



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ
ΕΝΙΑΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ 2017-2018

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«Η ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΡΥΘΜΙΣΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ»

Άννα Ι. Κεφάλα
(ΑΜ 7340011217007)

Επιβλέπων Καθηγητής: Ανδρέας Τσουρουφλής

Μέλη εξεταστικής επιτροπής:
Ανδρέας Τσουρουφλής
Παναγιώτης Λαζαράτος
Πάυλος Μιχαήλ Ευστρατίου

Αθήνα
Νοέμβριος 2018

Copyright © **Άννα Κεφάλα, Νοέμβριος 2018.**

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Εισαγωγή:

A. Προσωρινή δικαστική προστασία

I. Έννοια προσωρινής δικαστικής προστασίας	5
II. Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας	7

B. Φορολογικές διαφορές

I. Έννοια φορολογικών διαφορών	7
II. Φύση φορολογικών διαφορών	9

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ:

Το αίτημα της προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

A. Το παραδεκτό της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

I. Αίτημα προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

α. Έννοια ρύθμισης κατάστασης	10
β. Το αίτημα προσωρινής ρύθμισης κατάστασης και η ανάγκη άσκησης κυρίου ενδίκου βοηθήματος	11
γ. Ενεργητική και παθητική νομιμοποίηση	
i. Ενεργητική νομιμοποίηση	13
ii. Παθητική νομιμοποίηση	15
δ. Η σχέση της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης με άλλα ένδικα βοηθήματα προσωρινής δικαστικής προστασίας	15

II. Προδικασία αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

α. Αρμόδιο δικαστήριο	19
β. Κατάθεση της αιτήσεως και υποχρεώσεις των διαδίκων	
i. Κατάθεση της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισής κατάστασης	20
ii. Υποχρεώσεις των μερών	21
γ. Απόδειξη	21
δ. Στοιχεία του δικογράφου της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης	22
ε. Άσκηση δεύτερης αίτησης προσωρινής ρύθμισής κατάστασης	23

B. Νόμω και ουσία βάσιμο της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

I. Θετικές προϋποθέσεις

α. Κατεπείγον της συγκεκριμένης ρύθμισης	25
--	----

β. Κίνδυνος να καταστεί αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής η ρύθμιση ακόμα και αν εκδοθεί ευνοϊκή οριστική δικαστική απόφαση	26
--	----

I. Αρνητικές προϋποθέσεις

α. Αντίθεση με το δημόσιο συμφέρον και το συμφέρον τρίτων

i. Έννοια δημοσίου συμφέροντος	28
--------------------------------	----

ii. Διαδικασία στάθμισης συμφερόντων	30
--------------------------------------	----

β. Προδήλως απαράδεκτο ή αβάσιμο ενδίκου βοηθήματος	31
---	----

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ :

Η διαδικασία της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

A. Κύρια διαδικασία

I. Η εκδίκαση της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης:

α. Η διαδικασία ενώπιον του συμβουλίου	34
--	----

β. Συμμετοχή τρίτου στη διαδικασία της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης	35
--	----

γ. Εξουσία του δικαστηρίου	36
----------------------------	----

II. Προσωρινή διαταγή

α. Νομική φύση και προϋποθέσεις προσωρινής διαταγής	37
---	----

β. Η ανάκληση της προσωρινής διαταγής	39
---------------------------------------	----

B. Απόφαση επί της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

I. Η απόφαση επί της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης	40
--	----

II. Η ανάκληση της απόφασης επί της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης	42
---	----

III. Παραίτηση από την αίτηση προσωρινής ρύθμισης κατάστασης	43
--	----

Επίλογος	43
-----------------	----

Α. ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ

Ι. Έννοια προσωρινής δικαστικής προστασίας

Το δικαίωμα δικαστικής προστασίας, αποτελώντας ακρογωνιαίο λίθο της συνταγματικής έννομης τάξης μας, κατοχυρώνεται από το άρθρο 20 του Συντάγματος που ορίζει στην πρώτη παράγραφο ότι «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει». Η δικαστική προστασία αποτελεί ένα ατομικό δικαίωμα, όπως μαρτυρά και η θέση του άρθρου 20 στο μέρος του Συντάγματος που τιτλοφορείται «Ατομικά και κοινωνικά δικαιώματα», αλλά ταυτόχρονα συνιστά και μία θεσμική εγγύηση¹ που υπαγορεύει στο νομοθέτη να οργανώσει ένα εύρυθμο σύστημα απονομής δικαιοσύνης². Σε κάθε περίπτωση, στόχος της διαδικασίας απονομής της δικαιοσύνης είναι η κατοχύρωση ή η αποκατάσταση των θιγόμενων δικαιωμάτων αποτελώντας ταυτόχρονα μία ασφαλιστική δικλείδα για την απόλαυση τους.

Είναι εξαιρετικά σημαντικό να αποσαφηνιστεί το περιεχόμενο της δικαστικής προστασίας προκειμένου να αναδειχθεί η σημασία που αποκτά η προσωρινή δικαστική προστασία. Η δικαστική προστασία λοιπόν, επιβάλλεται να είναι πλήρης, έγκαιρη και αποτελεσματική. Πλήρης³ είναι, αφενός όταν δεν υπάρχουν διαφορές για τις οποίες να μην προβλέπεται δικαστική προστασία και αφετέρου, όταν το δικαστήριο μπορεί να ελέγξει όχι μόνο την τυπική νομιμότητα των πράξεων της διοίκησης, αλλά και την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας και τα άκρα όρια αυτής. Έγκαιρη είναι η δικαστική προστασία όταν παρέχεται σε εύλογο χρόνο, δηλαδή σε χρόνο κατά τον οποίο εξακολουθεί να έχει ουσιώδη σημασία για τα προστατευόμενα συμφέροντα. Αποτελεσματική θεωρείται η δικαστική προστασία όταν πράγματι διασφαλίζει επί της ουσίας τα έννομα συμφέροντα που έχουν πληγεί. Στην πράξη όμως, η απονομή της δικαιοσύνης δεν παρουσιάζει πάντα αυτά τα ιδανικά χαρακτηριστικά. Πολλές φορές διέπεται

¹ «Θεσμικές εγγυήσεις είναι οι συνταγματικές κατοχρώσεις θεσμών του δημοσίου, αλλά και του ιδιωτικού δικαίου» Π.Δ. Δαγτόγλου, *Ατομικά Δικαιώματα-Συνταγματικό Δίκαιο*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2012, Εκδόσεις Σάκκουλας Α.Ε., σελ. 58.

² Αντ. Μανιτάκης, *Η διπλή νομική φύση του δικαιώματος δικαστικής προστασίας*, Δίκη 1986, σελ. 637.

³ Π.Δ. Δαγτόγλου, *Ατομικά Δικαιώματα-Συνταγματικό Δίκαιο*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2012, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε., σελ. 966.

από βραδύτητα που αποτελεί τροχοπέδη στην αποτελεσματική προάσπιση των εννόμων συμφερόντων. Για αυτόν το λόγο, η συνταγματική επιταγή επιβάλλει την καθιέρωση μαζί με την οριστική δικαστική προστασία και της προσωρινής δικαστικής προστασίας⁴. Είναι λοιπόν αδήριτη η ανάγκη πρόβλεψης μίας δραστικότερης μορφής έννομης προστασίας που θα έχει παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με την οριστική δικαστική προστασία και θα διέπεται από τα ίδια χαρακτηριστικά με την τελευταία. Με αυτά τα δεδομένα, η προσωρινή δικαστική προστασία πρέπει να είναι πλήρης, δηλαδή να μην υπάρχει κάποια διαφορά για την οποία να μην μπορούν να προστατευθούν προσωρινώς τα έννομα συμφέροντα, να είναι έγκαιρη, δηλαδή να παρέχεται σε χρόνο κατά τον οποίο να μπορούν να επιτευχθούν τα αποτελέσματα της και τέλος να είναι αποτελεσματική, δηλαδή να διασφαλίζει προσωρινώς τα συμφέροντα του ατόμου χωρίς να δημιουργεί μη αναστρέψιμες καταστάσεις⁵.

Ο ρόλος της προσωρινής δικαστικής προστασίας, κατά τον Β. Σκουρή⁶, καθίσταται ιδιαίτερα σημαντικός σε διαφορές κατά τις οποίες προκαλείται βλάβη σε έννομα συμφέροντα από ενέργειες όχι ενός ιδιώτη, αλλά της διοίκησης. Και αυτό γιατί οι πράξεις της διοίκησης, έχοντας το τεκμήριο της νομιμότητας, είναι άμεσα εκτελεστές προκαλώντας εξαιρετικά δυσμενείς συνέπειες στον διοικούμενο στην περίπτωση που αντιτίθενται στο νόμο στα κελεύσματα και μόνο του οποίου πρέπει υπακούν οι ενέργειες της⁷. Τότε είναι λοιπόν που πραγματοποιείται μία πάλη μεταξύ των συμφερόντων του ιδιώτη που έχουν πληγεί από την παράνομη δράση της διοίκησης και του δημοσίου συμφέροντος που προασπίζεται η τελευταία. Σε αυτό το πλαίσιο, ο διοικητικός δικαστής προσπαθεί να εξισορροπήσει τα αντικρουόμενα συμφέροντα και να ελέγξει αν η άσκηση της πρωτογενούς εξουσίας της διοίκησης ήταν τελικά ορθή. Είναι λοιπόν πρόδηλη η ιδιαιτερότητα της διοικητικής δίκης και ο δύσκολος ρόλος του διοικητικού δικαστή, ο οποίος ακροβατεί μεταξύ της υποκειμενικής διάστασης των συμφερόντων του διοικουμένου και της αντικειμενικής διάστασης που αποσκοπεί στην αποκατάσταση της νομιμότητας της διοικητικής δράσης. Πολύ περισσότερο, στο ειδικότερο πεδίο των φορολογικών διαφορών, η παροχή μίας αποτελεσματικής προσωρινής δικαστικής προστασίας είναι ζωτικής σημασίας για τα διακυβευόμενα έννομα συμφέροντα. Αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι, η δράση της φορολογικής διοίκησης που υποβάλλεται σε έλεγχο, μπορεί να οδηγήσει σε επιβολή δυσβάσταχτων κυρώσεων και υπέρογκων πρόσθετων φόρων και στη λήψη αναγκαστικών μέτρων εις βάρος του διοικουμένου και ως εκ τούτου καθίσταται αναγκαίο να

⁴ ΣτΕ ΕΑ 718/1993

⁵ Α. Μάλλιου, *Προσωρινή δικαστική προστασία και παρεπόμενες φορολογικές κυρώσεις*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2006, σελ. 491 επ.

⁶ Β. Σκουρή, *Διοικητικό δικονομικό δίκαιο Ι*, Θεσσαλονίκη, 1991, Εκδόσεις Σάκκουλα.

⁷ Ψαράκης Ι., *Η διατάραξη κοινής ησυχίας ως λόγος δημοσίου συμφέροντος στα πλαίσια προσωρινής δικαστικής προστασίας κατά το άρθρο 202 ΚΑΔ*, Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου 2015, σελ. 511.

διαμορφωθεί ένα προστατευτικό πλέγμα για τον διοικούμενο έναντι των προνομίων της δημόσιας εξουσίας⁸.

Σχετικά με την κατοχύρωση της προσωρινής δικαστικής προστασίας, αυτή μπορούμε να τη θεωρήσουμε δεδομένη πλέον, τόσο σε εθνικό⁹, όσο και σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Στη δική μας έννομη τάξη, το σύνολο της θεωρίας και της νομολογίας αποδέχονται την κατοχύρωση της από το άρθρο 20 του Συντάγματος. Το Συμβούλιο της Επικρατείας ήδη με τις υπ' αριθμ. 2662/1982, 718/1993 και 2599/1998 αποφάσεις του, αναγνώρισε την προσωρινή δικαστική προστασία ως μία γενικότερη έκφανση του δικαιώματος δικαστικής προστασίας που δεν μπορεί παρά να έχει συνταγματική περιωπή ως αναγκαίος θεσμός για την παροχή αποτελεσματικής και έγκαιρης δικαστικής προστασίας¹⁰. Σημαντική προς αυτή την κατεύθυνση υπήρξε η συμβολή της νομολογίας του ΔΕΕ που καθιέρωσε μία γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου που βασίζεται στις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών και επιβάλλει στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώσει ένα σύστημα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας που θα εμπεριέχει και τη δυνατότητα λήψης προσωρινών μέτρων¹¹. Τέλος, σημαντική ενδυνάμωση στο δικαίωμα προσωρινής δικαστικής προστασίας προσφέρει και η κατοχύρωση του από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 6 παρ. 1 και 13 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου που ουσιαστικά επιβάλλουν την πρόβλεψη παράλληλα με την οριστική δικαστική προστασία και ενός συστήματος προσωρινής δικαστικής προστασίας που από κοινού θα καθιστούν την παρεχόμενη προστασία αποτελεσματική.

II. Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας

Ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας προβλέπει στο δέκατο έκτο τμήμα του πρώτου μέρους του την προσωρινή δικαστική προστασία επί των διοικητικών διαφορών που εμπίπτουν στο πεδίο του. Το πρώτο κεφάλαιο αφορά την αναστολή εκτέλεσης διοικητικών πράξεων βάσει των άρθρων 200 έως 205 ΚΔΔ, το δεύτερο κεφάλαιο αφορά την αναστολή εκτέλεσης δικαστικών αποφάσεων βάσει των άρθρων 206-209 ΚΔΔ, το τρίτο κεφάλαιο αφορά την προσωρινή ρύθμιση κατάστασης βάσει του άρθρου 210 ΚΔΔ και το τέταρτο κεφάλαιο την προσωρινή επιδίκαση απαίτησης βάσει των άρθρων 211-215 ΚΔΔ. Η εισαγωγή των δύο τελευταίων θεσμών στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά τα πρότυπα των αντίστοιχων θεσμών που ήδη προβλέπονταν στον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, αποτέλεσε πραγματικά μία καινοτομία

⁸ Α. Μάλλιου, *Οι προτάσεις του υπουργείου Οικονομικών για την προσωρινή δικαστική προστασία*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2010, σελ. 1558.

⁹ Δ. Ράϊκος, *Τα προσωρινά μέτρα στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Δίκη 2003, σελ. 780επ. σχετικά με την περιθωριοποίηση της προσωρινής δικαστικής προστασίας ως θεματικού αντικειμένου.

¹⁰ Βλ. ακόμη Διοικ.Εφ. Πειραιώς 11/1992 (Συμβ.), ΕΔΚΑ 1993, σελ. 120-121 και Διοικ. Εφ. Αθηνών 228/1992 (Συμβ.), Δ.Δίκη 1992, σελ. 1312-1314.

¹¹ Ενδεικτικά C-6/1990 υπόθεση A. Francovich et autres c. Republique Italienne, C-465/1993 υπόθεση Atlanda, Fruchthandelsge Sellschaft I.

επειδή έως τότε τα διοικητικά δικαστήρια δεν γνώριζαν άλλα ασφαλιστικά μέτρα, εκτός από την αναστολή εκτέλεσης και τη συντηρητική απόδειξη, σε αντίθεση με τη διοίκηση που είχε ανέκαθεν το προνόμιο της αυτεπάγγελτης δράσης. Η υιοθέτηση λοιπόν των συγκεκριμένων ενδίκων βοηθημάτων ήταν απαραίτητη για την παροχή πλήρους και αποτελεσματικής προσωρινής δικαστικής προστασίας.

B. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

I. Έννοια φορολογικών διαφορών

Οι φορολογικές διαφορές, αποτελώντας ιστορικά τις πρώτες διοικητικές διαφορές ουσίας, εκδικάζονταν από φορολογικά δικαστήρια με εφαρμογή της δικής τους φορολογικής δικονομίας και συγκεκριμένα του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ΚΦΔ) που κυρώθηκε με το Ν. 4125/1960 και άρχισε να ισχύει από το Μάρτιο του 1962. Ωστόσο, ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, που θεσπίστηκε με το Ν. 2717/1999 και τέθηκε σε ισχύ από την 18^η/7/1999, κατήργησε τον παραπάνω Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας ως προς τα ζητήματα που ρυθμιζόνταν πλέον από το νέο νομοθέτημα¹². Στόχος του ΚΔΔ ήταν η θέσπιση ενός ενιαίου πλέγματος δικονομικών διατάξεων, εφαρμοζόμενου σε όλες τις διοικητικές διαφορές ουσίας, που εκδικάζονται από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, συμπεριλαμβανομένων βέβαια και των φορολογικών διαφορών.

Όσο και αν αναζητήσει κανείς τον ορισμό της έννοιας της φορολογικής διαφοράς δεν θα τον εντοπίσει στο νόμο. Ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας δεν προσδιορίζει την έννοια αυτή, γι' αυτό και καταφεύγουμε στη θεωρία¹³ προκειμένου να την οριοθετήσουμε. Αντίθετα, ο Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας προσδιόριζε την έννοια και συγκεκριμένα, από τα άρθρα 1 και 73 του ΚΦΔ προκύπτει ότι, φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων είναι αυτή που γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις με τις οποίες καταλογίζονται φόροι, τέλη, πρόστιμα και συναφή δικαιώματα του Δημοσίου καθώς και από πράξεις της φορολογικής αρχής με τις οποίες επιβάλλονται κυρώσεις για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας. Τα δικαστήρια δε, προβαίνοντας σε μία ερμηνεία της διάδρασης των διατάξεων του ΚΔΔ και του ΚΦΔ, έχουν κρίνει ότι τα άρθρα 1 και 73 ΚΦΔ εξακολουθούν να ισχύουν δεδομένου ότι ο ΚΔΔ δεν περιέχει ορισμό της έννοιας των φορολογικών διαφορών. Με

¹² Άρθρο 285 ΚΔΔ: « 1. Από την έναρξη της ισχύος του Κώδικα καταργείται κάθε γενική ή ειδική διάταξη η οποία αναφέρεται σε θέμα ρυθμιζόμενο από αυτόν».

¹³ Βλ. Ράϊκο, φορολογική διαφορά «γεννάται από τη στιγμή που ο φορολογούμενος ασκεί ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ένδικο βοήθημα κατά ατομικής πράξης της φορολογικής αρχής με την οποία προσδιορίζεται η φορολογική υποχρέωση αμφισβητώντας τη νομιμότητα της βεβαιώσεως του φόρου». Βλ. ακόμη Στασινόπουλο « φορολογική διαφορά είναι η ένδικος αμφισβήτησις μεταξύ πολιτείας και διοικουμένου, προερχόμενη εκ πράξεως διοικητικού οργάνου αποβλεπούσης εις επιβολήν φόρου»

βάση αυτή την ερμηνεία, η νομολογία υιοθέτησε αυτόν τον ορισμό σε μία ευρύτερη εκδοχή του¹⁴. Ειδικότερα, το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κρίνει ότι, «φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή».

Γενικά, υφίσταται προβληματισμός ως προς το εύρος της έννοιας αυτής. Από την άποψη του φορολογικού δικαίου, θεωρούνται φόροι οι τελωνειακοί δασμοί, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης και το τέλος ακίνητης περιουσίας (ΤΑΠ) και επομένως οι διαφορές που αναφύονται από την επιβολή τους αποτελούν φορολογικές διαφορές. Αντίθετα, δεν θεωρούνται φόροι τα ανταποδοτικά τέλη και οι διάφορες εισφορές¹⁵ και ως εκ τούτου οι διαφορές που αναφύονται δεν συνιστούν φορολογικές διαφορές. Από την πλευρά της φορολογικής δικονομίας, διακρίνουμε κατά πρώτο, σε φορολογικές διαφορές, στις οποίες περιλαμβάνονται οι διαφορές που αφορούν φόρους, ανταποδοτικά τέλη και εισφορές, κατά δεύτερο, σε τελωνειακές διαφορές στις οποίες περιλαμβάνονται εκείνες που αναφύονται από τελωνειακούς δασμούς και ειδικούς φόρους κατανάλωσης και τέλος, σε διαφορές δημοτικής φορολογίας που αναφύονται από την επιβολή ανταποδοτικών δημοτικών τελών και του τέλους ακίνητης περιουσίας (ΤΑΠ). Στην πράξη δηλαδή, οι διαφορές από δημοτικά ανταποδοτικά τέλη, αντιμετωπίζονται de facto ως φορολογικές διαφορές¹⁶.

II. Φύση φορολογικών διαφορών

Η εξέταση της φύσης των φορολογικών διαφορών προϋποθέτει την εκτίμηση δύο κριτηρίων, ήτοι της έκτασης του ελέγχου που γίνεται από το δικαστή και της φύσης των ζητημάτων που τίθενται ενώπιον του.

Οι φορολογικές διαφορές εντάσσονται στην ευρύτερη κατηγορία των διοικητικών διαφορών και συγκεκριμένα των διαφορών ουσίας, οι οποίες αντιδιαστέλλονται από τις ακυρωτικές διαφορές. Αυτό αυτομάτως σημαίνει ότι, ο δικαστής έχει την εξουσία να εκτιμήσει όχι μόνο τη συμφωνία της προσβαλλόμενης πράξης προς το νόμο, αλλά και το πραγματικό υλικό της

¹⁴ ΣτΕ 2613/2009, 834/2010 (Ολ), 4142/2012, 4603/2012, 1445/2016, 1100/2017, 1209/2017, 1751/2017, 330/2018.

¹⁵ Πχ. έκτακτη εισφορά του Ν. 3758/2009 (ΣτΕ 1685/2013).

¹⁶ ΣτΕ 761/2014 «η προεκτεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 περιπτ. β' του ΚΑΔ, αναφερόμενη σε φορολογικές διαφορές "εν γένει" και σκοπούσα στην ταχύτερη εκκαθάριση αυτών, καταλαμβάνει και υποθέσεις περί επιβολής δημοτικών τελών και συναφών προστίμων, όπως η υπό κρίση, τις οποίες ο νομοθέτης έχει χαρακτηρίσει ως φορολογικές διαφορές (βλ. το ν. 505/1978, Α' 353, "περί υπαγωγής εις τα τακτικά Φορολογικά Δικαστήρια των φορολογικών διαφορών δήμων και κοινοτήτων [...]» και, ειδικότερα, το άρθρο 1 παρ. 1 αυτού), τούτο δε ανεξαρτήτως του κατά πόσο το τέλος το οποίο αφορούν συνιστά φόρο, ανταποδοτικό τέλος ή οικονομικό βάρος με χαρακτήρα ανταλλάγματος ή αποζημίωσης».

υπόθεσης και να προβεί όχι μόνο σε ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης αλλά και σε τροποποίηση αυτής, διατάσσοντας για παράδειγμα την μείωση του φόρου ή του προστίμου που επέβαλε η φορολογική αρχή.

Όσον αφορά τα ζητήματα που καλείται να αντιμετωπίσει ο διοικητικός δικαστής, οι διοικητικές διαφορές διακρίνονται σε διαφορές αντικειμενικού και υποκειμενικού χαρακτήρα. Είναι δε πρόδηλο ότι, οι φορολογικές διαφορές αποτελούν διαφορές αντικειμενικού χαρακτήρα διότι ο δικαστής πρόκειται να ελέγξει την πράξη καταλογισμού φόρου ως προς την εφαρμογή του αντικειμενικού κανόνα δικαίου και επομένως αντιμετωπίζει ζητήματα αντικειμενικής νομιμότητας.

Ενόψει των όσων αναφέρθηκαν για την φύση της φορολογικής διαφοράς, αντιλαμβανόμαστε ότι, το εισαγωγικό ένδικο βοήθημα της φορολογικής δίκης δεν θα μπορούσε να είναι άλλο από την προσφυγή που αποτελεί και το κατ' εξοχήν ένδικο βοήθημα «πλήρους δικαιοδοσίας». Ήδη ο ΚΦΔ με το άρθρο 73 προέβλεπε ότι οι πράξεις της φορολογικής διοίκησης με τις οποίες καταλογίζονται φόροι, δασμοί και συναφή δικαιώματα ή επιβάλλονται κυρώσεις για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας προσβάλλονται με προσφυγή. Πλέον, το άρθρο 63 του ΚΔΔ προβλέπει ότι σε προσφυγή υπόκεινται οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις από τις οποίες δημιουργούνται κατά το νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας. Ωστόσο, ενώ υπό το παλαιότερο καθεστώς η προσφυγή στρεφόταν κατά των καταλογιστικών πράξεων των φόρων, δασμών και προστίμων, υπό το σημερινό καθεστώς, η προσφυγή στρέφεται κατά της ρητής ή σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η προηγούμενη άσκηση της οποίας τίθεται ως προϋπόθεση παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: ΤΟ ΑΙΤΗΜΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΡΥΘΜΙΣΗΣ

A. ΤΟ ΠΑΡΑΔΕΚΤΟ ΤΗΣ ΑΙΤΗΣΗΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΡΥΘΜΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

I. Αίτημα προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

α. Έννοια ρύθμισης κατάστασης

Η έννοια της ρύθμισης κατάστασης δεν ορίζεται με ακρίβεια στο νόμο. Ωστόσο, η προέλευση του θεσμού της προσωρινής ρύθμισης κατάστασης του άρθρου 210 ΚΔΔ από τον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας μας επιτρέπει να «δανειστούμε» κάποια στοιχεία από το αστικό

δικονομικό δίκαιο. Καταρχάς, πρέπει να ορίσουμε την έννοια της «κατάστασης» για να καταλήξουμε ύστερα στον προσδιορισμό της έννοιας της «ρύθμισης κατάστασης».

Με τον όρο «κατάσταση», κατ' άρθρο 210 ΚΔΔ, νοείται «κάθε συμπλοκή γεγονότων ή συμβάντων πραγματικής ή νομικής φύσεως των οποίων προσβάλλεται η ύπαρξη και ζητείται η προστασία είτε με την (δικαστική) αναγνώριση, είτε με τη διαμόρφωση, είτε με τη δημιουργία νέας καταστάσεως ικανής να άρει την ύπαρξη ή την ενέργεια μιας ζημιολόγου πηγής και ανταποκρινόμενης κατά τους ισχυρισμούς του αιτούντος προς την έννομη τάξη»¹⁷. Πιο συγκεκριμένα, μας ενδιαφέρει η νομική κατάσταση δηλαδή, η «πραγματική κατάσταση, η οποία ρυθμίζεται από το δίκαιο και συνδέεται με την επέλευση εννόμων συνεπειών»¹⁸. Αυτή η νομική κατάσταση του ατόμου είναι πιθανό να επηρεαστεί δυσμενώς από την έκδοση μίας εκτελεστής διοικητικής πράξης και συγκεκριμένα πράξης της φορολογικής αρχής που μπορεί να βλάψει τα έννομα συμφέροντα του φορολογουμένου. Εξ' αυτού του λόγου, εμφανίζεται η ανάγκη άμεσης ρύθμισης της στα πλαίσια ήδη της προσωρινής δικαστικής προστασίας. Εξυπακούεται βέβαια ότι, λόγω του παρεπόμενου χαρακτήρα της προσωρινής δικαστικής προστασίας έναντι της οριστικής δικαστικής προστασίας, η κατάσταση που πρέπει να ρυθμιστεί προσωρινώς, κατ' άρθρο 210 ΚΔΔ, είναι ίδια με την κατάσταση στην οποία στηρίζεται το αίτημα της προσφυγής στο πλαίσιο της οριστικής δικαστικής προστασίας¹⁹.

Το ζήτημα γίνεται περισσότερο περίπλοκο όταν πρέπει να προσδιορίσουμε την έννοια της «ρύθμισης κατάστασης». Εξ' αρχής οφείλουμε να τονίσουμε ότι η προσωρινή ρύθμιση κατάστασης δεν αποτελεί ασφαλιστικό μέτρο με προκαθορισμένο περιεχόμενο, όπως συμβαίνει άλλωστε και με τον αντίστοιχο θεσμό του αστικού δικονομικού δικαίου²⁰. Κατά τον Μπέη, η προσωρινή ρύθμιση κατάστασης αποτελεί μία δημοσίου δικαίου δικαστική διάπλαση που προκύπτει κατόπιν αίτησης στο πλαίσιο διαδικασίας ασφαλιστικών μέτρων και το περιεχόμενο της συνίσταται στην παροχή προσωρινής δικαστικής προστασίας²¹. Περαιτέρω, η προσωρινή ρύθμιση καταστάσεως διακρίνεται, αφενός στην προσωρινή καταδίκη του ενάγοντος ή του Δημοσίου σε ενέργεια, παράλειψη ή ανοχή και αφετέρου, στην προσωρινή λήψη ρυθμιστικών μέτρων διαπλαστικού χαρακτήρα, με σκοπό την άρση της υπάρξεως ή της περαιτέρω

¹⁷ Π. Λαζαράτος, *Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, σελ. 461, Χαμηλοθώρης, *Ασφαλιστικά μέτρα*, Αθήνα, 2016, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 312.

¹⁸ Απ. Γεωργιάδης, *Γενικές αρχές αστικού δικαίου*, Αθήνα, 2012, Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλα, σελ. 256.

¹⁹ Δ.Πρ.Αθηνών 3543/2003 (Συμβ.), Διοικητική Δίκη 2004, σελ. 1594. : «η προς ρύθμιση κατάσταση πρέπει να είναι ίδια με την κατάσταση στην οποία στηρίζεται το αίτημα της αγωγής ούτως ώστε με την προσωρινή ρύθμιση της να διασφαλίζεται όχι μόνο η αξίωση καθ' αυτή αλλά και να μη υφίσταται εν γένει κίνδυνος λόγω της παρόδου του χρόνου να διαταραχθεί δυσμενώς για τα συμφέροντα του αιτούντος η κατάσταση, η ρύθμιση της οποίας άλλως θα είναι αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, ακόμη και αν εκδοθεί ευνοϊκή οριστική απόφαση για την αγωγή».

²⁰ Γεωργίου Κ., *Ασφαλιστικά μέτρα, II*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2016, Εκδόσεις Σάκκουλας Α.Ε., σελ. 55.

²¹ Μπέης, *Πολιτική Δικονομία ν*, σελ. 706.

επενέργειας ζημιολόγου πηγής²². Με αυτό τον τρόπο, είτε η απόφαση λαμβάνει τον χαρακτήρα προσωρινού εκτελεστού τίτλου, όταν διατάσσεται η προσωρινή καταδίκη σε ενέργεια, παράλειψη ή ανοχή, είτε μεταβάλλεται προσωρινώς η έννομη σχέση των αντίδικων μερών, όταν διατάσσονται προσωρινώς ρυθμιστικά μέτρα.

β. Το αίτημα προσωρινής ρύθμισης κατάστασης και η ανάγκη άσκησης κυρίου ενδίκου βοηθήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 210 ΚΔΔ, το δικαστήριο προβαίνει σε προσωρινή ρύθμιση κατάστασης κατόπιν αιτήματος του ασκούντος το κύριο ένδικο βοήθημα, εν προκειμένω, του προσφεύγοντος. Αντίστοιχα, και στην πολιτική δίκη, η προσωρινή ρύθμιση του άρθρου 731 ΚΠολΔ διατάσσεται κατόπιν υποβολής αυτοτελούς αίτησης.

Το δικόγραφο της προσωρινής ρύθμισης πρέπει να περιέχει με σαφήνεια το αίτημα του προσφεύγοντος. Ειδικότερα, θα πρέπει να αναφέρονται με πληρότητα οι λόγοι που θεμελιώνουν αυτό το αίτημα, δηλαδή το κατεπείγον της συγκεκριμένης ρύθμισης ή ο κίνδυνος να καταστεί με την πάροδο του χρόνου αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής η ρύθμιση της κατάστασης, ακόμα και αν εκδοθεί ευνοϊκή οριστική απόφαση επί της προσφυγής. Προκειμένου όμως το δικόγραφο να είναι τυπικά έγκυρο θα πρέπει να εξειδικεύονται πλήρως οι λόγοι που επιβάλλουν την προσωρινή ρύθμιση, αλλά και τα πραγματικά περιστατικά που δικαιολογούν το κατεπείγον και τον επικείμενο κίνδυνο.

Απαραίτητη προϋπόθεση παραδεκτού της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης είναι όμως και η προηγούμενη άσκηση του κυρίου ενδίκου βοηθήματος της αγωγής ή της προσφυγής, όπως ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 210 ΚΔΔ. Με αυτό τον τρόπο, αποκτά το συγκεκριμένο ένδικο βοήθημα παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με το κύριο ένδικο βοήθημα, όπως και παρεπόμενος είναι ο χαρακτήρας της προσωρινής δικαστικής προστασίας έναντι της οριστικής.

Ο θεσμός της προσωρινής ρύθμισης κατάστασης υπήρξε ιδιαίτερα αμφιλεγόμενος από τη στιγμή της εισαγωγής του. Ένας από τους λόγους ήταν το γεγονός πως, αρχικά, μπορούσε να ασκηθεί μόνο για το ένδικο βοήθημα της αγωγής²³. Η πρόβλεψη αυτή του νομοθέτη προκάλεσε έντονα ερμηνευτικά ζητήματα κυρίως γιατί αποκλειόταν επί του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής στο οποίο θα μπορούσε σαφώς να βρει πεδίο εφαρμογής. Το σύνολο της θεωρίας

²² Π. Λαζαράτος, *Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλας, σελ. 461-462.

²³ Νικολάου-Παπουτσής, *Η παροχή προσωρινής δικαστικής προστασίας σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του κώδικα διοικητικής δικονομίας (Κ.Δ.Δ.)*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, 2000, σελ. 1394 « η ρύθμιση αυτή καθιστά σχεδόν ανύπαρκτο το πεδίο εφαρμογής του θεσμού τούτου και μετατρέπει εν τέλει την καινοτομία αυτή σε «κενοτομία»! »

υποστήριξε την αναλογική εφαρμογή του θεσμού και στην περίπτωση της προσφυγής με κύριο επιχείρημα ότι προσήκει περισσότερο στο χαρακτήρα του συγκεκριμένου ενδίκου βοηθήματος που περιβάλλει αξιώσεις λήψης ουσιαστικών μέτρων²⁴. Η νομολογία δεν διαφοροποιήθηκε από αυτή την τάση. Ήδη από το 2001, το ΣτΕ με την υπ' αριθμ. 678/2001 απόφαση της Επιτροπής Αναστολών έκρινε ότι η αίτηση προσωρινής ρύθμισης κατάστασης, ορθώς ερμηνευόμενη, είναι εφαρμοστέα και επί προσφυγής²⁵.

Ο νόμος τελικά έλυσε κάθε ερμηνευτικό ζήτημα ορίζοντας με το άρθρο 27 του Ν. 3659/2008 ότι η αίτηση προσωρινής ρύθμισης κατάστασης ασκείται, τόσο επί του ενδίκου βοηθήματος της αγωγής, όσο και επί του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής. Η ρύθμιση αυτή του ΚΔΔ παρατηρούμε ότι έρχεται σε αντίθεση με την αντίστοιχη ρύθμιση του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας βάσει του οποίου μπορεί να ασκηθεί αίτηση προσωρινής ρύθμισης πριν ακόμα ασκηθεί το κύριο ένδικο βοήθημα.

γ. Ενεργητική και Παθητική Νομιμοποίηση

ι. Ενεργητική νομιμοποίηση

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 210 ορίζουν ότι δικαίωμα άσκησης της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης έχει ο ασκών το κύριο ένδικο βοήθημα της προσφυγής ή της αγωγής. Εν προκειμένω, εφόσον το εισαγωγικό της φορολογικής δίκης ένδικο βοήθημα είναι η προσφυγή, πρέπει να ανατρέξουμε στις διατάξεις του ΚΔΔ που αναφέρονται στην ενεργητική νομιμοποίηση άσκησης της προσφυγής, δηλαδή στο άρθρο 64 ΚΔΔ, προκειμένου να διακρίνουμε και τα πρόσωπα που δικαιούνται να ασκήσουν την αίτηση του άρθρου 210 ΚΔΔ.

Ειδικότερα, το άρθρο 64 ΚΔΔ προβλέπει ότι μπορεί να ασκήσει προσφυγή αφενός, όποιος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώδες έννομο συμφέρον και αφετέρου, όποιος αποκτά τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου. Αντίστοιχα, το άρθρο 74 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας όριζε ότι δικαίωμα άσκησης προσφυγής είχε εκείνος που βαρυνόταν άμεσα από την καταλογιστική πράξη ή εκείνος που αντλούσε αυτό το δικαίωμα από το νόμο.

²⁴ Μπέης Ε., *Προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον κώδικα διοικητικής δικονομίας*, Δίκη 31, σελ. 655, ο οποίος καταδίκασε τον περιορισμό του θεσμού στο κύριο ένδικο βοήθημα της αγωγής, Συμεωνίδης Ι., *Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Επιθεώρηση Δικαίου Κοινωνικής Ασφάλισης 2000, σελ. 737επ., Λαζαράτος, *Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα διοικητικής δικονομίας*, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, σελ. 472, ο οποίος κάνει λόγο για «ρυθμιστικό κενό».

²⁵ Η ερμηνευτική αυτή υπόδειξη υιοθετήθηκε και από άλλα δικαστήρια. Βλ. Τρ.Δ.Πρ.Κοζάνης 97/2007, Τρ.Δ.Εφ.Τρίπολης 69/2007.

Καταρχάς, λοιπόν, δικαιούνται να ασκήσουν προσφυγή πρόσωπα με άμεσο, προσωπικό και ενεστώσ έννομο συμφέρον. Έννομο είναι «το συμφέρον του προσφεύγοντος όταν δεν αντίκειται στο δίκαιο»²⁶ και εν προκειμένω συνίσταται στην ανάγκη έννομης προστασίας με την άσκηση της προσφυγής για να αποτραπεί μία υλική ή ηθική βλάβη που υφίσταται ο διοικούμενος από μία πράξη ή παράλειψη της Διοίκησης, ώστε η ακύρωση ή τροποποίηση αυτής από το δικαστήριο να έχει κάποια ωφέλεια για αυτόν. Στις φορολογικές διαφορές, έννομο συμφέρον για την άσκηση προσφυγής έχει το πρόσωπο που οφείλει να καταβάλλει το καταλογιζόμενο με την πράξη ποσό του φόρου και συνεπώς έχει ωφέλεια από την ακύρωση ή τροποποίηση της.

Το συμφέρον όμως δεν αρκεί να είναι μόνο έννομο, αλλά πρέπει πρώτα από όλα να είναι άμεσο. Άμεσο είναι το έννομο συμφέρον όταν, η βλάβη που υφίσταται ο προσφεύγων από την έκδοση πράξης ή παράλειψης της διοίκησης, αποτελεί άμεση συνέπεια αυτής, χωρίς να παρεμβάλλεται συμφέρον τρίτου προσώπου²⁷. Έτσι, έχει γίνει δεκτό ότι «ο άμεσα βαρυνόμενος από πράξη βεβαίωσης Τ.Α.Π, δηλαδή, ο κύριος του ακινήτου, έχει έννομο συμφέρον να ασκήσει προσφυγή κατά της απόρριψης αιτήματος του να του χορηγηθεί βεβαίωση περί μη οφειλής Τ.Α.Π.»²⁸. Απαιτείται λοιπόν για τη θεμελίωση του εννόμου συμφέροντος να προκαλείται βλάβη από την πράξη ή παράλειψη της διοίκησης, η οποία πλήττει άμεσα τον προσφεύγοντα.

Ακολούθως, το έννομο συμφέρον πρέπει να είναι προσωπικό, δηλαδή να είναι συμφέρον του ίδιου του προσφεύγοντος, που να αντιδιαστέλλεται από το γενικό συμφέρον του πολίτη ή του φορολογουμένου που έχει μόνο αυτή την ιδιότητα, η οποία φυσικά δεν αρκεί για την άσκηση της προσφυγής από μέρους του. Η νομολογία δε, και ειδικότερα το Συμβούλιο της Επικρατείας²⁹ έχει κρίνει ότι: «... σύμφωνα με την κρατήσασα στο Δικαστήριο άποψη, άμεσο και προσωπικό έννομο συμφέρον να αμφισβητήσει την ύπαρξη και την έκταση φορολογικής οφειλής έχει αυτός που μνημονεύεται συγκεκριμένα στην οικεία πράξη, είτε ως άμεσα βαρυνόμενος είτε ως αλληλεγγύως υπόχρεος σε καταβολή, καθώς και όποιος έχει ίδια και αυτοτελή φορολογική υποχρέωση βάσει ειδικής διατάξεως νόμου (πρβλ. 3503/1999 κ.α.), από την οποία απορρέει και δικαίωμα προς άσκηση προσφυγής». Απαιτείται λοιπόν η θεμελίωση ενός ιδιαίτερου, ατομικού και άμεσου εννόμου συμφέροντος που διακρίνεται από το συμφέρον της ολότητας, ειδάλλως θα οδηγούμασταν στο να λάβει η άσκηση της προσφυγής το χαρακτήρα «λαϊκού ενδίκου βοηθήματος».

²⁶ Σκουρλέτος Γ., *Δικαιοδοσία διοικητικών δικαστηρίων*, Αθήνα, 2011, ιδιωτική έκδοση.

²⁷ Βλ. Δ.Πρ.Αθ. 4773/2011: «βαρυνόμενος για την καταβολή του ανωτέρω φόρου, είναι ο μεταβιβάζων το περιουσιακό στοιχείο, ο οποίος έχει, κατ' άρθρο 64 του ΚΔΔ δικαίωμα άσκησης προσφυγής κατά της πράξης καταλογισμού του σχετικού φόρου. Περαιτέρω, το πρόσωπο που αποκτά το περιουσιακό στοιχείο, αν και ευθύνεται αλληλεγγύως για την εξόφληση της εν λόγω φορολογικής υποχρέωσης με τον βαρυνόμενο πωλητή, δεν έχει κατά την έννοια του άρθρου 64 του ΚΔΔ άμεσο, προσωπικό και ενεστώσ έννομο συμφέρον για την άσκηση προσφυγής κατά της πράξης καταλογισμού του σχετικού φόρου».

²⁸ ΣτΕ 3006/2008, 4061/2009.

²⁹ ΣτΕ 2208/2013.

Τέλος, το έννομο συμφέρον απαιτείται να είναι και ενεστώς, δηλαδή να υπάρχει ήδη κατά το στάδιο της έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, κατά το στάδιο κατάθεσης της προσφυγής και κατά το στάδιο της συζήτησης του ενδίκου βοηθήματος. Με λίγα λόγια, η βλάβη από τις ενέργειες της διοίκησης θα πρέπει ήδη να έχει επέλθει ή έστω να είναι αναπόφευκτη στο άμεσο μέλλον³⁰. Αυτό το χρονικό «τρίπτυχο» εκφράζει τη γενική αρχή βάσει της οποίας η έννομη προστασία πρέπει να παρέχεται όταν πράγματι υφίσταται ανάγκη λόγω πραγματικών γεγονότων και όχι μελλοντικών και αβέβαιων καταστάσεων.

Ακολούθως, βάσει των διατάξεων της παρ. 1, περ. β' του άρθρου 64 ΚΔΔ, προσφυγή μπορούν να ασκήσουν και τα πρόσωπα που αποκτούν αυτό το δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου. Τα πρόσωπα αυτά δηλαδή, αποκτούν αυτό το δικαίωμα απευθείας από το νόμο, χωρίς να χρειάζεται κάποια επιπλέον προϋπόθεση και χωρίς να καταφύγουμε στο προηγούμενο εδάφιο που απαιτεί την απόδειξη της ύπαρξης άμεσου, προσωπικού και ενεστώτος εννόμου συμφέροντος. Άλλωστε, η ειδική νομοθετική διάταξη που παραχωρεί αυτό το δικαίωμα, προφανώς εξασφαλίζει και το έννομο συμφέρον που απαιτείται γενικώς για την άσκηση της προσφυγής. Η ειδική διάταξη νόμου λοιπόν, μπορεί να είναι διάταξη του ίδιου του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ή να εμπεριέχεται σε οποιοδήποτε άλλο νομοθέτημα³¹

ii. Παθητική νομιμοποίηση

Η παθητική νομιμοποίηση επί της αιτήσεως του άρθρου 210 ΚΔΔ ταυτίζεται με την παθητική νομιμοποίηση του κυρίου ενδίκου βοηθήματος και για αυτό το λόγο θα ανατρέξουμε στο άρθρο 65 ΚΔΔ που αφορά την παθητική νομιμοποίηση επί της προσφυγής προκειμένου να την αποσαφηνίσουμε.

Βάσει των διατάξεων του άρθρου 65 ΚΔΔ, στη δίκη της προσφυγής παθητικά νομιμοποιείται το Δημόσιο ή το νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, στο οποίο ανήκει το όργανο που εξέδωσε την πράξη ή που παρά το νόμο παρέλειψε την έκδοση της. Εν συνεχεία, οι διατάξεις της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 65 ΚΔΔ προβλέπουν ότι, αν η πράξη ή παράλειψη έχει ενσωματωθεί σε μεταγενέστερη πράξη ή παράλειψη του Δημοσίου ή άλλου ΝΠΔΔ, νομιμοποιείται παθητικώς και το νομικό πρόσωπο, όργανο του οποίου εξέδωσε ή

³⁰ ΣτΕ 3189/1983, 4045/1996, 2998/1998.

³¹ Άρθρο 83 Ν. 2961/2001: «Οι με σύμβαση τελευταίοι κάτοχοι κληρονομαίων ακινήτων είναι αλληλεγγύως υπεύθυνοι με τους κληρονόμους και κληροδόχους για την πληρωμή του φόρου που βαρύνει αυτά, ο οποίος βεβαιώθηκε με βάση τον τίτλο που αποκτήθηκε για τον κληρονόμο ή κληροδόχο και ο οποίος ισχύει και ως προς τον τελευταίο κάτοχο για τη δίωξη του προς είσπραξη του φόρου» και άρθρο 50 Ν. 4174/2013 «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα». Είναι αμφιλεγόμενο το ζήτημα αν η διάταξη αυτή παραχωρεί εκτός από το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής και το δικαίωμα άσκησης δικαστικής προσφυγής.

παρέλειψε να εκδώσει την πράξη που ενσωματώθηκε. Κατόπιν των ανωτέρω, αναδεικνύεται και το χαρακτηριστικό της διοικητικής δίκης που δεν είναι άλλο από το γεγονός ότι εναγόμενος είναι πάντα το Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και ποτέ ένας ιδιώτης.

Ειδικότερα, στη φορολογική δίκη νομιμοποιείται παθητικά η αρχή που εξέδωσε την καταλογιστική πράξη και η οποία πρέπει να εξειδικεύεται επακριβώς στο δικόγραφο τόσο της προσφυγής, όσο και της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης. Κύριος αντίδικος λοιπόν του φορολογουμένου είναι η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), η οποία εκπροσωπείται από την αρχή που εξέδωσε την πράξη, η οποία συνήθως θα είναι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών όσον αφορά τις αμιγώς φορολογικές διαφορές στις οποίες προβλέπεται υποχρεωτικά η προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής. Αντίθετα, όσον αφορά τελωνειακές διαφορές ή διαφορές δημοτικής φορολογίας, αντίδικος του φορολογουμένου θα είναι η τελωνειακή αρχή ή αντίστοιχα ο δήμος διότι απουσιάζει το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής και ως εκ τούτου, ο φορολογούμενος προσβάλλει απευθείας ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων τις πράξεις της τελωνειακής ή δημοτικής αρχής αντίστοιχα.

δ. Η σχέση της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης με άλλα ένδικα βοηθήματα προσωρινής δικαστικής προστασίας

Ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας περιέχει ένα πλέγμα διατάξεων προσωρινής δικαστικής προστασίας που αφορά την αναστολή εκτέλεσης διοικητικών πράξεων, την αναστολή εκτέλεσης δικαστικών αποφάσεων, την προσωρινή ρύθμιση κατάστασης και την προσωρινή επιδίκαση απαίτησης.

Η αίτηση αναστολής αποτελεί μέχρι σήμερα το κατεξοχήν ένδικο βοήθημα προσωρινής δικαστικής προστασίας επί των διοικητικών διαφορών. Αίτημα της αποτελεί η αναστολή ισχύος της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης ή παράλειψης έως την έκδοση της οριστικής δικαστικής απόφασης. Ανέκαθεν όμως, φραγμός στην εξουσία του δικαστή να διατάξει αναστολή εκτέλεσης μίας διοικητικής πράξης, αποτελούσε η επιταγή του άρθρου 26 του Συντάγματος, σχετικά με την αρχή διάκρισης των εξουσιών, που απαγορεύει την υπεισέλευση της δικαστικής εξουσίας στο έργο της εκτελεστικής-διοικητικής. Εντός αυτού του πλαισίου λοιπόν, διαμορφώθηκε έλλειμμα στην προσωρινή δικαστική προστασία διότι τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια αρνούσαν να χορηγήσουν αναστολή εκτέλεσης επί αρνητικών πράξεων της διοίκησης. Αξιοσημείωτο είναι δε το γεγονός ότι ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας δεν περιέχει διάταξη απαγορευτική της αναστολής των αρνητικών πράξεων σε αντίθεση με το

προηγούμενο νομοθέτημα που την απαγόρευε ρητά³². Παρατηρούμε λοιπόν ότι, ενώ με την μη πρόβλεψη της απαγόρευσης αυτής στον ΚΔΔ, δίνεται στο διοικητικό δικαστή μία μεγαλύτερη ευχέρεια, εν τούτοις δεν την εκμεταλλεύτηκε. Αντίθετα, υιοθετήθηκε η έως τότε πάγια νομολογία βάσει της οποίας η αναστολή αρνητικών πράξεων της διοίκησης δεν είναι δυνατή διότι, τυχόν χορήγηση της, θα ισοδυναμούσε με έκδοση από το δικαστήριο θετικής διοικητικής πράξης ή με ανεπίτρεπτη επιταγή προς τη διοίκηση να προβεί σε έκδοση θετικής πράξης ή με ανεπίτρεπτη υποκατάσταση της διοίκησης στο έργο της.³³ Βάσει λοιπόν των αντιλήψεων αυτών, απορρίφθηκε αίτηση αναστολής κατά της άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ να χορηγήσει απαλλαγή από το φόρο κληρονομιάς³⁴ ή να αναβάλλει τη φορολόγηση λόγω επιδικίας των κληρονομικών στοιχείων³⁵. Η νομολογία αυτή κατακρίθηκε ιδιαίτερα κυρίως με το επιχείρημα ότι, εφόσον η καταδίκη της διοίκησης σε συμμόρφωση δεν θεωρείται αντιτιθέμενη στην αρχή διάκρισης εξουσιών σε επίπεδο οριστικής δικαστικής προστασίας, δεν υπάρχει λόγος να θεωρείται απαγορευμένη σε επίπεδο προσωρινής δικαστικής προστασίας. Εξάλλου, η δικαστική εξουσία επεμβαίνει ούτως ή άλλως στο έργο της διοικήσεως με την ακύρωση ή τροποποίηση διοικητικών πράξεων, οπότε δεν συντρέχει λόγος να θεωρείται η χορήγηση αναστολής αρνητικών πράξεων ως εντονότερη επέμβαση του δικαστή. Μάλιστα, το δικαστήριο έχει βάσει του άρθρου 205 ΚΔΔ την εξουσία να διατάξει, εκτός από την αναστολή εκτέλεσης, άλλα κατάλληλα μέτρα ή ακόμα να προβεί σε προσωρινή ρύθμιση κατάστασης κατόπιν αιτήματος, βάσει του άρθρου 210 ΚΔΔ. Εφόσον οι εξουσίες αυτές δεν θεωρούνται αντίθετες με την επιταγή του άρθρου 26 του Συντάγματος, πολύ περισσότερο δεν πρέπει να θεωρείται αντίθετη η χορήγηση αναστολής εκτέλεσης σε αρνητικές πράξεις. Είναι δε χαρακτηριστικό ότι στην αιτιολογική έκθεση του νόμου 3659/2008 ο οποίος όρισε ρητά ότι χωρεί προσωρινή ρύθμιση κατάστασης και επί του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής, επισημαίνεται ότι, ειδικά επί αρνητικών διοικητικών πράξεων, καθίσταται αναγκαία η λήψη διαπλαστικών μέτρων, όπως αυτά του άρθρου 205 ΚΔΔ, τα οποία θα λαμβάνονται βάσει του άρθρου 210 ΚΔΔ. Η επισήμανση αυτή φανερώνει ότι το έλλειμμα στην προσωρινή δικαστική προστασία, αφενός είχε γίνει αντιληπτό από το νομοθέτη και αφετέρου, ότι μπορούσε να καλυφθεί μέσω της παραπληρωματικής σχέσεως αιτήσεως αναστολής και προσωρινής ρύθμισης κατάστασης.

Μία περίπτωση που έχει απασχολήσει ιδιαίτερα τη νομολογία ως προς το αίτημα προσωρινής δικαστικής προστασίας είναι εκείνη της χορήγησης φορολογικής ενημερότητας. Πιο συγκεκριμένα, κατά μία άποψη, τυχόν χορήγηση αναστολής επί της άρνησης του

³² ΠΔ 341/1978, άρθρο 31: «6 .Δεν χωρεί αναστολή εκτελέσεως πράξεων αρνητικού περιεχομένου ή παραλείψεων».

³³ Πετρόγλου Ι., *Αναστολή εκτέλεσης αρνητικών διοικητικών πράξεων*, Επιθεώρηση Δικαίου Κοινωνικής Ασφάλισης 2002, σελ. 246

³⁴ ΜΔΠρΑθ. 846/1999, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2001, σελ. 191.

³⁵ ΤρΔΠρΑθ 152/2000, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2001, σελ. 191.

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. να χορηγήσει φορολογική ενημερότητα θα συνιστούσε ανεπίτρεπτη υποκατάσταση στο έργο της διοίκησης. Η άποψη αυτή είναι σαφώς επηρεασμένη από την παλαιότερη νομολογία βάσει της οποίας δεν χωρεί αναστολή εκτέλεσης αρνητικών πράξεων³⁶. Κατά μία άλλη άποψη, είναι ανεπίτρεπτη η χορήγηση της αναστολής διότι η βλάβη που επικαλείται ο αιτών είναι ενδεχόμενη και υποθετική και δεν πληροί την προϋπόθεση της ανεπανόρθωτης βλάβης³⁷. Είναι γεγονός πάντως ότι για να χορηγηθεί αναστολή, θα πρέπει να εξειδικεύονται με σαφήνεια οι συνέπειες από τη μη χορήγηση του αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας ώστε να αποσαφηνιστεί και η βλάβη που προκαλείται ενώ στην πράξη, το αίτημα αυτό εξετάζεται από τα δικαστήρια τα οποία λαμβάνουν υπόψη τους σοβαρά την επαγγελματική αναγκαιότητα. Έτσι, έχει κριθεί ότι: « ο αιτών, θα υποστεί ανεπανόρθωτη υλική βλάβη, συνιστάμενη σε ισχυρό οικονομικό κλονισμό του ίδιου και της εταιρείας του και σε αδυναμία εξασφάλισης των βασικών μέσων βιοπορισμού, μόνο εάν η διαδικασία διοικητικής εκτέλεσης και η λήψη μέτρων του Ελληνικού Δημοσίου για την ικανοποίηση της ανωτέρω βεβαιωθείσης απαίτησής του, αφορά όλα τα ακίνητα του αιτούντος, - και ιδιαιτέρως την οικία του που βαρύνεται ήδη με εγγραφή προσημείωσης υποθήκης - και έχει και ως συνέπεια τη στέρηση της φορολογικής ενημερότητας από τον αιτούντα, η οποία είναι απαραίτητη για την πραγματοποίηση συναλλαγών και της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας του. ... Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να γίνει εν μέρει δεκτή [...]»³⁸.

Βάσει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα αν δύναται να ζητηθεί η χορήγηση φορολογικής ενημερότητας με την αίτηση του αρ. 210 ΚΔΔ. Είναι γεγονός ότι, τα τελευταία χρόνια ασκήθηκε ένας μεγάλος αριθμός αιτήσεων προσωρινής ρύθμισης κατάστασης με αίτημα τη χορήγηση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας από τη Διοίκηση, ένα αίτημα για το οποίο συνήθως ασκούνταν αίτηση αναστολής. Ως προς το ζήτημα αυτό, ενδιαφέρον παρουσιάζει μεταξύ άλλων η υπ' αριθμ. 3155/2012 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών³⁹. Ειδικότερα, ο αιτών

³⁶ Τρ.Δ.Πρ.Αθ. 228/2000 που αντίστοιχα αρνείται τη χορήγηση ασφαλιστικής ενημερότητας και Δ.Εφ.Αθ. 150/2014: «πάντως, η αναστολή λήψεως του μέτρου αυτού, ως έχοντος αρνητικό περιεχόμενο, δεν είναι δυνατή διότι θα ισοδυναμούσε με ανεπίτρεπτη επιβολή από το Δικαστήριο υποχρέωσης στη ΔΟΥ προς έκδοση πράξης θετικού περιεχομένου, η οποία, κατ' ουσίαν, θα περιελάμβανε και αναγνώριση της ανυπαρξίας ή εξόφλησης των χρεών της οφειλέτιδας αιτούσας (πρβλ. ΣτΕ ΕΑ 385/2000, 216/2004, 583/2004, 332/2009, ΔεφΑθ σε Συμβούλιο 199/2012). Με τα δεδομένα αυτά το Δικαστήριο (σε Συμβούλιο) κρίνει ότι, δεν συντρέχει νόμιμος λόγος για την αποδοχή της κρινόμενης αίτησης».

³⁷ Δ.Πρ.Αθ. 6/2017: « η παρεχόμενη σε αυτόν προστασία μέσα στο ως άνω νομοθετικό πλαίσιο για τη χορήγηση του αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, παρίσταται, κατ' αρχάς, επαρκής, εφόσον αυτός δεν προβάλλει ούτε και αποδεικνύει τη συνδρομή ειδικότερων περιστατικών που θα τους επιφέρει ανεπανόρθωτη βλάβη παρά τις ανωτέρω δυνατότητες που τους παρέχει ο νόμος».

Δ.Πρ.Πειραιά 541/2016: « το γεγονός ότι δεν θα μπορεί να λάβει φορολογική ενημερότητα σε περίπτωση επιβολής εις βάρος του αναγκαστικών μέτρων είσπραξης δεν συνιστά άμεση οικονομική βλάβη, διότι η λήψη της φορολογικής ενημερότητας αφορά μελλοντικές και ενδεχόμενες συναλλαγές για τις οποίες, σε κάθε περίπτωση, δύναται να ασκήσει τα νόμιμα ένδικα βοηθήματα».

³⁸ Δ.Πρ.Πειραιά 583/2015 και ίδιο σκεπτικό στην υπ' αριθμ. 43/2017 Δ.Πρ.Θεσσαλ.

³⁹ Βλ. ακόμη υπ' αριθμ. 666/2010 Δ.Πρ.Πειραιά που απορρίπτει την αίτηση του άρθρου 210 ΚΔΔ γιατί δεν αποδείχθηκε το κατελείγον της ρύθμισης.

την προσωρινή ρύθμιση ζήτησε να υποχρεωθεί ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. να του χορηγήσει πιστοποιητικό φορολογικής ενημερότητας έως την έκδοση της οριστικής δικαστικής απόφασης. Το δικαστήριο έκρινε όμως ότι, τυχόν ικανοποίηση του αιτήματος αυτού συνιστά πλήρη ικανοποίηση του αιτούντος ενώ κατά τ' άλλα ακολούθησε την παλαιότερη νομολογία περί ανεπίτρεπτης υποκατάστασης στο έργο της διοίκησης. Η απόφαση αυτή λοιπόν, απορρίπτει μεν το αίτημα περί χορήγησης φορολογικής ενημερότητας για τους λόγους που θα απέρριπτε και την αίτηση αναστολής, εν τούτοις όμως δεν απορρίπτει τη δυνατότητα να ασκηθεί αίτηση προσωρινής ρύθμισης με αυτό το αίτημα.

Σχετικά με τη τυχόν σώρευση των δύο αυτών ενδίκων βοηθημάτων τα πράγματα είναι διαφορετικά. Υπό το καθεστώς προ του Ν. 3659/2008, τα δικαστήρια είχαν δεχτεί τη σώρευση των δύο αυτών αιτήσεων. Ειδικότερα, έγινε δεκτό ότι, παραδεκτώς ζητείται η προσωρινή ρύθμιση κατάστασης και επικουρικώς η αναστολή εκτέλεσης των προσβαλλόμενων πράξεων *«καθόσον αποτελούν και τα δύο ένδικα βοηθήματα προσωρινής προστασίας της αιτούσας κοινοπραξίας από τις ίδιες διοικητικές πράξεις, εκδικαζόμενα από το ίδιο Δικαστήριο κατά την ίδια διαδικασία (άρθρα 203 έως και 205 του Κ.Δ.Δ.)⁴⁰»*. Κατά την κρατούσα όμως σήμερα άποψη, γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η σώρευση των δύο ενδίκων βοηθημάτων λόγω του διαφορετικού τους αντικειμένου. Η μεν αίτηση αναστολής αποσκοπεί στην αναστολή εκτέλεσης της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης ή παράλειψης, ενώ η αίτηση προσωρινής ρύθμισης κατάστασης αποβλέπει στη λήψη κάθε πρόσφορου μέτρου είτε γιατί η ρύθμιση της κατάστασης είναι κατεπείγουσα είτε γιατί υπάρχει ο κίνδυνος να καταστεί με την πάροδο του χρόνου αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής η ρύθμιση ακόμα και αν εκδοθεί ευνοϊκή οριστική απόφαση επί της προσφυγής⁴¹.

Ένα άλλο μέσο προσωρινής δικαστικής προστασίας σχετικά πιο νέο από την αίτηση αναστολής, είναι η προσωρινή επιδίκαση απαίτησης των άρθρων 211-215 ΚΔΔ που εισήχθη μαζί με την αίτησης προσωρινής ρύθμισης κατάστασης του άρθρου 210 ΚΔΔ. Σχετικά λοιπόν με τη σχέση των δύο ενδίκων βοηθημάτων, γίνεται δεκτό⁴² ότι δεν σωρεύονται παραδεκτώς διότι ακολουθείται για την κάθε μία διαφορετική διαδικασία⁴³. Για την μεν αίτηση του αρ. 210 ΚΔΔ ακολουθείται η διαδικασία των άρθρων 203-205 ΚΔΔ, ενώ για την αίτηση του αρ. 211 ΚΔΔ ακολουθείται η διαδικασία που αφορά την καταψηφιστική αγωγή. Είναι γεγονός πάντως ότι ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας δεν περιέχει κάποια πρόβλεψη σχετικά με την σώρευση ενδίκων βοηθημάτων προσωρινής δικαστικής προστασίας. Ωστόσο, θεωρούμε ότι, τυχόν

⁴⁰ Διοικ. Εφ. Τρ. 69/2007 (συμβούλιο).

⁴¹ Χρυσανθάκης Χ. *Διοικητική Δικονομία, Ερμηνεία κατ' άρθρο*, Αθήνα, 2015, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 615.

⁴² Δ.Πρ.Αθ. 1162/1999

⁴³ Λαζαράτος, *Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον κώδικα διοικητικής δικονομίας*, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, σελ. 479.

σώρευση ενδίκων βοηθημάτων διαφορετικής διαδικασίας, θα προκαλούσε σύγχυση και καθυστέρηση ενώ ο ίδιος ο σκοπός της σώρευσης είναι η οικονομία της δίκης.

II. Προδικασία της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

α. Αρμόδιο δικαστήριο

Προκειμένου το δικόγραφο της προσωρινής ρύθμισης κατάστασης να είναι παραδεκτό, πρέπει να κατατίθεται στο αρμόδιο καθ' ύλη και κατά τόπον δικαστήριο. Κατά το άρθρο 210 ΚΔΔ, η αίτηση κατατίθεται στο τριμελές ή το μονομελές δικαστήριο ενώπιον του οποίου εκκρεμεί η προσφυγή του φορολογούμενου. Συνεπώς, ανατρέχουμε στις γενικές διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας προκειμένου να διακρίνουμε το αρμόδιο δικαστήριο που θα δικάσει την προσφυγή.

Καθ' ύλην αρμόδια για την εκδίκαση της προσφυγής είναι τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια και συγκεκριμένα βάσει του άρθρου 6 παρ. 2 ΚΔΔ για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές έως 60.000 ευρώ αρμόδιο είναι το μονομελές πρωτοδικείο, για διαφορές από 60.000 έως 150.000 ευρώ αρμόδιο είναι το τριμελές πρωτοδικείο, ενώ για διαφορές άνω των 150.000 ευρώ αρμόδιο είναι σε πρώτο και σε τελευταίο βαθμό το τριμελές εφετείο. Η αρμοδιότητα αυτή δε, προσδιορίζεται με βάση το ποσό του κύριου φόρου, δασμού, τέλους ή προστίμου.

Ειδικές ρυθμίσεις καθορίζουν την αρμοδιότητα του δικαστηρίου σε περίπτωση συνάφειας. Πιο συγκεκριμένα, αν η χρηματική διαφορά έχει δημιουργηθεί από τον καταλογισμό ή την οποιασδήποτε άλλης φύσης βεβαίωση, με την ίδια πράξη, διάφορων ποσών κατά του ίδιου υπόχρεου, η αρμοδιότητα καθορίζεται με βάση το μεγαλύτερο από τα ποσά αυτά. Το καθ' ύλην λοιπόν αρμόδιο δικαστήριο για την πράξη με το μεγαλύτερο ποσό καθίσταται αρμόδιο και για τις υπόλοιπες συναφείς πράξεις. Ακολούθως, αν στο πλαίσιο του ίδιου προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου έχουν καταλογιστεί για το ίδιο οικονομικό έτος ή διαχειριστική περίοδο με την ίδια ή περισσότερες πράξεις, διάφορα ποσά, κατά του ίδιου υπόχρεου, ανεξαρτήτως αν αυτά αφορούν διαφορετικά φορολογικά αντικείμενα, το εφετείο, εφόσον είναι αρμόδιο για κάποια από αυτές, καθίσταται αρμόδιο και για τις υπόλοιπες, ανεξαρτήτως ποσού.

Σχετικά με τις φορολογικές διαφορές μη χρηματικού αντικείμενου, η αρμοδιότητα του δικαστηρίου εξαρτάται από το αντικείμενο τους. Ειδικότερα, οι διαφορές που αναφέρονται στις διατάξεις της παρ. 2 περ. δ' του άρθρου 6 ΚΔΔ εκδικάζονται από τον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου ο οποίος αποφαινεται ανεκκλήτως. Όλες οι υπόλοιπες μη χρηματικές

διαφορές εκδικάζονται από το τριμελές πρωτοδικείο, όπως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του ΚΔΔ.

Σχετικά με την κατά τόπον αρμοδιότητα, βάσει του άρθρου 7 του ΚΔΔ αρμόδιο είναι το δικαστήριο στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει η αρχή από πράξη ή παράλειψη της οποίας δημιουργήθηκε η διαφορά.

Με το άρθρο 27 του Ν. 3659/2008 αντικαταστάθηκε η παλαιότερη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 210 ΚΔΔ και πλέον προβλέπεται ότι σε περίπτωση αναρμοδιότητας η αίτηση παραπέμπεται στο αρμόδιο δικαστήριο υποχρεωτικά μαζί με την κύρια υπόθεση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 126Α ΚΔΔ. Επομένως, ακόμα και αν το δικόγραφο της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης ασκηθεί στη γραμματεία αναρμόδιου δικαστηρίου, δεν θα απορριφθεί, αλλά θα παραπεμφθεί μαζί με την προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου.

β. Κατάθεση της αιτήσεως και υποχρεώσεις των διαδίκων

ι. Κατάθεση της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

Η προδικασία της προσωρινής ρύθμισης κατάστασης ρυθμίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 203 ΚΔΔ που αφορούν την αίτηση αναστολής και που τυγχάνουν αναλογικής εφαρμογής και επί του συγκεκριμένου θεσμού, όπως προβλέπει το άρθρο 210 παρ. 5 ΚΔΔ.

Η αίτηση κατατίθεται στη γραμματεία του αρμόδιου δικαστηρίου στο οποίο εκκρεμεί η προσφυγή συνοδευόμενη από τρία απλά αντίγραφα. Η μη προσκόμιση αντιγράφων συνιστά διαδικαστική παράλειψη, αλλά δεν προκαλεί κάποια περαιτέρω δικονομική επίπτωση. Επιπλέον όμως, στις φορολογικές διαφορές, μαζί με την αίτηση προσωρινής ρύθμισης, κατατίθεται και επικυρωμένο αντίγραφο της προσφυγής, το οποίο είτε επισυνάπτεται, είτε περιλαμβάνεται στο δικόγραφο της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης. Η προδικασία της φορολογικής δίκης όμως, παρουσιάζει και μία ακόμη ιδιαιτερότητα. Εκτός από το επικυρωμένο αντίγραφο της προσφυγής, ο φορολογούμενος θα πρέπει να καταθέσει ενώπιον της γραμματείας και δήλωση περιουσιακής κατάστασης⁴⁴ επί ποινή μάλιστα απαραδέκτου της αιτήσεως. Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει: α) το παγκόσμιο εισόδημά του αιτούντος από κάθε πηγή και β) την περιουσιακή του κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή. Αν ο αιτών είναι φυσικό πρόσωπο, δηλώνεται και το παγκόσμιο εισόδημα από κάθε πηγή, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή του ή της συζύγου και των ανηλίκων τέκνων. Αν ο αιτών είναι νομικό πρόσωπο, δηλώνεται και το παγκόσμιο εισόδημα από κάθε πηγή, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή

⁴⁴ Περιεχόμενο: ΥΑ ΠΟΛ. 1182/2013

συνδεδεμένου με αυτό νομικού προσώπου. Τέλος, κατά την κατάθεση της αιτήσεως συνυποβάλλεται και παράβολο 50 ευρώ.

Με την κατάθεση της αιτήσεως, χορηγείται γενικός αριθμός κατάθεσης δικογράφου και σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 203 ΚΔΔ, ακολουθεί η πράξη του προέδρου του συμβουλίου ή του δικαστή που διευθύνει το δικαστήριο στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση, με την οποία ορίζει το τμήμα που θα προβεί στην εκδίκαση της.

ii. Υποχρεώσεις των μερών

Η διοίκηση, κατόπιν της επίδοσης των αντιγράφων της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης και της προσφυγής με πράξη ορισμού δικασίμου, υποχρεούται να αποστείλει στο δικαστήριο την πράξη επί της οποίας ζητείται η προσωρινή ρύθμιση και φάκελο με τις απόψεις της. Τάσσεται μάλιστα προθεσμία η οποία δεν μπορεί να υπολείπεται των πέντε ημερών. Η διάταξη του άρθρου 203 ΚΔΔ ορίζει το ελάχιστο της προθεσμίας και επομένως ο διοικητικός δικαστής μπορεί να ορίσει μεγαλύτερη προθεσμία στη διοίκηση για την προσκόμιση του φακέλου, ανάλογα και με τη βαρύτητα της υπόθεσης.

Ακολούθως, ο αιτών έχει από την πλευρά του και αυτός κάποιες υποχρεώσεις που έπονται της κατάθεσης της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης. Πιο συγκεκριμένα, οφείλει, κατόπιν διαταγής του δικαστή που διευθύνει το δικαστήριο, να επιδώσει στη φορολογική αρχή και τον τρίτο που δικαιούται να ασκήσει παρέμβαση αντίγραφα της αιτήσεως και της προσφυγής με την πράξη ορισμού δικασίμου. Εν συνεχεία, έως τη λήξη της προθεσμίας που τάχθηκε από το δικαστήριο για την προσκομιδή του φακέλου της διοίκησης, ο αιτών την προσωρινή ρύθμιση πρέπει με τη σειρά του να προσκομίσει τα αποδεικτικά του στοιχεία, ιδιαίτερα αυτά που άπτονται του εννόμου συμφέροντος, της βλάβης και του κατεπείγοντος χαρακτήρα του αιτήματος προς ρύθμιση της κατάστασης. Η πρόβλεψη αυτή αποσκοπεί βέβαια στη λυσιτέλεια της όλης διαδικασίας και στην έγκαιρη προσκόμιση όλων των στοιχείων που πρόκειται να εκτιμηθούν από το δικαστήριο.

γ. Απόδειξη

Σχετικά με το ζήτημα της απόδειξης, οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 210 ΚΔΔ υπαγορεύουν την ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 203 ΚΔΔ που εφαρμόζονται επί της αναστολής. Όπως αναφέραμε και ανωτέρω, η προθεσμία εντός της οποίας ο αιτών πρέπει να προσκομίσει τα αποδεικτικά του στοιχεία δεν είναι προκαθορισμένη εκ του νόμου, αλλά ορίζεται από τον πρόεδρο του συμβουλίου ή τον δικαστή που διευθύνει το δικαστήριο και συμπίπτει με την προθεσμία που έχει στη διάθεση της η Διοίκηση για την προσκόμιση του φακέλου των απόψεων της

Τίθεται όμως το ερώτημα του ποια αποδεικτικά στοιχεία μπορούν να χρησιμοποιηθούν σε μία δίκη προσωρινής ρύθμισης κατάστασης. Γενικότερα, ο ΚΔΔ δεν διακρίνει μεταξύ αποδεικτικών μέσων κατά την παροχή οριστικής δικαστικής προστασίας και αποδεικτικών στοιχείων κατά την παροχή προσωρινής δικαστικής προστασίας. Φραγμό ουσιαστικά στη χρήση ορισμένων αποδεικτικών στοιχείων θέτει η ίδια η φύση της προσωρινής δικαστικής προστασίας που επιτάσσει την ταχεία απονομή δικαιοσύνης. Επιπροσθέτως, η ίδια η φύση της δικαστικής διαφοράς ως φορολογικής, περιορίζει το εύρος των χρησιμοποιούμενων αποδεικτικών μέσων. Στην ουσία λοιπόν, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, από τα αποδεικτικά μέσα που αναφέρει το άρθρο 147 ΚΔΔ, πρακτική χρησιμότητα μπορούν να βρουν τα έγγραφα και οι μαρτυρικές καταθέσεις. Ωστόσο, οι ένορκες καταθέσεις που χρησιμοποιούνται κατά κόρον στη φορολογική δίκη, έχουν μειωμένη χρησιμότητα επί της δίκης της προσωρινής ρύθμισης κατάστασης κυρίως λόγω των προϋποθέσεων που τάσσονται από τις διατάξεις του άρθρου 185 ΚΔΔ. Επιπλέον, η εξέταση των μαρτύρων επίσης έχει μικρή χρησιμότητα διότι κατά την εκδίκαση της αίτησης του άρθρου 210 ΚΔΔ δεν καλούνται σε ακρόαση οι διάδικοι, παρά μόνο αν διατάζει την κλήση τους το δικαστήριο.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, τα χρησιμοποιούμενα αποδεικτικά μέσα επί της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης πρέπει να προσιδιάζουν στη φύση της δίκης αυτής ως δίκη προσωρινής δικαστικής προστασίας επί φορολογικών διαφορών. Τη σημαντικότερη λοιπόν θέση κατέχουν τα έγγραφα ενώ είναι χαρακτηριστικό ότι, επειδή ακριβώς πρόκειται για ένα στάδιο το οποίο χαρακτηρίζεται από την πιθανολόγηση, αρκεί να προσκομίζονται τα αποδεικτικά μέσα που πιθανολογούν τους λόγους της προσωρινής ρύθμισης.

δ. Στοιχεία δικογράφου της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

Το δικόγραφο της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης, από άποψη περιεχομένου, υποβάλλεται στις γενικές ρυθμίσεις του ΚΔΔ που αφορούν πλήθος δικογράφων τόσο οριστικής όσο και προσωρινής δικαστικής προστασίας. Ως προς τα στοιχεία λοιπόν που πρέπει να περιέχει το δικόγραφο της αιτήσεως του άρθρου 210 ΚΔΔ, ανατρέχουμε στις διατάξεις του άρθρου 45 ΚΔΔ, όπως ορίζει το άρθρο 203 ΚΔΔ, το οποίο εφαρμόζεται αναλογικά και για την αίτηση του άρθρου 210 ΚΔΔ.

Το άρθρο 45 ΚΔΔ προβλέπει ότι το δικόγραφο της αιτήσεως, που είναι φυσικά αυτοτελές από εκείνο της προσφυγής, πρέπει καταρχάς να προσδιορίζει σαφώς το είδος και το αντικείμενο του. Ο προσδιορισμός του είδους του δικογράφου γίνεται μέσω του χαρακτηρισμού του ως αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης, ενώ ο προσδιορισμός του αντικειμένου του γίνεται μέσω σαφούς αναφοράς της διαφοράς την οποία καλείται να επιλύσει το δικαστήριο.

Η παρ. 1 του άρθρου 45 ΚΔΔ αναφέρει λεπτομερώς ποια είναι τα στοιχεία που πρέπει να περιέχει το δικόγραφο, εκτός από αυτά που απαιτούν ειδικότερες διατάξεις. Πιο συγκεκριμένα, πρέπει απαραίτητως να αναφέρεται το δικαστήριο στο οποίο απευθύνεται, δηλαδή το μονομελές ή τριμελές διοικητικό πρωτοδικείο ή το τριμελές διοικητικό εφετείο διότι, ως γνωστόν, η δικαιοδοσία και η αρμοδιότητα εξετάζονται εξ' αρχής αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο. Έχει κριθεί μάλιστα ότι η παράλειψη της μνείας της συνθέσεως του δικαστηρίου, το αν δηλαδή απευθύνεται στο μονομελές ή τριμελές διοικητικό πρωτοδικείο, δεν επιφέρει ακυρότητα του δικογράφου⁴⁵ αν και θεωρείται χρήσιμο να αναφέρεται. Ακολούθως, πέρα από τον τόπο και χρόνο της σύνταξης του, το δικόγραφο πρέπει να περιλαμβάνει το όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο και διεύθυνση κατοικίας και εργασίας του αιτούντος, του νόμιμου αντιπροσώπου, του δικαστικού πληρεξουσίου και του αντικλήτου του, αν φυσικά οι δύο τελευταίοι υπάρχουν. Τα ανωτέρω ισχύουν για την υποβολή της αίτησης από φυσικά πρόσωπα διότι αν πρόκειται για νομικά πρόσωπα υπάρχουν κάποιες διαφοροποιήσεις. Ειδικότερα, όσον αφορά την κατάθεση του δικογράφου από νομικά πρόσωπα, πρέπει να αναφέρονται η επωνυμία και η έδρα τους αλλά και το όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο και ακριβή διεύθυνση της κατοικίας και της εργασίας του νόμιμου εκπροσώπου τους, και αν υπάρχουν του δικαστικού πληρεξουσίου και του αντικλήτου τους. Σχετικά με τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αιτούντος (ΑΦΜ), δεν είναι υποχρεωτικό να αναφέρεται, αλλά θεωρείται γενικώς χρήσιμο. Πέραν των ανωτέρω, ο Ν.4055/2012 εισήγαγε ως πρόσθετο στοιχείο δικογράφου την ηλεκτρονική διεύθυνση του πληρεξουσίου δικηγόρου, αν το δικόγραφο υπογράφεται φυσικά από δικηγόρο.

Εν συνεχεία, οι διατάξεις του άρθρου 46 του ΚΔΔ προβλέπουν ως κύρωση μη τήρησης του προηγούμενου άρθρου την ακυρότητα του δικογράφου, εκτός αν τα στοιχεία που έχουν παραλειφθεί προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση του περιεχομένου του. Στην περίπτωση λοιπόν που το δικόγραφο δεν περιέχει κάτι από τα παραπάνω που αναφέραμε και το δικαστήριο, κατά την ελεύθερη κρίση του, δεν μπορεί να συνάγει από το περιεχόμενο του τα συγκεκριμένα στοιχεία, τότε απορρίπτει αυτεπαγγέλτως κατ' άρθρο 62 ΚΔΔ την αίτηση λόγω ακυρότητας του δικογράφου.

Επιπροσθέτως, φρονούμε ότι το δικόγραφο της αίτησης πρέπει να περιλαμβάνει και τα στοιχεία που προβλέπονται στις διατάξεις της παρ. 1 και 3 του άρθρου 68 του ΚΔΔ και αφορούν την προσφυγή. Είναι δηλαδή ιδιαίτερος χρήσιμο να γίνεται σαφής αναφορά της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης με μνεία του αριθμού πρωτοκόλλου και της ημερομηνίας έκδοσης και να προσδιορίζεται η αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη.

⁴⁵ ΣτΕ 2654/2014

Εκτός των ανωτέρω βέβαια απαραίτητων στοιχείων, το δικόγραφο της αιτήσεως του άρθρου 210 ΚΔΔ, πρέπει να περιλαμβάνει, όπως ήδη έχουμε αναφέρει, σαφές αίτημα και συγκεκριμένους λόγους που δικαιολογούν την προσωρινή ρύθμιση κατάστασης του φορολογουμένου.

ε. Άσκηση δεύτερης αίτησης προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

Είναι γνωστή η δικονομική αρχή της άπαξ ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων που αποσκοπεί σε μία ταχεία επίλυση των διαφορών και στην αποφυγή αέναων αντιδικιών. Γι' αυτό το λόγο θεωρείται γενικώς απαράδεκτη η υποβολή δεύτερου ενδίκου βοηθήματος κατά της ίδιας πράξης ή παράλειψης, εκτός αν ορίζεται ειδικότερα από άλλες διατάξεις.

Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα αν δύναται ο αιτών να ασκήσει εκ νέου αίτηση προσωρινής ρύθμισης κατάστασης βασισόμενη στην ίδια προσφυγή για τις ίδιες προσβαλλόμενες πράξεις ή παραλείψεις. Την απάντηση σε αυτό το ερώτημα μας τη δίνει το άρθρο 203 ΚΔΔ το οποίο, εφαρμοζόμενο αναλογικά και επί της αιτήσεως του άρθρου 210 ΚΔΔ, ορίζει ότι, καταρχήν, θεωρείται απαράδεκτη η δεύτερη αίτηση κατά της ίδιας πράξης ή παράλειψης. Ωστόσο, το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 203 ΚΔΔ εισάγει μία εξαίρεση στον ως άνω κανόνα προβλέποντας ότι επιτρέπεται η εκ νέου άσκηση της αιτήσεως αν ο αιτών έχει προηγουμένως παραιτηθεί από την πρώτη αίτηση. Το ποια είναι χρονικώς η πρώτη αίτηση προκύπτει από την πράξη κατάθεσης, δηλαδή τον αριθμό και τον χρόνο κατάθεσης, και όχι από την ημερομηνία συζήτησης. Το απαράδεκτο της αιτήσεως θα κριθεί τελικά από το συμβούλιο το οποίο θα δικάσει την υποβληθείσα αίτηση ενώ σχετικά με την παραίτηση και τον τρόπο διενέργειας της έχουν εφαρμογή οι γενικές διατάξεις του άρθρου 143 ΚΔΔ.

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι αντίστοιχα για το κύριο ένδικο βοήθημα της προσφυγής, ο κανόνας της άπαξ ασκήσεως κάμπτεται όχι μόνο στην περίπτωση της παραίτησης, αλλά και στην περίπτωση της τελεσίδικης απόρριψης της πρώτης προσφυγής για τυπικούς λόγους. Ο νομοθέτης λοιπόν εμφανίζεται πιο ελαστικός και δίνει στον προσφεύγοντα τη δυνατότητα να επανέλθει εντός 60 ημερών με νέα προσφυγή αφού προηγουμένως θα έχει θεραπεύσει το τυπικό ελάττωμα. Ενόψει των ανωτέρω, γεννάται η απορία της μη επέκτασης της ως άνω δυνατότητας και στα ένδικα βοηθήματα προσωρινής δικαστικής προστασίας δεδομένου ότι, εφόσον παρέχεται αυτή η δυνατότητα στο κύριο ένδικο βοήθημα, είναι εύλογο να παρέχεται και στα ένδικα βοηθήματα της προσωρινής δικαστικής προστασίας που έχουν παρακολουθηματικό χαρακτήρα. Αντίθετα, ο νομοθέτης, ως αναφέραμε, απέφυγε να τροποποιήσει τη ρύθμιση του άρθρου 203 ΚΔΔ και δεδομένου ότι, οι διατάξεις του νόμου είναι σαφείς, φρονούμε ότι, δεύτερη αίτηση δεν χωρεί παρά μόνο αν ο αιτών προηγουμένως έχει παραιτηθεί από την πρώτη.

B. ΝΟΜΩ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑ ΒΑΣΙΜΟ ΤΗΣ ΑΙΤΗΣΕΩΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΡΥΘΜΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

I. Θετικές προϋποθέσεις

Αν η αίτηση του άρθρου 210 ΚΔΔ καταφέρει να περάσει τον σκόπελο του παραδεκτού, το δικαστικό συμβούλιο θα εισέλθει στην εξέταση του νόμου και ουσία βασίμου της αιτήσεως.

Σε πρώτο χρόνο λοιπόν, θα εξεταστεί αν τα πραγματικά περιστατικά που παρατίθενται στην αίτηση υπάγονται στις συγκεκριμένες διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 210 ΚΔΔ. Με λίγα λόγια, ο αιτών θα πρέπει να επικαλείται τους αναφερόμενους στο νόμο λόγους που δικαιολογούν την προσωρινή ρύθμιση κατάστασης προκειμένου η αίτηση να είναι νόμω βάσιμη. Οι δύο λόγοι που θεμελιώνουν το αίτημα της προσωρινής ρύθμισης είναι πρώτον, το κατεπείγον της συγκεκριμένης ρύθμισης και δεύτερον, ο κίνδυνος να καταστεί με την πάροδο του χρόνου αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής η ρύθμιση κατάστασης, ακόμα και αν εκδοθεί ευνοϊκή οριστική απόφαση επί της προσφυγής.

α. Κατεπείγον της συγκεκριμένης ρύθμισης

Καταρχάς, λόγο προσωρινής ρύθμισης κατάστασης αποτελεί η ύπαρξη της συνδρομής κατεπείγοντος, δηλαδή η διαμόρφωση μίας κατάστασης που χρήζει αναγκαίας άμεσης επέμβασης του δικαστηρίου για να αποτραπούν υλικές ή νομικές εξελίξεις⁴⁶.

Ως γνωστόν, ο νομοθέτης του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας εισήγαγε το ασφαλιστικό μέτρο της προσωρινής ρύθμισης κατάστασης δανειζόμενος στοιχεία από το πέμπτο βιβλίο του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας. Το άρθρο 682 ΚΠολΔ προβλέπει γενικά τη δυνατότητα του δικαστηρίου να διατάζει ασφαλιστικά μέτρα *«σε επείγουσες περιπτώσεις ή για να αποτραπεί επικείμενος κίνδυνος»* ενώ οι διατάξεις των άρθρων 731 και 732 ΚΠολΔ προβλέπουν ειδικώς τη δυνατότητα του δικαστηρίου να προβεί σε προσωρινή ρύθμιση κατάστασης διατάζοντας ως ασφαλιστικό μέτρο *«την ενέργεια, παράλειψη ή ανοχή ορισμένης πράξης από εκείνον κατά του οποίου στρέφεται η αίτηση»* αλλά και *«κάθε μέτρο, που κατά τις περιστάσεις είναι κατά την κρίση του πρόσφορο για την εξασφάλιση ή διατήρηση του δικαιώματος ή τη ρύθμιση κατάστασης»*. Ο νομοθέτης του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας λοιπόν, παραμένοντας στο ίδιο πλαίσιο, υιοθετεί τη ρύθμιση του αστικού δικονομικού δικαίου ονομάζοντας τις *«επείγουσες περιπτώσεις»* του ΚΠολΔ *«κατεπείγον της συγκεκριμένης ρύθμισης»*.

⁴⁶ Δεληκωστόπουλος, *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Αθήνα, 2008, Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλας, σελ.619.

Ο νομοθέτης τόσο του ΚΔΔ, όσο και του ΚΠολΔ, αναφερόμενος σε επείγουσα περίπτωση εννοεί την ύπαρξη μίας ασυνήθους κατάστασης που χρήζει άμεσης δικαστικής παρέμβασης προκειμένου να αποτραπεί ουσιώδης βλάβη. Αυτό το κατεπείγον της ρύθμισης αποτελεί την κοινή συνισταμένη και των δύο θεσμών. Ωστόσο, από τις διατάξεις του ΚΠολΔ συνάγουμε ότι σκοπός του θεσμού είναι η ρύθμιση της κατάστασης ενώ λόγος αποτελεί η ύπαρξη εννόμου συμφέροντος του αιτούντος για τη λήψη του ασφαλιστικού μέτρου. Αντίθετα, στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας δεν διακρίνεται ο σκοπός του ασφαλιστικού μέτρου από τον λόγο για τον οποίο επιβάλλεται, γεγονός που καθιστά την διατύπωση κατά πολλούς προβληματική.⁴⁷ Είναι πρόδηλο ότι η ρύθμιση μίας κατάστασης είναι επείγουσα προκειμένου να αποτραπεί κάτι άλλο, το οποίο όμως δεν προσδιορίζεται από το άρθρο 210 ΚΔΔ. Με μία άλλη διατύπωση θα μπορούσαμε να πούμε ότι ο πραγματικός λόγος που θεμελιώνει την αίτηση του άρθρου 210 ΚΔΔ είναι το κατεπείγον της συγκεκριμένης ρύθμισης για να αρθεί προσωρινά μία ζημιογόνος ενέργεια ενός μέτρου, να διατηρηθεί αποδεικτικό υλικό ή να αποτραπεί η περαιτέρω διεύρυνση της βλάβης⁴⁸.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, ο αιτών θα πρέπει να επικαλείται συγκεκριμένα περιστατικά βάσει των οποίων αποδεικνύεται η συνδρομή του κατεπείγοντος. Χαρακτηριστικό παράδειγμα κατεπείγουσας περίπτωσης έχουμε όταν υπάρχει άμεσος κίνδυνος για τη διαβίωση του αιτούντος αν και απαιτούνται ειδικά στοιχεία προκειμένου να γίνει δεκτή η ύπαρξη του από το δικαστήριο⁴⁹. Με λίγα λόγια, το κατεπείγον δεν αρκεί για μία κατ' ουσία βάσιμη αίτηση, αλλά θα πρέπει να εξεταστεί και κατά πόσο υφίσταται βλάβη του αιτούντος που πρέπει να αποτραπεί⁵⁰.

β. Κίνδυνος να καταστεί αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής η ρύθμιση ακόμα και αν εκδοθεί ευνοϊκή οριστική δικαστική απόφαση

Εκτός από το κατεπείγον της ρύθμισης, έτερο λόγο που θεμελιώνει την αίτηση του άρθρου 210 ΚΔΔ αποτελεί και ο κίνδυνος να καταστεί με την πάροδο του χρόνου αδύνατη ή ιδιαίτερα

⁴⁷ Για το ζήτημα της «προβληματικής» διατύπωσης βλ. Λαζαράτο, *Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005, σελ. 455επ.

⁴⁸ Λαζαράτος Π., *Η προσωρινή δικαστική προστασία στη Διοικητική Δίκη μετά τον ν. 3659/2008*, Δίκη 2009, σελ. 20-21

⁴⁹ Δ.Πρ. Ρόδ. 216/2013 «4. Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη ότι από τα στοιχεία που προσκομίζει ο αιτών δεν αποδεικνύεται ο επείγων χαρακτήρας της αιτούμενης με την κρινόμενη αίτηση ρύθμισης, εν όψει και της εν γένει περιουσιακής του κατάστασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στα προσκομισθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα των τελευταίων ετών, από την οποία δεν προκύπτει άμεσος κίνδυνος για τη διαβίωση του αιτούντος, κρίνει ότι η αίτηση πρέπει να απορριφθεί». Αντίθετα, δεκτή η αίτηση με την υπ' αριθμ. 231/2013 του ίδιου δικαστηρίου.

⁵⁰ Η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ενός γονιού στα παιδιά του δεν συνιστά λόγο κατεπείγοντος της ρύθμισης (Δ.Πρ.Πειραιά 666/2010).

δυσχερής η ρύθμιση της κατάστασης, ακόμα και αν εκδοθεί ευνοϊκή οριστική απόφαση για την αντίστοιχη προσφυγή.

Είναι γνωστό ότι η προσωρινή δικαστική προστασία οφείλει την ύπαρξή της κατά ένα μέρος και στην αδυναμία της οριστικής δικαστικής προστασίας να παρασχεθεί έγκαιρα. Πολλές φορές όμως, ακόμα και η έγκαιρη παροχή της οριστικής δικαστικής προστασίας, δεν καθίσταται αρκετά δραστική για τα συμφέροντα του αιτούντος, αλλά απαιτείται η αμεσότατη παρέμβαση της διοικητικής δικαιοσύνης. Ο νομοθέτης αναγνωρίζει λοιπόν, τον κίνδυνο να υπάρξουν νομικοί ή πραγματικοί λόγοι που μπορεί να ματαιώσουν την οριστική δικαστική προστασία που παρέχεται μέσω της έκδοσης απόφασης επί της προσφυγής, κάτι το οποίο αποτυπώνεται και στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 210 ΚΔΔ. Αυτός ο κίνδυνος, που αντιμετωπίζεται ως ένα ενδεχόμενο εξέλιξης σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο του δικαστικού αγώνα, είναι που δικαιολογεί ουσιαστικά την προσωρινή ρύθμιση της κατάστασης προκειμένου να διασωθεί ο σκοπός της εν γένει δικαστικής προστασίας.

Η έννοια του επικείμενου κινδύνου, ο οποίος πρέπει να αποτραπεί, απαντάται τόσο στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όσο και στον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας όπου εμφανίζεται επίσης ως προϋπόθεση λήψης ασφαλιστικών μέτρων. Σε κάθε περίπτωση, δεν αρκεί να υπάρχει ένα ενδεχόμενο ή μια υποψία εμφάνισης του κινδύνου, αλλά θα πρέπει να συντρέχουν πραγματικά περιστατικά των οποίων γίνεται επίκληση και βάσει αυτών καθίσταται αδήριτη η ανάγκη προσωρινής ρύθμισης για να αποτραπεί βλάβη στα συμφέροντα του αιτούντος. Και εδώ δηλαδή, όπως και στον λόγο ύπαρξης του κατεπείγοντος της ρύθμισης, εμφανίζεται μία ασυνήθης κατάσταση που επιβάλλει την παροχή έκτακτης δικαστικής προστασίας, χωρίς περαιτέρω αναβολές και καθυστερήσεις. Βέβαια, όπως αναφέραμε και ανωτέρω, ο θεσμός του ΚΠολΔ περιβάλλεται από σαφέστερες διατάξεις από τις οποίες προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις του κατεπείγοντος και του επικείμενου κινδύνου αποτελούν ουσιαστικά το έννομο συμφέρον του αιτούντος και συνιστούν τον λόγο της προσωρινής ρύθμισης. Αντίθετα, ο νομοθέτης του ΚΔΔ δεν διακρίνει μεταξύ του σκοπού της προσωρινής ρύθμισης και των λόγων αυτής.

Χαρακτηριστική ως προς το ζήτημα του επικείμενου κινδύνου είναι η υπ' αριθμ. 113/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών με την οποία έγινε δεκτή αίτηση του άρθρου 210 ΚΔΔ ενώ κρίσιμη είναι η σκέψη 8 βάσει της οποίας: « [...] Περαιτέρω, το Συμβούλιο πιθανολογεί ότι λόγω της ως άνω οικονομικής κατάστασης της αιτούσας και της γενικότερης οικονομικής κρίσης, η αιτούσα θα ευρεθεί σε αδυναμία έγκαιρης ανταπόκρισης στις υποχρεώσεις της έναντι του Ελληνικού Δημοσίου, με εντεύθεν σοβαρό κίνδυνο απώλειας της άδειας λειτουργίας της και διακοπή της λειτουργίας της. Το γεγονός αυτό δε θα καταστήσει ιδιαίτερος δυσχερή τη ρύθμιση της κατάστασης σε περίπτωση ευδοκίμησης της προσφυγής της, λόγω ενδεχόμενης ανυπαρξίας επιχείρησης εν λειτουργία. Περαιτέρω, το Συμβούλιο, λαμβάνει υπόψιν του ότι στην

επιχείρηση της αιτούσας απασχολούνται 1.300 εργαζόμενοι βάσει συμβατικής ρήτρας, καθώς και ότι σε περίπτωση παύσης της λειτουργίας της λόγω απώλειας της άδειάς της οι επιπτώσεις θα είναι επαχθείς και για τους εργαζόμενους και για το Ελληνικό Δημόσιο, το οποίο θα αποστερηθεί σοβαρά έσοδα. Επομένως, συντρέχει εν προκειμένω ανάγκη προσωρινής ρύθμισης της κατάστασης, βάσει του άρθρου 210 παρ. 3, όπως βασίμως υποστηρίζει η αιτούσα, πρέπει δε να απορριφθούν ως αβάσιμοι οι αντίθετοι ισχυρισμοί της ΕΕΕΠ». Από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 210 ΚΔΔ, συνάγεται λοιπόν ότι, η προσωρινή ρύθμιση δεν διατάσσεται μόνο όταν υπάρχει ο κίνδυνος να καταστεί αδύνατη η μεταγενέστερη ρύθμιση, αλλά και όταν υπάρχει ο κίνδυνος να καταστεί ιδιαίτερα δυσχερής. Ο νομοθέτης επέλεξε δηλαδή να εξομοιώσει από άποψη αποτελεσμάτων την πλήρη αδυναμία και την ιδιαίτερη δυσχέρεια δίνοντας έτσι στον δικαστή ευρύ περιθώριο εκτίμησης.

II. Αρνητικές προϋποθέσεις

Οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 210 ΚΔΔ προβλέπουν και τις περιπτώσεις κατά τις οποίες μπορεί να απορριφθεί η αίτηση προσωρινής ρύθμισης κατάστασης σε αναλογία με τις διατάξεις του άρθρου 202 ΚΔΔ που αφορούν την αναστολή εκτέλεσης των διοικητικών πράξεων. Κατά πρώτον, ορίζεται ότι η αίτηση απορρίπτεται αν κατά τη στάθμιση της βλάβης του αιτούντος και του δημοσίου συμφέροντος ή των συμφερόντων τρίτων κρίνεται ότι οι αρνητικές συνέπειες από την αποδοχή της αίτησης θα είναι σοβαρότερες από την ωφέλεια του αιτούντος. Κατά δεύτερον, προβλέπεται ότι η αίτηση προσωρινής ρύθμισης κατάστασης απορρίπτεται όταν το κύριο ένδικο βοήθημα της προσφυγής είναι προδήλως απαράδεκτο ή αβάσιμο.

α. Αντίθεση με το δημόσιο συμφέρον και το συμφέρον τρίτων

i. Έννοια δημοσίου συμφέροντος

Ο νομοθέτης στην πρώτη περίπτωση της παρ. 4 του άρθρου 210 ΚΔΔ αντιπαραβάλλει το ιδιωτικό συμφέρον του αιτούντος με το δημόσιο συμφέρον και ενδεχομένως το συμφέρον τρίτων επιφυλάσσοντας στο δικαστή μία διανοητική διεργασία-δηλαδή τη στάθμιση των συμφερόντων-ο απότοκος της οποίας μπορεί να οδηγήσει στην απόρριψη της αιτήσεως.

Χρήσιμο για να αντιληφθούμε αυτή τη στάθμιση αντικρουόμενων μεταξύ τους συμφερόντων, είναι να κατανοήσουμε την έννοια του δημοσίου συμφέροντος. Σε γενικές γραμμές, «δημόσιο συμφέρον είναι ό,τι τα συνταγματικώς οριζόμενα όργανα κατά τη συνταγματικώς καθοριζόμενη ιεραρχία και διαδικασία, ορίζουν ως δημόσιο συμφέρον»⁵¹. Τα

⁵¹ Δαγτόγλου Π.Δ., *Ατομικά Δικαιώματα-Συνταγματικό Δίκαιο*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2012, Εκδόσεις Σάκκουλας Α.Ε., σελ. 124.

όργανα αυτά είναι βέβαια ο συνταγματικός νομοθέτης, ο κοινός νομοθέτης και η διοίκηση. Χαρακτηριστικό του αποτελεί το γεγονός ότι το προστατευτέο αυτό συμφέρον ανήκει στην ολότητα και συνεπώς διακρίνεται από το ιδιωτικό συμφέρον που αφορά εξατομικευμένα πρόσωπα και το οποίο επίσης προστατεύεται από το δίκαιο. Η κύρια όμως διαφορά μεταξύ τους είναι ότι, το μεν ιδιωτικό συμφέρον είναι περισσότερο εντοπισμένο, ενώ αντίθετα, το δημόσιο συμφέρον αποτελεί μία αόριστη νομική έννοια που εναπόκειται στο δικαστή να την εξειδικεύσει. Το αόριστο της έννοιας είναι που προσφέρει και στον δικαστή μία μεγάλη ευχέρεια ιδίως αν αντιληφθούμε την πληθώρα των φορέων και του περιεχομένου του.

Είναι εύλογο να γεννάται, ενόψει των ανωτέρω, το ερώτημα του πώς μπορεί να μετριάσει αυτός ο ομολογουμένως καταλυτικός ρόλος του δημοσίου συμφέροντος κατά την παροχή της προσωρινής δικαστικής προστασίας, ιδίως αν λάβουμε υπόψη μας και το γεγονός ότι, το δημόσιο συμφέρον αποτελεί εγγενές στοιχείο κάθε διοικητικής πράξης. Ένα πρώτο βήμα, προκειμένου να είναι βάσιμη η επίκληση του δημοσίου συμφέροντος είναι να μην γίνεται γενική και αόριστη μνεία του, αλλά να εξειδικεύεται πλήρως και να αναφέρεται σε συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά άμεσα και ενεστώτα⁵². Μία γενική επίκληση του δημοσίου συμφέροντος θα αποτελούσε ουσιαστικά το «όχημα» του δικαστή για να στερήσει την προσωρινή δικαστική προστασία διότι σε μία άνιση στάθμιση συμφερόντων το ιδιωτικό συμφέρον θα είχε ελάχιστες πιθανότητες να επικρατήσει. Επιπλέον, όσο περισσότερο αόριστη και αφηρημένη είναι η επίκληση του δημοσίου συμφέροντος, τόσο δυσκολότερο είναι να ελεγχθεί και η κρίση του δικαστή, ο οποίος τελικά είναι και αυτός που αποφασίζει αν το δημόσιο συμφέρον αποκλείει την προσωρινή ρύθμιση.

Είναι αξιοσημείωτο ότι η έννοια του δημοσίου συμφέροντος αποκτά άλλη διάσταση στις φορολογικές διαφορές. Αυτό συμβαίνει γιατί συχνά προτάσσεται από τη φορολογική διοίκηση το συμφέρον του κοινωνικού συνόλου για την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων συνήθως χωρίς κάποια περαιτέρω εξειδίκευση. Δεν θα πρέπει όμως να ξεχνάμε ότι το ταμειακό συμφέρον του δημοσίου, δηλαδή η δύναμη του κράτους να εισπράττει τους φόρους, αποτελεί μόνο το μέσον για την επίτευξη σκοπών δημοσίου συμφέροντος και δεν αποτελεί το ίδιο αυτό καθ' αυτό σκοπό δημοσίου συμφέροντος κατά την έννοια των συνταγματικών διατάξεων και των διατάξεων της κοινής νομοθεσίας. Κατά άλλους, το ταμειακό συμφέρον απλώς κρίνεται ολιγοβαρές ώστε να μπορεί να αποτελέσει αρνητική προϋπόθεση επί της παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας⁵³, κάτι το οποίο διαφαίνεται έντονα και στη νομολογία η οποία παγίως απορρίπτει το χαρακτηρισμό του ως δημόσιο συμφέρον που δικαιολογεί μάλιστα και την

⁵² Δ.Πρ.Αθ. 953/1999, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2000, σελ. 1515-1517.

⁵³ Μαθιουδάκης Ι. *Μετασχηματισμοί του ταμειακού συμφέροντος του Δημοσίου σε περίοδο έντονης οικονομικής κρίσης. Με αφορμή τις πρόσφατες αποφάσεις 693/2011 (κατά μειοψ.) και 1620/2011 (κατά πλειοψ.) του Στ' Τμ. του ΣτΕ*, Εφημ. Διοικητικού Δικαίου 2011, σελ. 478.

περιστολή των ατομικών δικαιωμάτων⁵⁴. Η θέση αυτή είναι βέβαια εύλογη, αν αντιληφθούμε ότι η παροχή προσωρινής δικαστικής προστασίας επί φορολογικών διαφορών οδηγεί αυτομάτως σε απώλεια εσόδων για το κράτος και σε παρέμβαση στο έργο της φορολογικής διοίκησης και ως εκ τούτου η αναγωγή του ταμειακού συμφέροντος σε ύψιστο δημόσιο συμφέρον αυτομάτως θα οδηγούσε σε πλήρη στέρηση της προσωρινής δικαστικής προστασίας σε διαφορές που συνάπτονται με οικονομική ζημία. Παρά λοιπόν τις ως άνω παραδοχές, είναι γεγονός ότι οι δύσκολες οικονομικές συγκυρίες των τελευταίων ετών έχουν οδηγήσει σε μία μετάλλαξη του ταμειακού συμφέροντος το οποίο φαίνεται να διακρίνεται σε ένα απλό ταμειακό συμφέρον και σε ένα δημοσιονομικό και ζωτικό συμφέρον που αναφέρεται στη δημοσιονομική ισορροπία και στη δημοσιονομική πειθαρχία του κράτους. Αυτός ο επαναπροσδιορισμός του δημοσίου συμφέροντος έχοντας κάνει την εμφάνιση του και στη νομολογία⁵⁵, απειλεί σε μεγάλο βαθμό την προστασία των ατομικών δικαιωμάτων⁵⁶ και φυσικά παραλύει και το σύστημα προσωρινής δικαστικής προστασίας τοποθετώντας το ιδιωτικό συμφέρον εξαρχής σε μειονεκτική θέση. Εκτός των άλλων δε, παραγνωρίζεται και το γεγονός ότι η αφηρημένη επίκληση ενός δημοσιονομικού συμφέροντος που ανάγεται σε ύψιστο δημόσιο συμφέρον με μοναδικό έρεισμα τη δημοσιονομική κρίση αντιβαίνει στις ίδιες τις συνταγματικές διατάξεις που κατοχυρώνουν το δικαίωμα οριστικής και προσωρινής δικαστικής προστασίας. Γι' αυτό το λόγο, το Ελληνικό Δημόσιο, έτι περαιτέρω στις δύσκολες οικονομικές συγκυρίες, όταν επικαλείται ως λόγο άμεσης εκτέλεσης των προσβαλλόμενων πράξεων την ανάγκη ανάπτυξης της οικονομίας και εκτέλεσης του προϋπολογισμού, θα πρέπει να το κάνει με εξειδικευμένο τρόπο αναλύοντας σαφώς τους λόγους που επιβάλλουν την άμεση είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων, προκειμένου να μην ανάγεται το επικαλούμενο δημόσιο συμφέρον σε ένα λόγο που αποκλείει a priori την προσωρινή ρύθμιση κατάστασης.

ii. Διαδικασία στάθμισης συμφερόντων

Βάσει των ανωτέρω, αντιλαμβανόμαστε το λόγο για τον οποίο το δημόσιο συμφέρον μπορεί να διαδραματίσει καθοριστικό ρόλο κατά τη διαδικασία παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας. Ο νομοθέτης αναγνωρίζει στο δικαστή τη δυνατότητα να σταθμίσει αντικρουόμενα μεταξύ τους αγαθά προκειμένου να απορρίψει τελικά την αίτηση του φορολογουμένου, όταν κρίνει ότι η ωφέλεια που θα αποκομίσει ο τελευταίος είναι ήσσονος σημασίας σε σχέση με τις αρνητικές συνέπειες εις βάρος του δημοσίου συμφέροντος και των συμφερόντων τρίτων.

⁵⁴ ΣτΕ 3651/2002, 781/2009, 1663/2009, 6/2010, ΔΕφΑθ 1036/2007, 287/2009, 204/2011 (συμβ).

⁵⁵ ΣτΕ 1620/2011, 693/2011 (μειοψ.), 668/2012, 1283 έως 1286/2012.

⁵⁶ Γιαννακόπουλος Κ. *Το δημόσιο συμφέρον υπό το πρίσμα της οικονομικής κρίσης, Σκέψεις με αφορμή τις αποφάσεις ΣτΕ Β' 693/2011, ΣτΕ Στ' 1620/2011 και ΣτΕ Α' 2094/2011*, Εφ. ΔΔ.- 1/2012, σελ. 100επ.

Στο πεδίο αυτής της στάθμισης εντάσσεται από την μία πλευρά το δημόσιο συμφέρον, δηλαδή το συμφέρον “όλων”, όπως αναφέραμε αλλά και το συμφέρον τρίτων οι οποίοι δέχονται τις συνέπειες της επίμαχης δικαστικής απόφασης. Από την άλλη πλευρά βρίσκεται το ιδιωτικό συμφέρον του διοικουμένου για παροχή προσωρινής δικαστικής προστασίας προς αποφυγή βλάβης που υφίσταται και την άρση της οποίας επιδιώκει. Ωστόσο, στη διαδικασία αυτή θα καταφύγει ο διοικητικός δικαστής εφόσον διαπιστώσει ότι πράγματι ο αιτών έχει υποστεί κάποια υλική ή ηθική βλάβη. Η έννοια της βλάβης θα εξεταστεί και για την προσωρινή ρύθμιση κατάστασης υπό το πρίσμα της “ανεπανόρθωτης” βλάβης του άρθρου 202 ΚΔΔ στην οποία κατά κοινή παραδοχή πλέον περιλαμβάνεται όχι μόνο η μη αναστρέψιμη, αλλά και εκείνη που υπό τις παρούσες συνθήκες κρίνεται σε τέτοιο βαθμό δυσχερής ώστε εν τέλει να είναι αδύνατη η επανόρθωση της για τον αιτούντα⁵⁷. Με λίγα λόγια δηλαδή, η απάλειψη της «δυσχερώς επανορθώσιμης» βλάβης από τους λόγους αναστολής του άρθρου 202 ΚΔΔ κρίθηκε ότι δεν είχε στόχο να περιορίσει το βεληνεκές του άρθρου αυτού, αλλά να επιλύσει ζητήματα εφαρμογής που είχαν ανακύψει λόγω της έως τότε διατυπώσεως και που εν τέλει οδήγησαν στην χορήγηση αναστολής σε περιπτώσεις που η βλάβη δεν προσομοιάζε στο χαρακτήρα της ανεπανόρθωτης. Η βλάβη αυτή είναι που θεμελιώνει άλλωστε το έννομο συμφέρον του αιτούντα την προσωρινή ρύθμιση κατάστασης και συνεπώς δεν μπορεί παρά να είναι άμεση και προσωπική. Τα κριτήρια ανάδειξης της ποικίλουν και ενδεικτικά θα αναφέρουμε την οικονομική κατάσταση, το ύψος του καταλογιζόμενου προστίμου, την επαγγελματική φήμη και την διαρροή πελατείας.

Ο διοικητικός δικαστής, ενόψει των παραπάνω αντίθετων συμφερόντων, καλείται να εκτιμήσει το σύνολο των συνεπειών της τυχόν χορήγησης ασφαλιστικών μέτρων ακροβατώντας μεταξύ των απαιτήσεων δημόσιου συμφέροντος και της απαίτησης προστασίας των δικαιωμάτων του διοικουμένου που βεβαίως και αυτά με τη σειρά τους οριοθετούνται. Η μέθοδος που πρόκειται να εφαρμόσει ο διοικητικός δικαστής προκειμένου να πραγματοποιήσει τη στάθμιση συμφερόντων είναι η αρχή της αναλογικότητας. Η αρχή αυτή, η οποία κατοχυρώνεται συνταγματικά με το άρθρο 25 παρ. 1, αποτελεί το κατάλληλο εργαλείο ελέγχου ώστε κανένα από τα αντικρουόμενα συμφέροντα να μην υποχωρεί περισσότερο από όσο είναι αναγκαίο. Πιο συγκεκριμένα, ο αρμόδιος δικαστής, ακολουθώντας τα βήματα που επιβάλλει η αρχή της αναλογικότητας, θα εξετάσει αρχικά κατά πόσο οι περιορισμοί που θα υποστούν τα αντιμαχόμενα συμφέροντα είναι κατάλληλοι και πρόσφοροι για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών. Ακολούθως, θα ελεγχθεί η αναγκαιότητα περιορισμού του δικαιώματος προσωρινής δικαστικής προστασίας ή αντίστοιχα του δημοσίου συμφέροντος προκειμένου να

⁵⁷ ΣτΕ 496/2011: « Ως «ανεπανόρθωτη» δε βλάβη, η αποσόβηση της οποίας καθιστά, κατά τα προεκτεθέντα, συνταγματικά επιβεβλημένη την παροχή προσωρινής προστασίας, νοείται όχι μόνον η κατά κυριολεξίαν μη αναστρέψιμη, αλλά και εκείνη, της οποίας η αποκατάσταση, υπό τις συγκεκριμένες οικονομικές και λοιπές συνθήκες, είναι για τον διάδικο δυσχερής σε τέτοιο βαθμό, ώστε να αδυνατεί πράγματι να την επιτύχει».

μην περιοριστεί κάποιο από αυτά περισσότερο σε ένταση ή έκταση από όσο απαιτείται για την επιδίωξη εκάστου αποτελέσματος. Τέλος, θα γίνει χρήση της *stricto sensu* αναλογικότητας με στάθμιση των συμφερόντων ώστε εν τέλει να μην υποχωρεί κάποιο από τα επίμαχα συμφέροντα σε βαθμό δυσανάλογο με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Βασική επιδίωξη της διαδικασίας αυτής είναι να μην προκληθεί σε κανέναν από τους δύο πόλους οξεία προσβολή διότι κάτι τέτοιο θα παραβίαζε τους κανόνες της αναλογικότητας και της προσφορότητας. Επιπλέον, είναι εύλογο όσο αυξάνεται η πιθανότητα να είναι παράνομη μία πράξη της φορολογικής αρχής, τόσο να μειώνεται η δραστηριότητα του δημοσίου συμφέροντος, κάτι το οποίο πρέπει να λαμβάνει υπόψη του ο δικαστής⁵⁸.

Συνοψίζοντας, το έργο της στάθμισης των συμφερόντων αποτελεί για το δικαστή μία διαδικασία πολυεπίπεδη, η οποία πρέπει να έχει ως έρεισμα τη βάση των συνταγματικών αρχών και τη συνεχή εξέλιξη αυτών ενόψει των μεταβαλλόμενων συνθηκών. Απαιτείται αυστηρή εκτίμηση των συνεπειών αυτής της στάθμισης και βέβαια επαρκής αιτιολογία της κρίσης του δικαστή έτι περαιτέρω στις φορολογικές διαφορές στις οποίες ελλοχεύει έντονα ο κίνδυνος ματαίωσης του σκοπού του άρθρου 20 του Συντάγματος από το οποίο απορρέει το δικαίωμα προσωρινής δικαστικής προστασίας.

β. Το προδήλως απαράδεκτο ή αβάσιμο του κυρίου ενδίκου βοηθήματος

Οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 210 ΚΔΔ προβλέπουν ακόμη μία αρνητική προϋπόθεση της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης η οποία αφορά το προδήλως απαράδεκτο ή αβάσιμο του κυρίου ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής ή αγωγής – εν προκειμένω της προσφυγής εφόσον κάνουμε λόγο για φορολογικές διαφορές – το οποίο αυτομάτως οδηγεί σε απόρριψη της αιτήσεως του άρθρου 210 ΚΔΔ.

Η παραπάνω προϋπόθεση μάλλον ως αυτονόητη θα μπορούσαμε να τη χαρακτηρίσουμε, αν λάβουμε υπόψη μας τον παρεπόμενο χαρακτήρα των ενδίκων βοηθημάτων προσωρινής δικαστικής προστασίας έναντι εκείνων της οριστικής δικαστικής προστασίας αλλά και τον λειτουργικό τους σκοπό που δεν είναι άλλος από τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας της οριστικής απονομής δικαιοσύνης. Είναι λοιπόν εύλογο να μην νοείται πλήρης ανεξαρτησία της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης από το κύριο ένδικο βοήθημα της προσφυγής δεδομένου ότι και τα δύο αυτά ένδικα βοηθήματα αποτελούν το μέσο για την ικανοποίηση του φορολογουμένου κατά της ίδιας πράξης ή παράλειψης. Επομένως, αποτελεί χρέος του δικαστή που θα κρίνει την αίτηση του διοικουμένου να εξετάσει και την ύπαρξη λόγων που φανερώνουν το τυχόν προδήλως απαράδεκτο ή αβάσιμο της προσφυγής, χωρίς η κρίση αυτή να είναι

⁵⁸ Ψαράκης Ι., *Η διατάραξη της κοινής ησυχίας ως λόγος δημοσίου συμφέροντος στα πλαίσια προσωρινής δικαστικής προστασίας κατά το άρθρο 202 ΚΔΔ*, Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου, 2015, σελ. 510-523.

δεσμευτική για το δικαστήριο της οριστικής δικαστικής προστασίας. Σαφώς όμως, μία τέτοια εκτίμηση ήδη σε επίπεδο προσωρινής δικαστικής προστασίας μπορεί να αποτελέσει βάση για την τελική αξιολόγηση και επίλυση της διαφοράς στο επίπεδο της προσφυγής.

Καταρχάς, ο αρμόδιος διοικητικός δικαστής θα εξετάσει αν συντρέχει κάποιος λόγος που καθιστά προδήλως απαράδεκτη την προσφυγή. Συνήθως, το προδήλως απαράδεκτο μπορεί να διαγνωστεί με μεγαλύτερη ευκολία σε σχέση με το προδήλως αβάσιμο δεδομένου ότι η έλλειψη διαδικαστικών προϋποθέσεων είναι ευχερέστερα διαγνώσιμη. Λόγοι λοιπόν που οδηγούν σε προδήλως απαράδεκτο του κυρίου ενδίκου βοηθήματος είναι μεταξύ άλλων, η έλλειψη δικαιοδοσίας, που δεν μπορεί παρά να συνεπάγεται την απόρριψη, τόσο της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης, όσο και της προσφυγής, σε αντίθεση με την έλλειψη αρμοδιότητας, η οποία επιφέρει απλώς την παραπομπή αμφότερων στο αρμόδιο δικαστήριο προκειμένου να διασωθεί το παραδεκτό τους. Επιπλέον είναι φανερό ότι η έλλειψη ικανότητας διαδίκου και ικανότητας δικαστικής παράστασης προδήλως καθιστούν απαράδεκτο το κύριο ένδικο βοήθημα της προσφυγής και με τη σειρά του και εκείνο της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης. Ωστόσο, περισσότερο κρίσιμο θεωρείται το έννομο συμφέρον, το οποίο ως διαδικαστική προϋπόθεση παρουσιάζει ιδιομορφίες. Η εξέταση του εννόμου συμφέροντος της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης διαφέρει βέβαια από εκείνη της προσφυγής. Όπως γνωρίζουμε όμως, σε κάθε περίπτωση το έννομο συμφέρον θα πρέπει να συντρέχει σε τρία χρονικά σημεία, ήτοι κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης, κατά το χρόνο κατάθεσης του ενδίκου βοηθήματος και τέλος κατά το χρόνο συζήτησης της υποθέσεως. Σχετικά όμως με την προσφυγή παρατηρούμε ότι ο δικαστής της προσωρινής δικαστικής προστασίας κωλύεται να εξετάσει την ύπαρξη του εννόμου συμφέροντος και κατά τα τρία στάδια δεδομένου ότι η εκδίκαση της αίτησης του άρθρου 210 ΚΔΔ προηγείται κατά πολύ της εκδικάσεως της προσφυγής. Επομένως, θα αρκестεί στην εξέταση οφθαλμοφανούς έλλειψης εννόμου συμφέροντος προς άσκηση της προσφυγής σε αυτό το δεδομένο χρονικό σημείο προκειμένου να έχει μία ασφαλή κρίση. Εν συνεχεία, στους εξεταζόμενους λόγους παραδεκτού εντάσσεται αφενός το εμπρόθεσμο της προσφυγής η τήρηση ή μη του οποίου είναι άλλωστε εύκολο να διαγνωστεί, αλλά και η φύση της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης της φορολογικής αρχής ως εκτελεστής πράξης που δύναται να προσβληθεί με προσφυγή. Είναι ευνόητο ότι, αιτήσεις προσωρινής ρύθμισης απορρίπτονται λόγω του προδήλως απαράδεκτου της προσφυγής που στρέφεται κατά πράξεων που δεν είναι διοικητικές ή κατά πράξεων που ενσωματώνονται σε μεταγενέστερη πράξη ή κατά μη εκτελεστών διοικητικών πράξεων, όπως οι βεβαιωτικές ή οι προπαρασκευαστικές πράξεις, οι πράξεις εκτέλεσης, τα πληροφοριακά έγγραφα και η έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής. Μία τελευταία προϋπόθεση παραδεκτού στην οποία αξίζει να γίνει αναφορά είναι η προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών η οποία

απαραιτήτως αποφαίνεται για την επίμαχη διαφορά πριν καταστεί δικαστική υπόθεση. Το απαράδεκτο της προσφυγής λόγω μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής μπορεί να διασωθεί μόνο, αν αποδείξει ο φορολογούμενος ότι δεν ενημερώθηκε για αυτή την υποχρέωση από την αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ως προς το βάσιμο του κυρίου ενδίκου βοηθήματος, οι δυνατότητες του δικαστή της προσωρινής δικαστικής προστασίας είναι περιορισμένες. Συνήθως, το συμβούλιο θα απορρίψει την αίτηση προσωρινής ρύθμισης κατάστασης λόγω του προδήλως αβάσιμου χαρακτήρα της προσφυγής αν οι λόγοι που επικαλείται ο προσφεύγων είναι παντελώς αόριστοι και εν τέλει ανεπίδεκτοι δικαστικής εκτίμησης, αν είναι φανερό ότι έρχονται σε αντίθεση με πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων ή αφορούν κανόνες δικαίου που έχουν πάψει να ισχύουν. Σε κάθε περίπτωση όμως, η κρίση του δικαστηρίου θα πρέπει να είναι σαφής και να δικαιολογεί την απαγόρευση λήψεως προσωρινών μέτρων.

Εν κατακλείδι, αντιλαμβανόμαστε ότι, η υπεισέλευση του δικαστηρίου των ασφαλιστικών μέτρων στο πεδίο αρμοδιότητας εκείνου της κύριας υπόθεσης είναι μεν αναγκαία, εν τούτοις μπορεί να προκαλέσει σύγχυση. Η κρίση του συμβουλίου εν προκειμένω αποτελεί μία μορφή «προκαθεστηκυίας» δικαστικής εκτίμησης, όπως έχει χαρακτηριστεί⁵⁹, η οποία είναι ανεκτή μόνο όταν αναφέρεται σε πρόδηλα ελαττώματα του ενδίκου βοηθήματος της κύριας δίκης.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ: Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΙΤΗΣΕΩΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΡΥΘΜΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

A. ΚΥΡΙΑ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

I. Η εκδίκαση της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

α. Η διαδικασία ενώπιον του συμβουλίου

⁵⁹ Δεληκωστόπουλος, *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Αθήνα, 2008, Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλα, σελ. 614.

Την προδικασία της προσωρινής ρύθμισης κατάστασης ακολουθεί η κύρια διαδικασία, δηλαδή το στάδιο αυτό της εκδίκασης της αιτήσεως, κατά το οποίο εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 204 ΚΔΔ που αναφέρονται στην αίτηση αναστολής και έχουν αναλογική εφαρμογή και επί της αιτήσεως του άρθρου 210 ΚΔΔ.

Η εκδίκαση της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης γίνεται σε συμβούλιο, δηλαδή σε μία μυστική συνεδρίαση στην οποία δεν καλούνται οι διάδικοι. Το δικαστήριο όμως μπορεί, κατά διακριτική ευχέρεια, να καλέσει τους διαδίκους σε μία προφορική ακρόαση, αν το κρίνει απαραίτητο. Συνεπώς, η βούληση των διαδίκων νομικά δεν έχει κάποια σημασία, αλλά το δικαστήριο είναι αυτό που θα αποφασίσει αν οι τελευταίοι θα ακουστούν, σε αντίθεση με την παλαιότερη ρύθμιση κατά την οποία η ακρόαση ήταν υποχρεωτική κατόπιν αίτησης τους. Ο περιορισμός αυτός του δικαιώματος ακροάσεως, που έγινε με τον Ν. 3659/2008, για πολλούς είναι προβληματικός, αν λάβουμε υπόψη μας τη συνταγματική διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 93 που απαιτεί οι συνεδριάσεις να έχουν δημόσιο χαρακτήρα.

Ως προς την κύρια διαδικασία, έχουν εφαρμογή και οι γενικές διατάξεις, εφόσον ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας δεν περιέχει κάποια ειδικότερη ρύθμιση και εφόσον μπορούν αναλογικά να εφαρμοστούν. Έτσι λοιπόν, αν οι διάδικοι κληθούν σε ακρόαση ενώπιον του συμβουλίου, παρίστανται κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 27 ΚΔΔ. Ειδικότερα, αν το δικόγραφο της αιτήσεως υπογράφεται από δικηγόρο, τότε ο τελευταίος παρίσταται ενώπιον του συμβουλίου εκπροσωπώντας τον αιτούντα, ενώ αν η αίτηση υπογράφεται από τον ίδιο τον αιτούντα, τότε εμφανίζεται αυτοπροσώπως και εκθέτει τους ισχυρισμούς του.

Ακολούθως, δικαιούνται οι διάδικοι, βάσει του άρθρου 138 ΚΔΔ, να καταθέσουν υπόμνημα εντός τριών ημερών από την διαδικασία ενώπιον του συμβουλίου, αλλά και να αντικρούσουν το υπόμνημα του αντιδίκου εντός τριών μετά το πέρας της ως άνω τριήμερης προθεσμίας. Οι διατάξεις αυτές βέβαια και οι ειδικά προβλεπόμενες στο νόμο σύντομες προθεσμίες προσιδιάζουν στη φύση της δίκης της προσωρινής δικαστικής προστασίας. Με το υπόμνημα μπορεί να γίνει ανάπτυξη των ήδη επικληθέντων με το βασικό δικόγραφο λόγων και όχι προβολή νέων ισχυρισμών ούτε προσκόμιση νέων αποδεικτικών στοιχείων. Άλλωστε, η προσκόμιση του διοικητικού φακέλου και των αποδεικτικών στοιχείων του αιτούντος γίνεται σε χρονικό σημείο που προηγείται της κύριας διαδικασίας και δεν πρέπει να συγχέεται με τη δυνατότητα κατάθεσης ενός υπομνήματος που εξυπηρετεί άλλο σκοπό.

β. Συμμετοχή τρίτου στη διαδικασία της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

Οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 204 ΚΔΔ, αναλογικά εφαρμοζόμενες και επί της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης, προνοούν για τη συμμετοχή τρίτου προσώπου επί

της κύριας διαδικασίας της προσωρινής δικαστικής προστασίας. Ειδικότερα, ορίζεται ότι, αν η προσβαλλόμενη πράξη αφορά σε τρίτο, ο οποίος έχει δικαίωμα να ασκήσει πρόσθετη παρέμβαση στη δίκη της προσφυγής, αυτός δικαιούται να καταθέσει υπόμνημα για να εκθέσει τις απόψεις του και κατά το στάδιο αυτό.

Ως πρώτη προϋπόθεση για την συμμετοχή του τρίτου στη δίκη της προσωρινής ρύθμισης κατάστασης, τίθεται από το νόμο το δικαίωμα του να ασκήσει πρόσθετη παρέμβαση στην αντίστοιχη δίκη του κυρίου ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής κατά το άρθρο 113 ΚΔΔ προς υποστήριξη του διαδίκου υπέρ του οποίου έχει έννομο συμφέρον να αποβεί η δίκη χωρίς απαραίτητα να έχει ήδη ασκηθεί η παρέμβαση. Ο νομοθέτης κρίνει λοιπόν ότι ο τρίτος δικαιούται να εκθέσει τις απόψεις του καταθέτοντας υπόμνημα προκειμένου να μην θιγεί το έννομο συμφέρον του με την απόφαση επί της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης. Το υπόμνημα κατατίθεται εντός της ίδιας προθεσμίας που τάσσεται με πράξη του προέδρου του συμβουλίου ή του δικαστή που διευθύνει το δικαστήριο για την προσκόμιση του φακέλου της Διοίκησης και των αποδεικτικών στοιχείων του αιτούντα. Άλλωστε, με αυτή την πράξη το δικαστήριο διατάζει τον αιτούντα να επιδώσει αντίγραφα της αίτησης του άρθρου 210 ΚΔΔ, της προσφυγής και της πράξης ορισμού δικασίμου στον τρίτο που δικαιούται να ασκήσει πρόσθετη παρέμβαση ώστε να γνωστοποιηθεί σε αυτόν το στάδιο εκείνο της επίμαχης διαφοράς. Εντός αυτής της προθεσμίας, εκτός από την κατάθεση του υπομνήματος, ο τρίτος πρέπει να μεριμνήσει για να καταθέσει και τα δικά του αποδεικτικά στοιχεία.

Το υπόμνημα του τρίτου πρέπει να περιλαμβάνει τα στοιχεία εκείνα του δικογράφου της πρόσθετης παρέμβασης, δηλαδή τεκμηρίωση του εννόμου συμφέροντος που δικαιολογεί αυτή τη συμμετοχή αλλά και ισχυρισμούς υπέρ του διαδίκου προς υποστήριξη του οποίου γίνεται η παρέμβαση. Είναι δε εύλογο ότι, εφόσον διενεργηθεί ακρόαση των διαδίκων ενώπιον του συμβουλίου, πρέπει να συμμετέχει σε αυτήν και ο τρίτος ώστε να του δοθεί η δυνατότητα να εκθέσει τις απόψεις του όχι μόνο γραπτώς αλλά και προφορικώς.

γ. Εξουσία του δικαστηρίου

Η σκιαγράφηση της κύριας διαδικασίας της δίκης της προσωρινής ρύθμισης κατάστασης θα ήταν ελλιπής χωρίς τον προσδιορισμό της εξουσίας του δικαστή, τον καθορισμό του πλαισίου της και τα όρια που πρέπει να τεθούν a priori σε αυτήν.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 210 ΚΔΔ ορίζουν ότι, *«το δικαστήριο αν γίνει δεκτή εν όλω ή εν μέρει η αίτηση, μπορεί να διατάξει προς τούτο κάθε πρόσφορο κατά την κρίση του*

μέτρο». Η διατύπωση της διάταξης δεν είναι ιδιαίτερα πετυχημένη διότι εκ πρώτης όψεως η χρήση του ρήματος «μπορεί» δίνει την εντύπωση ότι το δικαστήριο έχει τη δυνατότητα, ακόμη και αν συντρέχουν οι απαιτούμενες προϋποθέσεις, να μην διατάξει την προσωρινή ρύθμιση. Κάτι τέτοιο όμως δεν είναι ακριβές. Το δικαστήριο είναι υποχρεωμένο, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου, να προβεί σε προσωρινή ρύθμιση της κατάστασης διατάζοντας κάθε πρόσφορο μέτρο.

Ενόψει των ανωτέρω, εύλογα τίθεται το ερώτημα της νομικής φύσης της εξουσίας που έχει στα χέρια του ο δικαστής και που του επιτρέπει να διατάζει τα πρόσφορα «κατά την κρίση του» ασφαλιστικά μέτρα. Κατά την κρατούσα γνώμη⁶⁰, η οποία είναι επηρεασμένη από το θεσμό των ασφαλιστικών μέτρων της πολιτικής δίκης, η εξουσία αυτή τοποθετείται σε ένα πλαίσιο άσκησης διακριτικής ευχέρειας που δίνει την ελευθερία στο δικαστή να επιλέξει κάθε μέτρο που εξασφαλίζει πρόσφορη προσωρινή ρύθμιση κατάστασης και διασφαλίζει αποτελεσματικά τα έννομα συμφέροντα του αιτούντα. Ο διοικητικός δικαστής δηλαδή καλείται να επιλέξει μεταξύ πολλών νόμιμων λύσεων εκείνη που θεωρεί κατά την κρίση του περισσότερο δίκαιη και συμφέρουσα.

Χρήσιμο εργαλείο κατά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας του δικαστή αποτελεί η αρχή της αναλογικότητας με την έννοια ότι, στο πεδίο άσκησης της εξουσίας του εμπίπτουν αποκλειστικά και μόνο εκείνα τα μέτρα που είναι αναλογικά. Με λίγα λόγια, το διατασσόμενο από τον διοικητικό δικαστή μέτρο πρέπει κατά πρώτο να είναι κατάλληλο για την αποτελεσματική προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του αιτούντος, κατά δεύτερο να είναι αναγκαίο με την έννοια ότι είναι ανάμεσα σε άλλα ασφαλιστικά μέτρα το ηπιότερο προκειμένου να αντιμετωπιστεί το κατεπείγον της κατάστασης και κατά τρίτο πρέπει να βρίσκεται σε σχέση αναλογικότητας με τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα και να προκαλεί τη μικρότερη δυνατή βλάβη στον αιτούντα και στο δημόσιο συμφέρον. Η τελευταία αυτή έκφανση της αρχής της αναλογικότητας, που αποτελεί την *stricto sensu* αναλογικότητα, εμποδίζει ταυτόχρονα τη λήψη μέτρων που οδηγούν σε πλήρη ικανοποίηση του αιτούντος ήδη κατά το στάδιο της προσωρινής δικαστικής προστασίας. Ο κανόνας αυτός που αποτυπώνεται στις διατάξεις του άρθρου 692 ΚΠολΔ ως απαγορευτική ρήτρα των ασφαλιστικών μέτρων της πολιτικής δίκης, θεωρούμε ότι αποτελεί όριο εξουσίας και του διοικητικού δικαστή. Αυτό μάλιστα είναι εύλογο αν αναλογιστούμε ότι, από τη φύση τους τα ασφαλιστικά μέτρα και εν γένει η προσωρινή δικαστική προστασία δεν θα πρέπει να οδηγούν σε διαμόρφωση ανεπανόρθωτων καταστάσεων που ματαιώνουν το σκοπό της κύριας δίκης.

⁶⁰ Κατά μία άλλη άποψη, έχει υποστηριχθεί ότι, η επιλογή του πρόσφορου μέτρου από το δικαστή δεν έχει το χαρακτήρα άσκησης διακριτικής ευχέρειας αλλά η φράση «κατά την κρίση του» αποτελεί εξειδίκευση αόριστης νομικής έννοιας που δεν υπόκειται σε αναιρετικό έλεγχο. Βλ. Μπέη Ε., *Προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον κώδικα διοικητικής δικονομίας*, Δίκη τ. 31, σελ. 643επ. και Μπέης Κ., *Ελευθερία και δέσμευση του δικαστή στα ασφαλιστικά μέτρα*, Δίκη 1999, σελ. 525επ.

Συνοψίζοντας, ο νομοθέτης πρέπει να παρέχει στο δικαστή μία ευρεία διακριτική ευχέρεια να διατάξει τα κατά την κρίση του πρόσφορα μέτρα προκειμένου να ρυθμιστεί προσωρινώς η δυσμενής κατάσταση του αιτούντα ώστε εν τέλει να παρέχεται μία αποτελεσματική προσωρινή δικαστική προστασία. Σε καμία περίπτωση όμως η εξουσία αυτή δεν είναι απεριόριστη. Οριοθετείται από την αρχή της αναλογικότητας αλλά και από την ίδια την αξιούμενη έννομη προστασία που επιβάλλουν να διατάσσεται το μέτρο εκείνο που δεν ικανοποιεί πλήρως τον αιτούντα, που είναι κατάλληλο και αναγκαίο για την προστασία του τελευταίου και που διατηρεί σε μία πρακτική αρμονία τα αντικρουόμενα συμφέροντα διοικούμενου, Δημοσίου και τρίτων.

II. Προσωρινή διαταγή

α. Νομική φύση και προϋποθέσεις προσωρινής διαταγής

Η προσωρινή δικαστική προστασία, όπως έχουμε αναφέρει, πρέπει να είναι πλήρης, έγκαιρη και αποτελεσματική προκειμένου να εκπληρώνει το στόχο της που δεν είναι άλλος από την ουσιαστική προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του διοικουμένου. Συχνά όμως, οι περιστάσεις επιβάλλουν μία δραστικότερη μορφή παρέμβασης της δικαστικής εξουσίας που ακόμα και τα βασικά ένδικα βοηθήματα της προσωρινής δικαστικής προστασίας δεν μπορούν να προσφέρουν. Για αυτόν ακριβώς το λόγο, ο νομοθέτης με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 204 ΚΔΔ παραχωρεί στον διοικούμενο το δικαίωμα να αιτηθεί την έκδοση προσωρινής διαταγής εκτέλεσης που θα εξασφαλίσει την έννομη προστασία του έως την έκδοση απόφασης επί της αιτήσεως αναστολής. Με αυτόν τον τρόπο, η δικαστική αρχή καλείται να αναπτύξει τα αντανακλαστικά της και να καλύψει κάθε κενό στο πεδίο της προσωρινής δικαστικής προστασίας.

Οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 204 ΚΔΔ τυγχάνουν αναλογικής εφαρμογής και επί του ενδίκου βοηθήματος της προσωρινής ρύθμισης κατάστασης εκπληρώνοντας τον ίδιο σκοπό. Ο αιτών την προσωρινή ρύθμιση δύναται δηλαδή να ζητήσει είτε με το δικόγραφο της αιτήσεως του είτε αυτοτελώς την έκδοση προσωρινής διαταγής λήψεως προσωρινών ασφαλιστικών μέτρων. Η προσωρινή διαταγή που θα εκδοθεί, κατά την κρατούσα άποψη, αποτελεί μία δικαστική απόφαση συνοπτικά διατυπωμένη με την οποία ρυθμίζεται προσωρινά το επίμαχο χρονικό διάστημα έως την έκδοση της αποφάσεως προσωρινής ρύθμισης. Προς επίρρωση αυτής της άποψης, υποστηρίζεται ότι, ο δικαστής προκειμένου να ικανοποιήσει αυτό το αίτημα, οφείλει συνοπτικά να εξετάσει το παραδεκτό και βάσιμο της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης, δηλαδή την ύπαρξη του κατεπείγοντος της ρύθμισης, την πιθανή στάθμιση της

βλάβης του αιτούντος και του δημοσίου συμφέροντος αλλά και το προδήλως απαράδεκτο ή αβάσιμο της προσφυγής. Το γεγονός δε ότι η προσωρινή διαταγή δεν παράγει κάποιου είδους δεδικασμένο δεν σημαίνει ότι δεν είναι μία περιληπτική έστω δικαστική απόφαση. Καθώς όμως η νομική φύση της προσωρινής διαταγής αμφισβητείται, δεν είναι λίγοι εκείνοι που υποστηρίζουν ότι δεν αποτελεί άσκηση δικαιοδοτικού έργου εκ μέρους του δικαστή, αλλά συνιστά ένα προσωρινό εκτελεστό τίτλο που δεν προϋποθέτει κάποια διάγνωση.

Η προσωρινή διαταγή που εκδίδεται από τον πρόεδρο του δικαστηρίου ή του οικείου τμήματος ή τον οριζόμενο από αυτούς δικαστή, ισχύει από την έκδοση της, χωρίς να απαιτείται γνωστοποίηση και διαρκεί έως την έκδοση της απόφασης επί της αιτήσεως του άρθρου 210 ΚΔΔ. Προϋπόθεση όμως για να αποφανθεί ο δικαστής είναι η αποστολή του αποδεικτικού της επίδοσης με τη φροντίδα του αιτούντος της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης που περιέχει το σχετικό αίτημα ή της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης και της αυτοτελούς αίτησης προσωρινής διαταγής καθώς και της προσφυγής με πράξη ορισμού δικασίμου, αν τυχόν έχει ορισθεί. Η διοίκηση αποστέλλει τις απόψεις της εντός δύο εργάσιμων ημερών από την επίδοση ενώ η διατύπωση της διάταξης και η χρήση του ρήματος «μπορεί» υποδηλώνει ότι η αποστολή αυτή δεν έχει τον υποχρεωτικό χαρακτήρα που έχει η κατάθεση των απόψεων και η προσκόμιση του διοικητικού φακέλου κατά το άρθρο 203 ΚΔΔ. Σε κάθε περίπτωση, το δικαστήριο δεν μπορεί να κρίνει επί του αιτήματος πριν την πάροδο της ως άνω προθεσμίας εκτός αν συντρέχουν εξαιρετικά επείγουσες περιπτώσεις που επιβάλλουν την άμεση κρίση του δικαστηρίου. Το επείγον όμως της περίπτωσης δεν αίρει την υποχρέωση του αιτούντα να διενεργήσει τις αναγκαίες επιδόσεις, διαφορετικά η προσωρινή διαταγή θα ανακληθεί.

Ο δικαστής προκειμένου να κρίνει επί του αιτήματος έκδοσης προσωρινής διαταγής, όπως αναφέραμε, θα εξετάσει την πιθανολόγηση περί της συνδρομής κατεπείγοντος της ρύθμισης ή κινδύνου να καταστεί με την πάροδο του χρόνου αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής η ρύθμιση της κατάστασης ακόμα και αν εκδοθεί ευνοϊκή οριστική απόφαση επί της αντίστοιχης προσφυγής ή ακόμα και επί της αιτήσεως του άρθρου 210 ΚΔΔ. Επίσης, θα κρίνει συνοπτικά περί τυχόν αντίθεσης του αιτήματος με το δημόσιο συμφέρον ενώ η προσφυγή θα εξεταστεί για την ύπαρξη όχι απλά πρόδηλης αλλά εξαιρετικά καταφανούς απαραδέκτου ή αβασίμου. Ο δικαστής βέβαια έχει τη δυνατότητα να εκδώσει προσωρινή διαταγή υπό όρους διατηρώντας με αυτόν τον τρόπο τις ισορροπίες μεταξύ των συμφερόντων του αιτούντος και της διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση όμως, η διάρκεια της προσωρινής διαταγής εκτείνεται έως το χρονικό σημείο έκδοσης απόφασης επί της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης.

β. Η ανάκληση της προσωρινής διαταγής

Μιας και η προσωρινή διαταγή δεν υπόκειται σε κανενός είδους ένδικο μέσο, ο νομοθέτης προβλέπει ως μόνη δυνατότητα ανατροπής της την ανάκληση είτε αυτεπαγγέλτως είτε κατόπιν αίτησης.

Πιο συγκεκριμένα, οι διατάξεις του πέμπτου εδαφίου της παρ.3 του άρθρου 204 ΚΔΔ ορίζουν ότι η προσωρινή διαταγή ανακαλείται είτε από τον πρόεδρο ή δικαστή που ορίστηκε, αλλά και από το αρμόδιο για την αναστολή - αντίστοιχα για την προσωρινή ρύθμιση - δικαστήριο. Λόγο αυτεπάγγελτης ανάκλησης εκ του νόμου αποτελεί η παράλειψη του αιτούντα να διενεργήσει τις απαραίτητες επιδόσεις κατά την έκδοση της προσωρινής διαταγής λόγω εξαιρετικά επειγουσών αναγκών. Η υποχρέωση αυτή είναι εκ των προτέρων γνωστή στον αιτούντα δεδομένου ότι τάσσεται σε αυτόν συγκεκριμένη προθεσμία εντός της οποίας οφείλει να επιδώσει. Παράλληλα, το δικαστήριο μπορεί αυτεπαγγέλτως να ανακαλέσει την προσωρινή διαταγή, αν τυχόν δεν τηρήθηκαν οι όροι που διέταξε μαζί με την έκδοση της.

Από την άλλη, όποιος έχει έννομο συμφέρον και βλάπτεται από την προσωρινή διαταγή, δύναται να ζητήσει με αίτηση του την ανάκληση της. Ανάμεσα στους έχοντες έννομο συμφέρον βρίσκεται και ο τρίτος που έχει δικαίωμα άσκησης πρόσθετης παρέμβασης στην κύρια δίκη - ακόμα και αν δεν την έχει προς το παρόν ασκήσει. Σε κάθε περίπτωση, η αίτηση ανάκλησης επιδίδεται με επιμέλεια της διοίκησης στον αιτούντα ο οποίος μπορεί να απαντήσει εντός δύο ημερών από την επίδοση επί του αιτήματος εκθέτοντας τις απόψεις του. Η επίδοση αυτή παραλείπεται σε εξαιρετικά επείγουσες περιπτώσεις. Σχετικά με τις προϋποθέσεις της ανάκλησης, ανατρέχουμε στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 205 ΚΔΔ που αφορούν την ανάκληση της αιτήσεως αναστολής. Ανάκληση, λοιπόν, ενεργείται εφόσον εμφανιστούν νέα κρίσιμα στοιχεία που ανατρέπουν τις προϋποθέσεις έκδοσης της προσωρινής διαταγής.

Στο τελευταίο εδάφιο του άρθρου 204 ΚΔΔ υπάρχει ειδική πρόβλεψη για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές που εισήχθη με το Ν. 3900/2010. Ειδικότερα, ορίζεται ότι η πάροδος ενενήντα ημερών από την έκδοση της προσωρινής διαταγής, χωρίς να έχει εισαχθεί προς κρίση η αίτηση αναστολής-αντίστοιχα η αίτηση προσωρινής ρύθμισης-οδηγεί στην αυτεπάγγελτη επάνοδο του αρμόδιου δικαστή προκειμένου να κριθεί αν συντρέχει λόγος δημοσίου συμφέροντος που επιβάλλει την ανάκληση της προσωρινής διαταγής. Ο νόμος δεν διευκρινίζει σε τι συνίσταται αυτό το δημόσιο συμφέρον που επιβάλλει την ανάκληση. Σε κάθε περίπτωση πάντως, σκοπός αυτής της πρόβλεψης είναι η προάσπιση του ταμειακού συμφέροντος που όπως αναφέραμε, οι οικονομικές συγκυρίες το έχουν αναδείξει σε ένα σημαντικό και άξιο προστασίας δημοσιονομικό-δημόσιο συμφέρον. Μέσω της διάταξης αυτής ουσιαστικά υποχρεώνεται ο διοικητικός δικαστής είτε να ορίσει ημερομηνία δικασίμου της αιτήσεως αναστολής ή της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης εντός ενενήντα ημερών είτε να επανέλθει μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας από την έκδοση της προσωρινής διαταγής προκειμένου να

εξετάσει το ενδεχόμενο ανάκλησης της έτσι ώστε να διαλευκανθούν οι φορολογικές υποθέσεις στις οποίες αναμένεται να ακολουθήσει αναγκαστική εκτέλεση. Από τη διατύπωση της διάταξης, συμπεραίνουμε ότι ο δικαστής ο οποίος θα επανέλθει, είναι ο αρμόδιος δικαστής που είχε εκδώσει την προσωρινή διαταγή και ο οποίος κινητοποιείται αυτεπάγγελα. Αυτό δεν σημαίνει βέβαια ότι δεν δύναται η φορολογική ή τελωνειακή αρχή να αιτηθεί την ανάκληση. Όμως το αίτημα της αυτό θα εξεταστεί όπως κάθε άλλη αίτηση ανάκλησης.

B. ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΙΤΗΣΕΩΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΡΥΘΜΙΣΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

I. Η απόφαση επί της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

Μετά το πέρας της προδικασίας και της κύριας διαδικασίας, ακολουθεί και το τελευταίο στάδιο έκδοσης της απόφασης επί της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης. Οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 210 ΚΔΔ προβλέπουν ότι ως προς την απόφαση ισχύουν αναλογικά οι διατάξεις του άρθρου 205 που αφορούν την απόφαση επί της αιτήσεως αναστολής.

Είναι γεγονός ότι η εκδίκαση της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης, όπως και της αιτήσεως αναστολής παρουσιάζει ιδιαιτερότητες. Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, η διεξαγωγή της δεν έχει δημόσιο χαρακτήρα, τις περισσότερες φορές οι διάδικοι δεν απολαύουν του δικαιώματος ακρόασης ενώ η απόφαση δεν απαγγέλλεται σε δημόσια συνεδρίαση. Με λίγα λόγια, δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία που επιτάσσει το άρθρο 93 του Συντάγματος για μία δικαστική απόφαση. Κατόπιν αυτών των επισημάνσεων, μπορούμε να χαρακτηρίσουμε την απόφαση επί της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης ως μία ιδιόμορφη δικαστική απόφαση η οποία δεν παράγει κάποιου είδους δεδικασμένο και φυσικά δεν δεσμεύει τον δικαστή που θα επιληφθεί του κυρίου ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής. Χαρακτηριστικό αυτής της απόφασης είναι ακόμη το γεγονός ότι έχει μία προσωρινή διάρκεια που συνήθως εκτείνεται έως τον χρόνο δημοσίευσης της οριστικής απόφασης για την προσφυγή, εκτός αν το δικαστήριο ορίσει διαφορετικό χρονικό σημείο ισχύος, όπως προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 205 ΚΔΔ. Αυτό το χρονικό σημείο βέβαια δεν μπορεί παρά να είναι προγενέστερο της δημοσίευσης της αποφάσεως επί της προσφυγής και σε καμία περίπτωση μεταγενέστερο διότι πάντοτε η μεταγενέστερη κρίση του δικαστή της προσφυγής θέτει φραγμό στην κρίση του δικαστή της προσωρινής δικαστικής προστασίας. Όσον αφορά διαδικαστικές λεπτομέρειες, οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 205 ΚΔΔ ορίζουν ότι η απόφαση επιδίδεται στους διαδίκους με επιμέλεια της γραμματείας, προφανώς σε κυρωμένο αντίγραφο κατά το άρθρο 193 ΚΔΔ.

Σχετικά με το διατακτικό της απόφασης, το δικαστήριο μπορεί να απορρίψει ή να δεχθεί την αίτηση προσωρινής ρύθμισης κατάστασης διατάσσοντας κάθε πρόσφορο κατά την κρίση του μέτρο. Τα κριτήρια για την αποδοχή ή μη της αιτήσεως είναι το κατά πόσο συντρέχει κατεπείγον

της συγκεκριμένης ρύθμισης ή τυχόν κίνδυνος να καταστεί με την πάροδο του χρόνου αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής η ρύθμιση της κατάστασης ακόμα και αν εκδοθεί ευνοϊκή οριστική απόφαση επί της προσφυγής. Σε ένα πρώτο επίπεδο δηλαδή εξετάζεται η ύπαρξη του κατεπείγοντος ή του κινδύνου και σε ένα δεύτερο επίπεδο η ύπαρξη της βλάβης του αιτούντος. Επιπλέον, το διατακτικό μπορεί να περιέχει και ενδεχόμενη στάθμιση της βλάβης του αιτούντος και του δημοσίου συμφέροντος και των συμφερόντων τρίτων που πιθανόν να οδηγήσει στην απόρριψη της αιτήσεως. Την απόρριψη επιπροσθέτως δικαιολογεί και το προδήλως απαράδεκτο ή αβάσιμο της προσφυγής.

Αξιοσημείωτο είναι βέβαια και το γεγονός ότι, ο Ν.3659/2008 εισήγαγε ένα νέο εδάφιο στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 205 ΚΔΔ σύμφωνα με το οποίο, το δικαστήριο μπορεί αφενός να διατάσσει παράλληλα με την αναστολή εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξης και κάθε άλλο κατάλληλο μέτρο με σκοπό την πληρέστερη ικανοποίηση του αιτούντος και αφετέρου στις περιπτώσεις στις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορήγησης αναστολής, αλλά αυτή δεν δύναται να χορηγηθεί, διατάσσονται μόνο τα κατάλληλα, κατά την κρίση του δικαστηρίου, μέτρα προς προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του διοικουμένου. Από την άλλη, ο ίδιος νόμος παρενέβη για ακόμη μία φορά στο συγκεκριμένο άρθρο και προέβλεψε στην παρ. 3 τη δυνατότητα του διοικητικού δικαστή να διατάξει με την ίδια απόφαση αναγκαία μέτρα που αυτή τη φορά αποσκοπούν στην προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος. Ενδεικτικά, αναφέρονται η κατάθεση εγγυητικής επιστολής από τον αιτούντα, η εγγραφή προσημείωσης υποθήκης και η τήρηση κάθε άλλου κατάλληλου όρου διατασσόμενου από το δικαστήριο. Τα κατάλληλα μέτρα δηλαδή της παρ. 1 του άρθρου 205 ΚΔΔ διακρίνονται από τα αναγκαία μέτρα της παρ. 3 του ίδιου άρθρου καθόσον υπηρετούν άλλο σκοπό, τα μεν πρώτα προασπίζουν το συμφέρον του αιτούντος και τα δε δεύτερα το δημόσιο συμφέρον. Η σύντομη αυτή επισκόπηση της ρύθμισης του άρθρου 205 ΚΔΔ είναι αρκετή για να διαπιστώσουμε την ομοιότητα με το θεσμό προσωρινής ρύθμισης κατάστασης του άρθρου 210 ΚΔΔ. Εν τούτοις, οι δογματικές διαφορές μεταξύ των ως άνω ρυθμίσεων δεν είναι εύκολο να προσδιοριστούν και ως απόρροια τούτου συχνά οι διοικούμενοι καταφεύγουν στη σώρευση των νόμιμων αυτών βάσεων προκειμένου να ικανοποιήσουν τις αξιώσεις τους.

Γενομένης δεκτής της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης, ανακύπτει το ζήτημα των αποτελεσμάτων που θα αναπτύξει η απόφαση του δικαστηρίου. Είναι γνωστό ότι η διοίκηση οφείλει να συμμορφώνεται με τις δικαστικές αποφάσεις, όπως ορίζει το άρθρο 95 του Συντάγματος. Η υποχρέωση αυτή δεν αφορά μόνο τις αποφάσεις οριστικής δικαστικής προστασίας, αλλά φυσικά και εκείνες που εκδίδονται κατά την παροχή προσωρινής δικαστικής προστασίας διότι το προσωρινό δεδικασμένο ή πιο σωστά, η προσωρινή ισχύς που αναπτύσσουν οι αποφάσεις αυτές δεν αίρει αυτή την υποχρέωση. Το δικαστήριο λοιπόν, προκειμένου να

παράσχει στον αιτούντα την αποτελεσματική προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του έως την έκδοση απόφασης επί του κυρίου ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής, μπορεί να καταδικάσει τη διοίκηση σε ενέργεια, παράλειψη ή ανοχή και αντίστοιχα σε θετική και αποθετική συμμόρφωση. Η διοίκηση, ανάλογα με το διατακτικό της απόφασης, οφείλει είτε να προβεί σε ενέργεια επιτασσίσιμη από τη δικαστική απόφαση, είτε να απέχει από κάθε ενέργεια αντίθετη προς τα κριθέντα από το δικαστήριο ενώ το μοναδικό μέσο που διαθέτει προκειμένου να αμυνθεί είναι η κατάθεση αιτήσεως ανάκλησης ώστε να ανατραπεί πρόωρα αυτό το προσωρινό δεδικασμένο.

II. Η ανάκληση της απόφασης επί της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

Κατά την αναλογική εφαρμογή της διατάξεως της παρ. του άρθρου 205 ΚΔΔ, η απόφαση επί της προσωρινής ρύθμισης κατάστασης ανακαλείται εν όλω ή εν μέρει κατόπιν αίτησης του διαδίκου ή όποιου τρίτου έχει έννομο συμφέρον. Ως απόφαση επί της αιτήσεως του άρθρου 210 ΚΔΔ που μπορεί να ανακληθεί νοείται τόσο εκείνη που διέταξε την προσωρινή ρύθμιση της κατάστασης, όσο και εκείνη που απέρριψε το συγκεκριμένο αίτημα.

Ειδικότερα, ορίζεται από το παραπάνω άρθρο ότι η αίτηση ανάκλησης πρέπει να στηρίζεται σε νέα στοιχεία ενώ η εκδίκαση της στηρίζεται στην εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 200 έως 205 ΚΔΔ. Νέα στοιχεία θεωρούνται εκείνα τα οποία ανατρέπουν τα δεδομένα βάσει των οποίων εκδόθηκε η απόφαση επί της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης και τα οποία δεν είχαν προηγουμένως προσκομιστεί⁶¹. Πρόκειται δηλαδή για νέα πραγματικά δεδομένα που είναι κρίσιμα για το αιτιολογικό της απόφασης και ματαιώνουν τη συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων έκδοσης της απόφασης, όπως το κατεπείγον και ο κίνδυνος κατ' άρθρο 210 ΚΔΔ, η στάθμιση με το δημόσιο συμφέρον και το προδήλως απαράδεκτο ή αβάσιμο της προσφυγής. Προκειμένου δε να είναι βάσιμη η αίτηση αυτή, θα πρέπει τα νέα κρίσιμα στοιχεία να είναι βέβαια και ενεστώτα και όχι μελλοντικά.

Η αίτηση ανάκλησης ασκείται, ως αναφέραμε, από τους διαδίκους, δηλαδή τον αιτούντα την προσωρινή ρύθμιση κατάστασης και τον καθ' ου η αίτηση, αλλά και από τρίτο που έχει έννομο συμφέρον να ασκήσει πρόσθετη παρέμβαση επί της προσφυγής και έχει καταθέσει υπόμνημα επί της αιτήσεως του άρθρου 210 ΚΔΔ.

⁶¹ Βλ. υπ' αριθμ. 282/2009 και 281/2009 αποφάσεις του Δ.Πρ.Πειραιά: «5.Επειδή, κατά τα παγίως νομολογηθέντα εάν η χορήγηση εγγυητικής επιστολής από Τράπεζα, παρέχεται προς εξασφάλιση απαιτήσεως του Δημοσίου, η οποία είναι δημοσίου δικαίου, η ανακύπτουσα διαφορά από την κατάρπωση της εγγυήσεως αυτής, λόγω του παρεπόμενου χαρακτήρα της προς την κύρια απαίτηση (υποκειμένη σχέση) την οποία εξυπηρετεί, είναι και αυτή δημοσίου δικαίου. [...] Συνεπώς, υπό τις παραδοχές αυτές η κρινόμενη αίτηση πρέπει να γίνει δεκτή, να ανακληθεί η 919/2008 απόφαση του Δικαστηρίου τούτου, και, περαιτέρω, να κριθεί η από 23.4.2008 αίτηση ρύθμισης προσωρινής κατάστασης, που υπέβαλε η αιτούσα, κατά τα λοιπά στοιχεία του παραδεκτού της».

Η αποδοχή της αιτήσεως ανάκλησης επί απόφασης που προβαίνει σε προσωρινή ρύθμιση, έχει ως αποτέλεσμα να παραμένει η αίτηση προσωρινής ρύθμισης κατάστασης εκκρεμής. Επί αυτής θα κληθεί το δικαστήριο να κρίνει εκ νέου προβαίνοντας στην αποδοχή ή την απόρριψη της. Αντίθετα, με την απόρριψη της αιτήσεως ανάκλησης, εξακολουθεί η απόφαση επί της προσωρινής ρυθμίσεως να παραμένει ισχυρή. Ακολούθως, η αποδοχή της αιτήσεως ανάκλησης επί απόφασης που απορρίπτει το αίτημα προσωρινής ρύθμισης, οδηγεί το δικαστήριο σε νέα εξέταση της αιτήσεως, ενώ η απόρριψη της αίτησης επικυρώνει την άρνηση του δικαστηρίου να ρυθμίσει προσωρινώς την κατάσταση του αιτούντος.

III. Παραίτηση από την αίτηση προσωρινής ρύθμισης κατάστασης

Οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 205 ΚΔΔ που αναφέρονται στο ζήτημα της παραίτησης από το δικόγραφο της αιτήσεως αναστολής εφαρμόζονται αναλογικά και επί της παραίτησεως από την αίτηση προσωρινής ρύθμισης κατάστασης. Την παραίτηση του αιτούντα ακολουθεί η σύνταξη σχετικού πρακτικού και η απόδοση του παραβόλου στον αιτούντα. Η ρύθμιση αυτή είναι σωστή προκειμένου να μην διστάζει ο αιτών να παραιτηθεί από απαράδεκτες και αβάσιμες αιτήσεις. Το σχετικό πρακτικό παραίτησης συντάσσεται από τον γραμματέα, υπογράφεται από τον ίδιο και από τον πρόεδρο του δικαστηρίου και περιέχει μνεία της παραίτησεως, της καταργήσεως της δίκης και της απόδοσης του ως άνω παραβόλου. Κατά τ' άλλα, ως προς την παραίτηση εφαρμόζονται καταλλήλως προσαρμοζόμενες οι διατάξεις του άρθρου 143 ΚΔΔ.

Επίλογος

Η συνταγματική κατοχύρωση του δικαιώματος προσωρινής δικαστικής προστασίας αποτέλεσε σημαντικό βήμα για την ουσιαστική πραγμάτωση του δικαιώματος οριστικής δικαστικής προστασίας και την εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας του. Ουσιαστικά, η προσωρινή δικαστική προστασία οφείλει την ύπαρξη της στην αδυναμία της οριστικής να επιλύσει με ταχύτητα την επίμαχη διαφορά, κάτι το οποίο σήμερα είναι φανερό περισσότερο από ποτέ άλλοτε. Αποτελεί άλλωστε κοινή παραδοχή το γεγονός ότι ο δικαστικός έλεγχος της διοικητικής δράσης πάσχει από την υπερβολική καθυστέρηση στην απονομή της δικαιοσύνης επιφέροντας πλήγμα στον πυρήνα του δικαιώματος του άρθρου 20 του Συντάγματος. Υπό αυτές λοιπόν τις συνθήκες στις οποίες η προσωρινή δικαστική προστασία είναι συχνά πιο σημαντική από την οριστική προστασία, εύλογα αναρωτιόμαστε αν και σε ποιο βαθμό ανταποκρίνεται ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας στο ύψος των περιστάσεων.

Στόχος του νομοθέτη είναι να προσφέρει ένα ολοκληρωμένο σύστημα απονομής προσωρινής δικαστικής προστασίας. Η αίτηση αναστολής, αν και αποτελεί το κύριο ένδικο βοήθημα προσωρινής δικαστικής προστασίας, εν τούτοις δεν αρκεί για τη διαμόρφωση ενός πλήρους πλέγματος διατάξεων. Το έλλειμμα αυτό προσπάθησε σε μεγάλο βαθμό να καλύψει η εισαγωγή του θεσμού της προσωρινής ρύθμισης κατάστασης προκειμένου να αποτραπεί η ματαίωση ή η αποδυνάμωση εν γένει της σκοπούμενης οριστικής δικαστικής προστασίας στις περιπτώσεις εκείνες που η αίτηση αναστολής δεν παρείχε αποτελεσματική προσωρινή δικαστική προστασία. Ο θεσμός αυτός, που υπήρξε ιδιαίτερα καινοτόμος για τη διοικητική δίκη, δεν βρήκε την αναμενόμενη ανταπόκριση από τη νομολογία και πολύ περισσότερο δεν αξιοποιήθηκε κατά τρόπο ανάλογο με την αντίστοιχη ρύθμιση του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας. Η διστακτική και αποσπασματική προσέγγιση του θεσμού οφείλονται σε μεγάλο βαθμό στην αμηχανία του διοικητικού δικαστή ουσίας να απευθύνει διαταγές προς τη Διοίκηση με τη σκέψη ότι παρεμβαίνει ανεπίτρεπτα στο έργο της παραβιάζοντας με αυτό τον τρόπο την αρχή της διάκρισης των λειτουργιών. Παράλληλα, για τους διοικούμενους αυτός ο θεσμός αποτέλεσε μία επιλογή μάλλον δευτερεύουσα για την ικανοποίηση των απαιτήσεων τους ενώ η εφαρμογή του επιδιώχθηκε κυρίως στο πεδίο των κοινωνικοασφαλιστικών διαφορών. Ενόψει λοιπόν αυτής της περιορισμένης χρησιμότητας που ανέπτυξε στην πράξη η ρύθμιση του άρθρου 210 ΚΔΔ στις διοικητικές διαφορές ουσίας, τίθεται το κρίσιμο ερώτημα. Μπορεί η αίτηση προσωρινής ρύθμισης κατάστασης να καταστεί ένα χρήσιμο ένδικο βοήθημα για την ειδικότερη κατηγορία των φορολογικών διαφορών, ώστε εν τέλει να έχουμε ένα ωφέλιμο αποτέλεσμα για τον διοικούμενο ή μήπως ο τελευταίος αρκείται στην παροχή προσωρινής δικαστικής προστασίας μέσω της αιτήσεως αναστολής;

Η απάντηση στο ερώτημα αυτό δεν είναι εύκολη πολύ περισσότερο επειδή οι φορολογικές διαφορές έχουν μία ιδιόμορφη φύση. Η ομογενοποίηση των διοικητικών διαφορών ουσίας και η κατάργηση του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας δεν οδήγησε και σε πραγματική κατάργηση της φορολογικής δικονομίας. Ειδικές ρυθμίσεις εντός του ΚΔΔ οι οποίες αποσκοπούν και στην αντιμετώπιση των διάφορων στρεβλώσεων στην απονομή της δικαιοσύνης, όπως η εκδίκαση των φορολογικών διαφορών μεγάλου αντικειμένου σε πρώτο και σε τελευταίο βαθμό από το Εφετείο, ο περιορισμός των ζητημάτων που εξετάζει αυτεπάγγελτα ο διοικητικός δικαστής, ο περιορισμός των λόγων επίκλησης για την προσωρινή δικαστική προστασία και η συντομότερη προθεσμία που προβλέπεται για την άσκηση προσφυγής κατά καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής αρχής είναι μόνο λίγες από τις περιπτώσεις στις οποίες καταδεικνύεται ότι η ιδιαιτερότητα των φορολογικών διαφορών είναι αντιληπτή από τον νομοθέτη. Παράλληλα, κατέστη σαφές ότι οι ρυθμίσεις αυτές φαίνεται να προασπίζουν περισσότερο την ανάγκη του κράτους για άμεση είσπραξη των δημοσίων εσόδων παρά τα δικαιώματα του φορολογουμένου

τα οποία δέχονται σημαντικό πλήγμα. Έτι περαιτέρω, ο τομέας των φορολογικών διαφορών είναι ιδιαίτερα ευαίσθητος αν αναλογιστούμε ότι οι πράξεις της φορολογικής αρχής οδηγούν όχι μόνο στον καταλογισμό διάφορων φόρων, τελών και πρόσθετων φόρων, αλλά κυρίως στην επιβολή παράπλευρων κυρώσεων και στη λήψη μέτρων διασφαλιστικού χαρακτήρα που έχουν ως απόρροια μεταξύ άλλων την αδυναμία συνέχισης της επαγγελματικής δραστηριότητας, τη δέσμευση της περιουσίας του φορολογουμένου και την μη δυνατότητα μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Η περίπτωση που απασχόλησε τη νομολογία και αφορούσε τη χορήγηση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας μέσω αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης φανερώνει την προσπάθεια του φορολογουμένου να αναζητήσει προσωρινή δικαστική προστασία μέσω ενός θεσμού που εξασφαλίζει την άρση της βλάβης του αιτούντος με έναν περισσότερο δυναμικό τρόπο. Πράγματι, οι ιδιαιτερότητες των εννόμων σχέσεων που φέρονται προς επίλυση ενώπιον του διοικητικού δικαστή που δικάζει φορολογικές διαφορές, απαιτούν την παραχώρηση σε αυτόν μίας ευρύτερης εξουσίας προκειμένου να διαφυλαχθεί η αποτελεσματική προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του φορολογουμένου. Εν τούτοις, η πρακτική χρησιμότητα του ενδίκου αυτού βοηθήματος στις φορολογικές διαφορές, εξακολουθεί να παραμένει περιορισμένη γεγονός που οφείλεται εν μέρει στο δισταγμό του δικαστή να επέμβει στο έργο της Διοίκησης, όπως αναφέραμε. Η διαπίστωση αυτή σε συνδυασμό με το προβάδισμα που έχει αποκτήσει η αίτηση αναστολής, ως το βασικό ένδικο βοήθημα του φορολογουμένου με το οποίο αμύνεται απέναντι στις ενέργειες της Διοίκησης, καθιστούν την προσωρινή ρύθμιση κατάστασης ένα περιθωριοποιημένο ένδικο βοήθημα. Η απάντηση λοιπόν που μπορούμε προς το παρόν να δώσουμε στο ερώτημα που θέσαμε είναι ότι, όσο και να είναι αναγκαία σήμερα λόγω των δημοσιονομικών συγκυριών η παροχή ποιοτικότερης προσωρινής δικαστικής προστασίας, οι δικονομικές αγκυλώσεις του παρελθόντος θα καθιστούν την αίτηση αναστολής το ένα και μοναδικό καταφύγιο του φορολογουμένου το οποίο λόγω του αμυντικού του χαρακτήρα επικρατεί έναντι του επιθετικού χαρακτήρα της αιτήσεως προσωρινής ρύθμισης κατάστασης σε επίπεδο δικονομικής πραγματικότητας.

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- Γιαννακόπουλος Κ. *Το δημόσιο συμφέρον υπό το πρίσμα της οικονομικής κρίσης, Σκέψεις με αφορμή τις αποφάσεις ΣτΕ Β' 693/2011, ΣτΕ Στ' 1620/2011 και ΣτΕ Α' 2094/2011*, Εφ. ΔΔ.- 1/2012, σελ. 100επ.
- Λαζαράτος Π., *Η προσωρινή δικαστική προστασία στη Διοικητική Δίκη μετά τον ν. 3659/2008*, Δίκη 2009, σελ. 20-21.
- Μαθιουδάκης Ι. *Μετασχηματισμοί του ταμειακού συμφέροντος του Δημοσίου σε περίοδο έντονης οικονομικής κρίσης. Με αφορμή τις πρόσφατες αποφάσεις 693/2011 (κατά μειοψ.) και 1620/2011 (κατά πλειοψ.) του Στ' Τμ. του ΣτΕ*, Εφημ. Διοικητικού Δικαίου 2011, σελ. 478.
- Μάλλιου Α., *Οι προτάσεις του υπουργείου Οικονομικών για την προσωρινή δικαστική προστασία*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2010, σελ. 1558.
- Μάλλιου Α., *Προσωρινή δικαστική προστασία και παρεπόμενες φορολογικές κυρώσεις*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 2006, σελ. 491 επ.
- Μανιτάκης Αντ., *Η διπλή νομική φύση του δικαιώματος δικαστικής προστασίας*, Δίκη 1986, σελ. 637.
- Μπέης Κ., *Ελευθερία και δέσμευση του δικαστή στα ασφαλιστικά μέτρα*, Δίκη 1999, σελ. 525επ.
- Μπέης Ε., *Προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον κώδικα διοικητικής δικονομίας*, Δίκη 31, σελ. 655.
- Νικολάου-Παπουτσή, *Η παροχή προσωρινής δικαστικής προστασίας σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του κώδικα διοικητικής δικονομίας (Κ.Δ.Δ.)*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, 2000, σελ. 1394.
- Πετρόγλου Ι., *Αναστολή εκτέλεσης αρνητικών διοικητικών πράξεων*, Επιθεώρηση Δικαίου Κοινωνικής Ασφάλισης 2002, σελ. 246.

- Ράϊκος Δ., *Τα προσωρινά μέτρα στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Δίκη 2003, σελ. 780επ.
- Συμεωνίδης Ι., *Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Επιθεώρηση Δικαίου Κοινωνικής Ασφάλισης 2000, σελ. 737επ.
- Ψαράκης Ι., *Η διατάραξη κοινής ησυχίας ως λόγος δημοσίου συμφέροντος στα πλαίσια προσωρινής δικαστικής προστασίας κατά το άρθρο 202 ΚΔΔ*, Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου 2015, σελ. 511.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Γεωργιάδης Α., *Γενικές αρχές αστικού δικαίου*, Αθήνα 2012, Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλα.
- Γεωργίου Κ., *Ασφαλιστικά μέτρα ΙΙ*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2016, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.
- Γκέρτσος Β. και Τσόγκας Π., *Η προσωρινή δικαστική προστασία στη διοικητική δίκη*, Αθήνα, 2013, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
- Δαγτόγλου Π.Δ., *Ατομικά Δικαιώματα-Συνταγματικό Δίκαιο*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2012, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.
- Δαγτόγλου Π.Δ., *Διοικητικό δικονομικό δίκαιο*, Αθήνα-Κομοτηνή, 2014, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Δεληκωστόπουλος Στ., *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Αθήνα, 2008 Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλα.
- Κατράς Ι., *Η αγωγή κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Αθήνα-Κομοτηνή, 2017, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Κυπραίος Μ., *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο*, Αθήνα, 2003, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
- Λαζαράτος Π., *Διοικητικό δικονομικό δίκαιο*, Αθήνα, 2018, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
- Λαζαράτος Π., *Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Αθήνα-Κομοτηνή, 2005, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Μαρινάκης Π. και Πανταζόπουλος Π., *Διοικητικό δικονομικό δίκαιο*, Αθήνα, 2011, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
- Μωυσίδης Β., *Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Κατ' άρθρο ερμηνεία-Νομολογία*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2017, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε..

- Ράϊκος Γ., *Η προσωρινή δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές*, Αθήνα-Κομοτηνή, 1993, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Ράϊκος Γ., *Το δικαίωμα δικαστικής προστασίας του πολίτη απέναντι στη δημόσια διοίκηση*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2005, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.
- Σκουρής Β., *Η προσωρινή δικαστική προστασία στις διοικητικές διαφορές*, Αθήνα-Κομοτηνή, 2001, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Σκουρλέτος Γ., *Η δικαιοδοσία των διοικητικών δικαστηρίων*, Αθήνα, 2011, Ιδιωτική έκδοση.
- Φινοκαλιώτης Κ., *Φορολογικό δίκαιο-Ουσιαστικό μέρος, Φορολογική Διαδικασία, Φορολογική Δικονομία*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2014, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.
- Φορτσάκης Θ. και Σαββαΐδου Κ., *Φορολογικό δίκαιο*, Αθήνα, 2013, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
- Χαμηλοθώρης Ι., *Ασφαλιστικά μέτρα*, Αθήνα, 2016, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
- Χατζητζανής Ν., *Ερμηνεία κατ' άρθρον Κώδικος Διοικητικής Δικονομίας: Τόμος Α', Μέρος Πρώτον, Γενική Διαδικασία, άρθρα 1-215*, Αθήνα-Κομοτηνή, 2002, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.
- Χρυσανθάκης Χ., *Διοικητική Δικονομία, Ερμηνεία κατ' άρθρο*, Αθήνα, 2015, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.
- Χρυσανθάκης Χ., *Η προσωρινή δικαστική προστασία στις διοικητικές διαφορές – Θεωρητική Θεμελίωση*, Αθήνα-Κομοτηνή, 1998, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.

