προσαρμογής του προστίμου, καθώς ο Γενικός Φορολογικός Κώδικας προβλέπει ένα μόνο πρόστιμο σχετικά με το φόρο επί έργων τέχνης (100% τότε, 25% τώρα). Προς απάντηση του επιχειρήματος της Κυβέρνησης ότι

δεν υπάρχει λόγος να δοθεί στο δικαστή η δυνατότητα να προσαρμόζει το ύψος του φόρου, η προσφεύγουσα υπογραμμίζει ότι έπεσε θύμα κάποιων από τους πωλητές της, οι οποίοι είχαν δεσμευθεί (ορισμένοι γραπτώς) να επιλέξουν το κοινό καθεστώς κερδών κεφαλαίου, αλλά δεν τήρησαν τα συμπεφωνημένα, γεγονός που οδήγησε τις αρχές να της επιβάλουν συμπληρωματικό φόρο ως αγοραστή, παρά την καλή της πίστη. Θεωρεί ότι, υπό αυτές τις συνθήκες, το δικαστήριο θα έπρεπε να μπορεί να την απαλλάξει από τις κυρώσεις.

β) Η θέση της Κυβέρνησης

46. Η Κυβέρνηση υπογραμμίζει κατ' αρχάς ότι, αντίθετα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, οι φορολογικές αρχές δεν έχουν ποτέ τη νομική υποχρέωση να επιβάλουν μια κύρωση, καθώς καμία νομοθετική ή κανονιστική διάταξη δεν τις υποχρεώνει σε αυτό. Κατά την πάγια νομολογία του *Conseil d'État*, αν και δεν έχουν διακριτική ευχέρεια ως προς την επιβολή και την είσπραξη των φόρων σύμφωνα με τους νομικούς κανόνες, δεν ισχύει το ίδιο ως προς τα φορολογικά πρόστιμα (βλέπε, σχετικά με τις διοικητικές κυρώσεις, CE 8 Ιανουαρίου 1971, *Sieur Gallon*, Συλλ. σ. 21, και σχετικά με τις φορολογικές κυρώσεις CE 1^η Οκτωβρίου 1979, *Association pour l'unification du christianisme mondial*, RJF 11/99, σ. 837). Επιπλέον, οι φορολογικές αρχές διαθέτουν τη δυνατότητα να προσαρμόζουν ή να ακυρώνουν τα φορολογικά πρόστιμα, κάτι που τους επιτρέπει να λαμβάνουν υπόψη εξαιρετικές περιστάσεις, όπως προβλέπεται από το άρθρο L. 247 του βιβλίου φορολογικής διαδικασίας. Εξάλλου, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να ασκήσει αίτηση ακυρώσεως κατά της τυχόν άρνησης της διοίκησης να τον απαλλάξει από την καταβολή ενός προστίμου.

47. Η Κυβέρνηση ισχυρίζεται ακόμα ότι η επιβολή των κυρώσεων από τα φορολογικά δικαστήρια δε γίνεται μηχανικά όταν οι φόροι δεν εξοφλούνται. Ασφαλώς, όταν το δικαστήριο απαλλάσσει το φορολογούμενο από την υποχρέωση καταβολής του απλήρωτου φόρου, τα πρόστιμα ακυρώνονται αυτόματα, αλλά μπορεί να ακυρωθούν ή να μειωθούν, ακόμα και όταν η υποχρέωση καταβολής του απλήρωτου φόρου διατηρείται. Η Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει την επιβολή προστίμων στρεφόμενος κατά της διαδικασίας επιβολής τους ή κατά της νομιμότητάς τους. Ο δικαστής αποφαινεται ξεχωριστά επί των προστίμων και ελέγχει αν πληρούνται οι νόμιμοι όροι. Η Κυβέρνηση επισημαίνει ότι ο δικαστής εξετάζει ιδίως αν προκύπτει κακή πίστη (στα γαλλικά *mauvaise foi*, πλέον αποκαλούμενη *manquement délibéré* ή «σκοπίμη παράβαση») ή απάτη (*manœuvres frauduleuses*), περιστάσεις που συνεπάγονται διαφορετικό ύψος προστίμου· διευκρινίζει δε ότι υπάρχουν πολλά παραδείγματα υποθέσεων στις οποίες το πρόστιμο για απουσία καλής πίστης ακυρώθηκε, ανεξάρτητα από το τι έγινε με τον ανεξόφλητο φόρο. Αναφορικά με τις παραβιάσεις των διατάξεων του Γενικού

Φορολογικού Κώδικα που ρυθμίζουν το φόρο επί έργων τέχνης, ο μικρός αριθμός προσφυγών δεν επιτρέπει να εκτιμήσουμε αν η νομολογία θα υιοθετούσε μια αυστηρά αντικειμενική προσέγγιση των γεγονότων ή θα λάμβανε υπ' όψιν τις περιστάσεις της παραβίασης.

48. Στην παρούσα υπόθεση, η Κυβέρνηση θεωρεί ότι η μη δυνατότητα του δικαστηρίου να προσαρμόσει το ύψος του προστίμου που προβλέπεται στο πρώην άρθρο 1770 *octies* του Γενικού Φορολογικού Κώδικα δε συνιστά παραβίαση του δικαιώματος δίκαιης δίκης ούτε του δικαιώματος πρόσβασης σε ένα δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 6 § 1 της Σύμβασης. Επισημαίνει κατ' αρχάς ότι ο ίδιος ο νόμος προβλέπει μια αναλογικότητα των κυρώσεων με τις φορολογικές παραβάσεις, κατά το μέτρο που το πρόστιμο καθορίζεται ως ποσοστό του ανεξόφλητου φόρου και που το ύψος του είναι σχετικά χαμηλό, καθώς μειώθηκε από το 100% στο 25% του απλήρωτου ποσού με το διάταγμα της 7^{ης} Δεκεμβρίου 2005, με αυτή τη μείωση να εφαρμόζεται και στην προσφεύγουσα εταιρεία κατά τη διάρκεια της εκδίκασης της υπόθεσης. Η Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να διαπιστώσει ότι αυτή η προσέγγιση πληροί τους όρους του άρθρου 6, και κάνει αναφορά στην απόφαση *Malige κατά Γαλλίας* (23 Σεπτεμβρίου 1998, § 49, *Συλλογή Αποφάσεων* 1998-VII), και την απόφαση της Επιτροπής στην υπόθεση *Taddei κατά Γαλλίας* (αρ.36118/97, 29 Ιουνίου 1998, *Décisions et Rapports* (DR) 94, σ. 108). Προσθέτει ότι στην παρούσα υπόθεση το *Conseil d'État* στηρίχθηκε στην προαναφερθείσα απόφαση *Malige* για να καταλήξει στο συμπέρασμα της μη παραβίασης του άρθρου 6, μετά από έλεγχο της αναλογικότητας του προστίμου, που αποτελεί τη μόνη κύρωση που προβλέπεται σε σχέση με το φόρο επί έργων τέχνης. Η Κυβέρνηση αναφέρει σχετικά το σύστημα των βαθμών (*point system*) στις άδειες οδήγησης, στο πλαίσιο του οποίου κάθε οδική παράβαση συνεπάγεται την αφαίρεση ενός συγκεκριμένου αριθμού βαθμών.

49. Η Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι σε κάθε περίπτωση η μη επιπλέον μείωση του προστίμου δικαιολογείται από την ίδια τη φύση της κύρωσης, καθώς κανένας ειδικός λόγος δε μπορεί να δικαιολογήσει κατ' αρχήν τη μη πληρωμή του φόρου. Αυτό ισχύει όλως ιδιαιτέρως στην παρούσα περίπτωση, όπου ο υπόχρεος του φόρου δεν είναι αυτός που όντως τον επιβαρύνεται εκ του νόμου (ο πωλητής και όχι ο αγοραστής) και όπου η μη καταβολή του εισπραχθέντος φόρου οδηγεί σε αδικαιολόγητο πλουτισμό του υπόχρεου του φόρου.

50. Η Κυβέρνηση διευκρινίζει ότι, γενικώς, το σύστημα των διοικητικών κυρώσεων σε φορολογικά θέματα λαμβάνει υπ' όψιν τον πολύ μεγάλο αριθμό των εξεταζόμενων ατομικών υποθέσεων και χαρακτηρίζεται επομένως από σχετικά απλές κλίμακες, λόγω του αριθμού των υποθέσεων και της ανάγκης να εξετάζονται γρήγορα και κατά ομοιόμορφο τρόπο. Το σύστημα των βαθμών (*point system*) στις άδειες οδήγησης, που το Δικαστήριο επικύρωσε στην απόφαση *Malige*, στο πλαίσιο του οποίου ένας

συγκεκριμένος αριθμός βαθμών αφαιρείται για κάθε παράβαση, ανήκει σε αυτή την κατηγορία. Σε θέματα φορολογικών κυρώσεων τα σχετικά κείμενα προβλέπουν γενικώς για κάθε παράβαση είτε μια μικρή κλίμακα με ύψη προστίμων είτε ένα μόνο ύψος προστίμου. Η κατάσταση είναι διαφορετική στο σύστημα των κυρώσεων που επιβάλλονται στον οικονομικό τομέα από ανεξάρτητες διοικητικές αρχές, στα πλαίσια μιας «αποποινικοποίησης» : αυτό το σύστημα χαρακτηρίζεται από σπάνια, αλλά παραδειγματικά, κατασταλτικά μέτρα, και από κείμενα που προβλέπουν υψηλά ανώτατα όρια προστίμων με δυνατότητα μείωσής τους.

51. Η Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι το να συμπεράνει κανείς ότι το άρθρο 6 § 1 της Σύμβασης επιβάλλει μια γενική υποχρέωση εξατομίκευσης των διοικητικών κυρώσεων, μια μόνο κατηγορία των οποίων είναι οι φορολογικές κυρώσεις, θα υπερέβαινε το σκοπό αυτού του άρθρου για καθιέρωση αποτελεσματικού δικαστικού ελέγχου και θα αλλοίωνε σημαντικά τη λογική του συστήματος των διοικητικών κυρώσεων ευρείας εφαρμογής.

52. Η Κυβέρνηση υποστηρίζει εξάλλου ότι τα διοικητικά δικαστήρια που εξετάζουν τις υποθέσεις που σχετίζονται με την επιβολή από τις αρχές του προβλεπόμενου στο πρώην άρθρο 1770 *octies* του Γενικού Φορολογικού Κώδικα προστίμου δε μπορούν παρά να θεωρηθούν ως δικαστήρια πλήρους δικαιοδοσίας κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου, την οποία λαμβάνει σε μεγάλο βαθμό υπ' όψιν το *Conseil d'État*. Στο γαλλικό δίκαιο τα φορολογικά δικαστήρια είναι δικαστήρια πλήρους δικαιοδοσίας, πράγμα που σημαίνει, αφενός, ότι ελέγχουν όχι μόνο τα πραγματικά περιστατικά αλλά και τα νομικά ζητήματα και, αφετέρου, ότι έχουν την αρμοδιότητα να ακυρώνουν διοικητικές αποφάσεις, αλλά και να καθορίζουν τα ίδια το ύψος του φόρου ή του προστίμου που επιβάλλεται κατά τους όρους του νόμου και εντός των ορίων αυτού. Σε θέματα κυρώσεων, τα δικαστήρια ελέγχουν την ύπαρξη της παράβασης και ακολούθως επικυρώνουν την κύρωση αν διαπιστώνεται η παράβαση ή την ακυρώνουν εντελώς σε αντίθετη περίπτωση· μπορούν επίσης να μειώσουν το ύψος της κύρωσης όταν το κρίνουν σκόπιμο (σε περιπτώσεις προστίμων για κακή πίστη, για παράδειγμα) ή να δεχτούν την αντικατάσταση της κύρωσης από μια άλλη κατόπιν αίτησης των αρχών αν πληρούνται ορισμένοι όροι.

53. Σε κύρωση με ένα μόνο, καθορισμένο, ύψος, όπως στην παρούσα περίπτωση, το δικαστήριο έχει στην πράξη τη δυνατότητα να επιβεβαιώσει την κύρωση ή να την ακυρώσει, μετά από πλήρη έλεγχο των πραγματικών περιστατικών και των στοιχείων που συνιστούν την παράβαση. Σε αντίθεση με την υπόθεση *Schmautzer κατά Αυστρίας* (23 Οκτωβρίου 1995, Σειρά Α αρ. 328-A), στην οποία το Δικαστήριο διαπίστωσε παραβίαση του άρθρου 6 § 1 λόγω του περιορισμένου ελέγχου των αυστριακών δικαστηρίων, η Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι, στην παρούσα υπόθεση, η προσφυγή επέτρεπε στο δικαστήριο να κρίνει το ίδιο στη θέση των διοικητικών αρχών

αν τα πραγματικά περιστατικά δικαιολογούν την κύρωση, όπως προβλέπεται από το νόμο. Η Κυβέρνηση καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, παρά την έλλειψη δυνατότητας προσαρμογής του ύψους του προστίμου, το δικαστήριο διαθέτει όντως «πλήρη δικαιοδοσία» κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου και ότι το δικαίωμα δίκαιης δίκης της προσφεύγουσας δεν παραβιάστηκε στην παρούσα υπόθεση.

2. Η κρίση του Δικαστηρίου

54. Το Δικαστήριο υπενθυμίζει ότι ένα σύστημα διοικητικών προστίμων δεν είναι αντίθετο με το άρθρο 6 § 1 της Σύμβασης στο μέτρο που ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει κατά κάθε αρνητικής γι' αυτόν απόφασης σε ένα δικαστήριο που προσφέρει τις εγγυήσεις αυτού του άρθρου (βλέπε *Bendenoun κατά Γαλλίας*, 24 Φεβρουαρίου 1994, § 46, Σειρά Α αρ. 28 και *Silvester's Horeca Service κατά Βελγίου*, αρ. 47650/99, § 25, 4 Μαρτίου 2004).

55. Ο σεβασμός του άρθρου 6 § 1 της Σύμβασης προϋποθέτει ότι η απόφαση μιας διοικητικής αρχής που δεν πληροί η ίδια τους όρους αυτού του άρθρου υπόκειται σε μεταγενέστερο έλεγχο από ένα δικαστικό όργανο πλήρους δικαιοδοσίας (βλέπε προαναφερθείσα *Schmautzer*, § 34 και τις αποφάσεις της 23^{ης} Οκτωβρίου 1995 *Umlauf, Grading, Pramstaller, Palaoro και Pfarrmeier κατά Αυστρίας*, Σειρά Α αρ. 328 Α-С και 329 Α-С, §§ 37, 42, 39, 41 και 38 αντίστοιχα). Μεταξύ των χαρακτηριστικών ενός τέτοιου δικαστικού οργάνου συγκαταλέγεται η δυνατότητα να τροποποιεί πλήρως, ως προς τα πραγματικά και τα νομικά ζητήματα, την απόφαση του κατώτερου οργάνου. Πρέπει να έχει αρμοδιότητα να εξετάσει όλα τα σχετικά πραγματικά και νομικά ζητήματα της υπόθεσης που του υποβλήθηκε (βλέπε *Chevrol κατά Γαλλίας*, αρ. 49636/99, § 77, ECHR 2003-III· προαναφερθείσα *Silvester's Horeca Service*, § 27· και *A. Menarini Diagnostics S.r.l. κατά Ιταλίας*, αρ. 43509/08, § 59, 27 Σεπτεμβρίου 2011).

56. Το Δικαστήριο σημειώνει ότι στην παρούσα υπόθεση η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να προσφύγει σε ένα διοικητικό δικαστήριο κατά της επιβολής του πρόσθετου φόρου και των προστίμων, και στη συνέχεια να καταθέσει έφεση στο διοικητικό εφετείο και αναίρεση στο *Conseil d'État*. Η προσφυγή στο εν λόγω διοικητικό δικαστήριο ήταν προσφυγή ουσίας, στα πλαίσια της οποίας το δικαστήριο έχει ευρεία αρμοδιότητα : εκτιμά όλα τα πραγματικά και νομικά στοιχεία και μπορεί όχι μόνο να ακυρώσει ή να επικυρώσει μια διοικητική πράξη, αλλά επίσης να την τροποποιήσει, ή και να αντικαταστήσει την απόφαση της διοίκησης με δική του απόφαση και να αποφανθεί επί των δικαιωμάτων του ενδιαφερομένου· σε φορολογικά θέματα, μπορεί να απαλλάξει το φορολογούμενο από τους φόρους και τα πρόστιμα που του επιβλήθηκαν ή να μεταβάλει το ύψος τους εντός των ορίων του νόμου, και αναφορικά με πρόστιμα, μπορεί να επιβάλει ένα χαμηλότερο ποσό στο μέτρο που ο νόμος

το προβλέπει (βλέπε ανωτέρω παραγράφους 29 και 30· *a contrario* προαναφερθείσα *Silvester's Horeca Service*, § 28).

57. Κατά συνέπεια η προσφεύγουσα μπόρεσε να υποβάλει στο διοικητικό δικαστήριο και στο διοικητικό εφετείο – δικαστήρια που πληρούν τους όρους του άρθρου 6 § 1 – όλα τα πραγματικά και νομικά επιχειρήματα που θεωρούσε χρήσιμα προς υποστήριξη του αιτήματός της για απαλλαγή από τον πρόσθετο φόρο και τις συναφείς κυρώσεις (βλέπε, *mutatis mutandis*, προαναφερθείσα *Malige*, § 48), και ιδίως να αμφισβητήσει τη συμβατότητα του φόρου με το κοινοτικό δίκαιο και να συζητήσει αναλυτικά τη φορολογική βάση, της οποίας τη μείωση άλλωστε εξασφάλισε από το διοικητικό εφετείο (βλέπε ανωτέρω παράγραφο 17).

58. Η αιτίαση της προσφεύγουσας αφορά το γεγονός ότι στην παρούσα υπόθεση τα διοικητικά δικαστήρια δεν είχαν την αρμοδιότητα να προσαρμόσουν το ύψος του φορολογικού προστίμου, ελλείψει νομικής διάταξης που να το επιτρέπει.

59. Το Δικαστήριο παρατηρεί κατ' αρχάς ότι ο ίδιος ο νόμος καθιστά, ως ένα βαθμό, το πρόστιμο ανάλογο με τη βαρύτητα της παράβασης του φορολογουμένου, καθορίζοντάς το ως ποσοστό του απλήρωτου φόρου, τον υπολογισμό του οποίου η προσφεύγουσα συζήτησε αναλυτικά στην παρούσα υπόθεση (βλέπε, *mutatis mutandis*, *Valico S.r.l. κατά Ιταλίας* (déc.), αρ. 70074/01, ECHR 2006-III). Το Δικαστήριο δέχεται επίσης τη θέση της Κυβέρνησης σχετικά με την αναγκαιότητα τα φορολογικά μέτρα να είναι επαρκώς αποτελεσματικά προς προστασία των συμφερόντων του κράτους και σημειώνει επιπλέον ότι αυτές οι υποθέσεις δεν αποτελούν τμήμα του σκληρού πυρήνα του ποινικού δικαίου κατά την έννοια της Σύμβασης (βλέπε, *mutatis mutandis*, *Jussila κατά Φινλανδίας* [Τμήμα Ευρείας Σύνθεσης], αρ. 73053/01, § 43, ECHR 2006-XIII). Τέλος, θεωρεί ότι το ύψος του προστίμου, που καθορίστηκε σε 25% από το διάταγμα της 7^{ης} Δεκεμβρίου 2005, δε φαίνεται δυσανάλογο (βλέπε προαναφερθείσα *Malige*, § 49· *a contrario* και *mutatis mutandis*, *Μαμιδάκης κατά Ελλάδας*, αρ. 35533/04, § 48, 11 Ιανουαρίου 2007 και *Grifhorst κατά Γαλλίας*, αρ. 28336/02, § 105, 26 Φεβρουαρίου 2009).

60. Κατά συνέπεια, ελλείψει κάποιας αυθαιρεσίας, το Δικαστήριο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν υπήρξε στην παρούσα υπόθεση παραβίαση του άρθρου 6 § 1.

...

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ, ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,
ΟΜΟΦΩΝΑ,

...

2. *Αποφαίνεται* ότι δεν υπήρξε παραβίαση του άρθρου 6 § 1 της Σύμβασης.

Συντάχθηκε στα γαλλικά, και στη συνέχεια κοινοποιήθηκε εγγράφως στις 7 Ιουνίου 2012, κατ' εφαρμογή του άρθρου 77 §§ 2 και 3 του Κανονισμού.

Stephen Phillips
Γραμματέας

Dean Spielmann
Πρόεδρος

© Συμβούλιο της Ευρώπης/Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, 2013.

Οι επίσημες γλώσσες του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων είναι τα αγγλικά και τα γαλλικά. Η παρούσα μετάφραση δε δεσμεύει το Δικαστήριο ούτε το Δικαστήριο φέρει ευθύνη για την ποιότητά της. Είναι διαθέσιμη στη βάση δεδομένων HUDOC της νομολογίας του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων (<http://hudoc.echr.coe.int>) ή σε οποιαδήποτε άλλη βάση δεδομένων με την οποία το Δικαστήριο την έχει μοιρασθεί. Επιτρέπεται η αναπαραγωγή της για μη εμπορικούς σκοπούς υπό τον όρο ότι γίνεται αναφορά στον πλήρη τίτλο της υπόθεσης, καθώς και στην ανωτέρω ένδειξη copyright/ πνευματικών δικαιωμάτων. Για εμπορική χρήση οποιουδήποτε μέρους αυτής της μετάφρασης παρακαλώ επικοινωνήστε με το publishing@echr.coe.int.

© Council of Europe/European Court of Human Rights, 2013.

The official languages of the European Court of Human Rights are English and French. This translation does not bind the Court, nor does the Court take any responsibility for the quality thereof. It may be downloaded from the HUDOC case-law database of the European Court of Human Rights (<http://hudoc.echr.coe.int>) or from any other database with which the Court has shared it. It may be reproduced for non-commercial purposes on condition that the full title of the case is cited, together with the above copyright indication. If it is intended to use any part of this translation for commercial purposes, please contact publishing@echr.coe.int.

© Conseil de l'Europe/Cour européenne des droits de l'homme, 2013.

Les langues officielles de la Cour européenne des droits de l'homme sont le français et l'anglais. La présente traduction ne lie pas la Cour, et celle-ci décline toute responsabilité quant à sa qualité. Elle peut être téléchargée à partir de HUDOC, la base de jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (<http://hudoc.echr.coe.int>), ou de toute autre base de données à laquelle HUDOC l'a communiquée. Elle peut être reproduite à des fins non commerciales, sous réserve que le titre de l'affaire soit cité en entier et s'accompagne de l'indication de copyright ci-dessus. Toute personne souhaitant se servir de tout ou partie de la présente traduction à des fins commerciales est invitée à le signaler à l'adresse suivante : publishing@echr.coe.int.