



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών

— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

Σοφία Βρόντου

Α.Μ.: ΥΔ1879

Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική διαδικασία κατά το
ελληνικό και γερμανικό δίκαιο

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

ΑΘΗΝΑ, 2020

Σοφία Βρόντου

Το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία
κατά το ελληνικό και γερμανικό δίκαιο

ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ: Πάνος Λαζαράτος, Καθηγητής Νομικής Ε.Κ.Π.Α	
ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ: Πάνος Λαζαράτος, Καθηγητής Νομικής Ε.Κ.Π.Α Θεόδωρος Φορτσάκης, Καθηγητής Νομικής Ε.Κ.Π.Α Γεώργιος Δελλής, Καθηγητής Νομικής Ε.Κ.Π.Α	
ΕΠΤΑΜΕΛΗΣ ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ	
1. Πάνος Λαζαράτος, Καθηγητής Νομικής Ε.Κ.Π.Α.	2. Θεόδωρος Φορτσάκης, Καθηγητής Νομικής Ε.Κ.Π.Α.
3. Γεώργιος Δελλής, Καθηγητής Νομικής Ε.Κ.Π.Α.	4. Σπυρίδων Βλαχόπουλος, Καθηγητής Νομικής Ε.Κ.Π.Α.
5. Πατρίνα Παπαρρηγοπούλου, Καθηγήτρια Νομικής Ε.Κ.Π.Α.	6. Ανδρέας Τσουρουφλής, Επ. Καθηγητής Νομικής Ε.Κ.Π.Α.
7. Αικατερίνη Ηλιάδου, Επ. Καθηγήτρια Νομικής Ε.Κ.Π.Α.	

Copyright © [Σοφία Βρόντου, 2020]

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.

**ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΤΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΕΩΣ ΣΤΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΤΑ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΚΑΙ
ΓΕΡΜΑΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

<i>Εισαγωγή</i>	9
<i>§ 1. Το σύγχρονο κράτος ως φορολογικό κράτος</i>	9
<i>§ 2. Το φορολογικό δίκαιο ως ειδικός χειραφετημένος κλάδος του διοικητικού δικαίου</i>	16
<i>§ 3. Το δικαίωμα ακρόασης στη φορολογική διαδικασία</i>	21

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

<i>§ 1. Έννοια και περιεχόμενο του δικαιώματος ακρόασης</i>	25
I. Μεθοδολογική αντιμετώπιση ζητήματος	25
1. Γραμματική προσέγγιση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Ορισμός και βασικά εννοιολογικά χαρακτηριστικά	25
2. Τελολογική προσέγγιση	31
i. Ατομικές λειτουργίες ακρόασης	32
ii. Αντικειμενικές λειτουργίες ακρόασης	34
II. Νομική φύση του δικαιώματος ακρόασης	37
1. Η προηγούμενη ακρόαση ως αρχή	37
2. Η προηγούμενη ακρόαση ως ατομικό και κοινωνικό δικαίωμα	41
3. Η διαδικαστική φύση του δικαιώματος ακρόασης - Recht auf Organisation und Verfahren (im und durch Verfahren)	44
III. Η ακρόαση ως δικαίωμα παραιτητό	47
IV. Θετικοποίηση του δικαιώματος ακρόασης στη φορολογική διαδικασία	51
1. Το άρθρο 20 § 2 του Συντάγματος	51
2. Το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας	52
3. Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στον ν. 4174/2013	55
4. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στο δίκαιο της ΕΕ	60
α. Θεμελίωση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στο δίκαιο της ΕΕ	60
5. Περιεχόμενο και έκταση του δικαιώματος ακρόασης	62
6. Πολυεπίπεδη διοικητική διαδικασία	64
7. Όργανα στα οποία απευθύνεται το δικαίωμα ακρόασης	68

8. Περιορισμοί στο δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης	71
α. Περιορισμός του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης λόγω δημοσίου συμφέροντος	72
β. Η περίπτωση της σχετικοποίησης των διαδικαστικών σφαλμάτων	74
9. Δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης και αρ. 6 ΕΣΔΑ	75
10. Soft law και δικαίωμα ακρόασης	81
11. Ρυθμίσεις του Συμβουλίου της Ευρώπης	82
12. Έγγραφα του ΟΟΣΑ	84
V. Παρέκβαση: νομική ψυχολογία - Exkurs zur Rechtspsychologie	85
1. Το ζήτημα	85
2. Το αποτέλεσμα της ακρόασης (Der Anhörungseffekt)	85
3. Διαστάσεις του αποτελέσματος της ακρόασης Wirkungskanäle des Anhörungseffekts	87
4. Η εμπειρική αντιμετώπιση της μη εργαλειακής διάστασης	87
5. Η ανάπτυξη ενός σχεσιακού μηχανισμού	88
6. Το αίσθημα σύγχυσης - Der Frustrationseffekt	89
VI. Συμπερασματικές παρατηρήσεις	90

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

I. Φορολογική Διαδικασία	92
1. Μεθοδολογικά προλεγόμενα	92
2. Ορισμός Φορολογικής Διαδικασίας	92
3. Σκοποί φορολογικής διαδικασίας	94
i. Υλοποίηση του ουσιαστικού δικαίου ως σκοπός της διαδικασίας / Η εναρμόνιση του ουσιαστικού και διαδικαστικού φορολογικού δικαίου	94
ii. Αποδοχή της διαδικασίας	95
iii. Δικαιϊκή ειρήνη	96
iv. Εισπρακτικός σκοπός - Επιδίωξη του μέγιστου δυνατού κέρδους;	97
4. Αρχές που διέπουν τη διοικητική φορολογική διαδικασία	98
i. Αρχές του φόρου	98
α. Πώς γίνεται αντιληπτή η αρχή της νομιμότητας στη φορολογική διαδικασία;	100
β. Αρχή της ισότητας	102
Συμπέρασμα	104
ii. Ανακριτική αρχή	104
iii. Πραγματικά όρια στο καθήκον αναζήτησης	106
iv. Αρχή της συνεργασίας	106
v. Αρχή της προηγούμενης ακρόασης	109
vi. Η αρχή της αναλογικότητας ως όριο στη διερεύνηση του πραγματικού	109
II. Υποκείμενο του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική διαδικασία	110
III. Το αντικείμενο του δικαιώματος ακρόασης	116
1. Πραγματικά περιστατικά	117
2. Αποδεικτικά στοιχεία	121

3. Νομικές απόψεις	123
--------------------	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

§ 1. Διαδικαστικές προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος ακρόασης στην φορολογική διαδικασία	130
I. Η πρόσκληση προς ακρόαση	130
1. Τύπος της πρόσκλησης	130
2. Περιεχόμενο της προσκλήσεως	133
α. Πραγματικά δεδομένα	134
β. Νομικά δεδομένα	135
γ. Αποδεικτικά στοιχεία	138
II. Η προθεσμία της κλήσεως προς ακρόαση	139
1. Ακρόαση εντός ιδιαίτερα σύντομης προθεσμίας	142
2. Αυθόρμητη ακρόαση	143
3. Αίτηση προς παράταση της προθεσμίας	144
4. Κοινοποίηση κλήσεως προς ακρόαση	145
III. Ο τύπος της ακρόασεως	148
IV. Ο τόπος της ακρόασεως	151
V. Η γλώσσα της ακρόασεως	152
VI. Ο χρόνος της ακρόασεως	153
1. Κρίσιμο χρονικό σημείο της κλήσης προς ακρόαση	153
2. Αριθμός ακροάσεων και διάρκεια ακρόασεως	155
3. Χρονικό διάστημα μεταξύ ακρόασεως και εκδόσεως της καταλογιστικής του φόρου ή του προστίμου πράξης	158

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

§ 1. Οικονομολογική προσέγγιση του δημοσίου δικαίου θεσμού της προηγούμενης ακρόασεως	161
Πρόλογος	161
I. Η συμβολή της προηγούμενης ακρόασεως στη φορολογική διαδικασία	165
II. Οικονομική προσέγγιση των σκοπών της προηγούμενης ακρόασεως	167
III. Το ζήτημα της ερμηνείας του άρθρου 20 § 2 Σ	172
IV. Οικονομική προσέγγιση του μεθοδολογικού ζητήματος των προϋποθέσεων και των εξαιρέσεων από το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασεως	175

V. Η οικονομολογική προσέγγιση των δικονομικών περιορισμών του δικαιώματος ακροάσεως	178
VI. Η αρχή της αναλογικότητας	181
VII. Αρχή βιωσιμότητας και προηγούμενη ακρόαση	183
Επίλογος	184

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

§ 1. Προϋποθέσεις εφαρμογής του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία	185
-----------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

I. Μεθοδολογική προσέγγιση του ζητήματος	185
1. Ποιά είναι η ενδεδειγμένη μέθοδος κάλυψης των συγκαλυμμένων κενών και γιατί;	192
2. Οι ανακύπτουσες δυσχέρειες πληρώσεως του συγκαλυμμένου κενού	194
3. Ποιό τέλος αποτελεί τη βάση της τελολογικής συστολής;	196

§ 2. Το αυτεπάγγελτο της διοικητικής ενέργειας ή του μέτρου και η θετική βλάβη του Διοικούμενου	202
--------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

Προλεγόμενα	202
--------------------	-----

I. Ακρόαση μέσω φορολογικής δηλώσεως	204
1. Η φορολογική δήλωση ως η κυρίαρχη μορφή συνεργασίας στη φορολογική διαδικασία	204
2. Η θέση του Συμβουλίου της Επικρατείας	205
3. Φορολογική δήλωση και δικαίωμα ακροάσεως	208
4. Περιπτωσιολογική αντιμετώπιση	214
α. Απόρριψη επί τη βάσει δεδομένων κείμενων εκτός αυτής	214
β. Απόρριψη της δηλώσεως επί τη βάσει των δεδομένων της	217
γ. Αποδοχή της δηλώσεως	220
δ. Το νέο καθεστώς του ΚΦΔ	223

II. Η διενέργεια ελέγχου (έκδοση εντολής ελέγχου - σύνταξη έκθεσης ελέγχου)	228
1. Ακρόαση πριν ή μετά τον έλεγχο? Πριν η μετά την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου?	228

§ 3. Η νομική μορφή του διοικητικού μέτρου ή της ενέργειας	232
-------------------------------------------------------------------	-----

I. Ακρόαση επί κανονιστικών πράξεων	232
II. Η περίπτωση των γενικών διοικητικών πράξεων	237
III. Υλικές πράξεις	238
IV. Η περίπτωση της πρόσβασης σε βιβλία και στοιχεία	242
V. Εσωτερικές πράξεις της διοικήσεως	243

§ 4. Η νομική μορφή της καταλογιστικής του φόρου ή του προστίμου πράξης	245
I. Η στάση του Συμβουλίου της Επικρατείας	245
II. Η αυτονομία του φορολογικού δικαίου και ακρόαση στις δέσμιες και διακριτικής ευχέρειας πράξεις	249
III. Φύση φορολογικής ενοχής	249
IV. Φορολογική πράξη	251
V. Πράξεις εκδιδόμενες κατά δέσμια αρμοδιότητα	256
VI. Πράξεις εκδιδόμενες κατά διακριτική ευχέρεια	260
1. Αόριστες αξιολογικές έννοιες	265
2. Πράξεις εκδιδόμενες επί τη βάσει αντικειμενικών δεδομένων	268
3. Η έννοια της επιείκειας	280
4. Η περίπτωση της μοναδικά ορθής λύσης	284

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

§ 1. Εξαιρέσεις από το δικαίωμα ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία	286
I. Μεθοδολογική αντιμετώπιση του ζητήματος	286
II. Μέθοδοι στάθμισης των συγκρουόμενων εννόμων αγαθών	290
1. Αρχή της αναλογικότητας	290
α. Αναγκαιότητα της κρατικής παρέμβασης	293
β. Καταλληλότητα του διοικητικού μέτρου	295
γ. Εν στενή έννοια αναλογικότητα της κρατικής παρέμβασης	296
2. Η αρχή της πρακτικής συμφωνίας	298
3. Η προστασία του ουσιώδους πυρήνα των συγκρουόμενων αγαθών	299
III. Η νομική φύση της εξαίρεσης από το δικαίωμα ακροάσεως και η ανάγκη αιτιολογίας	299
§ 2. Εξαίρεση από το δικαίωμα ακροάσεως λόγω δημοσίου συμφέροντος	305
I. Λόγοι επείγοντος και δικαίωμα ακροάσεως	305
II. Η ανάγκη τήρησης μιας δεσμευτικής για την απόφαση προθεσμίας	310
III. Το ζήτημα της σύγκρουσης του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως με το δημόσιο συμφέρον στη φορολογική διαδικασία	313
IV. Διασύνδεση δημοσίου συμφέροντος με το χρονικό στοιχείο του επείγοντος	316
V. Η βέλτιστη επιλογή της προσωρινής διοικητικής πράξης	320

§ 3. Αυτοματοποιημένες διοικητικές πράξεις	326
I. Το δικαίωμα ακρόασης στην αυτοματοποιημένη φορολογική διαδικασία	326
II. Εννοιολογική και ειδολογική οριοθέτηση των μορφών αυτοματοποίησης	330
III. Περιπτωσιολογική ανάλυση	332
1. Έκδοση μεμονωμένων πράξεων με τη βοήθεια η/υ	332
2. Διαδικασία υποστηριζόμενη από τον αυτοματισμό	332
3. Μερικώς αυτοματοποιημένες διαδικασίες	333
4. Πλήρως αυτοματοποιημένες διαδικασίες	334
IV. Δικαιοπολιτική σημασία της ακρόασης στην αυτοματοποιημένη φορολογική διαδικασία	335
 § 4. Διοικητική εκτέλεση και προηγούμενη ακρόαση	341
 I. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης προ της λήψεως μέτρων διοικητικής εκτέλεσης	341
II. Μέτρα διασφάλισης των οφειλών στο δημόσιο και δικαίωμα ακρόασης (αρ. 46 ΚΦΔ)	344
1. Προηγούμενη ακρόαση επί συντηρητικής κατάσχεσης - αρ. 46 § 1 ΚΦΔ	344
2. Προηγούμενη ακρόαση σε περίπτωση προσωρινής διαταγής - §§ 2,3 άρ. 46 ΚΦΔ	349
3. Υποθήκη και προηγούμενη ακρόαση - 46 § 4 ΚΦΔ	351
4. Τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου (αρ. 46 §§ 5-7 ΚΦΔ)	352
III. Ατομική ειδοποίηση και προηγούμενη ακρόαση - αρ. 47 ΚΦΔ	359
IV. Ακρόαση λόγω λήψης μέτρων σε περίπτωση υπόνοιας καταδολίευσης (άρθρο 49 ΚΦΔ)	364
V. Προηγούμενη ακρόαση στην περίπτωση της επέκτασης των υποκειμενικών ορίων εκτελεστότητας - άρθρο 50 ΚΦΔ	367

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο

§ 1. Η ενδικοφανής διαδικασία στο φορολογικό δίκαιο	371
I. Ο συμβιβασμός στο φορολογικό δίκαιο	371
II. Το καθεστώς προ του ΚΦΔ	376
III. Η στάση της νομολογίας	377

IV. Η ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 ΚΦΔ και το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως	380
1. Ενόψει του προστατευτικού σκοπού της ακροάσεως	384
2. Ενόψει του ειρηνευτικού σκοπού της ακροάσεως	389
3. Ενόψει του νομιμοποιητικού σκοπού της προηγούμενης ακροάσεως	390
V. Η θεραπεία της προηγούμενης ακροάσεως από την ενδικοφανή προσφυγή	391
VI. Η τελολογικά συνεπής λύση	395
1. Αναστολή εκτέλεσης της αρχικής απόφασης	395
2. Επαναφορά των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση	398
3. Η προβλεπόμενη στον ΚΦΔ δυνατότητα αναπομπής	399

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο

<i>§ 1. Το ζήτημα της λυσιτελούς προβολής λόγων παραβιάσεως του δικαιώματος ακροάσεως</i>	402
I. Η θεωρία της λυσιτέλειας	402
II. Η διάταξη του άρθρου 79 § 5 περ. β' ΚΔΔ	406
1. Η απαίτηση επίκλησης βλάβης	407
2. Η απαίτηση απόδειξης βλάβης	412
III. Η λυσιτελής προβολή λόγων για παράβαση του δικαιώματος ακροάσεως επί πράξεων δέσμιας αρμοδιότητας και διακριτικής ευχέρειας	415
IV. Δικαιοκρατική αντιμετώπιση της θεωρίας της λυσιτέλειας	420
1. Ενόψει του άρθρου 20 § 1 Σ	420
2. Ενόψει της αρχής της ισότητας	422
3. Ενόψει της αρχής της διάκρισης των λειτουργιών	423
4. Ενόψει της αρχής της αναλογικότητας	425

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10^ο

<i>§ 1. Το ζήτημα της αυτεπάγγελτης εξέτασης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως</i>	434
-------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11^ο

<i>§ 1. Αστική ευθύνη και αξίωση αποζημίωσης από τη διαδικαστική αδικία.</i>	443
------------------------------------------------------------------------------	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12^ο

<i>§ 1. Η σχέση των άρθρων 28 § 1 ΚΦΔ, 62 § 4 και 6 § 3 ΚΔΔιαδ.</i>	449
---------------------------------------------------------------------	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13^ο

<i>§1. Συμπερασματικές θέσεις</i>	452
-----------------------------------	-----

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	467
-----------------	-----

SYNOPSIS	469
-----------------	-----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	471
---------------------	-----

I. ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ	471
------------------------	-----

II. ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ	488
-----------------------	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Εισαγωγή

§. 1 Το σύγχρονο κράτος ως φορολογικό κράτος¹

Το κράτος του Συντάγματος είναι φορολογικό.^{2,3} Χαρακτηρίζεται εκ πρώτης από το ότι ο φόρος αποτελεί την τυπική πηγή εσόδων του.⁴ Το φορολογικό κράτος είναι φορέας των σκοπών του φόρου. Ο τύπος βέβαια του φορολογικού κράτους δεν εξαρτάται από τον φορέα της εξουσίας (δημοκρατία, αριστοκρατία, μοναρχία) ούτε από τον σκοπό (όπως το κοινωνικό κράτος) αλλά κυρίως από ένα συγκεκριμένο εργαλείο κυριαρχίας, τον φόρο. Από την άποψη αυτή το φορολογικό κράτος ομοιάζει προς το παροχικό κράτος, οι δύο δε αυτοί κρατικοί τύποι τελούν σε σχέση αντιστοιχίας καθώς ό,τι εμφανίζει ο ένας στο σκέλος εσόδων συνεπάγεται ο άλλος στο σκέλος των εξόδων.^{5,6}

Ωστόσο, ένας ορισμός του φορολογικού κράτους αρκούμενος στην ταυτολογία του, ως εκείνου του κράτους, το οποίο χρηματοδοτείται ουσιαστικά από τους φόρους θα ήταν ελλιπής.⁷ Το φορολογικό κράτος συνιστά ταυτόχρονα αποτέλεσμα και αιτία μιας συγκεκριμένης, ιστορικά

¹ Κατά τον Isensee ο όρος αποτελεί προϊόν δανεισμού από τις οικονομικές επιστήμες. Οι θεωρίες περί κράτους και διοικητικού δικαίου χαρακτηρίζονται ως «τυφλές δημοσιονομικά» (finanzblind) καθώς δεν έχουν την πρόθεση να διασαφηνίσουν την ουσία του κράτους εξ επόμεως είδους των εσόδων του, σε αντίθεση με τις οικονομικές επιστήμες, οι οποίες ανέκαθεν προσανατολιζόνταν στην αξιολόγηση της σχέσης της φορολόγησης με την συνταγματική τάξη και στην ανάπτυξη μιας θεωρίας φορολογικού κράτους. Βλ. χαρακτηριστικά J. Isensee, *Steuerstaat als Staatsform*, Festschrift für Ipsen, Tübingen, σελ. 409επ.

² Isensee, *ό.π.*, σελ. 409

³ Πρόκειται για κρατική μορφή, όπως το κράτος δικαίου, το κοινωνικό κράτος κλπ. Χαρακτηρίζονται ως «ιδεατοί τύποι» (Idealtypen), που απεικονίζουν σύνθετα φαινόμενα με έμφαση στο ουσιαστικό και παραμέληση του τυχαίου. G. Jellinek, *Allgemeine Staatslehre*, 7. Neudruck der 3. Auflage, 1960, σελ. 30-42, Isensee, *ό.π.*, σελ. 411

⁴ P. Badura, *Das Verwaltungsmonopol*, Duncker und Humblot, Berlin, 1963, σελ. 219

⁵ Isensee, *ό.π.*, σ. 411, C. Schmitt, *Der Hüter der Verfassung*, 1931, σελ. 81: “Der Staat des Jahres 1931 sei ein Wohlfahrts- und ein Fürsorgestaat und infolgedessen gleichzeitig in ungeheurem Maße ein Steuer- und Abgabenstaat”, J. Popitz, *Der Finanzausgleich und seine Bedeutung für die Finanzlage des Reichs, der Länder und Gemeinden*, 1930, σελ. 7. Αναλυτικά για τη σχέση των δύο μορφών κρατικών τύπων πρβλ. R. Mellinghof, *Steuern im Sozialstaat*, DStjG 2006, Bd. 29, A. Raupach, *Steuern im Sozialstaat*, DStjG 2005.

⁶ P. Kirchhof, *JZ* 1982, σελ. 305: “Denn der Staat kann nicht geben, ohne zuvor genommen zu haben; kann materielle Freiheit nur gewähren, wenn er materielle Freiheit an anderer Stelle beschränkt hat”

⁷ Isensee, *ό.π.*, σελ. 410επ.

διαμορφωμένης τάξεως κράτους και οικονομίας.⁸ Δομικό χαρακτηριστικό του είναι η απρόσωπη και αποστασιοποιημένη σχέση κράτους πολίτη, η οποία εξαντλείται στην χρηματική καταβολή του φόρου. Αντίκειται σε αυτό η χρησιμοποίηση υπηρεσιών και λοιπών παροχών από τους πολίτες για την εκπλήρωση των καθηκόντων του.⁹ Για τον λόγο αυτό φέρνει σε πέρας τις υποχρεώσεις του με δικό του προσωπικό.¹⁰ Έτσι η ιστορική ανάπτυξη του φορολογικού κράτους συμπίπτει με την εισαγωγή των θεσμών του τακτικού στρατού και των δημοσίων υπαλλήλων καθώς τα πάγια έξοδα προσωπικού απαιτούν και πάγια χρηματοδότηση.¹¹ Στο φορολογικό κράτος εκδηλώνεται η κυριαρχία του σύγχρονου δημοκρατικού κράτους αφού αυτό -σε αντίθεση με το φεουδαρχικό σύστημα- δεν εμφανίζεται ως ικέτης όταν θέλει να καλύψει τις ανάγκες του αλλά καθορίζει τις απαιτήσεις του μέσω κυριαρχικών, μονομερών, επιτακτικών εντολών.

Το φορολογικό κράτος βασιζόμενο στο πρότυπο του “Laisser faire” προϋποθέτει τον δυισμό του κράτους και της κοινωνίας.^{12, 13} Το κράτος νοούμενο ως επί σκοπού οργανωμένος μηχανισμός κυριαρχίας και λήψεως αποφάσεων και η κοινωνία ως τον χώρο εντός του οποίου αναπτύσσονται

⁸ Πρβλ. και Δ.Γιαλούρη, Το σύγχρονο κράτος ως «φορολογικό κράτος», δηλαδή ως κράτος που καλύπτει τις ανάγκες του μέσω των φόρων, ΔΦΝ 2008, σελ. 1199-1201 και Π. Πανταζόπουλος, Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 18επ.

⁹ Αλλά και η φορολογική ενοχή απαγορεύεται να εξαρτάται από αντιπαροχές του φορολογικού πιστωτή, εξαίρεση αποτελούν οι εισφορές, τα τέλη και οι φόροι ειδικού σκοπού. Βλ. Θ. Φορτσάκης/Κ.Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 27επ., Κ.Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 14επ, Friauf, Öffentliche Sonderlasten und Gleichheit der Steuerbürger, Festschrift für Jahrreiß, 1974, ο οποίος αναγνωρίζει ως βασικό κανόνα του σύγχρονου φορολογικού κράτους τη χρηματοδότηση όλων των δημοσίων εξόδων από τον κρατικό προϋπολογισμό και την απαίτηση, οι εξαιρέσεις να αιτιολογούνται ειδικώς. Παρομοίως και ο E.Forsthoff, Der Entwurf eines zweiten Vermögensbildungsgesetzes, BB 1965, σελ. 388f

¹⁰ H.Kube, Staatsaufgaben und Solidargemeinschaften, DSjG, 2006, J.Isensee/P.Kirchhof, HStR, Bd III, 2 Aufl., 1996: “Σε αυτές τις υποχρεώσεις συγκαταλέγονται η εγγύηση της εσωτερικής/εξωτερικής ασφάλειας, η υπεράσπιση της έννομης τάξης, η εξασφάλιση ενός αξιοπρεπούς ελάχιστου εγγυημένου εισοδήματος και η ετοιμότητα ουσιαστικών υποδομών”.

¹¹ Isensee/Ritschl, Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung, 1925, σ. 75 : “die Geldlasten werden ... zur Dauereinrichtung, zur regelmäßigen, ordentlichen Einnahme”

¹² Isensee, ό.π., σελ. 417

¹³ Η διάκριση κράτους - κοινωνίας αποτελεί την εναλλακτική στην ταυτότητα κράτους - κοινωνίας του ολοκληρωτισμού. Η διάκριση (Unterscheidung) αντιδιαστέλλεται προς τον απόλυτο διαχωρισμό (Trennung) και είναι δηλωτική της αλληλεξάρτησης και των αλληλεπιδράσεων μεταξύ των δύο οντοτήτων. Κατ’αυτήν την έννοια αντιλαμβάνονται τη διάκριση και οι Böckenförde και Heller, επισημαίνοντας την λειτουργική εξάρτηση του οργανισμού του κράτους από την κοινωνία. H.Heller, Die Begründung der Staatslehre durch die politische Sozieologie, 1986, σελ. 228επ, “...der Staat so weing wie irgendeine andere Organisation zerfällt in Regierte und Regierende; denn nur in ihrer wirksamen Verbundenheit durch eine Ordnung bewirken beide das, was nicht nur dem Außenstehenden, sondern ihnen selbst als eine Wirkungseinheit entgegentritt”. Αυτό βέβαια προϋποθέτει λειτουργική διαφοροποίηση στη σχέση μεταξύ κράτους και κοινωνίας προσανατολισμένη κυρίως στην δυνατότητα του κράτους να ενισχύσει τις επιδόσεις του. Προϋπόθεση λοιπόν είναι η ύπαρξη ενός ανεξάρτητου κρατικού οργανισμού, όχι ξένου προς την κοινωνία αλλά λειτουργούντος υπέρ της. Τα χαρακτηριστικά του φορολογικού κράτους καθιστούν σαφέστερη τη διάκριση και αλληλεπίδραση των δυο σφαιρών. E-W Böckenförde, Die verfassungstheoretische Unterscheidung von Staat und Gesellschaft als Bedingung der individuellen Freiheit, 1972, σελ. 3, H. Ehmke, “Staat” und “Gesellschaft” als verfassungstheoretisches Problem, 1976, σελ. 23επ.

οι ατομικές και συλλογικές ελευθερίες. Έτσι η οικονομία της αγοράς, ως συστατικό στοιχείο του φορολογικού κράτους, βασίζεται στις ελευθερίες των ατόμων. Στο κράτος ανήκει η εξουσία επιβολής φόρων, ενώ στις δυνάμεις της κοινωνίας η εξουσία διαθέσεως των φορολογικών αντικειμένων, η οποία είναι προϊόν δικαιωμάτων. Ιδεολογικό υπόβαθρο της δυαδικής συλλήψεως του φορολογικού κράτους και της κοινωνίας της οικονομίας είναι ο φιλελευθερισμός και μάλιστα τόσο κατά την οικονομική όσο και κατά την κρατική μορφή του.^{14, 15} Το σοσιαλιστικό σύστημα συνεπάγεται την παρακμή του φορολογικού κράτους. Ο φιλελεύθερος αυτός κρατικός τύπος χάνει την ύπαρξή του όταν το κράτος, μέσω συλλήβδην σοσιαλιστικοποιήσεως των σημαντικότερων παραγόντων της οικονομίας, αποκτά την άμεση κυριαρχία επί των φορολογικών πηγών και κατ' αυτόν τον τρόπο παραμερίζει τον δυϊσμό ανάμεσα στην κρατική φορολογική εξουσία και στην

¹⁴ Isensee, ό.π., σελ. 417, R.Goldscheid/J.Schumpeter, Die Finanzkrise des Steuerstaates, 1976, σελ. 345-352, 368-371, H.Sultan, Über das Verhältnis von Steuerstaat und Unternehmerstaat, 1928, Festgabe für Schanz, S. 408, 425επ, W. Gerloff, Die Rechtfertigung der Besteuerung, Festgabe für Schanz II, 1928, σελ. 157, H.Hirsch, Wirtschaftliches Prinzip und öffentliches Interesse als Leitideen des Steuersystems, Finanzarchiv 27 1968, σελ. 5-36

¹⁵ “Στην ελληνική έννομη τάξη το οικονομικό Σύνταγμα προσδιορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 5§1 και 17 ως προς την καθιέρωση της παραδοσιακής καπιταλιστικής οικονομίας της αγοράς και των συναφών με αυτή ελευθεριών και από τις διατάξεις των άρθρων 21, 22, 25§1, 1, 4, 106 και 17§1 με τις οποίες αφενός προσδίδεται λειτουργικός χαρακτήρας και αφετέρου αναγνωρίζεται ο παρεμβατικός, ρυθμιστικός ρόλος της πολιτείας, με την καθιέρωση της αρχής του κοινωνικού κράτους. Το οικονομικό σύστημα που προστατεύεται έτσι είναι κατά τον Α. Τάχο ένα οικονομικό καθεστώς: α) φιλελεύθερο-αστικό, β) κεφαλαιοκρατικό, γ) ταξικό, δ) επεμβατικό.” Δ.Δ. Καββαδά - Μιχαήλ Χ. Οικονόμου: Οικονομική κρίση: Μια νέα θεώρηση του ρόλου του Κράτους και του οικονομικού Συντάγματος?, www.constitutionalism.gr

Κατά τον F.Newmark το γερμανικό Σύνταγμα προστατεύει αυτή την ελευθερία όχι μέσω ενός συγκεκριμένου οικονομικού Συντάγματος αλλά μόνο στη βάση των ατομικών δικαιωμάτων. Από την BVerfGE 50, 290 (γνωστή ως Mitbestimmungsurteil) δεν μπορεί μεν να συναχθεί μια διάκριση κράτους κοινωνίας ως προϋπόθεση του φορολογικού κράτους, πρέπει όμως να θεωρηθεί ότι αυτή γίνεται αντιληπτή στο πλαίσιο μιας ευρύτερα καθορισμένης ουδετερότητας του Συντάγματος. Κατά δεν την BVerfGE 4, 7 “Die "wirtschaftspolitische Neutralität" des Grundgesetzes besteht lediglich darin, daß sich der Verfassungsgeber nicht ausdrücklich für ein bestimmtes Wirtschaftssystem entschieden hat. Dies ermöglicht dem Gesetzgeber die ihm jeweils sachgemäß erscheinende Wirtschaftspolitik zu verfolgen, sofern er dabei das Grundgesetz beachtet. Die gegenwärtige Wirtschafts- und Sozialordnung ist zwar eine nach dem Grundgesetz mögliche Ordnung, keineswegs aber die allein mögliche. Sie beruht auf einer vom Willen des Gesetzgebers getragenen wirtschafts- und sozialpolitischen Entscheidung, die durch eine andere Entscheidung ersetzt oder durchbrochen werden kann.” Ο R. Scholz, σε Maunz/Dürig/Scholz, Rdnr I 77επ, 123, 136επ (σχετικά με το άρθρο 12 του γερμανικού Συντάγματος, το οποίο κατοχυρώνει το δικαίωμα στην εργασία) περιγράφει αυτή την ουδετερότητα ως “ανοιχτό σύστημα”, στο οποίο προβλέπονται δυνατότητες διαμόρφωσης ενός οικονομικοπολιτικά ενεργού κράτους, αυτές όμως είναι περιορισμένες καθώς τελειώνουν εκεί όπου επαπειλείται η μετατροπή σε ένα κλειστό σύστημα μονομερώς φιλελεύθερο ή αυστηρά κρατικό. Τα δικαιώματα δηλαδή εγγυώνται την ακώλυτη άσκηση των οικονομικών δραστηριοτήτων που προστατεύονται από το Σύνταγμα. Δικαιώματα και αρχή του κράτους δικαίου εγγυώνται ότι καμία κρατική ενέργεια δεν επιτρέπεται να άρει την θεμελιωτική απόσταση μεταξύ κράτους - κοινωνίας. Έτσι τα δικαιώματα δεν ενεργούν μόνο ως υποκειμενικά αμυντικά δίκαια αλλά αναπτύσσουν και μια αντικειμενική/τυπική λειτουργία που εκτείνεται πέρα από τα κριθέντα με την BVerfGE 50, 290. Η αναγνώριση αυτή είναι καθοριστική για ένα κράτος, το οποίο παραιτείται από την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας και καλύπτει τις ανάγκες του μέσω συμμετοχής στο κέρδος των φορολογικών υποκειμένων. Έτσι και ο A.Raupach, Steuern im Sozialstaat, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft-Eröffnung der Jahrestagung und Rechtfertigung des Themas, 2006; BVerfGE 4,7(17f); Leibholz/Rinck/Hesselberger, Art 20 GG Rz 297, κριτικός ο Herzog, σε: Maunz-Düring, Art. 20 GG Rz 60

Γενικά περί του ορισμού “οικονομικό Σύνταγμα”: P. Badura, Wirtschaftsverfassung und Wirtschaftsverwaltung, 2011, Mohr Siebeck, Tübingen.

ελευθερία της ιδιωτικής πρωτοβουλίας.¹⁶ Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 5 § 1Σ, 25Σ και 106 §§1,2 Σ συνάγεται ότι η εθνική έννομη τάξη (όπως και η ενωσιακή) στηρίζεται σε ένα καθεστώς «κοινωνικής οικονομίας της αγοράς». Πιο συγκεκριμένα, το δημόσιο συμφέρον, δηλαδή η ευημερία κατά την οικονομική εναλλακτική του,¹⁷ συναρτάται με ένα σύστημα ελεύθερης οικονομίας της αγοράς.¹⁸ Οι ανωτέρω διατάξεις επομένως συμβάλλουν στη δικαιοκρατική οριοθέτηση της οικονομικής πολιτικής, αφού αφενός τυποποιούν την κρατική παρέμβαση αφετέρου καθορίζουν το σκοπό και τα όριά της.¹⁹

Το κράτος, το οποίο χρηματοδοτείται μέσω των φόρων, δεν δύναται να δρα σύμφωνα με τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας και να επιδιώκει κερδοσκοπικούς σκοπούς. Ακόμα όμως και στην εξαιρετική αυτή περίπτωση δεν αναλαμβάνει τον επιχειρηματικό κίνδυνο. Δεν απαιτεί μονοπώλιο. Το φορολογικό κράτος ζει ως “παράσιτο” της ιδιωτικής οικονομίας.²⁰ Άρα, για λόγους αυτοσυντηρήσεως, πρέπει να “τροφοδοτεί” αυτόν τον “εγωισμό” της ιδιωτικής οικονομίας.²¹ Κατά την παρασκηνιακά κινούμενη αρχή της επικουρικότητας,²² η κρατική οικονομία οφείλει να μην κάνει, ό,τι μπορεί να κάνει η ιδιωτική πρωτοβουλία.²³ Συμμετέχει έμμεσα στην παραγωγή και στο κέρδος έχοντας τη δυνατότητα επηρεασμού της ιδιωτικής οικονομίας μέσω ενός συστήματος κυρώσεων, μέσω όρων ρυθμίσεως της οικονομίας και ποικίλων μέσων σχεδιασμού και

¹⁶ Γ. Δελλής, Δήμος και Αγορά, Εκδ. Ευρασία 2018, σελ. 15: «Ο φιλελευθερισμός ως οικονομικό σύστημα συνδέεται με το «αόρατο χέρι» της αγοράς, στην οποία ελεύθερα συμμετέχει το άτομο/πολίτης. Ως πολιτικό σύστημα, συνδέεται με την αντιπροσωπευτική Δημοκρατία, η οποία εγγυάται την προσωπική ελευθερία του πολίτη/ατόμου διά της συμμετοχής του στη διαδικασία λήψης αποφάσεων». Jürgen Habermas, Strukturwandel der Öffentlichkeit: Untersuchungen zu einer Kategorie der bürgerlichen Gesellschaft, 1971, σελ. 272 “ Der Steuerstaat geht erst dann in einer Staatsgesellschaft auf, wenn alle soziale Macht eines politisch relevantes Wirkungsgrades auch demokratischer Kontrolle unterstellt würde.”

¹⁷ Δελλής, ό.π., σελ., 43, 216

¹⁸ Γ.Δελλής, Δήμος και Αγορά, σελ. 276: « Το οικονομικό Σύνταγμα είναι «ανοικτό» μόνο ως προς την ένταση με την οποία η εκάστοτε πλειοψηφία θα επιδιώξει ορισμένες από τις πτυχές της ευημερίας: με περισσότερες ή λιγότερες παροχές, βαρύτερη ή μικρότερη φορολογία, περισσότερη ή όχι αναδιανομή εισοδήματος. Δεν είναι όμως ανοικτό ως προς τη μέθοδο, η οποία θα χρησιμοποιηθεί, για την προώθηση των συγκεκριμένων πολιτικών: αυτές επιδιώκονται, στο μέτρο του δυνατού, μέσα από την ελεύθερη οικονομία της αγοράς».

¹⁹ Αρ.Μάνεσης/Αντ.Μανιτάκης, Κρατικός παρεμβατισμός και Σύνταγμα: Έλεγχος τραπεζών βάσει των Α.Ν. 1665/1951 και Ν. 431/1976, ΝοΒ 1981, σελ. 1199, Α. Καϊδατζής, Σύνταγμα, Κατ’άρθρο Ερμηνεία, Σάκκουλας 2017, σελ. 1720, Γ.Δελλής, Το ατομικό δικαίωμα αντιμετώπι στο οικονομικό και οικολογικό γενικό συμφέρον, σε: Τσαπόγα/Χριστόπουλο, Τα δικαιώματα στην Ελλάδα, 1953-2003, 2004, σελ. 209, του ιδίου, Κρατικός παρεμβατισμός, οικονομική ανάλυση του δικαίου και οργάνωση τω υπηρεσιών γενικού συμφέροντος, ΤοΣ 2009, σελ. 31

²⁰ Goldscheid-Schumpeter, ό.π., σελ. 350

²¹ Πρβλ. και Δελλή, ό.π., σελ. 15: «Ο φιλελευθερισμός λειτουργεί στη βάση ενός αθροίσματος υποκειμενικών βουλήσεων -φύσει «ιδιοτελών» και εν πολλοίς αντιθετικών- οι οποίες εκφράζονται μέσω των μεμονωμένων ιδιωτικών συναλλαγών....».

²² Για το ζήτημα βλ. τη μελέτη του J. Isensee, Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, Eine Studie über das Regulativ des Verhältnisses von Staat und Gesellschaft. (Schriften zum Öffentlichen Recht; SÖR 80), Duncker & Humblot GmbH, 2001

²³ Isensee, ό.π., σελ. 422

προωθήσεως της αναπτύξεως.²⁴ Το κράτος τελούν -σε επιφυλακή- συμμετέχει, δεν δημεύει²⁵. Απέχει από την ανάληψη δραστηριοτήτων, οι οποίες καταλαμβάνονται από το προστατευτικό πεδίο ατομικών δικαιωμάτων και οι οποίες από το Σύνταγμα έχουν ανατεθεί στην ιδιωτική πρωτοβουλία, παρέχοντας στους πολίτες ένα optimum επιδιώξεως κέρδους.²⁶ Με την απελευθέρωση από την υποχρέωση παροχής υπηρεσιών προς το κράτος διευρύνεται η ιδιωτική σφαίρα των πολιτών, ο δε φόρος συνιστά το τίμημα για την προστασία που παρέχει το κράτος και την θεσμική ασφάλεια, απαραίτητα συστατικά της ελεύθερης οικονομικής πρωτοβουλίας.²⁷ Στο σημείο αυτό εκδηλώνεται η «υστεροβουλία» του φορολογικού κράτους. Η ευρωστία του κράτους εξαρτάται από την ευημερία των πολιτών. Αλλά και όσο περισσότερα μέσα χρειάζεται το κράτος τόσο περισσότερο μετατρέπεται σε φορολογικό κράτος, τόσο περισσότερο βρίσκει το κράτος δικαίου στο φορολογικό κράτος την ουσιαστική έκφρασή του.²⁸

Η φορολογική δικαιοσύνη είναι η ουσιαστικότερη συνιστώσα του φορολογικού κράτους, η οποία θρέφεται τόσο από την φορολογική ηθική του κράτους όσο και των πολιτών.^{29, 30} Η επέμβαση του φορολογικού κράτους όμως απαιτεί αφενός, όπως οι ισχύοντες φορολογικοί νόμοι σέβονται την αυτονομία των φορολογουμένων, αφετέρου να είναι δομημένοι κατά το σχήμα «Όταν-Τότε», το οποίο σημαίνει ότι φορολογική ενοχή υφίσταται μόνο όταν πληρούται το πραγματικό ενός κανόνα δικαίου, το οποίο δικαιολογεί φοροδοτική ικανότητα.³¹ Αν βέβαια πληρούνται οι όροι γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως εξαρτάται από τον φορολογούμενο, ο οποίος δεν πρέπει να λαμβάνει υπ' όψιν του τις ανάγκες του συνόλου, επιτρέπεται δε να διαμορφώνει έτσι τις βιοτικές και επαγγελματικές σχέσεις του, ώστε να πληρώνει το χαμηλότερο

²⁴ F. Newmark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, J.C.B. Mohr, 1970 Tübingen, Γενικά για την «έμμεση» δράση του κράτους βλ. P. Kirchhof, Verwalten durch mittelbares Einwirken, 1977, κυρίως σ. 105επ., P. Badura, Wachstumsvorsorge und Wirtschaftsfreiheit, 1977, σε: R.Stödter, Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht. FS für H.-P. Ipsen, σελ. 367επ

²⁵ Isensee, ό.π., σελ. 435

²⁶ F. Newmark, Grundsätze gerechter und ökonomischer rationaler Steuerpolitik, Mohr, Tübingen

²⁷ Η θεσμική ασφάλεια ως ουσιώδης προϋπόθεση της οικονομικής ανάπτυξης απεδείχθη από τον ιστορικό οικονομολόγο και Νομπελίστα Douglass C.North, S.D.C. North, Theorie des institutionellen Wandels, Tübingen, 1988

²⁸ K.Tipke/J.Lang, Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2005, σελ. 1, Isensee, ό.π., σελ. 426, K.Vogel, Der Finanz- und Steuerstaat, HStR, I, §27, R. Scholz, Steuerstaat und Rechtsstaat, σε FS für W. Leisner, Berlin 1999, σελ. 797, H. Weber-Gellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln 2001, σελ. 15επ. και από οικονομική σκοπιά: E. Gabel, Das Steuerstaatsgebot des Grundgesetzes, 2000, σελ. 209

²⁹ Αναλυτικά σε K.Tipke, Besteuerungsmoral und Steuermoral, σε: Nordrhein-Westfälische Akademie der Wissenschaften, Vorträge G366, Wiesbaden 2012.

³⁰ J.Lang, σε K.Tipke/J.Lang, Steuerrecht, "Der Staat soll rechtsstaatlich und nicht fiskalisch zu agieren"

³¹ "Wenn-dann-Schema" κατά τον Isensee, ό.π., σελ. 425

δυνατό φόρο.³² Αφετέρου πρέπει να διατηρείται η ουσία των φορολογικών νόμων που είναι η ισότητα κατά την επιβολή του φόρου και η διατήρηση της φορολογικής πηγής.³³

Τα ατομικά δικαιώματα ωστόσο είναι μεν λειτουργικές προϋποθέσεις του μηχανισμού της αγοράς και του ελεύθερου ανταγωνισμού, μέσο διαμορφώσεως της προσφοράς και της ζήτησης αλλά ταυτόχρονα και παράγοντες κινδύνου συγκεντρώσεως εξουσίας σε βάρος της ελευθερίας των αδύναμων, όροι δημιουργίας οικονομικής εξαρτήσεως και αιτία έντονων βιοτικών διαφορών. Γι' αυτό το κράτος είναι συνυπεύθυνο τόσο για τον σεβασμό αυτών των λειτουργικών προϋποθέσεων όσο και για τη ρύθμιση των κινδύνων στην οικονομία της αγοράς. Χαράσσει μια “κοινωνική” πολιτική σχετικά με την οικονομία της αγοράς και συντέμνει την απόσταση μεταξύ κράτους και οικονομίας, χωρίς να αίρει την προστασία των λειτουργικών προϋποθέσεων.³⁴ Το σύγχρονο φορολογικό κράτος λοιπόν δεν αποσκοπεί μόνο στην κάλυψη δημοσιονομικών αναγκών αλλά αποτελεί και εργαλείο κοινωνικού και αναδιανεμητικού χαρακτήρα αποδεικνύοντας την ζωντάνια και την αποδοτικότητά του.^{35,36} Το φορολογικό κράτος αποτελεί το συνταγματικό έρεισμα του κοινωνικού κράτους.³⁷ Καθώς η κρατική παροχική διοίκηση εξασφαλίζει τα μέσα της μέσω των φόρων, συνδέεται το κράτος πρόνοιας με το φορολογικό κράτος και αυτό με τη βιοτική πρόνοια.³⁸ Το σύγχρονο κράτος δικαίου είναι κοινωνικό κράτος κυρίως μέσω της λειτουργίας του ως φορολογικό κράτος.³⁹ Το κοινωνικό κράτος του Συντάγματος βρίσκει στο φόρο το κατάλληλο εργαλείο για την πραγμάτωση της κοινωνικής δικαιοσύνης, καθώς αφαιρεί από τα άτομα αγοραστική δύναμη κατά το μέτρο της αποδοτικής τους ικανότητας ενώ το κοινωνικό κράτος τους την επιστρέφει κατά το μέτρο των αναγκών τους.⁴⁰

³² BFH 66, 250 (256)

³³ Isensee, ό.π., σελ. 418: “Το φορολογικό κράτος είναι αντίθετο σε κάθε προνομιακή μεταχείριση. Η φορολογική ηθική έγκειται στην πραγμάτωση της φορολογικής ισότητας. / Alexis de Tocqueville, L Ancien Regime et la Revolution, 1856, σελ. 114

³⁴ Isensee, ό.π., σελ. 421, για (Funktionsvoraussetzungen) κάνει λόγο ο F. Newmark σε Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, J.C.B. Mohr, 1970 Tübingen

³⁵ Isensee, ό.π., σελ.417. Ο συγγραφέας αναφέρει ότι το φορολογικό κράτος επέζησε παγκόσμιων πολέμων, οικονομικών κρίσεων και κοινωνικοπολιτικών μεταβολών. Με την ανάληψη νέων καθηκόντων όπως αυτά της κατεύθυνσης της οικονομίας και της αναδιανομής του εισοδήματος ενισχύθηκε αποδεικνύοντας τη ζωντάνια, την ευελιξία και την αποδοτικότητά του. Επέζησε των πλέον διαφορετικών συνταγμάτων. Ορθά παρατηρεί ο Isensee ότι στις πραγματικές δομές του αντικατοπτρίζεται η κρατική συνέχεια.

³⁶ Badura, Das Verwaltungsmonopol, 1963, σελ. 219επ., Παρομοίως και ο P.Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, σελ. 3επ.

³⁷ E. Forsthoff, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, VVDStRL 12, 1954, σελ. 32

³⁸ Badura, ό.π., σελ. 219

³⁹ Forsthoff, ό.π., σελ. 32; Σύμφωνος και ο Habermas, ό.π., σελ. 272

⁴⁰ “(steuerliches Nehmen - sozialstaatliches Geben)” Έτσι ο Isensee, Umverteilung durch Sozialversicherungsbeiträge, 1973, σελ. 25επ, H.-P. Ipsen, Bundes-Ausgleichsabgaben zur Wirtschaftslenkung, DVBl. 1976, σελ.653, A. Raupach, Steuern im Sozialstaat, DSjG, 2006, σελ. 2επ.

Εξάλλου και άμεσα μέσω του φόρου επιτυγχάνονται κοινωνικοί σκοποί δεδομένου ότι η διαμόρφωση της φορολογικής ενοχής γίνεται κατά τέτοιο τρόπο (μέσω φορολογικών ελαφρύνσεων ή προοδευτικών συντελεστών), ώστε να λαμβάνονται υπόψη οι οικονομικές διαφορές και να επιδιώκεται η λείανσή τους.⁴¹ Ο φόρος αίρει την σχέση εντάσεως ανάμεσα στο κοινωνικό κράτος - που επιδιώκει την ισοπέδωση των πραγματικών διαφορών- και σε θεσμούς του κράτους δικαίου με τους οποίους κατοχυρώνονται ατομικές ελευθερίες και συνεπώς διευκολύνουν την πραγματική ανισότητα. Το κοινωνικό κράτος είναι αποτελεσματικό μόνο ως κοινωνικό φορολογικό κράτος, διότι μόνο αυτό επιτρέπει τη συμβίωση του κοινωνικού κράτους και του κράτους δικαίου. Τέλος, το φορολογικό κράτος δεν αποτελεί μόνο τη βάση αλλά και το όριο του κοινωνικού κράτους καθώς οριοθετεί τον κοινωνικό ακτιβισμό αναλόγως της αποδοτικής ικανότητας των πολιτών και αυτό, διότι οι κυριαρχικές εξουσίες εντός του εξαρτώνται από το ύψος του εθνικού προϊόντος, τα δε οικονομικά όρια του φορολογικού κράτους θέτουν ταυτόχρονα και νομικά όρια στις αξιώσεις των ατόμων για κοινωνικές παροχές.⁴²

⁴¹ BVerfGE 82,60; 82, 198 (206f); 87, 153; 107, 27 (48) “ Επιτακτική εντολή της αρχής του κοινωνικού κράτους η μη φορολόγηση του ελάχιστου εγγυημένου εισοδήματος (Existenzminimum) του φορολογούμενου και των οικείων του.

⁴² Isensee ό.π., σελ. 434, BVerfG 33, 303 (308 f)/ Martens: Grundrechte im Leistungsstaat, VVDStRL 30 1972, σ. 25

§ 2. Το φορολογικό δίκαιο ως ειδικός χειραφετημένος κλάδος του διοικητικού δικαίου

Το φορολογικό δίκαιο αποτελείται από το σύνολο των κανόνων συνταγματικού, ουσιαστικού και δικονομικού διοικητικού δικαίου, της ειδικής φορολογικής νομοθεσίας καθώς και των κανόνων του διεθνούς και ευρωπαϊκού δικαίου που αφορούν το πολυσύνθετο φαινόμενο του φόρου⁴³ και ρυθμίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις στην φορολογική έννομη σχέση ανήκει αναμφισβήτητα στο δημόσιο δίκαιο, διότι υπηρετεί το δημόσιο και όχι το ιδιωτικό συμφέρον,⁴⁴ ρυθμίζει σχέσεις νομικής υπεροχής του κράτους έναντι των πολιτών υλοποιώντας τις επιταγές της διανεμητικής δικαιοσύνης⁴⁵ και οι διατάξεις του ουσιαστικές και διαδικαστικές αποτελούν αναγκαστικό δίκαιο, του οποίου την εφαρμογή δεν μπορεί να αποκλείσει η ιδιωτική βούληση.⁴⁶ Το φορολογικό δίκαιο είναι κατ'εξοχήν διοικητικό δίκαιο, τα θεμελιώδη ζητήματα του οποίου είναι διοικητικής φύσεως, τα οποία συχνά επιλύονται με βάση το συνταγματικό δίκαιο.⁴⁷

Η δράση της διοικήσεως στο πλαίσιο της μαζικής φορολογικής διαδικασίας⁴⁸ αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα κυριαρχικής και ειδικότερα περιοριστικής διοικήσεως, αφού

⁴³ Α.Τσουρουφλής, Το Φορολογικό δίκαιο στην έννομη τάξη, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ. 3, Θ.Φορτσάκης: «Το φορολογικό δίκαιο αποτελείται από το σύνολο των νομικών κανόνων που διέπουν το περιεχόμενο, τους φορείς και τους όρους νόμιμης άσκησης της φορολογικής εξουσίας του κράτους», Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 1, Σάκκουλας 2008, Πρβλ. επίσης και τον ορισμό του Lang σε Tipke/Lang: “Das Steuerrecht ist die Gesamtheit der Rechtsnormen, die Rechte und Pflichten im Steuerrechtsverhältnis regeln”, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 18η εκδ. 2005, σελ. 3

⁴⁴ Τσουρουφλής, ό.π. σελ.5-6, Σχετικά με τα κριτήρια διάκρισης δημοσίου-ιδιωτικού δικαίου πρβλ. Ι.Αραβαντινού, Εισαγωγή στην επιστήμη του δικαίου, 2η εκδ. 1984, σελ. 48επ, Π.Δαγτόγλου, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, 5η εκδ. 2004, σελ. 34 επ, Π.Σκουρή, Συνταγματική καθιέρωση του οργανικού κριτηρίου, ΔιΔικ 1983, σελ. 3επ, Π.Παυλόπουλος, Η ιστορική καταγωγή της διάκρισης του δικαίου σε δημόσιο και ιδιωτικό, ΕΔΔΔ 1979, 270επ, Α.Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, 9η εκδ.2008, σελ. 53επ., Έτσι και ο Lang σε Tipke/Lang, ό.π. σελ 3; Για τα κριτήρια και τις διατυπωθείσες θεωρίες σχετικά με τη διάκριση δημοσίου-ιδιωτικού δικαίου στη γερμανική επιστήμη βλ. Η.Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, C.H. Beck, 11η εκδ; Παρόμοια και η επικρατούσα, από τον Η.Ι.Wolf διατυπωμένη θεωρία του υποκειμένου ή ειδικού δικαίωματος, κατά την οποία το δημόσιο δίκαιο αποτελεί ειδικό δίκαιο φορέων δημόσιας εξουσίας, σε Wolff/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht, I 11εκδ, München 1999, §22 Iic, S.-U. Battis, Allgemeines Verwaltungsrecht, Heidelberg 1997, 48επ, D. Ehlers σε Erichsen, Allgemeines Verwaltungsrecht, Berlin-New York 1998, §2, Rn. 10 επ.

⁴⁵ Η.-W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts: Allgemeiner Teil, C.H. Beck, 1991, σελ. 26

⁴⁶ Τσουρουφλής, ό.π., σελ. 6

⁴⁷ Lang σε Tipke/Lang, ό.π., σελ. 4

⁴⁸ Η φορολογική διοίκηση είναι κλασικό παράδειγμα μαζικής διοικητικής διαδικασίας. Με τον όρο αυτό γίνεται αντιληπτή η διαδικασία με μεγάλο αριθμό συμμετεχόντων. S.Müller-Franken, σε Maßvolles Verwalten, Mohr Siebeck Tübingen 2004, σελ. 4. Ορθότερος κατά τον ίδιο είναι ο όρος “Masse von Verfahren” που χρησιμοποιεί ο Hufen, σε Verwaltungsverfahren, Rz. 323 και ο Trzaskalik, VVDStRL 41 1983, σελ. 252 ή ο όρος “massenhaftiges gleichförmiges Verfahren” που χρησιμοποιεί ο Pestalozza, FS Boorberg,-Verlag, σελ.185-188, “Massenverwaltung” κατά τον Nierhaus, σελ. 80 ή τέλος ο όρος “Massenverkehrsverwaltung” που χρησιμοποιεί ο ίδιος. Να σημειωθεί ωστόσο ότι το BFH (BFH v. 17.10.1989, BStBl II 1990, σελ. 249-251 αλλά και σε πιο πρόσφατες αποφάσεις του όπως ενδεικτικά την από 14.06.2018 III R 35/15, την από 19.10.2017 III R 8/17 και την από 15.07.2015 III R 32/14) αλλά και το BVerfG (ενδεικτικά οι BVerfG 10.04.2018, 1BvL 11/14 σκ. 61, BVerfG 13.02.2008, 2BvR 472/03, σκ. 7η, BVerfG 9.03.2004 2BvL 17/02 σκ. 70 επ) χρησιμοποιούν τον όρο “Massenverfahren”. Πρβλ την BVerfG 17.09.1999 1BvR 1771/91, σκ. 17: “....In Massenverfahren, in denen der Kreis der Betroffenen groß ist und sich nicht immer von

επεμβαίνει στην περιουσιακής ή μη φύσεως ιδιωτική σφαίρα του ατόμου. Αποτελεί ωστόσο ιδιαίτερη μονάδα εντός του διοικητικού δικαίου καθώς όχι μόνο προϋποθέτει λειτουργικά ένα φιλελεύθερο κράτος -σε αντίθεση με το γενικό διοικητικό δίκαιο, το οποίο λόγω της επιταχυνόμενης αναπτύξεως του κράτους σε κοινωνικό τείνει προς τον τύπο μιας κοινωνικά διαμορφωμένης διοικήσεως,⁴⁹ αλλά κυρίως διότι έχει αναπτύξει το δικό του θεμελιακό αξιακό σύστημα βασιζόμενο στην αρχή της νομιμότητας του φόρου (78§§1,4 Σ) και στην αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης (4§5Σ), οι οποίες συγκεκριμενοποιούν στον χώρο της φορολογίας την υπερκείμενη συνταγματική αρχή του κράτους δικαίου⁵⁰ και οι οποίες αναγκάζουν τον φορολογικό δανειστή σε επιβολή του φόρου ανάλογα με τις οικείες διατάξεις.⁵¹ Είναι προφανές ότι η περιορισμένης εκτάσεως κανονιστική εξουσία, η περιορισμένη αναδρομικότητα των φορολογικών νόμων, η καταρχήν απουσία διακριτικής ευχέρειας των οργάνων της φορολογικής διοικήσεως ή η απαγόρευση ανακλήσεως των φορολογικών πράξεων συνιστούν αποκλίσεις από τα γενικώς ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο και ιδιαιτερότητα της φορολογικής επιβολής βασιζόμενη στις ανωτέρω αρχές.

Το φορολογικό δίκαιο κατά την φορολογική επιβολή δεσμεύεται από τις εγγενείς αρχές του, όπως ανεύρει την δίκαιη βάση υπολογισμού του φόρου και των συντελεστών του κατά την εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής.⁵² Ο σκοπός του φορολογικού νόμου όμως δεν πρέπει να

vornherein überschauen läßt....” Σχετικά στη γερμανική βιβλιογραφία R.Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter der Bedingungen einer Massenverwaltung, σε Widmann, Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG, Bd. 31 2008, σελ. 7 και για τα χαρακτηριστικά της βλ. Lang σε Tipke/Lang, ό.π. σελ. 100επ, ο οποίος κάνει λόγο για “Massenfall-Verwaltung”.

⁴⁹ S.Müller-Franken, “Denn das Allgemeine Verwaltungsrecht orientierte sich zunehmend nicht mehr am Verwaltungsideal des liberalen Rechtsstaats, dem das Steuerrecht entspricht. Auf Grund der sich unter dem Grundgesetz beschleunigenden Entwicklung des Staates zum sozialen Rechtsstaat richtete sich das Allgemeine Verwaltungsrecht vielmehr aus am Typus der sozialgestalterischen Verwaltung.” Maßvolles Verwalten, Mohr Siebeck Tübingen, 2004, σελ.7, P.Badura/H.-U. Erichsen, Allgemeines Verwaltungsrecht, De Gruyter, 2012, 12η εκδ. σελ. 22επ.

⁵⁰ Τσουρουφλής, ό.π. σελ. 72

⁵¹ Δ.Ράικος, Αντανακλάσεις της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου στη διοικητική φορολογική διαδικασία, ΔΕΕ 5/2005, σελ. 535, του ιδίου, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, 2000, σελ. 10, Πρβλ. §85 γερμανικού Abgabenordnung καθώς και τις BVerfG 27.06.1991 2BvR 1493/89 §§106-107, BFH 30.08.2017 §39a και BFH 12.05.2016 §20c, BFH BStBl 14, 225 σύμφωνα με τις οποίες στην διεπόμενη από τις συνταγματικές αρχές της νομιμότητας και της ισότητας φορολογική ενοχή, αντιστοιχεί στην υποχρέωση του οφειλέτη για καταβολή του νόμιμου φόρου η υποχρέωση του δανειστή για επιβολή του σύμφωνα με τις διατάξεις του οικείου νόμου. Σχετικά με το αρ. 85 του ΑΟ πρβλ Klein Abgabenordnung, C.H.Beck, München, 13η εκδ. 2016

⁵² Kruse, ό.π., σελ. 26, H.v.Wallis, FS, 1985, σελ. 135: Έτσι σύμφωνα με τον Tipke η γραμματική, συστηματική και ιστορική ερμηνεία τίθενται στην εξυπηρέτηση του σκοπού της ανεύρεσης δίκαιης βάσης υπολογισμού και των φορολογικών συντελεστών. Κατεβλήθη προσπάθεια αξιολογικής κατάταξης των διαφόρων ειδών ερμηνείας, θεωρήθηκε όμως ότι τα τρία ως άνω ερμηνευτικά κριτήρια πρέπει να τίθενται στην υπηρεσία της τελολογικής.(Kruse, ό.π., σελ. 26). Ήδη από το 1951 το Bundesgerichtshof είχε διατυπώσει την άποψη ότι πάνω από τη διατύπωση του φορολογικού νόμου βρίσκεται ο σκοπός και το νόημά του: “Höher als der Wortlaut des Gesetzes steht sein Zweck und Sinn. Diesen im Einzelfall der Rechtsanwendung nutzbar zu machen und danach unter Berücksichtigung von Treu und Glauben den Streitfall einer vernünftigen und billigen Lösung zuzuführen, ist Aufgabe der Richters”. Στη Γερμανία ο

συγγέεται με το σκοπό του φόρου. Ο τελευταίος, συνιστάμενος στον πορισμό εσόδων αποτελεί μόνο το κίνητρο για τη δημιουργία των φορολογικών νόμων, όχι τον σκοπό καθεαυτό⁵³. Έτσι η επικράτηση της ratio legis οδηγεί στην αυτονομία του φορολογικού δικαίου, η οποία αντανακλά την ανάπτυξη ιδιαίτερων συστηματικών δομών και ορολογίας, δηλώνοντας την έλλειψη δεσμεύσεως του φορολογικού δικαίου από τις αξιολογήσεις και την τυπολογία άλλων κλάδων δικαίου και ιδιαίτερα του ιδιωτικού δικαίου.⁵⁴ Εκφάνσεις της αυτονομίας του⁵⁵ όπως η μετάπλαση νομικών εννοιών και τύπων, ο ρεαλισμός του φορολογικού δικαίου αλλά και ο αμοραλισμός, κάθε ένα από τα οποία αποβλέπει στην ερμηνεία των πραγματικών περιστατικών με σκοπό την υπαγωγή τους στο πραγματικό των φορολογικών κανόνων δικαίου σε περίπτωση διαστάσεως της νομικής και οικονομικής πραγματικότητας, αποτελούν -παρά την μεθοδολογική υπόδειξη της κρατούσας στην ελληνική θεωρία και νομολογία θέσεως περί στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων⁵⁶-

Enno Becker, φανερά επηρεασμένος από τον R.v.Jhering (Der Zweck im Recht, Geist des römischen Rechts) όχι μόνο ως προς το ζήτημα της ανεύρεσης της ratio legis αλλά και ως προς τον φυσικό πραγματισμό του νόμου, υπήρξε ο θεμελιωτής του σκοπού των φορολογικών νόμων. Εισήγε το αρ. 4 RAO “Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen”.

⁵³ Kruse, ό.π., σελ. 26. Αυτό διότι για την ερμηνεία των φορολογικών νόμων δεν ισχύει ούτε η αρχή “in dubio pro fisco” ούτε η αρχή “in dubio contra fiscum”, K.Vogel σε Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, IV Aufgaben des Staates, σελ. 51

⁵⁴ Για την αυτονομία του φορολογικού δικαίου βλ. αναλυτικά τη μελέτη του Α. Τσουρουφλή, Το Φορολογικό δίκαιο στην έννομη τάξη, ό.π. του ίδιου, Το φορολογικό δίκαιο και η ενότητα της έννομης τάξης, ΔΕΕ 6/2005, σελ. 666επ, Δ. Ράκος, Αντανάκλασεις της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου, ΔΕΕ 5/2005, σελ. 533επ, BVerfG 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212: Das Steuerrecht und das Zivilrecht als nebengeordnete, gleichrangige Rechtsgebiete bezeichnet, die denselben Sachverhalt aus einer anderen Perspektive und unter anderen Wertungsgesichtspunkten beurteilen”, Το φορολογικό και το αστικό δίκαιο χαρακτηρίζονται ως ίσης ισχύος και τάξης δικαιοκτικά πεδία, τα οποία κρίνουν για το ίδιο περιστατικό από διαφορετική οπτική και υπό διαφορετικά αξιολογικά κριτήρια., Κ. Engisch/T. Würtenberger/O.Dirk, Einführung in das juristische Denken, Stuttgart Kohlhammer 2010 όπου γίνεται λόγος για τη σχετικότητα των εννοιών,σελ. 94,209 (Relativität der Begriffe: Begriffe haben in verschiedenen Rechtssätzen jeweils eine verschiedene Bedeutung). Kruse, ό.π., σελ.22: “Είναι σήμερα αυτονόητο ότι πανομοιότυπες έννοιες ενός νόμου δεν πρέπει απαραίτητως να ερμηνεύονται με τον ίδιο τρόπο, το ίδιο δε ισχύει και για όμοιες έννοιες διαφορετικών νόμων. Η νοηματική συνοχή και ο σκοπός του νόμου δικαιολογούν τη διαφορετική ερμηνεία όμοιων τύπων. Το φορολογικό δίκαιο οφείλει να δρα έτσι ώστε να προκρίνει την λογική συνοχή των κανόνων δικαίου μέσω της αποφυγής των αντινομιών”.

⁵⁵ Για τα φαινόμενα αυτά βλ. αναλυτικά Τσουρουφλή, ό.π., σελ. 75 επ.

⁵⁶ Περί της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων βλ. ενδεικτικά: ΣΤΕ Ολ 3173/2014, ΣΤΕ Ολ 2312/1992, ΔΕφ Πειρ 2889/2017 αλλά και την ΔΕφ 974/2014 η οποία αναφέρει: “...Η ως άνω δε μετάβαση δεν καλύπτεται από την κρατούσα στο πεδίο του φορολογικού δικαίου αρχή της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, αφού δι’ αυτής, ειδικώς στην περίπτωση των καθιερουσών φορολογικές ελαφρύνσεις διατάξεων, δε μπορεί ν’ αποκλεισθεί η αναζήτηση του αληθούς νοήματος αυτών...” καθώς και τις ΔΕΕ 10.06.2010 C-86/09 ΔΕΕ 26.10.2017 C- 90/2016, η οποία χαρακτηριστικά αναφέρει ότι “ο κανόνας αυτός της στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των εν λόγω απαλλαγών πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο που θα καθιστούσε τις απαλλαγές αυτές άνευ αποτελέσματος”. Περί της ερμηνείας των φορολογικών νόμων στην ημεδαπή πρβλ ενδεικτικά: Κ.Φινοκαλιωτή, Φορολογικό Δίκαιο, Ε’ εκδ., 2014, Σάκκουλας, σελ. 102επ., Θ. Φορτσάκη, Γ’ εκδ, Σάκκουλα, σελ. 85 επ. Κ. Σταμάτη, Μεθοδολογία του δικαίου: θεμελίωση των νομικών κρίσεων, Σάκκουλας 2016, σελ. 154-162; του ίδιου, Η ερμηνεία του φορολογικού δικαίου/Ανασκευή της κρατούσας γνώμης, ΔιΔικ 2005, τ.4ο, σελ. 833-851; Στη γερμανική επιστήμη πρβλ τα έργα των Η. Ernst, Zwecke des Steuerrechts und Auslegung, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, 1995, σελ. 213-236; Β. Hartmann/N. Walter, Auslegung und Anwendung von

, τελολογική μέθοδο για την ανεύρεση του αληθούς και αντικειμενικού σκοπού της φορολογικής νομοθεσίας που συνίσταται στη σύλληψη με ομοιόμορφο τρόπο της οικονομικής φοροδοτικής ικανότητας, υλοποιώντας με τον τρόπο αυτό την ανωτέρω αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και επιτάσσοντας την ίση φορολογική μεταχείριση ομοίων καταστάσεων και όχι ομοίων νομικών τύπων.⁵⁷ Τα παραπάνω ισχύουν και όσον αφορά στην ερμηνεία των διαδικαστικών διατάξεων καθώς η αυτονομία του φορολογικού δικαίου έχει τις αντίστοιχες εκδηλώσεις της και στο πεδίο της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας.⁵⁸

Οι ως άνω παράγοντες προσδίδουν στο φορολογικό δίκαιο από την άποψη της κανονιστικής, τελολογικής, συστηματικής και εννοιολογικής ταυτότητας το χαρακτήρα ενός ενιαίου και ολοκληρωμένου δικαϊκού υποσυστήματος. Παρουσιάζοντας ελάχιστα κοινά με τους κλάδους του ειδικού διοικητικού δικαίου,⁵⁹ δεν αποτελεί έναν απομονωμένο «αυτάρκη βίοτοπο»,⁶⁰ αλλά συνιστά σύστημα κανόνων δικαίου το οποίο προϋπήρχε ιστορικά και στην ουσία προσεταιρίστηκε τη δογματική και τις διαδικασίες του διοικητικού δικαίου,⁶¹ δικαίως δε, ενόψει των ανωτέρω, δεν

Steuergesetzen: Grundlagen der Rechtsanwendung im Steuerrecht, E.Schmidt Berlin, 1984; D. Birk, Zur Auslegung steuerrechtlicher Normen, Steuerrecht I, 2η εκδ., 1994, §11, Rn 27επ., του ίδιου, Zur verfassungskonformen Auslegung im Steuerrecht, StuW 1990, σελ. 300επ.

⁵⁷ Τσουρουφλής, ό.π., σελ. 81; Έτσι και ο Lang: “Die wirtschaftliche Orientierung des Steuerrechts muss bei seiner Anwendung stets auf juristische Methoden zurückgeführt werden. So ist die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise oder wirtschaftliche Auslegung des Steuergesetzes eine teleologische Methode zur Verwirklichung des Gesetzeswerks, einen wirtschaftlichen Vorgang oder Zustand erfassen zu wollen. Allgemein zielt die wirtschaftliche Betrachtungsweise in ihrer verwaltungsrechtlichen Funktion darauf ab, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gleichmäßig zu erfassen und damit die Steuergleichheit zu verwirklichen”. Tipke/Lang, ό.π., σελ. 4-5., Παρομοίως και ο Birk, Steuerrecht, 13η εκδ., σελ.18 : “Das Steuerrecht folgt eigenen Gerechtigkeits- und Gestaltungsprinzipien, die für die Auslegung der Normen maßgeblich sind”, παρακάτω σελ. 96 αναφέρει ότι τα αρ. 39-42 του γερμανικού ΑΟ αποσκοπούν στην ανεύρεση του αντικειμενικά αληθούς οικονομικού περιστατικού “...den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt, die tatsächlichen Verhältnisse und Ergebnisse zu erfassen...”, M. Eibelshäuser, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht-Herkunft und Bedeutung, DStR 2002, σελ. 1426.

⁵⁸ Kruse, ό.π., σελ. 25, Πρβλ Κ.Δ. Drüen, Das Steuerschuldverhältnis als besonderes Verwaltungsrechtsverhältnis σε Χαριστήριο εις Λουκά Θεοχαρόπουλο και Δήμητρα Θεοχαροπούλου-Κοντόγιωργα, 2009, σελ.141επ. τονίζει ότι ήδη από το 1928 ο F.Fleiner στο έργο του “Institutionen des Deutschen Verwaltungsrecht”, σελ. 8επ. είχε επισημάνει ότι “die modernsten und eigenartigsten Ideen Gedanken des deutschen Verwaltungsrechts neben der inneren Verwaltung vor allem in der Finanzverwaltung entwickelt hätten”.

⁵⁹ Για μια ιστορική αναδρομή της εξέλιξης του φορολογικού δικαίου, το οποίο αρχικά κατατάσσεται στους κλάδους του ιδιωτικού δικαίου πρβλ. Θ.Φορτσάκη, Η αυτονομία του φορολογικού δικαίου, σε Φωτόπουλου(επιμ.), Αμοιβαία επίδραση ιδιωτικού και φορολογικού δικαίου, 2005, σελ. 21επ.

⁶⁰ Schulze-Fielitz, Verwaltungsrechtsdogmatik als Prozeß der Ungleichzeitigkeit, DV 27, 1994, σελ. 277-278

⁶¹ S.Müller-Franken, ό.π., σελ. 9, “...daß das Steuerrecht wie jedes anderes Gebiet des Besonderen Verwaltungsrechts auch nicht auf die rationalitätsstiftende Wirkung der Regel, Begriffe und Institute des Allgemeinen Verwaltungsrechts verzichten kann. Παρομοίως και ο H.P. Bull, Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungslehre, 2015, Rz 50: “...das Steuerrecht an sich als eine Untereinheit des Verwaltungsrechts aufgefasst werden könnte, sich jedoch selbständig entwickelt habe; es sei aber wichtig sich klarzumachen, daß die allgemeinen Begriffe des Verwaltungsrechts und die allgemeinen Regeln für das Verwaltungshandeln vielfach auch hier gelten. Αντίθετος ο N. Achterberg, σε Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., §1, Rz. 59, ο οποίος δεν δέχεται ότι το φορολογικό δίκαιο αποτελεί ειδικό διοικητικό δίκαιο.

αποτελεί τμήμα του ειδικού διοικητικού δικαίου αλλά εντάσσεται συστηματικά στο διοικητικό δίκαιο ως «χειραφετημένος»⁶² κλάδος του και στο δημόσιο δίκαιο ως αυτοτελής κλάδος.⁶³ Η εξόχως σημαντική λειτουργία του ως ιδανικού και απαραίτητου «πεδίου αναφοράς»⁶⁴ διοικητικής διαδικασίας, ενόψει της φύσεώς του ως περιοριστικού δικαίου και του χαρακτήρα της φορολογικής διοικήσεως⁶⁵ ως μαζικής περιοριστικής διοικήσεως, εντείνει τη σχέση αμοιβαίας γονιμοποίησης των δύο ανωτέρω δικαιοκλών κλάδων.

⁶² Περί του χαρακτηρισμού του ως χειραφετημένου βλ. Θ.Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 2, Π.Δαγτόγλου, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, 2015, 7η εκδ, σελ.27, Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, Βασικές έννοιες, Γενικές αρχές, 1992, σελ.12, Ε.Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο διοικητικού δικαίου, 12η εκδ., 2007, σελ. 32

⁶³ Τσουρουφλής, ό.π., σελ. 8

⁶⁴ Ως “Referenzgebiete” (πεδία αναφοράς) στη γερμανική επιστήμη θεωρούνται εκείνα τα πεδία, τα οποία αντιμετωπίζουν ένα γενικά τιθέμενο ζήτημα κατά τέτοιο τρόπο, ώστε αυτός να μπορεί να καθιερωθεί και σε άλλα πεδία. Βλ. σχετικά S.Müller-Franken, ό.π., σελ. 4. Γενικά για τη σημασία τους βλ. Schmidt-Aßmann, Die Verwaltung 27, 1994, 137(148ff). Ο ίδιος στο βιβλίο του, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, 2004, σελ.8 αναφέρει ότι: “Referenzmaterien haben Modellfunktion. Sie fungieren als Speicher gefundener Lösungen und zugleich als Spiegel bestehender Regelungsbedürfnisse”. Σύμφωνα και ο W.Jellinek, σε Verwaltungsrecht, 1931, 3.Aufl., σελ. 44επ., σχετικά με τον χαρακτηρισμό του φορολογικού δικαίου ως Referenzgebiet, ο J.Ipsen, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2001, σελ. 67 θεωρεί το φορολογικό δίκαιο “die bedeutsamste Materie des besonderen Verwaltungsrechts”, ενώ με σκεπτικισμό τον αντιμετωπίζει ο J.Isensee, Die typisierende Verwaltung, Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts, 1976, σελ. 22επ. Αρνητικός ο S. Franken-Müller σε Massvolles Verwalten, 2004, σελ. 8επ, ο οποίος ενώ δέχεται ότι το φορολογικό δίκαιο αποτελεί ειδικό διοικητικό δίκαιο, αποδίδει εντούτοις τον ως άνω χαρακτηρισμό μόνο στο δίκαιο του περιβάλλοντος και στο δίκαιο της κοινωνικής ασφάλισης, υιοθετώντας έτσι την άποψη του H.-U. Erichsen, Besprechung von E. Schmidt-Aßmann, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee und System, σε AöR 126, 2001, σελ.299 επ..

⁶⁵ A. Hensel, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, VVDStRL 3, 1927, σελ. 63επ: “...in der Aufstellung einheitlicher Verwaltungs- und Verfahrensgrundsätze die stärkste Möglichkeit der Beeinflussung des Allgemeinen Verwaltungsrechts durch das Steuerrecht ...”. Παρομοίως και ο K.Vogel, Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ/A 1977, σελ.5, 11

§ 3. Το δικαίωμα ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία

Αντικείμενο του ερευνώμενου τόπου αποτελεί το εύρος της ασκήσεως του θεμελιωδέστερου διαδικαστικού δικαιώματος της προηγουμένης ακροάσεως στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας. Η -ενίοτε μαζική- φορολογική διαδικασία συνεπάγεται την *in concreto* εφαρμογή του φορολογικού νόμου σε κάθε φορολογούμενο, καταλαμβάνει όλες τις διοικητικές ενέργειες των δημοσιονομικών οργάνων που αποσκοπούν στη διακρίβωση των συστατικών στοιχείων της ήδη γεννηθείσας εκ του νόμου φορολογικής αξιώσεως του Κράτους και στην εκτέλεση των απαραίτητων προπαρασκευαστικών πράξεων, απολήγουν δε στην έκδοση της ατομικής προσδιοριστικής του φόρου ή του προστίμου πράξεως, δηλαδή στην κατά νόμο βεβαίωση της φορολογικής οφειλής⁶⁶. Δεδομένου δε του χαρακτηρισμού της φορολογικής διοικήσεως, ως περιοριστικής διοικήσεως, και της φορολογίας, ως μια από τις χαρακτηριστικότερες μορφές εξάρσεως της κρατικής εξουσίας, είναι ιδιαίτερα σημαντικός ο χαρακτηρισμός του φορολογικού δικαίου όχι μόνο ως “περιοριστικό δίκαιο” (*Eingriffsrecht*) αλλά και ως “συμμετοχικό δίκαιο” (*Teilhaberecht*) καθώς η φορολογική ενοχή συγκαθορίζεται από τη σύμπραξη του φορολογούμενου⁶⁷. Κατ’ αυτό τον τρόπο ο θεσμός της προηγούμενης ακροάσεως καθίσταται διάυλος επικοινωνίας μεταξύ της δημοσιονομικής διοικήσεως και του φορολογούμενου, ο οποίος μόνο διαθέτει την απόλυτη κυριαρχία επί του πραγματικού της υπόθεσεώς του. Η αρχή της συνεργασίας κατά την επιβολή των φόρων, η οποία συνίσταται στην κατά το δυνατόν αποφυγή διενέξεων μεταξύ των μερών⁶⁸ και το γεγονός ότι οι φορολογικοί νόμοι, ως ουσιαστικό δημόσιο δίκαιο, πρέπει να πραγματώνονται από μια διοίκηση που σέβεται τις αρχές του κράτους δικαίου,⁶⁹ σημαίνουν ότι το φορολογικό δίκαιο, ως δίκαιο υποχρεώσεων, υπόκειται στην αποδοχή από μέρους των φορολογουμένων. Για να την κερδίσει οφείλει να βασίζεται σε αρχές προσανατολιζόμενες στο αίτημα για φορολογική δικαιοσύνη⁷⁰.

Το 1ο κεφάλαιο περιλαμβάνει, εκτός του αντικειμένου και της πορείας της έρευνας, μια ανάλυση του χαρακτηρισμού του σύγχρονου κράτους ως φορολογικού και μια αναφορά στα στοιχεία εκείνα που καθιστούν το φορολογικό δίκαιο “ειδικό χειραφετημένο κλάδο του διοικητικού δικαίου”. Το πρώτο αποσκοπεί όχι τόσο στην ενημέρωση περί του ορισμού του -κάτι που προκύπτει άλλωστε και από την ταυτολογία του- όσο στην επισήμανση ότι μόνο διαμέσου του

⁶⁶ Ράικος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές, Σάκκουλας Αντ. Ν. 1993, , Schick, *StuW* 1992.198 σημ.2

⁶⁷ D. Birk, *Steuerrecht*, 13.Auflage, C.F.Müller, σ. 18; Eckhoff, *StuW* 1996, 107; Weber-Grellet, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, 2001, σ. 227

⁶⁸ Birk, *ο.π.*

⁶⁹ N. Meinzenbach, *Die Steueranmeldung*, Dr.Kovac, Berlin, 2004, σ. 29

⁷⁰ Birk, *ο.π.*; Fuest, *Steuerakzeptanz und Steuerwiderstand als Herausforderung an die Steuergesetzgebung*, in Brandt (Hrsg), *Mitverantwortung von Bürger und Staat für ein gerechtes Steuerrecht*, 2007, σ. 87

κρατικού αυτού τύπου είναι δυνατή η λειτουργία του κοινωνικού κράτους και του κράτους δικαίου καθώς και ότι η επιβίωσή του, εξαρτώμενη από την διεύρυνση της ιδιωτικής σφαίρας οδηγεί στην ολοένα και μεγαλύτερη προστασία των ατομικών δικαιωμάτων. Το δεύτερο υπογραμμίζει τις ιδιαιτερότητες εκείνες του φορολογικού δικαίου χάρη στις οποίες αυτό αποκτά μια αυτονομία έναντι των λοιπών κλάδων, η οποία ενίοτε αντανακλάται και στη διαδικασία. Είναι πράγματι πολύ εύστοχη στο σημείο αυτό η διαπίστωση του Ελβετού Fritz Fleiner ότι οι πιο σύγχρονες και πρωτοπόρες σκέψεις του γερμανικού διοικητικού δικαίου προέκυψαν κατά την εφαρμογή του από την δημοσιονομική διοίκηση⁷¹.

Το 2ο κεφάλαιο αφορά πρωτίστως στην έννοια και στο περιεχόμενο του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως. Επιχειρείται η γραμματική προσέγγιση του ορισμού και των βασικών εννοιολογικών της χαρακτηριστικών και αναλύονται οι ατομικές και υπερατομικές πτυχές της τελολογίας του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως. Ιδιαίτερη έμφαση αποδίδεται στον χαρακτηρισμό του δικαιώματος ακροάσεως ως αρχής, διότι στην παραδοχή αυτή θα βασιστεί όλη η περαιτέρω συλλογιστική και ανάπτυξη της έρευνας καθώς και στη διαδικαστική φύση του δικαιώματος σε συνάρτηση με τις λειτουργίες του στη φορολογική διαδικασία. Στη συνέχεια επιχειρείται μια γραμματική ερμηνεία της θετικής αποτυπώσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως στα άρθρα 20 § 2 Σ, 6 ΚΔΔιαδ., 28 § 1 εδ.γ' ΚΦΔ και 62 § 4 ΚΦΔ και στο ενωσιακό δίκαιο. Τέλος εξετάζεται ο θεσμός και τα αποτελέσματα της προηγούμενης ακροάσεως υπό το πρίσμα του κλάδου της νομικής ψυχολογίας.

Το 3ο κεφάλαιο αφιερώνει το πρώτο μέρος του στη φορολογική διαδικασία, στις αρχές που την διέπουν και στους σκοπούς που επιδιώκει να καλύψει. Το δεύτερο και τρίτο μέρος αφορούν στο υποκείμενο και στο αντικείμενο αντιστοίχως του δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία.

Το 4ο κεφάλαιο αναλύει τις διαδικαστικές προϋποθέσεις, οι οποίες ταυτόχρονα αποτελούν και διαδικαστικές εγγυήσεις του θεσμού της προηγούμενης ακροάσεως και οι οποίες ειδικότερα αφορούν την πρόσκληση προς ακρόαση, την προθεσμία κλήσεως προς ακρόαση, τη γλώσσα, τον τύπο, τον τόπο και το κρισιμότερο ίσως στοιχείο της ακροάσεως, το χρονικό σημείο διενέργειάς της στη φορολογική διαδικασία.

Το 5ο κεφάλαιο επιχειρεί να αντιμετωπίσει το θεσμό της προηγούμενης ακροάσεως υπό το πρίσμα της οικονομικής αναλύσεως του δικαίου. Ενόψει της τελολογικής υφής της οικονομικής αναλύσεως του δικαίου, ερευνάται η τιμή του αγαθού της προηγούμενης ακροάσεως, δηλαδή οι θετικές και αρνητικές εξωτερικότητες που συνεπάγεται η άσκησή του μέσω της αναλύσεως του

⁷¹ K.D.Drüen, Das Steuerschuldverhältnis als Verwaltungsverhältnis, σε Τιμητικό Τόμο Θεοχαροπούλου; F. Fleiner, Institutionen des Deutsches Verwaltungsrechts, 1928, σ. 8

κόστους και του οφέλους για την επιδίωξη του στόχου της ευημερίας, η οποία αποτελεί τη βέλτιστη επιλογή. Σημειωτέον ότι η οικονομική προσέγγιση του δημοσίου θεσμού της προηγούμενης ακροάσεως δεν εξαντλείται στο 5ο κεφάλαιο αλλά επανέρχεται στα κεφάλαια που ακολουθούν, κάθε φορά που κρίνεται σκόπιμο να διενεργηθεί στάθμιση πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων μιας δημόσιας επιλογής.

Το 6ο και 7ο κεφάλαιο αντιμετωπίζουν το μεθοδολογικό ζήτημα των προϋποθέσεων και εξαιρέσεων από το δικαίωμα ακροάσεως. Δεδομένου του εύρους της συνταγματικής διατυπώσεως του άρθρου 20 § 2 και της ανάγκης για σύμφωνη με το Σύνταγμα ερμηνείας των άρθρων 6 ΚΔΔιαδ και των αρ. 28 § 1 εδ.γ' και 62 ν.4174/2013 η δογματική ακρίβεια και η μεθοδολογική συνέπεια επιβάλλουν τη θέσπιση προϋποθέσεων (κεφάλαιο 6ο) και εξαιρέσεων (κεφάλαιο 7ο) από την άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία, η οποία διενεργείται μέσω τελολογικής συστολής. Έτσι αναζητώνται οι προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος ακροάσεως κατά το αρ. 20§2 Σ με εξάντληση του τελολογικού του περιεχομένου, ώστε στη συνέχεια να διαπιστωθεί κατά πόσο τέλος και γράμμα ταυτίζονται.

Στο 6ο κεφάλαιο, το οποίο μελετά τις προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, εμπίπτει η έρευνα ζητημάτων, όπως της ακροάσεως μέσω υποβολής φορολογικής δηλώσεως, της ακροάσεως σε συνάρτηση με τη νομική μορφή του διοικητικού μέτρου και του καίριου για το πεδίο της φορολογικής διαδικασίας ζητήματος της ακροάσεως επί πράξεων δεσμίας αρμοδιότητας ή διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως.

Το 7ο κεφάλαιο έχει ως αντικείμενο τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα ακροάσεως, όπως αυτές διαμορφώνονται σε περίπτωση συγκρούσεώς του με την αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας και τις εκφάνσεις της. Στο κεφάλαιο των εξαιρέσεων από το δικαίωμα ακροάσεως εμπίπτουν ζητήματα συγκρούσεώς της με το δημόσιο συμφέρον και τη διοικητική αποτελεσματικότητα εν γένει, τα οποία δύνανται να εμφανίζονται κατά το στάδιο της διοικητικής εκτελέσεως ή κατά το στάδιο της αυτοματοποιημένης διαδικασίας.

Το 8ο κεφάλαιο μελετά τη σχέση της προηγούμενης ακροάσεως και της ενδικοφανούς διαδικασίας. Η τελευταία αν και λειτουργικά και μεθοδολογικά υπάγεται στην κατηγορία των εξαιρέσεων από το δικαίωμα ακροάσεως, αναπτύσσεται ως αυτόνομο κεφάλαιο, λόγω κυρίως της ιδιαίτερης σημασίας της στο φορολογικό δίκαιο, μετά την εισαγωγή της νεοπαγούς διατάξεως του άρθρου 63 ΚΦΔ.

Το 9ο και το 10ο κεφάλαιο αναλύουν τους δικονομικούς περιορισμούς του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, όπως αυτοί εισήχθησαν με τον ν. 3900/2010 και αφορούν αποκλειστικά στις φορολογικές διαφορές, δηλαδή τα ζητήματα της λυσιτελούς προβολής του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως και του αυτεπάγγελτου ελέγχου της τηρήσεώς του από τον δικαστή αντιστοίχως.

Το 11ο κεφάλαιο αναζητά την ενδεχόμενη στοιχειοθέτηση αξιώσεως αποζημιώσεως του φορέα του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως εξαιτίας παραλείψεως ασκήσεώς του. Το ζήτημα αυτό έχει τύχει έρευνας μόνο στη γερμανική έννομη τάξη.

Το 12ο κεφάλαιο περιλαμβάνει μια συγκριτική επισκόπηση του εύρους των διατάξεων που κατοχυρώνουν το δικαίωμα ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία.

Το 13ο κεφάλαιο περιλαμβάνει τις συμπερασματικές θέσεις, στις οποίες κατέληξε η έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

§ 1. Έννοια και περιεχόμενο του δικαιώματος ακροάσεως

I. Μεθοδολογική αντιμετώπιση ζητήματος

1. Γραμματική προσέγγιση δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως.

Ορισμός και βασικά εννοιολογικά χαρακτηριστικά

Η προσέγγιση της έννοιας της ακροάσεως πρέπει να επιχειρηθεί γνωρίζοντας ότι η επιλογή των ερμηνευτικών σκοπών δεν αποτελεί αποκλειστικά ζήτημα γενικής θεωρίας κατανόησης κειμένου αλλά ότι τα θεμέλια της νομικής ερμηνευτικής θεωρίας σε ένα κράτος δικαίου είναι συνταγματικής πρωτίστως φύσεως καθώς σχετίζονται με τη διάκριση των εξουσιών αλλά και με ζητήματα που άπτονται της σχέσεως εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους-πολίτη.¹ Σε ένα πρώτο στάδιο πρέπει να διαπιστωθεί το λεγόμενο του νόμου, αυτό που προκύπτει από τη γραμματική του διατύπωση,² σεβόμενοι την υπόθεση ότι αυτό που θέλησε ο νομοθέτης αυτό εξέφρασε.

Τίθεται στη συνέχεια το ερώτημα αν η γραμματική ερμηνεία θα πρέπει να γίνεται βάσει του χρόνου θεσπίσεως της διατάξεως ή βάσει του χρόνου εφαρμογής της. Κρίθηκε συναφώς ότι η γραμματική ερμηνεία θα πρέπει να επιχειρείται με βάση το χρόνο εφαρμογής της διατάξεως.³ Εν προκειμένω αφετηρία της γραμματικής ερμηνείας της έννοιας της προηγούμενης ακροάσεως θα αποτελέσει η συνταγματική διάταξη του άρθρου 20 § 2 και συμπληρωματικά των άρθρων 6 ΚΔΔιαδ και 28§1 και 62§4 ΚΦΔ. Στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας όμως κάθε ερμηνευτική προσπάθεια πρέπει πάντα να λαμβάνει υπόψη της τις θεμελιώδεις αρχές της φορολογήσεως και κυρίως την αρχή της ισότητας και νομιμότητας, και της απορρέουσας από αυτήν αρχή της βεβαιότητας του φόρου, ώστε να μην προκαλείται η εντύπωση ότι ο εφαρμοστής του δικαίου εφάρμοσε το

¹ H.-J. Koch, Die Auslegungslehre der Reinen Rechtslehre im Lichte der jüngeren sprachanalytischen Forschung, σε Elemente einer juristischen Begründungslehre, σελ. 161, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden Baden

² H.Rüßmann, Möglichkeit und Grenzen der Gesetzesbindung, σε Elemente einer juristischen Begründungslehre, 2003, σελ. 147, zur Bedeutung von "Bedeutung", H.-J.Koch, σε Elemente einer juristischen Begründungslehre, 2003, σελ. 209 επ.

³ BFH 28.07.1966, BStBl. III 1966, σελ. 637επ, B.Hartmann, Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen: Grundlagen der Rechtsanwendung im Steuerrecht, Erich Schmidt Verlag, 1984, σελ. 182. Αντίθετοι οι K.Larenz, σε K.Larenz/C.-W.Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1999, σελ. 308επ., H.-J.Koch, σε R.Alexy/H.-J.Koch/L.Kuhlen/ H.Rüßmann, Elemente einer juristischen Begründungslehre, 2003, σελ. 189, η θέση των οποίων αντίκειται στη νομολογία του BFH καθώς δέχονται ότι δεσμευτική για την ερμηνεία είναι η χρήση της γλώσσας (Sprachgebrauch) κατά το χρόνο θεσπίσεως της διατάξεως, διότι έτσι διασφαλίζεται αποτελεσματικότερα η δέσμευση της νομολογίας στη νομοθετική εξουσία.

νόμο κατά το δοκούν βάσει κριτηρίων υποκειμενικών.⁴ Πρέπει καταρχήν να σκιαγραφηθεί με συνοπτικότητα, ικανότητα υπαγωγής, λογική οριοθέτηση και ανεπιτηδειότητα ένας ορισμός της προηγούμενης ακρόασεως.⁵ Από αυτόν, που συνιστά το βάθος της έννοιας, προκύπτει εν συνεχεία το εύρος της.

Στη βιβλιογραφία παρατηρείται μια αμηχανία διατυπώσεως ορισμού της προηγούμενης ακρόασεως. Το σημείο στο οποίο συγκλίνουν το άρθρο 20 § 2 του Συντάγματος, το άρθρο 6 ΚΔΔιαδ και τα άρθρα 28 § 1 και 62 § 4 του ΚΦΔιαδ. είναι ότι πρόκειται περί δικαιώματος αναπτύξεως απόψεων.⁶ Και μπορεί μιν τα άρθρα 28§1 και 62 §4 ΚΦΔ να μην αναφέρονται στον όρο ακρόαση, ωστόσο από το άρθρο 20 § 2 Σ και το άρθρο 6 ΚΔΔιαδ συνάγεται ένας σαφής ορισμός της έννοιας. Παρά την παραπομπή στο άρθρο 20§2 Σ μέσω του συμπλεκτικού συνδέσμου «και» στην ακρόαση ενώπιον δικαστηρίου, η ακρόαση στη φορολογική διαδικασία πρέπει να διακριθεί σαφώς από την ακρόαση ενώπιον δικαστηρίου, καθώς οι δύο διαδικασίες σε λίγα μοιάζουν και στα περισσότερα διαφέρουν.⁷ Ακρόαση συνεπώς σε μια διοικητική διαδικασία είναι το δικαίωμα του ενδιαφερόμενου να αναπτύξει ενώπιον της αρμόδιας διοικητικής αρχής τις απόψεις του, για τα θιγόμενα από μια διοικητική ενέργεια ή μέτρο δικαιώματα ή συμφέροντά του.⁸ Πρόκειται επομένως για μια διαδικαστική ενέργεια στο πλαίσιο μιας διαδικασίας που βρίσκεται ήδη σε εξέλιξη. Ως διαδικασία πρέπει να νοηθεί η προγραμματισμένη και λειτουργική σειρά διαφορετικών ενεργειών, οι οποίες α-

⁴ Σταμάτης, Η θεμελίωση των νομικών κρίσεων, 2016, σελ. 159, του ιδίου, Η ερμηνεία του φορολογικού δικαίου. Ανασκευή της κρατούσας γνώμης, Διοικητική Δίκη, 2005, σελ. 833-851. Έτσι και ο Lang σε Tipke/Lang, Steuerrecht, 18η έκδ., σελ. 140.

⁵ K.Larenz, ό.π., σελ. 438επ, I.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von §28 VwVfG, σελ. 8

⁶ Για το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασεως στη φορολογική διαδικασία πρβλ: Α.Τσαμαρδίνου, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στις διοικητικές διαφορές ουσίας, ΔΦΝ 2007, τ.Α, τ.61, σελ. 14, Α.Πρέζα, Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων του ΚΒΣ-Το ζήτημα στην Ολομέλεια του ΣτΕ, ΔΦΝ 2007, τ.Α, σελ. 583επ, Ν. Οικονομίδη, Περί προηγούμενης ακρόασεως, με αφορμή τη ΣτΕ 2370/2007, ΔΦΝ 2007 τ.Β, σελ. 1872-1873, Δ.Τσαρούχα, Το δικαίωμα ακρόασεως στο πεδίο των διοικητικών φορολογικών κυρώσεων, ΔΕΕ 12/2007, σελ. 1290επ, Χ.Δετσαρίδης, Η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου σε περιπτώσεις επιβολής προστίμου και η εφαρμογή της σε σχέση με την προβλεπόμενη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ΕΔΔΔΔ 4/2008, σελ. 853επ, του ιδίου, Σχόλιο στην ΣτΕ Ολ.2370/2007, ΕφημΔΔ - 4/2009, σελ. 495επ, Σ. Παπαδημητρίου, Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων του ΚΒΣ - Κρίση επί της υπ' αριθμόν 2370/2007 απόφασης της Ολ. του ΣτΕ, ΔΦΝ τ.β' 2007, σελ. 1623επ

⁷ Ενδεικτικά αναφέρονται οι διαφορετικοί σκοποί που επιδιώκονται με την κάθε διαδικασία (Schmidt-Abmann σε Maunz/Dürig, GG, Art. 103 Abs. 1 Rn. 62), η μορφή δράσης της διοικήσεως ως αποφασιστικού οργάνου αλλά και ως συνεταίρου στη διοικητική διαδικασία, το οποίο προσδίδει μια υποκειμενικότητα στην απόφαση (Maurer, Verwaltungsrecht, σελ.216) και τέλος η ένταση του περιορισμού των δικαιωμάτων που συνεπάγεται κάθε διαδικασία (BVerfG 9, 89 (95)).

⁸ Π.Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακρόασεως στη διοικητική διαδικασία, Εκδ.Αντ.Ν.Σάκκουλα, 1992, σελ.166, πρβλ. και την ανάλυση των Α.Τάχος, Ερμηνεία κατ' άρθρο του ΚΔΔιαδ, άρ.6, 2009, σελ. 397, Β.Γκέρτσος/Δ.Πυργάκης, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας/Ενημέρωση με το ν. 4325/2015, 2015, σελ. 86, Ν.Νικολάκης, σε Σύνταγμα, Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2017, σελ. 515επ.

ποσκοπούν στην παραγωγή/έκδοση μιας απόφασης.⁹ Ο ορισμός αυτός αποτελεί το έναυσμα για τη διατύπωση κάποιων περαιτέρω εννοιολογικών χαρακτηριστικών της ακρόασης και τη συναγωγή ορισμένων βασικών συμπερασμάτων. Το δικαίωμα ακρόασης, όπως κατοχυρώνεται στο θετικό δίκαιο, δεν αρκείται στη στείρα παράθεση πληροφοριών του ενδιαφερομένου απέναντι στη διοίκηση αλλά αποβλέπει στην παροχή της δυνατότητας στον διοικούμενο, τον οποίο αφορά η δυσμενής διοικητική πράξη, να τοποθετηθεί, προβάλλοντας συγκεκριμένους και ουσιώδεις -πραγματικούς και νομικούς- ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής αποφάσεως, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.¹⁰ Η ακρόαση του συμμετέχοντος σε μια διαδικασία παρέχει σε αυτόν την ευκαιρία της ενεργούς συμμετοχής στην διαδικασία λήψεως της αποφάσεως μέσω της τοποθέτησής του. Δεν υποβαθμίζεται δηλαδή η ακρόαση σε μια τυπική διαδικασία αλλά αναπτύσσεται μια ειλικρινής επικοινωνία μεταξύ διοικούμενου και αρχής, η οποία εγγυάται την κατά το μέγιστο δυνατό εξοικείωση του ενδιαφερομένου με το υλικό της υποθέσεώς του και την αξιοποίησή του από την αρμόδια διοικητική αρχή.

Για να είναι όμως η τοποθέτηση του συμμετέχοντος κατάλληλη θα πρέπει προηγουμένως η Διοίκηση να λάβει την πρωτοβουλία να «πλησιάσει» τον διοικούμενο απευθυνόμενη σε αυτόν και αφενός να τον ενημερώσει σχετικά με το πραγματικό της υποθέσεως, αφετέρου ότι επίκειται η έκδοση δυσμενούς για τα συμφέροντά του αποφάσεως.¹¹ Προϋπόθεση δηλαδή αποτελεί η μεταβολή της νομικής καταστάσεως σε βάρος του διοικούμενου από ένα status quo σε status quo minus.¹² Αυτό άλλωστε αποτελεί ερέθισμα του ενδιαφερόντος του συμμετέχοντος να επιδιώξει επικοινωνία με τη διοίκηση και να αμυνθεί επιτυχώς κατά της μέλλουσας να εκδοθεί δυσμενούς για τα συμφέροντά του αποφάσεως.¹³ Πρέπει να έχει λοιπόν τη δυνατότητα να υποβάλει έγγραφα, να προσκομίσει αποδεικτικά μέσα, να παρέμβει αποφασιστικά στη διαδικασία με όλα τα μέσα επιθέσεως και άμυνας που διαθέτει.¹⁴ Ο όρος απόψεις θεωρείται ότι περιλαμβάνει την από μέρους του ενδιαφερο-

⁹ P.Lazaratos, *Rechtliche Auswirkungen der Verwaltungsautomation auf das Verwaltungsverfahren*, 1990, σελ. 51

¹⁰ ΣτΕ 88/2018, ΣτΕ επταμ. 1620-1625/2017, ΣτΕ Ολομ. 4447/2012

¹¹ E.Eisenberg, *Die Anhörung des Bürgers im Verwaltungsverfahren und die Begründungspflicht für Verwaltungsakte*, *Nomos Recht* 1999, σελ. 183, έτσι και οι F.Kopp, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 5 Aufl. § 28 Rn.25, H.Mandelartz, *Anhörung, Absehen von der Anhörung, Nachholen der unterbliebenen Anhörung, Zur Relativierung eines Verfahrensrechts*, *DVBl* 1983, σελ. 112, O-E Krasney, *Zur Anhörungspflicht im Verwaltungsverfahren*, *NVwZ* 1986 σελ. 337, H.-W. Laubinger, *Zur Erforderlichkeit der Anhörung des Antragstellers vor Ablehnung seines Antrages durch die Verwaltungsbehörde*, *Verwaltungsarchive* 1984, σελ. 55

¹² Grünewald σε *VwVfG Kommentar*, σελ. 767, έτσι και οι BVerwG Urt. v. 14.10.1982 - 3C46/81, BVerwGE 66, 184, BVerwG, Urt.v.15.12.1983 - 3C27/82, BVerwGE 68, 267

¹³ Eisenberg, *ό.π.*, σελ. 184, έτσι και οι Mandelartz, *ό.π.*, σελ.112, Laubinger, *ό.π.*, σελ. 55επ., Kopp *ό.π.*, Rn. 21, BVerwG 9.12.1969, BVerwG 43, 38 (40)

¹⁴ Λαζαράτος, *ό.π.*, σελ. 167, Γκέρτσος/Πυργάκης, *ό.π.*, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας/Ενημέρωση με το ν. 4325/2015, 2015, σελ. 86,

μένου επίκληση κάθε είδους απόψεων και όχι μόνο επί των σημαντικών,¹⁵ τόσο νομικών όσο και πραγματικών ισχυρισμών. Προβληματική φαίνεται συνεπώς η αναφορά στον γερμανικό κώδικα φορολογικής και διοικητικής διαδικασίας, οι οποίοι αποκλείουν την επίκληση νομικών ισχυρισμών.¹⁶ Η από το άρθρο 20 παρ. 2 Σ απορρέουσα υποχρέωση της διοικητικής αρχής δεν εξαντλείται συνεπώς στην παθητική της πληροφόρηση επί των απόψεων του ενδιαφερομένου, αλλά συμπεριλαμβάνει και την κριτική τους αντιμετώπιση και αξιολόγηση κατά τη διαδικασία λήψεως αποφάσεως. Η ακρόαση συνεπώς συνιστά πέρα από διαδικαστική ενέργεια και μια συμπεριφορά όχι αυτού που εκφράζει αλλά αυτού που δέχεται τις απόψεις, εστιάζει δηλαδή όχι στον πομπό αλλά στο λήπτη, υποχρεώνοντάς τον να λάβει υπόψη του και να αντιπαρατεθεί με συνέχεια και πληρότητα στα όσα άκουσε.¹⁷ Η δημιουργική αυτή ακρόαση που επιβάλλει το Σύνταγμα δεν είναι ούτε απλή πληροφόρηση ούτε διαδικασία ερωταπαντήσεων υπό μορφή ανακρίσεως, αλλά διάλογος ισότιμων εταίρων που τα επιχειρήματά τους αλληλοεπηρεάζονται και διαλεκτικά συντίθενται προς το σκοπό λήψεως ατομικά προσανατολισμένων και δικαιότερων αποφάσεων.¹⁸ Πρόκειται επομένως για μία κατ' αντιμωλία αντιπαράθεση καθώς και τα δύο μέρη αναπτύσσουν τα επιχειρήματά τους βάσει του σχήματος λόγος - αντίλογος.¹⁹ Στη βάση αυτή έχει υποστηριχθεί ότι μέσω της ακροάσεως εισάγονται στοιχεία του θεσμού της μεσολαβήσεως στη διοικητική διαδικασία, τα οποία, χάρη στην ύπαρξη του διαλεκτικού στοιχείου δύνανται στη βέλτιστη μορφή τους να οδηγήσουν στην αμοιβαία άρση των συγκρούσεων.²⁰ Είναι συνεπώς μια συγκριμένη συμπεριφορά αυτό που υποδεικνύεται με τον όρο ακρόαση και όχι η χρήση συγκεκριμένης αισθήσεως ή αισθητηρίου οργάνου και θα ήταν

¹⁵ Κατά τα άρθρα 91 ΑΟ και 28 VwVfG η ακρόαση περιλαμβάνει μόνο τα σημαντικά για την απόφαση πραγματικά περιστατικά, τα οποία αποτελούν οι κάθε είδους βιοτικές καταστάσεις ή σχέσεις καθώς και περιστατικά και ιδιότητες υλικής ή άυλης μορφής με τα οποία ο νόμος συνδέει τη φορολόγηση και τα οποία είναι απαραίτητα για τη συγκεκριμενοποίηση και εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής. Αντίθετα δεν προβλέπεται ακρόαση για όσα περιστατικά δεν είναι σημαντικά για την έκδοση της απόφασης. Έτσι οι Koenig/Wünsch, 3. Aufl. 2014, ΑΟ § 91 Rn. 9, Klein/Rätke, 13. Aufl. 2016, ΑΟ § 91, Rn. 3, και Herrman σε Bader/Ronellenfitsch BeckOK VwVfG, 41. Edition, Rn. 15, Stand: 01.10.2018

¹⁶ Για την ακρίβεια το ζήτημα παραμένει επαμφοτερίζον. Η γερμανική νομολογία υποστηρίζει ότι η προηγούμενη ακρόαση παρέχεται μόνο για πραγματικά περιστατικά. Έτσι οι BFH II R 5/02, BFH/NV 2004, 1062 ,FG Nds EFG 93, 412, FG Mchn EFG 13, 585; SchlHol EFG 92, 308. Στη θεωρία υπάρχει διχογνωμία σχετικά με το εάν η υποχρέωση τήρησης της προηγούμενης ακροάσεως περιλαμβάνει μόνο πραγματικά περιστατικά ή και νομικές απόψεις (BFH, 03.12.1998 - I B 124/98). Θετικοί είναι οι Koch σε Gräber, Finanzgerichtsordnung, 4. Aufl. , § 6 Rz. 6, Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 6 FGO Rz. 15, Πρβλ. επίσης OVG Saarlouis, Beschluß vom 27. Oktober 1997 1 Q 12/97, NVwZ 1998, 645. Αρνητικοί είναι οι: Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 18. Aufl., § 6 FGO Tz. 7, K.D.Buciek σε A.Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 6 FGO Rz. 27ff, FG Baden-Württemberg, Urteil vom 16. Oktober 1997 10 K 130/97, Entscheidungen der Finanzgerichte 1998, σελ.124.

¹⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 168

¹⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 169

¹⁹ Eisenberg ό.π., σελ. 45

²⁰ Penidis, ό.π., σελ. 13, H.I.Schillinger, Mediation im Verwaltungsrecht, Tübingen Univ. Diss. 2003, σελ. 116 επ, S.Vetter, Mediation und Vorverfahren, Dunckel & Humblot, Berlin 2004, σελ. 158

επομένως υπέρ το δέον σχολαστικό να αξιώσει κανείς μέσω ενός τέτοιου επιχειρήματος την προφορικότητα της διαδικασίας ακροάσεως αποκλείοντας τη δυνατότητα έγγραφης ανταλλαγής απόψεων που εξυπηρετούν εξίσου καλά τους σκοπούς του άρ. 20§2 Σ. Όπου ο νόμος δεν προβλέπει τον τρόπο ακροάσεως -όπως το άρθρο 6 ΚΔΔιαδ.- η διοίκηση επιλέγει καταρχήν κατά διακριτική ευχέρεια μεταξύ προφορικής και έγγραφης ακροάσεως.²¹ Και ο νομοθέτης επιλέγει κατά απόλυτη διακριτική ευχέρεια τη μορφή της ακροάσεως ως προφορικής ή γραπτής. Έτσι και ο ΚΦΔ, όπου στα άρθρα 28§1 και 62§4 προβλέπει την έγγραφη διατύπωση απόψεων.²²

Όπως παρατήρησε ο Köinig, ο χρονικός παράγων στη ακρόαση είναι ίσως το σημαντικότερο και πλέον καθοριστικό χαρακτηριστικό της.²³ Αν και είναι δυσχερής ο ακριβής προσδιορισμός του χρονικού σημείου διενέργειας της ακροάσεως μπορεί πάντως να θεωρηθεί το σημείο τομής μεταξύ της ολοκλήρωσης αξιολογήσεως του υλικού της υποθέσεως από τη διοικητική αρχή και της συγκεκριμένης κάθε φορά πραγματικής ή νομικής ενέργειας για την έκδοση της τελικής αποφάσεως.²⁴ Το χρονικό αυτό σημείο έπεται πάντως της ενημερώσεως του ενδιαφερομένου σχετικά με την επικείμενη να εκδοθεί σε βάρος του δυσμενούς πράξη,²⁵ προκειμένου αυτός να έχει μια πανοραμική έποψη του περιεχομένου της πράξεως αλλά και του χρόνου εκδόσεώς της.²⁶ Προσπαιτούμενο θεωρείται επομένως ότι η κρίση της διοικήσεως έχει ήδη κατακτήσει έναν βαθμό ωριμότητας.²⁷ Αυτή ακριβώς η δυνατότητα έγκαιρης παρεμβάσεως προς επηρεασμό της κυριαρχικής ενέργειας της διοικήσεως, ως έκφανση του αμυντικού χαρακτήρα της ακροάσεως, ανάγει τον συμμετέχοντα από απλό αντικείμενο σε υποκείμενο της διοικητικής διαδικασίας.²⁸ Ακόμα συνεπώς και αν εξέλιπε ο επι-

²¹ Π. Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 240-246 με πληθώρα περαιτέρω παραπομπών, του ίδιου, Αυθαίρετες κατασκευές - Έκθεση αυτοψίας - Ενδικοφανής προσφυγή, ΘΠΔΔ τ.1/2016, Μ. Στασινόπουλο, Το δικαίωμα της υπερασπίσεως ενώπιον των διοικητικών αρχών, 1974, σελ. 175-176. Έτσι και η νομολογία του ΒΦΗ. "Ob und in welcher Art und Weise (Form, Frist) die FB den Beteiligten anhört, steht in ihrem pflichtgemäßem Ermessen gem. § 5AO": Πρβλ. ενδεικτικά τις ΒΦΗ V B 46/90, ΒΦΗ/NV 1991, 142; ΒΦΗ VII B 36/99, ΒΦΗ/NV 2000, 1355).

²² Λαζαράτος, Αυθαίρετες κατασκευές - Έκθεση αυτοψίας - Ενδικοφανής προσφυγή, ΘΠΔΔ τ.1/2016 και Λαζαράτος, ό.π., σελ. 244. Στη γερμανική επιστήμη πάντως ο κανόνας είναι η έγγραφη ακρόαση, η οποία συνήθως ικανοποιείται μέσω της φορολογικής δηλώσεως, χωρίς να αποκλείεται και η προφορική, κυρίως σε περιπτώσεις που παρατηρούνται αποκλίσεις από τη φορολογική δήλωση. Klein σε Klein/Rätke, 13. Aufl. 2016, AO § 91, Rn. 3

²³ C.König, Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs im Verwaltungsbehördlichen Verfahren, DVBl, 1959, σελ. 189επ, Penidis, ό.π., σελ. 118.

²⁴ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Auflage 2018, Rn. 42-43G § 28 VwVfG Anhörung Beteiligter, Penidis, ό.π., σελ. 119

²⁵ Kopp, §28 Rn. 15, το ίδιο και ο Knack, §28, Rn. 17, όπου η διοίκηση "vielmehr darlegen muss, warum diese Tatsachen, die von ihr beabsichtigte Entscheidung erforderlich machen."

²⁶ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Auflage 2018, Rn. 42-43G § 28 VwVfG Anhörung Beteiligter, Penidis, ό.π., σελ. 119

²⁷ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Auflage 2018, Rn. 42-43G § 28 VwVfG Anhörung Beteiligter: "Eine vollständige Anhörung verlangt zunächst Entscheidungsreife."

²⁸ Eisenberg, ό.π., σελ. 45, Koenig/Wünsch, 3. Aufl. 2014, AO § 91 Rn. 2, Ν.Νικολάκης, σε Σύνταγμα, Ερμηνεία κατ' άρθρο, σελ. 515επ

θετικός προσδιορισμός, η ακρόαση, υπό την ακριβή έννοια του όρου, πρέπει εν πάση περιπτώσει να είναι προηγούμενη.²⁹

Η ακρόαση του συμμετέχοντος ως δικαίωμα συμπράξεως, θα πρέπει να διακρίνεται από τις υποχρεώσεις συμπράξεως που ο τελευταίος υπέχει στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας και οι οποίες αποτελούν έκφραση της αρχής της συνεργασίας που διέπει τη σχέση μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένου.³⁰ Στη γερμανική θεωρία υποστηρίχθηκε ήδη ότι η υποχρέωση συμπράξεως του ενδιαφερομένου, όπως η υποχρέωση παροχής πληροφοριών και προσκομίσεως εγγράφων³¹ παρέλκει εφόσον τηρήθηκε η προηγούμενη ακρόαση, συμβάλλοντας κατ' αυτόν τον τρόπο στην ενίσχυση της διοικητικής αποτελεσματικότητας.³² Η διάκριση αυτή επιρρωνύεται κατόπιν συνεκτιμήσεως των έννομων συνεπειών της μη τηρήσεώς τους. Έτσι ενώ σε περίπτωση παράνομης προσβολής του διαδικαστικού δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως, η αντίστοιχη διοικητική πράξη καθίσταται ακυρώσιμη, η μη σύμπραξη του συμμετέχοντος στη διαδικασία -ως ουσιώδης προϋπόθεση του κύρους ή της υπάρξεως της πράξεως- έχει ως αποτέλεσμα το άκυρο ή ανυπόστατό της.³³ Περαιτέρω, η διάκριση αυτή ευθυγραμμίζεται και με τη φύση των υποχρεώσεων συμπράξεως ως αποδεικτικών μέσων, κάτι που δεν ισχύει για το δικαίωμα ακροάσεως. Οι υποχρεώσεις συμπράξεως, ως συνεισφορά του πραγματικού υλικού από τον φορολογούμενο, τον καθιστούν «βοηθό έρευνας» ή και «αποδεικτικό μέσο στην ίδια αυτού φορολογική υπόθεση».³⁴ Είναι σαφές ότι το δικαίωμα ακροάσεως λαμβάνει χώρα σε περιβάλλον που κυριαρχεί το διαλεκτικό και όχι το ανακρι-

²⁹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 170

³⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 171, Seer σε Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Auflage, σελ. 823 για το σχετικό τρίπτυχο Mitwirkungsrecht- Mitwirkungspflichten - Kooperationsmaxime

³¹ Στη Γερμανία, πέραν των ειδικών διατάξεων στους κατ'ιδίαν νόμους και των διατάξεων των άρθρ. 93επ. ΑΟ, η υποχρέωση αυτή θεμελιώνεται στη γενική διάταξη περί υποχρεώσεως σύμπραξης του άρθρ. 90 ΑΟ: "Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen legen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls". Έτσι και οι Koenig/Wünsch, 3. Aufl. 2014, ΑΟ § 91 Rn. 2

³² Koenig/Wünsch, 3. Aufl. 2014, ΑΟ § 91 Rn. 2, 22, / Η νομολογία του ΣΤΕ δεν φαίνεται μάλλον να αντιμετωπίζει διακριτά τις δυο περιπτώσεις συμμετοχής του φορολογούμενου στη διοικητική διαδικασία. 173/2018 σκ. 10, 1893/2018 σκ. 4, 2934/2017 σκ. 10, όπου αναφέρει ως υποχρεωτική κλήση περιπτώσεις ακροάσεως

³³ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 171, H.Bartels, Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren, Duncker & Humblot, Berlin 1985, σελ. 20-21

³⁴ Ράικος Δ. Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δήλωσης, σελ. 102. "Erforschungsgehilfe", "Beweismittel in eigener Steuersache". Αντίθετος ο Martens, Verwaltungsvorschriften, σελ. 69επ, ο οποίος επικαλούμενος την ανακριτική αρχή και τις συνέπειες της παραβάσεως των υποχρεώσεων συνεργασίας, υπογραμμίζει ότι οι ορολογίες αυτές (Erforschungsgehilfe) υποβαθμίζουν τη νομική σημασία των υποχρεώσεων συνεργασίας του φορολογούμενου.

τικό στοιχείο και οι σκοποί τους οποίους υπηρετεί είναι διαφορετικής υφής συγκριτικά με τις υποχρεώσεις συμπράξεως.³⁵

2. Τελολογική προσέγγιση

Επειδή κατά την επιχείρηση τελολογικής ερμηνείας υφίσταται ένας πλουραλισμός πιθανών *ratione legis*³⁶ με παρόντα τον κίνδυνο μεθοδολογικής αυθαιρεσίας και απόλυτου ερμηνευτικού υποκειμενισμού,³⁷ απαιτείται ένα όριο σε κάθε επιχειρούμενη προσπάθεια. Το όριο αυτό θέτει κατά τον Larenz η συνεκτίμηση υποκειμενικών και αντικειμενικών τελολογικών κριτηρίων. Αυτό διότι η έννομη τάξη δεν είναι ουδέτερη αλλά αξιακά συνδεδεμένη με το κράτος δικαίου, την αρχή της νομιμότητας και τη δημοκρατική αρχή.³⁸ Στο παρόν στάδιο η ανάλυση επικεντρώνεται στην ανεύρεση των υποκειμενικών τελολογικών κριτηρίων, με τα οποία αναζητάται η πρόθεση της ρυθμίσεως και η σύλληψη του ιστορικού νομοθέτη.³⁹ Τόσο η ένταξη του δικαιώματος ακροάσεως στο δεύτερο μέρος του Συντάγματος περί ατομικών και κοινωνικών δικαιωμάτων όσο και η λέξη «βάρος» του άρθρου 20§2 και 6ΚΔΔιαδ μαρτυρά εμμέσως πλην σαφώς την ενυπάρχουσα στις διατάξεις αυτές *ratio*, που είναι η προστασία του διοικουμένου δι' αποκρούσεως της μέλλουσας να εκδοθεί επιβαρυντικής για τα συμφέροντά του πράξεως της διοικητικής αρχής. Κάτι αντίστοιχο συνάγεται μόνο εμμέσως από τις διατάξεις 28§1 και 62§4 του ΚΦΔ. Η τελολογική προσέγγιση στην περίπτωση του

³⁵ Στη γερμανική έννομη τάξη προβλέπεται η ακρόαση ως αποδεικτικό μέσο στις διατάξεις των άρθρων 26 § 1 αρ. 2 VwVfG και 21 § 1 εδ. α SGB X. Αντίθετα ο γερμανικός κώδικας φορολογικής διαδικασίας (ΑΟ) στο άρθρο 92 δεν προβλέπει την ακρόαση ως αποδεικτικό μέσο. Για την ακρόαση ως αποδεικτικό μέσο βλ. Bartels, *ό.π.*, σελ. 19

³⁶ B.Hartmann, *Auslegung von Steuerrechtsnormen/Grundlagen der Rechtsanwendung im Steuerrecht*, Berlin E.Schmidt, 1984 σελ. 191, J.Esser, *Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung: Rationalitätsgrundlagen richterlicher Entscheidungspraxis*, σελ. 132, 162, H.J.Koch, *Philosophische Rundschau, Review: Neuere Schriften zur Rechtsphilosophie und Rechtstheorie 1973*, σελ. 185

³⁷ Π.Λαζαράτος, *Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή - Στο παράδειγμα του άρθρου 20§2 Συντάγματος*, Δ 40/2009, 339επ και www.kostasbeys.gr

³⁸ Στον αντίποδα η ουδέτερη θεωρία που επικράτησε κατά την περίοδο της Δημοκρατίας της Βαϊμάρης (1919-1933), η "Reine Rechtslehre" του Hans Kelsen, σύμφωνα με την οποία κάθε ηθελημένο περιεχόμενο μπορεί να είναι ο σκοπός του κανόνα. (Έτσι H.Kelsen, *Reine Rechtslehre*, 1934, σελ. 201). Αντίθετα, η "wertungsjuristische Lehre" σηματοδοτεί τη στροφή στην ουσιαστική αρχή του κράτους δικαίου, η οποία συμπίπτει με το τέλος του εθνικοσοσιαλισμού και την αποκατάσταση του κράτους δικαίου. βλ. K.Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 1983, σελ. 28, όπου κάνει λόγο για "vertretene Wertungsjurisprudenz", L.Woerner, *Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur*, DStjG 5 (1982), σελ.23, 26, 28, H.Weber-Grellet, *Demokratisch-rechtsstaatliche Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, DStR 1991, 438, Lang σε Tipke/Lang, *ό.π.* σελ. 73, 140,

³⁹ Τα αντικειμενικά τελολογικά κριτήρια διεκδικούν εφαρμογή όταν η εφαρμογή των υποκειμενικών δε βοηθά στην ανεύρεση της βούλησης του νομοθέτη. Αυτά απορρέουν κατά βάση από τις γενικές αρχές, οι οποίες στηρίζουν τον εφαρμοστέο κανόνα. Έτσι Larenz *ό.π.*, σελ. 328επ, F. Bydlinski, *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, σελ. 449επ.

άρθρου 20§2 Σ όμως έχει διττή κατεύθυνση.⁴⁰ Πέραν των ανωτέρω, και με δεδομένο ότι η προηγούμενη ακρόαση συνδέεται πάντα με ένα πραγματικό περιστατικό, τη διαλεύκανση του οποίου επιδιώκει η διοίκηση, η προηγούμενη ακρόαση αποβλέπει τόσο στην προστασία του συμμετέχοντος στη φορολογική διαδικασία όσο και στην ουσιαστική υποβοήθηση του διοικητικού έργου.

i. Ατομικές λειτουργίες ακροάσεως

Ο σκοπός της προηγούμενης ακροάσεως ως το κεντρικό διαδικαστικό δικαίωμα του συμμετέχοντος έχει χαρακτήρα πρωτίστως υποκειμενικό. Η προστατευτική λειτουργία της προηγούμενης ακροάσεως απορρέει από το άρθρο 20§2Σ και αντιστοιχεί σε μια υποκειμενικού δικαίου αξίωση από τα άρθρα 6 ΚΔΔιαδ και 28§1 και 62§4 του ΚΦΔ. Η προηγούμενη ακρόαση εξυπηρετεί την έννομη προστασία του διοικουμένου στο επίπεδο της φορολογικής διαδικασίας και κυρίως αυτού που πλήττεται στη σφαίρα των βιοτικών -πραγματικών ή έννομων- συμφερόντων του από τη δράση της διοικήσεως. Η δυνατότητα του φορολογούμενου μέσω της εκφράσεως των απόψεών του να ασκήσει επιρροή στο αποτέλεσμα της διαδικασίας⁴¹ και να αναχαιτίσει μια αιφνιδιαστική, δυσμενή για τα συμφέροντά του απόφαση δεν αποτελεί μόνο αίτημα του κράτους δικαίου⁴² αλλά οδηγεί στην αναβίβαση του από απλό αντικείμενο σε υποκείμενο της διαδικασίας.⁴³ Παρά τη χρονική πίεση και τον επείγοντα χαρακτήρα κάθε διαδικασίας και ακριβώς επειδή σε ένα κράτος δικαίου η ουσιαστι-

⁴⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 173

⁴¹ ΣτΕ 4447/2012 Ολ.: Το δικαίωμα ακρόασης του ενδιαφερόμενου πριν από την έκδοση δυσμενούς διοικητικής πράξης, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, αποβλέπει στην παροχή της δυνατότητας στον διοικούμενο, τον οποίο αφορά η δυσμενής διοικητική πράξη, να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού. Πάγια η νομολογία, έτσι οι ΣτΕ 1368/2014 σκ.2, 2707/2016 σκ.6, 1184/2017 σκ.4, 3511/2017 σκ.7, 39/2017 σκ.5, 88/2018 σκ.4

⁴² Για τη συναγωγή του δικαιώματος ακροάσεως από την αρχή του κράτους δικαίου βλ. Μ. Στασινόπουλος, ό.π., σελ. 56, Κ.Μπέης, Λαζαράτος, ό.π., σελ. 89επ, H.W.Laubinger, Grundrechtsschutz durch Gestaltung des Verwaltungsverfahrens, VerwArch 73 1982, σελ. 60επ, D.Kugelman, Die informatorische Rechtsstellung des Bürgers: Grundlagen und verwaltungsrechtliche Grundstrukturen individueller Rechte auf Zugang zu Informationen der Verwaltung, 2001, σελ. 37επ, H.Maurer/C.Waldhoff, Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. Aufl., § 19, Rn. 20

⁴³ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 173, Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bock/Sachs Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Auflage 2018, Rn.5, Ziekow VwVfG § 28 Rn. 1, P.Langenbach, Der Anhörungseffekt, Mohr Siebeck 2017, σελ. 47 Βλ. και S.Nöhmer, Das Recht auf Anhörung im europäischen Verwaltungsverfahren, Mohr Siebeck 2013, σελ. 30, η οποία σε ενωσιακό επίπεδο συνδέει την αναβίβαση του συμμετέχοντος από αντικείμενο σε υποκείμενο με της διαδικασίας ενώπιον διοικητικών αρχών με την επιφυλακτική στάση που τηρεί το ΔΕΕ σε περιπτώσεις θεραπείας διαδικαστικών σφαλμάτων, το οποίο καταρχάς υποστηρίζει ότι τα διαδικαστικά σφάλματα δεν θεραπεύονται ούτε σε επίπεδο διαδικασίας ούτε ενώπιον δικαστηρίου. βλ. πάνω σε αυτό Απόφαση του ΔΕΕ Rs. 138-79, SA Roquette Freres, Slg. 1980, 3333, σκ. 33 καθώς και τους T.Danwitz, Europäisches Verwaltungsrecht, σελ. 261, F.Schoch, Die europäische Perspektive des Verwaltungsverfahrens- und Verwaltungsprozessrechts σε Schmidt/Abmann/Hofmann-Riem, Strukturen des Europäischen Verwaltungsrechts, σελ. 279. Επίσης για τη δυνατότητα επίδρασης στη διαδικασία και στο αποτέλεσμα της βλ. ενδεικτικά BVerfGE 9, 89, 95 και BVerfGE 101, 397, 405

κή ορθότητα μιας διοικητικής πράξεως δεν θα πρέπει να αποτελεί τυχαίο γεγονός⁴⁴ παρέχεται η δυνατότητα στον διοικούμενο να συμπληρώσει ή να διορθώσει κατά το δοκούν τα πραγματικά περιστατικά και τις νομικές κρίσεις και επιχειρηματολογώντας πειστικά να συμβάλει στην έκδοση μιας καθ' ύλην σωστής αποφάσεως.^{45 46}

Επειδή η προηγούμενη ακρόαση συνιστά το προωρότερο χρονικό σημείο συγκεκριμενοποίησης και δημοσιοποίησης του έως τότε συλλεγέντος και αξιολογηθέντος υλικού και ενημερώσεως του ενδιαφερομένου σχετικά με το ότι τα συμφέροντά του έχουν αποτελέσει αντικείμενο διοικητικής διαδικασίας,⁴⁷ συνδέεται και με μια συμβουλευτική και προειδοποιητική λειτουργία⁴⁸ σχετικά με τη μέλλουσα να εκδοθεί δυσμενή για τον φορολογούμενο πράξη. Έτσι, αφενός τονώνεται η εμπιστοσύνη του απέναντι στην κρίση της διοικήσεως,⁴⁹ αφετέρου είναι σε θέση να προβεί και σε αποτελεσματική χρήση του κατοχυρωμένου στο αρ. 20 §1 Σ δικαιώματος δικαστικής προστασίας, αφού η ενεργητική η παθητική συμπεριφορά του, ως αποτέλεσμα γνώσεως και όχι άγνοιας, του επιτρέπει να εκτιμήσει ψύχραιμα κατά πόσον η άσκηση ενδίκου βοηθήματος κατά της εκτελεστής διοικητικής πράξεως έχει πιθανότητες επιτυχίας ή όχι.⁵⁰ Αποτελεί ουσιώδες συστατικό μιας δίκαιης διαδικασίας, διότι βασιζόμενη στην καθ' αντιμωλία διεξαγωγή της διαδικασίας, συμβάλλει στην εξομάλυνση των σχέσεων μεταξύ διοικήσεως και πολίτη.⁵¹ Σύν τοις άλλοις με την ακρόαση επιτυγ-

⁴⁴ H. Bartels, Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren, Duncker&Humblot/Berlin, 1985, σελ. 28

⁴⁵ Η πλήρωση των τυπικών προϋποθέσεων για μια καθ' ύλην σωστή απόφαση ως πτυχή της ουσιαστικής δικαιοσύνης συνιστά σκοπό της διοικητικής διαδικασίας σε ένα κράτος δικαίου. Έτσι οι Bartels, ό.π., σελ. 28, Langenbach, ό.π., σελ.45

⁴⁶ N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von §28 VwVfG, Diss. Uni. Heidelberg, σελ. 79, ο οποίος αναφέρει ότι η ακρόαση αποτελεί τον πυρήνα μιας δυνατότητας βέλτιστης επιδίωξης συμφερόντων διότι παρέχει την ευκαιρία άντλησης προσωπικού “κέρδους”, δηλαδή μια κατά το δυνατόν περιορισμένη υποχώρηση των συμφερόντων του από τη δυσμενή πράξη., O.Meyer, Der Verwaltungsakt in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, σε Festgabe 50 Jahre Bundesverwaltungsgericht, σελ. 551επ, 564επ, “...Beteiligte in den Stand versetzen, ihre Sicht in das geplante Verfahren einzubringen.”

⁴⁷ Langenbach, ό.π., σελ. 47, A.Strohbusch, Akzeptanz durch Verfahren? Möglichkeiten zur Erhöhung der Akzeptanz von Verwaltungsentscheidungen im Verwaltungsverfahren, DVP 2013, σελ. 271, 275, J.Löcher, Anhörung im Sozialverwaltungsverfahren, σελ. 51, Eisenberg, ό.π.,σελ. 47, Mandelartz, ό.π., σελ. 112, 113, B.Bredemeier, Kommunikative Verfahrenshandlungen im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, 1., Aufl., 2007, σελ. 56, F.Kopp, Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahren: eine Untersuchung über die verfassungsrechtlichen Voraussetzungen des Verwaltungsverfahrens in der Bundesrepublik Deutschland und die Bedeutung der Grundentscheidungen der Verfassung für die Feststellung, Auslegung und Anwendung des geltenden Verwaltungsverfahrensrechts, 1971, σελ. 135επ

⁴⁸ Stelkens/Bock/Sachs, ό.π., Rn. 5, Nöhmer, ό.π., σελ. 30, Ziekow, ό.π., Rn. 1, E.Eisenberg, Die Anhörung des Bürgers im Verwaltungsverfahren und die Begründungspflicht für Verwaltungsakte, Nomos Recht 1999, σελ.47, Kopp, ό.π., § 28, Rn. 5

⁴⁹ Nöhmer S., ό.π., σελ. 30, Ziekow, ό.π., R.n., 2

⁵⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 174, Τάχος, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2009, σελ. 397

⁵¹ Έτσι και το BVerfGE στις BVerfGE 101, 397, 404, 405, BVerfGE 122, 248, 271, BVerfGE 57, 250, 274επ, Περαιτέρω παραπομπές για τη συνάφεια της ακροάσεως με μια δίκαιη διαδικασία βλ. Langenbach, ό.π., σελ. 48, Pitschas, Verwaltungsverantwortung, σελ.523 (das Anhörungsrecht ...als “unverzichtbares Erfordernisfairer Verfahrensord-

χάνεται και μια ειρηνευτική λειτουργία.⁵² Άμα τη εμφανίσει από μέρους της διοικήσεως στο πλαίσιο της ακροάσεως των πραγματικών και νομικών δεδομένων επί των οποίων στηρίζει την κρίση της δεν επέρχεται αυτομάτως και η αποδοχή από μέρους του ενδιαφερομένου.⁵³ Δύναται ωστόσο ο τελευταίος, του οποίου τα συμφέροντα έχουν συνεκτιμηθεί από τη διοίκηση σε μια ανοιχτή και διαφανή διαδικασία, να διευκολυνθεί στο να υπομείνει τις δυσμενείς επιπτώσεις από την έκδοση της πράξεως αφού θα γνωρίζει ότι η διοίκηση τον μεταχειρίστηκε δίκαια.⁵⁴ Αυτή η επιτυγχανόμενη μέσω της ακροάσεως “συναίνεση” του διοικουμένου λειτουργεί νομιμοποιητικά για τη δυσμενή διοικητική απόφαση.⁵⁵ Έχει μάλιστα υποστηριχθεί ότι αποτελεί ένα περαιτέρω έρεισμα της απαιτήσεως για ακρόαση στη δημοκρατική αρχή.⁵⁶

ii. Αντικειμενικές λειτουργίες ακροάσεως

Εκτός από την ανωτέρω υποκειμενική προστατευτική λειτουργία το δικαίωμα ακροάσεως επιδιώκει και επιτυγχάνει περισσότερες αντικειμενικές λειτουργίες, οι οποίες έχουν ιδιαίτερη βαρύτητα καθώς συμβάλλουν στην ενίσχυση των δεσμών επικοινωνίας μεταξύ διοικήσεως και πολίτη.⁵⁷ Η σημαντικότερη αντικειμενική λειτουργία που επιτελεί η ακρόαση είναι ότι αποτελεί ένα αποτελεσματικό μέσο διαφωτίσεως της υποθέσεως, αποφυγής σφαλμάτων πριν την έκδοση της αποφάσεως και συνεκτιμήσεως περιστάσεων, τις οποίες η διοίκηση αγνοούσε, αφού βρίσκονται αποκλειστικά στη σφαίρα του διοικουμένου.⁵⁸ Συμβάλλει συνεπώς καθοριστικά στην αποδοτική και απο-

nung”, Hill, Das fehlerhafte Verfahren, σελ.203επ και επίσης Rossen-Stadtfeld σε GVwR II, §29, R.n. 22: “Die Anhörung nach §28 VwVfG sei Ausprägung des grundrechtsgestützten Prinzips der Verfahrensfairness.”

⁵² Για το ειρηνευτικό αποτέλεσμα της ακροάσεως βλ. Λαζαράτος, ό.π., σελ. 175, Langenbach, ό.π., σελ. 52, Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, σελ. 41, Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bock/Sachs, R.n.9, για την αποδοχή από μέρους του ενδιαφερομένου βλ. Kopp/Ramsauer, VwVfG, § 28 Rn.2, Eisenberg, ό.π., σελ. 48, Bredemeier, ό.π., σελ. 56

⁵³ A. A. Kopp/Ramsauer § 28 Rn. 2, Strohbusch DVP 2013, 271, 274.

⁵⁴ Langenbach, ό.π., ο οποίος στη σελ. 52 υποστηρίζει ότι μέσω της ακροάσεως δεν μεταβάλλεται ο κυριαρχικός χαρακτήρας της διοικήσεως αλλά παρέχεται σε αυτόν μια δυνατότητα επιρροής στη διοικητική απόφαση, ώστε αυτή να μπορεί να ληφθεί, τροποποιημένη κατά τρόπο αποδεκτό από τον πολίτη. Μέσω της ακροάσεως και του τρόπου ασκήσεώς της, μπορεί η διοίκηση επιπροσθέτως να επιχειρήσει να πείσει τον ενδιαφερόμενο και να διασαφηνίσει σε αυτόν, ότι οι θέσεις του συνεκτιμήθηκαν επαρκώς κατά τη διαδικασία λήψης της απόφασης. Το ίδιο και οι J.Held, Der Grundrechtsbezug und Verwaltungsverfahrensrecht, 1984, σελ. 218, του ιδίου Individualrechtsschutz bei fehlerhaftem Verwaltungsverfahren, NVwZ, 2012, σελ. 462, Eisenberg, ό.π., σελ. 48, M.Kaltenborn, Streitvermeidung und Streitbeilegung im Verwaltungsrecht, 2007, σελ. 30επ., Ο J.Schwarze έχει χαρακτηρίσει την αποδοχή ως παρενέργεια (Nebenbefekt), δεδομένου ότι η λειτουργία της δε θα πρέπει να αξιολογείται υπέρ το δέον συγκριτικά με τις λειτουργίες ενημερώσεως και έννομης προστασίας που ικανοποιούνται με την ακρόαση. Schwarze σε Fehling/Kastner/Störmer, Verwaltungsrecht, §28 Rn. 1

⁵⁵ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 93

⁵⁶ Nöhmer, ό.π., σελ. 30, Kopp/Ramsauer, ό.π., Rn.2

⁵⁷ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bock/Sachs, R.n.7, A.Voßkuhle BayVBl 2010, 581, 587 m. w. N.

⁵⁸ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bock/Sachs, R.n.7-8, VGH München BayVBl 2005, σκ.310, Kopp/Ramsauer § 28 Rn. 1; Ritgen σε Knack/Henneke, VwVfG § 28 Rn. 6, OVG Münster DVBl 2011, σελ. 60, VG Saarlouis LKRZ 2008,

τελεσματική εκπλήρωση του διοικητικού έργου.⁵⁹ Μέσω της προηγούμενης ακροάσεως η διοικητική κρίση εξοπλίζεται με ακρίβεια συμβάλλοντας στην δυναμική αναβάθμιση της ποιότητας της διοικητικής απόφασης και της διαδικασίας. Το διαλεκτικό στοιχείο απομακρύνει κάθε κρίση από την υποκειμενικότητα και συνεπώς κάθε μέσο, το οποίο συντελεί στη συρρίκνωση του βαθμού απώλειας αντικειμενικότητας θεωρείται ευπρόσδεκτο.⁶⁰ Η συμβολή του φορολογούμενου μέσω της προηγούμενης ακροάσεώς του συμβάλλει καθοριστικά στην διαφώτιση της διοικήσεως σχετικά με το πραγματικό της υποθέσεως επιτελώντας ταυτόχρονα και μια ενημερωτική λειτουργία, η οποία βρίσκεται αρκετά κοντά με την ανακριτική αρχή και τα δικαιώματα συμπράξεως.⁶¹ Αναφορικά με την ανακριτική αρχή έχει υποστηριχθεί ότι η προηγούμενη ακρόαση συμβάλλει τα μέγιστα στην ολοκλήρωση της συλλογής του πραγματικού το οποίο συγκεντρώνει η διοίκηση αυτεπάγγελα.⁶² Έτσι μέσω της ακροάσεως του συμμετέχοντος η διοίκηση είναι πλέον σε θέση να αιτιολογήσει πλήρως και κατόπιν συνεκτιμήσεως όλων των αντιρρήσεων του ενδιαφερομένου την απόφασή της.⁶³

Άμεσα συνδεδεμένη με την πληρότητα της αιτιολογίας της διοικητικής αποφάσεως είναι και η εγγυητική λειτουργία της ακροάσεως⁶⁴ απέναντι στη διοικητική αρχή. Η προηγούμενη ακρόαση αποτελεί εχέγγυο για μια κατά το δυνατό ορθή και εξατομικευμένη κρίση από πλευράς της διοικήσεως, ιδιαίτερα σε μια μαζική διοικητική διαδικασία όπως η φορολογική, η οποία βρίθεται φαινομένων τυποποίησης.

σελ.276., BVerwG NVwZ 2006, 1420; VG Freiburg 12.3.2009 – 4 K 1027/08, BVerwG NVwZ 2006, 1420; 4.12.2008 – 2 B 60/08 –; VG Freiburg 12.3.2009 – 4 K 1027/08, Nöhmer, *ό.π.*, σελ. 29

⁵⁹ Ελ.Συν, Πρακτ. της 36ης Γεν.Συν.Ολ. της 26.11.1986: «Το θεμελιώδες αυτό ατομικό δικαίωμα που για πρώτη φορά καθιερώνεται συνταγματικά και αποτελεί το μεν ειδικότερη περίπτωση της ρητώς καθιερούμενης με τις νέες συνταγματικές διατάξεις των άρθρων 2 §1 και 5 §1 προστασίας και σεβασμού της αξίας του ανθρώπου και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητάς του, το δε μεγίστη έκφραση της εύλογης και συνετής πολιτείας, αποσκοπεί στην εξασφάλιση δυνατότητας, «στον ενδιαφερόμενο μεν της ενημερώσεως της Διοικήσεως διττά της προβολής των καταλληλότερων λύσεων, στη Διοίκηση δε διά της επιλογής της δικαιότερης ρυθμίσεως», Α. Λιγωμένου, Η Νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου και το Δικαίωμα της Προηγούμενης Διοικητικής Ακρόασης, ΘΠΔΔ 8-9/2008, σελ.1021, της ίδιας, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου, Σύνταγμα, άρθρο 20§ 2, Διοικ.Μετ. 1990, τ.41-42, σελ. 50επ, Nöhmer, *ό.π.*, σελ. 29, Kopp/Ramsauer, § 28, Rn.1

⁶⁰ Penidis, *ό.π.*, σελ. 18, Bartels, *ό.π.*,σελ. 29 (ο οποίος τονίζει ότι μέσω της ακροάσεως η διοικητική κρίση οδεύει προς ένα υψηλότερο βαθμό αντικειμενικότητας), Langenbach, *ό.π.*, σελ. 46, H.Meyer, Der Verwaltungsakt in der Rspr des BVerwG σε Festgabe 50 Jahre Bundesverwaltungsgericht, 2003, σελ. 551επ, 564, I. Kant, Kritik der Reinen Vernunft, Reclam, Leipzig, 1971B 12/A 9: “Η πρόσκτηση της γνώσης πρέπει να επιτυγχάνεται μέσω των συνθετικών a priori κρίσεων. Η δόμηση της πραγματικότητας και της γνώσης εκπορεύεται απο μια υπερβατική οπτική, η οποία προϋποθέτει τον περιορισμό της εμπειρίας και των γενικευτικών νοησιαρχικών σχημάτων. Ο λόγος για τη Γνωσιοθεωρία, στην ουσία για μια μη εμπειρική επιστήμη του εμπειρικού κόσμου.”, Κατ’ άλλη άποψη η οποιαδήποτε αντικειμενικότητα είναι ούτως ή άλλως υποτιθέμενη, A.Kaufmann, Rechtsphilosophie: Eine Einführung in das rechtsphilosophische Denken, 1997, σελ. 48

⁶¹ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bock/Sachs, § 28, Rn.8

⁶² Eisenberg, *ό.π.*, σελ. 47, Langenbach, *ό.π.*, σελ 46, Bredemeier,*ό.π.*, σελ. 54

⁶³ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bock/Sachs, Rn.8

⁶⁴ Langenbach, *ό.π.*, σελ. 46, Garantiefunktion

Και η διοικητική αποτελεσματικότητα ευνοείται μέσω της οικονομίας της διαδικασίας και της αποφορτίσεως από την άσκοπη καταφυγή σε μεθόδους διοικητικού αυτοελέγχου. Επιτελεί λοιπόν η προηγούμενη ακρόαση στο στάδιο της διαδικασίας πριν την έκδοση της πράξεως παρόμοιες λειτουργίες με την ενδικοφανή διαδικασία, η οποία έπεται της εκδόσεως της πράξεως.⁶⁵ Δικαιοπολιτικά δύναται να υποστηριχθεί η αναστολή ή η κατάργηση της ενδικοφανούς διαδικασίας και ταυτόχρονα ενός επιπέδου διαδικασίας με πιθανότητα θεραπείας ως δομική συνέπεια μιας ενδυναμώσεως των λειτουργιών της ενδικοφανούς διαδικασίας στο επίπεδο της ακροάσεως.⁶⁶

Αυτή η “πειθαρχημένη” τελολογική ερμηνεία καταδεικνύει ότι οι λειτουργίες που επιτελεί η προηγούμενη ακρόαση αποτελούν και πτυχές της ratio του κανόνα της. Με δεδομένη τη διττή κατεύθυνση προστασίας τόσο του ιδιώτη ενδιαφερομένου όσο και του διοικητικού έργου, αναδεικνύεται σε προϋπόθεση εκ των ων ουκ άνευ της ορθότητας της διοικητικής κρίσεως, για την αχθείσα ενώπιον της αρχής φορολογικής διαφοράς, ώστε η έκβασή της να μην αποβαίνει εντέλει ούτε ούτε *in dubio pro fisco* ούτε *in dubio contra fiscum*.

⁶⁵ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bock/Sachs, Rn.9, DÖV 2009, 212

⁶⁶ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bock/Sachs, R.n.9, Eisenbergs, ό.π., σελ.48, Mandelartz, ό.π., Bartels, ό.π., σελ. 31, ο οποίος αναφέρεται στην προληπτική λειτουργία της ακροάσεως, η οποία αν ασκηθεί οδηγεί μέσω της σύμπτυξης της διαδικασίας στην οικονομία της διοικήσεως.

II. Νομική φύση του δικαιώματος

1. Η προηγούμενη ακρόαση ως αρχή

Η έννομη τάξη περιλαμβάνει κανόνες και αρχές. Τα κριτήρια διακρίσεως αυτών, τα οποία έχουν εδώ και δεκαετίες διατυπωθεί -κυρίως στη γερμανική θεωρία- είναι πλείστα⁶⁷ και δεν εκφεύγουν των ορίων μελέτης του υπό έρευνα τόπου στο μέτρο που η αναφορά τους συμβάλλει στην ενίσχυση της πειστικότητας της κατατάξεως της προηγούμενης ακροάσεως σε μία εκ των δύο κατηγοριών στηρίζοντας την αντιμετώπιση πιθανών ανακυπτουσών συγκρούσεων ή σχέσεων εντάσεως. Πειστικότερη φαίνεται η διατυπωθείσα από τον Alexy θεωρία, ο οποίος αντιμετώπισε κριτικά και εξέλιξε τη θεωρία του Dworkin.

Σύμφωνα με τη θεωρία του, οι κανόνες είναι δομημένοι κατά το σχήμα «Όταν-Τότε»⁶⁸ και προβλέπουν για την περίπτωση της πληρώσεως του στοιχείου “Όταν” μια συγκεκριμένη έννομη συνέπεια. Η εφαρμογή τους αντιστοιχεί στο σχήμα «όλα ή τίποτα»⁶⁹ και διακρίνονται από έναν αυτοματισμό στην εφαρμογή τους, που σημαίνει ότι όταν πληρούται το πραγματικό, επέρχεται η έννομη συνέπεια, άλλως ο κανόνας παραμένει ανεφάρμοστος. Στον αντίποδα, μέσω των αρχών διατυπώνεται μία “ευχή” προς μια συγκεκριμένη κατεύθυνση δίχως όμως να καθίσταται επιβεβλημένη η λήψη μιας αποφάσεως. Το πρόβλημα εμφανίζεται σε περίπτωση συγκρούσεως των κανόνων ή των αρχών. Εδώ η θέση του Alexy υπήρξε άκρως διαφωτιστική, υποστηρίζοντας ότι από τη μία πλευρά υπάρχουν διατάξεις, οι επιταγές των οποίων, δύνανται ή όχι να πληρωθούν (κανόνες) και από την άλλη πλευρά πρέπει να διακρίνουμε επίσης διατάξεις, των οποίων οι επιταγές δύνανται να

⁶⁷ Τα κριτήρια που έχουν προταθεί είναι της γενικότητας. (Έτσι οι J. Raz, *Legal Principles and the Limits of Law*, σε *The Yale Law Journal* 81, 1972, σελ. 838, G.C.Christie, *The Models of Principles*, σε *Duke Law Journal*, 1968, σελ. 669, G.Hughes, *Rules, Policy and Decision Making*, σε *The Yale Law Journal* 77 1968, σελ.419, A. Simonius, *Über Bedeutung, Herkunft und Wandlung der Grundsätze des Privatrechts*, σε *Zeitschrift für Schweizerisches , Recht*, N.F. 71 1952, σελ. 239), το ορισμένο της εφαρμογής (Esser 1974, σελ.51, Larenz 1979, σελ. 23, Klami, *Legal Heuristics*, Vammala 1982, σελ.31επ), ο τρόπος γενέσεως (S.I. Shuman, *Justification of Judicial Decisions*, σε *Essays in Honor of Hans Kelsen*, *The California Law Review* 59 1971, σελ. 723, 729, T.Eckhoff, *Guiding Standards in Legal Reasoning*, σε *Current Legal Problems* 29(1976), σελ. 209επ), η ακρίβεια του αξιολογικού τους περιεχομένου (K.W.Canaris *Systemdenken und Systembegriff*, 1983, σελ.50), η αναφορά σε μια δικαιοϊκή ιδέα (K.Larenz *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 1983 σελ.207, 410) ή σε έναν συνταγματικό κανόνα (H.J.Wolff, *Rechtsgrundsätze und verfassungsgestaltende Grundentscheidungen als Rechtsquellen*, σε O. Bachof, M.Drath, O.Gönnenwein, E. Walz, σε *FS W.Jellinek*, 1955, σελ. 37επ), η σημασία τους για την έννομη τάξη (Larenz, *ό.π.*, 1983 σελ. 464, A.Peczenik, *Principles of Law*, σε *Rechtstheorie* 2 1971 σελ. 30), ανάλογα με το εάν συνιστούν λόγους για τη δημιουργία κανόνων ή αποτελούν κανόνες (J. Esser, *Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung*, 1974, σελ. 51: “Das Prinzip ist nicht ...nicht selbst ‘Weisung’ sondern Grund, Kriterium und Rechtfertigung der ‘Weisung’.”, Larenz 1983, *ό.π.*, σελ.24επ), αν πρόκειται για κανόνες επιχειρηματολογίας ή συμπεριφοράς (H.Gross, *Standards as Law*, σε *Annual Survey of American Law* 1968/69, σελ. 578)

⁶⁸(Wenn-Dann Struktur)

⁶⁹ Alles-oder-nichts

πληρωθούν λιγότερο ή περισσότερο, διεκδικώντας την κατά το δυνατό εκτεταμένη υλοποίησή τους. Πρόκειται για τις αρχές, τις οποίες ο Alexy ονομάζει επιταγές του βέλτιστου.⁷⁰ Ως επιταγές του βέλτιστου (optimum) επιβάλλουν τη σχετική πραγμάτωσή τους στο μέγιστο δυνατό βαθμό ενόψει πάντα των νομικών και πραγματικών δυνατοτήτων που προσφέρει η έννομη τάξη.⁷¹

Αυτό σημαίνει ότι ο βαθμός πραγματώσεώς τους μπορεί να ποικίλλει, εξαρτάται δε όχι μόνο από τις πραγματικές δυνατότητες αλλά και από τις νομικές, οι οποίες εκτός από κανόνες μπορεί να είναι και άλλες αντιτιθέμενες αρχές. Το τελευταίο υπονοεί ότι η σύγκρουση και η στάθμιση είναι στοιχεία εγγενή της υποστάσεώς τους. Η στάθμιση είναι για τις αρχές χαρακτηριστικό στοιχείο της εφαρμογής τους.⁷² Στη βάση αυτή ιδιαίτερα εύστοχη και κατατοπιστική είναι η διατύπωση ενός ορισμού από τους Koch/Rüßmann σχετικά με την έννοια των αρχών, οι οποίοι τονίζουν ότι μια διάταξη είναι αρχή όταν εκφράζει μια ιδεατή κατάσταση, μπορεί να περιοριστεί από μία τουλάχιστον διάταξη με την ίδια ιδιότητα και καμία από τις δύο δεν έχει το απόλυτο προβάδισμα.⁷³ Πάντως μια ρεαλιστική θεώρηση της έννομης τάξεως οδηγεί στο συμπέρασμα, ότι οι διατάξεις δεν κατατάσσονται αυστηρά είτε στη μία είτε στην άλλη κατηγορία. Η αυστηρή θέση του Alexy περί διαχωρισμού πρέπει να υποστεί κριτική. Σωστά τόνισε στο σημείο αυτό ο Dworkin ότι και οι κανόνες

⁷⁰ Optimierungsgebote

⁷¹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 180, Koch, ό.π., σελ. 228. Οι αρχές ως Optimierungsgebote (επιταγές του ιδανικού, του βέλτιστου) παρουσιάζουν μια ομοιότητα με αυτό που ονομάζουμε αξίες. Η έννοια της αξίας ωστόσο είναι πολυσήμαντη. Εν προκειμένω ενδιαφέρει μόνο ο χαρακτήρας τους ως κριτήρια για συγκριτική αξιολόγηση συγκεκριμένα είναι επιχειρήματα για συγκριτική αξιολογική κρίση (Gründe für komparative Werturteile). Η διαφορά τους έγκειται στο ότι η επίλυση σε περίπτωση συγκρούσεως αρχών θα πρέπει να απαντά στο ερώτημα ποιά είναι το οριστικά δέον (was definitiv gesollt ist) ενώ σε περίπτωση συγκρούσεως αξιών το ερώτημα είναι ποιά είναι το οριστικά καλύτερο (was definitiv besser ist). Έτσι μπορεί να υποστηριχθεί ότι οι αρχές και οι αξίες είναι το ένα και το αυτό, εμφανιζόμενες άλλοτε με δεοντολογικό και άλλοτε με αξιολογικό μανδύα. Αυτό καθιστά σαφές, ότι το ζήτημα των σχέσεων υπεροχής μεταξύ αρχών αντιστοιχεί στο ζήτημα της κατάταξης των αξιών. Ακόμη και αν η νομική θεώρηση υποστηρίζει πάντα ως καταλληλότερη την δεοντολογική κρίση (Sollensurteil, για τον ορισμό αυτό βλ. αναλυτικά K. Engisch, Logische Studien zur Gesetzesanwendung, 3η έκδ., Heidelberg 1963, σελ. 3επ βλ.υποσ.58, σελ. 229), η αντιστοιχία με τις αξίες έχει και αυτή τη σημασία της. Αυτό διότι αφενός το ζήτημα της κατάταξης των αξιών είναι ζήτημα σχέσεων υπεροχής σε περίπτωση συγκρούσεως αρχών αφετέρου η αντιστοιχία αυτή διασαφηνίζει ότι και μέσω του πεδίου των αρχών και το πεδίο των κανόνων, το οποίο έχει αμιγώς δεοντολογικό χαρακτήρα, προστίθεται ένα πεδίο, το οποίο πίσω από μια δεοντολογική μορφή έχει αξιολογικό χαρακτήρα. Έτσι το δικαϊκό σύστημα περιλαμβάνει τόσο δεοντολογικά όσο και αξιολογικά στοιχεία. Έτσι R. Alexy, Elemente einer juristischen Begründungslehre, Nomos Verlagsgesellschaft, σελ. 228, W.K.Frankena, Value and Valuation, σε P.Edwards, The Encyclopedia of Philosophy, Bd.7, New York/London, 1967, σελ. 229επ, R.Lautmann, Wert und Norm, 2.Aufl., Opladen 1971, Chr.Weinberegger, O.Weinberger, Logik, Semantik, Hermeneutik, München 1979, σελ.148επ, Fr.v.Kutschera, Einführung in die Logik der Normen, Werte und Entscheidungen, Freiburg/München, 1973,σελ. 85επ. Για τη διάκριση δεοντολογικών και αξιολογικών ορισμών και το ζήτημα της μεταξύ τους σχέσεως βλ. C.H.v. Wright, The Logic of Preference, Edinburgh 1963, σελ. 7 και του ιδίου, The Variety of Goodness, London 1963, σελ.6επ, 156 επ. Για τον όρο "Sollensurteil" (δεοντολογική κρίση) πρβλ K. Engisch, Logische Studien zur Gesetzesanwendung, 3.Aufl.Heidelberg, 1963, σελ. 3επ

⁷² H.J.Koch, Die normtheoretische Basis der Abwägung, σε Elemente einer juristischen Begründungslehre, σελ. 242, R. Alexy, Rechtssystem und praktische Vernunft, σε του ιδίου, Recht, Vernunft, Diskurs, 1995, σελ.213-216

⁷³ Koch, ό.π.σελ. 242, Koch/Rüßmann, σε R.Alexy, H.-J.Koch, L.Kuhlen, H.Rüßmann, Elemente einer juristischen Begründungslehre, 2003, σελ. 99

μπορούν να εμφανίζουν στοιχεία αρχών.⁷⁴ Αυτό συμβαίνει κυρίως όταν περιέχονται αόριστες αξιολογικές έννοιες, οπότε η εφαρμογή του κανόνα εξαρτάται από κάποια αρχή και μέσω αυτής της εφαρμογής ο κανόνας ομοιάζει με αρχή.⁷⁵

Και ενώ στην περίπτωση συγκρούσεως κανόνων, η σύγκρουση αίρεται μέσω της προσθήκης σε έναν από τους δύο μιας εξαιρέσεως ή μέσω γενικών αρχών όπως *lex posterior derogat legi priori* ή *lex specialis derogat legi generali*,⁷⁶ στην περίπτωση των αρχών, εξαιτίας της αφηρημένης ισοδυναμίας τους, απαιτείται το προβάδισμα να είναι προϊόν σταθμίσεως.⁷⁷ Η έννομη συνέπεια σε περίπτωση συγκρούσεως αρχών είναι ότι οι αρχές που υποχωρούν, εν αντιθέσει με τους ανίσχυρους κανόνες, δεν αποβάλλονται από την έννομη τάξη.⁷⁸ Η επίλυση της συγκρούσεως έγκειται επομένως στο ότι μέσω της ακολουθίας σταθμίσεων σχηματίζεται ένα σύμπλεγμα κανόνων υπεροχής, το οποίο παρέχει το προβάδισμα -και άρα λαμβάνεται ως υπερέχουσα- άλλοτε στη μία αρχή και άλλοτε στην άλλη. Αυτό ακριβώς είναι η βελτιστοποίηση.⁷⁹ Η σύγκρουση αναδεικνύει τη διάσταση της βαρύτητας των αρχών,⁸⁰ την οποία δεν διαθέτουν οι κανόνες,⁸¹ και συνεπώς η διενεργούμενη

⁷⁴ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 180

⁷⁵ Koch, ό.π., σελ. 244, του ίδιου, *Zur Methodenlehre des Rechtspositivismus*, σε Dreier, *Rechtspositivismus und Wertbezug des Rechts*, 1990, σελ. 152, 156, R.Dworkin, *Taking Rights Seriously*, 1977, σελ.32επ

⁷⁶ Έτσι και BVerfGE 1, 283, 292 επ

⁷⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 10, BVerfGE 51, 324: Κατ' ακριβολογίαν μάλιστα και όπως ήδη έκρινε το Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο της Γερμανίας οι συγκρούσεις μεταξύ αρχών ονομάζονται σχέσεις έντασης (*Spannungslage*) και όχι αντινομίες (*Widersprüche*) όπως οι συγκρούσεις μεταξύ κανόνων. Καμία από αυτές δεν θέτει συγκεκριμένες δεσμευτικές έννομες συνέπειες. Και οι δύο θέτουν επιχειρήματα υπέρ ή κατά της λήψης μιας απόφασης, τίποτα όμως οριστικό. Κάποια από αυτές θα εφαρμοστεί στην επίδικη περίπτωση, χωρίς η εναπομείνουσα να αποβληθεί από την έννομη τάξη, διότι σε μια διαφορετική περίπτωση θα μπορούσε να είχε εκείνη την υπεροχή εφαρμογής. Koch, ό.π., σελ. 222

Koch, ό.π., σελ. 245: "Όταν τουλάχιστον δύο διατάξεις κατευθύνονται προς την πραγματοποίηση κάποιων συνθηκών, οι οποίες δύνανται να πραγματοποιούν σε υψηλότερο ή χαμηλότερο βαθμό, και πάντως όχι στο μέγιστο, και όταν καμία από τις διατάξεις αυτές δεν απολαύει το απόλυτο προβάδισμα, τότε σε περίπτωση συγκρούσεως πρέπει η απόφαση να ληφθεί κατόπιν σταθμίσεως, το ερώτημα είναι ποιά από τις ως αρχές χαρακτηριζόμενες διατάξεις θα έχει το προβάδισμα στην εκάστοτε περίπτωση. Αυτή η απόφαση ονομάζεται στάθμιση".

⁷⁸ O Dworkin (1978, σελ. 25) ονομάζει *Gegenbeispiele* (*counter-instances*) τις περιπτώσεις υποχώρησης αρχών και διεκρινίζει ότι αυτές δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο μεταχειρίσεως όπως οι εξαιρέσεις στην περίπτωση των κανόνων. Αντίθετα με τις εξαιρέσεις στην περίπτωση των κανόνων οι υποχωρήσεις σε περίπτωση συγκρούσεως αρχών δεν είναι μετρήσιμες.

⁷⁹ "Optimierung". Koch, ό.π., σελ. 245, R. Alexy, *Die logische Analyse juristischer Entscheidungen*, σε ARSP-Beiheft, N.F. 1980, σελ.181, 196επ.

⁸⁰ R.Alexy, *Rechtsregeln und Rechtsprinzipien*, σε *Elemente einer juristischen Begründungslehre*, σελ. 224-225: Ο χαρακτηρισμός των αρχών ως *Optimierungsgebote* εξηγεί πολλές από τις ιδιότητές τους. Εξαιτίας της σύγκρουσης, οι αντιτιθέμενες αρχές περιορίζουν τις νομικές δυνατότητες πραγμάτωσής τους. Σε αυτό οφείλεται η γενικότητά τους αλλά και το γεγονός ότι αποτελούν την αιτία δημιουργίας των κανόνων. Περαιτέρω, μια σημαντική διαφορά είναι ο διαφορετικός *prima facie* χαρακτήρας των κανόνων και των αρχών. Οι κανόνες επιτάσσουν κάτι συγκεκριμένο (το οποίο συνήθως κινείται προς την κατεύθυνση αντικρουόμενων αρχών) ενώ οι αρχές δεν περιέχουν τόσο σαφώς καθορισμένες επιταγές. Όποιος συνεπώς επιχειρήσει να εισάγει μια εξαίρεση σε έναν κανόνα, φέρει το βάρος κατά την επιχειρηματολογία του, ότι η μέλλουσα να εισαχθεί εξαίρεση θα επιφέρει όχι απλά καλύτερη λύση εν συγκρίσει με την έως τότε προβλεπόμενη από τον κανόνα, αλλά ότι αυτή θα είναι τόσο καλύτερη, ώστε να δικαιολογεί την απόκλιση από την

στάθμιση απαιτεί αιτιολόγηση, η οποία επιτυγχάνεται μέσω της αρχής της αναλογικότητας ή της πρακτικής εναρμονίσεως.⁸² Όσο υψηλότερος είναι ο βαθμός μη εκπληρώσεως ή περιορισμού της μιας αρχής, τόσο υψηλότερη πρέπει να είναι η σημασία εκπληρώσεως της άλλης.⁸³

Τα παραπάνω συνηγορούν στον χαρακτηρισμό της προηγούμενης ακροάσεως του άρθρου 20§2 ως αρχής και όχι ως κανόνα.⁸⁴ Έρρισμα της διαπιστώσεως αυτής δεν είναι μόνο η κατά γενική ομολογία κατάταξη των θεμελιωδών δικαιωμάτων στην κατηγορία των αρχών⁸⁵ όσο κυρίως η ειδοποιός διαφορά κανόνων και αρχών, ήτοι η δυνατότητα σταθμίσεως μεταξύ συγκρουόμενων αρχών. Έτσι και εν προκειμένω, η στάθμιση θα είναι πάντα αναπόφευκτη προκειμένου να αντιμετωπιστεί το κύριο ζήτημα των προϋποθέσεων και εξαιρέσεων, αναζητώντας κάθε φορά τη χρυσή τομή μεταξύ προηγούμενης ακροάσεως και διοικητικής αποτελεσματικότητας, ιδιωτικού και δημοσίου συμφέροντος, εξετάζοντας εάν στην ατομική περίπτωση η προστασία των πληττόμενων μέσω της διοικητικής ενέργειας συμφερόντων του ενδιαφερομένου είναι φανερά ουσιωδώς σημαντικότερη της εξυπηρέτησεως των συμφερόντων, τα οποία επιδιώκει το διοικητικό μέτρο.

αρχική ρύθμιση. Αυτός ακριβώς είναι ο λόγος ένεκα του οποίου οι κανόνες έχουν έναν ισχυρότερο *prima facie* χαρακτήρα έναντι των αρχών και χάρη σε αυτή τους την ιδιότητα οι κανόνες αποτελούν το σκληρό τμήμα της έννομης τάξης. Όσο μεγαλύτερη εξάρτηση εμφανίζουν οι αρχές από τους κανόνες τόσο ανθεκτικότερη είναι η έννομη τάξη. Αξίζει να επισημανθεί ότι παραλλάσσει όχι μόνο η σύνδεση αρχών και κανόνων αλλά και το περιεχόμενο των κανόνων καθεαυτό. Λιγότερο ορισμένο θεωρείται το περιεχόμενό τους όταν περιλαμβάνει αόριστες αξιολογικές έννοιες, αυτό όμως δεν τους καθιστά αρχές.

⁸¹ Για τη μονοδιάστατη φύση των κανόνων βλ. Alexy, *Theorie der Grundrechte*, σελ. 76, Park, *Rechtsfindung im Verwaltungsrecht*, σελ. 261επ, Penidis, *Die verfassungsrechtliche Dimension von §28 VwVfG*, σελ.29

⁸² Koch, *ό.π.*, σελ. 245: “Και ενώ η εξέταση των κριτηρίων της καταλληλότητας και αναγκαιότητας του μέτρου προσφέρει πολλές πιθανότητες λογικής επιχειρηματολογίας το τρίτο κριτήριο της αναλογικότητας η εξέταση της εν στενή εννοία αναλογικότητας έχει κατηγορηθεί από ορισμένους ότι εγείρει υποψίες παραλογισμού (*Irrationalismusverdacht*), με αποτέλεσμα πολλοί θεωρητικοί να παραιτούνται από την εξέτασή του.” Ο B.Schlik έχει προτείνει την ολοκληρωτική παραίτηση από την εξέταση του κριτηρίου της εν στενή εννοία αναλογικότητας, σε B.Schlink, *Abwägung im Verfassungsrecht*, 1976, σελ.128επ

⁸³ R.Alexy, *Theorie der Grundrechte*, 1986, Koch, *ό.π.*, σελ. 245

⁸⁴ Για το χαρακτηρισμό του δικαιώματος ακροάσεως ως αρχής πρβλ ενδεικτικά: Εκτός από τις ιστορικές ΣτΕ 1811-1831/1969 το δικαίωμα είχε ήδη διαπλασθεί ως γενική αρχή του διοικητικού δικαίου με τις ΣτΕ 419/1965, 2965, 2976/1966, Λαζαράτος, *ό.π.*, σελ.180επ, Μ.Στασινόπουλος, *Το δικαίωμα της υπερασπίσεως ενώπιον των διοικητικών αρχών*, 1974, σελ.35επ, 45επ, Ε.Πρεβεδούρου, *Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης*, 2016, www.prevedourou.gr, της ίδιας, *Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως ως θεμελιώδης αρχή του ενωσιακού δικαίου* (ΔΕΕ της 5ης Νοεμβρίου 2014, C-166/13, Mukarubega), www.prevedourou.gr, Δ.Καλλιγέρου, *Η προηγούμενη ακρόαση ως δικαίωμα και ουσιώδης τύπος της διοικητικής διαδικασίας - Πρόσφατες Νομολογιακές Εξελίξεις*, ΘΠΔΔ 5/2016, σελ. 443επ, Α.Λιγωμένου, *Η Νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου και το Δικαίωμα της Προηγούμενης Διοικητικής Ακρόασης*, ΘΠΔΔ 8-9/2008, σελ.1021επ, Τάχος, *Ερμηνεία κατ' άρθρο του ΚΔΔιαδ, άρ.6 2009*, σελ. 397, Γκέρτσος/Πυργάκης, *Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας/Ενημέρωση με το ν. 4325/2015*, 2015, σελ. 86, Ν.Νικολάκης, σε *Σύνταγμα, Ερμηνεία κατ' άρθρο*, 2017, σελ. 515επ

⁸⁵ Ο Alexy θεωρεί ως αρχές τα θεμελιώδη δικαιώματα, Koch, *ό.π.*, σελ. 242, πρβλ. επίσης αναλυτικά για το θέμα αυτό στη γερμανική βιβλιογραφία M.Borowski, *Grundrechte als Prinzipien*, Nomos, 2007

Κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ και πριν την συνταγματική αναγνώρισή του, είχε διαπλασθεί γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, που αναγνώριζε το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως.⁸⁶ Το ίδιο και το ΔΕΕ, το οποίο ήδη πριν την αναγνώριση της τυπικής ισοδυναμίας του Χάρτη με τις Συνθήκες -επηρεασμένο σαφώς από την γαλλική παράδοση-⁸⁷ κρίνει κατά πάγια νομολογία το δικαίωμα ακροάσεως ως αναπόσπαστο συστατικό της θεμελιώδους αρχής του δικαίου της Ενώσεως περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, αναγορεύοντάς το σε θεμελιώδη άγραφη αρχή κατά την έννοια του άρθρου 6 § 3 ΣΕΕ.⁸⁸ Στην ίδια κατεύθυνση κινείται και το Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο της Γερμανίας.⁸⁹

2. Η προηγούμενη ακρόαση ως ατομικό και κοινωνικό δικαίωμα

Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως είναι ατομικό και κοινωνικό όπως μαρτυρά άλλωστε και η ένταξή του στο αντίστοιχο δεύτερο μέρος του Συντάγματος περί ατομικών και κοινωνικών δικαιωμάτων. Η κατοχύρωσή του στο Σύνταγμα του 1975 υπήρξε μεν μια διεθνής πρωτοπορία⁹⁰, το “δικαίωμα” προϋπήρχε όμως ως νομολογιακά διαπλασμένη αρχή.⁹¹ Έτσι ο όρος δικαιώματα τονίζει ταυτόχρονα την αναγνωρισμένη από την έννομη τάξη αξίωση και το στοιχείο της νομικής του θεμελιώσεως.⁹² Όπως κάθε συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα, έτσι και το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως αποτελεί κατά τη θεωρία του Jellinek τη συνισταμένη μιας δέσμης καταστάσεων

⁸⁶ ΣτΕ 419/1965, 2965, 2976/1966, 1452/1967, 2069/1968, 1811/1831/1969, 3485/1971, 3034/1972. Και σήμερα όμως το ΣτΕ αναφέρεται στην προηγούμενη ακρόαση ως αρχή, ενδεικτικά οι: ΣτΕ 2649/2017 Ολ, 1123/2018, 565/2018, 2277/2015, 1049/2017, 814/2017

⁸⁷ Huck, Das System des rechtlichen Gehörs im europäisch geprägten Verwaltungsverfahren, EuZW 2016, 132/ Danwitz σε Dausers, EU-Wirtschaftsrecht, 37 ErgL 2015, B. II Rn 23

⁸⁸ ΔΕΚ Krombach, C-7/98, 28.03.2000, σκέψη 42, ΔΕΚ Soprope, 18.12.2008, C-349/07 σκ. 36, ΔΕΚ Nederlandsche Banden-Industrie-Michelin κατά Επιτροπής, 9.11.1983, 322/81, σκ. 7, ΔΕΚ Orkem κατά Επιτροπής, 18.10.1989, 374/87, σκ. 32, ΔΕΚ Alvis, 4.07.1963, 32/62, ΔΕΕ Khaled Boudjlida, 11.12.2014, C-249/13, σκ. 30-34, ΔΕΕ Mukarubega, 5.11.2014, C-166/13, σκ. 42, 45, Ε.Πρεβεδούρου, Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, 2016, www.prevedourou.gr, της ίδιας, Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως ως θεμελιώδης αρχή του ενωσιακού δικαίου (ΔΕΕ της 5ης Νοεμβρίου 2014, C-166/13, Mukarubega), www.prevedourou.gr

⁸⁹ Το BVerfGE δέχεται παγίως τα δικαιώματα ως αρχές και μάλιστα χωρίς να καταπιάνεται με τη θεωρία του Alexy. Τονίζει ότι συνταγματικά δικαιώματα και αρχές όντας ισότιμα αποτελούν ουσιώδη τμήματα της ελεύθερης δημοκρατικής τάξης, χωρίς κανένα να μπορεί να διεκδικήσει εκ των προτέρων το απόλυτο προβάδισμα. Έτσι BVerfGE 35, σελ. 202, 225,

⁹⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 182

⁹¹ βλ. ανωτ. υποσ. 81 Λαζαράτος, ό.π., σελ. 182. Το ίδιο και στο δίκαιο της ΕΕ, βλ. ανωτέρω υποσ. 83. Έτσι και στη γερμανική έννομη τάξη, βλ. S.Nöhmer, Das Recht auf Anhörung im europäischen Verwaltungsverfahren, Mohr Siebeck, σελ. 81, Ule/Becker, Verwaltungsverfahren im Rechtsamt, σελ. 38, Michelsen, Das rechtliche Gehör im Verwaltungsverfahren der Europäischen Gemeinschaften, σελ. 160επ, Lange DVBl, σελ. 130επ.

⁹² Π.Δ.Δαγτόγλου, Συνταγματικό Δίκαιο, Ατομικά Δικαιώματα, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 7

(status) με διαφορετικό περιεχόμενο και δομή,⁹³ όπου σε κάθε status αντιστοιχεί μια συγκεκριμένη κατάσταση του πολίτη απέναντι στο κράτος.⁹⁴

Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως χαρακτηρίζεται ως ατομικό⁹⁵ και εγγυάται πρωτίστως -όπως και κάθε ατομικό δικαίωμα- την αυθυπαρξία του φορέα του, η οποία αποσκοπεί στην αποτροπή της απορροφήσεώς του σε ένα ολοκληρωτικό κράτος.⁹⁶ Έχοντας υπόψιν ότι το κράτος εκτός από εγγυητής των δικαιωμάτων είναι και σημαντική πηγή διακινδυνεύσεως των ιδιωτικών συμφερόντων, αφού ενεργοποιεί το status passivus⁹⁷ του ατόμου, η αξίωση που κατοχυρώνει το δικαίωμα ακροάσεως έχει αμυντικό χαρακτήρα⁹⁸ και συνίσταται και σε μια αποχή (status negativus) της κρατικής εξουσίας από τη λήψη επιβαρυντικών μέτρων χωρίς προηγούμενη συνεκτίμηση των θέσεων του ενδιαφερομένου, συμπεριφορά, η οποία τον υποβιβάζει σε αντικείμενο της διαδικασίας. Συνδέεται επομένως το ατομικό αυτό δικαίωμα και με μια κατάσταση ελευθερίας, συνιστάμενη στην δι-

⁹³ R.Alexy, *Theorie der Grundrechte*, σελ. 229

⁹⁴ R. Alexy, *ό.π.*, σελ. 230, G.Jellinek: Το status ορίζεται ως “eine das Individuum qualifizierende Beziehung zum Staate”, *System der subjektiven öffentliche Rechte*, σελ. 83, και από τον H.J. Wolff/O.Bachof, *Verwaltungsrecht I*, § 32 IV a, “essentielle Qualifikation einer Person”.

Η τριμερής διάκριση των θεμελιωδών δικαιωμάτων διατυπώθηκε από τον Jellinek και αποτελείται από τρεις κατηγορίες που αναφέρονται στην αποθετική, θετική και ενεργό κατάσταση (status negativus, positivus, activus) και αντιστοιχούν στις ατομικές ελευθερίες, τις αξιώσεις κρατικών παροχών και τα πολιτικά δικαιώματα. βλ. σχετικά Alexy, *Theorie der Grundrechte*, σελ. 229επ

⁹⁵ ΣτΕ 754/2018, 492/2017, 4938-4940/2012, 1883/2014, 921/2012. Έτσι και το BVerfGE, BVerfGE 7, 198 (204)

⁹⁶ Δαγτόγλου, Έτσι και C.Schmitt, *Verfassungslehre*, σελ. 163επ. κατά την κλασική φιλελεύθερη θεωρία του οποίου, η βασική κατεύθυνση των δικαιωμάτων είναι η εξασφάλιση της σφαίρας ελευθερίας του ατόμου από επεμβάσεις και περιορισμούς της δημόσιας εξουσίας., R.Alexy, *Theorie der Grundrechte*, Nomos Verlagsgesellschaft, σελ. 395

⁹⁷ Ο Jellinek διακρίνει επιπλέον την παθητική κατάσταση ή κατάσταση υποταγής (status passivus ή status subiectionis). Την αποτελεί το σύνολο των εντολών και απαγορεύσεων, τις οποίες το κράτος έχει αρμοδιότητα να επιβάλλει σε βάρος του ατόμου. βλ. Alexy, *Theorie der Grundrechte*, σελ. 230-232

⁹⁸ Η αμυντική διάσταση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως είναι ιδιαίτερα εμφανής στη γαλλική έννομη τάξη, όπου το δικαίωμα ακροάσεως συνιστά δικαίωμα άμυνας. Τα δικαιώματα άμυνας στο γαλλικό δίκαιο (droits de la defense) αποτελούν έκφραση της κατ' αντιμωλίαν διεξαγωγής της διαδικασίας (procedure contradictoire), η οποία περιλαμβάνει τόσο το δικαίωμα ακροάσεως όσο και το δικαίωμα πρόσβασης στα έγγραφα. Πρέπει σε κάθε περίπτωση να σημειωθεί ότι τα δικαιώματα άμυνας εφαρμόζονται αναφορικά με τη λήψη συγκεκριμένων μέτρων τα οποία αφορούν περιπτώσεις κυρώσεως μια συμπεριφοράς (mesures de sanction), ή πρόκειται για μέτρα τα οποία λαμβάνονται για λόγους που ανάγονται στο πρόσωπο του ενδιαφερομένου (mesures prises en consideration de la personne) είτε πρόκειται για μέτρα τα οποία λαμβάνονται για λόγους δημοσίου συμφέροντος, όποτε και δεν βρίσκουν εφαρμογή.(Eisenberg, σελ.68) Το γαλλικό ΣτΕ με την απόφασή του Dame Veuve Trompier-Gravier αναγνώρισε πέραν του πειθαρχικού δικαίου, το δικαίωμα ακροάσεως ως αμυντικό δικαίωμα και στα λοιπά πεδία της διοικητικής διαδικασίας. Πρέπει πάντως να σημειωθεί ότι και το ενωσιακό δίκαιο αναφέρεται στο δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως ως θεμελιώδες δικαίωμα άμυνας, κατόπιν επιδράσεως από τη γαλλική θεωρία. Η Γενική Εισαγγελέας Warner στις προτάσεις της επί της υποθέσεως Transocean Marine Paint παραπέμπει για τη θεμελίωση του δικαιώματος ακροάσεως στις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου στη Γαλλία. (Schlussanträge GA Warner, ΔΕΕ, Rs. 17/74, Transocean Marine Paint/Kommission, Slg, 1974, 1063). Για τα δικαιώματα άμυνας στη Γαλλία βλ. Papier, *EuGRZ* 2007, σελ. 133, Classen, *Gute Verwaltung im Recht der EU*, σελ. 138, Schwarze, *Europäisches Verwaltungsrecht*, σελ. 1202επ. και 1204επ, Ruffert, *Die Methodik der Verwaltungsrechtswissenschaft in anderen Ländern der EU*, σε Schmidt-Abmann/Hofmann-Riem, *Methoden der Verwaltungsrechtswissenschaft*, σελ. 165, S.Nöhmer, *ό.π.*, σελ. 85-89, E.Eisenberg, *Die Anhörung des Bürgers im Verwaltungsverfahren und die Begründungspflicht für Verwaltungsakte*, *Nomos Recht*, 1999, σελ. 63-70

ασφάλιση μιας ιδιωτικής σφαίρας ειρηνεύσεως των εννόμων αγαθών που το δικαίωμα προστατεύει, ελεύθερης από την κρατική κυριαρχία, όπως αυτή εκδηλώνει την έντονη, επεκτατική, παρεμβατική δραστηριότητά της στο πλαίσιο της μαζικής φορολογικής διαδικασίας.⁹⁹

Θα μπορούσε να υποστηριχθεί και ένα status actívus του δικαιώματος ακροάσεως. Πράγματι η ενεργός συμμετοχή του πολίτη στη διαδικασία λήψεως αποφάσεων και η “σύμπραξη” του στο σχηματισμό της πολιτειακής βουλήσεως ενισχύουν την ορθότητα της διοικητικής κρίσεως, τη διαφάνεια της κρατικής δράσεως και κατ’ επέκταση τη δημοκρατική τους νομιμοποίηση.¹⁰⁰ Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως θεσμοποιεί την επιρροή των πολιτών στη θέση σε κίνηση και διαμόρφωση του κρατικού διοικητικού φαινομένου, αποτελώντας στοιχείο άμεσης δημοκρατίας.¹⁰¹

Πολύ σημαντικότερο είναι το status positivus του δικαιώματος ακροάσεως.¹⁰² Μέσω του δικαιώματος ακροάσεως ο συμπράττων πολίτης δεν παραμένει παθητικός δέκτης της κρίσεως της φορολογικής αρχής αλλά αναβιβάζεται σε υποκείμενό της καθώς του παρέχεται η δυνατότητα εμπλοκισμού του πραγματικού και νομικού υλικού, επηρεασμού της διοικητικής κρίσεως και εν τέλει συμβολής στην έκδοση μιας κατά το δυνατόν αντικειμενικής αποφάσεως.¹⁰³ Ως κοινωνικό δικαίωμα η προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερόμενου πολίτη αξιώνει από το κράτος την παροχή των αναγκαίων υπηρεσιών.¹⁰⁴ Ο ενδιαφερόμενος πολίτης έχει αξίωση από τη φορολογική αρχή σε μια συγκεκριμένη παροχή,¹⁰⁵ η οποία εν προκειμένω συνίσταται στην προληπτική προστασία των δικαί-

⁹⁹ Alexy, ό.π., σελ. 233

¹⁰⁰ Α.Λιγωμένου, ό.π.

¹⁰¹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 184

¹⁰² Ο Jellinek διακρίνει τρεις κύριες αξιώσεις του status positivus. Την αξίωση έννομης προστασίας, την ειρηνευτική και την αξίωση λήψης υπ’ όψιν των συμφερόντων του φορέα. Είναι προφανές ότι αντιστοιχούν με τις λειτουργίες της ακροάσεως. Alexy, *Theorie der Grundrechte*, σελ. 238

¹⁰³ Nöhmer, ό.π., σελ. 83, Στη γερμανική έννομη τάξη όπου το δικαίωμα ακροάσεως δεν κατοχυρώνεται συνταγματικά, υποστηρίζεται ως πρωταρχικό έρεισμά του το άρθρο 1 του γερμανικού Συντάγματος, το οποίο κατοχυρώνει την ανθρώπινη αξιοπρέπεια. Κατά το BVerfGE η αναβίβαση του ενδιαφερομένου σε υποκείμενο της διοικητικής διαδικασίας αποτελεί έκφραση αυτής της παραδοχής. Ενδεικτικά οι BVerfGE 9, 89 (95), BVerfGE 27, 1 (6), BVerfGE 28, 386 (391), BVerfGE 45, 187 (228), BVerfGE 50, 166 (175), BVerfGE 87, 209 (228). Βλ. επίσης Herdegen σε Maunz/Dürig, GG Kommentar, Art. 1 GG, Rn. 36, Eisenberg, ό.π., σελ. 117, Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Rn. 2 Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Auflage 2018, §28 VwVfG, Kopp/Ramsauer, §28 VwVfG, Rn.3, Kopp, Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahrenrecht, σελ. 16επ

¹⁰⁴ Δαγτόγλου, ό.π., σελ. 11, § 17α

¹⁰⁵ G.Jellinek, *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, σελ. 121: “Η αξίωση έναντι του κράτους για παροχή σημαίνει κατά τον Jellinek α) ότι υπάρχει δικαίωμα σε κάτι (Recht auf etwas) και β) ότι το κράτος έχει αρμοδιότητα για τη διενέργεια των συγκεκριμένων πράξεων. Προκειμένου να προσδιοριστεί όμως το περιεχόμενο του status positivus πρέπει πρωτίστως να διερευνηθεί και ο βαθμός ευχέρειας του κράτους αναφορικά με τη διενέργεια της πράξης (...so geht es bei einem Streit um den Inhalt seines positiven Status darum, ob dem Staat die Vornahme oder Unterlassung einer Handlung h geboten ist oder ob der Staat in Bezug auf h frei ist; es ist also “über die Freiheit des Staates zu entscheiden”. Έτσι το εύρος του status positivus αντιστοιχεί με το εύρος του status passivus και αναφορικά με τη σχέση κράτους-πολίτη, ό,τι δεν ανήκει στο status positivus του ατόμου προσμετράται σε αυτό που ονομάζεται αρνητική κατάσταση του κράτους (negativer Status des Staates)”. Έτσι και ο Alexy, *Theorie der Grundrechte*, σελ. 238-239

ιωμάτων ή συμφερόντων του πριν αυτά προσβληθούν με το δυσμενές διοικητικό μέτρο¹⁰⁶ καθώς και στην παροχή της δυνατότητας προσβάσεως σε αποδεικτικά στοιχεία. Στη γερμανική θεωρία γίνεται λόγος για εν ευρεία εννοία παροχικά δικαιώματα ή αλλιώς δικαιώματα σε θετικές κρατικές ενέργειες. Σε αυτά περιλαμβάνονται συγκεκριμένα δικαιώματα σε οργάνωση και διαδικασία, όπου και ανήκει το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, καθώς διαμορφώνουν επιπλέον το status activus processualis.¹⁰⁷

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα ατομικά δικαιώματα δεν είναι απλώς υποκειμενικά δίκαια, δεν αναφέρονται δηλαδή μόνο στην έννομη κατάσταση των φορέων τους αλλά συνιστούν συγχρόνως αντικειμενικούς κανόνες δικαίου, κανόνες δηλαδή που διέπουν τη συνολική έννομη τάξη.

3. Η διαδικαστική φύση του δικαιώματος ακροάσεως

Η σκέψη ότι μια απόφαση δε βασίζεται μόνο σε ουσιαστικά κριτήρια αλλά και στη διενέργεια μιας διαδικασίας, η οποία έχει διαδραματίσει στο χώρο της φιλοσοφίας κεντρικό ρόλο, αποδεικνύεται εξαιρετικά γόνιμη και στο πεδίο των δικαιωμάτων, αφού σχεδόν όλες οι σύγχρονες θεωρίες δικαιοσύνης είναι διαδικαστικές.¹⁰⁸ Ορόσημο κάθε συζητήσεως σχετικά με τη διαδικαστική όψη των συνταγματικών δικαιωμάτων¹⁰⁹ είναι η πρόταση του Häberle για ένα status activus processualis ή του Bethge περί εγγυήσεως και προστασίας των ατομικών δικαιωμάτων μέσω της οργανώσεως και της διαδικασίας.¹¹⁰ Και επειδή η έννοια της διαδικασίας, η οποία πρέπει να γίνεται αντιληπτή ως ένα σύστημα κανόνων ή/και αρχών για την παραγωγή ενός αποτελέσματος,¹¹¹ είναι εξαιρετικά ευρεία και περιλαμβάνει μια πληθώρα διαδικαστικών δικαιωμάτων, αναφορικά με το δικαίωμα προη-

¹⁰⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 183

¹⁰⁷ “Leistungsrechte im weiteren Sinne” Alexy, ό.π., σελ. 238, G. Jellinek, System der subjektiven öffentlichen Rechte, σελ. 121

¹⁰⁸ Πρβλ. για “Rechte auf Organisation und Verfahren” M.Borowski, Grundrechte als Prinzipien- Die Unterscheidung von prima facie-Position und definitiver Position als fundamentaler Konstruktionsgrundsatz der Grundrechte, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1998. Έτσι οι θεωρίες της απόφασης (Entscheidungstheorien) των John Rawls, Robert Nozick, James Buchanan, David Gauthier καθώς και ως θεωρίες επιχειρηματολογίας (Argumentationstheorien) οι θεωρίες περί λόγου (Diskurstheorien) των Jürgen Habermas και Robert Alexy.

¹⁰⁹ Απόδοση του όρου «Rechte auf Organisation und Verfahren». Η διαδικαστική φύση των ατομικών δικαιωμάτων απασχόλησε έντονα τη γερμανική θεωρία με χαρακτηριστικότερες τις αναφορές των Hesse, Bestand und Bedeutung der Grundrechte in der Bundesrepublik Deutschland, σε EuGRZ 1978, σελ. 434επ, H.Görllich, Grundrechte als Verfahrensgarantien, Baden-Baden 1981, σελ. 203, J.H.Ely, Democracy and Distrust, Cambridge Mass./London 1980, L.H.Tribe, The Puzzling Persistence of Process-Based Constitutional Theories, σε The Yale Law Journal 89 (1980), σελ.1063επ, Ossenbühl, Kernenergie im Spiegel des Verfassungsrechts, σε DÖV 1981, σελ. 6.

¹¹⁰ P.Häberle, Grundrechte im Leistungsstaat, σελ. 81, H.Bethge, Grundrechtsverwirklichung und Grundrechtssicherung durch Organisation und Verfahren, σε NJW 1982, σελ.2.

¹¹¹ Alexy, ό.π., 431

γούμενης ακροάσεως θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι αυτό εντάσσεται κατά κύριο λόγο στα ενσθενή εννοία διαδικαστικά δικαιώματα και δευτερευόντως σε εκείνα με τα οποία επιχειρείται μια συνδιαμόρφωση της κρατικής βουλήσεως.¹¹²

Τα διαδικαστικά δικαιώματα είναι δικαιώματα αποτελεσματικής έννομης προστασίας.¹¹³ Αυτό κατ' ακρίβεια υποδηλοί ότι η συνταγματική εγγύηση των θεμελιωδών δικαιωμάτων δεν περιορίζεται αποκλειστικά στη διαδικασία ενώπιον δικαστηρίου αλλά αξιώνει την ισχύ της και στο διαδικαστικό δίκαιο επηρεάζοντας τον ρου της διοικητικής διαδικασίας, εφόσον η διοικητική απόφαση θίγει το συγκεκριμένο δικαίωμα.¹¹⁴ Παραπέμπει ευθέως συνεπώς το *status activus processualis* του δικαιώματος ακροάσεως στην προστατευτική και ειρηνευτική λειτουργία της ακροάσεως. Πρόκειται στην ουσία για τη μετάλλαξη μιας αφηρημένης έννομης καταστάσεως σε μια ρεαλιστική αξίωση.¹¹⁵ Η διαδικαστική όψη ενός δικαιώματος σημαίνει ότι η ύπαρξη ενός δικαιώματος συνεπάγεται και τη δυνατότητα πραγματοποιήσεώς του κατά τη διαδικασία, αλλιώς χωρίς αποτελεσματική διαδικαστική εξασφάλιση τα δικαιώματα θα έχαναν την πρακτική αξία τους για τον εκάστοτε φορέα.¹¹⁶ Έτσι η διοίκηση δεν υποχρεούται απλώς να σέβεται τα θεμελιώδη δικαιώματα των διοικουμένων μέσα σε μια διοικητική διαδικασία αλλά και να τους προσδίδει ισχύ πραγματώνοντάς τα διά της διαδικασίας.^{117 118}

¹¹² Α.Λιγωμένου, ό.π.. Στη γερμανική θεωρία η ευρεία έννοια της διαδικασίας πάντως δικαιολογεί την ένταξη πολλών διαφορετικών "φαινομένων" στον όρο *Rechte auf Organisation und Verfahren*. Έτσι περιλαμβάνονται σε αυτόν οι εξής κατηγορίες: 1) *Rechte auf Verfahren im engeren Sinne* (*Rechte auf gerichtliche und behördliche Verfahren*), 2) *Rechte auf Organisation im engeren Sinne*, 3) *Rechte auf Privatsache Kompetenzen*, 4) *Rechte auf Organisation und Verfahren der staatlichen Willensbildung*. Έτσι R. Alexy, *Theorie der Grundrechte*, σελ. 440επ, M.Borowski, *Grundrechte als Prinzipien*, σελ. 322επ.

¹¹³ R.Alexy, *Theorie der Grundrechte*, σελ. 444. Παρομοίως και το Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο της Γερμανίας. Ενδεικτικά οι: BVerfGE 24, 376 (401), BVerfGE 35, 348(361), BVerfGE 37, 132 (148), BVerfGE 39, 276 (294). Σύμφωνα μάλιστα με την προεκτεθείσα νομολογία το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας απορρέει ευθέως από τα δικαιώματα καθεαυτά και όχι από την αρχή του κράτους δικαίου. Έτσι και Λαζαράτος, σελ. 87 όπου αναφέρεται ότι "... είναι δογματικά και μεθοδολογικά ορθότερο αντί να προσπαθεί ο νομικός να αντλήσει επιχειρήματα από την αρχή του κράτους δικαίου, να προσφεύγει στις απορρέουσες από αυτήν μερικότερες (ατομικά δικαιώματα), που κατ' ανάγκην βρίσκονται εγγύτερα στην υπό κρίση περίπτωση." Αντίθετα ο Δαγτόγλου δέχεται ότι τα διαδικαστικά δικαιώματα εκφράζουν το κράτος δικαίου, σε Ατομικά Δικαιώματα, σελ. 73

¹¹⁴ Löcher, σελ. 69 υποσ. 323

¹¹⁵ Held, *Der Grundrechtsbezug des Verwaltungsverfahrens*, σελ. 66-67, 178

¹¹⁶ BVerfGE 49, 228(235), Held, ό.π., σελ. 177επ, Görlich, *Grundrechte als Verfahrensgarantien*, σελ.29, 59επ, Borowski, ό.π., σελ.325

¹¹⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 184 με αναφορές στο δίπολο *im - durch Verfahren*

¹¹⁸ ΣτΕ 5522/2012, 4078/2014, Ε.Πρεβεδούρου, Η έννοια της «αποστέρησης διοικουμένου από διαδικαστική εγγύηση» κατά τη νομολογία Danthony: διατήρηση του αντικειμενικού χαρακτήρα της αίτησης ακύρωσης (G. Roux, *AJDA* 2017, σ. 1649), J.Löcher, *Die Anhörung im Sozialverwaltungsverfahren*, σελ. 70, BVerfGE Beschluss v. 20.12.79, 1 BvR 385-77, BVerfGE 53: Η μέσω της διοικητικής διαδικασίας προστασία και υλοποίηση του κανονιστικού περιεχομένου των δικαιωμάτων δεν σημαίνει ωστόσο ούτε ότι κάθε επιβαλλόμενο στη διοίκηση διαδικαστικό καθήκον θα πρέπει να υπηρετεί την προστασία ενός θεμελιώδους δικαιώματος ούτε ότι κάθε διαδικαστικό σφάλμα θα θεωρείται παραβίαση ενός θεμελιώδους δικαιώματος. Παραβίαση υπάρχει ωστόσο όταν η διοίκηση αγνοεί μια διαδικαστική διάταξη, την

Ορθά συνεπώς τα διαδικαστικά δικαιώματα αναπτύσσουν και μια διάσταση που ανήκει στο *status positivus*, εφόσον υπονοούν την ύπαρξη μιας αξίωσης για παροχή, προϋποθέτουν δηλαδή για την υλοποίησή τους θετικές ενέργειες από μέρους της διοικήσεως. Για το λόγο αυτό τα διαδικαστικά δικαιώματα κατατάσσονται άλλωστε και στα εν ευρεία εννοία παροχικά δικαιώματα αφού το αντικείμενό τους είναι μια κανονιστική κρατική παροχή,¹¹⁹ εν προκειμένω η παροχή στον διοικούμενο της δυνατότητας να προασπίσει τα συμφέροντά του στο στάδιο που προηγείται της εκδόσεως της πράξεως. Το *status activus processualis* του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως εγγυάται και την άμεση συμμετοχή του πολίτη στη διαμόρφωση της κρατικής βουλήσεως και συνδέεται έτσι ευθέως με το *status activus* του δικαιώματος ακροάσεως, εφόσον η κανονιστική παροχή του *status positivus* τον ωθεί να ασκήσει την αρμοδιότητα που ανήκει στο *status activus*.¹²⁰

Τα ανωτέρω επιτρέπουν τη συναγωγή δυο συμπερασμάτων αναφορικά με το διαδικαστικό δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως. Πρώτον το *status activus processualis* δε μπορεί να εξασφαλίσει ούτε την έγκριση των ενδιαφερομένων ούτε να προκαταλάβει την ικανοποίησή τους σε σχέση με το αποτέλεσμα της διαδικασίας. Σχεδόν πάντα ο πολίτης θα είναι αρνητικά διακείμενος ή τουλάχιστον επιφυλακτικός απέναντι στην κρίση της διοικήσεως. Αυτό επομένως που εγγυάται, είναι “το προφανές” ενός ορθού αποτελέσματος, την σε ικανοποιητικό βαθμό αύξηση των πιθανοτήτων για την επίτευξη ενός κατά περιεχόμενο ορθού αποτελέσματος.¹²¹ Δεύτερον ότι το *status activus processualis* του δικαιώματος ακροάσεως δεν έχει μόνο το χαρακτήρα του μέσου, ο οποίος πραγματώνει το δικαίωμα διά της διαδικασίας αλλά συνιστά και αυτοσκοπό. Κατά τη θεωρία του Alexy ένας διαδικαστικός κανόνας K έχει τον χαρακτήρα ενός θεμελιώδους αυτοσκοπού, όταν αυτός ο κανόνας K επιτάσσεται από το Σύνταγμα, όταν δηλαδή διαπιστώνεται, ότι το αποτέλεσμα της διαδικασίας εφαρμοζόμενου του K, υπό καμία άλλη περίπτωση και περίσταση δε θα ήταν πιο συμβατό με το Σύνταγμα από ότι αν δεν ίσχυε ο K.¹²² Η πάγια νομολογία του ΣτΕ επιβεβαιώνει την ανωτέρω θεωρητική σκέψη του Alexy, τονίζοντας ότι το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως εκτός

οποία ο νομοθέτης έθεσε υπέρ του διοικουμένου αποσκοπώντας στην προστασία του εννόμου αγαθού που προστατεύεται με το δικαίωμα. Έτσι και το Conseil d' Etat, υπ. 335033, απόφαση της 23.12.2011, Claude Danthony κ.λπ.).

¹¹⁹ Απόδοση του όρου «Leistungsrechte im weiteren Sinne». Κατ' αυτόν τον τρόπο τα θεμελιώδη δικαιώματα εξασφαλίζουν άμεσα ή έμμεσα τη συμμετοχή σε δημοκρατικές διαδικασίες και είναι κατά τούτο διαδικαστικά. Στο βαθμό όμως που θέτουν ουσιαστικά όρια στη διαδικασία είναι μη διαδικαστικά δικαιώματα. Έτσι R.Alexy, *Theorie der Grundrechte*, σελ. 445

¹²⁰ «Teilnahme am staatlichen Willensbildung» Έτσι R.Alexy, *Theorie der Grundrechte*, σελ. 453

¹²¹ Απόδοση του όρου «die in hinreichendem Maße Wahrscheinlichkeitserhöhung», Alexy, ό.π., σελ. 446

¹²² Alexy, ό.π., σελ. 430. “Κατά τον Alexy το ζήτημα της ύπαρξης ενός κανόνα οργάνωσης και διαδικασίας με συνταγματικό αυτοσκοπό παραμένει ανοιχτό.” Αυτό διότι στη Γερμανία το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως δεν κατοχυρώνεται συνταγματικά, απορρέει όμως από τις αρχές της ανθρωπίνης αξιοπρέπειας και του κράτους δικαίου (Art1 GG, 20 GG) και κατά την πλειοψηφούσα στη θεωρία άποψη όχι από το αντίστοιχο άρθρο του γερμανικού Συντάγματος περί παροχής δικαστικής προστασίας (Art. 103GG) (Έτσι οι Stelkens/Bonk/Sachs/Kallerhoff/Mayen, 9. Aufl. 2018, VwVfG § 28 Rn. 2), στη δε φορολογική διαδικασία (§91 AO) έχει λιποβαρές κανονιστικό περιεχόμενο καθώς συνιστά Soll-Vorschrift. (Rätke/Klein, Abgabenordnung Rn. 1 13. Auflage 2016)

από συνταγματικό δικαίωμα συνιστά και ουσιώδη τύπο της διαδικασίας εκδόσεως της πράξεως επιβολής του φόρου ή καταλογισμού του προστίμου.¹²³

III. Η ακρόαση ως δικαίωμα παραιτητό

Ερευνητέο είναι αν είναι δυνατή η παραίτηση του ενδιαφερομένου από το δικαίωμα ακροάσεως. Όπως σε κάθε ατομικό δικαίωμα έτσι και στην περίπτωση του δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως η γενική για το μέλλον, αφηρημένη και εκ των προτέρων παραίτηση από ένα ατομικό δικαίωμα είναι ανίσχυρη, έστω και αν είναι ρητή και αναμφισβήτητη διότι θα οδηγούσε σε ματαίωση του σκοπού του κατά το άρθρο 25§2 Σ, κατά το οποίο η αναγνώριση και προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων από την Πολιτεία “αποβλέπει στην πραγματοποίηση της κοινωνικής προόδου εν ελευθερία και δικαιοσύνη”.¹²⁴ Μια τέτοια παραίτηση από το ατομικό δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως θα μετέτρεπε τον άνθρωπο από υποκείμενο σε αντικείμενο δικαίου και ως εκ τούτου θα αντέκειτο στο αναπαλλοτρίωτο της αξίας του ανθρώπου κατά το άρθρο 2§1 Συντάγματος.¹²⁵ Το δικαίωμα της ακροάσεως ωστόσο είναι δημοσίας φύσεως, τίθεται δηλαδή όχι μόνο χάριν του ιδιωτικού συμφέροντος του διοικουμένου αλλά και του δημοσίου, εξυπηρετεί δηλαδή την αρχή της νομιμότητας της διοικήσεως.¹²⁶ Αλλά και τη *ratio* της ακροάσεως θα ανέτρεπε άρδην και μάλιστα προς τις δύο κατευθύνσεις της. Μέσω μιας γενικής παραίτησεως δεν αναιρείται μόνο η προστατευτική και ειρηνευτική λειτουργία του θεσμού της ακροάσεως αλλά προωθείται και η διοικητική αποτελεσματικότητα αφού η ακρόαση συμβάλλει στη διαλεύκανση του πραγματικού και νομικού καθεστώτος και στη λήψη ορθότερων αποφάσεων.

Από τη γραμματική διατύπωση ωστόσο του άρθρου 20§2 Σ και των άρθρων 6 ΚΔΔιαδ, 28§1 και 62§4 ΚΦΔ προκύπτει ότι το δικαίωμα αναπτύξεως απόψεων καθιερώνει δυνατότητα ή ευχέρεια

¹²³ Κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ κρίθηκε ότι το συνταγματικώς κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως συνιστά και ουσιώδη τύπο της φορολογικής διαδικασίας. Ενδεικτικά οι : ΣτΕ 3578/2013, 776/2016 για την περίπτωση της παραβάσεως μη έκδοσης τιμολογίου ή αποδείξεως για την είσπραξη αμοιβής παροχής υπηρεσιών, ΣτΕ 3717/2015, ΣτΕ 429/2017 επί παραβάσεως εκδόσεως ή λήψεως και καταχωρίσεως φορολογικού στοιχείου εικονικού, ΣτΕ 2707/2016 επί παραβάσεων εκδόσεως τιμολογίων παροχής υπηρεσιών χωρίς αναγραφή του είδους της παρασχεθείσης υπηρεσίας και μη τηρήσεως των βιβλίων σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής, ΣτΕ επί παραβάσεως εκδόσεως ή λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, ΣτΕ επί παραβάσεως εκδόσεως πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, ΣτΕ 1621/2017 για την περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών και καταλογισμού της διαφοράς κυρίου φόρου και προσθέτου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ΣτΕ 540/2017, 2703/2017, 231/2015 επί καταλογισμού των δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων και επιβολή πολλαπλών τελών λαθρεμπορίας λόγω εικονικού εφοδιασμού πλοίου

¹²⁴ Λαζαράτος, σελ. 187

¹²⁵ Δαγτόγλου, Ατομικά Δικαιώματα Α', σελ. 203

¹²⁶ Στασινόπουλος, Το δικαίωμα της υπερασπίσεως ενώπιον των διοικητικών αρχών, 1974, σελ.242

και όχι καθήκον του ενδιαφερομένου να εκφράσει τις απόψεις του και να υπερασπιστεί τα συμφέροντά του.¹²⁷ Ως εκ τούτου στην εξατομικευμένη περίπτωση¹²⁸ είναι δυνατή η παραίτηση από το δικαίωμα ακροάσεως, υπό την προϋπόθεση ότι ο ενδιαφερόμενος έλαβε πράγματι γνώση των πραγματικών και νομικών δεδομένων της υποθέσεώς του. Μια τέτοια παραίτηση όχι εκ των προτέρων αλλά εκ των υστέρων, αφού δηλαδή ο ενδιαφερόμενος ενημερώθηκε ως προς την ουσία της υποθέσεώς του είναι έλλογη και αποτελεί έκφραση της ελεύθερης και αντικειμενικά σχηματισμένης βουλήσεως του συμμετέχοντος στη διοικητική διαδικασία και της ελεύθερης αναπτύξεως της προσωπικότητας του ατόμου, η οποία θα υπεβάλετο σε δυσανάλογο περιορισμό, αν κανείς θεωρούσε ότι οι διοικούμενοι θα έπρεπε να εξαναγκάζονται.¹²⁹ Συνεπώς όταν γίνεται λόγος για παραίτηση από το δικαίωμα ακροάσεως εννοείται η ηθελημένη αποχή από την άσκηση του δικαιώματος από μέρος του φορέα,¹³⁰ δηλαδή του διοικουμένου. Με άλλα λόγια, όπως η άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως, έτσι και η παραίτηση από αυτό αποτελούν προϊόν ελεύθερης βουλήσεως του φορέα και όχι άνωθεν εξαναγκασμού. Το βουλευτικό στοιχείο συνεπώς είναι καθοριστικό για την αποφυγή μιας εννοιολογικής σύγχυσης της παραιτήσεως και της εξαιρέσεως.¹³¹

Το ζήτημα της παραιτήσεως από το δικαίωμα ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία θα πρέπει πάντως να εξεταστεί σε συνάρτηση με το χρονικό σημείο στο οποίο λαμβάνει χώρα η κλήση προς ακρόαση. Προκειμένου λοιπόν η παραίτηση να είναι προϊόν ορθής και ώριμης κρίσης του εν-

¹²⁷ Λαζαράτος, σελ. 188, Wunsch/König, Abgabeordnung Kommentar, § 91 AO, 3.Auflage, 2014, Rn.22. Την παροχή δυνατότητας ή ευχέρειας ανάπτυξης απόψεων δέχεται πάγια και η νομολογία του ΣτΕ: ΣτΕ 88/2018, 547/2018, 1184/2017, 39/2017, 40/2017, 1620/2017, 429/2017, 540/2017, 2703/2017, 3511/2017, 3512/2017, 689/2016, 2707/2016, 1368/2014, 4447/2012Ολ, 2370/2007 Ολ

¹²⁸ Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9.Auflage 2018, VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter, Rn. 47

¹²⁹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 189

¹³⁰ Γ. Μπαμπινιώτης, Λεξικό της Νέας Ελληνικής Γλώσσας, Κέντρο Λεξικολογίας, σελ.1336-1337: Παραίτηση είναι η ηθελημένη εγκατάλειψη 1)..., 2)..., 3) δικαιώματος.

¹³¹ Στη γερμανική θεωρία υπάρχει μια σύγχυση μεταξύ των όρων αποχή (Absehen) και παραίτηση (Verzicht) με αποτέλεσμα αυτοί να χρησιμοποιούνται αδιακρίτως είτε πρόκειται για εξαίρεση από την ακρόαση είτε για παραίτηση. Τα άρθρα 28 VwVfG και 91ΑΟ όταν αναφέρονται σε Absehen εννοούν την αποχή από το δικαίωμα ακροάσεως για λόγους που δεν ανάγονται στη σφαίρα επιρροής του φορέα του δικαιώματος. Αυτό είναι και το στοιχείο που διακρίνει αυτές τις έννοιες, παρά την ενδεικτική απαρίθμηση των περιπτώσεων εξαιρέσεων στα ανωτέρω άρθρα (Von der Anhörung kann abgesehen werden....insbesondere wenn...) Βλ. χαρακτηριστικά Jarass, Charta der Grundrechte der EU, 3. Auflage 2016, Rn. 18, όπου αναφέρει χαρακτηριστικά: "So kann auf eine Anhörung vor einer Maßnahme verzichtet werden, wenn dadurch der Zweck der Maßnahme vereitelt würde. Behördeninterne Probleme rechtfertigen dagegen keinen Verzicht auf die Anhörung."

Σχετικά με την απόφαση του ΔΕΕ Mojahedin, σκ. 67: "...η εξαίρεση από το θεμελιώδες δικαίωμα δικαιολογείται από την ανάγκη να εξασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των μέτρων δεσμεύσεως και, εν τέλει, από επιτακτικούς λόγους αναγόμενους στην ασφάλεια ή απορρέοντες από τις διεθνείς σχέσεις της Ένωσης και των κρατών μελών της."

Έτσι και Wunsch/König AO Abgabenordnung, Rn 27, παρόλο που στην §22 δέχονται ότι το δικαίωμα ακροάσεως δεν είναι καθήκον και μπορεί να υπάρξει παραίτηση, στην §27 συγχέουν τις εξαιρέσεις με την παραίτηση.

Duden, Deutsches online Wörterbuch, verzichten auf etwas bedeutet den Anspruch auf etwas nicht [länger] geltend machen...

διαφερομένου θα πρέπει να λαμβάνει χώρα μετά την κλήση αυτού προς διατύπωση των απόψεών του, στη φορολογική διαδικασία δε το χρονικό αυτό σημείο επίδοσης της κλήσεως όπως προκύπτει από τη χρονική ακολουθία των άρθρων 28§1 και 62§4 ΚΦΔ ορίζεται μετά το πέρας του ελέγχου και ειδικότερα μετά την κοινοποίηση στον φορολογούμενο του εγγράφου των αποτελεσμάτων του ελέγχου και του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου.¹³² Έτσι εάν ο διοικούμενος δηλώσει παραίτηση από την ακρόαση προ της κλήσεως αυτού σε ακρόαση, η Διοίκηση πρέπει εντούτοις να τον καλέσει, διότι ακριβώς στο σημείο αυτό φαίνεται ότι ο τύπος της ακροάσεως έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και δεν αίρεται διά προκαταβολικής παραίτησεως του δικαιούμενου σε ακρόαση.¹³³

Εάν όμως ο διοικούμενος δηλώσει ότι παραιτείται του δικαιώματος ακροάσεως μετά τη γενόμενη προς αυτόν κλήση, η δήλωσή του αυτή δύναται να ερμηνευθεί ότι ισοδυναμεί προς δήλωση ότι ουδέν είχε να προβάλει προς υπεράσπισίν του, οπότε υπάρχει ικανοποίηση του δικαιώματος της ακροάσεως και ουδαμώς παράλειψις τύπου.¹³⁴ Έτσι θα πρέπει να γίνει δεκτή μια ελευθερία διαθέσεως του δικαιώματος της ακροάσεως από τον φορέα του στην περίπτωση που τα απορρέοντα από το δικαίωμα υποκειμενικά συμφέροντα δεν συνιστούν ταυτόχρονα και λόγο υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος.¹³⁵

Σε αντίθεση με τη γερμανική θεωρία που απαιτεί ρητή, γραπτή παραίτηση,¹³⁶ δυνατή είναι τόσο η ρητή όσο και η σιωπηρή παραίτηση από το δικαίωμα ακροάσεως, εφόσον αφορά το συγκεκριμένο μέτρο που πρόκειται να ληφθεί¹³⁷ και όχι γενικά τη συγκεκριμένη εν εξελίξει φορολογική

¹³² Λαζαράτος, ό.π., σελ. 190, Στασινόπουλος, ό.π., σελ. 242. Να σημειωθεί ότι ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακροάσεως τελεί σε αναγκαία συνάρτηση με τον έτερο ουσιώδη τύπο της φορολογικής διαδικασίας, την έκθεση ελέγχου. Πλέον ρυθμίζεται νομοθετικά (28§1, 62§4 Ν.4174/2013), χωρίς αμφιβολία, το ζήτημα, το οποίο μέχρι πρότινος ούτε οριζόταν στο νόμο ούτε είχε κριθεί από τη νομολογία, ότι δηλαδή η προηγούμενη ακρόαση πρέπει να προηγείται της σύνταξης της έκθεσης ελέγχου. Έτσι και Γ.Μέντης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία κατ' άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 205

¹³³ Στασινόπουλος, ό.π., σελ.242

¹³⁴ Μ.Στασινόπουλος, Το δικαίωμα της υπερασπίσεως ενώπιον των διοικητικών αρχών, 1974, σελ. 242, Έτσι και ο Bartels, Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren, σελ. 35, ο οποίος θεωρεί ότι σε μια τέτοια περίπτωση έχει λάβει χώρα η ακρόαση.

¹³⁵ Bartels, σελ. 36, Κάτι τέτοιο βέβαια δε φαίνεται να μπορεί να συμβεί κατά το συγγραφέα.

¹³⁶ Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9.Auflage 2018, VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter, Rn. 48

¹³⁷ βλ. χαρακτηριστικά ΣτΕ 1620/2017 σκ.5 μειοψ.:”.....το γεγονός ότι η τέλεση παραβάσεων του Κ.Β.Σ. ενδέχεται να κατατείνει στην έκδοση, τουλάχιστον, δύο διαφορετικών κατ' αντικείμενο καταλογιστικών πράξεων (έκδοση πράξης επιβολής προστίμου του ΚΒΣ, κρίση των βιβλίων ως ανεπαρκών και ανακριβών με εντεύθεν συνέπεια την έκδοση φύλλου ελέγχου με εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων), συνηγορεί υπέρ του ότι ο επιτηδευματίας πρέπει, χάριν διασφάλισης της αποτελεσματικότητας και της λυσιτέλειας στην άσκηση εκ μέρους του του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, προς μείζονα προστασία του, να καλείται αυτοτελώς πριν την έκδοση κάθε καταλογιστικής πράξης, ακόμη και αν τα αντίστοιχα φορολογικά αντικείμενα τελούν σε συνάφεια μεταξύ τους, ούτως ώστε να έχει αυτός αυτοτελή και πλήρη επίγνωση των διαφορετικών συνεπειών που μπορεί να έχουν σε βάρος του οι εκάστοτε διαπιστούμενες παραβάσεις - παρατυπίες, ανακρίβειες ή ανεπάρκειες των βιβλίων και στοιχείων του, προκειμένου να καταστρώσει την άμυνά του.” Έτσι και οι ΣτΕ 3511/2017, 1199/2010

διαδικασία καθώς και τη διαδικασία στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής. Ιδιαίτερη προσοχή απαιτεί το ζήτημα της σιωπηρής παραιτήσεως, καθώς η διοίκηση δε θα πρέπει να καταφεύγει σε “τεκμήριο” περί παραιτήσεως του ενδιαφερομένου από το δικαίωμα ακροάσεώς του συνεκτιμώντας κριτήρια όπως η συνήθης τακτική των ενδιαφερομένων, το ενδιαφέρον ή η αδιαφορία τους για την υπόθεση ή η δυσχέρεια της εκάστοτε υποθέσεως. Επίσης η παράλειψη του διοικουμένου να υποβάλει αίτημα προς ακρόαση δεν είναι δυνατό να ερμηνεύεται ως σιωπηρή παραίτηση, όπως υποστηρίζεται στην Ελβετία, αφού η διοίκηση είναι υποχρεωμένη να αναλάβει σχετικές πρωτοβουλίες μέσω της κλήσεως προς ακρόαση και όχι ο ιδιώτης μέσω σχετικής αιτήσεως.¹³⁸ Χαρακτηριστική περίπτωση νομικά δεκτής σιωπηρής παραιτήσεως από το δικαίωμα ακροάσεως είναι μόνο αυτή που συντελείται με την άπρακτη παρέλευση της με την κλήση ταχθείσης προθεσμίας προς ακρόαση, εφόσον αυτή είναι εύλογη και δεν συντρέχει περίπτωση ανωτέρας βίας που να δικαιολογεί την επαναφορά των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση και την αναγνώριση σχετικής αξιώσεως του ιδιώτη.¹³⁹

Συνέπεια της ρητής η σιωπηρής παραιτήσεως του ενδιαφερομένου από το δικαίωμα ακροάσεως είναι ότι η σχετική δυσμενής διοικητική πράξη δεν είναι πλέον ακυρώσιμη για παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Με την πάροδο της με την κλήση ταχθείσης προθεσμίας η διοίκηση μπορεί να προβεί στην έκδοση της δυσμενούς για τον διοικούμενο πράξεως. Αν όμως μετά την πάροδο της προθεσμίας ο διοικούμενος αποφασίσει να εκφράσει τις απόψεις του, η αρχή της νομιμότητας και το εκπληρούμενο μέσω της ακροάσεως δημόσιο συμφέρον επιτάσσουν τη συνεκτίμηση των ισχυρισμών του ενδιαφερομένου, εφόσον πάντως στην προκειμένη περίπτωση, η συνεκτίμηση αυτή δεν αντιστρατεύεται γενικότερους λόγους διοικητικής αποτελεσματικότητας.¹⁴⁰

¹³⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 190

¹³⁹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 191

¹⁴⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 191. Αναφορικά με το άρθρο 91 ΑΟ έχει υποστηριχθεί για την περίπτωση της ακροάσεως μετά την πάροδο της με την κλήση ταχθείσης προθεσμίας ότι το δικαίωμα μπορεί να ασκηθεί κατά την ενδικοφανή διαδικασία ακόμα και ενώπιον του δικαστηρίου, η διοίκηση είναι τότε υποχρεωμένη να λάβει υπόψιν της τα νέα στοιχεία όχι όμως και να βασίσει την απόφασή της σε αυτά. Η ακρόαση πάντως θεωρείται γενόμενη ακόμα και αν η μη συνεκτίμηση των απόψεων του ενδιαφερομένου οδηγεί σε ακυρώσιμη πράξη. Έτσι οι Wünsch/König, Abgabenordnung Kommentar, § 91 ΑΟ, 3.Auflage 2014, Rn.22

IV. Θετικοποίηση του δικαιώματος ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία

1. Το άρθρο 20 § 2 του Συντάγματος

Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, συνιστάμενο στη δυνατότητα του διοικούμενου να υπερασπίζει εαυτόν ενώπιον των κρατικών διοικητικών αρχών, αποτελεί το θεμελιώδες δικαίωμα της διοικητικής διαδικασίας. Κατοχυρώνεται συνταγματικά -ενόψει της αρχής της φανεράς δράσεως των διοικητικών οργάνων- το πρώτον με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος του 1975 ορίζοντας πανηγυρικά αλλά με αρκετά ευρεία διατύπωση και εκ πρώτης όψεως ανεξάρτητα ότι: “το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του”· ανευρίσκει δε τις ρίζες του στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ήδη από τα προδικτατορικά χρόνια ως γενική αρχή του διοικητικού δικαίου.¹⁴¹ Πρακτική συνέπεια της διατυπωμένης άνευ επιφυλάξεως νόμου συνταγματικής διατάξεως αποτελεί το γεγονός ότι η άσκησή της δεν εξαρτάται από τη βούληση του τυπικού και του κανονιστικού νομοθέτη να προβούν στη γενική ή κατά περίπτωση αναγνώριση και ρύθμισή της, καθόσον η σχετική υποχρέωση απορρέει ευθέως από το Σύνταγμα,¹⁴² ενώ είναι αντισυνταγματική αντίθετη διάταξη νόμου, η οποία αποκλείει ρητώς την προηγούμενη ακρόαση.¹⁴³ Μάλιστα ο συντακτικός νομοθέτης θεώρησε τις διατάξεις του άρ.20 Σ τόσο σπουδαίες, ώστε δεν τις υπήγαγε σε εκείνες που μπορούν να ανασταλούν κατά το αρ. 48 Σ.¹⁴⁴

¹⁴¹ ΣτΕ 1009/1972, 3034/1972, 3485/1971, 1811-1831/1969, 2069/1968, 2965, 2976/1966, 1452/1967, 419/1965

¹⁴² Α.Τάχος, Κατ’ άρθρο ερμηνεία του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 397, Σύνταγμα, Κατ’ άρθρο ερμηνεία, 2017, άρ. 20, σελ.516, ΣτΕ 3143/2000, 2426/2007, 3745/2007, 251/2009, 2972/2014, 657,2078/1976 // ΣτΕ 4421/1984: “Η άσκηση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος ακροάσεως δεν εξαρτάται από την έκδοση σχετικού εκτελεστικού νόμου”.

¹⁴³ ΣτΕ 2972/2014 ,282/2010, 251/2009, 2426/2007, 2638-2639/2006, 2754,2914/2002, 255/2001, 2785,3538,4257/2000, 433,1989/1999

¹⁴⁴ Π.Δαγτόγλου, Ατομικά Δικαιώματα, 2012, σελ. 1387

2. Το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας

Γενική νομοθετική βάση του ατομικού δικαιώματος που προβλέπει η συνταγματική διάταξη, η οποία ενσωμάτωσε τις έως τότε κρίσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, εισήχθη με το αρ. 6 ν.2690/1999, το οποίο παραδόξως και σε αντίθεση με τη συνταγματική του μήτρα δεν αναφέρεται στην προηγούμενη ακρόαση ως δικαίωμα. Θεωρείται ωστόσο ότι ο νομοθέτης κατοχυρώνει στο αρ. 6 ΚΔΔιαδ την προηγούμενη ακρόαση υπό τις δύο εκφάνσεις της, ήτοι ως ατομικό δικαίωμα και ως ουσιώδη τύπο της διοικητικής διαδικασίας¹⁴⁵ εκδόσεως δυσμενών διοικητικών πράξεων και μέτρων, η μη τήρηση του οποίου επάγεται την ακύρωσή τους κατά το άρθρο 48ΠΔ 18/1989. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως, με την έννοια που κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και ρυθμίζεται ειδικότερα, υπό την αυτή έννοια, με τις ανωτέρω διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συνίσταται στην δυνατότητα εκείνου για τον οποίον η Διοίκηση άγεται, μεταξύ άλλων, στην έκδοση πράξεως βλαπτικής για τα συμφέροντά του, να εκθέσει σχετικά τις απόψεις του στην αρμόδια διοικητική αρχή έτσι ώστε να επηρεάσει την διαμόρφωση της κρίσεώς της ήδη στο στάδιο πριν από τον σχηματισμό της και την έκδοση της πράξεως.¹⁴⁶ Όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία το εύρος εφαρμογής των ως άνω ρυθμίσεων συμπίπτει¹⁴⁷ και δεν σκοπείται η διεύρυνση του πεδίου εφαρμογής της συνταγματικής διατάξεως. Από τη θέσπισή του δε καμία ερμηνεία ή εφαρμογή της συνταγματικής διατάξεως δε μπορεί πλέον να γίνει χωρίς παράλληλη ερμηνεία και εφαρμογή του αρ. 6 ΚΔΔιαδ. Όσον αφορά στους ειδικούς διοικητικούς νόμους από τους οποίους απουσιάζουν ρυθμίσεις περί προηγούμενης ακροάσεως, το αρ. 20 §2 Σ και πλέον το αρ. 6 ΚΔΔιαδ τυγχάνουν ευθείας εφαρμογής καλύπτοντας το σχετικό νομοθετικό κενό.¹⁴⁸ Όταν η ειδική διοικητική νομοθεσία είτε απαγορεύει ρητώς είτε περιορίζει το δικαίωμα ακροάσεως σε έκταση και ένταση ευρύτερες εκείνης του αρ. 6 ΚΔΔιαδ, τότε το αρ. 20§2Σ λειτουργεί ως μέτρο ελέγχου της συνταγματικότητας της νομοθεσίας αυτής.¹⁴⁹

¹⁴⁵ ΣτΕ 754/2018, 3260/2017, 1620/2017, 4048/2014, 2440/2013, 921/2012

¹⁴⁶ ΣτΕ 1183-4/2017, ΣτΕ 1620/2017

¹⁴⁷ Ερμηνεία κατ' άρθρο Συντάγματος, σελ. 516, Γκέρτσος/Πυργάκης, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 86

¹⁴⁸ Ερμηνεία, σελ. 519, παρ. 62, ΣτΕ 1381/1997, 3143/2000

¹⁴⁹ ΣτΕ Ολ. 2370/2007, με την οποία κρίθηκε ότι η διάταξη του αρ. 36 § 7 ΚΒΣ, η οποία ενεργοποιείται στην περίπτωση της διενέργειας τακτικού ελέγχου λόγω παραβάσεων του ίδιου κώδικα, δεν είναι σύμφωνη με το αρ. 20 § 2 Σ στο μέτρο που ορίζει ότι το σημείωμα που εκδίδεται μετά το πέρας του ελέγχου δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου.(αντιθ. μειοψ.), Αντιθέτως το ΣτΕ (ΣτΕ 1620/2017 7μ (αντιθ. μειοψ.), 3511/2017) έκρινε ότι με την επίδοση του σημειώματος του 30§5 εδ β' Κ.Β.Σ. χορηγείται στον επιτηδευματία η δυνατότητα να ασκήσει λυσιτελώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του αναφορικά με την τέλεση των παραβάσεων που διαπίστωσε ο φορολογικός έλεγχος, ώστε να αποφύγει τόσο την έκδοση φύλλου ελέγχου και την επιβολή φόρου (ενδεχομένως, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων του) όσο και τον καταλογισμό των προβλεπόμενων στο νόμο χρηματικών κυρώσεων, με συνέπεια να μην στοιχειοθετείται παραβίαση του εν λόγω δικαιώματος, σε περίπτωση

Το ρήμα “οφείλουν” της πρώτης παραγράφου του αρ. 6 ΚΔΔιαδ αναφερόμενο όχι μόνο στην υποχρέωση που υπέχουν οι αρμόδιες διοικητικές αρχές να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, αλλά και στη μέριμνα για αποτελεσματική άσκησή της προηγούμενης ακροάσεως αντιστοιχίζεται προς το δικαίωμα του αρ. 20 § 2 Σ, πρόκειται δηλαδή για “νομοθετική επανάληψη του ατομικού δικαιώματος” που προβλέπει η συνταγματική διάταξη.¹⁵⁰

Προς ικανοποίηση των ανωτέρω, ο τυπικός νομοθέτης ρυθμίζει στη δεύτερη παράγραφο του αρ. 6 ΚΔΔιαδ το πλαίσιο διαδικαστικών εγγυήσεων, οι οποίες πρέπει να περιβάλλουν την κλήση και παράσταση του ενδιαφερόμενου ενώπιον της διοικήσεως και οι οποίες πρέπει να είναι ικανές να εξασφαλίσουν την ουσιαστική υπεράσπιση των συμφερόντων του. Τα δύο πρώτα εδάφια της δεύτερης παραγράφου διαλαμβάνουν λεπτομέρειες σχετικά με την κλήση σε ακρόαση. Η τελευταία πρέπει να είναι έγγραφη, να αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακροάσεως και να προσδιορίζει το αντικείμενο του σκοπούμενου μέτρου ή της ενέργειας. Αυτονόητη προϋπόθεση αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος ακροάσεως αποτελεί το συνεφελκόμενο δικαίωμα του εκάστοτε ενδιαφερόμενου να λαμβάνει γνώση όλων των στοιχείων του φακέλου και να προβαίνει σε ανταπόδειξη.¹⁵¹ Συνδέεται υποχρεωτικά, δηλαδή ως ουσιώδης τύπος, η τήρηση της διαδικασίας της ακροάσεως με την αιτιολογία της διοικητικής πράξεως στο εδ. δ’ της δεύτερης παραγράφου. Κατοχυρώνεται η επικαιρότητα του τύπου της προηγούμενης ακροάσεως, καθόσον προβλέπεται ότι το υιοθετούμενο από τη Διοίκηση μέτρο πρέπει να λαμβάνεται εντός ευλόγου -ανάλογα με την περίπτωση¹⁵²- χρονικού διαστήματος από την ακρόαση του διοικούμενου.¹⁵³ Η παράγραφος 3

που ο επιτηδευματίας δεν κληθεί να εκθέσει τις απόψεις του επί της τέλεσης των παραβάσεων εκ νέου, κατ’ επίκληση ειδικώς της διατάξεως του 36 § 7 εδ α’ του Κ.Β.Σ..

Περαιτέρω κρίθηκε ότι η διάταξη του άρθρου 14 παρ. 4 εδ. α’ του ν. 2523/1997, περί υποχρέωσης κοινοποίησης από τη φορολογική αρχή στο φορολογούμενο της πράξεώς της περί επιβολής σε βάρος του των μέτρων του αρ. 14 ν. 2523/1997 μαζί με τη σχετική ειδική έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται, προκειμένου ο θιγόμενος να ζητήσει με αίτησή του ενώπιον του Υπουργού Οικονομικών την ολική ή μερική άρση των επιβληθέντων μέτρων διασφαλίζει τη δυνατότητα του καθ’ ου σύμφωνα με το αρ. 20 § 2 Σ να εκθέσει λυσιτελώς ενώπιον της διοικήσεως τις απόψεις και αντιρρήσεις του επ’ αυτών, ώστε να επιτύχει, κατόπιν επανεκτιμήσεως της υποθέσεως από το αρμόδιο διοικητικό όργανο την ολική ή μερική άρση τους. Η εν λόγω διάταξη είναι μεταγενέστερη και ειδική σε σχέση με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 3 εδ. β’ και γ’ του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι οποίες, επομένως, δεν τυγχάνουν εφαρμογής σε περίπτωση λήψεως των ως άνω μέτρων (ΣτΕ 1567, 1587, 4199/2015-πρβλ. ΣτΕ 397/2015).

Τέλος προϋπόθεση για την επιβολή πολλαπλών τελών αποτελεί, κατά ρητή πρόβλεψη της παραγράφου 4 του άρθρου 97 του Τελωνειακού Κώδικα, η τήρηση των διατάξεων του άρθρου 99 του ίδιου Κώδικα, στις οποίες προβλέπεται ότι, μετά από τη σύνταξη του πρωτοκόλλου, με το οποίο βεβαιώνονται οι τελωνειακές παραβάσεις, καλείται σε απολογία «ο καθ’ ου τούτο», η οποία συνιστά ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, ο οποίος ικανοποιεί την απαίτηση του 20 § 2 Σ. Κατόπιν λήψεως δε της απολογίας ή άπρακτης παρελεύσεως της σχετικής προθεσμίας, εκδίδεται η πράξη, με την οποία καταλογίζονται τα πολλαπλά τέλη σε βάρος του υπαιτίου και του αστικώς συνυπευθύνου (ΣτΕ 2806/2003, 1378/2006, 848/2007).

¹⁵⁰ Α.Τάχος, Κατ’ άρθρο ερμηνεία του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 400

¹⁵¹ Ε. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τ. 1, Ν.Β. 2011, Δ. Καλλιγέρου, Η προηγούμενη ακρόαση ως δικαίωμα και ουσιώδης τύπος της διοικητικής διαδικασίας - Πρόσφατες Νομολογιακές Εξελίξεις, ΘΠΔΔ 5/2016

¹⁵² Σύνταγμα, Ερμηνεία κατ’ άρθρο, 2017, σελ. 518, ΣτΕ 1989/2013, 7μ

κατοχυρώνει μόνο μία εξαίρεση από το δικαίωμα και τούτο μόνο εν μέρει, μέσω του εισαγόμενου θεσμού της προσωρινής διοικητικής πράξεως λόγω επείγοντος ή επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος.¹⁵⁴ Η εξαίρεση αυτή, η οποία χαρακτηρίζεται ως εύλογη, μόνο στο μέτρο που η διάταξη είναι εξαιρετική και ως τέτοια χρήζει στενής ερμηνείας, εισάγει μια οιονεί υποχρέωση της διοικήσεως να εξειδικεύει το σχετικό επιτακτικό λόγο και όχι απλώς να τον επικαλείται. Προβλέπεται ευνοϊκή διαδικασία επανόδου στον κανόνα της προηγούμενης ακροάσεως εντός αποκλειστικής προθεσμίας δεκαπέντε ημερών εάν υπάρξει μεταβολή της καταστάσεως, άπρακτη παρέλευση της οποίας συνεπάγεται “αυτοδικαίως” την άρση του μέτρου. Πρόκειται για “σιωπηρή” θετική διοικητική πράξη (16§3ΚΔΔιαδ).¹⁵⁵

Τέλος μια παλαιότερη νομολογιακώς θεσπισθείσα εξαίρεση από το δικαίωμα ακροάσεως καταργείται ρητά στην παράγραφο 4. Το δικαίωμα ακροάσεως υφίσταται πλήρως και όταν οι σχετικές με τη διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα ασκήσεως διοικητικής προσφυγής - ειδικής ή ενδικοφανούς-. Το αυτό ισχύει και για τις άτυπες προσφυγές του αρ. 10 Σ. Όπως επισημαίνεται στη σχετική εισηγητική έκθεση η διάταξη αυτή είναι μεν αντίθετη προς τη νομολογία του ΣτΕ¹⁵⁶, οδηγεί όμως σε πληρέστερη εφαρμογή της σχετικής συνταγματικής επιταγής και σε αποτελεσματικότερη προστασία του διοικούμενου. Εντούτοις το ρυθμιστικό πεδίο του αρ. 6 ΚΔΔιαδ. δεν διευκρινίζει σημαντικά ζητήματα¹⁵⁷ που άπτονται τόσο της διαδικασίας της ακροάσεως όσο και του περιεχομένου της κλήσεως, των πράξεων για τις οποίες απαιτείται ακρόαση και το κυριότερο κατά πόσο οι προϋφιστάμενες νομολογιακές εξαιρέσεις από τη συνταγματική διάταξη εξακολουθούν να ισχύουν, δηλαδή εάν η διατύπωση των §§ 3,4 είναι εξαντλητική. Για το λόγο αυτό η νομολογία προβαίνει συχνά σε συσταλτική ερμηνεία του άρθρου περιστέλλοντας έτι περαιτέρω το ρυθμιστικό του πεδίο.

¹⁵³ Εισ. Έκθ. Ν.2690/2009

¹⁵⁴ Λαζαράτος μελέτη, σελ. 6 , Τάχος ό.π., σελ. 403 :Οι προϋποθέσεις αυτές προβλέπονται ως διαζευκτικές, σε σχέση όμως με την προϋπόθεση της ανάγκης άμεσης λήψης του δυσμενούς μέτρου πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά.

¹⁵⁵ Τάχος, ό.π., σελ. 404

¹⁵⁶ Ήδη ανατραπείσα με την ΣτΕ Ολ 2370/2007

¹⁵⁷ Λαζαράτος μελέτη σελ. 7

3. Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στον ν. 4174/2013

Κατά τη διαμόρφωση του ελληνικού φορολογικού συστήματος, τουλάχιστον από τον Ν. 1640/1919 “περί φορολογίας των καθαρών προσόδων”, οπότε και άρχεται ουσιαστικά η ιστορία της σύγχρονης ελληνικής φορολογικής πολιτικής κάθε βασικός φορολογικός νόμος τριχοτομείτο στις ουσιαστικές του διατάξεις, δηλαδή σε εκείνες που ρύθμιζαν τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου,¹⁵⁸ τις διαδικαστικές διατάξεις που ρυθμίζουν τη φορολογική διαδικασία¹⁵⁹ και τις κυρωτικές διατάξεις που περιείχαν διοικητικές κυρώσεις (πρόστιμα, πρόσθετους φόρους, προσαυξήσεις) για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας ενώ οι ποινικές κυρώσεις για τις παραβάσεις αυτές ορίζονταν από ειδικούς ποινικούς νόμους (Ν. 1591/1986 κ.α.).^{160, 161, 162}

Κομβικό σημείο υπήρξε η θέση σε ισχύ του Ν. 2523/1997, με την εισαγωγή του οποίου σημειώνεται μια σημαντική τομή στη δομή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι διοικητικές κυρώσεις δεν ρυθμίζονται πλέον από τους επιμέρους φορολογικούς νόμους αλλά οι σχετικές κυρωτικές διατάξεις απεσπάστησαν, με σιωπηρή κατάργησή τους, από αυτούς και εντάχθηκαν στο Ν.2523/1997, ρυθμίζοντας ενιαίως τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας εν γένει. Στον ίδιο νόμο ενετάχθησαν και οι αντίστοιχες ποινικές διατάξεις για τους παραβάτες της φορολογικής νομοθεσίας. Ως εκ τούτου, στους επιμέρους φορολογικούς νόμους παρέμειναν πλέον οι ουσιαστικές και οι διαδικαστικές διατάξεις.¹⁶³ Η ύπαρξη συνεπώς διάσπαρτων ρυθμίσεων στα επιμέρους ρυθμιστικά αντικείμενα όχι μόνο προκαλούσε σοβαρά νομικά ζητήματα¹⁶⁴ αλλά συνεπάγετο και ένα έλλειμμα της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας στο πεδίο της διαδικασίας του ούτως ή άλλως δυσχερώς προσπελάσιμου κλάδου του φορολογικού δικαίου. Με τον Ν. 4174/2013 επιχειρείται το

¹⁵⁸ Α.Τσουρουφλής, Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, ΔΕΕ 2/2016, Ε.Θεοχαροπούλου, Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ, ΔΦΝ 2011, σελ. 707επ

¹⁵⁹ Γ.Μέντης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2016, ΝΒ, σελ. 5

¹⁶⁰ Γ.Μέντης, ό.π., σελ. 5

¹⁶¹ Για το κριτήριο διάκρισης ουσιαστικών/διαδ. διατάξεων βλ. Τσουρουφλή, ό.π., Α.Μάλλιου, Η διάκριση ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, στην περίπτωση της ρύθμισης του άρθρου 15Ν.3888/2010 για τη φορολογική μεταχείριση της “προσαύξησης περιουσίας”, ΔΦΝ Β’ 2/2016, τ.1578, Ι.Φωτόπουλος, Κριτήριο διάκρισης των κανόνων του φορολογικού δικαίου σε ουσιαστικούς και διαδικαστικούς, ΔΦΝ Β’ 2/2016, τ.1578

¹⁶² Κ.Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014 σελ. 583, “...Πέραν των ρυθμίσεων αυτών, κανόνες της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας περιέχονταν και σε άλλους τυπικούς νόμους αλλά και σε κανονιστικές πράξεις της διοικήσεως, που εκδίδονταν κατ’ εξουσιοδότηση νόμου, αφού τα ζητήματα διαδικασίας, βεβαίωσης και είσπραξης των φόρων δεν εμπόδιζαν στην απαγόρευση κανονιστικής αρμοδιότητας της διοικήσεως κατά το 78 Σ.”

¹⁶³ Μέντης ό.π., σελ. 5

¹⁶⁴ Ενδεικτικά εάν το 36 παρ. 7 ΚΒΣ εφαρμόζεται σε άλλα ρυθμιστικά αντικείμενα αλλά και γενικά όλη η περιπτώσιολογική νομολογιακή αντιμετώπιση της ακρόασης. Επίσης η έλλειψη ενιαίας διοικητικής φορολογικής διαδικασίας γινόταν φανερή και από τη χρήση διαφορετικών όρων για την καταλογιστική του φόρου πράξη (ΚΒΣ), πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων (ΦΠΑ), φύλλο ελέγχου (ΚΦΕ), πράξη επιβολής τελών χαρτοσήμου, πράξη επιβολής πολλαπλού τέλους., Θ. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 492

πρώτον η θέσπιση ενιαίας -για το σύνολο σχεδόν των φόρων-¹⁶⁵ κωδικοποιήσεως των φορολογικών διατάξεων, οι οποίες αποσπώνται πλέον των επιμέρους φορολογικών νόμων, οι τελευταίοι δε αποψιλωμένοι πια από τις διαδικαστικές και κυρωτικές διατάξεις,¹⁶⁶ περιλαμβάνουν μόνο τις ουσιαστικές.

Αναφορικά με την πρόβλεψη του δικαιώματος ακροάσεως στον Ν.4174/2013 ο νομοθέτης - συντασσόμενος προς τη μάλλον ορθή θέση των δικαστηρίων της ουσίας, κατά την οποία η προηγούμενη ακρόαση πρέπει να εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση όπου η καταλογιστική πράξη εκδίδεται κατόπιν διενέργειας ελέγχου- αφίσταται από τις προϊσχύσασες διατάξεις¹⁶⁷ και την επ' αυτών διαμορφωθείσα περιπτώσιολογική νομολογία¹⁶⁸ και αξιώνει πλέον την παροχή της δυνατότητας προηγούμενης ακροάσεως στο διοικούμενο προ της εκδόσεως της καταλογιστικής του φόρου ή προστίμου πράξεως, εκ πρώτης όψεως χωρίς τη συνδρομή προϋποθέσεων και κριτηρίων. Με τις διατάξεις του αρ. 28 § 1 ΚΦΔ ρυθμίζεται το ζήτημα της προηγούμενης ακροάσεως επικειμένης επιβολής φόρου, ενώ με τη διάταξη του αρ. 62 § 4 ΚΦΔ ρυθμίζεται το ζήτημα αυτό ενόψει της επιβολής προστίμου. Η διαφοροποίηση που εισάγει ο νομοθέτης στις δύο περιπτώσεις εκδόσεως πράξεων επιβολής φόρου ή καταλογισμού προστίμου συνίσταται στο ότι στην πρώτη περίπτωση δεν καθιερώνεται υποχρέωση της διοικήσεως να καλέσει σε ακρόαση τον φορολογούμενο, ο οποίος πάντως "έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του", ενώ στην περίπτωση του καταλογισμού προστίμου προκύπτει από τη διατύπωση του νόμου η υποχρέωση της Διοικήσεως να καλέσει εγγράφως τον φορολογούμενο. Και στην περίπτωση πάντως της επιβολής φόρων πρέπει να γίνει δεκτό ότι πληρούται η υποχρέωση της Διοικήσεως για την εφαρμογή της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως, αφού ακόμα και αν ο νόμος δεν την υποχρεώνει να καλέσει εγγράφως τον διοικούμενο, καθιερώνοντας την υποχρέωσή της να κοινοποιήσει τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου παρέχει σε αυτόν τη δυνατότητα έγγραφης διατυπώσεως των απόψεών του επ' αυτών.¹⁶⁹

Όπως όμως προκύπτει από το αρ. 28 §1 ΚΦΔ ο νομοθέτης υποχρεώνει τη Διοίκηση στην τήρηση της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως μόνο στις περιπτώσεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και όχι στις λοιπές περιπτώσεις προσδιορισμού όπως αυτές ορίζονται στη διάταξη του αρ. 30 § 2 ΚΦΔ.¹⁷⁰ Και είναι μεν η διάταξη αυτή κατ' αρχήν συνεπής προς τη φύση τόσο του άμεσου

¹⁶⁵ Το πεδίο εφαρμογής του Ν.4174/2013 ορίζεται στο άρθρο 2.

¹⁶⁶ Με τον Ν. 4337/2015 ενσωματώθηκαν στον ΚΦΔ, αποσπασθείσες από τον Ν.2523/1997, και οι διατάξεις για τις ποινικές κυρώσεις.

¹⁶⁷ πχ. 36 § 7 ΚΒΣ, 30 §5 ΚΒΣ

¹⁶⁸ Μέντης, ΣτΕ 1184/2017 - Η προηγούμενη ακρόαση στις φορολογικές διαφορές, ΘΠΔΔ 2017

¹⁶⁹ Μέντης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία κατ' άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση, 2016, σελ. 201

¹⁷⁰ Η προϊσχύσασα διάταξη που παρουσιάζει ομοιότητα με την 28 § 1 ΚΦΔ είναι εκείνη του 36 § 7 ΚΒΣ, κατά την οποία η Διοίκηση είναι υποχρεωμένη μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου να παραδώσει στον επιτηδευματία, με από-

προσδιορισμού του φόρου (αρ. 31 ΚΦΔ) -δεδομένου ότι σε αυτήν την περίπτωση η Διοίκηση περιορίζεται σε εκκαθάριση της φορολογικής οφειλής χωρίς τη διενέργεια από μέρους της ελέγχου- όσο και του προληπτικού προσδιορισμού φόρου (αρ. 35 ΚΦΔ) -ως έχουσα διασφαλιστικό της διατήρησης των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη χαρακτήρα-¹⁷¹ και συνεπώς δεν υποχρεώνει τη Διοίκηση σε προηγούμενη ακρόαση, δεν φαίνεται να ισχύει όμως το ίδιο και για τις λοιπές περιπτώσεις του αρ. 30 ΚΦΔ.

Πράγματι, όσον αφορά στον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, ορίζοντας η διάταξη του αρ. 32 ΚΦΔ στις §§ 2,3 ότι η φορολογική αρχή δύναται να αφίσταται των δεδομένων που προκύπτουν από τη δήλωση και να συναξιολογεί και άλλα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της,¹⁷² παρέπεται σχετική υποχρέωση της φορολογικής Διοικήσεως, όπως καλέσει τον φορολογούμενο σε ακρόαση προκειμένου αυτός να παράσχει τις απαραίτητες εξηγήσεις και να υποβάλει τα στοιχεία που τεκμηριώνουν τη θέση του.¹⁷³ Η υποχρέωση κλήσεως σε προηγούμενη ακρόαση επιρρωνύεται και από την ανάγκη ειδικής αιτιολογίας με παράλληλη αναφορά των στοιχείων επί των οποίων βασίστηκε ο κατά παρέκκλιση της φορολογικής δηλώσεως προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει από το άρθρο 32 § 3 ΚΦΔ.¹⁷⁴

δειξη, σημείωμα με τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε ο έλεγχος, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ.

¹⁷¹ αρ. 6 § 3 ΚΔΔιαδ, ΣτΕ 2059/2016, 397/2015, 5/2014, 2024/2010. Η μοναδική περίπτωση πράξης της Φορολογικής Διοικήσεως που δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή αλλά σύμφωνα με ειδική εξαιρετική διάταξη απευθείας με προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, είναι η πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου. Έτσι ορίζει το άρθρο 35 § 2 1 εδ. β ΚΦΔ.

¹⁷² Πρβλ. και το αρ. 27 ΚΦΔ. Η διάταξη του άρθρου 32 § 2 ΚΦΔ αποτελεί πάντως καινοτομία του ν. 4174/2013, διότι βάσει του προγενέστερου καθεστώτος δεν παρέχονταν δικαίωμα τροποποίησης της φορολογικής δηλώσεως από τον αρμόδιο υπάλληλο, ο οποίος ήταν υποχρεωμένος να προβεί στη βεβαίωση του φόρου βάσει των εμπεριεχόμενων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεδομένων, ενώ παρέκκλιση από τη διαδικασία αυτή επέφερε την ακυρότητα του εκκαθαριστικού σημειώματος. Πρβλ. τα άρθρα 66§2 ν. 2238/1994 και 50 ν. 3323/1955. Βλ. χαρακτηριστικά Λ.Σωφρονά, σε Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ. 826, Χ. Τότση, Ερμηνεία Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 3η έκδ., τ.γ', σελ. 643, Α. Μάλλιου, Η από τη ΔΟΥ «διόρθωση» της δηλώσεως του φορολογούμενου, με αφορμή την υπ' αριθμ. 989/2002 ΔΠρΑθ, ΔΦΝ 2004, σελ. 1571επ.

¹⁷³ Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 659, ΣτΕ 172/2018, 2934/2017, 884/2016

¹⁷⁴ Βλ. και Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 32 ν. 4174/2013, Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 658, Δ.Ράικος, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, 2000, σελ. 174. Βλ. και ΔΠρΠειρ. 1346/2009, σκ. 4, που υποστηρίζει ότι ευρύτερη της διορθώσεως τυπικών σφαλμάτων (όπως διόρθωση αθροίσεων, αποκατάσταση αναριθμητισμών κλπ.) ή μη λήψη υπ' όψιν μειωτικού για το φορολογητέο εισόδημα ποσού, λόγω μη συνυποβολής των νόμιμων δικαιολογητικών, κατ' άρθρο 66 παρ. 2 του ν. 2238/1994 εξουσία του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. επί του σώματος της υποβληθείσας δηλώσεως θα παραβίαζε το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασεως του φορολογούμενου κατά το αρ.20 § 2 Σ. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής δεν μπορεί, με την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος, να προβεί αυτεπαγγέλτως σε αναμόρφωση των δεδομένων της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης, αλλά, σε περίπτωση που θελήσει να αποστεί των δεδομένων αυτής, οφείλει να ακολουθήσει την διαγραφόμενη από τις διατάξεις του ν. 2238/1994 διαδικασία περί εκδόσεως και κοινοποιήσεως στο φορολογούμενο φύλλου ελέγχου, κατόπιν συντάξεως σχετικής εκθέσεως. ΣτΕ 1054/1990, 1366/1992, 3696/1997 (μειοψ.), ΔΠρΑθ. 989/2002, ΔΠρΣύρ.134/2002, ΔΠρΡόδ. 366/2005.

Παρόμοια φαίνεται να ισχύουν και στην περίπτωση του εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου (αρ. 33 ΚΦΔ) δεδομένου ότι και εδώ η φορολογική διοίκηση προβαίνει σε προσδιορισμό του φόρου κατόπιν αξιολογήσεως των στοιχείων που έχει στη διάθεσή της. Και ναι μεν η παράλειψη υποβολής -παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρεώσεως- φορολογικής δηλώσεως από μέρους του φορολογούμενου δεν αποτελεί εμπόδιο στην επιβολή του οφειλόμενου φόρου, η σχετική πράξη όμως θα πρέπει να αιτιολογείται ειδικά με αναφορά των στοιχείων που οδήγησαν στον συγκεκριμένο προσδιορισμό φόρου.^{175, 176} Τα προαναφερθέντα θα έπρεπε να ισχύουν πολύ περισσότερο για το λόγο ότι η εφαρμογή της προηγούμενης ακροάσεως στην περίπτωση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου λαμβάνει χώρα εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής υποχρεώσεως του φορολογούμενου επί τη βάση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, πλήρως αιτιολογημένως, εν σχέσει προς το περιεχόμενο των δηλώσεων που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος.¹⁷⁷

Όσον αφορά στα πρόστιμα, ο νομοθέτης στην § 4 του αρ. 62 ΚΦΔ ρητά εξαιρεί την εφαρμογή της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως στην περίπτωση της επιβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις καθώς επίσης και στις περιπτώσεις προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. Ο παρακολουθηματικός έναντι του φόρου χαρακτήρας του προστίμου¹⁷⁸ οδηγεί στο συμπέρασμα ότι και στις περιπτώσεις του διοικητικού και του εκτιμώμενου προσδιορισμού στις οποίες καταλογίζεται πρόστιμο πρέπει του καταλογισμού να προηγείται η ακρόαση του φορολογούμενου. Προβληματική όμως φαίνεται να είναι η διάταξη και ως προς την εξαίρεση των διαδικαστικών παραβάσεων, όχι μόνο διότι ορισμένες, χαρακτηριζόμενες από το νομοθέτη ως τέτοιες, αφού τις εντάσσει στο αρ. 54 ΚΦΔ δεν είναι διαδικαστικές, όπως η περ. θ' της §1 του αρ. 54, η οποία είναι παράβαση φοροδιαφυγής, μικρής έστω εκτάσεως, αλλά και διότι και οι διαδικαστικές παραβάσεις, τυποποιούμενες

Την ίδια θέση ακολουθεί και από θεσπίσεώς του ο γερμανικός Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ΑΟ στο άρθρο 91Abs. 2 S. 3: "Von der Anhörung kann abgesehen werden, wenn sie nach den Umständen des Einzelfalls nicht geboten ist, insbesondere wenn...3. von den tatsächlichen Angaben eines Beteiligten, die dieser in einem Antrag oder einer Erklärung gemacht hat, nicht zu seinen Ungunsten abgewichen werden soll".

¹⁷⁵ Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 659, ΣτΕ 1199/2010 σχετικά με την δυνατότητα παροχής ακροάσεως σε περίπτωση διαφυγόντος φόρου λόγω ανακριβούς δηλώσεως. Πάντως είναι αντίθετη η νομολογία στους πρόσθετους φόρους λόγω ανακριβούς δηλώσεως, δεν απαιτείται ακρόαση, βλ.ΣτΕ 4747/2012, 3260/2017, 3564/2009.

¹⁷⁶ Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 659 : "...Η Επιτροπή θεωρεί ότι ο κατ' εκτίμηση της φορολογητέας ύλης προσδιορισμός του φόρου, σε περίπτωση μη υποβολής από το φορολογούμενο δήλωσης, βρίσκεται σε αντίθεση προς τη συνταγματική αρχή της νομιμότητας του φόρου, καθώς με την απόφαση αυτή προσδιορίζεται εμμέσως το αντικείμενο του φόρου. Κατά τον Φινοκ. δεν τίθεται ζήτημα συνταγματικότητας σε μια τέτοια περίπτωση, στο μέτρο που ο ειδικός αυτός προσδιορισμός του φόρου οφείλεται στην παράλειψη του φορολογούμενου να υποβάλει κατά νόμο φορολογική δήλωση. Φυσικά η σχετική πράξη πρέπει να αιτιολογείται ειδικά με την αναφορά των στοιχείων που οδήγησαν στο συγκεκριμένο προσδιορισμό φόρου."

¹⁷⁷ Μέντης, ό.π., σελ. 203

¹⁷⁸ ΣτΕ 329/2018, 763/2018, 2710/2017

από το νομοθέτη ως λόγος εφαρμογής του έμμεσου προσδιορισμού του φόρου, ασκούν επιρροή στον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου.¹⁷⁹

Πρέπει πάντως να σημειωθεί ότι αυτή η συστηματική νομοθετική διεύρυνση του φορολογικού καθεστώτος που επιχείρησε ο Ν.4174/2013 υπαγορεύθηκε από την υποχρέωση εισαγωγής διορθωτικών μεταρρυθμίσεων στους παραγωγικούς τομείς της οικονομίας και στη λειτουργία της δημόσιας διοικήσεως και κυρίως στην αναμόρφωση της φορολογικής νομοθεσίας και στον εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοικήσεως.¹⁸⁰ Η διαδικασία ψηφίσεως του εν λόγω νομοσχεδίου ως κατεπείγοντος αντανakλάται τόσο στη δομή όσο και στο ουσιαστικό περιεχόμενο του νομοθετήματος ως συνόλου καθώς και των επιμέρους άρθρων του.¹⁸¹

Αναφορικά με το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως είναι πράγματι απορίας άξια η αντιμετώπιση, την οποία επεφύλαξε ο νομοθέτης του Ν.4174/2013 στο σημαντικότερο διαδικαστικό δικαίωμα του φορολογούμενου με κυριότερη τη διάσπαση του δικαιώματος ακροάσεως σε δύο άρθρα - ανάλογα με το εάν πρόκειται για πράξη με την οποία επιβάλλεται φόρος (αρ.28) ή για πράξη με την οποία καταλογίζεται πρόστιμο (αρ. 62)- και δεν εντάσσεται συστηματικά σε κεφάλαιο, το οποίο αφορά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των φορολογουμένων έναντι των φορολογικών αρχών αλλά συνθλίβεται στα ανωτέρω άρθρα που αφορούν τα αποτελέσματα του ελέγχου και την επιβολή προστίμου. Όλα αυτά τη στιγμή που σκοπός θέσπισης του ισχύοντος νομοθετήματος είναι η επανασύσταση δεσμών εμπιστοσύνης και συνεργασίας μεταξύ φορολογούμενου πολίτη και κράτους και η επαναθεμελίωση των σχέσεών τους σε υγιέστερη και δικαιότερη βάση μέσω ενός απλοποιημένου και εύληπτου κώδικα. Σημειωτέον ότι η σημασία που αποδίδει στο -μη κατοχυρωμένο συνταγματικά- δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως ο αντίστοιχος γερμανικός κώδικας φορολογικής διαδικασίας είναι τέτοια, ώστε το εντάσσει συστηματικά, ως αυτοτελές άρθρο με τον τίτλο αυτό, σε κεφάλαιο το οποίο αφορά τις θεμελιώδεις αρχές φορολογήσεως, ήδη από την 1.01.1977, οπότε και ισχύει αδιαλλείπτως.¹⁸²

Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι οι νεοεισαχθείσες διατάξεις των άρθρων 28 § 1 και 62 § 4 του Ν. 4174/2013 δεν θέτουν εκποδών την ρύθμιση του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας. Απεναντίας η σχέση τους είναι παραπληρωματική. Οι διατάξεις του ΚΦΔ κατισχύουν της διατάξεως του αρ. 6 ΚΔΔιαδ και άλλων ειδικών διατάξεων περί προηγούμενης ακροάσεως στο μέτρο που ρυθμίζουν διαφορετικά ορισμένο ζήτημα βάσει της γενικής αρχής του δικαίου σύμφωνα με την οποία νεότερος ειδικός νόμος κατισχύει παλαιότερου γενικού. Το άρθρο 6 ΚΔΔιαδ διεκδικεί

¹⁷⁹ Μέντης, ό.π., σελ. 202-203

¹⁸⁰ Αιτ.Εκθεση Ν. 4174/2013

¹⁸¹ Μέντης, ό.π., σελ. 205επ., και πρβλ. Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 584

¹⁸² 3. Teil: Besteuerungsgrundsätze § 91 Abgabenordnung, Inkraft. am 1.01.1977, BGBl 23.03.1976, I S 613, ber. 1977 IS 269, Neubekanntmachung v.1.10.2002 BGBl I S. 3869, ber. 2003 I S. 61

όμως έδαφος εφαρμογής εκεί όπου κάποιο ζήτημα παραμένει εκτός του ρυθμιστικού πεδίου των διατάξεων του ΚΦΔ, όπως επί παραδείγματι στο ζήτημα των διαδικαστικών εγγυήσεων ή σε περιπτώσεις αναφορικά με την § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ.

4. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στο δίκαιο της ΕΕ

α. Θεμελίωση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στο δίκαιο της ΕΕ

Ήδη πριν την αναγνώριση της τυπικής ισοδυναμίας του Χάρτη με τις Συνθήκες το ΔΕΕ - επηρεασμένο σαφώς από την γαλλική παράδοση-¹⁸³ κρίνει κατά πάγια νομολογία το δικαίωμα ακρόασης ως αναπόσπαστο συστατικό της θεμελιώδους αρχής του δικαίου της Ενώσεως περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, αναγορεύοντάς το σε θεμελιώδη άγραφη αρχή κατά την έννοια του άρθρου 6 § 3 ΣΕΕ.¹⁸⁴ Απομακρύνεται κατ' αυτόν τον τρόπο από την έως τότε κρατούσα άποψη περί έλλξεως του δικαιώματος ακρόασης από την αρχή της χρηστής διοικήσεως κατά τα άρθρα 6 § 1 ΣΕΕ και 41 § 2 ΧΘΔ,¹⁸⁵ παρά το γεγονός ότι σύμφωνα με το Χάρτη το δικαίωμα ακρόασης αποτελεί μία των τριών βασικών πτυχών του κατά το άρθρο 41 δικαιώματος αυτού.¹⁸⁶ Σε αντιδιαστολή δηλαδή προς την υποχρέωση αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων, το νομολογιακά διαπλασμένο δικαίωμα ακρόασης δεν είχε κατοχυρωθεί ρητά στο πρωτογενές κοινοτικό δίκαιο, προβλεπόταν όμως σε επίπεδο δευτερογενούς κοινοτικού δικαίου, σε τομείς οικονομικών παρεμβάσεων. Η ειδική πρόβλεψή του στο άρθρο 41 παρ. 2 στοιχ. α' του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων

¹⁸³ W.Huck, Das System des rechtlichen Gehörs im europäisch geprägten Verwaltungsverfahren, EuZW 2016, 132/ Danwitz σε Dausers, EU-Wirtschaftsrecht, 37 ErgL 2015, B. II Rn 23

¹⁸⁴ ΔΕΚ Krombach, C-7/98, 28.03.2000, σκ. 42, ΔΕΚ Soprope, 18.12.2008, C-349/07 σκ. 36, ΔΕΚ Nederlandsche Banden-Industrie-Michelin κατά Επιτροπής, 9.11.1983, 322/81, σκ. 7, ΔΕΚ Orkem κατά Επιτροπής, 18.10.1989, 374/87, σκ. 32, ΔΕΚ Alvis, 4.07.1963, 32/62, ΔΕΕ Khaled Boudjlida, 11.12.2014, C-249/13, σκ. 30-34, ΔΕΕ Mukarubega, 5.11.2014, C-166/13, σκ. 42, 45

¹⁸⁵ ΔΕΕ M. κατά Minister for Justice, Equality and Law Reform, 22.11.2002, C-277/11, σκ. 84

¹⁸⁶ ΔΕΕ Boudjlida, ό.π., σκ. 32 επ, ΔΕΕ Mukarubega, ό.π., σκ. 44; ΔΕΕ YS κλπ. 17.07.2014, C-141/12 και C-372/12, σκ. 67 επ./ΔΕΕ M. M. κατά Minister for Justice, σκ. 83: «το εν λόγω δικαίωμα χρηστής διοικήσεως περιλαμβάνει ιδίως το δικαίωμα κάθε προσώπου σε προηγούμενη ακρόαση προτού ληφθεί ατομικό μέτρο εις βάρος του, το δικαίωμα κάθε προσώπου να έχει πρόσβαση στον φάκελό του, τηρουμένων των νομίμων συμφερόντων της εμπιστευτικότητας και του επαγγελματικού και επιχειρηματικού απορρήτου, καθώς και την υποχρέωση της διοικήσεως να αιτιολογεί τις αποφάσεις της»./ Πρβλ. επίσης Ε. Πρεβεδούρου, Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στη νομολογία των Δικαστηρίων της Ένωσης (Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΔΕΕ της 10ης Σεπτεμβρίου 2013, C-383/13 PPU, M. G. και N. R.) υποσ. 8 για τη σχέση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και χρηστής διοικήσεως, Παρομοίως και Huck, ό.π., σελ. 3 και BVerfG NVwZ 2010, 954 (955) σκ. 36

της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο εγγυάται το δικαίωμα χρηστής διοικήσεως, επιρρωνύει την υποχρέωση τηρήσεώς του,¹⁸⁷ ανάγοντάς το σε «συνταγματικής περιωπής αξία».

Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, είναι γενικής εφαρμογής, πράγμα που σημαίνει ότι η τήρησή του επιβάλλεται σε κάθε διαδικασία δυνάμενη να καταλήξει στην έκδοση βλαπτικής πράξεως, ακόμη και αν η εφαρμοστέα στη συγκεκριμένη περίπτωση ενωσιακή νομοθεσία δεν προβλέπει ρητώς μια τέτοια διοικητική διατύπωση - και μάλιστα τότε κατά μείζονα λόγο- ενώ κάθε κοινοτικός κανονισμός που επιτρέπει απόκλιση από θεμελιώδη αρχή του κοινοτικού δικαίου αποτελεί αυτοδικαίως νομοθέτημα θεσπισθέν κατά παραβίαση του κοινοτικού δικαίου.¹⁸⁸ Ήδη με την απόφαση *Costa /ENEL*¹⁸⁹ το ΔΕΕ είχε κρίνει αναφορικά με την προτεραιότητα εφαρμογής ότι όχι μόνο αντιτιθέμενες αλλά και ομοίου περιεχομένου διατάξεις των κρατών μελών “εκτοπίζονται” από το υπερέχον ευρωπαϊκό δίκαιο. Σε περίπτωση συγκρούσεώς του συνεπώς με εθνικού δικαίου διατάξεις, αυτές δεν κηρύσσονται άκυρες, αλλά παραμένουν ανεφάρμοστες στην επίδικη υπόθεση. Ως εκ τούτου - και κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ- τα κράτη μέλη υποχρεούνται όχι μόνο όπως προβαίνουν σε ερμηνεία του εθνικού τους δικαίου σύμφωνη με το ευρωπαϊκό δίκαιο, αλλά όπως έτι περισσότερο μεριμνούν, ώστε να αποφεύγουν ερμηνεία, η οποία συγκρούεται με προστατευόμενα στην ευρωπαϊκή έννομη τάξη δικαιώματα ή άλλες γενικές αρχές.¹⁹⁰ Στον βαθμό λοιπόν που στη διοικητική διαδικασία του εκάστοτε κράτους μέλους, το δικαίωμα ακροάσεως ελλείπει ή το εύρος του προστατευτικού του περιεχομένου υστερεί εν συγκρίσει με την ευρωπαϊκή κατοχύρωσή του, καθώς και όταν έρχονται σε πλήρη αντίθεση με αυτά ή είναι ομοίου περιεχομένου, εφαρμόζονται

¹⁸⁷ ΔΕΕ Γαλλία κατά *People’s Mojahedin Organization of Iran*, 21.12.2011, C-27/09, σκ. 66, Ρ, σκ. 66, ΔΕΕ Επιτροπή κ.λπ. κατά *Yassin Abdullah Kadi*, 18.07.2013, C-584/10 Ρ, C-593/10 Ρ και C-595/10, σκ. 99

¹⁸⁸ ΔΕΕ, *Air Inter SA*, T-260/94, 19.06.1997, σκ. 50, 51: “Πράγματι, η γενική αρχή της προστασίας των δικαιωμάτων άμυνας εξακολουθεί να έχει εφαρμογή τόσο όταν υφίσταται ειδική ρύθμιση όσο και, κατά μείζονα λόγο, όταν δεν υφίσταται”, σκ. 60: “Η τήρηση της αρχής αυτής πρέπει, επομένως, να διασφαλίζεται τόσο σε περίπτωση πλήρους ελλείψεως ειδικής κανονιστικής ρυθμίσεως όσο και σε περίπτωση υπάρξεως κανονιστικής ρυθμίσεως η οποία δεν λαμβάνει υπόψη την εν λόγω αρχή (βλ. υπό την έννοια αυτή την απόφαση του Δικαστηρίου της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-32/95 Ρ, Επιτροπή κατά *Lisreslal* κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-5373, σκέψη 30)”.

Πρβλ. όμως και το αντίθετο, Απόφαση του Πρωτοδικείου (1ο τμήμα) της 17.09.1998, T-50/96, *Primex Produkte Import-Export GmbH & Co. KG*, σκ. 46: “Το Δικαστήριο έχει κρίνει σύμφωνους με το κοινοτικό δίκαιο τους προγενέστερους διαδικαστικούς κανόνες που δεν παρείχαν στους υπόχρεους καμία δυνατότητα ακροάσεως από την Επιτροπή. Βλ. σχετικά Απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Νοεμβρίου 1984, 98/83 και 230/83, *Van Gend & Loos* και *Expeditiebe drijf Wim Bosman* κατά Επιτροπής, Συλλογή 1984, σ. 3763, ΔΕΚ *Transocean Marine Paint Association* κατά Επιτροπής, 23.10.1974, 17/74, σκ. 15, ΔΕΕ *Krombach*, ό.π., σκ.42, ΔΕΕ *Sopropo*, ό.π., σκ.38, ΔΕΕ *M.M. κατά Minister for Justice, Equality and Law reform, Ireland* και *Attorney General*, σκ. 84 και 86.

¹⁸⁹ ΔΕΕ *Flaminio Costa/ENEL*, 15.07.1964, Rs. C-6/64

¹⁹⁰ *W.Huck*, *Das System des rechtlichen Gehörs im europäisch geprägten Verwaltungsverfahren*, *EuZW* 2016, σελ. 132. Πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα κράτη μέλη οφείλουν όχι μόνο να ερμηνεύουν το εθνικό δίκαιό τους κατά τρόπο σύμφωνο με το δίκαιο της Ένωσης, αλλά και να μεριμνούν ώστε να μην στηρίζονται σε ερμηνεία αντίθετη προς τα θεμελιώδη δικαιώματα που προασπίζει η έννομη τάξη της Ένωσης ή προς τις λοιπές γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2011, C-411/10 και C-493/10, *N. S.* κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-13905, σκέψη 77).

άμεσα οι διαπλασθείσες από το ΔΕΕ γενικές αρχές.¹⁹¹ Στον ενδιαφερόμενο παρέχεται συνεπώς μία υποκειμενική δημοσίου δικαίου αξίωση έναντι της εκάστοτε αρχής, την οποία αυτός μπορεί άμεσα να επικαλεστεί.¹⁹² Πρέπει στο σημείο αυτό να επισημανθεί ότι δεδομένης της ελλείψεως ειδικών αρμοδιοτήτων της Ενώσεως στο πεδίο των άμεσων φόρων, τα θεμελιώδη δικαιώματα του Χάρτη ισχύουν ανεξαιρέτως στο πεδίο αυτό.¹⁹³

5. Περιεχόμενο και έκταση του δικαιώματος ακρόασης

Δεδομένου ότι το πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού, αρχικά, και του ενωσιακού, στη συνέχεια, δικαίου είναι πρωτίστως οικονομικό, αφορά δηλαδή σχέσεις που ενδιαφέρουν την αγορά, και ότι οι σχετικές αποφάσεις στηρίζονται σε συχνά περίπλοκες οικονομικές εκτιμήσεις, είναι αυτονόητο ότι οι αρμόδιες αρχές ενεργούν, στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων, κατά διακριτική ευχέρεια. Έτσι οσάκις το Δικαστήριο απεφάνθη σχετικά με την τήρηση του δικαιώματος ακρόασης σε περιπτώσεις δασμοφορολογικού/τελωνειακού περιεχομένου έκρινε παγίως ότι το θεμελιώδες αυτό δικαίωμα θα πρέπει κατά μείζονα λόγο να τηρείται εν όψει της ευρείας εξουσίας εκτιμήσεως του συνόλου των πραγματικών περιστατικών από μέρους του κοινοτικού οργάνου και της σταθμίσεως των συμφερόντων (Κοινότητας-καλόπιστου αποδέκτη) στην οποία προβαίνει.¹⁹⁴ Μάλιστα όπου το όργανο διαθέτει ευρεία εξουσία εκτιμήσεως ή ευχέρεια γίνεται δεκτό ότι η κατ' αντιμωλία διαδικασία κατά την άσκηση των δικαιωμάτων άμυνας μπορεί να φωτίσει την υπόθεση και να επηρεάσει τη σχετική ουσιαστική κρίση.¹⁹⁵

¹⁹¹ ΔΕΕ Boudjlida, ό.π., σκ. 39

¹⁹² ΔΕΕ Boudjlida, ό.π., σκ. 39, ΔΕΕ Sopropé, ό.π., σκ. 50, ΔΕΕ MM, ό.π., σκ. 86, ΔΕΕ MG κ.ά. Rs. C-383/13, σκ. 32.

¹⁹³ M.Lehner, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265, Kokott/Dobratz, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht, in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 25, 33 (37), παρομοίως και ο Elicker DSzZ 2011, 162 (165)

¹⁹⁴ ΔΕΕ France Aviation, 9.11.1955, T- 346/94, σκ. 32, ΔΕΕ Primex Produkte Import-Export GmbH & Co. KG 17.09.1998, T-50/96, σκ.60, ΔΕΕ Kaufring 10.05.2001, σκ. 152, ΔΕΕ Eyckeler & Malt κατά Επιτροπής, T-186/97, T-187/97, T-190/97 έως T-192/97, T-210/97, T-211/97, T-216/97 έως T-218/97, T-279/97, T-280/97, T-293/97 και T-147/97, ΔΕΕ Mehibas Doitselaan κατά Επιτροπής, 17.09.1998, T-50/96, σκ. 46· ΔΕΕ Hans Sommer, 19.10.2000, σκ. 78-86

¹⁹⁵ Jarass, Charta der Grundrechte der EU, 3. Auflage, 2016, Art. 41, Rn.3-4, Πρεβεδούρου, ό.π. “Στις σπάνιες περιπτώσεις μέτρων που αποτελούν «τη λογική, αναγκαία και αποκλειστική συνέπεια» μιας ουσιαστικής παράβασης (για παράδειγμα, του παράνομου και του ασυμβίβαστου προς την κοινή αγορά χαρακτήρα των επίμαχων ενισχύσεων), η επίκληση διαδικαστικής πλημμέλειας στηριζόμενης στην προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας δεν συνεπάγεται ακυρότητα του μέτρου, κρίση που αντιστοιχεί στη ratio του αποκλεισμού του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στις πράξεις δέσμιας αρμοδιότητας”./ΔΕΚ Technische Universität München, 21.11.1991, C-269/90, ΠΕΚ France-Aviation, 9.11.1995, T-346/94, Απόφαση του Πρωτοδικείου Slovak Telekom, T-458/09, 22.03.2012, Rn. 68, Απόφαση του Πρωτοδικείου, Österreichische Post, T-464/13, 27.04.2016, Rn. 188, επίσης Nölle T-167/94, Slg.1995, II-2589, Rn.73

Το δικαίωμα ασκείται, κατ'αρχήν, ενόψει εκδόσεως ατομικού μέτρου, μέτρου δηλαδή που αφορά άμεσα και ατομικά τον ενδιαφερόμενο, χωρίς, πάντως, να απαιτείται το πρόσωπο που θα ασκήσει το δικαίωμα να είναι και ο αποδέκτης του μέτρου.¹⁹⁶ Κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 41 παρ. 2 στοιχ. α', πρέπει να πρόκειται για μέτρα που λαμβάνονται «εις βάρος του», δηλαδή δυσμενή. Μάλιστα το δικαίωμα ακροάσεως ερμηνεύεται διασταλτικά από το ΔΕΕ, ώστε στην έννοια του “δυσμενούς μέτρου” να περιλαμβάνει όχι μόνο επεμβάσεις με τη μορφή περιορισμών αλλά και κάθε επιβαρυντική για τα συμφέροντα του διοικουμένου απόφαση της διοικήσεως,¹⁹⁷ ακόμα και εκείνες με τις οποίες απορρίπτεται αίτησή του για χορήγηση ευνοϊκής παροχής.¹⁹⁸ Το μέτρο μπορεί να θίγει οικονομικά ή άλλα συμφέροντα του ενδιαφερομένου, αρκεί η βλάβη που θα προκαλέσει να είναι νομικής ή πραγματικής φύσεως και οπωσδήποτε σημαντική.

Το εύρος του δικαιώματος ακροάσεως συσχετίζεται και με το αντικείμενό του καθώς θεωρείται ότι και η βασιμότητα ενός νομικού συλλογισμού εμπίπτει στο περιεχόμενό του. Ως εκ τούτου η νομική αξιολόγηση και υπαγωγή στον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου πραγματικών περιστατικών από τον ενδιαφερόμενο αποτελούν ένα αδιαχώριστο όλον, διότι κατ' αυτόν τον τρόπο υποβοηθά τη διοικητική αρχή να διακρίνει μεταξύ ουσιωδών και μη πραγματικών περιστατικών. Ήδη σε καθοριστικές για το δικαίωμα ακροάσεως αποφάσεις το ΔΕΕ σημείωσε αναφανδόν τη σημασία της επιχειρηματολογίας του διοικουμένου ως προς την αντίθεση του επίμαχου μέτρου σε κανόνα δικαίου και έμμεσα στα συνοδεύοντα πραγματικά περιστατικά, τα οποία αναφέρονται κυρίως ως “παράδειγμα” προκειμένου να σκιαγραφηθεί η “ακτίνα” δράσεως της διοικητικής αρχής.¹⁹⁹

¹⁹⁶ ΔΕΕ ΑΙ Jubail, C-49/88, Slg.1991I-3187, Rn. 15/ Έτσι, το Δικαστήριο ακύρωσε κανονισμό, δηλαδή πράξη γενικής ισχύος, εφόσον στον κατάλογο του παραρτήματός του είχαν προστεθεί τα ονόματα των ενδιαφερομένων. Βλ. σχετικά σε Πρεβεδούρου, ό.π.

¹⁹⁷ ΔΕΕ, France-aviation, T-346/94, 9.11.1995, σκ. 22: “Η αρχή περί προηγούμενης ακροάσεως εφαρμόζεται όχι μόνο στις διαδικασίες που ενδέχεται να καταλήξουν σε επιβολή κυρώσεων, αλλά και στις διαδικασίες που ενδέχεται να έχουν αρνητικές συνέπειες για τις επιχειρήσεις, πράγμα που συμβαίνει εν προκειμένω”.

¹⁹⁸ ΔΕΕ M.M., ό.π, σκ. 59, ΔΕΕ TU München, ό.π., σκ. 19, Classen in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV Art. 197, 67. Aufl. 2019, Rn. 34, Kopp/Ramsauer, § 28 Rn. 11, Engel/Pfau in Mann/Sennekamp/Uechtritz, § 28 Rn. 32: „Aufgabe des Gesetzgebers“.

¹⁹⁹ Huck, ό.π., , έτσι και οι Kopp/Ramsauer, § 28 αρ. 31, ΔΕΕ Boudjlida, ό.π., σκ. 37, 55

6. Πολυεπίπεδη διοικητική διαδικασία

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον αποκτά η αντιμετώπιση του δικαιώματος ακροάσεως από το ΔΕΕ στη λεγόμενη “πολυεπίπεδη διοικητική διαδικασία”, η οποία συνιστά και τον σημαντικότερο τύπο διοικητικής συνεργασίας σε ευρωπαϊκό επίπεδο.²⁰⁰ Στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής εκτελούν οι διοικητικές αρχές των κρατών μελών κατά τη λειτουργία τους ως αρχές της Ενώσεως από κοινού με την Επιτροπή τις ρυθμίσεις του ουσιαστικού δικαίου με χαρακτηριστικό πεδίο αυτό των δασμών.²⁰¹ Εντούτοις σε αυτόν τον μικτό τύπο “κάθετης διοικητικής συνεργασίας” όπως χαρακτηριστικά αποκαλείται,²⁰² προβληματική φαίνεται αναφορικά με το δικαίωμα ακροάσεως η μη ταύτιση της αρχής, με την οποία ο ενδιαφερόμενος μπορεί να έχει άμεση επικοινωνία -εθνική αρχή- με την αρχή, η οποία εντέλει λαμβάνει την απόφαση κατά το άρθρο 288 § 4 ΣΛΕΕ, δηλαδή την Επιτροπή, κάτι που οδηγεί σε μη ανεκτούς για το δικαίωμα ακροάσεως περιορισμούς.²⁰³ Αυτός ο κίνδυνος περιορισμού του δικαιώματος ακροάσεως αρχικά υποτιμήθηκε από το ΔΕΕ, το οποίο σε δασμοφορολογικού περιεχομένου υπόθεση αρνήθηκε τη συμμετοχή του διοικούμενου στη διαδικασία ενώπιον της Επιτροπής, με το αιτιολογικό ότι κάτι τέτοιο δεν προβλέπονταν από το δευτερογενές δίκαιο.²⁰⁴ Αυτή η

²⁰⁰ Nöhmer S. Das Recht auf Anhörung im europäischen Verwaltungsverfahren, Mohr Siebeck, 2013, σελ. 292επ., Schmidt-Aßmann σε FS. Peter Häberle, σελ. 395 επ., Σχετικά με το άρθρο 197 ΣΛΕΕ περί διοικητικής συνεργασίας W.Frenz, Verwaltungskooperation mit der Union im Lichte von Art. 197 AEUV und des Lissabon-Urteils, DÖV 2010 σελ. 66, K.Gärditz, Die Verwaltungsdimension des Lissabon-Vertrags, DÖV 2010, σελ. 453

²⁰¹ Για την έννοια της πολυεπίπεδης διοικητικής διαδικασίας βλ. Weiß, die Verwaltung 2005 σελ. 522επ., Sydow, Verwaltungskooperation in der EU, Schmidt-Aßmann, Das Allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, κεφ. 7, αρ. 18 /Απόφαση του Πρωτοδικείου (πρώτο τμήμα) της 19ης Φεβρουαρίου 1998, T-42/96 Eyckeler & Malt, σκ. 74: “Πρέπει κατ’ αρχάς να επισημανθεί ότι η διοικητική διαδικασία που ακολουθείται στον τελωνειακό τομέα για τη διαγραφή των εισαγωγικών δασμών περιλαμβάνει δύο αυτοτελή στάδια. Το πρώτο διεξάγεται σε εθνικό επίπεδο. Ο υπόχρεος πρέπει να υποβάλει την αίτηση διαγραφής στην εθνική διοικητική αρχή. Αν η αρχή αυτή φρονεί ότι δεν υπάρχει λόγος εγκρίσεως της διαγραφής, μπορεί, κατά την κανονιστική ρύθμιση, να λάβει σχετική απόφαση χωρίς να υποβάλει την αίτηση στην κρίση της Επιτροπής. Η απόφαση αυτή μπορεί να υποβληθεί στον έλεγχο των εθνικών δικαστηρίων. Αντιθέτως, αν η εθνική διοικητική αρχή είτε διατηρεί αμφιβολίες ως προς τη διαγραφή είτε πιστεύει ότι πρέπει να χορηγηθεί η διαγραφή, πρέπει να υποβάλει την αίτηση στην κρίση της Επιτροπής προς έκδοση αποφάσεως. Το δεύτερο στάδιο της διαδικασίας εκτυλίσσεται σε κοινοτικό επίπεδο, δεδομένου ότι οι εθνικές αρχές διαβιβάζουν τον φάκελο του υπόχρεου στην Επιτροπή. Η Επιτροπή, κατόπιν διαβουλεύσεως με ομάδα εμπειρογνομόνων που απαρτίζεται από αντιπροσώπους όλων των κρατών μελών, λαμβάνει στη συνέχεια απόφαση σχετικά με το δικαιολογημένο της αιτήσεως διαγραφής”.

²⁰² Schmidt-Aßmann, das Allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, κεφ.7, αρ. 18

²⁰³ ΔΕΕ Nicolet, 26.06.1986, 203/85, σκ.13-17 όπου το Δικαστήριο αρνήθηκε τη χορήγηση ακροάσεως, με το αιτιολογικό ότι κάτι τέτοιο δεν προβλέπονταν από τον Κανονισμό.

²⁰⁴ ΔΕΕ, Nicolet, Rs. 203/85, 26.06.1986,σκ. 13επ., Απόφαση του Πρωτοδικείου (πρώτο τμήμα) της 19ης Φεβρουαρίου 1998, T-42/96 Eyckeler & Malt, σκ. 75:“Ο κανονισμός 2454/93 προβλέπει μόνον επαφές, αφενός, μεταξύ του ενδιαφερομένου και της εθνικής διοικήσεως και, αφετέρου, μεταξύ της διοικήσεως αυτής και της Επιτροπής (προπαρατεθείσα απόφαση France-aviation κατά Επιτροπής, σκ. 30). Συνεπώς, το οικείο κράτος μέλος είναι, κατά την ισχύουσα κανονιστική ρύθμιση, ο μόνος συνομιλητής της Επιτροπής. Οι διαδικαστικές διατάξεις του κανονισμού 2454/93 δεν προβλέπουν, συγκεκριμένα, δικαίωμα του υπόχρεου να ακουστεί κατά τη διοικητική διαδικασία ενώπιον της Επιτροπής”.

θέση της νομολογίας ωστόσο σε σύντομο διάστημα θεωρήθηκε παρωχημένη και το Δικαστήριο έκρινε πια ότι η άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως δεν μπορεί να εξαρτάται από την πρόβλεψη του στο δευτερογενές δίκαιο.²⁰⁵

Το “πώς” ωστόσο θα ασκείται το δικαίωμα ακροάσεως σε μια κλιμακωτή διαδικασία παρέμενε ακόμη αδιευκρίνιστο. Με τις αποφάσεις του Lisrestal, France-Aviation όπως και την Air Inter το Πρωτοδικείο δέχτηκε μια έμμεση ακρόαση του ενδιαφερομένου από την Επιτροπή.²⁰⁶ Στις περιπτώσεις αυτές λοιπόν κρίθηκε ότι αρκεί η ακρόαση που έλαβε χώρα ενώπιον της εθνικής αρχής, όταν μέσω της επικοινωνίας αυτής και της Επιτροπής είναι δυνατή η επίδραση της τοποθέτησεως του ενδιαφερομένου στην απόφαση της Επιτροπής. Κατ’αυτήν την άποψη η Επιτροπή επιλέγει - αναλόγως του βαθμού βεβαιότητάς της- εάν θα παράσχει και η ίδια νέα ευκαιρία για “τοποθέτηση”, άλλως η διενεργηθείσα ενώπιον της εθνικής αρχής ακρόαση προσμετράται και για απόφαση της Επιτροπής.²⁰⁷

Αυτή η σύλληψη του Δικαστηρίου ωστόσο περί “έμμεσης ακροάσεως” δε θα μπορούσε να διατηρηθεί εις το διηνεκές, διότι κανείς δε θα μπορούσε να εγγυηθεί ότι ενώπιον της Επιτροπής δεν θα ανέκυπταν νέα ζητήματα, ουσιώδη για την μελλοντική απόφασή της, επί των οποίων θα έπρεπε να υποβάλει τις παρατηρήσεις του ο διοικούμενος.²⁰⁸ Έτσι στο διάστημα που ακολούθησε το Πρωτοδικείο με σειρά αποφάσεών του²⁰⁹ έκρινε ότι ο σεβασμός του δικαιώματος ακροάσεως πρέπει κατά μείζονα λόγο να διασφαλίζεται στο πλαίσιο των διαδικασιών διαγραφής χρέους ή επιστροφής των εισαγωγικών δασμών²¹⁰ πολλώ δε μάλλον όταν η Επιτροπή προτίθεται να μη συμμεριστεί την άποψη της εθνικής διοικητικής αρχής. Αποχή από τις θέσεις της εθνικής αρχής σε βάρος του ενδιαφερομένου συνιστά στην περίπτωση αυτή νέο επιβαρυντικό μέτρο, επί του οποίου ο τελευταίος πρέπει να διατυπώσει τις απόψεις του.

Η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας επιτάσσει συνεπώς να καταστήσει ο ενδιαφερόμενος λυσιτελώς γνωστή την άποψή του παρά το γεγονός ότι ουδεμία άμεση επαφή προβ-

²⁰⁵ ΔΕΕ, TU München, ό.π.

²⁰⁶ ΔΕΕ, Lisrestal, 6.12.1994, T-450/93, σκ. 42 επ., ΔΕΕ France - Aviation, 9.11.1995, T-346/94, σκ. 30, ΔΕΕ Air Inter, 9.06.1997, T-260/94, σκ.69

²⁰⁷ ΔΕΕ Lisrestal, France-Aviation, Air Inter SA, ό.π., πρβλ επίσης H.P.Nehl, Europäisches Verwaltungsverfahren und Gemeinschaftsverfassung, 2002, σελ. 318, ο οποίος ονομάζει το φαινόμενο αυτό “Einheits- και ειδικότερα Zurechnungsmodell”.

²⁰⁸ Nöhmer, ό.π., σελ. 297, G.Sydow, Europäisierte Verwaltungsverfahren, JuS 2005, 202

²⁰⁹ ΔΕΕ Eyckeler&Malt AG, 19.02.1998, T-42/96, σκ. 84επ, ΔΕΕ Primex ό.π., σκ. 69, ΔΕΕ Kaufring ό.π., σκ. 160, ΔΕΕ Hyper 11.07.2002, T-205/99, σκ. 49, Nöhmer, ό.π., σελ. 298, Stoye, Die Entwicklung des europäischen Verwaltungsrechts durch das Gericht erster Instanz σελ. 90, Sydow, ό.π.

²¹⁰ ΔΕΕ Kaufring σκ. 152, Αποφάσεις του Πρωτοδικείου France-Aviation κατά Επιτροπής, σκ. 34, Eyckeler & Malt κατά Επιτροπής, σκ. 77, ΔΕΕ Primex Produkte Import-Export κ.λπ. κατά Επιτροπής, σκ. 60, ΔΕΕ Mehibas Doitselaan κατά Επιτροπής, σκ. 46· βλ. επίσης υπό την έννοια αυτή, τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Mischo επί της υποθέσεως C-15/99, Hans Sommer, απόφαση του Δικαστηρίου της 19.10.2000, σκ.78 έως 86

λέπεται μεταξύ του αιτούντος τη διαγραφή χρέους και της Επιτροπής.²¹¹ Ratio της νομολογιακής αυτής παραδοχής είναι η ανασφάλεια δικαίου και το έλλειμμα δικαστικής προστασίας, δεδομένου ότι η κλιμάκωση της διαδικασίας λειτουργεί προς όφελος της Επιτροπής. Η ανάγκη περαιτέρω ακροάσεως από την Επιτροπή, όταν πρόκειται να στηρίξει την απόφασή της σε στοιχεία επί των οποίων δεν “ακούστηκε” ο ενδιαφερόμενος απηχεί τη γενική, θεμελιώδη ενωσιακή αρχή περί εγγυήσεως της ακροάσεως σε κάθε διαδικασία πριν τη λήψη οιαδήποτε επιβαρυντικού για τα συμφέροντα του προσώπου μέτρο.²¹² Η αυξημένη αυτή προστασία φαίνεται επιβεβλημένη, στο μέτρο που οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για την υπαγωγή σε εκάστη των διαδικασιών αυτών διαφέρουν μεταξύ τους, όπως διαφορετική είναι και η φύση των δικαιωμάτων που απορρέουν από την υπαγωγή σε έκαστο των δύο καθεστώτων.²¹³

Το δικαίωμα ακροάσεως αναλύεται, σχηματικά, σε τρεις αξιώσεις, οι οποίες διαπλέκονται μεταξύ τους. Πρόκειται, κατ’αρχάς, για την αξίωση επαρκούς ενημερώσεως του ενδιαφερομένου από το αρμόδιο όργανο²¹⁴ καθώς τα δικαιώματα άμυνας περιλαμβάνουν όχι μόνον το δικαίωμα εκφράσεως γνώμης, αλλά και το δικαίωμα ενημερώσεως, πριν από τη λήψη της αποφάσεως, επί όλων των σημαντικών πραγματικών περιστατικών καθώς και επί των νομικών επιχειρημάτων επί των οποίων η Επιτροπή προτίθεται να στηρίξει την απόφασή της.²¹⁵ Η ενημέρωση του ενδιαφερομένου ως ιδιαίτερη πτυχή του δικαιώματος καταδεικνύει τη σύνδεσή του με το δικαίωμα προσβάσεως στον φάκελο της υποθέσεως, αναγκαία προϋπόθεση για τη λυσιτελή άσκησή του. Κρίθηκε ότι η γενική αρχή του δικαίου της Ενώσεως περί σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας έχει την έννοια ότι, στο πλαίσιο εθνικών διοικητικών διαδικασιών για τον έλεγχο και τον καθορισμό της βάσης επιβολής του ΦΠΑ, οι ιδιώτες πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να ζητήσουν τη γνωστοποίηση σε αυτούς των στοιχείων και εγγράφων, τα οποία περιέχονται στον διοικητικό φάκελο και τα οποία έλαβε υπ’ όψιν της η δημόσια αρχή προκειμένου να εκδώσει την απόφασή της.²¹⁶ Η ενημέρωση πρέπει να είναι ακριβής και να αφορά τα στοιχεία που ασκούν επιρροή στη λήψη της αποφάσεως.²¹⁷ Όσον

²¹¹ Έχει κριθεί συναφώς ότι ακόμα και επί σχεδίων αποφάσεων και αναφορών της Επιτροπής ο ενδιαφερόμενος πρέπει να διατυπώσει τις παρατηρήσεις του στο πλαίσιο άσκησης του δικαιώματος ακροάσεως. Έτσι και οι ΔΕΕ *Mediocurso* 21.09.2000 C-462/98 37επ, ΔΕΕ *Vlaams Fonds* 9.07.2003 T-102/00 σκ. 66επ, ΔΕΕ *Cofac* 10.12.2009 T-158/07, σκ. 32 επ.

²¹² Nöhmer, ό.π., σελ. 299, αντίθετη στο σημείο αυτό η νομολογία του ΣτΕ σχετικά με την ακρόαση, βλ. ΣτΕ 1199/2010 (άπαξ ακρόαση)

²¹³ Πρεβεδούρου, ό.π.

²¹⁴ Απόφαση του Πρωτοδικείου *Alrosa*, T-170/06, Slg.2007, II-2601, Rn 188, 196 επ

²¹⁵ ΔΕΕ *Primex*, ό.π., σκ. 44, ΔΕΕ *Al-Jubail Fertilizer* κατά Συμβουλίου, 27.06.1991, C-49/88

²¹⁶ ΔΕΕ *Teodor Ispas* 9.11.2017, C-298/16, σκ. 39

²¹⁷ ΔΕΚ *Aalborg*, της 7ης Ιανουαρίου 2004, C-204/00, Συλλογή 2004, σ. I-123, σκέψη 71: «Η μη κοινοποίηση εγγράφου δεν συνιστά προσβολή των δικαιωμάτων άμυνας παρά μόνον αν η ενδιαφερόμενη επιχείρηση αποδεικνύει, αφενός, ότι η Επιτροπή στηρίχθηκε στο έγγραφο αυτό προς θεμελίωση της αιτιάσεώς της όσον αφορά την ύπαρξη παραβάσεως ... και, αφετέρου, ότι η αιτίαση αυτή μπορούσε να αποδειχθεί μόνο με επίκληση του εν λόγω εγγράφου ...».

αφορά στις πρακτικές λεπτομέρειες παροχής των πληροφοριών, η κοινοτική νομολογία είναι ελάχιστα τυπολατρική και αναζητεί την αποτελεσματικότητα λαμβανομένων υπ' όψιν και των ευρέων περιθωρίων εκτιμήσεως.²¹⁸ Μολονότι δηλαδή η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας επιφορτίζει τις εθνικές και κοινοτικές διοικητικές υπηρεσίες με ορισμένες διαδικαστικές υποχρεώσεις, προϋποτίθεται και κάποια επιμέλεια εκ μέρους του ενδιαφερομένου, ο οποίος αν θεωρεί ότι τα δικαιώματά του άμυνας προσβάλλονται έστω και μερικώς στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, σ' αυτόν απόκειται να λάβει τα αναγκαία μέτρα για να το αποδείξει ή, τουλάχιστον, να ενημερώσει σχετικά, σε εύλογο χρόνο, την αρμόδια διοικητική αρχή.²¹⁹

Περαιτέρω, ο ενδιαφερόμενος δικαιούται να διατυπώσει τις απόψεις του επί του υποστατού και του κρίσιμου χαρακτήρα των πραγματικών περιστατικών και επί των εγγράφων που επικαλείται το όργανο (εγγράφως ή προφορικώς). Η λυσιτελής και αποτελεσματική προβολή των απόψεων προϋποθέτει τη χορήγηση εύλογης προθεσμίας για τη μελέτη του υλικού και την πλήρη προετοιμασία της άμυνας του ενδιαφερομένου.²²⁰

Στα ανωτέρω αντιστοιχίζεται η αξίωση του ενδιαφερομένου και συνάμα η υποχρέωση για το αρμόδιο όργανο να εξετάσει με επιμέλεια και αμεροληψία όλα τα κρίσιμα στοιχεία της οικείας υποθέσεως και να αιτιολογήσει την απόφαση επαρκώς, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι υποχρεούται να υιοθετήσει τα επιχειρήματα του ενδιαφερομένου.²²¹ Η υποχρέωση αρκούντως εξειδικευμένης και συγκεκριμένης αιτιολογήσεως της αποφάσεως συνεπάγεται τη δυνατότητα κατανοήσεως από μέρους του διοικουμένου των λόγων απορρίψεως της αιτήσεώς του και αποτελεί, συνεπώς, αναγκαίο συμπλήρωμα της αρχής του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας.²²² Η θέση αυτή του Δικαστηρίου περί λυσιτελούς και ουσιαστικής εκτιμήσεως από την αρμόδια αρχή των παρατηρήσεων του απο-

²¹⁸ Πρεβεδούρου, ό.π., ΔΕΕ της 16ης Νοεμβρίου 2011, C-548/09 P, Bank Melli, Συλλογή 2011, σ. I-11381, σκέψεις 50-56.

²¹⁹ Πρεβεδούρου, ό.π., ΔΕΕ Hyper, ό.π., σκ. 59, ΠΕΚ της 27ης Φεβρουαρίου 2003, T-329/00, Bonn Fleisch Ex- und Import GmbH, Συλλογή 2003, σ. II-287, σκέψη 47: «η αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας να μην επιβάλλει στην Επιτροπή ορισμένες διαδικαστικές υποχρεώσεις, πλην όμως συνεπάγεται και κάποια επιμέλεια από την πλευρά του ενδιαφερομένου. Έτσι, αν ο δεύτερος θεωρεί ότι τα δικαιώματά του άμυνας δεν γίνονται σεβαστά ή δεν γίνονται επαρκώς σεβαστά στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, σ' αυτόν απόκειται να λάβει τα αναγκαία μέτρα για να εξασφαλιστεί ο σεβασμός των δικαιωμάτων του ή τουλάχιστον να επισημάνει εγκαίρως το γεγονός αυτό στην αρμόδια διοικητική αρχή».

²²⁰ Έτσι, στην υπόθεση *Mediocurso* το ΔΕΚ έκρινε ότι το δικαίωμα ακρόασης δεν μπορεί να ασκηθεί λυσιτελώς όταν την ίδια μέρα της κοινοποίησης των αιτιάσεων, ο καθού καλείται να διατυπώσει τις απόψεις του. ΔΕΕ *Mediocurso*, ό.π., σκ. 38/Sopropé, σκέψεις 37 και 40. Βλ. και *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware Co. Ltd*, σκέψεις 81 επ. Άλλως στη διάταξη της 18ης Οκτωβρίου 2001, C-241/2000 P, *Kish Glass Co. Ltd* κατά Επιτροπής, Συλλογή 2001, σ. I-7759, σκέψη 34: «όσον αφορά τις πέντε τελευταίες απαντήσεις ιρλανδικών εταιριών που ανακοινώθηκαν στην προσφεύγουσα, οι απαντήσεις αυτές δεν μετέβαλαν κατά τα ουσιώδη το αντικείμενο της διαδικασίας, οπότε το γεγονός ότι η Επιτροπή άφησε στην προσφεύγουσα μόνον εννέα ημέρες, πριν από τη λήψη της προσβαλλομένης αποφάσεως, για να σχολιάσει τις απαντήσεις αυτές δεν την εμπόδισε να γνωστοποιήσει λυσιτελώς την άποψή της».

²²¹ ΔΕΕ *Technische Universität München*, ό.π., σκ.14, και ΔΕΕ *Sopropé*, σκ. 50), ΔΕΕ *Boudjlida*, ό.π., σκ.38

²²² ΔΕΕ *M.M.* ό.π., σκ. 88, ΔΕΕ *Boudjlida*, ό.π., σκ.38

δέκτη της πράξεως τελεί σε συνάρτηση με την πραγματιστική αντίληψή του ως προς το στάδιο της ακροάσεως, το οποίο πρέπει να προηγείται της λήψεως της αποφάσεως -πέραν των περιπτώσεων επείγουσας ανάγκης λήψεως μέτρων-²²³ με απώτερο στόχο να μπορεί ο αποδέκτης να διορθώσει ένα λάθος ή να προβάλει στοιχεία της προσωπικής του καταστάσεως που συνηγορούν υπέρ της λήψεως ή μη καθώς και υπέρ του περιεχομένου της αποφάσεως.

7. Όργανα στα οποία απευθύνεται το δικαίωμα ακροάσεως

Ενώ το άρθρο 51 του Χάρτη, οριοθετεί το πεδίο εφαρμογής του, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα κράτη μέλη εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης, το Δικαστήριο επιχείρησε να διευρύνει έτι περαιτέρω το πεδίο εφαρμογής του, κρίνοντας ότι τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται από τον Χάρτη πρέπει να γίνονται σεβαστά όταν εθνική κανονιστική ρύθμιση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης.²²⁴ Πάντως, η διατύπωση της αποφάσεως Sopropre, η οποία εκδόθηκε πριν ο Χάρτης αποκτήσει δεσμευτική ισχύ, είναι σαφώς ευρύτερη από αυτή του άρθρου 51, καθόσον το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η υποχρέωση σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας ισχύει για τις διοικητικές αρχές των κρατών μελών όταν λαμβάνουν αποφάσεις «που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου», ακόμη και αν η εφαρμοστέα κοινοτική νομοθεσία δεν προβλέπει ρητώς μια τέτοια διατύπωση.²²⁵

Ήδη πριν την υπογραφή της Συνθήκης της Λισσαβώνας και τη θέση σε ισχύ του Χάρτη, το Δικαστήριο, εμμένοντας στην πάγια νομολογία του περί του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, τα εφάρμοξε ως γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης, η υποχρέωση σεβασμού της οποίας ισχύει για τις διοικητικές αρχές των κρατών μελών όταν λαμβάνουν αποφάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου, ακόμη και αν η εφαρμοστέα κοινοτική νομοθεσία δεν το προέβλεπε.²²⁶ Η δεσμευτική ισχύς που αποκτά όμως ο Χάρτης θέτει αναπόδραστα το ζήτημα του εύρους του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 41 § 2, το οποίο διαρρήδην τονίζει ότι από τα δικαιώματα που καθιερώνει δεσμεύονται τα θεσμικά και λοιπά όργανα της Ένωσης και οι οργανισμοί της, κα-

²²³ Kadi και Al Barakaat International Foundation, Γαλλία κατά People's Mojahedin Organization of Iran.

²²⁴ ΔΕΕ Åklagaren κατά Hans Åkerberg Fransson, 26.02.2013, C-617/10, σκ. 21: "Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται από τον Χάρτη πρέπει να γίνονται σεβαστά όταν εθνική κανονιστική ρύθμιση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, δεν μπορούν να υφίστανται περιπτώσεις που να εμπίπτουν στο δίκαιο της Ένωσης, αλλά στις οποίες να μην μπορούν να εφαρμοστούν τα εν λόγω θεμελιώδη δικαιώματα. Η δυνατότητα εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης συνεπάγεται τη δυνατότητα εφαρμογής των θεμελιωδών δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται από τον Χάρτη."

²²⁵ ΔΕΕ Sopropre, σκ. 38

²²⁶ ΔΕΕ Sopropre, ό.π., σκ. 38, ΔΕΕ Dokter, 15.06.2006, C-28/05, σκ.73

θώς στο σημείο αυτό παρατηρείται απόκλιση από την οριζόντια ρύθμιση της § 1 του άρθρου 51, κατά την οποία οι διατάξεις του Χάρτη απευθύνονται και στα κράτη μέλη.²²⁷

Εξ αντιδιαστολής συνάγεται ότι το άρθρο 41 υποδηλώνει ότι δεν απευθύνεται στα κράτη μέλη, ούτε κατά την εφαρμογή από αυτά του δικαίου της Ενώσεως. Τα κράτη μέλη επίσης δε μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστούν θεσμικά όργανα της Ενώσεως, ώστε να υπαχθούν στο ρυθμιστικό εύρος του άρθρου 41.²²⁸ Ανακύπτει επομένως το ερώτημα αν το δικαίωμα ακροάσεως του άρθρου 41 § 2 δεσμεύει τις εθνικές αρχές κατά την εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου. Η κρατούσα γνώμη στη θεωρία, στηριζόμενη στο γράμμα της διατάξεως, δέχεται ότι το άρθρο 41 απευθύνεται μόνο στα όργανα της Ενώσεως και όχι των κρατών μελών, καλύπτει δηλαδή μόνο την άμεση, όχι όμως και την αποκεντρωμένη εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου, η οποία αποτελεί τον κανόνα.²²⁹ Η θέση αυτή, η οποία θα μπορούσε ενδεχομένως να έχει ως έρεισμα τη βούληση διαφυλάξεως της διαδικαστικής αυτονομίας των κρατών μελών, κατ' αποτέλεσμα δεν πείθει. Αυτό διότι η δέσμευση των κρατών μελών από τη διάταξη του άρθρου 41 παρ. 2 στο πλαίσιο της αποκεντρωμένης εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου θα σήμαινε εν τέλει μια δέσμευση αποκλειστικά ως προς την τήρηση των κατοχυρούμενων στο άρθρο 41 εγγυήσεων, όπως άλλωστε επιτάσσει και το άρ. 4 § 3 ΣΕΕ. Απεναντίας, η διαφύλαξη της αποκλειστικής αρμοδιότητας της εκάστοτε έννομης τάξεως ως προς τον καθορισμό των προϋποθέσεων ασκήσεως του δικαιώματος ακροάσεως συνεπάγεται τη μη υπονόμηση της διαδικαστικής αυτονομίας της.²³⁰

Ενάντια στη δέσμευση των κρατών μελών στο άρθρο 41 έχει επιπλέον υποστηριχθεί ότι η γλωσσική εγγύηση που παρέχει η § 4 του άρθρου 41 θα συνεπάγονταν την υπερφόρτωση των εθνικών διοικητικών αρχών.²³¹ Οι ανωτέρω θέσεις που απορρίπτουν τη δέσμευση των κρατών μελών

²²⁷ Ως προς το πεδίο εφαρμογής των ανωτέρω διατάξεων στο βαθμό που αυτές απευθύνονται στα θεσμικά και λοιπά όργανα της Ένωσης, καθώς και στους οργανισμούς, δεν προκύπτει καμία αμφιβολία ότι ο όρος όργανα, όπως αυτός αναφέρεται στο Χάρτη, ταυτίζεται με τον όρο όπως αυτός περιλαμβάνεται στις Συνθήκες, περιλαμβάνει δε όλα τα όργανα του άρθρου 13 παρ. 1 της ΣΕΕ. Σε κάθε περίπτωση είναι αναγκαίο στο σημείο αυτό να διευκρινιστεί ότι παρά τη μνεία του όρου “Διοίκηση” στο άρθρο 41 παρ. 2 αναφορικά με την υποχρέωση αιτιολογήσεως και μόνο, η εφαρμογή του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως σε πράξεις προερχόμενες εκ της Διοικήσεως προκύπτει ήδη από τον υπέρτιτλο του άρθρου, ο οποίος καταλαμβάνει αδιακρίτως τις διατάξεις του αλλά κυρίως από το ιστορικό της δημιουργίας της διάταξης σύμφωνα με το οποίο οι αποδέκτες του δικαιώματος δεσμεύονται στο βαθμό που λειτουργούν ως διοίκηση. Συνεπώς τα όργανα που δρουν στο πλαίσιο της δικαστικής ή νομοθετικής εξουσίας της Ένωσης δεν δεσμεύονται από το ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 41 παρ.2., βλ. σχετικά Nöhmer, ό.π., σελ. 47, Galetta/Grzeszick σε P.J.Tettinger/K.Stern, Kommentar GrCh, Art. 41, Rn. 16

²²⁸ C.D.Classen, Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union, 2008, σελ. 75

²²⁹ Πρεβεδούρου, ό.π., Nöhmer, ό.π., σελ. 48επ, Bauer, Das Recht auf eine gute Verwaltung im Europäischen Gemeinschaftsrecht, σελ. 142

²³⁰ Έτσι και Nöhmer, ό.π., σελ. 48

²³¹ U.Stelkens, Europäische Rechtsakte als “Fundgruben” für allgemeine Grundsätze des deutschen Verwaltungsverfahrensrechts, ZEuS 2004 129, για το ίδιο ζήτημα J.Gundel, Justiz- und Verfahrensgrundrechte, σε Ehlers, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten 2009, § 20 Rn. 8

απευθείας από το άρθρο 41, δέχονται ωστόσο την υποχρέωση σεβασμού του θεμελιώδους δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως ως γενικής αρχής του δικαίου.²³²

Η νομολογία δεν είχε καταλήξει συναφώς. Παρά την πάγια θέση του Δικαστηρίου ότι το προστατευτικό περιεχόμενο του δικαιώματος ακροάσεως ως θεμελιώδους αρχής δεσμεύει και τα κράτη μέλη όταν αυτά εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης διατυπώνονταν μεμονωμένες περιπτώσεις καθώς και γνώμες Εισαγγελέων, οι οποίες δεν διέκριναν μεταξύ αρχής και άρθρου.²³³ Τη σύγχυση ήρε το Δικαστήριο τασσόμενο οριστικά υπέρ της γραμματικής ερμηνείας του άρθρου 41 του Χάρτη, έτσι ώστε αυτό να δεσμεύει μόνο τα θεσμικά και λοιπά όργανα της Ένωσης και τους οργανισμούς και όχι τα κράτη μέλη, τα οποία σέβονται το δικαίωμα ακροάσεως ως γενική αρχή.²³⁴

Ακόμα και αν *in vitro* ήταν αποδεκτή μια γενική δέσμευση των κρατών μελών στο δικαίωμα ακροάσεως του άρθρου 41 § 2 στο πλαίσιο της αποκεντρωμένης εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου, τίθεται το ερώτημα αν αυτή θα ίσχυε αδιακρίτως τόσο για την άμεση και όσο και την έμμεση αποκεντρωμένη εφαρμογή. Στο πλαίσιο πάντα της εφαρμογής από τα κράτη μέλη του δικαίου της Ένωσης, η δέσμευση αυτή περιλαμβάνει αναμφίβολα την έμμεση αποκεντρωμένη εφαρμογή, στο

²³² Stelkens, ό.π., Gundel ό.π., § 20, Rn. 6, Nöhmer ό.π., σελ. 48 επ.

²³³ Πρεβεδούρου, ό.π.: “Στην απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2012, C-277/11, M.M. κατά Minister for Justice, Equality and Law Reform, Ireland και Attorney General, το Δικαστήριο υιοθέτησε πολύ πιο γενναϊόδωρη λύση από τον γενικό εισαγγελέα του, όσον αφορά τόσο το ευρύτατο περιεχόμενο του δικαιώματος όσο και το πεδίο εφαρμογής του, αναφερόμενο αδιακρίτως στο δικαίωμα που απορρέει από το άρθρο 41 παρ. 2 του Χάρτη και στο δικαίωμα ακρόασης ως γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου όπως είχε διαμορφωθεί στην πάγια κοινοτική νομολογία πριν από την έναρξη ισχύος του Χάρτη [37]. Η γενική εισαγγελέας J. Kokott, στις προτάσεις της στην υπόθεση Jiri Sabou [38] άφησε το θέμα ανοικτό, δεδομένου ότι τα πραγματικά περιστατικά που την απασχόλησαν ήσαν προγενέστερα της απόκτησης δεσμευτικής ισχύος του Χάρτη, οπότε δεν ανέκυπτε θέμα εφαρμογής του [39]. Θεώρησε ότι το εφαρμοστέο στην κύρια δίκη δίκαιο της Ένωσης περιλαμβάνει τη γενική αρχή του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας, αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί το δικαίωμα ακρόασης, αναγνώρισε δε τη δυνατότητα εφαρμογής της εν λόγω αρχής, επικαλούμενη το άρθρο 51 του Χάρτη. Στο σημείο όμως αυτό φαίνεται να υπάρχει κάποια λογική ανακολουθία στη συλλογιστική της, δεδομένου ότι κατά τον χρόνο των κρίσιμων περιστατικών ο Χάρτης δεν είχε αποκτήσει δεσμευτική ισχύ στο σύνολό του, οπότε ούτε το άρθρο 51 αυτού θα μπορούσε να τύχει εφαρμογής. Το Δικαστήριο απάντησε λακωνικά ότι ο Χάρτης, εφόσον τέθηκε σε ισχύ την 1η Δεκεμβρίου 2009, δεν έχει εφαρμογή στη διαδικασία συνδρομής που οδήγησε στην από 28 Μαΐου 2009 πράξη επιβολής συμπληρωματικού φόρου και εφάρμοσε τα θεμελιώδη δικαιώματα ως γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου. Στον αντίποδα στην πρόσφατη υπόθεση C-383/13, M. G. και N. R., ο γενικός εισαγγελέας M. Wathelet θεώρησε ότι, βάσει του άρθρου 51 του Χάρτη, το άρθρο του 41 παρ. 2 στοιχ. α΄ έχει εφαρμογή έναντι των αρμοδίων εθνικών αρχών όταν εφαρμόζουν την οδηγία περί «επιστροφής», προβαίνοντας σε συνδυαστική ερμηνεία και εφαρμογή των δύο διατάξεων. Ανατρέχοντας σωρευτικά στην απόφαση Dokter κ.λπ. που εκδόθηκε πριν την έναρξη ισχύος του Χάρτη και στις αποφάσεις M.M. κατά Minister for Justice, Equality and Law Reform, Ireland και Attorney General και Honeywell Aerospace συνήγαγε όχι μόνον ότι οι εθνικές διοικητικές αρχές οφείλουν να σέβονται τα δικαιώματα άμυνας όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης, αλλά και ότι, για να αποτραπεί το ενδεχόμενο να παραμείνουν τα δικαιώματα αυτά νεκρό γράμμα ή κενός τύπος, οι ενδιαφερόμενοι πρέπει να μπορούν να τα επικαλεστούν ευθέως ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.”

²³⁴ ΔΕΕ YS 17.07.2014 C-141/12 σκ. 67. Συγκεκριμένα, από το γράμμα του άρθρου 41 του Χάρτη προκύπτει σαφώς ότι αυτό δεν απευθύνεται στα κράτη μέλη, αλλά μόνο στα όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης (βλ., συναφώς, απόφαση Cicala, C-482/10, EU:C:2011:868, σκέψη 28). 68. Βεβαίως, το δικαίωμα χρηστής διοίκησης που κατοχυρώνεται με τη διάταξη αυτή αποτυπώνει γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης (απόφαση H.N., C-604/12, EU:C:2014:302, σκέψη 49)».

βαθμό δηλαδή που τα κράτη μέλη εφαρμόζουν έμμεσα το πρωτογενές ή δευτερογενές δίκαιο. Δυσχερώς αιτιολογείται ωστόσο η δέσμευση αυτή στο πεδίο της άμεσης αποκεντρωμένης εφαρμογής κατόπιν σταθμίσεως με τη διαδικαστική αυτονομία του κράτους μέλους.²³⁵ Και αυτό γιατί δεν είναι πάντα σαφές εάν στην ατομική περίπτωση, κατόπιν μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο οδηγίας, πρόκειται για εφαρμογή εθνικού δικαίου ή για εφαρμογή ενωσιακού δικαίου.²³⁶ Αυτό απαιτεί στοχευμένη έρευνα πριν την έκδοση ατομικής πράξεως και συνεπώς δυσχεραίνει τη συναγωγή ενός κανόνα περί γενικής δεσμεύσεως στο πεδίο της άμεσης αποκεντρωμένης εφαρμογής. Προτιμότερο είναι σε μια τέτοια περίπτωση να γίνεται επίκληση των γενικών αρχών, σε συμφωνία με το άρθρο 4 § 3 ΣΕΕ.²³⁷ Μια εξαίρεση θα μπορούσε όμως να αποτελέσει η πολυεπίπεδη διοικητική διαδικασία, ενόπιον εθνικής αρχής και Επιτροπής, στην οποία συμπράττουν στοιχεία άμεσης και αποκεντρωμένης εφαρμογής και στην οποία ανακύπτει υποχρέωση άμεσης εφαρμογής του άρθρου 41 § 2.²³⁸

Ενόψει της δεσμευτικής ισχύος του Χάρτη, φαντάζει αν μη τι άλλο παράδοξη η υποχώρηση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 41 § 2 έναντι των γενικών αρχών. Αναμένεται από το ΔΕΕ να τοποθετηθεί εκ νέου στο εγγύς μέλλον συγκεκριμενοποιώντας τόσο το περιεχόμενο όσο και το εύρος του δικαιώματος ακρόασεως κατά την αποκεντρωμένη εφαρμογή του δικαίου της Ενώσεως, ώστε και το ενδεχόμενο να παραμείνουν τα δικαιώματα αυτά νεκρό γράμμα ή κενός τύπος να αποτραπεί και η αντανακλαστική ενέργειά του να επιδράσει θετικά στο εσωτερικό διαδικαστικό δίκαιο προς την κατεύθυνση της προστασίας του πολίτη και σε συμφωνία με το 4 παρ. 3 ΣΕΕ.²³⁹

8. Περιορισμοί στο δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης

Η διπλή αποστολή του ενωσιακού διαδικαστικού δικαίου -όπως άλλωστε και των επιμέρους κρατών μελών- έγκειται στην εξασφάλιση της αποτελεσματικότητας της κυριαρχικής διοικητικής δράσεως και στην υποβοήθηση των ατομικών δικαιωμάτων του πολίτη. Η εφαρμογή του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασεως στη διελκυστίνδα αυτή κάθε άλλο παρά άτεγκτη και τυπολατρική χαρακτηρίζεται. Το ΔΕΕ αναζητά πάντα την ισορροπία ανάμεσα στην ορθολογική διοικητική δράση και την εξασφάλιση του θεμελιώδους αμυντικού δικαιώματος. Έτσι αφενός ανέχεται περιορισμούς στην άσκησή του για επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος και αφετέρου απαιτεί

²³⁵ Nöhmer, ό.π., σελ. 49 επ

²³⁶ Nöhmer, ό.π., σελ. 50

²³⁷ Stelkens, ό.π.,

²³⁸ Nöhmer, ό.π., σελ. 50

²³⁹ Stelkens, ό.π.

οποιαδήποτε πλημμέλεια ή παρατυπία στην εφαρμογή του να επιδρά ουσιωδώς στο περιεχόμενο της πράξεως.²⁴⁰

α. Περιορισμός του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης λόγω δημοσίου συμφέροντος

Σε συμφωνία με το άρθρο 52 του Χάρτη, το Δικαστήριο παγίως κρίνει ότι τα θεμελιώδη δικαιώματα, δεν αποτελούν απόλυτα προνόμια, αλλά μπορούν να περιέχουν περιορισμούς, υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί αυτοί ανταποκρίνονται πράγματι σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που επιδιώκει το επίμαχο μέτρο και δεν αποτελούν, ενόψει του επιδιωκόμενου σκοπού, υπέρμετρη και επαχθή επέμβαση που θα προσέβαλε την ίδια την ουσία των ούτως διασφαλιζόμενων δικαιωμάτων.²⁴¹

Πράγματι, σε περιπτώσεις επείγουσας ανάγκης και όταν επιτακτικοί λόγοι το απαιτούν, τόσο οι εθνικές όσο και οι ενωσιακές αρχές μπορούν να θεσπίσουν ατομικά μέτρα που επηρεάζουν δυσμενώς πρόσωπα χωρίς να ακούσουν προηγουμένως τις απόψεις τους,²⁴² λαμβάνοντας υπόψη την αρχή της αναλογικότητας.²⁴³ Έτσι, ελλείμματα διαδικαστικής προστασίας παρατηρούνται συνεπεία διεθνοποιημένων διοικητικών ενεργειών. Το φαινόμενο αυτό εμφανίζεται παραστατικά κατά την επιβολή των λεγόμενων “έξυπνων κυρώσεων” (smart sanctions)²⁴⁴, όπως είναι το “πάγωμα κεφαλα-

²⁴⁰ Στο άρθρο του με τίτλο *Lücken und Ineffektivitäten im Europäischen Verfahrensverbund am Beispiel des Rechts auf Anhörung*, DVBl 2012, 602, ο W. Kahl κατατάσσει τις περιπτώσεις στις οποίες εντοπίζονται ελλείμματα στην προστασία των δικαιωμάτων άμυνας σε τέσσερις κατηγορίες που αντιστοιχούν στους εξής τομείς: 1) περιορισμοί του δικαιώματος κατά την πολυεπίπεδη διοικητική διαδικασία (gestuftes Verfahren) (τελωνειακό δίκαιο), διαδικαστικά δικαιώματα τρίτων (επιχειρήσεων) στον τομέα του ανταγωνισμού και των κρατικών ενισχύσεων, πράξεις ήπιου δικαίου (κατευθυντήριες γραμμές για τον υπολογισμό των προστίμων) και διεθνείς σχέσεις (δεσμεύσεις τραπεζικών λογαριασμών λόγω συμμετοχής σε τρομοκρατικές οργανώσεις)

²⁴¹ Βλ. αναλυτικά Πρεβεδούρου, *ό.π.*, ΔΕΕ *Dokter* *ό.π.*, σκ. 75 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και ΕΔΔΑ, απόφαση *Fogarty* κατά Ηνωμένου Βασιλείου της 21ης Νοεμβρίου 2001, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-XI, § 33, ΔΕΕ *Rosalba Alassini*

²⁴² Το Δικαστήριο έκρινε, χαρακτηριστικά, ότι ο περιορισμός του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης μπορεί να δικαιολογηθεί και να γίνει ανεκτός όταν η δημόσια υγεία απειλείται από τον αφθώδη πυρετό. Ειδικότερα, στην απόφαση *Dokter*, δέχθηκε ότι, λαμβανομένων υπόψη του άκρως μεταδοτικού χαρακτήρα του αφθώδους πυρετού και της ανάγκης άμεσης και αποτελεσματικής καταπολέμησής του, προκειμένου να προστατευθεί η δημόσια υγεία, η αρμόδια αρχή μπορούσε να θεσπίσει τα κατάλληλα μέτρα χωρίς προηγουμένως να γνωστοποιηθούν σε όλους τους δυνητικώς ενδιαφερομένους τα πραγματικά περιστατικά και τα έγγραφα στα οποία στηρίχθηκαν τα εν λόγω μέτρα και οι ενδιαφερόμενοι να λάβουν θέση επί των εν λόγω περιστατικών και εγγράφων. Κατά το Δικαστήριο, ο περιορισμός αυτός θα συνιστούσε υπέρμετρη και επαχθή παρέμβαση η οποία προσβάλλει την ίδια την ουσία των δικαιωμάτων άμυνας, μόνον αν οι ενδιαφερόμενοι είχαν στερηθεί τη δυνατότητα να προσβάλλουν τα εν λόγω μέτρα σε μεταγενέστερη διαδικασία και να διατυπώσουν λυσιτελώς την άποψή τους στο πλαίσιο της εν λόγω διαδικασίας. ΔΕΕ *Dokter*, *ό.π.*, σκ. 76, ΔΕΕ *Kadi I*, *ό.π.*, σκ. 342

²⁴³ Jarass, *Charta der Grundrechte der EU*, 3.Auflage, 2016, Art. 41 Rn. 18,

²⁴⁴ W.Kahl, *Lücken und Ineffektivitäten im Europäischen Verfahrensverbund am Beispiel der Rechts auf Anhörung*, DVBl, 2012, σελ. 607/ Gündel, *ό.π.*, §20, Rn 41

ίων” προσώπων καταχωρημένων σε λίστα, ύποπτων για τη χρηματοδότηση της διεθνούς τρομοκρατίας.

Κρίθηκε συναφώς ότι αφενός ως εκ της φύσεως του, το μέτρο της δεσμεύσεως κεφαλαίων πρέπει να λαμβάνεται αιφνιδιαστικά και να εφαρμόζεται αμέσως, δίχως να γνωστοποιείται η εφαρμογή του²⁴⁵ αφετέρου ότι σε μια τέτοια πολυεπίπεδη διαδικασία, τα κοινοτικά όργανα δεν διαθέτουν εξουσία εκτιμήσεως των πραγματικών περιστατικών επί των οποίων στηρίχτηκε το Συμβούλιο Ασφαλείας και η Επιτροπή κυρώσεων ούτε και δυνατότητα εκτιμήσεως του επιβεβλημένου της επιβολής αυτών των μέτρων κατά των προσφευγόντων και άρα η αρχή του κοινοτικού δικαίου περί σεβασμού του δικαιώματος ακροάσεως δεν έχει εφαρμογή σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η ακρόαση των ενδιαφερομένων δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την αλλαγή της στάσεως του οικείου οργάνου.²⁴⁶

Στην απόφασή του Γαλλία κατά People’s Mojahedin Organization of Iran πάντως το Δικαστήριο απεφάνθη ότι παρά τον αιφνιδιαστικό χαρακτήρα που πρέπει να έχει ένα τέτοιο μέτρο, προκειμένου να μη θιγεί η αποτελεσματικότητά του, αρκεί κατ’ αρχήν το θεσμικό όργανο να ανακοινώσει τους λόγους στο οικείο πρόσωπο ή οντότητα και να τους παράσχει δικαίωμα ακροάσεως ταυτοχρόνως ή αμέσως μετά την έκδοση της αποφάσεως.²⁴⁷

Περαιτέρω, το ίδιο το Δικαστήριο αναγνώρισε, στην απόφαση Kadi I, τη δυνατότητα αμβλύνσεως των εννόμων συνεπειών της δικαστικής ακυρώσεως πράξεως που εκδόθηκε χωρίς να τηρηθεί το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως ενόψει των σοβαρών και μη αναστρέψιμων συνεπειών της ακυρώσεως των μέτρων δεσμεύσεως των κεφαλαίων για την αποτελεσματικότητα των εν λόγω περιοριστικών μέτρων, διατήρησε τα αποτελέσματα των μέτρων που ελήφθησαν χωρίς να τηρηθεί το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως κατά τη διάρκεια σύντομης περιόδου, προκειμένου να παράσχει στο Συμβούλιο τη δυνατότητα να άρει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.²⁴⁸

²⁴⁵ 342 Επιπροσθέτως, προκειμένου περί κοινοτικής πράξεως σκοπούσας στην εφαρμογή ψηφίσματος του Συμβουλίου Ασφαλείας το οποίο εκδόθηκε στο πλαίσιο της προσπάθειας καταστολής της τρομοκρατίας, επιτακτικοί λόγοι αναγόμενοι στην ασφάλεια ή απορρέοντες από τις διεθνείς σχέσεις της Κοινότητας και των κρατών μελών της ενδέχεται να αποκλείουν τη γνωστοποίηση στους ενδιαφερομένους ορισμένων στοιχείων και, επομένως, την ακρόαση των ενδιαφερομένων όσον αφορά αυτά τα στοιχεία. Kadi I,

²⁴⁶ Η σχετική με το δικαίωμα ακροάσεως νομολογία δεν μπορεί να επεκταθεί στο πλαίσιο μιας κοινοτικής νομοθετικής διαδικασίας που καταλήγει στη λήψη κανονιστικών μέτρων τα οποία προϋποθέτουν επιλογή οικονομικής πολιτικής και εφαρμόζονται επί όλων των εμπλεκόμενων επιχειρηματιών (απόφαση του Πρωτοδικείου της 11ης Δεκεμβρίου 1996, T-521/93, Atlanta κ.λπ. κατά ΕΚ, Συλλογή 1996, σ. II-1707, σκέψη 70, επιβεβαιωθείσα κατόπιν αναιρέσεως με απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Οκτωβρίου 1999, 0104/97 P, Atlanta κατά Ευρωπαϊκής Κοινότητας, Συλλογή 1999, σ. I-6983, σκέψεις 31 έως 38)

²⁴⁷ ΔΕΕ Γαλλία κατά People’s Mojahedin Organization of Iran, ό.π., σκ. 61, παρομοίως και σε ΔΕΕ Kadi I, σκ. 348

²⁴⁸ Πρεβεδούρου, ό.π.

β. Η περίπτωση της σχετικοποίησης των διαδικαστικών σφαλμάτων

Η σχετικοποίηση του διαδικαστικού σφάλματος της ανυπαρξίας ή της πλημμελούς ασκήσεως του δικαιώματος ακροάσεως ως περιορισμός στην άσκησή του και η συνεπεία της “harmless error principle” μη ακύρωση της πράξεως πρέπει να αποτελούν την εξαίρεση στον κανόνα της ακυρώσεως πράξεων εκδοθεισών κατά παράβαση των θεμελιωδών δικαιωμάτων άμυνας.

Τα ζητήματα της λυσιτελούς προβολής λόγων αναγόμενων σε τυπικές πλημμέλειες και η θεραπεία αυτών θα αναλυθούν στο οικείο κεφάλαιο κατ’ αντιπαραβολή με τα δεδομένα της εγχώριας έννομης τάξεως. Προς το παρόν αρκεί η μνεία δύο παρατηρήσεων προκειμένου να σκιαγραφηθεί η σκοπιά της ενωσιακής δικονομικής αντιμετώπισεώς τους, να διαφανεί η λειτουργία του δικαιώματος ως ουσιώδους τύπου και να οριοθετηθεί καλύτερα το εύρος του περιεχομένου του άρθρου 41 § 2 ΧΘΔ.

Πρώτον, η νομολογία του ΔΕΕ δεν έχει καταλήξει σχετικά με την κατάταξη του δικαιώματος ακροάσεως σε ένα συγκεκριμένο λόγο προσφυγής κατά το άρθρο 263 ΣΛΕΕ παρ. 2. Τίθεται το ερώτημα εάν η παραβίασή του εμπίπτει στην έννοια του δεύτερου λόγου και άρα συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου ή αν εμπίπτει στον τρίτο λόγο και συνιστά παράβαση των συνθηκών. Έτσι παραβάσεις των δικαιωμάτων άμυνας θεωρούνται ενίοτε παραβίαση των Συνθηκών, με το αιτιολογικό ότι πρόκειται περί ανεπαρκούς τοποθέτησεως ως προς τα παράπονα του διοικουμένου και προσβολής των υποκειμενικών δικαιωμάτων του.²⁴⁹ Ως επί το πλείστον όμως οι παραβιάσεις του δικαιώματος ακροάσεως υπάγονται στην έννοια της παραβάσεως ουσιώδους τύπου, άμεσα συνυφασμένου με το περιεχόμενο της πράξεως και την έλλειψη εναλλακτικής ως προς τα πραγματικά περιστατικά και το νομικό συλλογισμό.²⁵⁰

Δεύτερον, δεδομένης της απουσίας ευρωπαϊκής κωδικοποίησης των συνεπειών των διαδικαστικών παραβάσεων από μέρους των αρχών των κρατών μελών, το ΔΕΕ κρίνει παγίως ότι όταν δεν καθορίζονται από το δίκαιο της Ενώσεως ούτε οι συνθήκες υπό τις οποίες πρέπει να διασφαλίζεται ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας ούτε οι συνέπειες της προσβολής των δικαιωμάτων αυτών, εναπόκειται στο εθνικό δίκαιο ο καθορισμός των εν λόγω συνθηκών και συνεπειών, αρκεί τα μέτρα που θεσπίζονται προς την κατεύθυνση αυτή να είναι της ίδιας τάξεως με εκείνα που ισχύουν για τους ιδιώτες σε ανάλογες καταστάσεις εθνικού δικαίου (αρχή της ισοδυναμίας) και να μην καθιστούν πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχονται από την έννομη τάξη της Ενώσεως (αρχή της αποτελεσματικότητας). Η διαπίστωση αυτή

²⁴⁹ Πρωτοδικείο, JFE Engineering Corp, T-67/00, 8.07.2004, σκ. 425, Απόφαση Πρωτοδικείου Corsica Ferries France SAS, 15.06.2005, T-349/03, σκ. 77, ΔΕΕ Maatschappij C-238/99 Slg. 2002, I-8375, Rn. 318, Απόφαση του Πρωτοδικείου JCB, T-67/01, Slg. 2004, II-49, Rn. 64

²⁵⁰ Απόφαση του Πρωτοδικείου Eyckeler § Malt AG, ό.π., σκ. 86, Απόφαση του Πρωτοδικείου Primex ό.π., σκ. 71,

έχει ιδιαίτερη σημασία για την περίπτωση πλημμελούς ακροάσεως από μέρους των εθνικών αρχών και ενέχει την παραδοξότητα της υποχωρήσεως του ενωσιακού δικαίου υπέρ του εσωτερικού και επομένως οδηγεί και σε σχετικοποίηση του προβαδίσματός του. ²⁵¹

9. Δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως και αρ. 6 ΕΣΔΑ

Το ζήτημα της απόρροιας του δικαιώματος ακροάσεως από το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ θα πρέπει ίσως να εξεταστεί σε συνάρτηση με την πιθανή επίτευξη της προσχωρήσεως της ΕΕ στην ΕΣΔΑ. Αυτό αφενός διότι αποτελεί ζήτημα που άπτεται του διαλόγου των Δικαστηρίων σε ενωσιακό επίπεδο αφετέρου και σημαντικότερο διότι σχετίζεται με την έκταση της προστασίας που παρέχει το ΕΔΔΑ και που απολαύει εν τέλει ο πολίτης.²⁵² Τί μέλλει γενέσθαι λοιπόν στην περίπτωση, κατά την οποία το παραβιαζόμενο δικαίωμα απολαύει ευρύτερης προστασίας από τον Χάρτη εν συγκρίσει με την ΕΣΔΑ, έχοντας υπόψη ότι το ΕΔΔΑ όταν εξετάζει μια υπόθεση εφαρμόζει αποκλειστικά την ΕΣΔΑ και τη σχετική νομολογία, και οποιαδήποτε άλλη πηγή υποχρεώσεως ή δικαιώματος είναι *res inter alios acta*?²⁵³ Αναμφιβήττητα με το ερώτημα αυτό έρχεται αντιμέτωπο το δικαίωμα ακ-

²⁵¹ Huck, *ό.π./ ΔΕΕ Sophie Mukarubega*, 5.11.2014, C-166/13, σκ. 51 /Sopropé, σκ. 38, Iaia κ.λπ., C-452/09, EU:C:2011:323, σκ. 16, καθώς και G. και R., EU:C:2013:533, σκ. 35

²⁵² Σχετικά με την προσχώρηση της ΕΕ στην ΕΣΔΑ πρβλ. την Γνωμοδότηση 2/2013 του ΔΕΕ της 18.12.2014 και ενδεικτικά κριτικές επ' αυτής σε Τρ. Ζολότα, Η γνωμοδότηση 2/12 του ΔΕΕ επί του Σχεδίου Συμφωνίας για την Προσχώρηση της ΕΕ στην ΕΣΔΑ: Κριτική ανάλυση και εκτίμηση των συνεπειών, τ. 12/2015, Αθ. Ράντος: Εξελίξεις στο ζήτημα προσχωρήσεως της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην ΕΣΔΑ, ΘΠΔΔ 8-9/2015, Χρ. Ροζάκη, Η Ολοκλήρωση της Ευρωπαϊκής Προστασίας των Δικαιωμάτων: Η Προσχώρηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, ΘΠΔΔ τ. 12/2013, Ε. Πρεβεδούρου, Προβλήματα συμβατότητας του σχεδίου συμφωνίας για προσχώρηση της ΕΕ στην ΕΣΔΑ: Γνωμοδότηση ΔΕΕ 2/13 της 18.12.2014, www.prevedourou.gr, της ίδιας: Η προσχώρηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και η σχέση των δύο υπερεθνικών δικαστηρίων, www.constitutionalism.gr, Β. Σκουρής, Το Δικαστήριο της ΕΕ και ο ΧΘΔ, www.constitutionalism.gr, M.Wendel: Mehr Offenheit wagen, www.verfassungsblog.de, T. Lock: Oops! we did it again-das Gutachten des EuGH zum EMRK-Beitritt der EU, www.verfassungsblog.de

²⁵³ Χρ. Ροζάκης, *ό.π.*: Για την αποφυγή επικαλύψεων στην προστασία, όταν και οι δύο συμβάσεις εφαρμόζονται, ο Χάρτης προβλέπει στο αρ. 52 ότι οποτεδήποτε εγείρεται ζήτημα ερμηνείας των διατάξεών του, ερμηνευτικός οδηγός πρέπει να είναι η ΕΣΔΑ, όπως έχει αναπτυχθεί από τη νομολογία του ΕΔΔΑ. , Πάντως το ΔΕΕ ήδη πριν την υπογραφή της Συνθήκης της Λισσαβόνας αναγνώρισε την ΕΣΔΑ με τις αποφάσεις του. Πρβλ χαρακτηριστικά ΔΕΕ Schmidberger κατά Αυστρίας, C-112/00, 12.06.2003, σκ. 71: "...τα θεμελιώδη δικαιώματα αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των γενικών αρχών του δικαίου, την τήρηση των οποίων διασφαλίζει το Δικαστήριο, και, συναφώς, το Δικαστήριο εμπνέεται από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών και από τα στοιχεία που παρέχουν οι διεθνείς πράξεις περί προστασίας των δικαιωμάτων του ανθρώπου, για τις οποίες έχουν συνεργαστεί ή στις οποίες έχουν προσχωρήσει τα κράτη μέλη. Η ΕΣΔΑ ενέχει συναφώς ιδιαίτερη σημασία (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 1991, C-260/89, EPT, Συλλογή 1991, σ. I-2925, σκέψη 41· της 6ης Μαρτίου 2001, C-274/99 P, Connolly κατά Επιτροπής, Συλλογή 2001, σ. I-1611, σκέψη 37, και της 22ας Οκτωβρίου 2002, C-94/00, Roquette Frères, Συλλογή 2002, σ. I-9011, σκέψη 25).", ΔΕΕ EPT ΑΕ κατά Δημοτικής Εταιρίας Πληροφόρησης και Σ. Κούβελα, C-260/89, 18.06.1991 σκ. 41, ΔΕΕ Conolly v. Kommission, C-274/99, 6.03.2001, σκ. 37, ΔΕΕ Roquette Frères SA κατά Directeur général de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes, C-94/00, 22.10.2002, σκ. 25, ΔΕΕ Johnston κατά Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary, C-222/84, 15.05.1986, σκ. 18, ΔΕΕ Union nationale des entraîneurs et cadres techniques professionnels du football (Unectef) κατά Georges Heylens και λοιπών, C-22/86, 15.10.1987, σκ. 14

ροάσεως, για το οποίο ο Χάρτης -ως κείμενο πανθομολογουμένως τελειότερο και πιο προχωρημένο της ΕΣΔΑ- επιφυλλάσσει ευρύτατη αναγνώριση εν αντιθέσει με την τελευταία, η οποία *prima facie* σιωπά. Λογικά και μεθοδολογικά του ανωτέρω ερωτήματος προέχει η συναγωγή συμπεράσματος σχετικά με την υπαγωγή του δικαίωματος διοικητικής ακροάσεως στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ.

Σημειωτέον καταρχήν ότι το δικαίωμα ακροάσεως αποτελεί κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ δικονομική αρχή αναδεικνύουσα τον εν γένει δίκαιο χαρακτήρα της δίκης.²⁵⁴ Ο δίκαιος χαρακτήρας της δίκης αποτελεί μια γενική αναφορά, η οποία επιτρέπει στο ΕΔΔΑ να αναπτύσσει νομολογιακά το περιεχόμενο του άρθρου 6 § 1, πέρα από το γράμμα του και σύμφωνα με το πνεύμα του.²⁵⁵ Καταλαμβάνουν οι εγγυήσεις του ρυθμιστικού πεδίου του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ περί δίκαιης δίκης, οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής επί “αμφισβητήσεων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων αστικής φύσης” ή “κατηγοριών ποινικής φύσης” και διοικητικές διαφορές;

Πρέπει πρωτίστως να σημειωθεί ότι το δικαίωμα διοικητικής ακροάσεως ομοιάζει περισσότερο προς την ακρόαση που λαμβάνει χώρα ενώπιον ποινικού δικαστηρίου και λιγότερο με την ακρόαση που λαμβάνει χώρα ενώπιον δικαστηρίου που επιλύει ιδιωτικές διαφορές.²⁵⁶ Αυτό διότι η σχέση κράτους - πολίτη στη διοικητική διαδικασία αναπτύσσει έντονους παραλληλισμούς με τη σχέση κράτους - πολίτη στην ποινική διαδικασία, όπου το κέντρο βάρους δίδεται κατ’ ουσίαν στο δικαίωμα “τοποθετήσεως”, δηλαδή της εκφράσεως απόψεων προς απόκρουση της κατηγορίας²⁵⁷ σε αντίθεση με την ακρόαση που λαμβάνει χώρα κατά τη διαδικασία επιλύσεως ιδιωτικού δικαίου διαφορών και η οποία αποτελεί έκφανση της αρχής της ισοπλίας, υπό την έννοια της ισότιμης αξιολογήσεως από μέρος του δικαστηρίου των προσκομισθέντων αποδεικτικών μέσων των διάδικων μερών.²⁵⁸

²⁵⁴ Λ. Α. Σισιλιάνος, ΕΣΔΑ- Ερμηνεία κατ’ άρθρο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2017, σελ. 275, του ιδίου, ΕΔΔΑ Kamasinski κατά Αυστρίας, 19.12.1989, σκ. 102, ΕΔΔΑ Kress κατά Γαλλίας 7.06.2001, σκ. 74, ΕΔΔΑ Morel κατά Γαλλίας, 6.06.2000, σκ. 27, ΕΔΔΑ Ruiz Mateos κατά Ισπανίας, 23.06.1993, σκ. 63 (για αρχή εκατέρωθεν ακροάσεως)

²⁵⁵ Λ.Α. Σισιλιάνος, ό.π., σελ. 276

²⁵⁶ S.Nöhmer, *Das Recht auf Anhörung im europäischen Verwaltungsverfahren*, Mohr Siebeck Tübingen 2013, σελ. 130

²⁵⁷ S. Nöhmer, ό.π. σελ. 130, W.Karl, *Internationaler Kommentar zur Europäischen Menschenrechtskonvention*, 2017, § 366, van P.Dijk/M.Viering, *Right to a Fair and Public Hearing*, σε: van Dijk/van Hoof/van Rijn/Zwaak, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, Intersentia 2006, σελ. 589, ΕΔΔΑ Öcalan κατά Τουρκίας 12.03.2003, Öcalan κατά Τουρκίας 12.05.2005, Το ΕΔΔΑ είναι εξάλλου πολύ επιφυλακτικό σχετικά με αποδεικτικά μέσα που δεν έλαβαν χώρα κατά τη διαδικασία ακροάσεως, βλ. σχετικά Mirilachvili κατά Ρωσίας, 11.12.2008, σκ. 216-216, ΕΔΔΑ Constantinescu κατά Ρουμανίας, 27.06.2000, σκ. 55-58, σχετικά με το δικαίωμα του κατηγορουμένου όχι μόνο να ακουστεί τελευταίος αλλά και καθ’ ολη τη διάρκεια της ακροαματικής διαδικασίας. Διεξοδικά για το δικαίωμα ακροάσεως στην ποινική διαδικασία βλ. S.Trechsel, *Human Rights in Criminal Proceedings*, Oxford 2006, σελ. 126 επ.

²⁵⁸ C.Grabenwarter, *Europäische Menschenrechtskonvention*, Art. 6 EMRK, 2012, Rn. 101, ΕΔΔΑ Dombo Beheer B.V. κατά Ολλανδίας, 9.09.1992, σκ. 33, ΕΔΔΑ Van de Hurk κατά Ολλανδίας 10.12.1992, σκ. 59, ΕΔΔΑ Ruiz Mateos κατά Ισπανίας, 23.06.1993, σκ. 63: “...because the principle of equality of arms is only one feature of the wider concept of a fair trial, which also includes the fundamental right that proceedings should be adversarial (see, among other

Το ΕΔΔΑ έχει επανειλημμένως τονίσει ότι οι έννοιες αυτές είναι αυτόνομες²⁵⁹, γεγονός που επιτρέπει τη διασταλτική ερμηνεία τους. Η αυτονομία που προσέδωσε το ΕΔΔΑ στις έννοιες αυτές επέτρεψε τη διασταλτική ερμηνεία των “ιδιωτικών δικαιωμάτων” σε τέτοιο βαθμό, ώστε να θεωρείται ότι σε συγκεκριμένες περιπτώσεις καταλαμβάνουν και διοικητικές διαφορές.²⁶⁰ Και αναφορικά με τις αγόμενες ενώπιον δικαστηρίου διοικητικές διαφορές, έκρινε μεν το ΕΔΔΑ κατά πάγια νομολογία ότι αυτές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, εφόσον από την έκβασή τους εξαρτάται η τύχη ιδιωτικού δικαίου αξιώσεων και υποχρεώσεων.²⁶¹

Εντούτοις, η οικονομική αποτίμηση της διαφοράς δεν είναι αφ’ εαυτής κριτήριο ικανό για την εφαρμογή του άρθρου 6 ΕΣΔΑ. Έτσι εξαιρούνται οι φορολογικές διαφορές, οι οποίες εντάσσονται στον σκληρό πυρήνα ασκήσεως δημόσιας εξουσίας και συνιστούν πράξη *jure imperii*, στο πλαίσιο αμιγώς κρατικών κυριαρχικών εξουσιών με τον δημόσιο χαρακτήρα της σχέσεως μεταξύ φορολογούμενου και φορολογικής αρχής να παραμένει κυρίαρχος.²⁶²

Τα κενά προστασίας που επιχείρησε να καλύψει η διασταλτική ερμηνεία δεν επεκτείνουν την εμβέλεια όμως του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 6 σε σημείο τέτοιο ώστε αυτή να καταλάβει και περιπτώσεις διοικητικής διαδικασίας. Αυτό διότι κατά τη διατύπωση του άρθρου 6 καταρχήν μόνο διαδικασίες ενώπιον “ανεξάρτητου και αμερόληπτου δικαστηρίου” απολαμβάνουν των εγγυήσεων

authorities, *mutatis mutandis*, the *Brandstetter v. Austria* judgment of 28 August 1991, Series A no. 211, p. 27, para. 66). The right to an adversarial trial means the opportunity for the parties to have knowledge of and comment on the observations filed or evidence adduced by the other party (see, *mutatis mutandis*, the same judgment, p. 27, para. 67). Admittedly proceedings before a constitutional court have their own characteristics which take account of the specific nature of the legal rules to be applied and the implications of the constitutional decision for the legal system in force. They are also intended to enable a single body to adjudicate on a large number of cases relating to very different subjects. Nevertheless, it may happen that, as here, they deal with a law which directly concerns a restricted circle of persons. If in such a case the question whether that law is compatible with the Constitution is referred to the Constitutional Court within the context of proceedings on a civil right to which persons belonging to that circle are a party, those persons must as a rule be guaranteed free access to the observations of the other participants in these proceedings and a genuine opportunity to comment on those observations.”

²⁵⁹ Η αυτονομία των εννοιών συνίσταται στην ερμηνεία τους “υπό το φως των σύγχρονων συνθηκών ζωής στις δημοκρατικές κοινωνίες” και όχι με απλή αναφορά στο εσωτερικό δίκαιο του εναγόμενου Κράτους., ΕΔΔΑ *Engel* κ.ά. κατά Ολλανδίας (Ολομέλεια), 8.06.1976, σκ. 81, ΕΔΔΑ *König* κατά Γερμανίας, σκ. 88, Γεωργιάδης κατά Ελλάδας, 29.05.1997, σκ. 34, *Ferrazzini* κατά Ιταλίας (Ευρεία Σύμβαση), 12.07.2001, σκ. 24,30

²⁶⁰ ΕΔΔΑ *Ringeisen* κατά Αυστρίας, 16.07.1971, σελ. 39 σκ. 94, ΕΔΔΑ *König* κατά Γερμανίας, 28.06.1978, σελ.30, σκ. 89, ΕΔΔΑ *Le Compte I* κατά Βελγίου, 01.10.1980, σκ. 46-48, ΕΔΔΑ *Le Compte III* κατά Βελγίου, 10.02.1983, σκ. 28, ΕΔΔΑ *Bentham* κατά Ολλανδίας, 23.10.1985, σκ. 34-36

²⁶¹ ΕΔΔΑ *Gast* και *Popp* κατά Γερμανίας, 25.02.2001, σκ. 64, ΕΔΔΑ *Klein* κατά Γερμανίας, 27.07.2000, σκ. 29, ΕΔΔΑ *Pammel* κατά Γερμανίας 1.07.1997, σκ. 53, ΕΔΔΑ *Probstmeier* κατά Γερμανίας, 1.07.1997, σκ.48, ΕΔΔΑ *Süßmann* κατά Γερμανίας, 16.09.1996, σκ. 41, ΕΔΔΑ *Van Leuven and de Meyere* κατά Βελγίου (Ολομέλεια), 23.06.1981, σκ. 48

²⁶² ΕΔΔΑ *Ferrazzini* κ. Ιταλίας (Ευρεία Σύμβαση), 12.07.2001, σκ. 29: “The Court considers that tax matters still form part of the hard core of public-authority prerogatives, with the public nature of the relationship between the taxpayer and the community remaining predominant.”, ΕΔΔΑ *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic* κ. Σουηδίας, 23.07.2002, σκ. 75, ΕΔΔΑ *Emesa Sugar NV* κ. Ολλανδίας 13.01.2005. Ωστόσο, ενδεχόμενη επιβολή προστίμων από τη φορολογική διοίκηση μπορεί να θεωρηθεί ως “κατηγορία ποινικής φύσεως” και να υπαχθεί ως τέτοια στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6.

της δίκαιης δίκης. Αν και η λέξη “δικαστήριο” βέβαια ερμηνεύεται αυτόνομα, οι απαιτήσεις ωστόσο για ανεξαρτησία έναντι της νομοθετικής και εκτελεστικής εξουσίας καθώς και έναντι των κομμάτων παραμένουν.²⁶³ Στοιχεία που συναξιολογούνται είναι ο τρόπος διορισμού των μελών του “δικαστηρίου”, η διάρκεια της θητείας τους καθώς και η ύπαρξη εγγυήσεων κατά των εξωτερικών επιρροών κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.²⁶⁴ Για τον λόγο συνεπώς ότι η διοίκηση δεν πληροί τις ανωτέρω απαιτήσεις του ΕΔΔΑ αφού τα όργανά της εκτελούν εντολές ενώ τόσο η διάρκεια της υπηρεσίας τους όσο και η δυνατότητα ανακλήσεώς τους δεν συμβαδίζουν με τα κριτήρια του ΕΔΔΑ δεν μπορεί να συναχθεί ένας γενικός κανόνας περί εφαρμογής του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ στη διοικητική διαδικασία.²⁶⁵

Αναφορικά με την ερμηνεία των “κατηγοριών ποινικής φύσεως” και αυτή λαμβάνει χώρα αυτόνομα από το ΕΔΔΑ, προκειμένου το εύρος των εγγυήσεων του άρθρου να μην τίθεται στη διάθεση του νομοθέτη του εκάστοτε κράτους μέλους.²⁶⁶ Εξ άλλου, από τη νομολογία του ΕΔΔΑ γίνεται ακόμη δεκτό, ότι οι διαφορές, που προκύπτουν από την προσβολή, εκ μέρους συγκεκριμένου προσώπου, πράξεως, εκδοθείσης από όργανο, το οποίο, σύμφωνα με τη νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους, είναι διοικητική αρχή (και, επομένως, συνιστούν, κατ’ αρχήν, σύμφωνα με την οικεία εθνική νομοθεσία διοικητικές διαφορές), θεωρούνται ως ισοδυναμούσες με τις δικαστικές διαφορές, αντικείμενο των οποίων είναι η εκδίκαση υποθέσεως ποινικής φύσεως εις βάρος του προσώπου αυτού, με αποτέλεσμα να εμπίπτουν στο ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και να πρέπει, συνακόλουθα, και αυτές να εκδικάζονται από «δικαστήριο», παρέχον τις εγγυήσεις της «δίκαι-

²⁶³ Peukert, σε Frowein/Peukert, Europäische Menschenrechtskonvention, Art. 6 EMRK, Rn. 204, ΕΔΔΑ Ringeisen κ. Αυστρίας, 16.07.1971, σελ.39, σκ. 95, ΕΔΔΑ Benthem κ. Ολλανδίας, 23.10.1985, σκ. 41 επ

²⁶⁴ ΕΔΔΑ Le Compte κ. Βελγίου, 1.10.1980, σκ. 55, ΕΔΔΑ Findlay κ. Ην. Βασιλείου, 25.02.1997, σκ. 73. ΕΔΔΑ, απόφαση Remli κ. Γαλλίας της 23ης Απριλίου 1996, ΕΔΔΑ, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-341/06 P και C-342/06 P, Chronopost SA και La Poste κατά Union française de l’express (UFEX) κ.λπ. σκ.46 επ.). Κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ ο έλεγχος αυτός συνιστά ουσιώδη τύπο, η τήρηση του οποίου συνιστά ζήτημα δημόσιας τάξεως. ΕΔΔΑ Pfeifer κ. Αυστρίας της 25-2-1992, ΕΔΔΑ Procola κ. Λουξεμβούργου της 28-9-1995, Για την έννοια του “ανεξάρτητου και αμερόληπτου δικαστηρίου” κατά την ΕΣΔΑ, όπως έχει νομολογηθεί από το ΕΔΔΑ, βλ. επίσης: Π. Πικραμμένος, Η αρχή της ανεξαρτησίας της δικαιοσύνης στην ΕΣΔΑ - Η απόφαση Baka κατά Ουγγαρίας, ΘΠΔΔ τ.6/2017, Ι. Χαμηλοθώρης, Ο αμερόληπτος δικαστής κατά την ΕΣΔΑ, ΘΠΔΔ τ.6/2017, Β. Ανδρουλάκη, Ζητήματα δικαστικής ανεξαρτησίας, ΘΠΔΔ τ. 4-5/2018, Δ. Ράικος, Η αμεροληψία κατά την απονομή της δικαιοσύνης, www.edd.gr, Λ.Α. Σισιλιάνος, ό.π., σελ. 220 επ, Peukert σε Frowein/Peukert, Europäische Menschenrechtskonvention, Art. 6 EMRK, Rn.205 και αναλυτικά για την έννοια της ανεξαρτησίας και αμεροληψίας του Δικαστηρίου Matscher, Der Gerichtsbegriff der EMRK, σε Prütting, FS Gottfried Baumgärtel, σελ. 363 επ.

²⁶⁵ ΕΔΔΑ Mantovanelli κ. Γαλλίας, 18.03.1997, σκ. 33, αναλυτικά σε C.Classen, Gute Verwaltung im Recht der EU, σελ. 94. Ούτε η Κομισιόν όμως μπορεί να θεωρηθεί Δικαστήριο, παρά την υποχρέωση σεβασμού των διαδικαστικών εγγυήσεων του ενωσιακού δικαίου. Έτσι οι ΔΕΕ Van Landewyck/Kommission, σκ. 81, ΔΕΕ S.A. Musique Diffusion Francaise, σκ. 7, ΔΕΕ Enso Espanola, σκ. 56. Ωστόσο το ΔΕΕ με την SCK και FNK δέχτηκε ότι υπήρχε από μέρους της Κομισιόν παραβίαση του αρ. 6 ΕΣΔΑ, ΔΕΕ SCK και FNK, σκ. 55επ. Αναλυτικά στη θεωρία οι J.P.Heidenreich, Anhörungsrechte im EG Kartell- und Fusionskontrollverfahren, 2004, σελ. 290, J.Gundel, Justiz- und Verfahrensgrundrechte, σε Ehlers, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 2009, § 20, Rn. 18

²⁶⁶ ΕΔΔΑ Engel κ.ά. κ. Ολλανδίας, ό.π.

ης δίκης», αν με τις προσβαλλόμενες αυτές διοικητικές πράξεις επιβάλλονται σοβαρές διοικητικές κυρώσεις (όπως είναι π.χ. πρόστιμα μεγάλου ύψους), θεσπισθείσες από την εν λόγω εσωτερική διοικητική νομοθεσία για αποτρεπτικό και κατασταλτικό σκοπό.²⁶⁷

Ο χαρακτηρισμός μιας διοικητικής κυρώσεως ως "ποινής", κατά την αυτόνομη έννοια του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και του άρθρου 50 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ, διενεργείται με βάση τα ίδια κριτήρια, που είναι γνωστά ως κριτήρια Engel, τα οποία αφορούν πέραν του χαρακτηρισμού της κυρώσεως κατά το εθνικό δίκαιο - το οποίο κατά το ΕΔΔΑ, δεν είναι κρίσιμο στοιχείο, όσον αφορά τις διοικητικές, κατά το εθνικό δίκαιο, κυρώσεις-στη φύση της παραβάσεως και στη φύση και τη βαρύτητα της κυρώσεως.²⁶⁸ Επειδή ωστόσο στις περιπτώσεις διοικητικά επιβαλλόμενων κυρώσεων, οι οποίες καλύπτονται από το πλέγμα εγγυήσεων του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, οι διοικητικές αρχές δεν θα πληρούν καταρχήν τις απαιτήσεις του άρθρου 6 § 1 ΕΣΔΑ ώστε να θεωρηθούν "δικαστήριο" κατά το άρθρο αυτό, το ΕΔΔΑ έχει κρίνει σχετικώς ότι προκειμένου να θεωρηθεί πλήρης η προστασία που παρέχει το άρθρο 6, αρκεί οι σχετικές

²⁶⁷ ΣτΕ 3319/2010 (πρβλ. συναφώς ως προς το ειδικότερο αυτό ζήτημα τις αποφάσεις Ε.Δ.Δ.Α. Μαμιδάκης κατά Ελλάδας, 35533/04, της 11.1.2007, Γαρυφάλου κατά Ελλάδας, 18996/01 της 24.9.1997, Lauko κατά Σλοβακίας, 26138/95, της 2.9.1998, Silvester`s Horeca Service κατά Βελγίου, 47650/99, της 4.3.2004, σκέψεις 22-23, Belilos κατά Ελβετίας, 10328/83, της 29.4.1998, Vstberga Taxi Aktiebolag and Vulic κατά Σουηδίας, 36985/97, της 21.5.2003, κ.ά.).

²⁶⁸ ΕΔΔΑ Engel και λοιποί κατά Κάτω Χωρών, 8 Ιουνίου 1976, παραγρ.82, σειρά Α αρ.22/ ΕΔΔΑ, Σισμανίδης και Σιταρίδης κατά Ελλάδας, 9.06.2016, 66602/09 και 71879/12, σκ. 31: Τα κριτήρια αυτά είναι εξάλλου διαζευκτικά και όχι σωρευτικά: για να προσδιοριστεί η ύπαρξη «κατηγορίας ποινικής φύσης», αρκεί η εν λόγω παράβαση να είναι, εκ φύσης, «ποινική» κατά την Σύμβαση ή να έχει επισύρει κύρωση σε βάρος του ενδιαφερόμενου, κύρωση η οποία, από την φύση της και το βαθμό βαρύτητάς της, ανήκει γενικά στην «ύλη του ποινικού δικαίου». Αυτό δεν εμποδίζει την υιοθέτηση σωρευτικής προσέγγισης εάν η ξεχωριστή ανάλυση κάθε κριτηρίου δεν επιτρέπει την εξαγωγή σαφούς συμπεράσματος ως προς την ύπαρξη «κατηγορίας ποινικής φύσης» (Jussila κατά Φινλανδίας (GC), αριθ.73053/01, παραγρ.30 και 31, ΕΔΔΑ 2006-ΧΙΠ, και Zaicevs κατά Λεττονίας, αριθ.65022/01, παραγρ.31, ΕΔΔΑ 2007-ΙΧ).

ΣτΕ 1992/2016 σκ.21: Σχετικά με τη φύση της παράβασης, εξετάζεται, ιδίως, αν ο κανόνας που την προβλέπει αφορά γενικά στα υποκείμενα του δικαίου, λ.χ. υπό την ιδιότητά τους ως φορολογούμενων, στοιχείο που συμβάλλει στη θεμελίωση του "ποινικού" χαρακτήρα της υπόθεσης. Επίσης, εξετάζεται ο σκοπός του κανόνα, δεδομένου ότι οι "ποινικές" κυρώσεις αποβλέπουν τόσο στην αποτροπή της παράβασης όσο και στον κολασμό του παραβάτη. Ο γενικός, υπό την ανωτέρω έννοια, χαρακτήρας του οικείου κανόνα σε συνδυασμό με τον τιμωρητικό και αποτρεπτικό σκοπό της προβλεπόμενης κύρωσης οδηγούν στο συμπέρασμα ότι πρόκειται περί "ποινικής" υπόθεσης (βλ. λ.χ. ΕΔΔΑ 28.6.2011, 40301/04, ..., σκέψη 25). Σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό, αποδίδεται βαρύτητα και στο συμφέρον για την εξυπηρέτηση του οποίου έχει θεσπιστεί ο σχετικός κυρωτικός κανόνας, δεδομένου ότι τα γενικά συμφέροντα της κοινωνίας, όπως η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, προστατεύονται κατ' αρχήν από το "ποινικό" δίκαιο. Τέλος, η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια), ως νόμιμη προϋπόθεση για την επιβολή της κύρωσης, λαμβάνεται επίσης υπόψη ως στοιχείο που κατατείνει στην αποδοχή της ύπαρξης "ποινικής" διαδικασίας (βλ. λ.χ. ΕΔΔΑ Ολομ. 10.6.1996, 19380/92,, σκέψη 56). Το έτερο κριτήριο συνίσταται στη φύση και στη βαρύτητα της κύρωσης, ειδικότερα της πιο αυστηρής που μπορούσε να επιβληθεί κατά τον κρίσιμο χρόνο και, δευτερευόντως, της πράγματι καταγνωσθείσας στη συγκεκριμένη υπόθεση.

ΣτΕ 1992/2016: «Κατά συνδυαστική εκτίμηση και εφαρμογή των ανωτέρω κριτηρίων ..., έχει κριθεί επανειλημμένα, τόσο από το ΕΔΔΑ όσο και από το Συμβούλιο της Επικρατείας, ότι έχουν "ποινικό" χαρακτήρα, κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, πολλαπλά τέλη λαθρεμπορίας μεγάλου ύψους (ανερχόμενου σε δεκάδες ή εκατοντάδες χιλιάδες ευρώ), όπως τα επίδικα», ΣτΕ Β' Τμ. 689/2009 7μ., 3182/2010, 2067/2011 7μ.)

Για τον "ποινικό χαρακτήρα" προστίμων του ΚΒΣ: ΕΔΔΑ Chap Ltd v. Armenia, 4.05.2017, 15485/2009 και ΔΕφΑΘ 2181/2018 σκ. 11, βλ. και 951/2018

διοικητικές πράξεις να υπόκεινται σε ένδικο βοήθημα ενώπιον δικαιοδοτικού οργάνου που πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ.²⁶⁹

Εκ των ανωτέρω διεφάνη ότι, υπό προϋποθέσεις, περιπτώσεις διοικητικής διαδικασίας μπορούν να υπαχθούν στο ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ. Συνεπώς το ΕΔΔΑ κατά τη διερεύνηση σχετικής υποθέσεως, θα πρέπει να προσαρμόσει την προστασία του δικαιώματος διοικητικής ακροάσεως στα μέτρα που του υποδεικνύει το σύστημα της ΕΕ, διαφορετικά ο ρόλος του ως εγγυητή της εναρμονίσεως της προστασίας δεν διαφυλάσσεται. Μια ερμηνεία του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ πιο περιορισμένη από το εύρος προστασίας που αποδίδει η έννομη τάξη της ΕΕ δεν ανταποκρίνεται στις προθέσεις των κρατών μελών της ΕΕ, όταν αποφάσισαν στη Λισσαβόνα την παράλληλη εφαρμογή των δυο συμβάσεων στην ίδια έννομη τάξη. Με άλλα λόγια, η λύση είναι μια ενιαία νομολογιακή γραμμή, για μέλη και μη, στις περιπτώσεις που απαιτείται ευρύτερη προστασία, η οποία υπαγορεύεται από το καθεστώς του Χάρτη.^{270, 271}

Προσανατολιζόμενο το ΕΔΔΑ στην κατεύθυνση της νομολογιακής ενότητας, και τον χαρακτηρισμό της ΕΣΔΑ ως “ζωντανού κειμένου” δικαιώνει, προσδίδοντας διά της εξελικτικής ερμηνείας “χρήσιμο αποτέλεσμα” στο άρθρο 6²⁷² και το ευρωπαϊκό consensus αναγνωρίζει, καθώς η κατοχύρωση του δικαιώματος ακροάσεως στο Χάρτη συνεπάγεται και την ανάπτυξη πρακτικών από μέρους των κρατών μελών συναφών με αυτό. Το κυριότερο όμως είναι ότι εν αναμονή μελλοντικής προσχωρήσεως της ΕΕ στην ΕΣΔΑ το πλέγμα των εγγυήσεων του Χάρτη και του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ παραμερίζει ενδεχόμενες ανασφάλειες σχετικά με τη μη ευθεία εφαρμογή του άρθρου 6 στη διοικητική διαδικασία. Προς το παρόν, τα όργανα της Συμβάσεως -και ειδικότερα το Δικαστήριο- χρησιμοποιούν δυναμικά την τελολογική ερμηνεία, προστατεύοντας τα δικαιώματα συγκεκριμένα και αποτελεσματικά, και όχι θεωρητικά ή απατηλά,²⁷³ με αποτέλεσμα να μην υφίσταται κανέ-

²⁶⁹ ΕΔΔΑ της 27.9.2011 στην υπόθεση 43509/08, Menarini Diagnostics κατά Ιταλίας, σκέψεις 58-59

²⁷⁰ Χρ. Ροζάκης, ό.π.

²⁷¹ Με την άποψη αυτή συμπορεύεται συνηγορεί τόσο η στάση του ίδιου του Δικαστηρίου που επεσήμανε ότι για την εφαρμογή του προστατευτικού πεδίου του άρθρου 6 ΕΣΔΑ σε περιπτώσεις διοικητικής διαδικασίας αρκεί ότι οι σχετικές διοικητικές πράξεις υπόκεινται σε ένδικο βοήθημα ενώπιον δικαιοδοτικού οργάνου που πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ όσο και η μη ακολουθήσασα εν τέλει πρόταση του συμβουλίου για εισαγωγή ενός πρόσθετου πρωτοκόλλου 6α το οποίο θα επέξετεινε το πεδίο εφαρμογής του άρθρου στο δημόσιο δίκαιο και κυρίως στη διαδικασία.

²⁷² Η εξελικτική ερμηνεία είναι η μέθοδος που αναδεικνύει εναργέστερα την ιδιαίτερη φύση των συμβατικών κειμένων για τα δικαιώματα του ανθρώπου γενικά και της ΕΣΔΑ ειδικότερα, υπερκεράζοντας συγχρόνως τις μεθόδους που αναφέρει η Σύμβαση της Βιέννης για το Δίκαιο των Συνθηκών. Βασίζεται στην παραδοχή ότι στο μέτρο που τα δικαιώματα του ανθρώπου αντικατοπτρίζουν ένα σύστημα αξιών δεν μπορούν να παραμένουν “απολιθωμένα” στο πλαίσιο της αρχικής βούλησης των συμβαλλομένων μερών, αλλά εξελίσσονται με την πάροδο του χρόνου. Λ.Α.Σισιλιάνος, ό.π., σελ. 8

²⁷³ ΕΔΔΑ Airey κ. Ιρλανδίας, 9.10.1979, σκ. 24, “...The Convention is intended to guarantee not rights that are theoretical or illusory but rights that are practical and effective....”, ΕΔΔΑ Mamatkoulov και Askarov κ. Τουρκίας (Ευρεία Σύνοψη), 4.02.2005, σκ. 121, ΕΔΔΑ Christine Goodwin κ. Ην. Βασιλείου, (Ευρεία Σύνοψη), 11.07.2002, σκ.

νας κίνδυνος ελλειμματικής έννομης προστασίας του φορολογούμενου στη διαδικασία λόγω του περιορισμένου πεδίου εφαρμογής του άρθρου 6 ΕΣΔΑ.

10. Soft law και δικαίωμα ακρόασης

Συστάσεις του Συμβουλίου της Ευρώπης και εκθέσεις του ΟΟΣΑ στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας αποτελούν πτυχές του ευρέος φάσματος που γενικά αποκαλείται ήπιο δίκαιο.²⁷⁴ Παρά την ποικιλομορφία των πράξεων “ήπιου δικαίου”, τόσο σε εθνικό όσο και σε ενωσιακό επίπεδο, κοινό γνώρισμά τους είναι ο μη δεσμευτικός κατά την παραδοσιακή έννοια χαρακτήρας τους. Πρόκειται συνεπώς για ένα είδος ατελούς κανόνα καθώς αφενός έχουν την κανονιστική φιλοδοξία να παροτρύνουν σε συμμόρφωση τους αποδέκτες τους, αφετέρου δεν διαθέτουν μηχανισμούς άμεσου εξαναγκασμού. Εκδιδόμενες συνήθως στην αρχή μιας διαδικασίας διαβουλεύσεως με τα διάφορα

74“.....since the Convention is first and foremost a system for the protection of human rights, the Court must have regard to the changing conditions within the respondent State and within Contracting States generally and respond, for example, to any evolving convergence as to the standards to be achieved (see, amongst other authorities, the Cossey judgment, p. 14, § 35, and Stafford v. the United Kingdom [GC], no. 46295/99, judgment of 28 May 2002, to be published in ECHR 2002-, §§ 67-68). It is of crucial importance that the Convention is interpreted and applied in a manner which renders its rights practical and effective, not theoretical and illusory. A failure by the Court to maintain a dynamic and evolutive approach would indeed risk rendering it a bar to reform or improvement (see the above-cited Stafford v. the United Kingdom judgment, § 68)”, ΕΔΔΑ Stafford κ. Ην. Βασιλείου (Ευρεία Σύνθεση), 28.05.2002, σκ. 67-68

²⁷⁴ Ένας ορισμός του “ήπιου δικαίου” προκύπτει από την σκ. 81 των προτάσεων του Γ. Εισαγγελέα Μ. Bobek στην υπόθεση C-16/16P Βασιλείο του Βελγίου κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 12.12.2017: “Υπάρχει ευρύ φάσμα πράξεων (όχι μόνο) στο δίκαιο της Ένωσης, υπό διάφορα ονόματα και μορφές (προσανατολισμοί, ανακοινώσεις, κώδικες δεοντολογίας, σημειώματα, συστάσεις, γνώμες, διοργανικές συμφωνίες, συμπεράσματα, δηλώσεις, ψηφίσματα κ.ο.κ.), που γενικώς αποκαλούνται «ήπιο δίκαιο». Οι πράξεις αυτές μπορούν να εκδοθούν σε οποιονδήποτε τομέα, σε όλα τα πιθανά στάδια της διαδικασίας λήψεως αποφάσεως, είτε πρόκειται για πρόιμη, ανάντη διαβούλευση με τα ενδιαφερόμενα μέρη είτε για κατάντη εφαρμογή νομοθετικών πράξεων. Έτσι, οι πράξεις αυτές μπορούν να είναι είτε προ-νομοθετικές είτε μετα-νομοθετικές”. Ένα ενδιαφέρον χαρακτηριστικό του “ήπιου δικαίου” περιέχεται στο Γερμανικό Λεξικό Νομικών Όρων Creifelds, 20η έκδοση, σελ. 1087, σύμφωνα με το οποίο “ήπιο δίκαιο” (weiches Recht) συνιστούν εκείνοι οι κανόνες δικαίου, οι οποίοι περιέχουν γενικές μόνο προτροπές, προθέσεις ή κατευθυντήριες οδηγίες και στον οποίων το πραγματικό (Tatbestandsseite) αλλά και στις έννομες συνέπειες (Rechtsfolgende) υπερτερούν οι αόριστες νομικές έννοιες (überwiegend unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten).

P.-E. Παπαδοπούλου, Το ήπιο δίκαιο στην έννομη τάξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Νομική Βιβλιοθήκη, 2012· Β. Χριστιανός, Το ήπιο δίκαιο «soft law» στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΕΕΕυρΔ 1/2014, σ. 127 Για έναν ορισμό βλ. επίσης Schmidt, Öffentliches Wirtschaftsrecht, Allgemeiner Teil, 1990, σελ. 207 επ., Μ. Knauff, Europäisches Soft Law als Gegenstand des Vorabentscheidungsverfahrens, EuR, 2011, σ. 735· P.-Chr. Müller-Graff, Das “Soft Law” der europäischen Organisationen, EuR 1/2012, σ. 18, J. Schwarze, Soft Law im Recht der Europäischen Union, EuR 1/2011, σ. 3, J. Scott, In Legal Limbo: Post-Legislative Guidance as a Challenge for Europe- an Administrative Law, CMLRev 48, 2011, σ. 329, L. Senden, Soft Law in European Community Law, Hart Publishing, Οξφόρδη και Portland Oregon, 2004, O. Stefan, Soft Law in Court. Competition Law, State Aid and the Court of Justice of the European Union, Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2013· SIPE (J. Iliopoulos- Strangas/J.-Fr. Flauss), Das Soft Law der europäischen Organisationen = The soft law of European organisations = La soft law des organisations européennes, Nomos – Stämp i – Ant. Sakkoulas, 2012· K. C. Wellens/G. M. Borchardt, Soft Law in European Community law», ELRev 14, 1989, σ. 267·

ενδιαφερόμενα μέρη (προσέγγιση από κάτω προς τα πάνω), δύνανται να περιέχουν «ήπιες υποχρεώσεις» ή «ισχυρές προτροπές» οι οποίες διατυπώνονται ως «πρόσκληση».²⁷⁵

11. Ρυθμίσεις του Συμβουλίου της Ευρώπης

Οι εκδιδόμενες κατά το άρθρο 15 β του καταστατικού του Συμβουλίου της Ευρώπης συστάσεις στερούνται άμεσης νομικής δεσμευτικότητας, παράγουν όμως έμμεσα νομικά αποτελέσματα, έχουν σημαντική οικονομική εμβέλεια, ενώ ο βασικός σκοπός τους έγκειται στον προσανατολισμό της συμπεριφοράς των αποδεκτών που είναι κυρίως τα κράτη μέλη.²⁷⁶ Για την επίτευξη ενός κοινού στα κράτη μέλη ελαχίστου επιπέδου προστασίας του διοικούμενου η Επιτροπή Υπουργών του Συμβουλίου της Ευρώπης εξέδωσε την 28.09.1977 τη μη δεσμευτική υπ' αριθμόν Nr. R (77) 31 σύσταση, η οποία παρέχει εν γένει προστασία του πολίτη απέναντι στις πράξεις της διοικήσεως.²⁷⁷ Δίδεται ιδιαίτερη έμφαση στο δικαίωμα ακροάσεως -έπεται η κατοχύρωση αξιώσεων όπως η πρόσβαση στα έγγραφα, η παράσταση και εκπροσώπηση, η υποχρέωση αιτιολογήσεως των διοικητικών πράξεων καθώς και η υποχρέωση από μέρους της Διοικήσεως για ενημέρωση του διοικουμένου σχετικά με την άσκηση διοικητικών προσφυγών-, το οποίο αναλύεται στη δυνατότητα του φυσικού ή νομικού προσώπου, τα δικαιώματα ή συμφέροντα του οποίου επηρεάζονται δυσμενώς από την έκδοση της πράξεως, να επιχειρηματολογήσει ενώπιον της διοικήσεως σχετικά με τα πραγματικά περιστατικά, προσκομίζοντας και αποδεικτικά στοιχεία αναλόγως της περιστάσεως. Η σύσταση αυτή συνοδεύεται από ένα επεξηγηματικό μνημόνιο (Explanatory Memorandum), το οποίο αναφέρει το ιστορικό της δημιουργίας της και σχολιασμούς των περιλαμβανόμενων δικαιωμάτων όπως και τις διαδικαστικές εγγυήσεις αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος ακροάσεως. Η σύσταση αυτή αποτελεί σημείο αναφοράς για τις υπ' αριθμόν Nr. R (80) 2 της 11.03.1980 σχετικά με την άσκηση αρμοδιοτήτων διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως, το προοίμιο της οποίας παραπέμπει ρητά στην προαναφερθείσα σύσταση διατυπώνοντας την ευχή της εφαρμογής των εγγυήσεων που αυτή κατοχυρώνει και συγκεκριμένα του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως κατά την άσκηση από τη διοίκηση διακριτικής ευχέρειας.²⁷⁸

²⁷⁵ M. Bobek, ό.π., σκ. 86

²⁷⁶ M. Nettesheim, σε Grabitz/Hilf, του ιδίου, Das Recht der EU, Art. 288 AEUV, C.F. Beck, 2017, § 200επ, M. Nettesheim, Auslegung und Fortbildung des nationalen Rechts im Lichte des Gemeinschaftsrechts, AöR 119, 1994, του ιδίου, Normenhierarchien im EU-Recht, EuR 2006, R. Streinz EUV/AEUV Art. 288, 2η εκδ. 2012, Rn. 12

²⁷⁷ Έχει πάντως επισημανθεί ότι ο όρος διοικητική πράξη όπως αναφέρεται στη σύσταση θα πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με το ενωσιακό δίκαιο και σε συνδυασμό με την υπ' αριθμόν Nr. R (80) 2 της 11.03.1980 και όχι κατά τους ορισμούς του εκάστοτε κράτους μέλους. S. Nöhmer, ό.π., σελ. 136, έτσι και ο Jellinek, ZRP 1981, σελ. 68, Stelkens, ό.π., ZEus, 2004, σελ. 129

²⁷⁸ S. Nöhmer, ό.π., σελ. 138

Για τη φορολογική διαδικασία, η οποία χαρακτηρίζεται από μαζικότητα ιδιαίτερα σημαντική είναι η συμβολή της συστάσεως αυτής στη διαμόρφωση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας που προσφέρει η σύσταση υπ' αριθμόν Nr. R (87) 16 της 17.09.1987. Τέλος μια σύσταση αναφορικά με τη συμμετοχή του διοικούμενου είναι η υπ αριθμόν Nr. R (2001) 9 της 5.09.2001 με την οποία επιχειρείται η επέκταση της διαδικασίας διαμεσολαβήσεως και διαιτησίας επί ιδιωτικών διαφορών στο πεδίο του διοικητικού δικαίου. Οι πρόσφατες προτάσεις του Γ. Εισαγγελέα M. Bobek, στις οποίες αναπτύσσει την επιχειρηματολογία του για την αναγνώριση από το Δικαστήριο της δυνατότητας ευθείας δικαστικής προσβολής των συστάσεων, αποτελεί ένα ελπιδοφόρο βήμα για τη μετάβασή τους στο καθεστώς του δικαστικού ελέγχου.²⁷⁹ Έως τότε αρκεί μια ντουορκιανή προσέγγιση των ανωτέρω συστάσεων, πέραν της δυαδικής λογικής δεσμευτικών και μη νομικών κανόνων αλλά ως κανόνων που παράγουν σημαντικά έννομα αποτελέσματα συμβάλλοντας στην ισχυροποίηση της θέσεως του διοικούμενου στη διοικητική διαδικασία, συνεκτιμώντας τις οικονομικές συνέπειες για τους αποδέκτες τους αλλά και τη δυνατότητα επηρεασμού της νομικής τους καταστάσεως, ως έγκυρα σημεία αναφοράς, εμπνεύσεως και ορθών πρακτικών, η οποία επιτρέπει το χαρακτηρισμό των συστάσεων ως ένα είδος “νομοθετικού εργαστηρίου” δυνάμενων να τροποποιήσουν την κανονιστική πραγματικότητα προς όφελος των δικαιωμάτων των αποδεκτών τους.²⁸⁰

²⁷⁹ Ε. Πρεβεδούρου, Προς την καθιέρωση ευθέως δικαστικού ελέγχου των πράξεων του soft law από τα δικαστήρια της Ένωσης, Με αφορμή τις προτάσεις M. Bobek της 12.12.2017 στην υπόθεση C-16/16P Βέλγιο κατά Επιτροπής, ΘΠΔΔ τ.12/2017: “Συνιστούν πράξεις ή αποφάσεις δυνάμενες να αποτελέσουν αντικείμενο προσφυγής ακύρωσης, κατά την έννοια του άρθρου 173 της Συνθήκης (μετέπειτα άρθρο 230 ΣΕΚ και νυν άρθρο 263 ΣΛΕΕ), μόνον τα μέτρα που παράγουν δεσμευτικά έννομα αποτελέσματα ικανά να θίξουν τα συμφέροντα του προσφεύγοντος” Διατάξεις της 8ης Μαρτίου 1991, C-66/91 και C-66/91 R (EU:C:1991:11), Emerald Meats κατά Επιτροπής, Συλλογή 1991, σ. I-1143, σκ. 26, και της 13ης Ιουνίου 1991, C-50/90 (EU:C:1991:253), Sunzest κατά Επιτροπής, Συλλογή 1991, σ. I-2917, σκ. 12. Αξίζει να υπομνησθεί στο σημείο αυτό ότι, στο πλαίσιο προσφυγών με αντικείμενο την ακύρωση Δήλωσης της Ευρωπαϊκής Ομάδας της 25ης Μαρτίου 2013 σχετικά με την αναδιάρθρωση του τραπεζικού τομέα της Κύπρου, το Δικαστήριο έκρινε ότι «η προσφυγή ακυρώσεως μπορεί να ασκείται κατά όλων των πράξεων των θεσμικών οργάνων της Ένωσης, ανεξάρτητα από τη φύση ή τη μορφή τους, οι οποίες αποσκοπούν στην παραγωγή δεσμευτικών αποτελεσμάτων, ικανών να θίξουν τα συμφέροντα του προσφεύγοντος, μεταβάλλοντας ουσιωδώς τη νομική του κατάσταση». ΔΕΕ της 20ής Σεπτεμβρίου 2016, Κ. Μαλλής κ.λπ. κατά Επιτροπής και ΕΚΤ, C 105/15 P έως C 109/15 P, EU:C:2016:702, σκ. 51. Βλ. και Μ. Βηλαρά, Κρίση χρέους και ζητήματα δικαστικής προστασίας στην πρόσφατη νομολογία του ΔΕΕ, ΘΠΔΔ 7-8/2017, σ. 767 (776).

²⁸⁰ M. Bobek, ό.π., σκ. 97 : “Είναι σαφέστατο ότι οι συστάσεις δεν δύνανται αυτές καθ' εαυτές να δημιουργήσουν δικαιώματα, τα οποία ιδιώτες μπορούν να επικαλεστούν ενώπιον εθνικού δικαστηρίου. Ωστόσο, στην απόφαση Grimaldi, το Δικαστήριο προσέθεσε ότι οι συστάσεις «δεν μπορούν, εντούτοις, να θεωρηθούν ως στερούμενες οποιουδήποτε εννόμου αποτελέσματος. Πράγματι, τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν, κατά την επίλυση των διαφορών, να λαμβάνουν υπόψη τους τις συστάσεις, ιδίως όταν αυτές φωτίζουν την ερμηνεία εθνικών διατάξεων που έχουν θεσπιστεί με σκοπό την εφαρμογή των εν λόγω συστάσεων, ή ακόμα όταν οι συστάσεις έχουν ως αντικείμενο τη συμπλήρωση κοινοτικών διατάξεων δεσμευτικού χαρακτήρα». σκ. 91: “Συστάσεις είναι πιθανόν να χρησιμοποιηθούν κατά την ερμηνεία του δικαίου, ιδίως προκειμένου να δοθεί περιεχόμενο σε αόριστες νομικές έννοιες που περιέχονται σε δεσμευτική ρύθμιση.”

12. Έγγραφα του ΟΟΣΑ

Στη βάση του άρθρου 1 της Συμφωνίας του ΟΟΣΑ, το οποίο αποβλέπει στην βελτίωση των παρεχόμενων δημόσιων υπηρεσιών, ήδη από το 1987 η έκθεση του ΟΟΣΑ με τίτλο *Administration as Service, Public as a Client*²⁸¹ αναφέρεται στις σχέσεις της δημόσιας διοικήσεως και του κοινού αποσκοπώντας στην παροχή ρεαλιστικών και πρακτικών προσεγγίσεων για τη βελτίωσή της. Ιδιαίτερη σημασία αποδίδεται και στην έκθεση με τίτλο “*Recommendation of the Council on Improving Ethical Conduct in the Public Service*” της 23.04.1988, οι δώδεκα θεμελιώδεις αρχές της οποίας για τη βελτίωση ηθικών διαδικαστικών κανόνων στο δημόσιο τομέα στοχεύουν κυρίως στη διαμόρφωση ηθικών κανόνων και στην θεμελίωση τους στις έννομες τάξεις των κρατών μελών. Περαιτέρω προωθούνται δι’ αυτής η διαφάνεια και ο επανέλεγχος κατά τη διαδικασία λήψεως αποφάσεων και διαγράφονται κατευθυντήριες γραμμές που ρυθμίζουν τη διάδραση μεταξύ της διοικήσεως και των ιδιωτών. Οι δώδεκα αυτές αρχές αποτέλεσαν τη βάση για την πρόταση από μέρους του Ευρωπαϊού Διαμεσολαβητή της δημιουργίας ενός Κώδικα χρηστής διοικητικής πρακτικής, στον οποίο τα δικαιώματα του διοικούμενου συγκεκριμενοποιούνται βάσει των αρχών αυτών. Έτσι οι εκθέσεις του ΟΟΣΑ έχουν, ως ήπιο δίκαιο, επίδραση στους κανόνες διοικητικής διαδικασίας της Ενώσεως.²⁸² Μέσω των αναφορών του και των συστάσεών του ο ΟΟΣΑ ασκεί δεσμευτική επίδραση στην ανάπτυξη ηθικών κανόνων της διοικήσεως απέναντι στους ιδιώτες, οι οποίοι ως ήπιο δίκαιο απηχούν όχι μόνο στις γενικές αρχές του δικαίου της Ενώσεως αλλά έμμεσα μέσω του άρθρου 41 του Χάρτη και στο πρωτογενές δίκαιο.^{283, 284}

²⁸¹ www.oecd.org

²⁸² Μια περαιτέρω πηγή συνιστούν και τα έγγραφα SIGMA της Ένωσης. Το πρόγραμμα με τίτλο “Υποστήριξη για την βελτίωση στη Διακυβέρνηση και τη Διοίκηση” αποτελεί μια κοινή πρωτοβουλία της ΕΕ και του ΟΟΣΑ με στόχο την υποστήριξη της βελτίωσης των συστημάτων διακυβέρνησης και διοίκησης στην κεντρική και ανατολική Ευρώπη. Αναλυτικά σε Classen, *Gute Verwaltung im Recht der EU*, σελ. 229επ

²⁸³ S. Nöhmer, *ό.π.*, σελ. 141

²⁸⁴ S. Nöhmer, *ό.π.*, σελ. 142/ Classen, *ό.π.*, σελ.219. Στην κατεύθυνση της θεσπίσεως εγγυήσεων στον τομέα της διοικητικής διαδικασίας κινείται και το έγγραφο της συνδιασκέψεως για την ασφάλεια και τη συνεργασία στην Ευρώπη του 1990, το κέντρο βάρους του οποίου δίδεται στον πλουραλισμό και στο κράτος δικαίου καθώς και στην ενίσχυση των δικαιωμάτων συγκεκριμένων μειοψηφιών. Από αυτό δεν προκύπτουν συγκεκριμένες εγγυήσεις διοικητικής διαδικασίας, αποσκοπεί όμως στην προστασία του διοικουμένου. Για ζητήματα σχετικά με τη συμβατότητα του KSZE και της ΕΣΔΑ βλ. Tretter, *EuGRZ* 1990, σελ. 235 επ.

V. Παρέκβαση: Νομική Ψυχολογία

1. Το ζήτημα

Η αποτελεσματικότητα αποτελεί πάντοτε προϊόν μιας διαδικασίας. Πρέπει να συντελεστεί μια εξέλιξη.²⁸⁵ Στο χώρο του διοικητικού δικαίου το προϊόν της διαδικασίας συνίσταται στην έκδοση της πράξεως. Ποιά είναι όμως η θέση του αποδέκτη της πράξεως στο στάδιο που προηγείται της εκδόσεώς της? Η συμμετοχή του στη διαδικασία ανήκει στα συχνότερα μελετώμενα ζητήματα της έρευνας περί διαδικαστικής δικαιοσύνης.²⁸⁶ Η δικαστική ψυχολογία προσπαθεί να ερευνήσει τις σχέσεις μεταξύ της κρατικής εξουσίας και του πολίτη. Το ερώτημα είναι πώς δρα το κράτος στο πλαίσιο εκδόσεως μιας δυσμενούς για τον πολίτη πράξεως και πώς αντιδρά ο πολίτης στην κρατική ενέργεια. Διασφαλίζεται άραγε η ανθρώπινη αξία στη διαδικασία αυτή²⁸⁷ και ποιο είναι το κριτήριο που τυχόν το επιβεβαιώνει; Η δικαστική ψυχολογία προτείνει ένα λειτουργικό κριτήριο για την κατά προσέγγιση πραγμάτωση της ανθρώπινης αξίας, το οποίο συνίσταται στην αποδοχή του τελικού αποτελέσματος από τον ενδιαφερόμενο και στη συμμόρφωσή του προς αυτό. Πρόκειται στην ουσία για μια προσπάθεια προσεγγίσεως της ψυχολογίας του υπηκόου απέναντι σε κάθε μορφής νομική αυθεντία.²⁸⁸

2. Το αποτέλεσμα της ακροάσεως

Η δίκαιη διαμόρφωση της διοικητικής διαδικασίας συμβάλλει στην λειτουργικότητα μιας δημοκρατικής διοικήσεως. Τα διαφορετικά μοντέλα τα οποία αναπτύχθηκαν προκειμένου να εξηγήσουν το φαινόμενο της “δίκαιης διαδικασίας” συγκλίνουν στο ότι η συμμετοχή του ενδιαφερομένου συνιστά κρίσιμο κριτήριο της λήψεως μιας ορθής αποφάσεως.

²⁸⁵ Φρανσουά Ζυλλιέν, Εγκώμιο της απραξίας, Πανεπιστημιακές Εκδόσεις Κρήτης-Προοπτικές, σελ. 89

²⁸⁶ van den Bos, Kees/van Prooijen, Jan-Willem, Referent Cognitions Theory: The Role of Closeness of Reference Points in the Psychology of Voice, *Journal of Personality and Social Psychology* 81, 2001, σελ. 616, 617: “varying whether or not people have an opportunity to voice their opinion is now the most generally accepted manipulation of procedure”.

²⁸⁷ Steln/Frank, *Staatsrecht*, σελ. 468: “Quelle aller Wertungen ist der Mensch. Er allein besitzt die Fähigkeit Zustände und Aktivitäten zu bewerten, d.h. zu beurteilen, ob eine Entwicklung positiv oder negativ ist, ob sie der Weiterentwicklung des Lebens dient oder ob sie das Leben gefährdet.” Πηγή κάθε αξιολογήσεως είναι ο άνθρωπος. Αυτός μόνος κατέχει την ικανότητα αξιολογήσεως καταστάσεων και δραστηριοτήτων, μπορεί δηλαδή να κρίνει εάν μια ενέργεια είναι θετική ή αρνητική, εάν συμβάλλει στην περαιτέρω ανάπτυξη του βίου ή εάν οδηγεί στη διακινδύνευσή του.

²⁸⁸ N.Penidis, *Die verfassungsrechtliche Dimension von §28 VwVfG*, σελ.110, Lind, *Verfahrensgerechtigkeit und Akzeptanz rechtlicher Autorität*, σε: *Verfahrensgerechtigkeit: rechtspsychologische Beiträge für die Jurisprudenz*, Bierbrauer/Günter/Gottwald, 1995, σελ.3επ: “...Psychologie des Gehorsams gegenüber rechtlicher Autorität”

Τα πρώτα πειράματα σχετικά με τη δίκαιη διαδικασία των Thibaut και Walker κατέδειξαν ότι στις κατ'αντιμωλίαν διαδικασίες, όπου ο βαθμός συμμετοχής των μερών και κατά συνέπεια ο βαθμός του ελέγχου ήταν υψηλότερος συγκριτικά με τις αντιπαρατιθέμενες “ανακριτικές”, μονοπωλιακές διοικητικές διαδικασίες, χαρακτηρίστηκαν από τα μέρη δικαιότερες και αυτά έδειξαν ικανοποίηση ως προς την δικαστική κρίση.²⁸⁹ Σε κοινωνικές-ψυχολογικές μελέτες η συμμετοχή σε μια διαδικασία χαρακτηρίζεται συχνά ως voice (φωνή): “Having a voice in the system means having some form of participation in decision making by expressing one’s own opinion.”²⁹⁰ Σε πολλές μελέτες μάλιστα ο όρος “voice” χρησιμοποιείται ως συνώνυμος του όρου ακρόαση υποδηλώνοντας με τον τρόπο αυτό την κατά το θετικό δίκαιο της ημεδαπής και της αλλοδαπής έννομης τάξεως δυνατότητα του ενδιαφερομένου να εκφράσει τις απόψεις του πριν τη λήψη της απόφασης.²⁹¹ Συνεπώς η έννοια αυτή εστιάζει περισσότερο στο εάν έλαβε χώρα η ακρόαση, αν εκφράστηκε ο ενδιαφερομένος και λιγότερο στο «πώς» της διαδικασίας ακρόασης.

Βάσει της ανωτέρω χαρακτηριζόμενης ως “Procedural-Justice Theorie” μπορεί να γίνει διάκριση μεταξύ δύο συνεπειών της ακρόασης. Κατά κανόνα η δυνατότητα παροχής εξηγήσεων κατά τη διαδικασία λήψεως αποφάσεων ενισχύει τη “διαδικαστική δικαιοσύνη” (Verfahrensfairness, fair process). Στο χώρο της κοινωνικής ψυχολογίας η επίδραση της ακρόασης στην εμπέδωση της “διαδικαστικής δικαιοσύνης” ονομάζεται “voice effect”.²⁹² Η διαδικαστική δικαιοσύνη δύναται τότε να επηρεάσει και άλλες αξίες και αντιδράσεις του ενδιαφερομένου όπως την από μέρους του εκτίμηση του διαδικαστικού αποτελέσματος, την ικανοποίησή του, την αξιολόγηση της διοικητικής αρχής και την συμμόρφωσή του στο τελικό αποτέλεσμα. Αυτό είναι το απορρέον από την έννοια της διαδικαστικής δικαιοσύνης αποτέλεσμα, “fair process effect.”²⁹³ Σε αυτά συνίσταται η επίδραση της ακρόασης καθώς η ακρόαση επιδρά άμεσα ή έμμεσα στις παραπάνω μεταβλητές της διαδικασίας.

²⁸⁹ P. Langenbach, Der Anhörungseffekt, Verfahrensfairness und Rechtsbefolgung im allgemeinen Verwaltungsverfahren, Mohr Siebeck Tübingen 2017. Το πείραμα συνίστατο στη διαφορετική εκπροσώπηση. Σε αμιγώς κατ'αντιμωλίαν διαδικασίες τα μέρη εκπροσωπούνταν από δικηγόρο, τον οποίο επέλεξαν τα ίδια, ενώ σε εξεταστικά συστήματα εμφανίζεται και για τα δυο διάδικα μέρη το ίδιο ουδέτερο πρόσωπο ενώπιον του δικαστή. Τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής αναλυτικά σε J.Thibaut/L.Walker, Procedural Justice, σελ. 67-80, 81-96. Το δεύτερο πείραμα περιελάμβανε συνδυασμό των ανωτέρω διαδικασιών. Αναλυτικά σε Greenberg/Folger, σε Paulus, Basic Group Processes, σελ. 235, 242 και Shapiro/Brett, σε Greenberg/Colquitt, Organizational Justice, σελ. 155-157.

²⁹⁰ Folger R., Distributive and Procedural Justice: Combined Impact of “Voice” and Improvement on Experienced Inequity. Journal of Personality and Social Psychology 35, 1977, σελ. 108-109

²⁹¹ Έτσι ο P.Langenbach, Der Anhörungseffekt, σελ. 100

²⁹² P. Langenbach, ό.π., σελ. 100, Lind/Kanfer/Earley, P.Cristopher, Voice, Control and Procedural Justice: Instrumental and Noninstrumental Concerns in Fairness Judgments, Journal of Personality and Social Psychology 59, 1990, σελ. 952-959, Shapiro/Brett, ό.π., σελ. 156επ

²⁹³ Για την εννοιολογική διάκριση μεταξύ των όρων “voice effect” και “fair process effect” βλ. van den Bos, Kees, What is responsible for the Fair Process Effect?, σε J.Greenberg/J.A.Colquitt, Handbook of Organizational Justice, Mahwah 2005, σελ. 273-279, Shapiro/Brett, ό.π., σελ.155επ

3. Διαστάσεις του αποτελέσματος της ακροάσεως

Το αποτέλεσμα της ακροάσεως καταρχάς αποκτά στη διαδικασία μια εργαλειακή διάσταση, η οποία αντιστοιχεί στη ratio της ακροάσεως στο χώρο της επιστήμης του διοικητικού δικαίου. Η ακρόαση συνιστά αυταξία, η οποία συνίσταται στη δυνατότητα επιρροής στο τελικό αποτέλεσμα της διαδικασίας και στη συμβολή λήψεως μιας ορθής αποφάσεως.²⁹⁴

Εξ όψεως όμως κοινωνιολογικής-ψυχολογικής η διάσταση αυτή γρήγορα αμφισβητήθηκε και το ενδιαφέρον προκάλεσε η μη εργαλειακή διάσταση του αποτελέσματος της συμμετοχής στη διαδικασία, σύμφωνα με την οποία οι συμμετέχοντες σε μια διαδικασία αντιδρούν θετικά στη δυνατότητα ακροάσεως ανεξάρτητα από την επιρροή της στο περιεχόμενο της αποφάσεως.²⁹⁵

4. Η εμπειρική αντιμετώπιση της μη εργαλειακής διάστασης

Κοινός τόπος πολλών ερευνών είναι η απόδειξη μιας μη εργαλειακής διαστάσεως της ακροάσεως.²⁹⁶ Σύμφωνα με τα πορίσματα της πρώτης και κυριότερης από αυτές, η οποία ανήκει στους Tyler/Rasinski και Spodick, η αντίληψη περί του ελέγχου της διαδικασίας οδηγεί σε αύξηση του αισθήματος περί δίκαιης διαδικασίας και σε θετική στάση απέναντι στην εκάστοτε αρχή, ακόμα και όταν η επίδραση στο περιεχόμενο της απόφασης φαίνεται χαμηλή.²⁹⁷ Συνάγεται επομένως ότι η συμμετοχή στη διαδικασία είναι ανεξάρτητη από την έκβαση του αποτελέσματος.

Μέσω της μη εργαλειακής διάστασης της ακροάσεως ο έλεγχος της διαδικασίας από μέρος του συμμετέχοντος ανεξαρτητοποιείται από τον έλεγχο της επιρροής της στην απόφαση.²⁹⁸ Ενδιαφέρον είναι βέβαια -σύμφωνα με τις ανωτέρω έρευνες- ότι δεν αποκλείουν πίσω από ένα μεσοπρόθεσμο μη εργαλειακό αποτέλεσμα να προβάλλει ένας μακροπρόθεσμος εργαλειακός προσανατολισμός. Αυτό διότι οι συμμετέχοντες αποτιμούν θετικά και ως δίκαιη μία διαδικασία ακροάσεως, μόνο

²⁹⁴ T.Tyler/K.A.Rasinski/N.Spodick, Influence of Voice on Satisfaction With Leaders, Exploring the Meaning of Process Control, *Journal of Personality and Social Psychology* 48, 1985, σελ. 72-73, Lind/Kanfer/Early, *Journal of Personality and Social Psychology*, 1990, σελ. 952επ, Shapiro/Brett, *Journal of Personality and Social Psychology*, 1993, σελ.1167επ

²⁹⁵ Tyler/Rasinski/Spodick, *Journal of Personality and Social Psychology*, 1985, σελ. 72, 74: "In the value-expressive model, the opportunity to speak has value in itself".

²⁹⁶ Έτσι και η εκτίμηση των Lind/Kulik, Carol T., Hear me Out: Voice and Justice, σε: Greenberg, Jerald/Edwards, Marissa S. Voice and Silence in Organizations, Bingley 2009, σελ. 135, 143: "These findings (...) resulted in a major revision of our understanding of how voice and justice were related. Instrumental explanations for the voice effect fell out of favor, replaced by non-instrumental (or value-expressive) explanations.

²⁹⁷ P.Langenhach, ό.π., σελ. 103, Tyler/Rasinski/Spodick, *Journal of Personality and Social Psychology*, 1985, σελ. 72, 75-79

²⁹⁸ Tyler, *Journal of Personality and Social Psychology*, 1987, σελ. 333, 334-339

όταν προσδοκούν ότι η συμμετοχή τους αυτή θα επηρεάσει ευμενώς -έστω και μακροπρόθεσμα- το καθ' ύλην περιεχόμενο της πράξεως.²⁹⁹ Θα μπορούσε συνεπώς να υποστηριχτεί η επαναφορά του εργαλειακού μοντέλου της ακροάσεως από την πίσω πόρτα, ούτως ειπείν. Σε κάθε περίπτωση όμως οι γενόμενες έρευνες καταδεικνύουν ότι και η μη εργαλειακή θεώρηση της ακροάσεως έχει αποκτήσει αυτόνομα εμπειρικά θεμέλια.³⁰⁰

5. Η ανάπτυξη ενός σχεσιακού μηχανισμού

Οδηγεί όμως ο έλεγχος της διαδικασίας άνευ ετέρου στην κρίση περί δίκαιης διαδικασίας; Η απάντηση είναι αρνητική. Μήπως μεσολαβούν κριτήρια βάσει των οποίων η αντίληψη του συμμετέχοντος ότι ελέγχει τη διαδικασία οδηγούν εντέλει στην κρίση του περί της υπάρξεως διαδικαστικής δικαιοσύνης; Πράγματι οι διενεργηθείσες στο ζήτημα αυτό έρευνες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι αναπτύσσεται ένας σχεσιακός μηχανισμός μεταξύ των εννοιών αυτών και ότι η συνάφεια μεταξύ τους δεν είναι οπωσδήποτε και εκ των προτέρων αιτιώδης.³⁰¹ Τα κριτήρια που επηρεάζουν τη σχέση αυτή είναι η ουδετερότητα (αμεροληψία), η αξιοπιστία και η επιβεβαίωση του status του πολίτη. Δυνάμει αυτών των σχεσιακών κριτηρίων η συμμετοχή στη διαδικασία επηρεάζει έμμεσα και όχι άμεσα τη διαδικαστική δικαιοσύνη.³⁰² Το αποτέλεσμα της ακροάσεως εμφανίζεται ανεξαρτήτως της επιρροής στο αποτέλεσμα της διαδικασίας. Είναι αυτονόητο βέβαια ότι ο ενδιαφερόμενος πάντα επιθυμεί η διοικητική αρχή να λάβει σοβαρά υπ' όψιν της τις θέσεις του. Πράγματι, από τη στιγμή που η ακρόαση διαμορφώνεται ως δυνατότητα επιρροής στο αποτέλεσμα της διαδικασίας, πρέπει τουλάχιστον η τοποθέτησή του να συνεκτιμηθεί κατά τη διαδικασία λήψεως αποφάσεως. Αυτό περιμένει και ο ενδιαφερόμενος, έστω και αν τελικά οι θέσεις του δεν επηρεάσουν το τελικό αποτέλεσμα.³⁰³ Εδώ επεμβαίνει ο σχεσιακός μηχανισμός. Ακόμα και αν τελικά η

²⁹⁹ T.Tyler, *Journal of Personality and Social Psychology*, 1987, σελ. 333, 342επ, του ιδίου, *Why People obey the Law*, 2006, σελ. 149-150

³⁰⁰ Tyler/Blader/Steven, *Cooperation in Groups. Procedural Justice, Social Identity, and Behavioral Engagement*, 2000, σελ. 97επ

³⁰¹ Πρβλ. τις έρευνες των Tyler και Huo (σε *Trust in the Law*, σελ. 85-88) σε ζητήματα αναφορικά με τη διαδικασία ενώπιον αστυνομικής και δικαστικής αρχής και κυρίως την έρευνα των Tyler/Blader, σε *Cooperation in Groups*, σελ. 96-101, επίσης Tyler, *Crime & Justice* 2003, σελ. 283, 300επ, 350 και των Barry, Bruce/Shapiro, Debra L., *When will Grievants Desire Voice? A Test of Situational, Motivational, and Attributional Explanations. International Journal of Conflict Management II*, 2000, σελ. 106 - 108επ

³⁰² P.Langenhach, ό.π., σελ. 106, Tyler/Blader, *Cooperation in Groups*, σελ. 98επ, παρομοίως και οι Lind/Tyler/Huo, *Journal of Personality and Social Psychology*, 1997, σελ. 767, 773, 775επ

³⁰³ Tyler, *Why People obey the Law*, σελ. 149: "Simply providing structural opportunities to speak is not enough to produce value-expressive effects: citizens must also infer that what they say is being considered by the decision maker". Παρομοίως σχετικά με την επίδραση στο τελικό αποτέλεσμα, βλ. Hoffmann/Riem, *Reform des Allgemeinen Verwaltungsrechts als Aufgabe*, AöR 115 1990, σελ. 400,415επ: "Unabdingbar dürfte insofern die Förderung der Überzeugung

ακρόαση του ενδιαφερόμενου δεν επηρεάσει το τελικό αποτέλεσμα, η ενασχόληση της διοικητικής αρχής με τα επιχειρήματα του ενδιαφερομένου συμβάλλει στην ουδετερότητα της διαδικασίας, στην εντύπωση περί αξιοπιστίας του φορέα της αποφάσεως και στην ενίσχυση του status του πολίτη.³⁰⁴

6. Το αίσθημα συγχύσεως

Τα ανωτέρω αναπτυχθέντα αφορούσαν το θετικό αποτέλεσμα της ακροάσεως, το οποίο όμως δεν είναι πάντα δεδομένο. Στις διοικητικές διαδικασίες -πολλά δε μάλλον σε φορολογικές διαδικασίες όπου η επέμβαση της κρατικής κυριαρχικής δράσεως σε συνταγματικά κατοχυρωμένα δικαιώματα περιουσιακής ή επαγγελματικής φύσεως είναι μοιραία- εκφράζεται ένας διαισθητικός φόβος ότι σε περίπτωση που η ακρόαση δεν ασκήσει επιρροή στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος, θα υπάρχουν αρνητικές αντιδράσεις.³⁰⁵ Σχετικές έρευνες έδειξαν ότι, όπου μεσολάβησε ακρόαση, η απογοήτευση σχετικά με ένα δυσμενές αποτέλεσμα είναι εντονότερη συγκριτικά με περιπτώσεις όπου δεν μεσολάβησε ακρόαση ενώ και ο βαθμός της διαδικαστικής δικαιοσύνης εμφανίζεται χαμηλότερος. Οι Tyler/Rasinski/Spodick θεωρούν ότι αιτία αυτής της απογοητεύσεως είναι η ενδεχόμενη μεροληψία του διοικητικού οργάνου.³⁰⁶

Το αποτέλεσμα αυτό της απογοητεύσεως συνδέεται άμεσα με την εργαλειακή θεώρηση της ακροάσεως. Σκεπτόμενοι οι ενδιαφερόμενοι ότι μέσω της ακροάσεως θα μπορούσαν να επηρεάσουν θετικά την έκβαση του τελικού αποτελέσματος της εν εξελίξει διαδικασίας, τότε είναι αναμενόμενο ότι περιμένουν ευνοϊκότερα για αυτούς αποτελέσματα συγκριτικά με τη μη μεσολάβηση προηγούμενης ακροάσεώς τους.³⁰⁷ Είναι επομένως εύλογο να μην αποδέχονται το αποτέλεσμα της διαδικασίας παρόλο που σε μια αντίστοιχη περίπτωση χωρίς όμως ακρόαση, θα το αποδέχονταν.³⁰⁸ Η απογοήτευση σχετικά με τη μη συμμετοχή στη διαδικασία οδηγεί τότε σε αρνητικές αντιδράσεις ή όπως διατυπώνουν οι Tyler/Rasinski/Spodick: “ In other words, when people feel that their opportunity to speak is a “sham” rather than an honest opportunity to influence the decision, they

sein, daß die eigenen Interessen in das Verfahren und in das Ergebnis der zu treffenden Entscheidung eingeflossen sind und daß im Rahmen des rechtlich und faktisch Möglichen ein fairer Interessenausgleich erreicht wurde.”

³⁰⁴ P.Langensbach, ό.π., σελ. 108, Tyler, Why People obey the Law, σελ. 149επ

³⁰⁵ P.Langensbach, ό.π., σελ. 109επ, Löcher, Anhörung im Sozialverwaltungsverfahren, σελ. 33επ

³⁰⁶ Tyler, Journal of Personality and Social Psychology, 1987, σελ. 333, 334, Tyler/Rasinski/Spodick, Journal of Personality and Social Psychology, 1985, σελ. 72, 74, P.Langensbach, ό.π., σελ. 110

³⁰⁷ Hildreth, J.A.D/Moore, D.A/Blader, S.L., Revisiting the Instrumentality of Voice: Having Voice in the Process Makes People Think They Will Get What They Want.Social Justice Research 27, 2014, σελ. 209επ

³⁰⁸ Folger, Journal of Personality and Social Psychology, 1977, σελ. 108, 116επ, του ιδίου στο τεύχος του 1979, σελ. 2253, 2254, Lind/Tyler, Psychology of Procedural Justice, σελ. 183επ

may react to that opportunity with anger”.^{309, 310} Τα περιστατικά οργής και αγανακτήσεως όμως παραμένουν κατά τους ανωτέρω συγγραφείς μεμονωμένα και δε μπορεί να γίνει λόγος για γενίκευση.³¹¹

VI. Συμπερασματικές παρατηρήσεις

Η επίκληση της ψυχολογίας (και η επιβεβαίωση της πειραματικής οικονομίας) δεν συμβάλλει στη συναγωγή νομικών συμπερασμάτων αλλά στην επικύρωση της σχέσεως της ανθρώπινης αξίας και της ακροάσεως. Καθοριστικό κριτήριο είναι η αποδοχή τόσο του τελικού αποτελέσματος όσο και του τρόπου διεξαγωγής της διαδικασίας από τον συμμετέχοντα.

Αυτό το οποίο επιδιώκει η εξέταση του ζητήματος της συμμετοχής στη διαδικασία είναι η επιβεβαίωση του αισθήματος της “αναγνωρίσεως” του ενδιαφερομένου από τον φορέα της αποφάσεως. Επομένως εξ’ επόψεως ψυχολογικής ένα προβάδισμα της εργαλειακής έναντι της μη εργαλεια-

³⁰⁹ Tyler/Rasinski/Spodick, *Journal of Personality and Social Psychology*, 1985, σελ. 72,74

³¹⁰ Αξίζει πάντως να σημειωθεί ότι τα ανωτέρω συμπεράσματα σχετικά με τη συμπεριφορά της ακροάσεως έχουν αποτελέσει αντικείμενο και έτερης επιστήμης, αυτής της πειραματικής οικονομίας (Experimentalökonomie, Experimental Economics). Πρόκειται για μια νέα μέθοδο στην ιστορία της οικονομικής επιστήμης, η οποία είναι σε θέση να επιλύει με μεθοδικότητα ζητήματα κοινωνιολογικής/ψυχολογικής υφής. Τα πορίσματά της συμπληρώνουν ή επιρρωνύουν τα πορίσματα της ψυχολογικής μεθόδου κυρίως προς δύο κατευθύνσεις: 1) μέσω της παρατηρήσεως μιας καταστάσεως που επιβάλλει τη λήψη μιας αποφάσεως, 2) μέσω της “σταθμίσεως” του αποτελέσματος της ακροάσεως με μία μέθοδο, η οποία χρησιμοποιεί οικονομικά κριτήρια. Η εφαρμογή της πειραματικής οικονομίας θεμελιώνει τα πορίσματα της “Procedural-Justice Theory” σχετικά με το αποτέλεσμα της ακροάσεως. Και εδώ οι ενδιαφερομένοι αντιδρούν θετικά στο ενδεχόμενο ακροάσεως, αρκεί ο φορέας της αποφάσεως να είναι ένα όργανο αμερόληπτο και ανιδιοτελές. Και στην παρούσα έρευνα αποδείχθη ότι το αποτέλεσμα της ακροάσεως συμβάλλει σε μια δίκαιη διαδικασία, ανεξαρτήτως επιρροής του στο τελικό αποτέλεσμα. Η έρευνα των Kleine, Langenbach, Zhurakhovska αποδεικνύει ότι η διαδικασία μέσω της ακροάσεως γίνεται ουδέτερη και αντικειμενική, οι δε ενδιαφερόμενοι γνωρίζουν πώς κάθε ειλημμένη απόφαση αποτελεί προϊόν συνεκτιμήσεως όλων των κρίσιμων πληροφοριών. Η ευκαιρία των συμμετεχόντων να εκφράσουν τη δική τους απόψη μεταδίδει τον σεβασμό και αυξάνει το αίσθημα μιας θετικής προσωπικής μεταχείρισεως, συμβάλλοντας στη δημιουργία σχέσεων εμπιστοσύνης με τη διοικητική αρχή. Βλ. αναλυτικά σε P.Langenbach, *ό.π.*, σελ. 112-129. Το σημαντικό όμως της έρευνας αυτής, η οποία βασίζεται στην μέθοδο της πειραματικής οικονομίας, είναι ότι μέσω οικονομικών πειραμάτων επιτρέπει την επαλήθευση θεσμών διοικητικής διαδικασίας.(Frey/Benz/Stutzer, *Introducing Procedural Utility: Not Only What, but Also How Matters*.*Journal of Institutional and Theoretical Economics* 160, 2004, σελ. 377επ, Fennell/McAdams, *Fairness in Law and Economics*, 2013, σελ. 159-217). Διά της μεθόδου αυτής τα πορίσματα της πραγματικότητας δεν συνάγονται αλλά προκαλούνται, πράγμα που σημαίνει ότι γίνεται γενικά αποδεκτή η μεταβίβαση των αποτελεσμάτων, όταν τα ουσιώδη στοιχεία της in vitro καταστάσεως υπάρχουν και in vivo. (Friedman/Sunder, *Experimental Methods. A Primer for Economics*, 1994, σελ.15: “The general principle of induction is that behavioral regularities will persist as long as the relevant underlying conditions remain substantially unchanged.”) Έτσι και οι νομικές παραδοχές, οι οποίες στηρίζονται συχνά σε υποκειμενικές εμπειρίες της καθημερινότητας, παρατηρήσεις και εκτιμήσεις αποτελούν γόνιμο έδαφος πειραματικής έρευνας για τη μελέτη της ανθρώπινης συμπεριφοράς. Friedman/Sunder, *ό.π.*, σελ. 16: “According to parallelism, it should be presumed that results carry over to the world outside the laboratory. An honest skeptic then has the burden of stating what is different about the outside world that might change results observed in the laboratory.”

³¹¹ Tyler/Rasinski/Spodick, *Journal of Personality and Social Psychology*, 1985, σελ. 72,74: “...only under very special circumstances...”

κής διάστασης του αποτελέσματος της ακρόασης δε φαίνεται επιβεβλημένο³¹² σε αντίθεση με τη νομική αντιμετώπιση του ζητήματος.

³¹² Lind/Kulik, σε Greenberg/Edwards, Voice and Silence, σελ. 135, 144: “In general, it has become clear over the years that voice affects fairness judgments for both instrumental and non-instrumental reasons. To argue too much about which effect is stronger is probably not very useful”., Shapiro/Brett, σε Greenberg/Colquitt, What is the Role of Control in Organizational Justice? 2005, σελ. 155, 164, 167

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

I. Φορολογική Διαδικασία

1. Μεθοδολογικά προλεγόμενα

Η νομιμότητα κάθε διαδικαστικής πράξεως δεδομένης της περιορισμένης διοικητικής αποδοτικότητας εξαρτάται από τους σκοπούς της φορολογικής διαδικασίας και τις αρχές¹ οι οποίες πρέπει να τηρούνται κατά την πλήρωση των σκοπών αυτών. Από τους σκοπούς εξαρτάται διότι κατά την εφαρμογή του νόμου πρέπει σε κάθε περίπτωση -πέραν του σκοπού της διαδικασίας- να συνεκτιμάται η ενυπάρχουσα τελολογία του νόμου, ο οποίος διεκδικεί εφαρμογή στην ατομική περίπτωση και από τις αρχές διότι αυτές κατευθύνουν και οριοθετούν τη δράση της διοικήσεως.² Η αλληλεπίδραση των σκοπών και αρχών της φορολογικής διαδικασίας καθιστά αναγκαία τη συστηματοποίηση των εννοιών αυτών παρά τη διακριτή εννοιολογική τους ταυτότητα.³ Έτσι η ένταξή τους σε ένα σύστημα δεν προσφέρει μόνο συνέπεια και συνοχή αλλά -το κυριότερο- επιτρέπει την αναγωγή σε σταθερά σημεία αναφοράς, τα οποία αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση δεν διαγράφουν μόνο το πλαίσιο αλλά διευκολύνουν και στην κατανόηση του ρόλου της στη φορολογική διαδικασία, συμβάλλοντας στην εμπέδωση της αναγκαιότητάς της.

2. Ορισμός Φορολογικής Διαδικασίας

Η γένεση της φορολογικής ενοχής δεν επέρχεται αυτόματα με την έναρξη ισχύος του τυπικού νόμου αλλά προϋποθέτει την εξατομίκευση του φόρου, δηλαδή την μέσω νομοθετικά προκαθορισμένης διαδικασίας, υπαγωγή του φορολογικού πραγματικού περιστατικού στη μείζονα πρόταση του αφηρημένου και απρόσωπου φορολογικού κανόνα δικαίου. Απαιτείται δηλαδή η

¹ S.Müller-Franken, Maßvolles Verwalten.Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht, Mohr Siebeck Tübingen, 2004 σελ. 17

² J.Isensee, Dienst nach Vorschrift als vorschriftswidriger Dienst, JZ 1971, σελ.73-74

³ Η έννοια του συστήματος χαρακτηρίζεται από δύο εγγενή χαρακτηριστικά: την τάξη (Ordnung) και την ενότητα (Einheit). Η τάξη δηλώνει τη λογική συνέπεια και αλληλουχία μεταξύ των στοιχείων του συστήματος και η ενότητα δηλώνει τη συνοχή των στοιχείων του συστήματος που επιτυγχάνεται μέσω της αναγωγής σε θεμελιώδεις αρχές. Έτσι Α.Τσουρουφλής, Το Φορολογικό Δίκαιο στην Έννομη Τάξη, Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ. 47, Müller-Franken, ό.π., σελ. 18, K.Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1991, 6η εκδ., Berlin, σελ.25, C.W.Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, Berlin, 1983, σελ.12, 40, P.Hilbert, Systemdenken in Verwaltungsrecht und Verwaltungsrechtswissenschaft, Mohr Siebeck Tübingen 2015, σελ. 4

συνδρομή στην εμπειρική πραγματικότητα των κατά νόμο παραγωγικών γεγονότων της φορολογικής ενοχής και ο σύνδεσμός τους με ορισμένο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, δηλαδή το παθητικό υποκείμενο της φορολογικής έννομης σχέσεως.⁴

Ορισμός της φορολογικής διαδικασίας στον ν.4174/2013 δεν υπάρχει.⁵ Ως διαδικασία μπορεί να γίνει αντιληπτή η προγραμματισμένη και λειτουργική αλληλουχία διαφορετικών ενεργειών, οι οποίες αποσκοπούν στην παραγωγή μιας αποφάσεως.⁶ Αντίστοιχα, ως φορολογική διαδικασία ορίζεται η εξωτερική⁷ δράση της φορολογικής αρχής, η οποία κατευθύνεται στην εξέταση των προϋποθέσεων, στην προετοιμασία και στην έκδοση της φορολογικής πράξεως.⁸ Η *in concreto* εφαρμογή του φορολογικού νόμου, με την οποία επιτυγχάνεται από τα δημοσιονομικά όργανα η εξατομίκευση και εξειδίκευση της φορολογικής υποχρεώσεως και η πραγμάτωση της φορολογικής αξιώσεως της Πολιτείας,⁹ συντελείται εντός του πλαισίου της εν ευρεία εννοία βεβαιώσεως της φορολογικής οφειλής.¹⁰ Αυτή εντάσσεται στο στάδιο βεβαιώσεως ευρείας εννοίας της φορολογικής ενοχής, που αρχίζει με την εφαρμογή του φορολογικού νόμου σε κάθε ένα φορολογούμενο και καταλαμβάνει όλες τις διοικητικές ενέργειες των δημοσιονομικών οργάνων, οι οποίες έχουν ως αντικείμενο τη διακρίβωση των προϋποθέσεων και την εκτέλεση των απαραίτητων προπαρασκευαστικών πράξεων, απολήγουν δε στην έκδοση της ατομικής προσδιοριστικής του

⁴ Δ. Ράικος, Ο θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, Σάκκουλας Αντ.Ν., 2000, σελ. 13, του ιδίου, Αντανακλάσεις της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου στη διοικητική φορολογική διαδικασία, ΔΕΕ 5/2005, σελ.533επ

⁵ Δεν προβλέπεται ούτε στον αντίστοιχο γερμανικό κώδικα φορολογικής διαδικασίας (ΑΟ). Ένας ορισμός ωστόσο συνάγεται από το άρθρο 9 VwVfG: “Das Verwaltungsverfahren im Sinne dieses Gesetzes ist die nach außen wirkende Tätigkeit der Behörden, die auf die Prüfung der Voraussetzungen, die Vorbereitung und den Erlass eines Verwaltungsaktes oder auf den Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrags gerichtet ist; es schließt den Erlass des Verwaltungsaktes oder den Abschluss des öffentlich-rechtlichen Vertrags ein”. Η διοικητική διαδικασία κατά την έννοια του γερμανικού Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας είναι η προς τα έξω δράση των διοικητικών αρχών, η οποία κατευθύνεται στον έλεγχο των προϋποθέσεων, την προετοιμασία και την έκδοση μιας διοικητικής πράξεως ή στην κατάρτιση μιας δημοσίου δικαίου συμβάσεως. Περιλαμβάνει δηλαδή την έκδοση της διοικητικής πράξεως ή την κατάρτιση της δημοσίου δικαίου συμβάσεως.

⁶ P.Lazaratos, *Rechtliche Auswirkungen der Verwaltungsautomation auf das Verwaltungsverfahren*, Duncker und Humblot, Berlin, 1990, σελ. 21

⁷ Για την “εξωτερική” δραστηριότητα της διοικητικής αρχής βλ. κριτική σε Lazaratos, ό.π., σελ. 22. Εκεί αναφορικά με το δικαίωμα ακρόασης ο συγγραφέας υποστηρίζει ότι μια ευρύτερη ερμηνεία του αρ. 9 VwVfG, αντιληπτή ως το σύνολο των συμβαινόντων μεταξύ της αρχής και του τέλους, εν μέρει μόνο θα αναιρούσε την επιταγή περί “εξωτερικότητας” της διαδικασίας και δύσκολα θεμελιώνεται εξαιτίας πρακτικών αναγκών, δεδομένου ότι αξιώσεις όπως η προηγούμενη ακρόαση και η πρόσβαση στα έγγραφα απευθύνονται κυρίως στην αρμόδια αρχή”.

⁸ W.Schick, *Die Verfahren des Steuerrechts*, StuW 1992, σελ. 197-198, N.Meinzenbach, *Die Steueranmeldung*, Diss.FU Berlin, 2004, σελ. 28-29

⁹ Ράικος, ό.π., σελ. 14, Schick, ό.π., σελ. 198

¹⁰ Η φορολογική βεβαιωτική διαδικασία ή διοικητική διαδικασία βεβαιώσεως των φόρων και λοιπών δημοσιονομικών επιβαρύνσεων. Έτσι Δ. Ράικος, ό.π., σελ. 13-14, Λόγω του ελέγχου της τηρήσεως των φορολογικών υποχρεώσεων, που λαμβάνει χώρα στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, αποκαλείται και φορολογική ελεγκτική διαδικασία. Σχετικά Ι. Μπρίνιας, *Διοικητική Εκτέλεση*, τ.Α-Β, 1987, σελ.104, Μ. Κυπραίος, *Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου*, Αθήνα, 1980, σελ.543-545

φόρου διοικητικής πράξεως, δηλαδή στην κατά νόμο βεβαίωση της φορολογικής οφειλής.¹¹ Η ταμειακή βεβαίωση, στην οποία καταλήγει η εν ευρεία έννοια βεβαίωση της φορολογικής οφειλής, οριοθετεί την φορολογική διαδικασία, διακρίνοντάς την από τη διοικητική εκτέλεση, δηλαδή τη διαδικασία για την αναγκαστική είσπραξη των εν γένει δημοσιονομικών βαρών.¹²

3. Σκοποί φορολογικής διαδικασίας

ι. Υλοποίηση του ουσιαστικού δικαίου ως σκοπός της διαδικασίας / Η εναρμόνιση του ουσιαστικού και διαδικαστικού φορολογικού δικαίου

Η φορολογική διαδικασία είναι η οδός μέσω της οποίας συγκεκριμενοποιείται η αφηρημένη διάταξη του νόμου.¹³ Σκοπός της διαδικασίας είναι η υλοποίηση του περιεχομένου του φορολογικού νόμου.¹⁴ Το φορολογικό δίκαιο ως διοικητικό δίκαιο είναι εξαρτημένο από τη διαδικασία σε τέτοιο βαθμό ώστε η διαδικασία επιβολής του φόρου ή του προστίμου να αποσκοπεί πρωτίστως στην υλοποίηση του φορολογικού νόμου. Αυτό σημαίνει ότι το περιεχόμενο του φορολογικού νόμου δεν εξαντλείται σε ένα αφηρημένο καθήκον χρηματικής καταβολής αλλά συνίσταται στην πραγμάτωση μιας εκτελεστής νομικής υποχρέωσης όταν αυτή λάβει τη μορφή πράξεως προσδιορισμού φόρου ή καταλογισμού προστίμου.¹⁵ Και επειδή ο φορολογικός νόμος, όπως άλλωστε κάθε κανόνας δικαίου, μπορεί να εφαρμοστεί μόνο εφόσον έχει πρωτίστως διευκρινιστεί πλήρως το πραγματικό του, κατά συνέπεια αποσκοπεί η φορολογική διαδικασία και το status activus processualis του δικαιώματος ακροάσεως καταρχάς στην εξακρίβωση του ορθού, αληθούς και πλήρους πραγματικού για την ορθή υπαγωγή αυτού στον κανόνα δικαίου.¹⁶

¹¹ Κατ' αυτόν τον τρόπο μορφοποιείται η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου και εισέρχεται στο Ταμείο "βέβαιη και εκκαθαρισμένη". Δ. Ράικος, ό.π., σελ. 14-17, Χ.Χρυσανθάκης, Η δυνατότητα εφαρμογής διατάξεων της Πολιτικής Δικονομίας στο δίκαιο της είσπραξης των δημοσίων εσόδων, ΔιΔικ 1990, σελ. 1274, Μπρίνιας, ό.π., σελ.97-105

¹² Έτσι Ράικος, ό.π., σελ. 18-21, Θ.Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, 2008, σελ. 492-494, βλ. όμως και ΣτΕ Ολ. 1738/2017, σκ. 5, όπου συνάγεται ότι σκοπός του φορολογικού ελέγχου δεν είναι η βεβαίωση αλλά η είσπραξη.

¹³ "Verwirklichungsmodus", R.Wahl, *Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag*. VVDStRL 41, 1983, σελ. 151-153, W.Brohm, *Gesetzesvollzug als Handelsobjekt?*, σε Heinz/Wolfgang, *Rechtstataachenforschung heute*, Konstanz 1986, σελ. 103επ., R.Pitschas, *Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren*, C.H.Beck, München 1996, σελ. 45

¹⁴ F.Schoch, *Der Verfahrensgedanke im allgemeinen Verwaltungsrecht*, DV 25 (1992), σελ.21, 24

¹⁵ S.Müller-Franken, *Maßvolles Verwalten*, ό.π., σελ. 20, H. Söhn, *Steuerrechtliche Folgenbeseitigung durch Erstattung – zugleich ein Beitrag zum Steuerschuldverhältnis*, Münchener Universitätsschriften, Band 26, 1973, σελ.24επ.

¹⁶ Müller-Franken, ό.π., σελ. 20, W.Schick, HHSp, AO/FGO, §201 Rz.168, H.Söhn, *Der neue Bankerlass*, NJW 1980, σελ.1430-1431, G.Stoll, BAO, §114 3a, K.Tipke, *Betriebsprüfung - unzulässiger Eingriff in die "Unverletzlichkeit" der Wohnung (Art. 13 GG)?* DStR 1967, σελ. 15

ii. Αποδοχή της διαδικασίας

Η αποδοχή είναι ο δεύτερος σκοπός που υπηρετεί η φορολογική διαδικασία. Δεδομένου ότι ο φόρος συνιστά αναγκαστική επέμβαση στην περιουσία του ατόμου και ταυτόχρονα άσκηση κρατικής κυριαρχίας, απαιτείται αποδοχή όχι μόνο της διοικητικής πράξεως και άρα του επιβαλλόμενου δι' αυτής φορολογικού βάρους¹⁷ αλλά και της διαδικασίας εκδόσεώς της. Έτσι η αποδοχή της διοικητικής πράξεως, ως σκοπός της διαδικασίας, δικαιολογείται με το επιχείρημα ότι η αποδοχή της αποφάσεως συμβάλλει στη νομιμοποίησή της.¹⁸ Μέσω θεσμών συνεργασίας, όπως η προηγούμενη ακρόαση, τα άτομα αναπτύσσουν οικειοθελώς εμπιστοσύνη¹⁹ απέναντι στο συνεργάσιμο κράτος²⁰. Έχει μάλιστα υποστηριχθεί ότι η αποδοχή της διαδικασίας, και του αποτελέσματός, ιδιαίτερα εάν έχει προηγηθεί συνεργασία του φορολογούμενου, της κατέχει για αυτόν νομιμοποίηση ισχυρότερη του φορολογικού νόμου.²¹

¹⁷ R.Seer, Verständigungen im Steuerverfahren, Otto Schmidt 1996, σελ. 4. Έτσι και M.Streck, Die "tatsächliche" Verständigung in der Praxis, StuW 1993, σελ. 366

¹⁸ "Οι διαδικασίες παράγουν νομιμοποίηση", N. Luhmann, Legitimation durch Verfahren, Suhrkamp, 1983, Präve, DÖV, 1990, σελ. 18 επ, Seer, ό.π., σελ. 4επ, Streck, ό.π., σελ. 366. Η έννοια ωστόσο της νομιμοποίησης είναι πολυσήμαντη και συνεπώς πολλά είναι και είδη της. Έτσι γίνεται λόγος για κανονιστική νομιμοποίηση όπως και για νομιμοποίηση κατά πολιτική/πρακτική έννοια. Η κανονιστική νομιμοποίηση θεωρείται κατακτηθείσα όταν μέσω της πράξεως έχουν αναγνωριστεί τρία στοιχεία α) το οντολογικό (Sein), το δεοντολογικό (Sollen) και το βουλητικό (Wollen). Έτσι ο J.Isensee, Grundrechte und Demokratie. Der Staat 20 1981, σελ. 161, K.Vogel, Der Staat, 25 1986, σελ. 481-484, R.Zippelius, Legitimation im demokratischen Verfassungstaat, ARSP Beih.Nr.15 1981, σελ. 84. Η πολιτική νομιμοποίηση αναφέρεται στη δημοκρατική νομιμοποίηση δεδομένου του επεμβατικού στα θεμελιώδη δικαιώματα των πολιτών χαρακτήρα της φορολογικής πολιτικής. Στη γερμανική θεωρία έχει πάντως κατά κύριο λόγο υποστηριχθεί ότι δημοκρατική νομιμοποίηση νοείται μόνο για το λαό κατά τη συνταγματική του έννοια και όχι μεμονωμένα για άτομα, ομάδες κλπ. Αναλυτικά περί της απόψεως αυτής σε S. Müller-Franken, ό.π., σελ. 20-34. (Έτσι και οι P.Badura, Die parlamentarische Demokratie, HStR, Bd.I, §23, σελ. 953, W.Brohm, Rechtsstaatliche Vorgaben für informelles Verwaltungshandeln DVBl 1994, σελ. 133-138, H.Dreier, Zur Eigenständigkeit der Verwaltung, DV 25 1992, σελ. 305, Kunig/Rublack, Aushandeln durch Entscheiden? Jura 1990, σελ. 1-8, E.H.Ritter, Der kooperative Staat, AöR 104, 1979, σελ. 389, 411, E.Schmidt-Aßmann, Verwaltungsverfahren, HStR, III, §70, Rz.25, W.Schmitt-Gläser, Partizipation an Verwaltungsentscheidungen, VVDStRL 31, 1973, σελ. 179, 214επ, του ίδιου, Die Position der Bürger als Beteiligte im Entscheidungsverfahren gestaltender Verwaltung, σε Lerche/Schmitt-Gläser/Schmidt-Aßmann, Heidelberg 1984, σελ. 49, R.Stettner, Grundfrage einer Kompetenzlehre, Berlin, 1983, σελ. 266, F.Kopp, Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahren, München 1981, σελ. 180επ). Η πρακτική νομιμοποίηση ερείδεται στην επιστήμη της κοινωνιολογίας και υποδηλοί όχι την αιτιολογία αλλά την αποδοχή της κυριαρχίας ως ψυχολογικό δεδομένο. (Έτσι οι Schmidt-Aßmann, ό.π., Verwaltungslegitimation als Rechtsbegriff, AöR 116 1991, σελ. 329, 336, T.Würtenberger, Akzeptanz durch Verwaltungsverfahren, NJW 1991, σελ. 257-258, Zippelius, ό.π., σελ. 84)

¹⁹ H.Hill, Das Verhältnis des Bürgers zum Gesetz, DÖV 1988, σελ.666-667, W.Hofmann-Riem, Reform des allgemeinen Verwaltungsrechts als Aufgabe, AöR 115 (1990),σελ. 400, R.Pitschas, Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren - Strukturprobleme, Funktionsbedingungen und Entwicklungsperspektiven eines konsensualen Verwaltungsrechts, München 1990, σελ. 202

²⁰ Würtenberger, ό.π., σελ.257-260επ.

²¹ Seer, ό.π., σελ. 366

iii. Δικαιϊκή ειρήνη

Η δικαιοκρατική ειρήνη είναι μια αξία, η οποία διέπει συνολικά την έννομη τάξη, και συνεπώς συνεκτιμά τόσο το ουσιαστικό²² όσο και το διαδικαστικό δίκαιο.²³ Η ειρήνευση αποτελεί αρχή συνταγματικής περιοχής, απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου.²⁴ Ο ειρηνευτικός σκοπός της διαδικασίας απορρέει κυρίως από την αρχή της προηγούμενης ακροάσεως και συνίσταται στην αποφυγή ασκήσεως ενδικοφανών προσφυγών και ενδίκων βοηθημάτων λόγω αποδοχής της αιτιολογίας της πράξεως.²⁵ Η συστηματοποίηση των σκοπών αποδεικνύει ότι η αποδοχή έπεται αξιολογικά της νομιμότητας της διοικητικής πράξεως. Το δίκαιο δεν απαιτεί την αποδοχή από μέρος του ατόμου της πράξεως, εφόσον αυτή έχει ληφθεί σε μια δημοκρατική διαδικασία που συνεκτιμά συναινετικούς θεσμούς. Ο στόχος όμως αυτός πρέπει να αποτελέσει προϊόν σταθμίσεως με την αρχή της νομιμότητας από το νομοθέτη και όχι από τη διοίκηση.²⁶

²² Ο ειρηνευτικός σκοπός της διαδικασίας εν γένει και όχι μεμονωμένων θεσμών της εγείρει ερωτηματικά και δικαίως έχει υποστεί κριτική. Αυτό διότι βρίσκεται σε διαρκή σχέση εντάσεως με το ουσιαστικό δίκαιο. Μπορεί δηλαδή για χάρη της ειρηνεύσεως να γίνει αποδεκτή μια “παράνομη κατάσταση”, άρα εφόσον δεν τηρείται το δίκαιο θα πρέπει να γίνεται λόγος περί ειρήνης και όχι δικαιοκρατικής ειρήνης. (Tipke T/K, AO/FGO, 15.Aufl.,64, Lfg. 10/1991, §85 Rz.11“...das Herbeiführen eines Zustands ohne Wahrung des Rechts mag man zwar als “Frieden” und nicht als “Rechtsfrieden” bezeichnen”). Στη γερμανική θεωρία αντιμετωπίζονται ως δύο συνταγματικής περιοχής αρχές (δικαιοκρατική ειρήνη - αρχή της τηρήσεως του ουσιαστικού δικαίου), καμία των οποίων δεν απολαύει του απόλυτου προβαδίσματος έναντι της άλλης, τελούν δε μεταξύ τους σε σχέση πρακτικής εναρμονίσεως (Verhältnis des schonendsten Ausgleichs/ praktische Konkordanz). Ερωτάται συγκεκριμένα αν η Διοίκηση δύναται να σταθμίσει την αρχή της νομιμότητας με την αρχή της ειρηνεύσεως και αν αυτή την απόφαση μπορεί να τη λάβει η ίδια η Διοίκηση. Το BVerfG με σειρά αποφάσεών του έχει αποφανθεί ότι μια στάθμιση μεταξύ αυτών των συγκρουόμενων αρχών αποτελεί αρμοδιότητα του νομοθέτη και όχι της διοικήσεως. (Ενδεικτικά BVerfG v.18.12.1953, BVerfGE 3, 225, 237, v. 14.03.1963, BVerfGE 15, 313, 319 v. 26.02.1969, BVerfGE 25, 269, 290, BVerfGE 35, 41, 47) Όσο ο νομοθέτης δεν παρέχει στη διοίκηση ένα συγκεκριμένο εργαλείο (δλδ. νόμο) για την πραγμάτωση της δικαιοκρατικής ειρήνης, οφείλει αυτή για την επίτευξη του διαδικαστικού στόχου να εξαντλεί όλες τις παρεχόμενες από την έννομη τάξη διοικητικές οδούς. BFH v.11.12.1984, σκ. 31, 34, BStBl. II 1985, σελ. 354-358, Βλ. αναλυτική κριτική σε Müller-Franken, ό.π., σελ. 34-35, 42-45, H.D.Jarass, σε Jarass/Pieroth, GG, Art.20, 2002, Rz.77, Söhn, ό.π., σελ.87επ, P.Tiedelmann, Der Vergleichsvertrag im kommunalen Abgabenrecht, DÖV 1996, σελ. 594-603

²³ Πάγια η θέση του Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου της Γερμανίας ήδη από το 1952. Σχετικά: BVerfG της 29. 07.1952, BVerfGE 1, 351, 359 v. 1.07.1953, BVerfGE 2, 380, 403επ, BVerfG v. 20.04.1982, BVerfGE 60, 253, 269επ., η οποία συνδέει την ειρήνευση της έννομης τάξεως με την ασφάλεια δικαίου. Βλ. P.Kirchhof, Der allgemeine Gleichheitssatz, HStR, V, §124, Rz.265, H.Söhn, Steuerrechtliche Folgenbeseitigung durch Erstattung – zugleich ein Beitrag zum Schuldenverhältnis, Münchener Universitätschriften, Band 26, 1973, σελ.86επ.

²⁴ BVerfG v. 29.07.1952, BVerfGE 1, 351, 359 v. 1.07.1953 σκ. III, BVerfGE 2, 380, 403ff, Kirchhof HStR, V, §124, Rz. 265

²⁵ Άλλες διατάξεις αναφέρονται στην αιτιολόγηση των διοικητικών πράξεων, στην εντός ορισμένης προθεσμίας προσβολή των φορολογικών πράξεων με ενδικοφανή προσφυγή ή προσφυγή ουσίας, στην αδυναμία ανάκλησης των πράξεων φορολογικού περιεχομένου (ΣτΕ 1392/1933, 2654/1985, 3464/1976, 525/1973) στην ανάκληση της φορολογικής δηλώσεως και τέλος στο θεσμό της παραγραφής. Αντίστοιχοι θεσμοί στο γερμανικό δίκαιο είναι οι κατοχυρωμένοι στα άρθρα 91 AO, 121 AO, 201 AO, 364 a AO, 124 AO, 355AO, 130AO, 169ff, 228ff-47AO

²⁶ Müller-Franken, ό.π., σελ. 45

iv. Εισπρακτικός σκοπός - Επιδίωξη του μέγιστου δυνατού κέρδους;

Ο σκοπός της φορολογικής διαδικασίας δεν προσδιορίζεται μόνο θετικά αλλά και αρνητικά. Λόγω του χαρακτήρα της φορολογικής διοικήσεως ως περιοριστικής, υποχρεούται αυτή στην απαρέγκλιτη τήρηση των κοινών νόμων και των υπερκείμενων αυτών συνταγματικών επιταγών (αρ.4§5, 78§§1,4Σ).²⁷ Έτσι, η φορολογική διαδικασία δεν αποσκοπεί στην επιδίωξη του μέγιστου δυνατού δημοσιονομικού οφέλους, οι ενέργειές της δηλαδή δεν είναι κερδοσκοπικές.²⁸ Σκοπός της φορολογικής διαδικασίας και σκοπός του φόρου δεν ταυτίζονται. Και μπορεί σκοπός του φόρου να είναι η εξασφάλιση εσόδων για την υλοποίηση των κρατικών υποχρεώσεων, αυτός όμως δεν θεωρείται ταυτόχρονα και σκοπός της διαδικασίας.²⁹ Η αρχή του κράτους δικαίου (αρ. 25§1εδ.α' Σ) δεν συμβιβάζεται με την επιδίωξη κέρδους αλλά με τη σύμφωνη προς τις συνταγματικές αρχές του φόρου (αρ.4§1Σ, 78Σ) εφαρμογή των φορολογικών νόμων. Κατ' εξαίρεση, και μόνο, εφόσον υπαγορεύεται από φορολογικό νόμο, δύναται η επιδίωξη οικονομικού οφέλους να αποτελεί αυτόνομο σκοπό της διαδικασίας.³⁰ Εν αντιθέσει με το καμεραλιστικό αστυνομικό κράτος, το φορολογικό κράτος δεν επιδιώκει την απόκτηση εισοδημάτων ως αυτοσκοπό, παρά μόνο για την υλοποίηση σκοπών δημοσίου συμφέροντος.³¹ Έτσι σε μια *in vitro* κατηγοριοποίηση των κρατικών υποχρεώσεων με κριτήριο την άμεση ή έμμεση εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, η

²⁷ W.Leisner, Effizienz als Rechtsprinzip, Mohr Siebeck, Tübingen, 1971, σελ. 36, H.H.Lohmann, Die Praktikabilität des Gesetzesvollzuges als Auslegungstopos im Verwaltungsrecht, AöR 100 (1975), σελ. 415-430

²⁸ Αντίθετα στο σημείο αυτό: η Αιτιολογική Έκθεση του Ν.4174/2013. Από την § 4 και το γενικότερο πνεύμα της, συνάγεται ότι ο σκοπός της φορολογικής διαδικασίας είναι εισπρακτικός. Στο ίδιο μήκος κινούνται και οι ΣτΕ 172-173/2018, σκ. 9, ΣτΕ 817/2016, σκ. 15 όπου ρητά αναφέρεται ότι: "...της φορολογικής Διοικήσεως, της οποίας πρωταρχικός στόχος είναι η δημιουργία ισχυρού και αποτελεσματικού ελεγκτικού και εισπρακτικού μηχανισμού, που θα συμβάλλει αποφασιστικά στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της παραοικονομίας και της διαφθοράς, καθώς και στην ελαχιστοποίηση του διοικητικού κόστους και κατ' επέκταση στην, κατά το μέτρο του δυνατού, ίση κατανομή των βαρών, στην αύξηση των εσόδων του Κρατικού Προϋπολογισμού και στη μείωση των ελλειμμάτων και του δημόσιου χρέους.". Έτσι και Θ.Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, γ' Έκδ. 2008, σελ. 493

²⁹ Πάγια η άποψη αυτή και στη γερμανική θεωρία. Συναφώς οι P.Kirchhof, Die Steuerung des Verwaltungshandelns durch Haushaltsrecht und Haushaltskontrolle, NVwZ 1983, σελ. 505-512, J.Thiel, Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat, StuW 1986, σελ. 1,2, K.Vogel, Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ/A 1977, σελ.5-9, J.Schwarze, Administrative Leistungsfähigkeit als verwaltungsrechtliches Problem, DÖV, 1980, σελ. 580-583, J.Isensee, Kooperatives Verwaltungshandeln im Besteuerungsverfahren, 1996, σελ. 19-23επ, Helsper/Koch/Scholz, AO, §88, Rz.5

³⁰ Müller-Franken, ό.π., 2004 σελ. 35, Leiser, ό.π., σελ. 36, Lohmann, ό.π., AöR, 100 1975, σελ. 415, 430

³¹ Müller-Franken, ό.π., σελ. 37, D.Ehlers, Verwaltung in Privatrechtsform, Duncker & Humblot, Berlin, 1984, σελ. 92, G.Gäntzsch, Gesetzmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung, DÖV 1998, σελ. 952-953, F.Weyreuther, Effizienz als Rechtsprinzip, Möglichkeiten und Grenzen des ökonomischen Analyse des Rechts, DÖV 1996, σελ. 524

επιβολή του φόρου συνιστά έμμεσο κρατικό καθήκον, μέσω της ουσιαστικής πραγματώσεως της ευημερίας του συνόλου.³²

Η φορολογική αρχή υποχρεούται συνεπώς στην εξακρίβωση του πραγματικού και στην απόρριψη του ενδεχομένου αποκτήσεως πλεονασματικού κέρδους εφόσον αυτό δεν καλύπτεται από το πραγματικό του φορολογικού νόμου.³³ Η ελεύθερη δημοκρατική τάξη, η οποία εγγυάται την επαγγελματική ελευθερία (5§1Σ) και την ιδιοκτησία (17Σ) αποσκοπεί μέσω των φόρων στη συμμετοχή στο κέρδος της ιδιωτικής οικονομίας (αρχή του φορολογικού κράτους).³⁴ Χαρακτηριστικό αυτής της κρατικής μορφής είναι η παροχή περιορισμένων μέσων στη διοίκηση (εν προκειμένω οι φορολογικοί νόμοι) για την επιδίωξη των κρατικών σκοπών. Δεν παρέχει το κράτος λευκή επιταγή στη διοίκηση για την επιδίωξη των σκοπών του με οποιαδήποτε μέσα και με οποιοδήποτε κόστος.³⁵

Η ορθή εφαρμογή του νόμου είναι το ιδεώδες της φορολογικής διαδικασίας, και ως τέτοιο είναι υπεράνω χρηματικής αποτιμήσεως και υλικά μετρήσιμης κατατάξεως.³⁶ Αντίθετη θέση θα παραγνώριζε τους βασικούς στόχους της φορολογικής διοικήσεως και θα αντικαθιστούσε το ιδεώδες αυτό με έναν «στυγνό δημοσιονομισμό» (Fiskalismus).³⁷

4. Αρχές που διέπουν τη διοικητική φορολογική διαδικασία

i. Αρχές του φόρου

Η υποχρέωση της φορολογικής αρχής για την πραγμάτωση της φορολογικής αξιώσεως του κράτους, πηγάζει από τις αρχές της φορολογικής ισότητας (άρ.4§5Σ) και της καθολικότητας του φόρου (άρ.78§1,4Σ), δοθέντος ότι οποιοδήποτε έλλειμμα εκτελέσεως των διατάξεων του φορολογικού νόμου από μέρους της διοικήσεως θα κατέληγε με βεβαιότητα στην πρόκληση διαφοροποιήσεων ως προς τη φορολογική επιβάρυνση των πολιτών με την ίδια φοροδοτική

³² J.Isensee, Gemeinwohl und Staatsausgaben im Verfassungsstaat, HStR, III, §57, Rz.154, Kirchhof, Mittel staatlichen Handelns, HStR, III, §59, Rz.14, Müller-Franken, ό.π., σελ. 37

³³ Müller-Franken, ό.π., σελ. 36

³⁴ J.Isensee, Steuerstaat als Staatsform, FS H.P. Ipsen, Tübingen 1977, σελ. 409, 414επ. Τη θέση αυτή επιβεβαιώνει και η νομολογία του Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου της Γερμανίας, BVerfG της 8.06.1988, BVerfG 78, 249, 267

³⁵ Αυτό δεν είναι παρά ζήτημα ερμηνείας των φορολογικών κανόνων από μέρους της διοικήσεως, η οποία πρέπει να αποφεύγει την αποτελεσματικότητα, νοούμενη ως επιδίωξη μέγιστου κέρδους. Έτσι Müller-Franken, ό.π., σελ. 37

³⁶ J.Isensee, Referat auf dem 4. Münsteraner Symposium am 8.11.1996 “Kooperatives Verwaltungshandeln im Besteuerungsverfahren”, Münster 1997, σελ. 19, 23επ, Müller-Franken, ό.π., σελ. 37

³⁷ Isensee, ό.π., σελ. 19, 23επ.

ικανότητα, αποτέλεσμα που αντιβαίνει στη διάταξη του άρθρου 4 § 5Σ.³⁸ Είναι λοιπόν ορθή η επισήμανση του BVerfG,³⁹ ότι στο πλαίσιο της φορολογικής έννομης σχέσεως, όπως αυτή διαμορφώνεται από τις συνταγματικές αρχές της νομιμότητας και της φορολογικής ισότητας, στην υποχρέωση του φορολογικού οφειλέτη για την καταβολή του κατά νόμο φόρου, αντιστοιχεί το καθήκον του φορολογικού δανειστή για την επιβολή του εν λόγω φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του οικείου νόμου.⁴⁰

Ενόψει των ανωτέρω συνταγματικών εντολών η δημοσιονομική διοίκηση υποχρεούται στην άμεση και αυστηρή τήρηση των διατάξεων του ουσιαστικού φορολογικού νόμου με την έκδοση σε βάρος του συγκεκριμένου φορολογούμενου ατομικής πράξεως προσδιορισμού φόρου ή καταλογισμού προστίμου, σύμφωνα με τη διαδικασία και τις προϋποθέσεις που ορίζει ο εφαρμοστέος κανόνας δικαίου.⁴¹ Εκ τούτου συνάγεται ότι η φορολογική διαδικασία διέπεται κατά την επιβολή του φόρου αποκλειστικά από την αρχή της νομιμότητας⁴² και όχι από την αρχή της σκοπιμότητας,⁴³ ενόψει ακριβώς του συνταγματικού καθήκοντος για την επιβολή του φόρου. Είναι εξαναγκασμένη συνεπώς στην κίνηση της βεβαιωτικής διαδικασίας αφού το Σύνταγμα της

³⁸ Δ.Ράικος, Αντανακλάσεις της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου στη διοικητική φορολογική διαδικασία, ΔΕΕ 5/2005, σελ. 535, του ιδίου, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, 2000, σελ., 11, T.Puhl, Besteuerungsverfahren und Verfassung, DStR 1991, σελ. 1142

³⁹ BVerfG v. 27.06.1991, σκ. 106 "...In dem von den Grundsätzen der Gleichheit und der Gesetzmäßigkeit geprägten Schuldverhältnis entspricht der Pflicht des Schuldners zur gesetzmäßigen Steuerzahlung die Pflicht des Gläubigers zur gesetzmäßigen Steuererhebung".

⁴⁰ ΣτΕ 1207/2012, 1501/2012. Απόρροια εξάλλου της υπερέχουσας θέσης του κράτους έναντι των ιδιωτών, όταν ενεργεί κατ' ενάσκηση δημόσιας εξουσίας, είναι και το τεκμήριο νομιμότητος των διοικητικών πράξεων. Ιδιαίτερη έκφανση της αρχής της νομιμότητος της διοικητικής δράσεως αποτελεί και η καθιερούμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος αρχή της νομιμότητος του φόρου.

⁴¹ BFH Beschl. v. 28.11.2016, GrS 1/15, σκ. 91: "Im Abgabenrecht hat der vorgenannte Verfassungsgrundsatz seinen Niederschlag in § 85 Satz 1 AO gefunden. Nach dieser Vorschrift sind die Finanzbehörden verpflichtet, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Dieser für das gesamte Verfahren geltende Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ist der für das Steuerrecht einfachrechtlich formulierte Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung i.S. des Art. 20 Abs. 3 GG (vgl. Schmitz in Schwarz, a.a.O., § 85 Rz 8; Klein/Rätke, AO, 13. Aufl., § 85 Rz 1). § 85 Satz 1 AO enthält das im Steuerrecht geltende Legalitätsprinzip".

Στην ίδια τροχιά και το BVerfG v.12.02.1969, BvR 687/62, 25, 216 : "Aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) folgt allerdings, daß die Finanzämter verpflichtet sind, die nach dem Gesetz entstandenen Steueransprüche geltend zu machen und die für die Entstehung und den Umfang des Steueranspruchs maßgebenden Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen durchzuführen, sobald die gesetzlichen Voraussetzungen dafür vorliegen".

⁴² Πρόκειται για το άρθρο 20 του γερμανικού GG. Αντίστοιχα § 85AO (Γερμανικός ΚΦορολΔιαδ), D.Birk, Steuerrecht, 2011, σελ. 179, Ράικος, Αυτονομία του φορολογικού δικαίου σελ. 535, του ιδίου, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, σελ. 9επ.

⁴³ Tipke, Das Steuerrecht in der Rechtsordnung, JZ, 1975, σελ. 602, Birk, ό.π., σελ. 179, Puhl, ό.π., σελ. 1142 Müller-Franken, ό.π., σελ. 46, C.Lambrecht, Normative Bindung und Sachverhaltserfassung, DStJG 12 (1989), J.Martens, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1980, Rz. 114, Söhn, HHSp, AO/FGO, §85 Rz.9, §88 Rz.4. Αντίθετος ο Hofmann-Riem, Steuermittlung und Bankgeheimnis, StuW 1972, σελ. 127-131, R.Seer,σε Tipke/Lang Steuerrecht, OVS 2007 Köln, σελ. 819

απευθύνει όχι απλώς μια εντολή με περιεχόμενο την απαγόρευση παρεκκλίσεως από την εκπεφρασμένη βούληση του συντακτικού νομοθέτη, αλλά και εντολή εκτελέσεως.⁴⁴

α. Πώς γίνεται αντιληπτή η αρχή της νομιμότητας στη φορολογική διαδικασία;

Η ουσία της αρχής της νομιμότητας στη φορολογική διαδικασία συνδέεται με την έννοια της ορθότητας, απαραίτητο στοιχείο της μοναδικότητας της ατομικής προσδιοριστικής του φόρου ή καταλογιστικής του προστίμου πράξεως της δημοσιονομικής αρχής. Η ορθότητα ως εγγενής ιδιότητα της μοναδικότητας της διοικητικής κρίσεως υποδηλοί ότι η τελευταία δεν είναι αντικειμενικά προκαθορισμένη αλλά υποκειμενικά διαμορφωμένη.⁴⁵ Με δεδομένο ότι ο κανόνας δικαίου φορολογικού περιεχομένου και το πραγματικό της εκάστοτε υποθέσεως βρίσκονται σε διαφορετικά επίπεδα (δεοντολογικό-οντολογικό),⁴⁶ η εξειδίκευση και εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής στο στάδιο της εν ευρεία εννοία βεβαιώσεως προϋποθέτει την υπαγωγή από μέρους των ελεγκτικών φορολογικών οργάνων των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών στον εφαρμοστέο φορολογικό κανόνα.

Λογικό προηγούμενο της ορθής υπαγωγής είναι η διατύπωση από μέρους του φορολογικού οργάνου μιας οντολογικής κρίσεως περί της συνδρομής ή μη των κρίσιμων για την επέλευση των εννόμων συνεπειών που προβλέπει ο κανόνας δικαίου φορολογικών πραγματικών περιστατικών. Η υπεραξία της διαδικασίας έγκειται ακριβώς στην ύπαρξη θεσμών διασφαλιστικών της κανονικότητας-ομαλότητάς της, οι οποίοι επιτρέπουν την ανάπτυξη διαλόγου και επιχειρηματολογίας.⁴⁷ Οι παρακάτω εκτιθέμενες επισημάνσεις αναδεικνύουν τη συμβολή της προηγούμενης ακροάσεως στην ορθότητα της μέλλουσας να εκδοθεί ατομικής προσδιοριστικής του φόρου ή του καταλογιστικής του προστίμου πράξεως της δημοσιονομικής αρχής.

Πρώτον, το ουσιαστικό δίκαιο (μείζων πρόταση = φορολογικό νομοθετικό περιστατικό)⁴⁸ δεν καθορίζει (ή δεν καθορίζει σε επαρκή βαθμό) την απόφαση του φορολογικού οργάνου.⁴⁹ Η

⁴⁴ Ράικος, ό.π., σελ. 9, F. Ossenbühl, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, HStR III (1996), σελ. 315, 332, Seer, σε Tipke/Lang Steuerrecht, OVS 2007 Köln, σελ. 819: “Art.20 III GG enthält damit ein Abweichungsverbot dergestalt, daß die Finanzbehörde nicht gegen die geltenden Rechtssätze verstoßen darf. Darüber hinausgehend statuiert Art. 20 III GG ein Anwendungsgebot, ”.

⁴⁵ Alexy, Ermessensfehler, JZ 1986, σελ.701-715, H.W.Arndt, Praktikabilität und Effizienz, Köln 1983, σελ. 29, 89, W.Jellinek, Gesetz, Gesetzesanwendung und Zweckmäßigkeitserwägung, Berlin 1931, σελ. 361-368, Isensee, FS Winkler, Vom Ethos des Interpreten, Wien, 1997, σελ. 367-369, Lambrecht, ό.π. σελ. 79,81, S.Müller-Franken, ό.π., σελ.58

⁴⁶ J.Isensee, Die typisierende Verwaltung, Duncker&Humblot, Berlin, 1976, σελ. 55επ

⁴⁷ Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat. Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln, 2001, σελ. 203επ, J.Hofmann, Das maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht, Lohmar u.a., 1999, σελ. 160, Müller-Franken, ό.π., σελ. 50

⁴⁸ Ράικος, ό.π., σελ. 34

διαδικασία και η διεξαγόμενη εντός της, διά της ακροάσεως, επιχειρηματολογία αναπτύσσει μια αντισταθμιστική⁵⁰ ή συμπληρωματική⁵¹ λειτουργία. Τούτο διότι το πραγματικό του κανόνα δικαίου αντιστοιχεί σε γεγονότα /περιστατικά αναγόμενα στη σφαίρα επιρροής του φορολογουμένου, για τα οποία ο ίδιος αποδεικνύεται τις περισσότερες φορές ο μοναδικός γνώστης, εκπληρώνοντας το καθήκον αλήθειας που διέπει τη φορολογική διαδικασία, το οποίο πληρούται εφόσον τα δεδομένα που ανάγονται στο πρόσωπο του φορολογούμενου είναι ορθά και πλήρη.

Δεύτερον, ενόψει του πεπερασμένου της ανθρώπινης ικανότητας γνώσεως,⁵² το πραγματικό της υποθέσεως (ελλάσων πρόταση) δεν εξαντλείται στην εξακρίβωση ενός προϋπάρχοντος συμβάντος αλλά συνδέεται άμεσα με τη φορολογική διαδικασία, είναι δηλαδή προϊόν της φορολογικής διαδικασίας.⁵³ Αυτό σημαίνει ότι το φορολογικό πραγματικό περιστατικό, το οποίο συνιστά τη βάση της ενδεχόμενης να εκδοθεί πράξεως υπόκειται στην εξακρίβωση, διάγνωση, έλεγχο και ανάλυση από μέρους του φορολογικού οργάνου.⁵⁴ Όπως μια διαδικασία δεν μπορεί να φέρει στο φως μια αντικειμενική αλήθεια, αλλά μόνο μια αλήθεια που έχει “ανακατασκευαστεί” ενώπιόν της, έτσι και η φορολογική βεβαιωτική διαδικασία είναι αδύνατον να στηρίξει την υπαγωγή στο ουσιαστικό δίκαιο, εάν προηγουμένως δεν έχει εξακριβώσει την αντικειμενική/τυπική αλήθεια ενώπιόν της.⁵⁵ Μόνο δε κατόπιν διεξαγωγής μιας κατ’ αντιπαράθεση διαδικασίας επέρχεται η εξακρίβωση των γεγονότων.⁵⁶

Τρίτον, οι νόμοι δεν αποτελούν “μνήμες” αυτοματοποιημένων απαντήσεων.⁵⁷ Δεν υπάρχει απόφαση “αφηρημένη” και προδιατυπωμένη, ανεξάρτητη της διεξαγωγής συγκεκριμένης διαδικασίας που θα μπορούσε να θεωρηθεί νόμιμη. Απόφαση θεωρείται πάντα αυτό που προκύπτει στο τέλος μιας διαδικασίας ως αποτέλεσμα⁵⁸ και μόνο κατ’ αυτόν τον τρόπο διασφαλίζεται η

⁴⁹ T.Würtenberger, Akzeptanz durch Verwaltungsverfahren, NJW 1991, ό.π., σελ.257-263, F.Ossenbühl, Die Bewertung technischer Risiken bei der Rechtsetzung, DÖV, 1982, σελ. 833

⁵⁰ Würtenberger, NJW 1991, ό.π., σελ. 257-263

⁵¹ Müller-Franken, σελ. 50, Ossenbühl, ό.π., DÖV 1982, σελ. 465-466, F.Schoch, Der Verfahrensgedanke im allgemeinen Verwaltungsrecht, DV 25 1992, σελ. 21-28

⁵² S.Hawking, Mein Standpunkt, σε Einstein’s Traum, Expeditionen an die Grenze der Raumzeit, Hamburg 1993, σελ. 55, 58, Müller-Franken, ό.π, σελ. 62

⁵³ F.Hufen, Fehler im Verwaltungsverfahren, 6. Auf. 2018, Rz. 119, 122, R.Pitschas, Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren, München C.H.Beck, 1996, σελ. 65επ, Müller-Franken, σελ.50

⁵⁴ Ράικος, ό.π., σελ. 27, 83

⁵⁵ Πρόκειται για την καθαρά επικοδομητική θέση του R.Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Köln, Otto Schmidt Verlag 1999, σελ. 273, 274, Müller-Franken, ό.π., σελ. 50

⁵⁶ Eckhoff, ό.π., σελ. 240

⁵⁷ Müller-Franken, ό.π., σελ. 56

⁵⁸ Πρβλ και τον ορισμό της διαδικασίας όπως έχει διατυπωθεί από Lazaratos σε Rechtliche Auswirkungen der Verwaltungsautomation auf das Verwaltungsverfahren, σελ. 21

ορθότητα της πράξεως.⁵⁹ Αυτή ακριβώς η απόφαση πρέπει να είναι προϊόν διαλόγου και αντιπαραθέσεως,⁶⁰ ή με άλλη διατύπωση η ορθότητα του περιεχομένου της πράξεως είναι το αποτέλεσμα της ορθής αντιπαραθέσεως.⁶¹

Παρά τα ανωτέρω, εγγύηση περί της ορθότητας της αποφάσεως από πλευράς ουσιαστικού δικαίου δεν υπάρχει. Το ότι διεξήχθη μια διαδικασία δεν αρκεί, απαιτείται και ένας στόχος, τον οποίο αυτή θα υπηρετεί. Οι νόμοι εφαρμόζονται από ανθρώπους και ο ανθρώπινος παράγων είναι πάντα αστάθμητος. Αυτό όμως το οποίο μπορεί να εγγυηθεί μια διαδικασία είναι η «προσέγγιση»⁶² μιας κατά το μέγιστο δυνατό ορθής αποφάσεως.⁶³ Η νομιμότητα της διαδικασίας συνεπώς διά της ακροάσεως αποσκοπεί στην «προσέγγιση» της ουσιαστικής αλήθειας στο βαθμό που αυτό επιτρέπεται από το γνωστικό πεδίο του φορολογουμένου,⁶⁴ η διαπίστωση των πραγματικών γεγονότων που κείνται εκτός της διαδικασίας είναι ο κανονιστικός στόχος της.⁶⁵

β. Αρχή της ισότητας

Με την αρχή της ισότητας του φόρου, όπως αυτή κατοχυρώνεται στις διατάξεις των §§1,5 του άρθρου 4 του Σ και με την οποία αποκλείονται οι αυθαίρετες διαφοροποιήσεις κατά την επιβολή των δημοσίων βαρών επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη -όπως και με την αρχή της νομιμότητας του φόρου- η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα.⁶⁶ Συνταγματικές εξειδικεύσεις του περιεχομένου της αρχής συνιστούν οι αρχές της καθολικότητας (4§5Σ, “χωρίς διακρίσεις”) της επιβαρύνσεως και του βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας (4§5Σ, “ανάλογα με τις δυνάμεις τους”) καθορισμού του φορολογικού βάρους.⁶⁷ Η αρχή αυτή δεσμεύει τα συντεταγμένα όργανα της Πολιτείας και, ειδικότερα, τόσο τον

⁵⁹ Eckhoff, ό.π., σελ. 276, Schmitt-Gläser, FS Boorberg-Verlag, σελ. 1, 36επ, Müller-Franken, ό.π., σελ. 51

⁶⁰ Eckhoff, ό.π., σελ. 240-246, Pitschas, ό.π., σελ. 218επ, Müller-Franken, ό.π., σελ. 51

⁶¹ Württenberger, Zeitgeist und Recht, NJW 1991, σελ. 257-263

⁶² Alexy, ό.π., JZ 1986, σελ. 701, 715, Isensee, FS Winkler, ό.π., σελ. 367-370, Kirchhof, Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen, DStJG 18 1995, σελ. 17,18 (περιγράφεται ως “stetige Annäherung an das richtige Recht”), H.Kelsen, Reine Rechtslehre, σελ. 353, Müller-Franken, ό.π., σελ. 64

⁶³ Για την έννοια της προσέγγίσεως βλ. BVerfG v. 18.12.1984, BVerfGE 68,1, BVerfG v. 10.04.2018, BVerfG v. 23.05.2017, BVerfG v. 29.03.2017

⁶⁴ Müller-Franken, ό.π., σελ. 63, Söhn, HHSp, AO/FGO, §88, Rz.30, Tipke, StRO, III, σελ. 1200

⁶⁵ Hofmann-Riem, JZ 1991, 1, Isensee, Verwaltung, σελ. 684, Müller-Franken, ό.π., σελ. 64, Alexy, ό.π., JZ 1986, σελ. 701,715, Isensee, FS Winkler, σελ. 367-370

⁶⁶ ΣτΕ 2563/2015 Ολ., 753/2018, 1807/2017, 2809/2017, 1227/2017, 2527-31/2013, Σ.τ.Ε. 532/2015 Ολομ., 4447/2014 επ., 3342-3349/2013 Ολομ., 1972/2012 Ολομ., 2469- 2471/2008 Ολομ., 2113/1963 Ολομ

⁶⁷ Το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με το άρθρο 78 (παρ. 1) του Συντάγματος. ΣτΕ 2563/2015 Ολ., 753/2018, 1807/2017, 2809/2017, 1227/2017, 2527-31/2013, Σ.τ.Ε. 532/2015 Ολομ., 4447/2014 επ., 3342-3349/2013 Ολομ., 1972/2012 Ολομ., 2469- 2471/2008 Ολομ., 2113/1963 Ολομ

κοινό νομοθέτη κατά την άσκηση του νομοθετικού έργου, όσο και τη Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της φύσεως και της εκτάσεως της συγκεκριμένης φορολογικής οφειλής στο πλαίσιο της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, δηλαδή κατά την εφαρμογή του νόμου στην ατομική περίπτωση.⁶⁸

Οι κανόνες δικαίου που προσδιορίζουν τη διοικητική φορολογική διαδικασία πρέπει να διαμορφώνονται από το νομοθέτη -και να εφαρμόζονται από τα όργανα της φορολογικής διοικήσεως- κατά τέτοιο τρόπο, ώστε το αποτέλεσμα της διαδικασίας να ανταποκρίνεται στο περιεχόμενο της επιταγής για αποτελεσματική εφαρμογή των διατάξεων του ουσιαστικού φορολογικού νόμου. Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, ως θεμελιώδης αρχή της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας,⁶⁹ στο βαθμό που συμβάλλει στην εξακρίβωση του πραγματικού της υπό κρίση περιπτώσεως “αποδεικνύει” τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, αφού σύμφωνα με το BVerfG εγγύηση της ισότητας στην δημοσιονομική επιβάρυνση συνιστά η επιτυχής διακρίβωση του πραγματικού της υποθέσεως.⁷⁰

Όπως έκρινε το BVerfG αν οι διατάξεις που ρυθμίζουν τη διαδικασία επιβολής του φόρου καθιστούν βασικά αδύνατη την επίτευξη του αποτελέσματος της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως, τότε ο ουσιαστικός φορολογικός νόμος δεν μπορεί να εγγυηθεί πλέον, ότι οι φορολογούμενοι θα επιβαρυνθούν σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ισότητας. Αυτό θα αποτελούσε αφετηρία για μία κατά βάση παράβαση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών.⁷¹ Έλλειμμα εφαρμογής συνεπώς των διατάξεων του φορολογικού κανόνα από μέρους των οργάνων της δημοσιονομικής διοικήσεως αντανακλά στην ουσιαστική βάση της φορολογικής επιβαρύνσεως αφού καταλήγει με βεβαιότητα στην πρόκληση διαφοροποιήσεων ως προς την φορολογική επιβάρυνση φορολογουμένων με την ίδια φοροδοτική ικανότητα, ενέργεια αντίθετη στο άρθρο 4§5 Σ.⁷²

⁶⁸ ΑΕΔ 1/2012, Ελ. Συν. Ολομ. 2654/2013, 2340/2009, ΣτΕ Ολομ. 1286/2012, Ράικος, ό.π., σελ. 24, Μ.Κlöpfer, Gleichheit als Verfassungsfrage, Berlin 1980, σελ.26, Müller-Franken, ό.π., σελ.66, BVerfG v. 27.06.1991,σκ. 107επ

⁶⁹ Müller-Franken, ό.π., σελ. 63

⁷⁰ BVerfG v. 27.06.1991, σκ. 1

⁷¹ Ράικος, ό.π., σελ. 24-25, BVerfG v. 27.06.1991, σκ. 108

⁷² Ράικος, ό.π., σελ. 9, 24-25

Συμπέρασμα

Όπως με κάθε αρχή, και οι προεκτεθείσες συνιστούν εντολές βελτιστοποιήσεως της φορολογικής διαδικασίας.⁷³ Εκ των ανωτέρω διεφάνη πρώτον, ότι στο πλαίσιο της φορολογικής έννομης σχέσεως, όπως αυτή διαμορφώνεται από τις αρχές της νομιμότητας και ισότητας του φόρου, στην υποχρέωση του φορολογικού οφειλέτη για καταβολή του κατά νόμο οφειλόμενου φόρου, αντιστοιχεί η υποχρέωση του φορολογικού πιστωτή για την επιβολή του εν λόγω φόρου, τηρώντας αυστηρά την αρχή της νομιμότητας του φόρου και εξασφαλίζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισότητα στην επιβάρυνση.⁷⁴

Δεύτερον, η πλήρης πραγμάτωση της φορολογικής αξιώσεως της Πολιτείας προϋποθέτει την εναρμόνιση των διατάξεων του ουσιαστικού και διαδικαστικού φορολογικού δικαίου, ώστε το αποτέλεσμα της διαδικασίας να ανταποκρίνεται στο περιεχόμενο της επιταγής για αποτελεσματική εφαρμογή των διατάξεων του ουσιαστικού φορολογικού νόμου. Με τον τρόπο αυτό οι αρχές της διαδικασίας προσανατολίζονται στις συνταγματικές αρχές επιβολής του φόρου.⁷⁵

Τέλος, η αρχή της προηγούμενης ακροάσεως μόνο έμμεσα συνδέεται με την τήρηση των αρχών της νομιμότητας και ισότητας του φόρου και αυτό στην έκταση που μέσω της αντιπαραθέσεως συμβάλλει στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την επαλήθευση των πραγματικών περιστατικών ώστε να γίνεται λόγος για βεβαιότητα του φορολογικού πραγματικού περιστατικού. Συνεπώς η νομιμότητα της διαδικασίας ανάγεται σε προϋπόθεση νομιμότητας της ουσίας της μέλλουσας να εκδοθεί φορολογικής πράξεως.⁷⁶

ii. Ανακριτική αρχή

Η απορρέουσα από το κράτος δικαίου ενέργεια της φορολογικής αρχής περί υλοποιήσεως κατά τη φορολογική διαδικασία των αρχών της νομιμότητας και της ισότητας ευθυγραμμίζεται με την ανακριτική αρχή, κατά την οποία οι αρχές υποχρεούνται αυτεπαγγέλτως στην διερεύνηση του πραγματικού της υποθέσεως⁷⁷ και αυτή δεν επιτρέπεται να αφήνεται στην πρωτοβουλία ή αυθαιρεσία των συμμετεχόντων στην φορολογική διαδικασία.⁷⁸ Η διοίκηση καθορίζει το είδος και το εύρος

⁷³ “Optimierungsaufträge”: R.Seer, *Verständigungen in Steuerverfahren*, Köln 1996, σελ. 295επ

⁷⁴ BFH v. 28.11.2016, σκ. 92, BVerfG-Urteil vom 27. Juni 1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271

⁷⁵ Ράικος, *ό.π.*, σελ. 25, N.Meinzenbach, *Die Steueranmeldung*, Dr.Kovac 2006 σελ. 30

⁷⁶ Ράικος, *ό.π.*, σελ. 23

⁷⁷ Seer, σε Tipke/Lang, *Steuerrecht*, *ό.π.*, σελ. 820, AO Klein 14. Aufl. C.H.Beck 2018 § 88 AO, Pahlke/Koenig, *Abgabenordnung*, C.H.Beck, 2. Aufl., 2009, § 88 beck-online

⁷⁸ W.Berg, *Entscheidung, Die verwaltungsrechtliche Entscheidung bei ungewissem Sachverhalt*, Berlin 1980, σελ. 39επ, 245, Bryde, *Die Einheit der Verwaltung als Rechtsproblem*, VVStRL 46 (1988), σελ.181, 202, J.Isensee,

της έρευνας και δεν δεσμεύεται από τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίζουν οι φορολογούμενοι.⁷⁹ Το πεδίο εφαρμογής της ανακριτικής αρχής καλύπτει το φάσμα του συνόλου της φορολογικής διαδικασίας γενικότερα και κάθε επιμέρους διαδικασία και διαδικαστική πράξη ειδικότερα.⁸⁰ Η τήρηση των αρχών της νομιμότητας και της ισότητας του φόρου κατά τη φορολογική επιβάρυνση δικαιολογούν το δημόσιο συμφέρον για την ουσιαστική ορθότητα της πράξεως της φορολογικής αρχής.⁸¹

Η αναζήτηση της ουσιαστικής αλήθειας, ως απόρροια της ανακριτικής αρχής είναι ο πρωταρχικός στόχος της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, ο οποίος υποχρεώνει τη φορολογική αρχή σε έρευνα του συνόλου του απαιτούμενου και προσκομιζόμενου πραγματικού υλικού και διαπίστωση του αληθούς πραγματικού⁸² και αυτός καθορίζει συνεπώς το είδος και τον τρόπο εξακριβώσεως του πραγματικού.⁸³ Αντίθετη περίπτωση⁸⁴ μοιραία συνεπάγεται παραβίαση των αρχών της νομιμότητας και ισότητας του φόρου.⁸⁵ Κατά την διερεύνηση του πραγματικού η δράση των οργάνων της δημοσιονομικής διοικήσεως δεν πρέπει να είναι μονομερής και κερδοσκοπική αλλά οφείλει να τηρεί τα δικαιώματα των φορολογουμένων και να συνεκτιμά κάθε ευνοϊκή για αυτούς περίπτωση.⁸⁶

Verwaltung, ό.π., σελ.105, Kopp, Verfassungsrecht, σελ. 54 επ, 61επ, Kopp/Ramsauer, VwVfG, §24, Rz.6, Schmidt-Aßmann, HStR, III, §70 Rz.14, Sohn, HHSp, AO/FGO, §88 Rz.3

⁷⁹ § 88 Abs.1 AO “Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen. Dabei hat sie alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen”. Seer, ό.π.,σελ. 820

⁸⁰ Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I, C.H. Beck, München 1991σελ. 322, Söhn σε Hpts., AO/FGO, § 88 AO Rz 8, Meinzenbach, ό.π., σελ.131

⁸¹ Meinzenbach, Die Steueranmeldung, ό.π., σελ. 130, C.Trzaskalik, Über die Vorbehaltsfestsetzung und die Steueranmeldung, StuW 1993, σελ. 371-374

⁸² BFH v.15.10.1976, VI R 32/76, σκ. 10, BStBl. II 1976, σελ. 767-768

⁸³ Meinzenbach, ό.π., σελ. 131, Sohn, ό.π., § 88 AO Rz.3, Tipke σε Tipke/Kruse, AO/FGO, § 88 Tz.1

⁸⁴ Αντίθετες στην ανακριτική αρχή οι “Beibrigungsgrundsatz” και “Verhandlungsgrundsatz,” βλ. σχετικά H. Söhn, HHSp, AO, § 88 Rz.7 επ, Tipke/Kruse, AO, § 88 Tz.1 , Seer σε Tipke/Lang, Steuerrecht, ό.π., σελ. 864

⁸⁵ BFH v. 14.07.2015, V III R 72/13, σκ. 28

⁸⁶ Seer, ό.π., σελ. 820

iii. Πραγματικά όρια στο καθήκον αναζήτησεως

Εξαιτίας της μαζικότητας της φορολογικής διοικήσεως⁸⁷ και των περιορισμένων για την αποπεράτωση των καθηκόντων της πόρων παρατηρείται πάντα διάσταση μεταξύ της υποχρεώσεως και της δυνατότητας εξακριβώσεως των πραγματικών περιστατικών.⁸⁸ Η εφαρμογή των βασικών αρχών φορολογήσεως από μέρους της διοικήσεως είναι πάντα ατελής, διότι πάντα υπάρχει απόκλιση μεταξύ του ιδεώδους, της νόμιμης και ισότιμης φορολόγησης και της πραγματικότητας.⁸⁹ Ακόμα και αν υπήρχε ανάγκη να διακριβωθεί κάθε φορολογική υπόθεση ξεχωριστά, λόγω των πραγματικών συνθηκών θα ήταν επιτρεπτός ο νόμιμος χειρισμός ορισμένων μόνο από αυτές, της πλειοψηφίας όμως όχι. Η φορολόγηση θα κατέληγε σε πράξη αυθαιρεσίας.⁹⁰ Οι αρχές της νομιμότητας και ισότητας του φόρου επιβάλλουν συνεπώς τον περιορισμό της υποχρεώσεως εξακρίβωσης, στο μέτρο που διασφαλίζεται η εκτέλεση του νόμου κατόπιν της μέγιστης δυνατής συνεκτιμήσεως της νομιμότητας στην ατομική περίπτωση.

iv. Αρχή της συνεργασίας

Βάσει των ανωτέρω μπορεί να υποστηριχθεί ότι η ανακριτική αρχή αποδεικνύεται ως αρνητική αρχή,⁹¹ αφού αρνείται την δέσμευση από τα στοιχεία που προσκομίζουν οι φορολογούμενοι⁹² και καθορίζει η ίδια αυτεπαγγέλτως τον τρόπο και την έκταση πληροφορήσεώς της.⁹³ Η ανακριτική

⁸⁷ S.Müller-Franken, ό.π., σελ. 4, BFH v. 17.10.1989, V II R 58/87

⁸⁸ «Το εργατικό δυναμικό αυτών, το οποίο ισοδυναμεί με το γινόμενο του αριθμού των υπαλλήλων επί του διατεθέντος από αυτούς χρόνου, δεν επαρκεί για την καθολική, πλήρη και ουσιαστική εξακρίβωση των μαζικών φορολογικών υποθέσεων», Meinzenbach, ό.π., σελ. 133, Söhn, σε HHSp, AO/FGO § 88 Rz. 60

⁸⁹ Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I, σελ. 318επ, Seer, FR 1997, σελ. 553-554, D.Sommerfeld, Sachverhaltsermittlung im Besteuerungsverfahren, Pro Universitate, Heidelberg, σελ. 298επ, Söhn, ό.π., Rz.63, Tipke σε Tipke/Kruse, AO/FGO, § 85 AO Tz.15

⁹⁰ Meinzenbach, ό.π., σελ. 134

⁹¹ Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, ό.π., σελ. 864, C. Pestalozza, Der Untersuchungsgrundsatz, σε FS για R. Boorberg Verlag, Stuttgart/München/Hannover 1977, σελ. 185-186

⁹² Ratio της αρνήσεως αυτής όπως κατεδείχθη και ανωτέρω είναι η αρχή της νομιμότητας του φόρου, η οποία απαιτεί την ύπαρξη τυπικού νόμου για την έκδοση πράξεως προσδιορισμού φόρου ή καταλογισμού προστίμου. Έτσι και στη γερμανική θεωρία οι αρχές της υπεροχής του νόμου (Vorrang des Gesetzes, Art. 20 III GG) και η εμπεριεχόμενη σε αυτήν υποχρέωση εφαρμογής του (Anwendungsgebot) αποκλείουν τη δέσμευση των οργάνων της δημοσιονομικής διοικήσεως από τα προσκομιζόμενα από τους φορολογουμένους στοιχεία. Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, ό.π., σελ. 864

⁹³ § 88 I 2 AO: “Die Finanzbehörde bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden. Bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen

αρχή όμως λαμβάνει σάρκα και οστά μέσω της αρχής της συνεργασίας,⁹⁴ διότι η φορολογική αρχή βασιζόμενη αποκλειστικά στην ίδια αυτής αντίληψη περί των πραγματικών περιστατικών ελάχιστα μπορεί να συμβάλει στην εξακρίβωση της υποθέσεως. Έκφραση της αρχής της συνεργασίας αποτελούν οι υποχρεώσεις συμπράξεως του φορολογουμένου,⁹⁵ μέσω των οποίων “ανατίθεται στον φορολογούμενο μια σφαιρική συνευθύνη” για την αληθή και πλήρη διερεύνηση του πραγματικού της υποθέσεως.⁹⁶ Αυτός υποχρεούται να καταστήσει γνωστά στη φορολογική αρχή τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά μέσα που συνδέονται με τη βιοτική σφαίρα ευθύνης του. Έτσι φορολογική αρχή και φορολογούμενος απαρτίζουν από κοινού μια “κοινότητα εργασίας” άλλως μια “κοινότητα ευθύνης”.⁹⁷ Είναι βέβαια αυτονόητο, λόγω της φύσεως της φορολογικής εξουσίας, ως μιας από τις βασικότερες μορφές εμφανίσεως της κρατικής κυριαρχίας⁹⁸ και εκδηλώσεως της υπεροχής της περιοριστικής διοικήσεως έναντι των ιδιωτών,⁹⁹ ότι η τελική ευθύνη ανήκει στη διοίκηση ως “καταπιστευματοδόχου” του γενικού συμφέροντος.¹⁰⁰ Εξαιτίας της τελικής ευθύνης είναι υποχρεωμένη σε περαιτέρω διερεύνηση του πραγματικού της υποθέσεως, όταν ο

können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden”.

⁹⁴ Seer, ό.π., σελ. 864

⁹⁵ Γενικά για τις υποχρεώσεις συμπράξεως του φορολογούμενου στη φορολογική διαδικασία βλ. Ράικος, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, ό.π., και στη γερμανική βιβλιογραφία K-D Schromeck, Die Mitwirkungspflichten der am Verwaltungsverfahren Beteiligten- eine Grenze des Untersuchungsgrundsatzes, Diss.Frankfurt/M 1989, S. Weber, Die Mitwirkungspflichten nach der AO und die Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Sachaufklärung, Diss. Münster 1992, K.Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III (StRO III), Köln 1993, § 27

⁹⁶ Seer, ό.π., σελ. 820, 864, του ιδίου StuW 2003, σελ. 40, 50επ, J.Hoffmann, Der maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht, Köln 1999, σελ. 200επ, R.Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Köln 1999, σελ. 450επ, S.Müller-Franken, ό.π., σελ. 236, ο οποίος κάνει λόγο για “mitwirkungsstoffenes Verwalten”

⁹⁷ BFH BStBl. 1989, σελ. 462-464 και 1990, σελ. 993-996, Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Köln 1996, σελ. 176επ, R.Eckhoff, ό.π., σελ. 319επ, 445επ, J.Hoffmann, Der maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht, Diss. Köln 1999, σελ. 197επ, S.Müller-Franken, ό.π., σελ. 236, ο οποίος τάσσεται υπέρ της αποκλειστικής ευθύνης της διοικήσεως για την εξακρίβωση των πραγματικών περιστατικών και απορρίπτει την ιδέα της συνευθύνης, σελ.166 επ.βλ. όμως και BFH, 15.02.1989 - X R 16/86 σκ. 14,15, 16 όπου αναφέρεται ότι: “Schon den allgemeinen, im Steuerrechtsverhältnis wurzelnden Vorschriften, wie z. B. den §§ 88, 89 AO 1977 einerseits und den §§ 90ff, 140ff, 200 AO 1977 andererseits, ist der Grundsatz zu entnehmen, daß für die wahrheitsgemäße und vollständige Aufklärung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen Finanzbehörde und Steuerpflichtiger gemeinsam verantwortlich sind.....Aus der gemeinsamen Verantwortung von Steuerpflichtigem einerseits und Finanzbehörde sowie FG andererseits für die vollständige Sachaufklärung im Geltungsbereich des Abgabenrechts (vgl. Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 13. Aufl., 1988, § 88 AO 1977 Tz. 1 und § 90 AO 1977 Tz. 2) folgt u.a., daß sich dann, wenn ein Steuerpflichtiger ihm auferlegte allgemeine oder besondere Mitwirkungs-, Informations- oder Nachweispflichten verletzt, grundsätzlich die Ermittlungspflicht der Finanzbehörde (§ 88 Abs.1 AO 1977) oder des FG (§ 76 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 und § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) entsprechend mindert.”

⁹⁸ Ράικος, Αντανακλάσεις της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου στη διοικητική φορολογική διαδικασία, ΔΕΕ 5/2005, σελ. 533, K.Tipke, Steuerrecht- Ein systematischer Grundriss, 11 Aufl. 1985, Köln, Otto Verlag, σελ. 1επ

⁹⁹ Ράικος, ό.π., σελ. 533, Κ.Ρέμελης, Ο συμβιβασμός στη διοικητική διαδικασία, 1994, σελ. 87επ, Π.Δαγτόγλου, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, 1984, σελ. 14, Αθ.Ράικος, Η φορολογική εξουσία του κράτους δικαίου, 1972, σελ. 7

¹⁰⁰ Seer, Tipke/Lang Steuerrecht, σελ. 820, N.Meinzenbach, Die Steueranmeldung, σελ. 148

φορολογούμενος δεν συμμορφώνεται στις υποχρεώσεις συμπράξεως που υπέχει.¹⁰¹ Αυτό διότι, όσο λιγότερο συμπράττει ο φορολογούμενος, τόσο λιγότερα “ερεθίσματα” δέχεται η διοίκηση για τη διερεύνηση του πραγματικού της υποθέσεως.¹⁰² Για αυτό το λόγο η ανακριτική αρχή και οι υποχρεώσεις συμπράξεως στη φορολογική διαδικασία τελούν πάντα σε σχέση αμοιβαιότητας. Ο φορολογούμενος απολαμβάνει έτσι προκαταβολικά της εμπιστοσύνης της διοικήσεως.¹⁰³ Ωστόσο η εκτέλεση του νόμου δε θα πρέπει να εξαντλείται στην εξασφάλιση αυτής της “προκαταβολικής εμπιστοσύνης” από πλευράς της φορολογικής αρχής. Κάτι τέτοιο θα ήταν ασύμβατο με την αρχή της νομιμότητας. Οι αρχές της νομιμότητας του φόρου και της ισότητας κατά την επιβολή του εγγυώνται σε ένα κράτος δικαίου τη διενέργεια ελέγχου από μέρους της διοικήσεως.¹⁰⁴ Για το λόγο αυτό, η αρχή της προκαταβολικής εμπιστοσύνης οριοθετείται από την αρχή της επαληθεύσεως ή του ελέγχου από μέρους της διοικητικής αρχής.¹⁰⁵, ¹⁰⁶ Η αρχή της οικονομικότητας ως κατευθυντήρια αρχή της διαδικασίας εσφαλμένα συνδέει την ένταση του ελέγχου με την φορολογική σημασία της υποθέσεως και κατ’ επέκταση με την δημοσιονομική επιτυχία. Πάντως το κρατικό δημοσιονομικό ενδιαφέρον δεν μπορεί σε ένα κράτος δικαίου να θεωρηθεί κλίμακα της διαφοροποιημένης εντάσεως της νομοθετικής επιβολής. Η κερδοσκοπία του κράτους δε συνιστά

¹⁰¹ Seer, ό.π., σελ. 820, BFH BStBl 1989, σελ. 462-464, J.Martens, StuW 1981, σελ. 322-323

¹⁰² Σε περίπτωση αποτυχίας διαλευκάνσεως του πραγματικού, λόγω ελλειπών συμπράξεως του φορολογούμενου, αναλαμβάνει ο τελευταίος τον “αποδεικτικό κίνδυνο” των αναγόμενων στη σφαίρα ευθύνης του πραγματικών περιστατικών. Seer, ό.π., σελ.820

¹⁰³ Βλ. και αρ. 73 ν. 2238/1994 περί επιβραβεύσεως ειλικρίνειας. BFH BStBl. 2004, σελ. 911-912, L.Osterloch, Gesetzesbindung und Typisierungsräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Hbl. Berlin, Baden Baden 1992, σελ. 295 επ, BVerfG v. 27.06.1991, 2BvR 1493/89, BVerfG 84, 239, 273

¹⁰⁴ Για τα είδη των ελέγχων βλ. αρ. 26-35N.4174/2013 και Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, Ερμηνεία κατ’ άρθρο, 2016βλ. Φινοκαλιώτης, Φορτσάκης, Πανταζόπουλος, BVerfGE 84, 239, 273, BVerfGE 110, 94, 112, Seer σε Tipke/lang, Steuerrecht, σελ. 821, K.Tipke, Besteuerungsmoral und Steuermoral, 422. Sitzung am 20. Oktober 1999, Düsseldorf, σελ. 54επ, 66επ, R.Eckhoff, ό.π., σελ. 465 επ

¹⁰⁵ Στη μαζική φορολογική διαδικασία τη λειτουργία αυτή υπηρετεί αρχικά ένας διενεργούμενος με τη βοήθεια ηλεκτρονικών υπολογιστών έλεγχος αληθοφάνειας (Plausibilitätskontrolle). Η “προκαταβολική εμπιστοσύνη” στο πρόσωπο του φορολογουμένου εξαντλείται όταν έρθουν σε γνώση της διοικήσεως ενδείξεις ή στοιχεία συγκεχυμένα, μη πλήρη, αντιφατικά καθώς και όσα αντιστρατεύονται προηγούμενα πορίσματά της. Σε μια τέτοια περίπτωση, όπου η διοίκηση υποχρεούται να προχωρήσει σε εντατική διερεύνηση της ατομικής περιπτώσεως, διενεργείται δειγματοληπτικός έλεγχος βάσει της αρχής της τυχαιότητας (Zufallsprinzip) ή βάσει ουσιαστικών κριτηρίων που καθορίζει η ίδια. Η τακτική του δειγματοληπτικού ελέγχου έχει μεν επικριθεί ως παραβιάζουσα την αρχή της ισότητας, επιτελεί όμως μια γενική προληπτική λειτουργία, εγγυητική της νομιμότητας και είναι δικαιολογημένη ως συνιστάμενη στην αποφυγή πιθανού “εφησυχασμού” σε έναν απλά επιφανειακό έλεγχο. Seer, ό.π., σελ. 821, του ίδιου, Reform des Veranlagungsverfahrens, σε StuW 2003, σελ. 40, 48επ. Πρβλ. και το άρθρο 68 §2 εδ.γ’ ν. 2238/1994, το οποίο προβλέπει την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύουν ανακριβείς συναλλαγές.

¹⁰⁶ Αυτό επιρρωνύεται και από το γεγονός ότι ο φορολογούμενος δύναται να επικαλείται και να χρησιμοποιεί τις φορολογικές διατάξεις προς όφελός του. Αρ.38 Ν.4174/2013, Χ.Πουλάκος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία κατ’ άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση, σελ. 242-264, § 42 ΑΟ, D.Birk, Steuerrecht, C.F.Müller, 2010/2011, σελ. 103-104

αυτόνομο έννομο αγαθό, το οποίο μέσω της εφαρμογής των φορολογικών νόμων θα υπηρετούσε τη χρηματοδότηση του κρατικού προϋπολογισμού. Συνεπώς το ποσοτικό φορολογικό αποτέλεσμα δεν είναι το μέτρο αλλά μόνο το αντανακλαστικό του φορολογικού ελέγχου.¹⁰⁷ Η ισότιμη εφαρμογή του νόμου δεν απαιτεί έλεγχο ανάλογο του επιθυμητού δημοσιονομικού κέρδους αλλά ανάλογο της ανάγκης προς έλεγχο.¹⁰⁸

v. Αρχή της προηγούμενης ακροάσεως

Η αρχή της συνεργασίας στη φορολογική διαδικασία δεν εκπληρούται όμως μόνο διά της συμμορφώσεως των φορολογουμένων προς τα καθήκοντα συμπράξεως. Στην υποχρέωση συμπράξεως αντιστοιχεί ένα δικαίωμα συμπράξεως, συγκεκριμένα ένα δικαίωμα συμμετοχής και παροχής πληροφοριών, το οποίο ανάγει τον συμμετέχοντα σε υποκείμενο της συγκεκριμένης διοικητικής φορολογικής έννομης σχέσεως. Το δικαίωμα ακροάσεως περιορίζει την κυριαρχική επεμβατική δράση της φορολογικής αρχής και προστατεύει τη σφαίρα των ατομικών συμφερόντων του.¹⁰⁹ Έτσι το δικαίωμα ακροάσεως εκτός από ατομικό δικαίωμα στο κράτος δικαίου, μια θεμελιώδη αρχή της διοικητικής διαδικασίας, συνιστά στη φορολογική διαδικασία ένα δικαίωμα συμπράξεως, το οποίο αντιπαρατίθεται στις υποχρεώσεις συμπράξεως του φορολογούμενου.¹¹⁰ Η σύμπραξη του φορολογούμενου αποτελεί στη φορολογική διαδικασία ένα διαδικαστικό μέσο νόμιμης και ισότιμης εξατομίκευσης της φορολογικής υποχρέωσης.

vi. Η αρχή της αναλογικότητας ως όριο στη διερεύνηση του πραγματικού

Το δίκαιο της φορολογικής διαδικασίας δεν αποβλέπει μόνο στην υλοποίηση του ουσιαστικού δικαίου αλλά ως διαδικαστικό δίκαιο σε ένα κράτος δικαίου διασφαλίζει την προστασία των θεμελιωδών δικαιωμάτων του φορολογούμενου σε αυτό. Η έκδοση της πράξεως προσδιορισμού του φόρου ή καταλογισμού του προστίμου συνεπάγεται την διαρκή επέμβαση του κράτους στα ατομικά δικαιώματα του πολίτη. Και είναι μεν η εκπλήρωση του φορολογικού καθήκοντος *conditio sine qua non* της λειτουργικής κρατικής οντότητας, η προστασία όμως των ατομικών δικαιωμάτων επιβάλλει στη φορολογική αρχή την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, η οποία ως

¹⁰⁷ Seer, ό.π., σελ. 822, Eckhoff, ό.π., σελ. 511

¹⁰⁸ Seer, ό.π., σελ. 822, Tipke/Kruse AO § 85 Tz.31, K.Tipke, StRO III, σελ. 1219επ

¹⁰⁹ P.Kirchhof, Allgemeines Verwaltungsrecht, σε FS BSozG, Bd. II, Köln 1978, σελ. 537, Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, σελ.176 επ.

¹¹⁰ Seer, σε Tipke/Kruse, Steuerrecht, Otto Verlag, Köln, 2005, σελ. 822επ.

αναγνωρισμένη συνταγματική αρχή δεν δεσμεύει μόνο τον νομοθέτη. Η αρχή της αναλογικότητας δεν απαγορεύει μόνο την κατάχρηση αλλά θέτει και ένα κατώτατο όριο στις ενέργειες των διοικητικών οργάνων.¹¹¹

Η εγγύηση ενός ελάχιστου επιπέδου διερευνήσεως θέτει έναν κατώτατο δημοσιονομικό περιορισμό προς το συμφέρον της αλληλεγγύης των φορολογουμένων, ενώ αντίστοιχα η απαγόρευση του υπέρμετρου θέτει ένα ανώτατο όριο στη διοικητική επέμβαση στα ατομικά δικαιώματα. Η φορολογική διοίκηση, σε συνάρτηση με το δικαίωμα ακροάσεως, παραβιάζει αυτό το κατώτατο όριο, όταν δεν εξετάζει πραγματικά ή νομικά δεδομένα καθώς και αποδεικτικά μέσα, των οποίων η εξέταση επεβάλλετο ενόψει των συνθηκών της ατομικής περιπτώσεως.¹¹²

II. Υποκείμενο του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία

Το άρθρο 20§2 Σ όπως και το άρθρο 6 ΚΔΔιαδ. αναφέρονται στον ενδιαφερόμενο ως το υποκείμενο του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως. Στη φορολογική διαδικασία πιο συγκεκριμένα φαίνεται να είναι τα άρθρα 28§1 και 62§4 του ν.4174/2013 τα οποία ορίζουν ότι υποκείμενο του δικαιώματος ακροάσεως είναι ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο. Μια πρώτη προσέγγιση του υποκειμένου της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία συστοιχεί προς την έννοια του φορολογούμενου, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 3 του ν.4174/2013.¹¹³ Φορολογούμενος και συνεπώς υποκείμενο του δικαιώματος ακροάσεως είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο καθώς και κάθε είδους νομική οντότητα, που υποχρεούται να καταβάλει φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα ή έχει οποιαδήποτε άλλη φορολογική υποχρέωση ή κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να παρακρατεί φόρους και να τους αποδίδει στη Φορολογική Διοίκηση.¹¹⁴

¹¹¹ Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, σελ. 823, “Deshalb korreliert mit dem Übermaßverbot ein Untermaßverbot.”

¹¹² Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, σελ. 823

¹¹³ Ευρύτερη η διατύπωση του άρθρου 33 του αντίστοιχου γερμανικού Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΑΟ. “Steuerpflichtiger ist, wer eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat”. Φορολογούμενος είναι όποιος οφείλει ένα φόρο, ευθύνεται για ένα φόρο, υποχρεούται να παρακρατεί και να αποδίδει ένα φόρο για λογαριασμό τρίτου, υποχρεούται σε υποβολή φορολογικής δηλώσεως, υποχρεούται να παράσχει ασφάλεια, να τηρήσει βιβλία και στοιχεία ή να εκπληρώσει άλλες υποχρεώσεις που επιβάλλονται σε αυτόν από τη φορολογική νομοθεσία.

¹¹⁴ Η έννοια του “φορολογούμενου” ωστόσο όπως παρατηρεί ο Lang δεν αποδίδει επαρκώς την ολότητα, για την οποία πρόκειται, η οποία περιλαμβάνει δικαιώματα και υποχρεώσεις διότι ο φορολογούμενος είναι αφενός συμμετοχος της

Η ερμηνευτική δυσχέρεια που συνεπάγεται η *ex ante* κρίση σχετικά με τη δυσμένεια της σκοπούμενης πράξεως της φορολογικής αρχής παραμένει, αν και σε σημαντικό βαθμό περιορισμένη. Αυτό διότι η επιβολή φορολογίας αποτελεί επέμβαση στην περιουσία του προσώπου¹¹⁵ και συνιστά αναντίρρητα τον βασικότερο τρόπο εκδηλώσεως της υπεροχής της περιοριστικής διοικήσεως έναντι των ιδιωτών, αντικατοπτρίζοντας την έντονη αντίθεση μεταξύ των ατομικών ελευθεριών και του κρατικού καταναγκασμού.¹¹⁶ Ως επεμβατική συνεπώς η δράση των οργάνων της δημοσιονομικής αρχής δε μπορεί παρά να απευθύνεται σε συγκεκριμένους αποδέκτες. Αυτό σημαίνει άλλωστε και η εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής, ως απόρροια της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η οποία απαιτεί το υποκείμενο του φόρου όπως ορίζεται στον τυπικό νόμο να αποτυπώνεται και στη διοικητική πράξη. Με την έκδοση της καταλογιστικής του φόρου πράξεως εφαρμόζεται *in concreto* ο φορολογικός νόμος από τα αρμόδια δημοσιονομικά όργανα, εξατομικευόμενης της φορολογικής οφειλής, όχι μόνο από άποψη αντικειμένου του φόρου αλλά και από άποψη του παθητικού υποκειμένου της φορολογικής έννομης σχέσεως.¹¹⁷ Θα μπορούσε να ισχυριστεί κανείς ότι εν όψει των ανωτέρω δύσκολα υφίστανται αντανακλαστικές συνέπειες, ιδιαιτέρως μάλιστα αν συνεκτιμήσει κανείς το γεγονός ότι στη φορολογική διαδικασία, τις περισσότερες φορές, της προηγούμενης ακροάσεως προηγείται το στάδιο του φορολογικού ελέγχου, οπότε και έχει προσδιοριστεί σε ικανοποιητικό βαθμό το πρόσωπο κατά του οποίου θα στραφεί η πράξη. Στην προσπάθεια οριοθέτησεως του κύκλου των δικαιουμένων ακροάσεως το κριτήριο αυτό δε συμβάλλει σε επαρκή βαθμό. Δεδομένου όμως ότι ο φορολογικός έλεγχος δεν αποκλείεται να επεκταθεί και σε επιχειρήσεις τρίτων,¹¹⁸ η ανάγκη εξευρέσεως ενός ασφαλέστερου κριτηρίου προσδιορισμού των προσώπων που δικαιούνται της ασκήσεως του δικαιώματος ακροάσεως παραμένει.¹¹⁹

φορολογικής διαδικασίας αφετέρου συμμετοχος της φορολογικής ενοχικής σχέσεως. Μπορεί να είναι και φορολογικός πιστωτής σε περίπτωση επιστροφής φόρου. Έτσι ο Lang, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, OVS 2005, σελ. 163

¹¹⁵λ. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 3342-3349/2013, Ολομ. 1972/2012, 2406/2014 7μ., ΕΔΔΑ 15.1.2015, 36918/11 κ.λπ., σκ. 23

¹¹⁶ Δ. Ράικος, Αντανάκλασεις της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου στη διοικητική φορολογική διαδικασία, ΔΕΕ 5/2005, σελ. 533, Αθ. Ράικος, Η φορολογική εξουσία του κράτους, 1972, σελ. 7, Κ. Ρέμελης, Ο συμβιβασμός στη διοικητική διαδικασία, 1994, σελ. 87

¹¹⁷ Ράικος, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, 2000, σελ. 311

¹¹⁸ ΣτΕ 336/2018, 1102/2017, 2402/2016, 1773/2010, 2935/2006, 74/2004, 1538/2001 7μ

¹¹⁹ Στη γερμανική θεωρία γίνεται λόγος για διοικητικές πράξεις, οι οποίες αναπτύσσουν τριετηνέργεια (Verwaltungsakte mit Drittwirkung). Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. § 28. Έτσι δεν είναι πάντα εύκολο για τη διοίκηση να προσδιορίσει, ποιών προσώπων τα δικαιώματα ή έννομα συμφέροντα θίγονται. Εάν συνεπώς ο νομοθέτης αποφασίσει ότι και τα τρίτα αυτά πρόσωπα δικαιούνται ακροάσεως, οφείλει να παράσχει στη διοίκηση εύχρηστα και ασφαλή κριτήρια προσδιορισμού των δικαιουμένων ακροάσεως, πέραν των άμεσων αποδεκτών της πράξεων. Έτσι ο E. Eisenberg, Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren und die Begründungspflicht für Verwaltungsakte, Baden-Baden, Nomos-Recht, 1999, σελ. 176

Πιο διακριτά είναι τα πράγματα στη γερμανική θεωρία, όπου το αντίστοιχο άρθρο 91 του ΑΟ ορίζει ότι υποκείμενο του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως είναι ο συμμετοχος στη φορολογική διαδικασία.¹²⁰ Ο συμμετοχος¹²¹ είναι αφενός φορέας των διαδικαστικών δικαιωμάτων του αρ. 91 ΑΟ (και λοιπών όπως 80, 84, 96 Π ΑΟ) αφετέρου το πρόσωπο το οποίο υπέχει τις υποχρεώσεις συμπράξεως. Κριτήριο δηλαδή για τον προσδιορισμό του κύκλου των δικαιουμένων ακροάσεως αποτελούν οι υποχρεώσεις συμπράξεως.¹²² Όποιος υπέχει έναντι της φορολογικής αρχής υποχρεώσεις συμπράξεως θεωρείται πώς έχει και δικαίωμα ακροάσεως. Και αυτό το κριτήριο προσδιορισμού του κύκλου δεν μπορεί να θεωρηθεί όμως απόλυτο, είναι σχετικό και ως εκ τούτου μη ασφαλές, ενόψει και της δυνατότητας συμμετοχής στη φορολογική διαδικασία τρίτων προσώπων, σε βάρος των οποίων δεν πρόκειται να εκδοθεί η φορολογική πράξη.^{123 124}

¹²⁰ Έτσι στη φορολογική διαδικασία συμμετοχος είναι κατά το άρθρο 78 ΑΟ Nr.2 ο εκάστοτε αποδέκτης της πράξεως, εν πρώτοις συνεπώς ο φορολογούμενος κατά την έννοια του αρ. 33 I ΑΟ. Ενίοτε δε και ο αιτών (78 Nr. 1 ΑΟ) ή ο συμβαλλόμενος μιας δημόσια συμβάσεως. Η φορολογική αρχή, η οποία διεξάγει τη διαδικασία είναι απαραίτητο υποκείμενο της διαδικασίας, θεωρείται φορέας της διαδικασίας- και συνεπώς όχι συμμετοχος. Στο σημείο αυτό έχει ασκηθεί έντονη κριτική στη λέξη Antragsgegner του 78 ΑΟ Nr.1 σημειώνοντας ότι πρόκειται για απερίσκεπτη προσθήκη η οποία αποδεικνύεται παραπλανητική. Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, OVS Verlag Köln 2005, σελ. 860-861, Tipke/Kruse, ΑΟ, § 78 Tz 12. Παρομοίως και οι König/Wünsch, ΑΟ 3.Aufl. C.H.Beck, §78 Rz. 14, και ο Klein σε Abgabenordnung, § 91 ΑΟ, C.H.Beck, Rn. 5 και § 78 ΑΟ Rn. 1, οι οποίοι Antragsgegner κατά την έννοια του §78 Nr. 1 θεωρούν όχι τη φορολογική αρχή αλλά κάποιον τρίτο, ο οποίος κατ' εξαίρεση θίγεται από την υποβληθείσα αίτηση.

¹²¹ Abgabenkommentar Klein, 12 Aufl., C.H.Beck, § 78 ΑΟ, Pahlke/König, 2. Aufl. C.H.Beck, § 78 ΑΟ. Ζήτημα είναι βέβαια πότε αποκτά το πρόσωπο την ιδιότητα του συμμετόχου. Για τις διάφορες απόψεις που έχουν υποστηριχθεί σχετικά βλ. Dr.H.Bartels, Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren, Duncker & Humblot Berlin 1985, σελ. 58-59. Επικρατούσα είναι εκείνη, η οποία δέχεται ότι την ιδιότητα του συμμετόχου αποκτά ο ενδιαφερόμενος άμα τη ενημέρωσει του από τη διοίκηση περί της εκδόσεως της πράξεως. Έτσι και Korpp, ό.π., § 13, Rn.13, του ιδίου σε BVerwG, FS, σελ. 394

¹²² Lang, σε Tipke/Lang

¹²³ Σε περίπτωση που ο συμμετοχος ορίσει πληρεξούσιο, τότε δικαίωμα ακροάσεως έχει μόνο αυτός και όχι ο συμμετοχος. Κατ' εξαίρεση και εφόσον πρόκειται για αυστηρά προσωπικές υποθέσεις, οι οποίες συνεπάγονται σοβαρούς περιορισμούς στην προσωπικότητα του συμμετέχοντος, δύναται να χορηγηθεί και στον ίδιο τον συμμετέχοντα δικαίωμα ακροάσεως, εφόσον διαθέτει ικανότητα προς διάκριση. Έτσι VGH Kassel NVwZ 2000, σελ. 207, BVerwGE 105, 288, NVwZ 1998, σελ. 1292, Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Aufl. 2018, VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter, Rn.33, Hermann σε BeckOK VwVfG, Bader/Ronellenfitsch, 41. Edition, VwVfG §28 Anhörung Beteiligter, Rn. 14επ, König Abgabenordnung, Beck'sche Steuerkommentare, 3. Aufl., C.H.Beck, § 91 ΑΟ- 6.

¹²⁴ Αντίστοιχα στη γαλλική έννομη τάξη, υποκείμενο του δικαιώματος ακροάσεως σύμφωνα με το άρθρο 8 του από 28.11.1983 Dekret είναι ο ενδιαφερόμενος. Σύμφωνα με αυτό, ενδιαφερόμενος είναι αυτός στον οποίο απευθύνεται η διοικητική πράξη. A. Calogeropoulos., Le controle de la legalite externe, Paris 1983, σελ. 336. Το ίδιο ισχύει και για τη θεωρία των droits de la defense, σύμφωνα με την οποία, δικαίωμα ακροάσεως παρέχεται στα πρόσωπα εκείνα, στα οποία απευθύνεται η πράξη επιβολής κυρώσεως και ειδικότερα σε εκείνους, οι οποίοι θίγονται από ένα διοικητικό μέτρο, το οποίο λαμβάνεται για λόγους αναγόμενους στην υπαίτια συμπεριφορά τους. E.Eisenberg, ό.π., σελ. 177, M. Stassinopoulos, Le Droit de la defense devant les autorités administratives, Paris, 1976, σελ. 159επ, M. Στασινόπουλος, Το δικαίωμα της υπερασπίσεως ενώπιον των διοικητικών αρχών, Σάκκουλας, 1974, σελ. 192-193 όπου αναφέρει ότι η έννοια του ενδιαφερόμενου -ως απόρροια του αξιώματος audi alteram partem- είναι το πρόσωπο το οποίο μετέχει της διοικητικής διαδικασίας ή ενδιαφέρεται για την υπόθεση.

Τα ανωτέρω καθ' υποφορά κριτήρια δείχνουν το δρόμο για τη διαμόρφωση ενός σταθερού κριτηρίου. Ασφαλέστερο κριτήριο προσδιορισμού του κύκλου των δικαιούμενων ακροάσεως είναι αυτό του εννόμου συμφέροντος όπως έχει διαπλαστεί από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ως προϋπόθεση του παραδεκτού της ασκήσεως προσφυγής ουσίας¹²⁵ και το οποίο δικαιολογεί, κατά την έννομη τάξη, την αμφισβήτηση εκ μέρους του φορολογούμενου της νομιμότητας της πράξεως οργάνου της φορολογική αρχής.¹²⁶ Έτσι υποκείμενα της §1 του άρθρου 20 Σ και τα υποκείμενα της §2 της αυτής συνταγματικής διατάξεως ταυτίζονται.¹²⁷ Αυτό όχι βέβαια μόνο επί τη βάσει του τυπικού γραμματικού επιχειρήματος, ότι το αρ. 20 §2 και το αρ. 6 § 1 ΚΔΔιαδ κάνουν λόγο για διοικητικές ενέργειες ή μέτρα σε βάρος των δικαιωμάτων ή εννόμων συμφερόντων των ενδιαφερομένων, αλλά κυρίως επί τη βάσει σκέψεων τελολογικής υφής. Ενδεχόμενη διεύρυνση του κύκλου των δικαιούμενων ακροάσεως με τη συμπερίληψη προσώπων τα οποία στερούνται εννόμου συμφέροντος για την άσκηση προσφυγής δεν θα είχε νόημα αφού στο δικαίωμά τους ακροάσεως δε θα αντιστοιχούσε εξαναγκαστή υποχρέωση ή οποιοδήποτε άλλο βάρος της αποφασίζουσας αρχής.¹²⁸ Μη κλήση των προσώπων αυτών προς ακρόαση κατ' άρθρο 20§2 Σ δεν θα καθιστούσε τη διοικητική πράξη ακυρώσιμη, με αποτέλεσμα τη ματαίωση του προστατευτικού σκοπού του κεντρικού αυτού διαδικαστικού δικαιώματος και τον εκφυλισμό του 20§2 σε ατελή κανόνα δικαίου.¹²⁹ Αδικαιολόγητη θα ήταν όμως και η αντίστροφη περίπτωση του περιορισμού όσων από δικονομική άποψη έχουν έννομο συμφέρον για την άσκηση προσφυγής κατά πράξεως προσδιορισμού φόρου ή καταλογισμού προστίμου.

Δίχως ακρόαση ο φορολογούμενος (το παθητικό υποκείμενο της φορολογικής οφειλής) θα στερούνταν επαρκούς γνώσεως των πραγματικών και νομικών συνιστωσών της υποθέσεώς του αδυνατώντας να προβεί σε αποτελεσματική προστασία των δικαιωμάτων ή εννόμων συμφερόντων

¹²⁵ Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 194

¹²⁶ Χ.Μουκίου, Έννομο Συμφέρον και Actio Popularis - Η ελαστικότητα της έννοιας του εννόμου συμφέροντος στο πλαίσιο μεταβολής των κοινωνικών και οικονομικών δεδομένων, ΘΠΔΔ, τ.8-9/2016, σελ. 731

¹²⁷ Λαζαράτος, μελέτη, σελ. 9. Έτσι έχει η κατάσταση και στη γερμανική έννομη τάξη. Ανώτατος στόχος κατά τον προσδιορισμό των δικαιουμένων ακροάσεως είναι η κατά την έννοια του άρθρου 42 εδ. β' του (Γερμανικού Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) VwVGO δυνατότητα αυτών να στραφούν κατά της διοικητικής πράξεως με την άσκηση προσφυγής. E.Eisenberg, ό.π., σελ. 177. Αντίθετα, στη γαλλική έννομη τάξη δύναται οποιοσδήποτε δικαιολογεί έννομο συμφέρον από τη λήψη του διοικητικού μέτρου, να συμμετέχει στη διαδικασία και να ασκήσει ένδικο βοήθημα. Δεν απαιτεί δηλαδή το γαλλικό δίκαιο -εν αντιθέσει με το γερμανικό- να θίγονται τα πρόσωπα αυτά στα υποκειμενικά δικάιά τους από τη διοικητική πράξη. Ως εκ τούτου δεν υφίσταται στο γαλλικό δίκαιο ταύτιση των προσώπων που δικαιούνται ακροάσεως και εκείνων που δικαιούνται να ασκήσουν ένδικο βοήθημα. Στη γερμανική θεωρία τόσο η υποχρέωση ακροάσεως όσο και η δυνατότητα ασκήσεως ενδίκου βοηθήματος ανάγονται στο ζήτημα της υπάρξεως προσβολής των υποκειμενικών δικαιωμάτων του ενδιαφερομένου. E. Eisenberg, ό.π., σελ. 177. Για τον Στασινόπουλο, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η έγγραφη αναγγελία προς τη Διοίκηση από την πλευρά του ενδιαφερομένου, προκειμένου να μην επιβαρυνθεί η Διοίκηση με έρευνες περί του εάν υπάρχουν τέτοια πρόσωπα και ποιά. Στασινόπουλος, ό.π., σελ. 193-194

¹²⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 194

¹²⁹ Λαζαράτος, σελ. 194

τους. Η προηγούμενη ακρόαση θα μετέπιπτε σε απλή θεωρητική διακήρυξη αρχής εφόσον θα αναιρούνταν το *status activus processualis* του δικαιώματος και θα ματαιούτο ο προστατευτικός σκοπός του.¹³⁰

Επιπροσθέτως και ειδικά στη φορολογική διαδικασία φαινόμενα ρεαλισμού του φορολογικού δικαίου επιβεβαιώνουν την υιοθέτηση του κριτηρίου του εννόμου συμφέροντος ως του ασφαλέστερου για τον ακριβή προσδιορισμό του κύκλου των δικαιούμενων προηγούμενης ακροάσεως. Χαρακτηριστικό παράδειγμα η διάταξη του άρθρου 68 παρ. 1 εδ. β περ. δ) κατά την οποία το φύλλο ελέγχου εκδίδεται στο όνομα του θανόντος για εισοδήματα κτηθέντα μέχρι την ημερομηνία του θανάτου του, το δικαίωμα ακροάσεως κατά της ως άνω πράξεως ασκείται από τους καθολικούς διαδόχους του.¹³¹

Ενόψει των ανωτέρω πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι διατάξεις των άρθρων 20§2 Σ και 6 §1 ΚΔΔιαδ αναφερόμενες σε “συμφέροντα” σε βάρος των οποίων κατατείνει η μέλλουσα να εκδοθεί δυσμενής πράξη της φορολογικής αρχής εννοούν τα έννομα συμφέροντά τους¹³² και όχι αποκλειστικά περιουσιακής φύσεως δικαιώματα, τα οποία θίγονται από την πράξη της φορολογικής αρχής.¹³³ Η έννοια του εννόμου συμφέροντος είναι ευρύτερη και αντιδιαστελλόμενη του δικαιώματος, αφού αφορά κάθε πραγματική ή νομική κατάσταση αναγνωριζόμενη από το δίκαιο, από την οποία ο ενδιαφερόμενος, κατ’ άρθρο 20§2, βάσει ειδικού δεσμού αντλεί ωφέλεια και η οποία πρόκειται να θιγεί άμεσα ή έμμεσα με τη σκοπούμενη δυσμενή πράξη ή ενέργεια των

¹³⁰ Λαζαράτος, σελ. 194-195

¹³¹ Όπως προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 61 παρ. 3 περ.γ’ και 68 παρ. 1 εδ.β’ περ.δ’ Ν.2238/1994. Σχετικές οι ΣτΕ 172-173/2018, 2934/2017. Παρομοίως έχει κρίνει και το Ομοσπονδιακό Δημοσιονομικό Δικαστήριο της Γερμανίας ΒFH VIII R 84/89 v. 27.08.1991, BStBl. II 1992, 9, σκ. 35: “Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist nicht deshalb verletzt, weil der Steuerpflichtige wegen seines Todes vor Gericht nicht mehr gehört werden kann. Anspruch auf rechtliches Gehör haben die am Verfahren jeweils Beteiligten.” Έτσι και König/Wünsch, Abgabenordnung, § 78, Rn. 6

Η διάταξη του άρθρου 115 Ν.2238/1994 περί ευθύνης διοικούντων τα νομικά πρόσωπα, όπως ερμηνεύθηκε από τη νομολογία του ΣτΕ, έχει την έννοια ότι ο παραιτηθείς από τη διοίκηση ανώνυμου εταιρείας εξακολουθεί να ευθύνεται, εάν κατά το χρόνο διαλύσεως της εταιρείας δεν είχε αναλάβει τα καθήκοντά της η νέα διοίκηση. Ratio της διατάξεως η 1028/2013, η ΣτΕ Ολ 496/2011 αρνήθηκε τη χορήγηση ακροάσεως στα ως άνω πρόσωπα λόγω υπάρξεως αντικειμενικής ευθύνης αυτών, το άρθρο 62 παρ. 4 ν.4174/2013 χορηγεί προηγούμενη ακρόαση και στα ευθυνόμενα πρόσωπα.

¹³² Ε. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τ.ΙΙ., Νομική Βιβλιοθήκη 15η εκδ., 2015, § 456. Το δικαίωμα περιλαμβάνει και την εξουσία βουλήσεως του υποκειμένου, να επιδιώξει την ικανοποίηση των συμφερόντων του ακόμη και αναγκαστικώς, εν αντιθέσει με συμφέρον, το οποίο αν και προστατευόμενο από την έννομη τάξη, δεν παρέχει στον φορέα την εξουσία να ικανοποιήσει μόνος του το συμφέρον αυτό

¹³³ Σε μια σαφή διάκριση προβαίνει ο H.Bartels, ο οποίος διακρίνει μεταξύ εννόμων συμφερόντων (*rechtliche Interesse*), τα οποία νοούνται πάντα ενόψει μιας έννομης θέσεως και τα οποία διακρίνονται από τα δικαιολογημένα συμφέροντα (*berechtigte Interesse*), τα οποία δεν περιλαμβάνουν μόνο νομικά αλλά και οικονομικά συμφέροντα και από τα νομικά προστατευόμενα συμφέροντα (*rechtlich geschützte Interesse*), με τα οποία αποδίδονται τα δικαιώματα. Τα έννομα συμφέροντα θίγονται και όταν η διαδικασία συνεπάγεται πραγματικές επιπτώσεις σε ένα δικαίωμα, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι η έκβαση της διαδικασίας τροποποιεί το δικαίωμα. Bartels, ό.π., σελ. 59-60

οργάνων της δημοσιονομικής αρχής, με συνέπεια την πρόκληση σε αυτόν υλικής ή ηθικής βλάβης.^{134 135}

Το έννομο συμφέρον του προσβαλλόμενου από την μέλλουσα να εκδοθεί πράξη, το οποίο πρέπει να συντρέχει κατά το χρόνο της κλήσεως προς ακρόαση, πρέπει πρωτίστως να είναι προσωπικό (ή ατομικό), υπό την έννοια της υπάρξεως ειδικού δεσμού μεταξύ του ακροώμενου και της σκοπούμενης πράξεως, λόγω της σχέσεως του αιτούντος προς τη νομική ή και πραγματική κατάσταση, την οποία θίγει κατά τρόπο βλαπτικό η προσβαλλόμενη πράξη.¹³⁶ Δεύτερον, το έννομο συμφέρον για την άσκηση ακροάσεως πρέπει να είναι άμεσο, να ανήκει δηλαδή απευθείας στον ακροώμενο, υπό την έννοια ότι την επελεύσασα εκ της πράξεως βλάβη θα υποστεί ο ίδιος.¹³⁷ Τέλος το έννομο συμφέρον του ενδιαφερόμενου πρέπει να είναι ενεστώς, υπό την έννοια ότι η νομική ή πραγματική κατάσταση προς την οποία συνδέεται ο ακροώμενος, θα πρέπει ήδη να υφίσταται κατά τον χρόνο κλήσεως προς ακρόαση και όχι να αποτελεί μελλοντικό ή ενδεχόμενο, αόριστο ή απλώς προσδοκώμενο συμφέρον.¹³⁸

¹³⁴ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 195, Ε. Σπηλιωτόπουλου, ό.π., §§ 456 επ., Γλ. Σιούτη, Το έννομο συμφέρον στην αίτηση ακυρώσεως, Αντ. Ν Σάκκουλα, 1998, σ. 49 επ. Επίσης, Π. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Σάκκουλας Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 6η εκδ., 2014, § 533 επ., Π.-Μ. Ευστρατίου, Συστηματικά Θεμέλια του Ελληνικού Διοικητικού Δικαίου, Ουσιαστικού και Δικονομικού, Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2013, § 90, Χ.Μουκίου, Έννομο Συμφέρον και Actio Popularis - Η ελαστικότητα της έννοιας του εννόμου συμφέροντος στο πλαίσιο μεταβολής των κοινωνικών και οικονομικών δεδομένων, ΘΠΔΔ, τ.8-9/2016, σελ. 731

¹³⁵ Αντίθετα στη γερμανική έννομη τάξη ο ακροώμενος πρέπει να θίγεται σε υποκειμενικά δικάιά του. Μόνο αυτοί συνεπώς δύναται να συμμετέχουν στη διαδικασία. Σύμφωνα με το άρθρο 78 του ΑΟ (αντίστοιχο άρθρο 13 VwVfG) συμμετοχοί θεωρούνται αποκλειστικά όσοι θίγονται στα υποκειμενικά δικάιά τους και η ίδια ιδέα κυριαρχεί και στη ρύθμιση του άρθρου 42 του VwGO. Ακρόαση απαιτείται εν ολίγοις όταν η διοίκηση σκοπεύει να προβεί σε μια ενέργεια, η οποία είναι δυνατό να επέμβει στα υποκειμενικά δικάια του προσώπου στο οποίο απευθύνεται ή τρίτου. Έτσι ο όρος “Υποκειμενικά Δικάια”, ο οποίος δεν έχει κανένα εξέχοντα ρόλο στη γαλλική έννομη τάξη, αναδεικνύεται σε κεντρικό στοιχείο του γερμανικού διοικητικού δικαίου. Ακρόαση απαιτείται ακόμα και όταν το “μέτρο” έχει απλώς αντανακλαστικές συνέπειες στα υποκειμενικά δικάια. Ε.Eisenberg, ό.π., σελ. 178, Α.Katz, Staatsrecht, 9.Aufl., Heidelberg 1992, Rn. 572/573, Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 4 Aufl., §13, Rn.16/17, F. Kopp, Verwaltungsverfahrensgesetz, 5 Aufl., § 9, Rn.14.

Το γαλλικό δίκαιο από την άλλη φαίνεται πιο γενναιοδωρο κατά τον καθορισμό των συμμετεχόντων στη διοικητική διαδικασία και άρα των δικαιούμενων να ασκήσουν ένδικο βοήθημα. Εδώ αρκεί ένα αόριστο συμφέρον, έστω και μακρινό, αρκεί τα πρόσωπα αυτά να είναι άμεσοι αποδέκτες της πράξεως. Α.Calogeropoulos, ό.π., σελ. 336, Ε.Eisenberg, ό.π., σελ. 178

Κατόπιν συγκρίσεως των ανωτέρω εννόμων τάξεων, το συμπέρασμα είναι ότι το δικαίωμα ακροάσεως, χάριν της συνδέσεώς του με την έννοια του υποκειμενικού δικαιώματος, χαίρει ευρύτερης κατοχυρώσεως στη γερμανική έννομη τάξη και όχι στη γαλλική, η οποία το χορηγεί μόνο στους άμεσους αποδέκτες της πράξεως. Ε.Eisenberg, ό.π., σελ. 179

¹³⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 195, του ιδίου Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Σάκκουλας 2014, σελ. 602

¹³⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 196, του ιδίου Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Σάκκουλας 2014, σελ. 600

¹³⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 196

III. Το αντικείμενο του δικαιώματος ακροάσεως

Το δικαίωμα ακροάσεως του διοικουμένου ενεργοποιείται άμα τη λήξει της έρευνας της διοικήσεως και του σχηματισμού «εντυπώσεως» σχετικά με το πραγματικό της υποθέσεως, χρονικό σημείο που ο ίδιος δεν μπορεί με ασφάλεια να γνωρίζει.¹³⁹ Ως εκ τούτου, απαιτείται ενημέρωσή του από τη διοίκηση αφενός ως προς την άσκηση του δικαιώματος αφετέρου ως προς τα όριά της. Στη φορολογική διαδικασία κοινοποιούνται στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, τα πορίσματα της αποδεικτικής διαδικασίας και λοιπά συλλεγόμενα από μέρους της διοικήσεως στοιχεία,¹⁴⁰ κυρίως όμως το αποτέλεσμα της υπαγωγικής διαδικασίας της διοικήσεως, δηλαδή οι έννομες συνέπειες, προκειμένου αυτός να έχει αυτοτελή και πλήρη επίγνωση των διαφορετικών συνεπειών που μπορεί να έχουν σε βάρος του οι εκάστοτε διαπιστούμενες παραβάσεις - παρατυπίες, ανακρίβειες ή ανεπάρκειες, ούτως ώστε να καταστρώσει την άμυνά του.^{141, 142}

Το ζήτημα της ενημέρωσεως όμως δεν άπτεται αποκλειστικά του δικαιώματος ακροάσεως αλλά και της αιτιολογίας της πράξεως. Έτσι, η νομική κρίση της διοικήσεως αναφορικά με την αιτιολογία της πράξεως καθορίζει και τα πραγματικά περιστατικά που θα αποτελέσουν το αντικείμενο της ακροάσεως. Η υποχρέωση ενημέρωσεως καλύπτει τόσο τα μη γνωστά όσο και τα γνωστά πραγματικά περιστατικά. Ακρόαση μόνο για τα μη γνωστά στον φορολογούμενο περιστατικά θα αποτελούσε αδικαιολόγητη διαφοροποίηση, η οποία δε συνάδει ούτε με το γράμμα ούτε με το πνεύμα της διατάξεως, όχι μόνο διότι αν ο νομοθέτης επιθυμούσε κάτι τέτοιο θα το είχε εκφράσει αναλόγως αλλά και διότι μόνο έτσι ικανοποιείται ο προστατευτικός σκοπός της ακροάσεως, ο οποίος συνίσταται στην δυνατότητα του ενδιαφερομένου να επιδράσει στο περιεχόμενο της πράξεως.¹⁴³

¹³⁹ H.Bartels, Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren, Berlin 1985, σελ. 70

¹⁴⁰ Bartels, ό.π., σελ. 70, Penidis, Die Verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG, σελ. 131, J.Löcher, Die Anhörung im Sozialverwaltungsverfahren, 2005, Diss. Uni Münster, σελ. 168

¹⁴¹ ΣτΕ 39/2017μειοψ., 1620-21/2017μειοψ., 722/2014

¹⁴² Bartels, ό.π., σελ. 72, Η ενημέρωση του ενδιαφερόμενου ιδιώτη μπορεί να προκύπτει και διά της κοινοποιήσεως εγγράφων, από τα οποία πρέπει να προκύπτουν ευκρινώς τα ουσιώδη πραγματικά περιστατικά, επί των οποίων θα διεξαχθεί η ακρόαση. Η κοινοποίηση εγγράφων βέβαια έχει επικριθεί σε σχέση με την κοινοποίηση κλήσεως περί ακροάσεως ότι επιβαρύνει αδικαιολόγητα τους ενδιαφερομένους, καθώς είναι πολύ χρονοβόρο και ριψοκίνδυνο μέσο, προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος είναι καταρτισμένος σε βάθος με την υπόθεση, κάτι το οποίο δεν είναι πάντα αυτονόητο ούτε αναμενόμενο.

¹⁴³ Ο Löcher, χρησιμοποιεί τον όρο «διοικητικά μυστικά» (“behördliche Geheimnisse”) όταν η διοίκηση στο πλαίσιο της ακροάσεως δεν ενημερώνει πλήρως τον ενδιαφερόμενο και αποκρύπτει σκοπίμως στοιχεία, διότι πλήττεται η αρχή της διαφάνειας και η αρχή της φανεράς δράσεως των οργάνων της Πολιτείας., Löcher, ό.π., σελ. 170. Πρβλ. και τις ΣτΕ 1599/2017, 1732/2017, Ολ.3319/2010

Στον πυρήνα συνεπώς του αντικειμένου της ακροάσεως βρίσκεται όχι μόνο το ζήτημα της συντελέσεως ή μη των πραγματικών περιστατικών αλλά κυρίως ο βαθμός συμβολής αυτών στην εφαρμογή του εκάστοτε κανόνα δικαίου.¹⁴⁴ Ενόψει λοιπόν της διαπλοκής πραγματικών και νομικών περιστατικών, ανακύπτει το ζήτημα της μεταξύ τους οριοθέτησεως.

1. Πραγματικά περιστατικά

Ο όρος πραγματικά περιστατικά, ως νομικός όρος, υποδηλώνει το πραγματικό ή την ουσία της υποθέσεως, στοιχεία, τα οποία, αν υποτεθούν αληθή, αποτελούν τη βάση της διοικητικής πράξεως.¹⁴⁵

Οι διατάξεις των άρθρων 20 §2 (παραπέμποντας μέσω του συμπλεκτικού συνδέσμου “και” στην §1 του αυτού άρθρου) και 6§1 ΚΔΔιαδ. αναφερόμενες στη διατύπωση απόψεων δεν εισάγουν κάποιον περιορισμό αναφορικά με τα πραγματικά περιστατικά που εμπίπτουν στο αντικείμενο της ακροάσεως.¹⁴⁶ Τα πραγματικά περιστατικά ως αντικείμενο ακροάσεως συγκεκριμενοποιούνται σχετικά στις διατάξεις του ΚΦΔ, όπου από τη διάταξη του άρθρου 28 §1 ΚΦΔ συνάγεται ότι τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία επικαλείται με τις απόψεις του ο ενδιαφερόμενος, πρέπει να είναι συναφή με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου και του επαπειλούμενου προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, στο δε άρθρο 62 §4 ΚΦΔ συνάγεται ότι τα προβαλλόμενα διά των αντιρρήσεων του φορολογούμενου ή ευθυνόμενου προσώπου πραγματικά περιστατικά πρέπει να είναι συναφή με την έκδοση της επικείμενης πράξεως επιβολής προστίμου. Κατά λογική ακολουθία πραγματικά περιστατικά θεωρούνται όλες οι

¹⁴⁴ Bartels, ό.π., σελ. 63

¹⁴⁵ Bartels, ό.π., σελ. 64. Χαρακτηριστικό των γεγονότων είναι η επαληθευσσιμότητα ή η δυνατότητα επανελέγχου από τρίτους, για το λόγο αυτό δε δεν συγκαταλέγονται στα πραγματικά περιστατικά προσωπικές κρίσεις, αξιολογήσεις και γνώμες. Γεγονότα μπορούν να θεωρηθούν τόσο συμβάντα του παρόντος όσο και του παρελθόντος του εξωτερικού κόσμου, (äußere Tatsachen). Από την άλλη συγκαταλέγονται στα γεγονότα και συμβάντα, τα οποία διαδραματίζονται εντός του ανθρώπου, τα επονομαζόμενα και εσωτερικά γεγονότα (innere Tatsachen). Ως τέτοια θεωρούνται και η ύπαρξη κινήτρων και προθέσεων. Περαιτέρω τα πραγματικά περιστατικά διακρίνονται σε προφανή και βέβαια, άμεσα, από τα οποία το χαρακτηριστικό τους προκύπτει άμεσα και σε έμμεσα, όπως είναι οι ενδείξεις (τεκμήρια), από την ύπαρξη των οποίων συνάγεται έμμεσα ένα γεγονός.

¹⁴⁶ Έτσι το δικαίωμα ακροάσεως στον γερμανικό ΑΟ § 91 παρέχεται μόνο για τα ουσιώδη για την απόφαση πραγματικά περιστατικά (...zu den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen...). Κατά το συνήθως συμβαίνουν το δικαίωμα θεωρείται ότι ικανοποιήθηκε άμα τη υποβολή της φορολογικής δηλώσεως από αυτόν. Rätke σε Klein, Abgabenordnung, C.H. Beck, 14. Aufl. 2018, C.H. Beck München, § 91 AO Rn.3

εκφάνσεις της ζωής, γεγονότα, σχέσεις και ιδιότητες υλικής ή μη υλικής φύσεως, με τις οποίες ο νόμος συνδέει τη φορολόγηση.¹⁴⁷

Ο ενδιαφερόμενος όμως δε νομιμοποιείται να παραθέτει ό, τι τον απασχολεί αλλά ακόμα και αν το κάνει η διοίκηση δεν υποχρεούται να λάβει υπ' όψιν της και να αντιπαρατεθεί με τα επικληθέντα, άσχετα προς την υπόθεση περιστατικά.¹⁴⁸ Το βασικό πλαίσιο των κανόνων δικαίου ή των εννόμων συνεπειών ενός κανόνα ανάμεσα στους οποίους θα επιλέξει η διοίκηση θα είναι ενίοτε γνωστό στον ενδιαφερόμενο, είτε λόγω προηγούμενης εμπειρίας του με την αρμόδια αρχή, είτε επί τη βάση προσωπικής έρευνας των ιδιορρυθμιών της περιπτώσεώς του. Το πλαίσιο αυτό είναι εν πάση περιπτώσει υποχρεωμένη να του καταστήσει σαφές η διοίκηση, γνωστοποιώντας του το βασικό της προσανατολισμό ως προς το χειρισμό της υποθέσεώς του.¹⁴⁹

Λόγοι οικονομίας και αποτελεσματικότητας της διοικητικής διαδικασίας συνηγορούν στον περιορισμό των πραγματικών περιστατικών στα ουσιώδη. Ως τέτοια θεωρούνται τα πραγματικά περιστατικά, στα οποία η δημοσιονομική αρχή βασίζει την απόφασή της και τα οποία δεν είναι δυνατό να αγνοηθούν, χωρίς η κρίση της διοικήσεως να καταλήξει σε διαφορετικό αποτέλεσμα.¹⁵⁰ Έτσι ουσιώδη πραγματικά περιστατικά είναι αυτά, των οποίων η συνεκτίμηση ή η μη συνεκτίμηση είναι ικανή να οδηγήσει σε διαφορετική νομική αξιολόγηση της υποθέσεως.¹⁵¹ Περιστατικά, τα οποία δεν είναι ουσιώδη για το σχηματισμό διοικητικής κρίσεως δεν εμπίπτουν στο αντικείμενο της ακροάσεως.¹⁵²

Στην ίδια κατεύθυνση κινείται και η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία παγίως υποστηρίζει ότι οι ισχυρισμοί του διοικούμενου, προκειμένου να επηρεάσουν τη λήψη από το όργανο της φορολογικής αρχής της σχετικής αποφάσεως ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού, πρέπει να είναι ουσιώδεις. Δεδομένου δε ότι, σύμφωνα με τη νομολογία, οι ουσιώδεις ισχυρισμοί διατυπώνονται ενόψει πάντα της εκτιμήσεως του πραγματικού υλικού, συνάγεται εμμέσως, πλην σαφώς, ότι ο ουσιώδης ισχυρισμός προϋποθέτει ουσιώδες πραγματικό περιστατικό, αφού μόνο αυτό μπορεί να επηρεάσει την έκβαση της κρίσεως του

¹⁴⁷ Rätke σε Klein, Abgabenordnung, 14. Aufl. 2018, § 91 AO Rn. 9. Σε αυτά προσμετρώνται και οι περιστάσεις, οι οποίες διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη λήψη της αποφάσεως., Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 28, Rn. 39, BVerwGE 66, 184, 186.

¹⁴⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 199

¹⁴⁹ Λαζαράτος, σελ. 202, Στασινόπουλος, σελ. 205

¹⁵⁰ Hermann σε Bader/Ronellenfitsch, VwVfG § 28 Rn. 16, Bartels, ό.π., σελ. 64, Penidis, ό.π., σελ. 131

¹⁵¹ Bartels, ό.π., σελ. 63-64

¹⁵² Rätke σε Klein, Abgabenordnung, 14. Auflage 2018, § 91 AO Rn. 9, «Αναλύσεις περιστατικών τα οποία δεν υπάγονται στο πραγματικό του κανόνα, δε λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή». Έτσι οι Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 9. Aufl. 2018, C.H.Beck München, § 28, Rn. 39, οι οποίοι αναφέρουν ότι «Σημαντικά για την απόφαση στοιχεία είναι μόνο αυτά τα πραγματικά περιστατικά, κατόπιν συνεκτιμήσεως και αξιολογήσεως των οποίων η δημοσιονομική αρχή οδηγείται στην έκδοση της πράξεως», BVerwGE 66, 184, 186 ff.; 68, 267 ff.

οργάνου της δημοσιονομικής διοικήσεως. Συνεπώς, το ως άνω δικαίωμα συνδέεται με την εκτίμηση και αξιολόγηση ζητημάτων πραγματικού, που είναι ουσιώδη για τη νόμιμη έκδοση ορισμένης διοικητικής πράξεως.¹⁵³ Στη φορολογική διαδικασία ουσιώδες είναι το ζήτημα το οποίο σχετίζεται με τη διάπραξη και στοιχειοθέτηση παραβάσεων.¹⁵⁴ Από τη νομολογία εμμέσως, πλην σαφώς, συνάγεται ότι ουσιώδη πραγματικά περιστατικά είναι αυτά, η μη λήψη υπόψιν των οποίων από τη διοίκηση, είναι ικανή να επιφέρει βλάβη στα δικαιώματα ή έννομα συμφέροντα του διοικούμενου.¹⁵⁵

Τα πραγματικά περιστατικά είναι σημαντικά για την υπαγωγή στο πραγματικό του κανόνα δικαίου,¹⁵⁶ τόσο εκείνου που χορηγεί δέσμια αρμοδιότητα στη διοίκηση, όσο εκείνου που χορηγεί διακριτική ευχέρεια, συμβάλλοντας στην καλή χρήση και τη μη υπέρβαση των άκρων ορίων της.¹⁵⁷ Αντικείμενο ακροάσεως είναι και όλα εκείνα τα πραγματικά περιστατικά που μπορεί να είναι ουσιώδη για την συγκεκριμενοποίηση αόριστων αξιολογικών εννοιών και την υπαγωγή σε αυτές.¹⁵⁸ Στη μαζική φορολογική διαδικασία, η διατύπωση από μέρους του φορολογικού οργάνου μιας οντολογικής κρίσεως προϋποθέτει την εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής, η οποία επιτυγχάνεται πρώτον, διά της εξακριβώσεως και του ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και δεύτερον, διά της ορθής υπαγωγής τους από μέρους των ελεγκτικών φορολογικών οργάνων στο πραγματικό της κατάλληλης διατάξεως του ουσιαστικού φορολογικού νόμου που διατυπώνει το φορολογικό πραγματικό περιστατικό. Λαμβάνοντας επομένως ως αφετηρία το “αντικειμενικό” ή “πραγματικό” του κανόνα δικαίου, όπως τίθεται από το ελεγκτικό όργανο της φορολογικής διοικήσεως ως μείζων πρόταση στην κλήση της ακροάσεως, ουσιώδη είναι τα παραγωγικά της φορολογικής ενοχής πραγματικά περιστατικά. Όταν η απόφαση βασίζεται σε περισσότερα πραγματικά περιστατικά, καθένα από τα οποία είναι σημαντικό για την αιτιολόγησή της, το ουσιώδες πρέπει να κρίνεται για κάθε στοιχείο χωριστά.¹⁵⁹ Αυτό διότι κάθε ουσιώδες στοιχείο συνιστά σημαντικό σημείο αναφοράς της εκδόσεως και του περιεχομένου της φορολογικής πράξεως.¹⁶⁰

¹⁵³ ΣτΕ 1620-1625/2017, σκ.5

¹⁵⁴ ΣτΕ 1620/2017, σκ.5

¹⁵⁵ ΣτΕ 3260/2017 σκ.7, 39/2017 σκ.6, 40/2017 σκ.4, 1620/2017 σκ.6, 754/2018 σκ.9

¹⁵⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 200, Δ.Ράικος, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, σελ. 22

¹⁵⁷ Κατά το χρόνο δημοσίευσής της υπ’ αριθμόν 2370/2007 Ολ. του ΣτΕ, η παραδοχή της σχετικά με την δυνατότητα επιμετρήσεως, δεδομένων των αντικειμενικοποιημένων προστίμων του ν. 2523/1997 θα μπορούσε να βρει εφαρμογή μόνο στην περίπτωση του άρθρου 4 ν. 2523/1997, για το οποίο η διάταξη ορίζει επιμέτρηση.

¹⁵⁸ Λαζαράτος, Το δικαίωμα της διοικητικής ακροάσεως, μελέτη, σελ. 11

¹⁵⁹ Διαφορετικά το ουσιώδες κάθε στοιχείου υπό την επίκληση της υπάρξεως και άλλων στοιχείων θα μπορούσε να θεωρηθεί επουσιώδες. Bartels, ό.π., σελ. 65

¹⁶⁰ Penidis, ό.π., σελ. 132., BVerfG DVBl 1992, 1215: Σε περίπτωση που η φορολογική αρχή σκοπεύει να βασίσει την πράξη της σε περιστατικά, τα οποία ανακάλυψε η ίδια ή που με οποιοδήποτε άλλο τρόπο περιήλθαν σε γνώση της και

Αντικείμενο ακροάσεως είναι συνεπώς κάθε περιστατικό, το οποίο μπορεί να επηρεάσει αντικειμενικά το «εάν» ή το «πώς» της σκοπούμενης διοικητικής πράξεως, το οποίο δηλαδή είναι αντικειμενικά¹⁶¹ ουσιώδες για τον εφαρμοστή του δικαίου κατά το χρονικό σημείο λήψεως της αποφάσεως.¹⁶² Η ratio της ακροάσεως, δηλαδή η παροχή της δυνατότητας στον φορολογούμενο να υπερασπίσει τα συμφέροντά του κατά το στάδιο που προηγείται της εκδόσεως της πράξεως επιβολής του φόρου ή καταλογισμού του προστίμου, ικανοποιείται με την παροχή σε αυτόν της δυνατότητας να εκφράσει τις απόψεις του επί των πραγματικών περιστατικών που η φορολογική αρχή θεωρεί ουσιώδη για την έκδοση της αποφάσεως.¹⁶³

Η κρίση περί του ουσιώδους του πραγματικού περιστατικού είναι νομική και ανήκει στη διοικητική αρχή και στα δικαστήρια.¹⁶⁴ Σε κάθε περίπτωση επειδή κατά το χρονικό σημείο της ακροάσεως η κρίση της διοικήσεως δεν έχει αποκρυσταλλωθεί, ως αντικείμενο του δικαιώματος θα πρέπει να θεωρούνται και περιστατικά τα οποία είναι πολύ πιθανό να είναι ουσιώδη για τη διοικητική πράξη.¹⁶⁵ Εν αμφιβολία συνεπώς υπέρ του ουσιώδους χαρακτήρα του πραγματικού περιστατικού.¹⁶⁶

Σε περίπτωση εμφανίσεως νέων στοιχείων και ταυτόχρονης μεταβολής των ουσιωδών πραγματικών περιστατικών μετά την ακρόαση, είναι επιτακτική η νέα ακρόαση.¹⁶⁷ Η κυριαρχούσα όμως στη γερμανική θεωρία άποψη περί χορηγήσεως ακροάσεως εφόσον η σημειούμενη μεταβολή των πραγματικών περιστατικών επιδρά στο περιεχόμενο και την ουσία της αποφάσεως φαίνεται προβληματική και δε μπορεί να θεωρηθεί συμβατή με τον προστατευτικό σκοπό της ακροάσεως

επί των οποίων δεν «ακούστηκε» ο φορολογούμενος, το δικαίωμα ακροάσεως περιλαμβάνει και αυτά, δεδομένου ότι ο τελευταίος θεωρείται ότι δεν γνωρίζει πλήρως τα ουσιώδη στοιχεία της φορολόγησης και συνεπώς δεν μπορεί να «αποδεχτεί» την πράξη.,

Rätke σε Klein, Abgabenordnung, 14. Auflage 2018, § 91 AO Rn. 9, Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 28, Rn. 38, BVerfG NVwZ-RR 2002, 802; NJW 1997, 2310; BVerfGE 25, 137, 140; 34, 344, 347 για τη διαδικασία ενώπιον δικαστηρίου.

¹⁶¹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 203: «Αυτό σημαίνει ότι το δικαστήριο όταν καλείται να κρίνει εάν η αποφασίζουσα αρχή τήρησε την υποχρέωσή της για προηγούμενη ακρόαση του φορολογούμενου, εστιάζει όχι στην υποκειμενική αντίληψη της διοικήσεως περί του ουσιώδους χαρακτήρα των πραγματικών γεγονότων αλλά στο αντικειμενικό κριτήριο, δηλαδή σε γεγονότα κατ' αντικειμενική εκτίμηση ουσιώδη».

¹⁶² Το χρονικό σημείο για τον σχηματισμό της κρίσεως της διοικήσεως περί του ουσιώδους του πραγματικού περιστατικού είναι εκείνο της λήψεως της αποφάσεως, Eisenberg, Die Anhörung des Bürgers im Verwaltungsverfahren und die Begründungspflicht für Verwaltungsakte, Nomos Recht, Baden Baden, 1999, σελ. 186

¹⁶³ BVerwGE 66, 184, (190f.), H.Bartels, ό.π., σελ. 65

¹⁶⁴ Hermann σε Bader/Ronellenfitsch, VwVfG, 2. Aufl. C.H.Beck, München 2016, § 28 Rn.16, Löcher, ό.π., σελ. 169, Τα δικαστήρια δεν δεσμεύονται από την κρίση της διοικήσεως περί του ουσιώδους ενός πραγματικού περιστατικού, BSG, Urt. v. 15.05.1985, 5b RJ 40/84

¹⁶⁵ Hermann σε Bader/Ronellenfitsch, VwVfG § 28, ό.π., Rn.16

¹⁶⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 203, «Θα πρέπει να τεκμαίρεται και να αντιπαρατίθεται με αυτό κατά τη διαδικασία λήψεως αποφάσεως η αρμόδια αρχή, αφού η εκ πρώτης όψεως φαινομένη, μη συνάφεια είναι δυνατόν μετά από προσεκτικότερη έρευνα να αποκαλύπτεται ως εσφαλμένη εντύπωση».

¹⁶⁷ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 28, Rn. 40, BVerwG NJW 1983, 1689

στο παρόν στάδιο της διαδικασίας, όπου δεν έχει εκδοθεί η πράξη, αφού διαμόρφωση σαφούς και αποκρυσταλλωμένης βουλήσεως της αρχής σχετικά με την εκδοθησόμενη πράξη, είναι δυνατό να υπάρξει μόνο “κατόπιν” και “διά” της ακροάσεως του φορολογουμένου.¹⁶⁸ Κανείς δε μπορεί να αποκλείσει εκ των προτέρων και με βεβαιότητα την έστω και κατ’ ελάχιστον επίδραση της ακροάσεως στη διαμόρφωση του περιεχομένου της διοικητικής κρίσεως. Το Συμβούλιο της Επικρατείας παγίως δέχεται ότι το δικαίωμα ακροάσεως παρέχεται άπαξ σε σχέση με τα οικεία ζητήματα πραγματικού.¹⁶⁹ Εκ τούτου παρέπεται, ότι εφόσον μεταβληθούν τα πραγματικά περιστατικά καθίσταται επιτακτική η νέα ακρόαση αφού ο ενδιαφερόμενος παραμένει ο μόνος που μπορεί να τα επιβεβαιώσει, αμφισβητήσει, συμπληρώσει ή διορθώσει.¹⁷⁰

2. Αποδεικτικά στοιχεία

Η τελολογική διασύνδεση των διαδικαστικών δικαιωμάτων της προηγούμενης ακροάσεως και της προσβάσεως στα αποδεικτικά στοιχεία επιτρέπει στο φορολογούμενο, ως το παθητικό υποκείμενο της φορολογικής έννομης σχέσεως, την προσκόμιση και όλων εκείνων των αποδεικτικών στοιχείων, προς επίρρωση των πραγματικών περιστατικών που επικαλείται διά των ισχυρισμών του.¹⁷¹ Το δικαίωμα γνώσεως των αποδεικτικών στοιχείων και ανταπόδειξης αυτών κατοχυρώνεται πλέον ρητά στις διατάξεις των άρθρων 6 § 2 εδ.γ ΚΔΔιαδ. και 28 §1 ΚΦΔ, απορρέει ευθέως όμως και από τη συνταγματική μήτρα του δικαιώματος ακροάσεως 20 § 2 καθώς και από το δικαίωμα προσβάσεως στα δημόσια έγγραφα του άρθρου 5 ΚΔΔιαδ.¹⁷² Αντίθετη περίπτωση θα συνεπάγονταν δραστική απομείωση του κανονιστικού περιεχομένου του δικαιώματος ακροάσεως, μη συμβατή προς το πνεύμα και το σκοπό της συνταγματικής διατάξεως.¹⁷³ Έτσι, στις περιπτώσεις που ο νόμος απαριθμεί τα δικαιολογητικά στοιχεία που θα πρέπει να συνοδεύουν μια αίτηση του ενδιαφερομένου ιδιώτη, η απαρίθμηση αυτή δε θα πρέπει να θεωρηθεί αποκλειστική, καθώς από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 20 §2 Σ, 6 § 2 εδ.γ’

¹⁶⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 201

¹⁶⁹ Πρβλ. και τις ΣτΕ 1620/2017, 1199/2010

¹⁷⁰ K. Witte, Das Recht auf rechtliches Gehör im Modernisierten Zollkodex, Mendel Verlag GmbH & Co, Witten 2011, σελ. 188

¹⁷¹ Οτι αντικείμενο του δικαιώματος ακροάσεως αποτελούν και τα αποδεικτικά στοιχεία σύμφωνο είναι και το ΣτΕ.βλ. σχετικά Στε 3260/2017, 1620-1625/2017, 172/2018

¹⁷² Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 28, Rn. 36, BVerfG NVwZ 2010, 954

¹⁷³ Αυτονόητα συνεπώς ο ενδιαφερόμενος μπορεί να αντιπαρατεθεί προς όλα τα εμπереχόμενα στο φάκελο έγγραφα και λοιπά στοιχεία εφόσον προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προτίθεται να στηρίξει την κρίση της σε αυτά, όχι όμως και σε όσα δεν στηρίζουν επ’ ουδενί τα ουσιώδη για την απόφαση πραγματικά περιστατικά. Έτσι η K. Witte, Das Recht auf rechtliches Gehör im Modernisierten Zollkodex, Mendel Verlag GmbH & Co. KG, 2011, σελ. 189, συναφώς η EuGH Rs. 26/63, Pistojs, Slg. 1964, 735, 762f.

ΚΔΔιαδ και 28 §1 ΚΦΔ απορρέει ευθέως η δυνατότητα επικλήσεως πρόσθετων αποδεικτικών στοιχείων που συμβάλλουν στην ενίσχυση της έννομης θέσεως του ενδιαφερομένου.¹⁷⁴,¹⁷⁵ Αβίαστη συνέπεια των ανωτέρω είναι και η παροχή ενός δικαιώματος συμμετοχής του ιδιώτη φορολογούμενου στην αποδεικτική διαδικασία.¹⁷⁶ Με τη θέση αυτή είναι σύμφωνο και το Δικαστήριο της ΕΕ, το οποίο απεφάνθη ότι ο συμμετοχος μπορεί όχι μόνο να υποδεικνύει τα αποδεικτικά μέσα αλλά και να είναι παρών στη διαδικασία εξετάσεως μαρτύρων καθώς και να απευθύνει σε αυτούς ερωτήσεις.¹⁷⁷ Μόνο κατ' αυτόν τον τρόπο δύναται να σχηματίσει μια ευρεία αντίληψη των τεκταινομένων της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας και να αντιδράσει προς το συμφέρον του.¹⁷⁸ Ο ενδιαφερόμενος είναι ελεύθερος να θέτει στην υπηρεσία της διοικήσεως κάθε αποδεικτικό μέσο επιτρεπτό κατά το νόμο,¹⁷⁹ ικανό να θεμελιώσει τα πραγματικά περιστατικά που επικαλέστηκε.¹⁸⁰

¹⁷⁴ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 204 και μελέτη, σελ. 12

¹⁷⁵ Μέτρο αποδείξεως (Beweismaß) ή ποσοστό αποδείξεως (Beweisquantum) ή κριτήριο αποδείξεως (Beweiskriterium) είναι ο απαιτούμενος βαθμός γνώσεως, ώστε να θεωρηθεί ο κρίσιμος πραγματικός ισχυρισμός ή το πραγματικό γεγονός ως αποδεδειγμένος και να επέλθει η οριζόμενη έννομη συνέπεια. Το μέτρο αποδείξεως ανήκει στο αντικειμενικό του κανόνα δικαίου, αφού η εκάστοτε απαιτούμενη αποδεικτική δύναμη αποτελεί νομική και λογική προϋπόθεση της επελεύσεως της έννομης συνέπειας. Το μέτρο αποδείξεως σχετίζεται ιδιαίτερα με τον κανόνα της ελεύθερης εκτιμήσεως των αποδείξεων, που διαπνέει ως βασική αρχή την όλη αποδεικτική διαδικασία όχι μόνο ενώπιον των δικαστηρίων αλλά και ενώπιον των φορολογικών οργάνων, υπό την έκφανση της ελεύθερης προσδόσεως στα αποδεικτικά μέσα της αποδεικτικής δύναμης που παρουσιάζουν. (άρ. 124 ΚΦΔικ, ήδη άρ. 148 ΚΔΔ). Δ.Ράικος, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, σελ.83-86. ΣτΕ 4048/2014, 1509/2013, 510, 672/2012, 3455/1995, 3422/1991, 2936/1988, 3205/1991, 1294/1995, 510/2012, 1509/2013, 510, 672/2012, 1281/2011),

¹⁷⁶ Στη γερμανική θεωρία σύμφωνος με την καθιέρωση ενός δικαιώματος συμμετοχής στην αποδεικτική διαδικασία είναι και ο König, ο οποίος -στο πλαίσιο του 91 ΑΟ- υποστηρίζει ότι η ακρόαση του φορολογούμενου σχετικά με το αποτέλεσμα της αποδεικτικής διαδικασίας συμβάλλει στην περαιτέρω διευκρίνιση του πραγματικού της υποθέσεως. Έτσι Koenig Abgabenordnung, C.H.Beck, 3. Aufl., 2014, § 91 ΑΟ Rn. 9. Την άποψη αυτή δε συμμερίζεται ο Hermann, ο οποίος αρνείται κατηγορηματικά ότι από το αντίστοιχο άρθρο 28 του γερμανικού VwVfG απορρέει ένα δικαίωμα συμμετοχής στην αποδεικτική διαδικασία. Υποστηρίζει ότι αντιστάθμισμα της μη συμμετοχής του διοικούμενου στην αποδεικτική διαδικασία, είναι η κοινοποίηση σε αυτόν του προσανατολισμού της. Hermann, σε Bader/Ronellenfitsch, 41.Edition, BeckOK, VwVfG, § 28, Rn. 15

¹⁷⁷ ΔΕΚ Rs. 141/84, de Compte, Slg. 1985, σελ. 1951, σκ. 16επ, K. Witte, Das Recht auf rechtliches Gehör im Modernisierten Zollkodex, Mendel Verlag GmbH & Co. KG, 2011, σελ. 188

¹⁷⁸ K. Witte, Das Recht auf rechtliches Gehör im Modernisierten Zollkodex, Mendel Verlag GmbH & Co. KG, 2011, σελ. 188

¹⁷⁹ ΣτΕ 544/2013, σκ. 6

¹⁸⁰ EuG Rs. T-9/99, HFB Holding, Slg. 2002, II-1487, Rdnr. 381ff., Fengler, S. 90, K. Witte, Das Recht auf rechtliches Gehör im Modernisierten Zollkodex, Mendel Verlag GmbH & Co. KG, 2011, σελ. 188

3. Νομικές απόψεις

Από τη γραμματική ερμηνεία των άρθρων 20 §2 Σ, 6 §1 εδ.γ ΚΔΔιαδ, 28§1 ΚΦΔ και 62§4 ΚΦΔ δεν προκύπτει εάν ο φορολογούμενος πέραν των πραγματικών περιστατικών μπορεί να επικαλεστεί και νομικές απόψεις προς επίρρωση αυτών. Ωστόσο τόσο οι όροι απόψεις/αντιρρήσεις σχετικά με τα δικαιώματα ή έννομα συμφέροντά τους όσο και πιο συγκεκριμένα σχετικά με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου ή με την επικείμενη πράξη επιβολής προστίμου όσο κυρίως λόγοι τελολογικής υφής -όπως η προστασία των συμφερόντων του διοικουμένου και η υποβοήθηση του διοικητικού έργου- συνηγορούν στην ανάγκη συμπεριλήψεως και των νομικών ισχυρισμών στο αρκούμενο εκ πρώτοις στα πραγματικά περιστατικά αντικείμενο της ακροάσεως.¹⁸¹

Πράγματι ο όρος απόψεις -καθώς και ο όρος αντιρρήσεις, όπως αναφέρεται στο κείμενο των άρθρων 28 § 1 εδ.γ' και 62 § 4 ΚΦΔ, δηλώνει την καθαρά υποκειμενική αντίληψη και παραπέμπει ευθέως σε μια αξιολόγηση, η οποία τότε μόνο έχει βαρύτητα για την αρμόδια αρχή και εξυπηρετεί τους σκοπούς της ακροάσεως και τα συμφέροντα του ιδιώτη, όταν έχει νομική σημασία, όταν δεν αρκείται δηλαδή στην στείρα παράθεση των πραγματικών περιστατικών που θα υπαχθούν στο πραγματικό του υποδεικνυόμενου από τη διοίκηση κανόνα δικαίου ή στον προσδιορισμό της ακριβούς μορφής των εννόμων συνεπειών που πρόκειται να επέλθουν, αλλά επεκτείνεται και στην υπαγωγική διαδικασία, υποδεικνύοντας την ύπαρξη ενός αγνοημένου από τη διοίκηση κανόνα δικαίου ή -σπανιότερα- μια πρόσθετη δυνατότητα ερμηνείας.¹⁸² Με άλλα λόγια ο διοικούμενος

¹⁸¹ Για το αντίστοιχο άρθρο 91 ΑΟ του γερμανικού κώδικα φορολογικής διαδικασίας η θεωρία και η νομολογία αρνούνται κατηγορηματικά την υποχρέωση της φορολογικής διοικήσεως να λαμβάνει υπ' όψιν της νομικούς ισχυρισμούς του συμμετέχοντος ιδιώτη, αμφοτέρως επικαλούμενες τη στενή γραμματική ερμηνεία του άρθρου, το οποίο στο α'εδάφιο αναφέρεται σε σημαντικά για την απόφαση πραγματικά περιστατικά. («...zu den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen...»). BFH/NV 04, 1062, FG Mchn EFG 13, 585, SchHol EFG 92, 308. Έτσι και Rätke, σε Klein, Abgabenordnung, 13. Aufl.2016, § 91 ΑΟ, Rn.4. Ιδιαίτερα προβληματική θέση, πολλώ δε μάλλον αν συγκριθεί με την ομοίου περιεχομένου και διατυπώσεως διάταξη του άρ.28 VwVfG, όπου αντίστοιχα κρίνεται ότι στα zu den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen υπάγονται και οι νομικές απόψεις.

Ο Koenig αναφέρει ότι ως προς τα νομικά ζητήματα δεν απαιτείται η φορολογική αρχή να ακροάται τον διοικούμενο. Η διοίκηση κατά τη θεμελίωση των ίδιων πραγματικών περιστατικών επιτρέπεται να καταλήγει σε διαφορετικό αποτέλεσμα, να προβαίνει σε διαφορετική νομική αξιολόγηση, όπως έκρινε το BFH. Διαφοροποιείται εντούτοις και ισχυρίζεται ότι ενημέρωση της διοικήσεως απέναντι στον διοικούμενο σχετικά με τη νομική της κρίση πριν την έκδοση μιας πράξεως, ώστε αυτός να μπορεί να τοποθετηθεί πλήρως, πραγματικά και νομικά είναι κατάλληλη και σύμφωνη με το σκοπό της ακροάσεως. Κατ'αυτόν προϋπόθεση της πλήρους αιτιολογίας της πράξεως είναι η επαρκής υπεράσπιση των διαδικαστικών δικαιωμάτων του φορολογουμένου. Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl.2014, § 91, Rn.9.

¹⁸² Π. Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 205, S.Nöhmer, Das Recht auf Anhörung im Europäischen Verwaltungsverfahren, Mohr Siebeck Tübingen, 2013, σελ. 273, Kopp, Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahren, Beck München 1971, σελ. 35, 78επ, Kopp/Ramsauer, VwVfG, § 28 Rn.31, την άποψη αυτή υποστηρίζει και ο W. Huck, Das System des rechtlichen Gehörs im europäisch geprägten Verwaltungsverfahren, EuZW 2016, σελ. 132: «Der Begriff des Standpunkts bzw. die Erklärung des Beteiligten ist

πρέπει να μπορεί να υποδεικνύει στη διοίκηση ότι από μια διάταξη απορρέει η όχι μια συγκεκριμένη αξίωση ή ότι μια άλλη διάταξη δεν δικαιολογεί επέμβαση.¹⁸³ Η θέση αυτή απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου, διότι συμβάλλει στην παροχή ευρύτερης δικαστικής προστασίας αφού πραγματικά και νομικά δεδομένα αποτελούν αδιάσπαστη ενότητα.¹⁸⁴ ¹⁸⁵

Ακόμα και αν θεωρήσει κανείς ότι η διοίκηση γνωρίζει το νόμο και είναι πεπεισμένη ως προς την στοιχειοθέτηση της φορολογικής παραβάσεως, αυτό δε συνεπάγεται και την αντιμετώπιση της ακρόασης του φορολογουμένου επί νομικών ζητημάτων ως περιττής. Αντιθέτως η διοικητική αρχή υπέχει υποχρέωση ενημερώσεως του διοικούμενου και για τα νομικά ζητήματα της επικείμενης ατομικής προσδιοριστικής του φόρου ή καταλογιστικής του προστίμου πράξεως και για το νομικό χαρακτηρισμό στον οποίο προτίθεται να προβεί.¹⁸⁶ Κατά λογική ακολουθία και σύμφωνα με τις επιταγές της αρχής του κράτους δικαίου, το αρμόδιο όργανο της φορολογικής διοικήσεως οφείλει να μην αρκείται σε μια γενική και αφηρημένη υπόδειξη προς ακρόαση έναντι του ενδιαφερόμενου, αλλά να κοινοποιεί το βασικό προσανατολισμό¹⁸⁷ της διοικήσεως καθώς επίσης και τον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου και τις επερχόμενες έννομες συνέπειες.¹⁸⁸ ¹⁸⁹ Αντίθετη

nicht auf eine Tatsache beschränkt». Απόφαση ΔΕΕ της 11.12.2014, Khaled Boudjlida, σκ.37, Soprope, C-349/07, σκ.38, Mukarubega, σκ.47

¹⁸³ H. Bartels, Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren, Duncker & Humblot Berlin, 1985, σελ. 66-68

¹⁸⁴ E.Eisenberg, Die Anhörung des Bürgers im Verwaltungsverfahren und die Begründungspflicht für Verwaltungsakte, Nomos Recht, 1999, σελ.186

¹⁸⁵ E.Eisenberg, Die Anhörung des Bürgers im Verwaltungsverfahren und die Begründungspflicht für Verwaltungsakte, Nomos Recht, 1999, σελ.186, Kopp, VwVfG, § 28, Rn. 15

¹⁸⁶ P. Langenbach, Der Anhörungseffekt, Mohr Siebeck Tübingen, 2017, σελ. 150, Kallerhoff/Mayen, σε Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 28, Rn.39, Ritgen, σε Knack/Henneke, VwVfG, Carl Heymanns, 10. Auflage 2014, § 28, Rn.53-54, Engel/Pfau, σε Mann/Sennenkamp/Uechtritz, VwVfG, 2 Aufl. 2019, § 28, Rn.50, H.W. Laubinger, Zur Erforderlichkeit der Anhörung des Antragsstellers vor Ablehnung seines Antrags durch die Verwaltungsbehörde, VerwArch 75 1984, σελ. 55, 71, Eisenberg, ό.π., σελ. 186. Πρβλ. και τις Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Warner στην υπόθεση 119/77, NTN Toyo Bearing, σελ. 744: «Αποτελεί δε αναπόσπαστο μέρος αυτής της αρχής το ότι, για να μπορέσει να ασκήσει πράγματι και αυτό το δικαίωμα, το ενδιαφερόμενο πρόσωπο δικαιούται να ενημερωθεί για τα πραγματικά περιστατικά και τις διαπιστώσεις βάσει των οποίων η αρχή αυτή προτίθεται να ενεργήσει». Παρομοίως και J.Schwarze, Europäisches Verwaltungsrecht, Nomos, 2005, σελ.1308, S. Nöhmer, ό.π., σελ. 241, E.Eisenberg, Die Anhörung des Bürgers im Verwaltungsverfahren und die Begründungspflicht für Verwaltungsakte, Nomos Recht, 1999, σελ.186: «Και στη Γαλλία ωστόσο θεωρείται ότι η διοίκηση δεν υποχρεούται να ενημερώσει και για την νομική της άποψη».

¹⁸⁷ Έτσι και η νομολογία των ευρωπαϊκών δικαστηρίων. Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου (8ο τμήμα) της 19ης Μαΐου 2010, T-18/05, IMI plc, σκ. 109: «Δικαίωμα ακρόασης υφίσταται ως προς όλα τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία επί των οποίων στηρίζεται η περιέχουσα την απόφαση πράξη, όχι όμως ως προς την τελική θέση που προτίθεται να λάβει η διοίκηση». (βλ. απόφαση του Πρωτοδικείου της 21ης Ιανουαρίου 1999, T-15/02, BASF κατά Επιτροπής, Συλλογή 1999, σ. II-497, σκ. 94 και υπό την αυτήν έννοια, αποφάσεις του Πρωτοδικείου της 21ης Ιανουαρίου 1999, T-129/95, T-2/96 και T-97/96, Neue Maxhütte Stahlwerke και Lech Stahlwerke κατά Επιτροπής, Συλλογή 1999, σ. II-17, σκ. 231, και της 3ης Δεκεμβρίου 2003, T-16/02, Audi κατά ΓΕΕΑ, Συλλογή 2003, σ. II-5167, σκ. 75

¹⁸⁸ Βλ. σχετικά και την άποψη της μειοψηφίας στην ΣτΕ 1620/2017 (και στην παραπεμπτική αυτής 39/2017), όπου αναφέρει στη σκ. 5 ότι «ο επιτηδευματίας πρέπει, χάριν διασφάλισης της αποτελεσματικότητας και της λυσιτέλειας στην άσκηση εκ μέρους του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, προς μείζονα προστασία του, να καλείται

συμπεριφορά δε θα ήταν εξάλλου σύμφωνη με το πνεύμα της συνταγματικής διατάξεως και των λοιπών νόμων, θα κινούσε υποψίες περί προειλημμένης αποφάσεως και θα απομείωνε δραστικά την σημασία της συμμετοχής του διοικούμενου, αφού το αποτέλεσμα της διοικητικής κρίσεως διαμορφώνεται κατόπιν και διά της ακροάσεως- όχι μόνο των ουσιωδών για την απόφαση πραγματικών περιστατικών αλλά και των νομικών θεμελιών της επικείμενης βλαπτικής για τα συμφέροντα του φορολογούμενου πράξεως. Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένου θα κινδύνευε, εάν προκαλούνταν στον ενδιαφερόμενο ιδιώτη η εντύπωση ότι η διοίκηση σκόπιμα τον παραπλάνησε, αποσιωπώντας νομικές και πραγματικές πτυχές της υποθέσεώς του, με απώτερο στόχο να στερήσει από αυτόν τη δυνατότητα εκφράσεως των απόψεών του.¹⁹⁰ Παράλληλα ενισχύεται η διαφάνεια στη διαδικασία λήψεως αποφάσεων και ο θεσμός της προηγούμενης ακροάσεως αναπτύσσει την πλήρη ενέργειά του, αφού καθίσταται σαφές, ότι η συμμετοχή του ιδιώτη είναι αναγκαία για κάθε συνιστώσα της επικείμενης αποφάσεως,¹⁹¹ ενώ αποτρέπονται μυστικοπαθείς συμπεριφορές της διοικήσεως, οι οποίες στερούν από τον διοικούμενο την άσκηση θεμελιωδών διαδικαστικών δικαιωμάτων του.¹⁹²

αυτοτελώς πριν την έκδοση κάθε καταλογιστικής πράξης, ακόμη και αν τα αντίστοιχα φορολογικά αντικείμενα τελούν σε συνάφεια μεταξύ τους, ούτως ώστε να έχει αυτός αυτοτελή και πλήρη επίγνωση των διαφορετικών συνεπειών που μπορεί να έχουν σε βάρος του οι εκάστοτε διαπιστούμενες παραβάσεις - παρατυπίες, ανακρίβειες ή ανεπάρκειες των βιβλίων και στοιχείων του, προκειμένου να καταστρώσει την άμυνά του».

Η υποχρέωση της διοικήσεως να ενημερώνει τον διοικούμενο και για τις επερχόμενες έννομες συνέπειες είναι σύμφωνη και με τη νομολογία των ευρωπαϊκών δικαστηρίων, βλ. σχετικά: Απόφαση του Πρωτοδικείου της ΕΕ της 11.07.2007, Rs.T-170/06, Alrosa Company Ltd κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, σκ.160: «Το δικαίωμα αυτό, του οποίου απολαύει κάθε πρόσωπο προτού ληφθεί ατομικό μέτρο σε βάρος του, όπως υπενθυμίζει το άρθρο 41, παράγραφος 2, πρώτη περίπτωση, του Χάρτη θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που υπογράφηκε στις 7 Δεκεμβρίου 2000 στη Νίκαια (ΕΕ 2000, C 364, σ. 1), συνεπάγεται πράγματι ότι οι ενδιαφερόμενοι πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους επί των αιτιάσεων που η Επιτροπή φρονεί ότι πρέπει να δεχθεί σε βάρος τους και, προς τούτο, να ενημερωθούν σχετικά με τα επί των πραγματικών περιστατικών στοιχεία στα οποία στηρίζονται οι αιτιάσεις αυτές (απόφαση του Δικαστηρίου της 13ης Ιουλίου 1966, 56/64 και 58/64, Consten κατά Επιτροπής, Συλλογή τόμος 1965-1968, σ. 363) και με τα συμπεράσματα που αντλεί η Επιτροπή (απόφαση του Πρωτοδικείου της 10ης Μαρτίου 1992, T-9/89, Hüls κατά Επιτροπής, Συλλογή 1992, σ. II-499, σκέψη 38)».

Έτσι και οι Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs. Την ίδια άποψη συμμερίζονται και οι Grünwald, σε Obermayer, VwVfG, § 28, Rn.17, Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht, Bd. I, § 60, Rn.70, S. Nöhmer, ό.π., σελ. 275. Ο Fengler αρνείται την υποχρέωση ενημερώσεως της διοικήσεως ως προς τις νομικές πτυχές της σκοπούμενης πράξεως, αναλυτικά σε N.Fengler, Die Anhörung im europäischen und deutschen Verwaltungsverfahrensrecht, Frankfurt am Main, 2003, σελ.199

¹⁸⁹ N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG, Diss. Heidelberg, 2011, σελ. 133, Είναι «ποιοτική» η διάκριση μεταξύ της παραθέσεως των πραγματικών συμβάντων και των ουσιωδών για την έκδοση της πράξεως πραγματικών περιστατικών από τη διοίκηση. Γι αυτό το λόγο πρέπει και η κοινοποίηση των σημαντικών νομικών βάσεων υπάγεται στα ουσιώδη για την απόφαση περιστατικά.

¹⁹⁰ J. Löcher, Die Anhörung im Sozialverfahren, Diss. Uni Würzburg, 2005, σελ. 170

¹⁹¹ P. Langenbach, Der Anhörungseffekt, Mohr Siebeck Tübingen, 2017, σελ. 151, Engel/Pfau, σε Mann/Sennenkamp/Uechtritz, VwVfG, § 28, Rn.50 οι οποίοι εισηγούνται την οικειοθελή ακρόαση του συμμετέχοντος επί νομικών ζητημάτων.

¹⁹² J. Löcher, Die Anhörung im Sozialverfahren, Diss. Uni Würzburg, 2005, σελ. 167

Για λόγους διαφυλάξεως της διοικητικής αποτελεσματικότητας αλλά κυρίως για λόγους αναγόμενους στο προστατευτικό περιεχόμενο της ακροάσεως για τον ενδιαφερόμενο ιδιώτη, αντικείμενο ακροάσεως δεν είναι αδιακρίτως κάθε νομική άποψη του ενδιαφερόμενου ιδιώτη αλλά μόνο εκείνες που είναι κρίσιμες για την ανεύρεση, ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του κανόνα δικαίου, στον οποίο θα στηρίξει τη βλαπτική για τα δικαιώματα ή συμφέροντα απόφασή της η αποφασίζουσα φορολογική αρχή.

Το ερώτημα επομένως αναφορικά με το αντικείμενο της ακροάσεως δεν είναι μόνο το υποστατό ενός πραγματικού περιστατικού αλλά πολύ περισσότερο, εάν αυτό συνιστά στοιχείο του αντικειμενικού, του πραγματικού του κανόνα δικαίου, όπως αποτυπώνεται στον κοινοποιηθέντα προσανατολισμό της διοικήσεως, με άλλα λόγια αν είναι ουσιώδες για την απόφαση. Ως συναρτώμενη με τη διαδικασία υπαγωγής, η ίδια η κρίση περί του ουσιώδους είναι νομική. Κατ' αυτόν τον τρόπο τα πραγματικά και τα νομικά δεδομένα είναι αδιαχώριστα. Το ζήτημα της υπάρξεως ενός πραγματικού περιστατικού δεν μπορεί να εξεταστεί ανεξάρτητα από το νομικό ζήτημα των πραγματικών περιστατικών που υπάγονται στο πραγματικό του κανόνα δικαίου.¹⁹³ Υπό αυτή την οπτική τα επικαλούμενα πραγματικά περιστατικά γίνονται ουσιώδη. Αυτό γίνεται ιδιαίτερα φανερό σε περιπτώσεις που ο κανόνας δικαίου εμπεριέχει αόριστες αξιολογικές έννοιες καθώς και όταν παρέχει εξουσία επιμετρήσεως.¹⁹⁴ Είναι λογικά επιβεβλημένη επομένως η παροχή στον φορολογούμενο δυνατότητας εκφράσεως όχι μόνο επί πραγματικών αλλά και επί νομικών ζητημάτων αφού «ο ουσιώδης χαρακτήρας ενός πραγματικού γεγονότος βρίσκεται σε αδιάσπαστη εννοιολογική συνάρτηση με τη νομική έννοια, υπό την οποία θα υπαχθεί, και αντιστρόφως οι νομικές έννοιες που συναπαρτίζουν το πραγματικό ενός κανόνα δικαίου, αποκτούν ουσία και περιεχόμενο μόνο σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά που τις στηρίζουν».¹⁹⁵

Εκ των ανωτέρω καθίσταται σαφές γιατί η ορθότητα της αποφάσεως περιλαμβάνει όλα τα αντικειμενικώς ουσιώδη για την κρίση της διοικήσεως πραγματικά περιστατικά και όχι όσα η αποφασίζουσα αρχή κατ' υποκειμενική κρίση θεωρεί ως ουσιώδη.¹⁹⁶ Αποδεικνύεται έτσι ότι η απαίτηση για παράθεση από το διοικούμενο και η συνεκτίμηση από τη διοίκηση των κρίσιμων νομικών δεδομένων της υποθέσεως ευθυγραμμίζεται με την αρχή του κράτους δικαίου και την

¹⁹³ Στη γερμανική έννομη τάξη από το αντικείμενο ακροάσεως αποκλείονται τα αμιγώς νομικά ζητήματα, διότι σύμφωνα με τη γραμματική διατύπωση του γερμανικού άρθρου μόνο τα ουσιώδη πραγματικά περιστατικά αποτελούν αντικείμενο ακροάσεως και όχι νομικά ζητήματα, ανεξάρτητα από πραγματικά περιστατικά. H. Bartels, Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren, Duncker & Humblot Berlin, 1985, σελ. 66-68

¹⁹⁴ O.E.Krasney, Zur Anhörungspflicht im Verwaltungsverfahren, NVwZ 1986, σελ. 337-339, Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 19, Rn. 20, Kopp/Ramsauer, VwVfG, § 28 Rn.30επ, Ritgen, σε Knack/Henneke, VwVfG, § 28, Rn.53, F. Schoch, Das rechtliche Gehör Beteiligter im Verwaltungsverfahren, (§28 VwVfG), JURA 28, 2006, σελ. 833, 837, P.Langnbach, ό.π., σελ. 150

¹⁹⁵ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 207

¹⁹⁶ H. Bartels, Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren, Duncker & Humblot Berlin, 1985, σελ. 66

αρχή της υπεροχής του νόμου,¹⁹⁷ οι οποίες δε θα ανέχονταν μια κατάφωρη απομείωση της ουσίας και του σκοπού των άρθρων 6 §1 εδ.γ ΚΔΔιαδ, 28§1 ΚΦΔ, 62§4 ΚΦΔ και κυρίως του άρθρου 20§2 Σ εξαιτίας συμπεριφοράς της διοικήσεως που θα απαγόρευε στον ενδιαφερόμενο να επικαλεστεί κατά τη διαδικασία ακροάσεως νομικούς ισχυρισμούς αναγόμενους στην υπαγωγική διαδικασία και συγκεκριμένα στην υπόδειξη προς την αρμόδια αρχή του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου ή μιας ερμηνευτικής προσεγγίσεως.¹⁹⁸

Συν τοις άλλοις η διττή κατεύθυνση της ακροάσεως, η οποία δεν προσανατολίζεται αποκλειστικά στη διαφύλαξη των συμφερόντων του ενδιαφερομένου από μια ουσιαστικά πλημμελή πράξη αλλά και στον εμπλουτισμό των διαθέσιμων στοιχείων προς διαμόρφωση της κρίσεώς της, εξυπηρετείται μόνο και με την ακρόαση επί των νομικών απόψεων του ενδιαφερομένου. Αυτό διότι ο τελευταίος χάριν του έντονου ενδιαφερόντός του για τη θετική έκβαση της υποθέσεώς του και της δυνατότητας παραστάσεως με συνήγορο στην φορολογική διαδικασία συμβάλλει αποφασιστικά στην υποβοήθηση του διοικητικού έργου, υπογραμμίζοντας τις κρίσιμες λεπτομέρειες υπαγωγής των πραγματικών περιστατικών, ανευρέσεως του εφαρμοστέου κατά περίπτωση κανόνα δικαίου ή μιας πρόσθετης δυνατότητας ερμηνείας.

Στον χώρο της νομολογίας των ευρωπαϊκών δικαστηρίων η διατύπωση νομικών απόψεων για την υποστήριξη των πραγματικών επιχειρημάτων εμπίπτει στο προστατευτικό πεδίο των δικαιωμάτων άμυνας και συνεπώς και του δικαιώματος ακροάσεως. Η νομική αξιολόγηση του αποτελέσματος από τη διοίκηση δεν διασπάται κατά κανόνα από την ιστορική βάση και αντανακλά με τον τρόπο αυτό την επιτευχθείσα διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και μη πραγματικών περιστατικών. Πραγματικά περιστατικά και νομική υπαγωγή σχηματίζουν μια αδιάσπαστη ενότητα. Το ΔΕΕ δεν βασίζεται στην έννοια του πραγματικού περιστατικού, πολύ περισσότερο αναμένει από τον συμμετέχοντα να εκθέσει την άποψή του σχετικά με την παρανομία. Στο πλαίσιο αυτό τα πραγματικά περιστατικά αναφέρονται μόνο ως παράδειγμα προκειμένου να σκιαγραφηθεί η ακτίνα του πεδίου δράσεως της διοικητικής αρχής.¹⁹⁹

Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας δεν τάσσεται φανερά υπέρ της προβολής νομικών απόψεων κατά τη διαδικασία της ακροάσεως. Η νομολογιακή κατασκευή του Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου περί λυσιτελούς ασκήσεως του δικαιώματος εξαντλείται στην υποχρέωση προβολής ουσιαστικών ισχυρισμών ενώπιον του οργάνου της φορολογικής διοικήσεως με στόχο τον επηρεασμό του κατά το στάδιο πριν το σχηματισμό της κρίσεώς του. Η προβολή

¹⁹⁷ N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG, Diss. Heidelberg, 2011, σελ. 132

¹⁹⁸ H. Bartels, Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren, Duncker & Humblot Berlin, 1985, σελ. 66-68

¹⁹⁹ Απόφαση του Δικαστηρίου της 9.11.1983, Rs. 322/81, Michelin, σκ. 7, της 29.06.1994, C-135/92 Fiskano, σκ.40, Απόφαση του Πρωτοδικείου της 14.12.2000, T-613/97,σκ.85, Απόφαση του Δικαστηρίου της 5.10.2000, C-288/96, Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, σκ.105, P.Langenhach, ό.π., σελ. 150

νομικών ισχυρισμών στο πλαίσιο της λυσιτέλειας γίνεται φανερή πλέον στην υπ' αριθμόν 1183-84/2017 απόφαση του ΣτΕ, η οποία στην 5η σκέψη αναφέρει ότι ακόμα και στην περίπτωση των λεγόμενων «τυπικών» παραβάσεων, ο φερόμενος ως παραβάτης δύναται να συμβάλει στη λήψη νόμιμης αποφάσεως, αμφισβητώντας την ίδια τη διάπραξη της παράβασης και προβάλλοντας προς τούτο ισχυρισμούς αναγόμενους στην υποκειμενική του σφαίρα και συνιστάμενους, μεταξύ άλλων, σε διαφορετική έναντι της διοικητικής αρχής -εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού της υπόθεσης, από την οποία σκέψη, εμμέσως πλην σαφώς, συνάγεται η δυνατότητα προβολής ισχυρισμών αναγόμενων στην υπαγωγική διαδικασία ή στην ανεύρεση του κρίσιμου εφαρμοστέου κανόνα.

Η σύμφωνη πάντως και με την αρχή της ισοπλίας δυνατότητα του επιτηδευματία και κάθε φορολογούμενου εν γένει προς επίκληση των ουσιωδών νομικών και πραγματικών δεδομένων της υποθέσεώς του δεν εξικνείται μέχρι του σημείου της καταφάσεως της διεξαγωγής νομικού διαλόγου με την αποφασίζουσα φορολογική αρχή.²⁰⁰ Αυτό διότι ο προστατευτικός σκοπός της ακροάσεως πληρούται με τη δυνατότητα του διοικούμενου να επηρεάσει την κρίση της διοικήσεως και συνεπώς αυτός πληρούται όταν η φορολογική αρχή λαμβάνει υπ' όψιν της τις απόψεις του και τις αξιοποιεί, πράγμα που αντανakλάται στην αιτιολογία της πράξεως. Ο προστατευτικός σκοπός της ακροάσεως ικανοποιείται κατ' αυτόν τον τρόπο και ως εκ τούτου η αξίωση για διεξαγωγή νομικού διαλόγου, ο οποίος και τη διοικητική αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα θα επιβάρυνε και εκτός του πνεύματος των άρθρων τελεί, παρέλκει.²⁰¹, ²⁰², ²⁰³, ²⁰⁴

²⁰⁰ Με τον όρο «νομικός διάλογος» γίνεται αντιληπτή όχι μόνο η ακρόαση σε νομικά ζητήματα αλλά επιπλέον η αμοιβαία συζήτηση με τον ενδιαφερόμενο επί νομικών ζητημάτων. Προς αποφυγή παρεξηγήσεων/παρερμηνειών όμως, είναι προτιμότερο η ακρόαση επί νομικών ζητημάτων να περιλαμβάνει τη δυνατότητα εκφράσεως και ως νομικός διάλογος να θεωρείται η συζήτηση επί νομικών ζητημάτων. Ακρόαση μόνο επί νομικών ζητημάτων δεν δικαιολογείται βάσει των γερμανικών διατάξεων. Bartels, *ό.π.*, σελ.66 - 67. Για την άρνηση του νομικού διαλόγου βλ. και Löcher, *ό.π.*, σελ. 166 - 168. Γενικά υπέρ της αρνήσεως διεξαγωγής ενός νομικού διαλόγου ενώπιον της διοικήσεως τάσσονται οι: D.Ehlers, *Anhörung im Verwaltungsverfahren*, JURA 18 1996, σελ.617, 619, Eisenberg, *ό.π.*, σελ. 186, Langenbach, *ό.π.*, σελ. 150, Nöhmer, *ό.π.*, σελ. 273, Kopp/Ramsauer, *VwVfG § 28 Rn.31*, Ritgen, σε Knack/Henneke, *VwVfG*, § 28, Rn.17, Siegmund, σε Brandt/Sachs, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess, Teil B*, Rn. 12, Schoch, JURA 2006, σελ. 833, N.Fengler, *Die Anhörung im europäischen Gemeinschaftsrecht und deutschen Verwaltungsverfahren*, Frankfurt/M, 2003, σελ. 199, P. Weides, *Die Anhörung der Beteiligten im Verwaltungsverfahren*, JA 1984, σελ. 648, O.E. Krasney, *Zur Anhörungspflicht im Verwaltungsverfahren*, NVwZ 1986, σελ. 337-339, Ule/Laubinger, *Verwaltungsverfahren*, § 24, Rn. 4, W. Knippel, *Rechtsfolgen fehlerhafter Anhörung im Verwaltungsverfahren*, Bergisch Gladbach, Köln 1987, σελ. 20, Kopp, *Die Verwaltung* 20, 1987, Laubinger, *VerwArch* 75, *ό.π.*, σελ. 55, Witte, *ό.π.*, σελ. 191

²⁰¹ H. Bartels, *Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren*, Duncker & Humblot Berlin, 1985, σελ. 85

²⁰² E. Eisenberg, *Die Anhörung des Bürgers im Verwaltungsverfahren und die Begründungspflicht für Verwaltungsakte*, Nomos Recht, 1999, σελ.187, Έχει υποστηριχθεί ότι αν η διοίκηση υποχρεούται να κοινοποιήσει στον ενδιαφερόμενο και τη νομική της άποψη τότε αυτό την υποχρεώνει στην διεξαγωγή ενός νομικού διαλόγου μαζί της, ο νομικός διάλογος όμως δεν μπορεί να θεωρηθεί αντικείμενο της ακροάσεως. Δεν απαγορεύεται όμως, θα μπορούσε υπό προϋποθέσεις να αποδειχθεί εξαιρετικά γόνιμο.

²⁰³ E. Eisenberg, Die Anhörung des Bürgers im Verwaltungsverfahren und die Begründungspflicht für Verwaltungsakte, Nomos Recht, 1999, σελ. 187: Ούτε και στη Γαλλία το ζήτημα της κατοχυρώσεως των νομικών ζητημάτων ρυθμίζεται στον νόμο ρητά. Στο κείμενο του άρθρου 8 παρ. 1 Dekret της 28.11.1983 ορίζεται μόνο ότι η διοίκηση πριν τη λήψη της απόφασεως παρέχει στον ενδιαφερόμενο τη δυνατότητα να εκφραστεί σχετικά. Κατά γενική ομολογία όμως η δυνατότητα αυτή περιλαμβάνει νομικά και πραγματικά ζητήματα. Θεωρία και νομολογία στηρίζουν την άποψη αυτή στην αμυντική φύση του δικαιώματος. Βλ. σχετικά, Isaac.G, La procedure administrative non contentieuse, Paris 1968, σελ. 404-405

²⁰⁴ Ωστόσο πληθαίνουν οι φωνές που ισχυρίζονται πως άρνηση του διαλόγου δεν είναι συμβατή με τις θεμελιώδεις συνταγματικές εγγυήσεις και την αρχή του κράτους δικαίου. (Koch/Rubel/Heselhaus, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2020, Vahlen, § 4, Rn.28, Bull/Mehde, Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungslehre, 9., Aufl. 2015, C.F. Müller, Rn.633). Η άποψη αυτή συναρτάται με την αποτελεσματική λειτουργία των ατομικών δικαιωμάτων στη διοικητική διαδικασία. Επέκταση της υποχρεώσεως ακροάσεως και στη διενέργεια νομικού διαλόγου εξυπηρετεί πρωτίστως τα ατομικά συμφέροντα. Επιπλέον η διοίκηση αποκτά μέσω του διαλόγου περισσότερα “ερεθίσματα” καθώς φωτίζονται πτυχές της υποθέσεως που ενδεχομένως δεν είχε συνεκτιμήσει. (F. Hufen / T. Siegel, Fehler im Verwaltungsverfahren, 6. Aufl. 2018, Rn.191). Η καθιέρωση πάντως του νομικού διαλόγου στο πλαίσιο της διοικητικής ακροάσεως αποκτά μια καθολικότερη διάσταση αναφορικά με την αξία της πληροφόρησης στο πλαίσιο της κοινωνίας της πληροφορίας. (B.Bredemeier, Kommunikative Verfahrenshandlungen im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, Mohr Siebeck, Tübingen 2007 σελ. 68, R.Pitschas, Allgemeines Verwaltungsrecht als Teil der öffentlichen Informationsordnung, σε Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Schuppert, Reform des Allgemeines Verwaltungsrechts, σελ. 219, A.Voßkuhle, Der Wandel von Verwaltungsrecht und Verwaltungsprozessrecht in der Informationsgesellschaft, σε Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann, Verwaltungsrecht in der Informationsgesellschaft, Nomos, Baden Baden, 1990, σελ. 349)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

§ 1. Διαδικαστικές προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία

I. Η πρόσκληση προς ακρόαση

Όπως προέκυψε και από την προηγηθείσα ανάπτυξη του αντικειμένου της ακροάσεως, αναπόσπαστη προϋπόθεση της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως είναι η κλήση του οργάνου της φορολογικής διοικήσεως προς τον φορολογούμενο προς υπεράσπιση των συμφερόντων του, ενόψει της λήψεως ατομικού δυσμενούς μέτρου σε βάρος του. Η πρόσκληση αυτή θεωρείται αυτονόητη σε περιπτώσεις αυτεπάγγελτης ενέργειας της διοικήσεως, δηλαδή κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, υποβληθείσης δε φορολογικής δηλώσεως ή άλλης αιτήσεως από μέρος του ιδιώτη η πρόσκληση επιβάλλεται, εάν η φορολογική αρχή αφίσταται των πραγματικών ή νομικών δεδομένων που προκύπτουν από αυτήν.

1. Τύπος της προσκλήσεως

Κοινός τόπος του άρθρου 6 § 2 εδ. α' ΚΔΔιαδ και των άρθρων 28 § 1 εδ.α' ΚΦΔ και 62 § 4 εδ.α' είναι η έγγραφη πρόσκληση προς ακρόαση, η οποία στη φορολογική διαδικασία υπό την ισχύ του ν. 4174/2013 λαμβάνει χώρα είτε μέσω της κοινοποιήσεως στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επικειμένης επιβολής φόρου είτε διά της κλήσεως αυτού από το Γενικό Γραμματέα εν όψει επιβολής προστίμου. Επί επιβολής φόρου δηλαδή δεν καθιερώνεται ακριβώς υποχρέωση της διοικήσεως να καλέσει σε ακρόαση τον φορολογούμενο, ο οποίος πάντως «έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του». Και σε αυτή την περίπτωση πάντως πρέπει να γίνει δεκτό ότι πληρούται η υποχρέωση της διοικήσεως να καλέσει σε ακρόαση τον φορολογούμενο, αφού ακόμη και αν ο νόμος δεν την υποχρεώνει να καλέσει εγγράφως τον διοικούμενο, καθιερώνοντας την υποχρέωση κοινοποιήσεως των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου για τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, παρέχει τη δυνατότητα στον διοικούμενο να διατυπώσει τις απόψεις του επ' αυτού.¹

¹ Αυτό προκύπτει άλλωστε και από την Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4174/2013, άρθρο 28, όπου ρητά αναφέρεται ότι «Παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να υποβάλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως». Γ.Μέντης, Η προηγούμενη ακρόαση στις φορολογικές διαφορές., σελ. 1, ΘΠΔΔ

Η πρόσκληση προς τον ενδιαφερόμενο για την υπεράσπισή του ενώπιον της φορολογικής αρχής πρέπει να είναι έγγραφη, όχι αποκλειστικά κατ' εφαρμογή του κανόνα ότι οι διοικητικές πράξεις φέρουν κατ' αρχήν τον έγγραφο τύπο² όσο διότι ο έγγραφος τύπος αποδεικνύει κατά τρόπο ανεπίδεκτο αμφισβήτησεως το σταθερό γεγονός της προσκλήσεως και της πληρότητας του περιεχομένου της, όπως αυτή περιγράφεται στο άρθρο 6 § 2 εδ.α' ΚΔΔιαδ. Διά της τηρήσεως του έγγραφου τύπου της κλήσεως προς ακρόαση, εδραιώνεται η σχέση εμπιστοσύνης του πολίτη απέναντι στη φορολογική διοίκηση καθώς αυτός ενημερώνεται κατά το άρθρο 6 § 2 εδ.α' ΚΔΔιαδ όχι μόνο για τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακροάσεως αλλά και για τις πραγματικές και νομικές συνιστώσες της υποθέσεώς του ώστε να είναι σε θέση να σταθμίσει νηφάλια αν θα ασκήσει το δικαίωμα ακροάσεως και σε ποιά εύρος, αν θα παρασταθεί ενώπιον της διοικήσεως μόνος ή θα εκπροσωπηθεί από συνήγορο.³ Δίχως επίγνωση των ανωτέρω ο φορολογούμενος δεν σχηματίζει ασφαλή εικόνα της εντάσεως του επερχόμενου στα δικαιώματα ή έννομα συμφέροντά του περιορισμού και δεν καθίσταται εφικτή η κατάσταση της αποτελεσματικής άμυνάς του.⁴

Μη τήρηση του έγγραφου τύπου της κλήσεως προς ακρόαση θα διακύβευε τον προστατευτικό και ειρηνευτικό σκοπό της ακροάσεως, διότι ο επηρεασμός του αποτελέσματος της διαδικασίας δεν θα επιτυγχάνονταν. Ειδικά δε στη φορολογική διαδικασία όπου η επικείμενη επέμβαση επικρέμαται σαν δαμόκλειος σπάθη επί των συμφερόντων του φορολογουμένου,⁵ η διοίκηση δεν πρέπει να αιφνιδιάζει τον φορολογούμενο, επιδιώκοντας τεχνηέντως την διατήρηση ενός

2017., Ορθότερη θα ήταν όμως μια επισήμανση στο σημείο αυτό, προς διασφάλιση του δικαιώματος ακροάσεως. Όπως ακριβώς συμβαίνει με τον έτερο τύπο της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, την έκθεση κατασχέσεως, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, «στην περίπτωση κατά την οποία τα όργανα που διενεργούν φορολογικό έλεγχο προβαίνουν στην προβλεπόμενη κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 36 – «κατάσχεση», δηλαδή στην αναγκαστική αφαίρεση από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία βιβλίων, εγγράφων ή άλλων εν γένει στοιχείων, από όπου «είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης», απαιτείται, ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας (και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως της φορολογικής αρχής) η σύνταξη, κατά τους όρους του νόμου, σχετικής εκθέσεως κατασχέσεως και η επίδοσή της στον επιτηδευματία. Εξ άλλου, κατά την έννοια των ίδιων διατάξεων, η εν λόγω έκθεση πρέπει, για να είναι έγκυρη, να εμπεριέχει το ρητό χαρακτηρισμό της ως «εκθέσεως κατασχέσεως», γιατί μόνο με τον τρόπο αυτό δηλώνεται επαρκώς (όπως απαιτείται για τη διασφάλιση των σχετικών δικαιωμάτων του υποχρέου) το νόημα της συγκεκριμένης αφαίρεσης στοιχείων, ότι διενεργείται δηλαδή αναγκαστικά λόγω υπονοιών αποκρύψεως φορολογητέας ύλης, με τις εντεύθεν δυσμενείς για τον επιτηδευματία ενδεχόμενες συνέπειες (ΣτΕ 2976/2002 επταμ., 221/2004). Παρομοίως και για τον ουσιώδη τύπο της προηγούμενης ακροάσεως η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου όπως προβλέπει το άρθρο 28 § 1 ΚΦΔ δε μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβάλλει στην άμεση κατανόηση του παρεχόμενου δικαιώματος. Απαιτείται η διευκρίνιση μέσω ρητής αναφοράς ότι πρόκειται για την άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως σε έναν πολίτη, ο οποίος δε θα πρέπει να θεωρείται εξοικειωμένος με διοικητικές ενέργειες και τακτικές της φορολογικής αρχής.

² Στασινόπουλος, Το δικαίωμα της υπερασπίσεως ενώπιον των διοικητικών αρχών, 1974, σελ. 204

³ J.Löcher, Die Anhörung im Sozialverwaltungsverfahren, Diss. Uni Würzburg, 2005, σελ. 127

⁴ Löcher, ό.π., σελ. 127 -128

⁵ ΣτΕ Ολ. 2563/2015, σκ.11, ΣτΕ 3342-3349/2013 Ολομ., 1972/2012 Ολομ., 2366-2367/2013, ΕΕΔΑ Απόφαση της 16.1.1995, Ricardo Travers κατά Ιταλίας, αριθμ.15117/89, Απόφαση της 14.12.1988, Wasa κατά Σουηδίας, αριθμ. 13013/87, Απόφαση της 2.12.1985, Svenska κατά Σουηδίας, αριθμ. 11036/84

γνωσιακού προβαδίσματος έναντι αυτού.⁶ Η μέριμνα της διοικήσεως για την έγγραφη πρόσκληση προς τον διοικούμενο να εκθέσει τις απόψεις του διευκολύνει στη συνέχεια και το δικαστήριο καθώς αποδεικνύει τη μεσολάβηση ενός εύλογου χρονικού διαστήματος μεταξύ της προσκλήσεως και της ακροάσεως.⁷ Η πρόβλεψη στα άρθρα του ΚΦΔ εύλογου χρονικού διαστήματος προς διατύπωση απόψεων ή υποβολή αντιρρήσεων επιτείνει το αίσθημα ασφάλειας δικαίου και την πεποίθηση του φορολογουμένου ότι τα λεγόμενά του θα εισακουστούν από το αποφασίζον όργανο της δημοσιονομικής διοικήσεως.

Χαρακτηριστικές περιπτώσεις κλήσεως προς ακρόαση στη φορολογική διαδικασία συνιστούν τα άρθρα 30 § 5 και 36 § 7 ΚΒΣ. Η υπ' αριθμόν 2370/2007 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας έκρινε ότι σε περίπτωση διενέργειας τακτικού φορολογικού ελέγχου και διαπιστώσεως παραβάσεως των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η φορολογική αρχή έχει από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος την υποχρέωση να διασφαλίζει στον φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να εκθέτει σχετικά τις απόψεις του, επιδίδοντάς του το προβλεπόμενο στο άρθρο 36 § 7 ΚΒΣ σημείωμα με κλήση για παροχή εξηγήσεων, αναγορεύοντας τη συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωσή της αυτή σε προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας.⁸

Επιπλέον η νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου αποφαινόμενη αναφορικά με το άρθρο 30 § 5 ΚΒΣ έκρινε ότι σε περίπτωση παραβάσεων του Κ.Β.Σ., επί τη βάσει των οποίων τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία ενδέχεται να χαρακτηριστούν ως ανεπαρκή ή ανακριβή, με εντεύθεν συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, η συνταγματική επιταγή του άρθρου 20 παρ. 2 για προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, πληρούται με την επίδοση του, κατά το άρθρο 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ., σημειώματος με το οποίο ο επιτηδευματίας καλείται, πριν από την έκδοση καταλογιστικών πράξεων (του Κ.Β.Σ. ή φόρων), να προβάλει τις απόψεις του ενώπιον της φορολογικής διοικήσεως τόσο για το κύρος των βιβλίων και στοιχείων του όσο και για τις αποδιδόμενες σ' αυτόν παραβάσεις του Κ.Β.Σ.⁹ Η σχέση των ανωτέρω δύο σημειωμάτων με κλήση προς παροχή εξηγήσεων αποτέλεσε αντικείμενο της υπ' αριθμόν 1620/2017 του ΣτΕ, όπου δυνάμει των ανωτέρω γενόμενων δεκτών, η μειοψηφούσα θέση είναι αυτή που διαφυλάσσει πλήρως τις αναφερόμενες στην κλήση διαδικαστικές εγγυήσεις και τον

⁶ Löcher, σελ. 130-131

⁷ Εξάλλου το βάρος αποδείξεως για την κανονικότητα της διεξαγωγής της ακροάσεως φέρει η διοίκηση, η οποία οφείλει συνεπώς να λαμβάνει μέριμνα για την αποδειξιμότητα της ενημερώσεως του ενδιαφερομένου. Οι Kallerhof/Mayen, σε Stelkens/Bonk/Sachs, Rn. 44-45 τονίζουν επ' αυτού ότι η μέριμνα συνίσταται και στην εξασφάλιση της επιβεβαιώσεως, ότι η πρόσκληση της διοικήσεως έχει παραληφθεί από τον διοικούμενο. Έτσι και τα γερμανικά BVerwG και BSG.BVerwG Buchholz 310 § 130a VwGO Nr. 72; BSG NVwZ 2001, 237.

⁸ ΣτΕ Ολ. 2370/2007, ΣτΕ 548/2018, 429/2017, 39/2017, 2654/2015, 1367/2014, 4073/2013

⁹ ΣτΕ 39/2017, 1620-21/2017

προστατευτικό σκοπό του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, αφού «σε περίπτωση που το επίμαχο πραγματικό αφορά στην τέλεση διοικητικής παράβασης, η οποία αποτελεί έρεισμα για την έκδοση σε βάρος του ίδιου προσώπου πράξεων με διαφορετικό ρυθμιστικό περιεχόμενο (έκδοση πράξης επιβολής προστίμου του ΚΒΣ αφενός και κρίση των βιβλίων ως ανεπαρκών και ανακριβών με εντεύθεν συνέπεια την έκδοση φύλλου ελέγχου με εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων αφετέρου), ο επιτηδευματίας πρέπει, χάριν διασφάλισης της αποτελεσματικότητας και της λυσιτέλειας στην άσκηση εκ μέρους του του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, προς μείζονα προστασία του, να καλείται αυτοτελώς πριν την έκδοση κάθε καταλογιστικής πράξεως, ακόμη και αν τα αντίστοιχα φορολογικά αντικείμενα τελούν σε συνάφεια μεταξύ τους, ούτως ώστε να έχει αυτός αυτοτελή και πλήρη επίγνωση των διαφορετικών συνεπειών που μπορεί να έχουν σε βάρος του οι εκάστοτε διαπιστούμενες παραβάσεις - παρατυπίες, ανακρίβειες ή ανεπάρκειες των βιβλίων και στοιχείων του, προκειμένου να καταστρώσει την άμυνά του».¹⁰

2. Περιεχόμενο της προσκλήσεως

Όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ, το οποίο εφαρμόζεται και στη φορολογική διαδικασία, στο μέτρο που τα αντίστοιχα αρθρα δεν περιέχουν σχετική ρύθμιση, η πρόσκληση προς ακρόαση πρέπει να αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακροάσεως, να προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας.¹¹ Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 28 ΚΦΔ, η πρόσκληση προς ακρόαση επικείμενης επιβολής φόρου πρέπει να περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η πρόσκληση προς ακρόαση αποτελεί δηλαδή υλοποίηση ενός δικαιώματος πληροφόρησης που έχει ο ενδιαφερόμενος, ως απαραίτητο σύστοιχο και προϋπόθεση του δικαιώματος ακροάσεως,¹² παράλληλα δε προδιαγράφει το εύρος του αντικειμένου της ακροάσεως.¹³ Στον φορολογούμενο συνεπώς πρέπει να κοινοποιούνται τα ουσιώδη της υποθέσεως πραγματικά περιστατικά και το αποτέλεσμα της υπαγωγικής διαδικασίας της διοικήσεως, δηλαδή οι έννομες συνέπειες, οι οποίες

¹⁰ ΣτΕ1620/2017, πρβλ. και την παραπεμπτική ΣτΕ 39/2017

¹¹ Μ. Στασινόπουλος, Το δικαίωμα της υπερασπίσεως ενώπιον των διοικητικών αρχών, 1974, σελ. 204, «Η πρόσκλησις προς ακρόαση δέον να είναι πλήρης, ήτοι να ενημερώνη επαρκώς τον καλούμενον επί του υπό κρίσιν θέματος, επί του οποίου πρόκειται να ληφθη εκτελεστή απόφασις».

¹² Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, Αντ. Ν. Σάκκουλα, 1992, σελ. 219

¹³ Συναφώς έκρινε σε αποφάσεις του και το Ομοσπονδιακό Κοινωνικοασφαλιστικό Δικαστήριο της Γερμανίας (BSG): BSG, UrI. v. 06.08.1992, 8/5a RKnU 1/87, SozR 3-1300 § 24 Nr. 7, S. 23 = BSGE 71, S. 104, 106f., BSG, Entsch. v. 24.07.1980, SozR 1200 § 34 Nr. 12.

θα αποτελέσουν το περιεχόμενο της σκοπούμενης πράξεως, ώστε να μπορεί αυτός να εστιάσει επ' αυτών την άμυνά του με πληρότητα και επάρκεια.¹⁴ Από την υποχρέωση της διοικήσεως περί κοινοποιήσεως των ουσιωδών στοιχείων, επί των οποίων προτίθεται να βασίσει την πράξη της, προκύπτει ότι αυτή δεν μπορεί να βασίσει την πράξη της σε στοιχεία άγνωστα στον διοικούμενο, επί των οποίων αυτός δεν είχε την ευκαιρία να τοποθετηθεί διά της ακροάσεως.¹⁵ Είναι ευνόητο συνεπώς ότι μια συνομιλία με τη διοίκηση, της οποίας οι ως άνω διαδικαστικές εγγυήσεις είναι αδύνατο να συναχθούν από σαφή στοιχεία, δεν πληροί τις απαιτήσεις της κανονικότητας της ακροάσεως.¹⁶

α. Πραγματικά δεδομένα

Σε περίπτωση που η φορολογική διαδικασία κινείται κατόπιν υποβολής φορολογικής δηλώσεως ή αιτήσεως εκ μέρους του φορολογουμένου, τότε εάν η φορολογική διοίκηση, μετά από έλεγχο, αφίσταται των δεδομένων της δηλώσεως, οφείλει να συμπεριλάβει στην πρόσκληση προς ακρόαση, μόνο εκείνα τα πραγματικά γεγονότα που συμπληρώνουν ή τροποποιούν τα εκ της δηλώσεως προκύπτοντα.¹⁷ Εάν επιπλέον η ορθή χρήση της διακριτικής ευχέρειας από μέρους της δημοσιονομικής διοικήσεως οδηγεί στο συμπέρασμα της διενέργειας ακροάσεως, παρά το γεγονός ότι η μέλλουσα να εκδοθεί πράξη αποτελεί προϊόν εκκαθαρίσεως της υποβληθείσης δηλώσεως, τότε αρκεί η απλή παραπομπή στα στοιχεία της δηλώσεως.¹⁸

¹⁴ Εξάλλου και από την πάγια θέση της νομολογίας ότι πλην της μνείας της παραβάσεως και του επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν απαιτείται περαιτέρω περιγραφή στο σώμα της καταλογιστικής πράξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, την παράβαση, ως τυπικό στοιχείο της πράξεως αυτής (ΣτΕ 1503/1998, 224/1993, 2518/1980), συνάγεται εμμέσως η υποχρέωση της διοικήσεως να συμπεριλάβει στην πρόσκληση προς ακρόαση όχι μόνο τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων θα εκδοθεί η έκθεση ελέγχου και η στηριζόμενη σε αυτήν καταλογιστική πράξη (ΣτΕ 5339/1995, 1655/1999, 3711/2011, 5015/1997) αλλά, όπως προκύπτει από την μνεία της λέξεως «του προστίμου», και τις έννομες συνέπειες, το αποτέλεσμα δηλαδή που προκύπτει από την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στο πραγματικό του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου. Έτσι ΣτΕ 722/2014, 949/2012, 962/2012, 1503/1998, 224/1993, 2518/1980

¹⁵ Εάν κατά τη διάρκεια της ακροάσεως ή μετά από αυτήν προκύψουν νέα στοιχεία, ουσιώδη για την πράξη, αυτά βάσει της αρχής της νομιμότητας της διοικητικής δράσεως λαμβάνονται υπ' όψιν από τη διοίκηση, μόνο εάν επιφέρουν μεταβολή της νομικής και πραγματικής βάσης, οπότε και είναι υποχρεωτική η κλήση του φορολογούμενου ιδιώτη. Bartels, ό.π., σελ. 73

¹⁶ LSG Niedersachsen, Urt. v. 16.05.1995, L 7 Ar 364/93, S. 9, Löcher, ό.π., σελ. 137

¹⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 220, Ράικος, Bartels, ό.π., σελ. 84-86

¹⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 220. Πρόκειται για την περίπτωση του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, όπως αυτός ρυθμίζεται στο άρθρο 31 του ισχύοντος ΚΦΔ, για τον οποίο όμως δεν προβλέπει διενέργεια ακροάσεως ο ΚΦΔ. Έτσι και Γ. Μέντης, σε Μέντης / Μιχελινάκης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 202. Πρβλ όμως και την ΣτΕ 1199/2010, σκ. 4, η οποία αναγνωρίζει δικαίωμα ακροάσεως σε περίπτωση εκδόσεως πράξεως της φορολογικής αρχής με την οποία καταλογίζεται διαφυγών φόρος και αναφέρει σχετικά: «...ούτε, τέλος, το γεγονός ότι της καταρχήν επιβολής φόρου προηγείται πάντα η υποβολή κάποιας δηλώσεως (π.χ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, απόδοσης φ.π.α., κ.α.) εκ μέρους του, η οποία αποτελεί εκδήλωση συμπράξεώς του στη φορολογική

Σε περίπτωση αυτεπάγγελτης ενέργειας της φορολογικής διοικήσεως, η πρόσκληση προς ακρόαση πρέπει να περιλαμβάνει τα πραγματικά δεδομένα, τα πορίσματα δηλαδή του διενεργηθέντος από τα όργανα της δημοσιονομικής διοικήσεως ελέγχου, τα οποία θα υπαχθούν στο πραγματικό του υποδειχθέντος από την ίδια κανόνα δικαίου. Η πρόσκληση προς ακρόαση πρέπει επομένως να αναφέρεται με ακρίβεια και πληρότητα στα ουσιώδη πραγματικά γεγονότα που θα αποτελέσουν αντικείμενο ακροάσεως, πολλώ δε μάλλον αν συνεκτιμηθεί το γεγονός ότι η στοιχειοθέτηση ή μη των πραγματικών περιστατικών, όπως αποτυπώνεται στην έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της επακολοθούσης και στηριζόμενης σε αυτήν καταλογιστικής πράξεως.¹⁹

β. Νομικά δεδομένα

Λόγοι αναγόμενοι στην αρχή του κράτους δικαίου επιβάλλουν στην διοικητική αρχή την γνωστοποίηση στον ενδιαφερόμενο όχι μόνο των ουσιωδών για την σχηματισμό της διοικητικής κρίσεως πραγματικών περιστατικών αλλά και του προσωρινού νομικού της προσανατολισμού.²⁰ Η απορρέουσα ευθέως από τα άρθρα 20 §2 Σ, 6 § 2, ΚΔΔιαδ, 28 § 1 και 62 § 4 ΚΦΔ υποχρέωση γνωστοποίησης στον ενδιαφερόμενο του ζητήματος επί του οποίου θα εκθέσει ενώπιον της διοικητικής αρχής τις απόψεις του, κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο, σημαίνει τον προσδιορισμό και των κανόνων δικαίου και του αποτελέσματος της υπαγωγικής διαδικασίας.²¹ Έτσι το μέτρο δεν πρέπει να φαίνεται προαποφασισμένο²² αλλά να προκύπτει από τη διατύπωση στην πρόσκληση προς ακρόαση ότι η κρίση της διοικήσεως τελεί υπό επιφύλαξη, ούτως ώστε να

διαδικασία, αρκούν για να θέσουν εκποδών την υποχρέωση της φορολογικής αρχής να καλέσει τον επιτηδευματία ν' ασκήσει κατά τα ανωτέρω το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως (πρβλ. C 432/04, Cresson κατά Επιτροπής, σκ. 104, C 269/90 Hauptzollamt München Technische Universität München, σκ. 13-25, βλ. contra ΣτΕ 2267/1982 και ΣτΕ 7μ. 87/2019....»).

¹⁹ ΣτΕ 949,950./2012, 962/2012, 1997/2003, 5339/1995, 1655/1999, 3711/2011, 5015/1997

²⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 221, Bartels, ό.π., σελ. 68, Penidis, ό.π., σελ. 132-134, Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Auflage 2018, Rn. 41, VGH Kassel ZUR 2013, 367, 369; DVBl. 2015, 1067, 1068; Kopp/Ramsauer § 28 Rn. 3, Ritgen in Knack/Henneke § 28 Rn. 53 m. w. N.

²¹ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Auflage, C.H. Beck, München, 2018, Rn. 35-36, 39-4. Επομένως μη κοινοποίηση από μέρους της διοικήσεως και της νομικής βάσεως της σκοπούμενης πράξεως θα μπορούσε να γίνει δεκτή, όλως εξαιρετικώς, στην περίπτωση κατά την οποία, τα νομικά θεμέλια της πράξεως είναι γνωστά στον διοικούμενο από προηγούμενη ενέργεια της διοικήσεως ή είναι προφανή, ώστε να καθίσταται περιττή μια επιπλέον αναφορά τους. Ειδάλλως μια παραλειφθείσα ή μια εκ των υστέρων διαπιστωθείσα ως εσφαλμένη νομική βάση, δεν καθιστά την ακρόαση αυτοδίκαια και αναγκαστικά πλημμελή, στο μέτρο που η πλημμέλεια αυτή της επικείμενης πράξεως δεν προσδίδει βασικά στην πράξη μια άλλη νομική ή/και πραγματική σημασία.

²² Λαζαράτος, μελέτη, σελ. 15

αποτρέπεται η μετάπτωση του δικαιώματος ακρόασης σε απλή θεωρητική διακήρυξη αρχής.²³ Πρέπει να σημειωθεί πάντως ότι ανάλογα με την πολυπλοκότητα και τις ιδιαίτερες περιστάσεις της υπό κρίση περιπτώσεως, η πρόσκληση προς ακρόαση δεν πρέπει να είναι γενικά και αφηρημένα διατυπωμένη αλλά να αναφέρεται στη συγκεκριμένη αντιδικία, με τρόπο τέτοιο που να παρέχει επαρκές ερέθισμα στον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του.²⁴

Στη φορολογική διαδικασία η διάταξη του άρθρου 28 § 1 ΚΦΔ υποχρεώνει τη διοίκηση να συντάξει α) έγγραφο, στο οποίο να αναφέρει τα αποτελέσματα του διεξαχθέντος φορολογικού ελέγχου και β) προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον, βεβαίως, προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής υποχρεώσεως του φορολογουμένου επί τη βάση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, πλήρως αιτιολογημένο, εν σχέσει προς το περιεχόμενο των δηλώσεων που έχει υποβάλει ο φορολογούμενος. Βάσει των ανωτέρω νομοθετικών επιταγών, ο «προσωρινός» διορθωτικός προσδιορισμός της διατάξεως αυτής αποτελεί «σχέδιο» υπολογισμού της φορολογικής οφειλής, επί τη βάση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, στερούμενος εκτελεστότητας.²⁵ Η γνωστοποίηση του προσωρινού νομικού προσανατολισμού της φορολογικής διοικήσεως με την πρόσκληση προς ακρόαση επιβεβαιώνεται και από την § 2 του άρθρου 28 ΚΦΔ, η οποία αναφέρει ότι η οριστική πράξη εκδίδεται μετά την παραλαβή των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας προς υποβολή τους.

²³ Krasney, Zum Grundwert des rechtlichen Gehörs im Sozialgesetzbuch, ZSR 1978, σελ. 543επ., Zur Anhörungspflicht im Verwaltungsverfahren, NVwZ 1986, σελ. 339, BSG, Urt. v. 09.03.1978, 2 RU 105/77. Έτσι η ακρόαση συμβάλλει στην περαιτέρω προετοιμασία της αποφάσεως και στη λήψη της αποφάσεως μετά από αυτήν. Σε αυτή τη βάση ο Krasney υποστήριξε ότι στον διοικουόμενο δε θα πρέπει να γνωστοποιείται η ακριβής απόφαση, διότι ο σχηματισμός της βουλήσεως του διοικητικού οργάνου θεωρείται περαιωθείς μετά τη διενέργεια ακρόασεως και την λήψη υπ' όψιν των εκτεθέντων διά της ακρόασεως. Επομένως μόνο κατόπιν γνωστοποίησης των εννόμων συνεπειών των πραγματικών περιστατικών μπορεί ο φορολογούμενος να εκτιμήσει τη σοβαρότητα του επικείμενου περιορισμού. Schneider-Danwitz in: GesKomm-SGB X, Gesamtkommentar Sozialversicherung, Bd. 4: SGB X, Wiesbaden, Loseblatt, 2001, § 24 Anm. 29a., Όπως ο Krasney και ο Schneider-Danwitz, υποστηρίζει ότι δύσκολα ανευρίσκεται ένα κριτήριο, με το οποίο να μπορεί αντικειμενικά να διαπιστωθεί η ακτίνα πληροφόρησης του ενδιαφερόμενου προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμα ακρόασής του. Αλλά ακόμα και αν βρεθεί αυτό θέτει ένα minimum γνωστοποίησης πληροφοριών προς τον ενδιαφερόμενο, με αποτέλεσμα το δικαστήριο που επιλαμβάνεται της υποθέσεως στη συνέχεια να κρίνει ότι όντως η ακρόαση υπήρξε για την πράξη αναποτελεσματική, λόγω της ελλιπούς παροχής πληροφοριών. Εάν όμως η διοικητική αρχή γνωστοποιεί το σύνολο των πληροφοριών και προθέσεων της, αυτός ο κίνδυνος εξαλείφεται. Στο σημείο αυτό γίνεται επίκληση του εντυπωσιακού αποφθέγματος του Renck "Eine Verwaltung, die immer nur gerade noch rechtmäßig handelt, die den Bürger stets gerade noch in seiner personalen Würde achtet, müsste allen ein Abscheu sein. Daher sollte mehr daran gelegen sein, die Verwaltung zu einer großzügigen Haltung und Einstellung zu ihren Kontrahenten zu bewegen, als mit scharf- und feinsinnigen Deduktionen den Weg auszuleuchten, den sie eben noch gehen kann, ohne den Bürger verfahrensrechtlich unverzeihlich zu verletzen". Κάνει λόγο για ευπρέπεια της διαδικασίας (Verfahrensstand), η οποία απορρέει από την αρχή της δίκαιης διαδικασίας.

²⁴ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Auflage 2018, Rn. 41

²⁵ Πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο όρος «προσωρινός» διορθωτικός προσδιορισμός φόρου της διατάξεως του άρθρου 28 § 1ΚΦΔ είναι παντελώς διάφορος προς το τιτλοφορούμενο ως «προσωρινό» φύλλο ελέγχου (άρ. 67 ΚΦΕ) ή την «προσωρινή» πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (άρ. 50 ΚΦΠΑ), οι οποίες είναι καταλογιστικές του φόρου πράξεις, δηλαδή εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις, παραδεκτώς προσβαλλόμενες με προσφυγή. Μέντης, ό.π., σελ. 204

Η προϊσχύσασα διάταξη που παρουσιάζει ομοιότητα προς την παρούσα, είναι η διάταξη του άρθρου 36 § 7 ΚΒΣ, κατά την οποία η διοίκηση ήταν υποχρεωμένη μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία να παραδώσει σε αυτόν, με απόδειξη, σημείωμα για τις διαπιστωθείσες εκ του ελέγχου παρατυπίες και παραλείψεις, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ.²⁶

Ορισμένες διακρίσεις είναι ωστόσο απαραίτητες ανάλογα με την θέση σε κίνηση της διαδικασίας. Έτσι εάν η φορολογική διαδικασία κινήθηκε αυτεπάγγελα, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να κληθεί οπωσδήποτε, ώστε να εκφράσει τουλάχιστον ενεργητικά τις απόψεις του.²⁷ Σε περίπτωση γραπτής ακροάσεως απόκειται στη διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως να του παράσχει τη δυνατότητα να υπεραμυνθεί των απόψεών του απέναντι στη διαφορετική αντίληψη της διοικήσεως, ενώ σε περίπτωση προφορικής ακροάσεως η ενεργητική και η αμυντική πλευρά της ακροάσεως μπορούν να καλυφθούν ταυτοχρόνως.²⁸ Σε περίπτωση που η διαδικασία κινείται κατόπιν αιτήσεως του φορολογουμένου ή υποβολής φορολογικής δηλώσεως, θα πρέπει να γίνει η εξής διάκριση: εάν η φορολογική διοίκηση δεν αρκестεί σε εκκαθάριση του φόρου και προχωρήσει στη διενέργεια ελέγχου, ο φορολογούμενος πρέπει να κληθεί εκ νέου, εάν η επικείμενη πράξη βασίζεται σε πραγματικά δεδομένα, κείμενα εκτός της αιτήσεως, οπότε και μπορεί να προβάλει τις νομικές του απόψεις.²⁹ Εάν όμως η φορολογική διοίκηση σκοπεύει να βασίσει την πράξη της σε δεδομένα απορρέοντα από την υποβληθείσα δήλωση, τότε αφιεται στη διακριτική της ευχέρεια η πρόσκληση του ιδιώτη με μοναδικό σκοπό να του παράσχει τη δυνατότητα να εκφράσει αυτός και τη νομική του θέση.³⁰ Πρέπει πάντως στο σημείο αυτό να υπομνησθεί -για ευρύτερη εξασφάλιση του φορολογουμένου- σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 παρ. 5 ΚΦΕ, ο οποίος δεν γνωρίζει κατά την υποβολή της φορολογικής δηλώσεως εάν θα επακολουθήσει κλήση της δημοσιονομικής διοικήσεως προς ακρόαση, προκειμένου να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του, ότι όταν έχει

²⁶ Άρθρο 36 § 7 ΚΒΣ, Μέντης, ό.π., σελ. 203, ΣτΕ 2099/2010, ΣτΕ Ολ 2370/2007

²⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 223

²⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 223

²⁹ Σαφής στο σημείο αυτό η διάταξη του άρθρου 91 Abs.1 S.2 Abgabenordnung (Γερμανικού Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας): “Bevor ein Verwaltungsakt erlassen wird, der in Rechte eines Beteiligten eingreift, soll diesem Gelegenheit gegeben werden, sich zu den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen zu äußern. Dies gilt insbesondere, wenn von dem in der Steuererklärung erklärten Sachverhalt zuungunsten des Steuerpflichtigen wesentlich abgewichen werden soll”.

³⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 223, Μέντης, ό.π., σελ. 202. Έτσι και το άρθρο 91 ΑΟ Abs. 2 c): “Von der Anhörung kann abgesehen werden, wenn sie nach den Umständen des Einzelfalls nicht geboten ist, insbesondere wenn...c) von den tatsächlichen Angaben eines Beteiligten, die dieser in einem Antrag oder einer Erklärung gemacht hat, nicht zu seinen Ungunsten abgewichen werden soll”. Ο Koenig μάλιστα ερμηνεύοντας τη σχετική διάταξη, χαρακτήρισε την ακρόαση στην περίπτωση αυτή «περιττό formalismus»: “Abs. 2 Nr. 3 geht davon aus, dass sich der Beteiligte ohnehin nicht äußern wird, wenn die FB seine tatsächlichen Angaben in der StErklärung unverändert oder nur zu seinen Gunsten verändert der Besteuerung zugrunde legt. Eine vorherige Anhörung wäre unnötiger Formalismus”. Koenig, Abgabenordnung Kommentar, § 91 ΑΟ, Nr.34

αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση στην οποία γίνεται ρητή γι' αυτό επιφύλαξη, ώστε να αποφύγει την επιβολή σε βάρος του πρόσθετων φόρων.³¹

γ. Αποδεικτικά στοιχεία

Όπως αναπτύχθηκε ανωτέρω, στο αντικείμενο της ακροάσεως εμπεριέχονται και τα προσκομιζόμενα προς υποστήριξη του υποστατού των πραγματικών ισχυρισμών του ακροώμενου αποδεικτικά στοιχεία. Το προστατευτικό φάσμα της ακροάσεως όμως δεν εκτυλίσσεται πλήρως εάν δεν παρασχεθεί παράλληλα με το δικαίωμα της προηγούμενης περιόδου η δυνατότητα στον φορολογούμενο να αντιπαρατεθεί ο ίδιος με τα αποδεικτικά στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και τα οποία θα μπορούσαν να θεμελιώσουν έναν διαφορετικό υπαγωγικό συλλογισμό, ευνοϊκό για την περίπτωση του. Η θέση αυτή βέβαια δεν εξικνείται μέχρι του σημείου της καταφάσεως της υποχρέωσης της διοικήσεως να επισυνάπτει στην πρόκληση προς ακρόαση όλα τα πραγματικά στοιχεία στα οποία βάσισε την προσωρινή κρίση της αλλά αρκεί η μνεία στην πρόσκληση προς ακρόαση, της δυνατότητας του ακροώμενου να λάβει γνώση αυτών, άλλως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι προσδιορίζεται επαρκώς, ειδικά και συγκεκριμένα το ζήτημα επί του οποίου θα λάβει χώρα η ακρόαση. Πλήρης αιτιολογία του προς κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου όπως απαιτεί το άρθρο 28 § 1 εδ.α' ΚΦΔ δε νοείται δίχως υπόδειξη των αποδεικτικών στοιχείων επί των οποίων η διοίκηση βάσισε την προσωρινή κρίση της.³² Η πρωτοβουλία εντούτοις για πρόσβαση και γνώση των αποδεικτικών στοιχείων ανατίθεται στον ιδιώτη και όχι στη διοίκηση,³³ όπως ρητά αναφέρουν τα άρθρα 28 § 1 εδ.β' ΚΦΔ (η ρύθμιση του οποίου καταλαμβάνει αναλογικά και την περίπτωση των προστίμων κατ' άρθρο 62 § 4 ΚΦΔ)

³¹ ΣτΕ Ολ. 3474/2011, σκ.6, Ολ.3173/2014, άρ. 20 ν.4174/2013, 61 § 5 ΚΦΕ

³² Hermann σε Bader/Ronellenfitsch, BeckOK VwVfG § 28 Rn.17, Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Auflage 2018, Rn. 44. Η ακρόαση μπορεί να ικανοποιηθεί και μέσω του δικαιώματος προσβάσεως στα έγγραφα, στην περίπτωση όμως αυτή πρέπει η διοίκηση να διευκρινίσει ρητά στον ενδιαφερόμενο, ότι πρόκειται περί ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως. Έτσι έκρινε και το Ομοσπονδιακό Διοικητικό Δικαστήριο της Γερμανίας., BVerwG Buchholz 316 § 28 VwVfG Nr. 9.

³³ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 224, Στασινόπουλος, Το δικαίωμα της υπερασπίσεως ενώπιον των διοικητικών αρχών, 1974, σελ. 196-198,: «Κατά τον Στασινόπουλο η πρωτοβουλία του ενδιαφερομένου να κινήσει τη διαδικασία ανακοινώσεως των στοιχείων του φακέλου συνιστά εξαίρεση στον κανόνα της αυτεπάγγελτης κινήσεως της διαδικασίας. Η απόφαση του Γαλλικού Συμβουλίου της Επικρατείας της 11ης Φεβρουαρίου 1972 δέχεται αορίστως ακυρότητα της διαδικασίας, όχι επειδή ο ενδιαφερόμενος δεν έλαβε γνώση των στοιχείων του φακέλου του, αλλά επειδή δεν περιήλθε σε θέση να ζητήσει την ανακοίνωση των στοιχείων τούτων. Έτσι, στον ενδιαφερόμενο ανήκει η πρωτοβουλία να ζητήσει την ανακοίνωση των στοιχείων, στη δε διοίκηση, η υποχρέωση να καταστήσει δυνατή την κίνηση της πρωτοβουλίας ή κατά αρνητική διατύπωση, να μην την παρεμποδίσει αμέσως ή συγκεκριμένως, δι' αθρούβων και υπό εχεμύθειαν κινούμενων υπηρεσιακών ενεργειών της. Αποτελεί τούτο μια προέκταση, κατ' αναλογία, και από αρνητικής πλευράς, της θεωρίας των «πρόσφορων συνθηκών», ήτις εφαρμόζεται κατά τη διαδικασία της προσκλήσεως προς ακρόαση».

και 6 § 2 εδ.γ' ΚΔΔιαδ. Περαιτέρω από τη χρονική ακολουθία που ορίζει η § 1 του άρθρου 28 ΚΦΔ απορρέει ευθέως ότι προϋπόθεση της έγγραφης διατυπώσεως των απόψεων του φορολογουμένου είναι η προηγούμενη γνώση των εγγράφων, επί των οποίων βασίστηκε ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Εντύπωση προκαλεί στο ζήτημα αυτό η πάγια θέση της θεωρίας και της νομολογίας στη γερμανική έννομη τάξη, η οποία αρνείται την υποχρέωση της διοικήσεως να παράσχει δικαίωμα προσβάσεως σε έγγραφα και λοιπά αποδεικτικά στοιχεία στη φορολογική διαδικασία και της αναγνωρίζει μόνο διακριτική ευχέρεια προς τούτο.³⁴

II. Η προθεσμία της κλήσεως προς ακρόαση

Δικαιολογητικός λόγος υπάρξεως προθεσμιών είναι η αποτροπή καταστρατηγήσεως του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος ακροάσεως, αφού η διοικητική αρχή, επικαλούμενη λόγους επείγοντος, θα μπορούσε να επιχειρήσει θεμελίωση εξαιρέσεως από το δικαίωμα ακροάσεως.³⁵ Η θέση προθεσμιών αποσκοπεί στην αποτροπή αιφνιδιασμών των φορολογουμένων³⁶ και εμπνέει ασφάλεια δικαίου.

Σύμφωνα με το άρθρο 28 § 1 εδ. γ' ΚΦΔ επικείμενης επιβολής φόρου, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός 20 ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησεως,

³⁴ Ο ΑΟ δεν παρέχει στον ενδιαφερόμενο, σε αντίθεση με το άρθρο 29 VwVfG και 25 SGB, ούτε από την § 91 I 1 ούτε από κάποια άλλη διάταξη του ούτε από την αρχή της καλής πίστεως αξίωση για πρόσβαση στα έγγραφα, ώστε να μπορεί αυτός να ενημερωθεί για τα καταχωρημένα στον φάκελο έγγραφα της υποθέσεώς του. Είναι επίσης πάγια στο ζήτημα αυτό η νομολογία του Bundesfinanzhof. Ενδεικτικά: BFH VII R 25/82, BStBl. II 1985, 571; BFH VII B 138/01, BStBl. II 2003, 790; BFH VII R 19/09, BStBl. II 2010, 72. Το Ανώτατο Δικαστήριο της Γερμανίας πάντως προσθέτει ότι εγχείριση των εγγράφων δεν αποκλείεται και το σχετικό ζήτημα αφιέται στη διακριτική ευχέρεια της δημοσιονομικής διοικήσεως. Έτσι BFH VII B 138/01, BFH/NV 2003, 1356 mwN, BFH BStBl 11, 992; 13, 630. Έτσι η φορολογική αρχή ικανοποιεί το σχετικό αίτημα σε ιδιαίτερα περίπλοκες υποθέσεις, όπου τα πραγματικά περιστατικά και τα έγγραφα είναι ποικίλα, δηλαδή σε εκείνες τις περιπτώσεις, όπου τα ουσιώδη στοιχεία δεν απεικονίζονται πλήρως και κατανοητά. Το δικαίωμα προσβάσεως στα έγγραφα παρέχεται επίσης σε περίπτωση αλλαγής του πληρεξουσίου. Συνεπώς εάν δεν υφίστανται σοβαροί λόγοι που να υπαγορεύουν το αντίθετο, η δημοσιονομική διοίκηση «υποχρεούται» να χορηγεί τα έγγραφα, σε περίπτωση δηλαδή συρρικνώσεως της διακριτικής της ευχέρειας στο μηδέν. Η χορήγηση εγγράφων επομένως κατά κανόνα δεν αποκλείεται, αυτό που αποκλείεται είναι ο έλεγχός τους στην υπηρεσία. Η φορολογική αρχή οφείλει να ελέγξει ότι για λόγους που αφορούν τη διαφύλαξη του φορολογικού απορρήτου τρίτων προσώπων, τα αποδεικτικά στοιχεία της πράξεως δε θα επισυνάπτονται στην πράξη, στο βαθμό που αυτά αφορούν φορολογικές σχέσεις τρίτων. (TK § 91 Rz. 25 ff.; HHSp § 91 Rz. 124 ff.) Σε περίπτωση κοινής φορολογικής δηλώσεως των συζύγων, ο σύζυγος δεν θεωρείται τρίτος. Είναι δυνατή επίσης η χορήγηση πληροφοριών που έχουν αποθηκευτεί με τη μορφή δεδομένων, μετά τη λήξη της διαδικασίας όμως σχετικό αίτημα δε μπορεί να ικανοποιηθεί. (BFH VII R 19/09, BStBl. II 2010, 729). Koenig, AO Kommentar, § 91, Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, 2005, σελ. 824, H.Söhn, HHSp., AO § 91, Rz. 124ff

Ενάντια στην περιοριστική αυτή νομολογία του BFH οι F. Hüttemann, NJW 1997, σελ.2020, J.Burkhard, INF 2001, σελ. 168, E.Stöcker, AO-StB 2002, σελ.161

³⁵ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 226

³⁶ Λαζαράτος, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, 2014, σελ.303

θέτοντας έτσι ένα χρονικό maximum,³⁷ ενώ σε περίπτωση επιβολής προστίμου ο νόμος ορίζει ότι ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο πρέπει να καλούνται προς έγγραφη διατύπωση αντιρρήσεων τουλάχιστον 20 ημέρες πριν την έκδοση της καταλογιστικής πράξεως, θέτοντας έτσι ένα χρονικό minimum και επιτείνοντας την προστασία του φορολογούμενου στο στάδιο που προηγείται της συντάξεως της εκθέσεως ελέγχου και την εκδόσεως της πράξεως.³⁸ Δεδομένης της διατάξεως του άρθρου 5 § 5 εδ.α' ΚΔΔιαδ που ορίζει ότι οι προθεσμίες προς τη διοίκηση είναι καταρχήν ενδεικτικές, σημειωτέον ότι και στην περίπτωση επιβολής φόρου του άρθρου 28 § 1 ΚΦΔ, η οποία προβλέπει προθεσμία ευνοϊκότερη της πενθήμερης του άρθρου 6 § 2 εδ. α ΚΔΔιαδ. και σαφώς υπερισχύει στη φορολογική διαδικασία ως ειδικότερη διάταξη, το «εύλογο»³⁹ της χορηγηθείσας προθεσμίας κρίνεται κάθε φορά βάσει των ειδικών περιστάσεων της εκάστοτε μεμονωμένης περιπτώσεως κατόπιν εφαρμογής κριτηρίων αντικειμενικών, όπως η σημασία και η πολυπλοκότητα της υποθέσεως, ο αριθμός και το περιεχόμενο των στοιχείων του φακέλου, η ένταση του επερχόμενου περιορισμού και το είδος της προσβολής των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του φορολογούμενου, το κατά γενική ομολογία δυσεर्मήνευτο των φορολογικών διατάξεων,⁴⁰ η εξοικείωση του φορολογούμενου με τη διαδικασία ενώπιον των φορολογικών αρχών. Είναι φανερό συνεπώς βάσει των ανωτέρω ότι πρόκειται στην ουσία για την συγκεκριμενοποίηση από πλευράς φορολογικής αρχής της αόριστης νομικής έννοιας του «ευλόγου» της προθεσμίας και όχι για άσκηση από αυτή διακριτικής ευχέρειας αφού μία θα είναι κάθε φορά η ορθή κρίση σχετικά με τον παρεχόμενο «εύλογο» χρόνο, η νομιμότητα της οποίας ελέγχεται απόλυτα από τα δικαστήρια.⁴¹ Σε αυτή την εξατομικευμένη, ατομικά προσανατολισμένη στις ιδιαιτερότητες κάθε υποθέσεως εφαρμογή του δικαίου, κατατείνει άλλωστε και ο προστατευτικός σκοπός του άρθρου 20 § 2 Σ.⁴² Από τη στιγμή που η διάρκεια μιας προθεσμίας κριθεί κατάλληλη βάσει των ατομικών περιστάσεων της υπό κρίση περιπτώσεως, τότε αυτή είναι

³⁷ Είκοσι ημέρες ως χρονικό maximum έθετε και η προϊσχύσασα διάταξη του αρ. 30 § 5 εδ.γ' ΚΒΣ.

³⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 227: «Η θέση ενός χρονικού minimum είναι σε κάθε περίπτωση προτιμότερη από τη θέση maximum που ευλόγως είναι πολύ πιο ανελαστική για τον διοικούμενο. Και η δυνατότητα αυτή όμως δεν θα πρέπει να αποκλειστεί, ειδικώς σε περιπτώσεις που θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν ως επείγουσες».

³⁹ Επειδή στο αντικείμενο της ακρόασης δεν προσμετρώνται μόνο τα πραγματικά περιστατικά αλλά και νομικά ζητήματα, δηλαδή το ζήτημα του ουσιώδους αυτών, πρέπει προκειμένου να μπορεί ο ενδιαφερόμενος να εκφράσει και τις νομικές του απόψεις, να μπορεί να συλλέξει και τις απαραίτητες νομικές πληροφορίες. Στη γερμανική έννομη τάξη, την έννοια του «ευλόγου της προθεσμίας» (angemessene Frist) προς ακρόαση εισήγε πρώτο το BSG. Βλ.. Bartels, ό.π., σελ. 75

⁴⁰ ΣτΕ Ολ. 1738/2017, 1439/2018, Ολ.3174/2014, 888/2016, 2934/2017, 172-173/2017

⁴¹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 228

⁴² Λαζαράτος, ό.π., σελ. 227

και αναγκαία και αναλογική, αναμένεται δε από τον ενδιαφερόμενο, προς όφελός του, να κάνει χρήση της χορηγηθείσης προθεσμίας.⁴³

Η εύρεση της εύλογης κάθε φορά προθεσμίας συνιστά ζήτημα πρακτικής εναρμονίσεως μεταξύ του δημοσίου συμφέροντος, το οποίο επιτάσσει την απρόσκοπτη πρόοδο της διαδικασίας⁴⁴ και των υποκειμενικών δικαιωμάτων του ενδιαφερομένου.⁴⁵ Ο υπολογισμός της προθεσμίας ενόψει της εξατομικευμένης περιπτώσεως και η χρήση της ταχθείσης προθεσμίας είναι δύο ζητήματα, τα οποία συναρτώνται με την καταστατική αρχή της έννομης τάξεως περί σεβασμού της ανθρώπινης αξίας, η οποία δεσμεύει και τη διοίκηση, και σε συνδυασμό με την συγκεκριμενοποίηση της εύλογης κάθε φορά προθεσμίας επιτρέπει τη λήψη υπόψη από τη διοίκηση και των απόψεων του ενδιαφερομένου, όταν αυτές διατυπώνονται μετά την παρέλευση της ταχθείσης προθεσμίας, πριν τη λήψη όμως της αποφάσεως από τη διοίκηση.⁴⁶ Η αρχή αυτή σημαίνει επιπλέον ότι η διοίκηση δεν έχει δικαίωμα να ανακόψει την ταχθείσα επί της ακροάσεως προθεσμία διότι ο φορολογούμενος πρέπει να έχει δικαίωμα πλήρους χρήσεως του παρασχεθέντος σε αυτόν χρονικού διαστήματος προς έκφραση των θέσεών του και καταστρώσεως της άμυνάς του.⁴⁷ Καταστρατήγηση της προθεσμίας από πλευράς της διοικήσεως ισοδυναμεί με κατ' επίφαση χορήγηση δικαιώματος ακροάσεως. Το ίδιο ισχύει και αν η διοίκηση παρέσχε υπερβολικά μακρά προθεσμία προς ακρόαση.⁴⁸ Ο προστατευτικός και ειρηνευτικός σκοπός της ακροάσεως θίγονται στην περίπτωση της συντήσεως της προθεσμίας διά της αιφνίδιας εκδόσεως της πράξεως, διότι έτσι ανακόπτεται η δυνατότητα του φορολογούμενου προς επίδραση στο περιεχόμενο της πράξεως.⁴⁹ Σε περίπτωση όμως που ο φορολογούμενος έχει εκφράσει πλήρως τις απόψεις του επί των νομικών και πραγματικών δεδομένων της υποθέσεώς του, η διοίκηση λαμβανομένης υπ' όψιν και της αρχής της διοικητικής αποτελεσματικότητας μπορεί να προβεί χωρίς περαιτέρω καθυστέρηση στην έκδοση της καταλογιστικής πράξεως και μάλιστα χωρίς να απαιτήσει ρητή παραίτηση του

⁴³ H.Bartels, ό.π., σελ. 77

⁴⁴ Π. Λαζαράτος, ΣτΕ Ολ 1738/2017: Η αντισυνταγματικότητα της νομοθετικής παρατάσεως φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, ΕΔΔ, τ. II-III/2017, υποσ.75 « πρβλ την παρ. 10 του γερμανικού VwVfG όπου στο εδάφιο β' προβλέπεται ότι η διοικητική διαδικασία πρέπει να διενεργείται απλά (einfach), σύμφωνα με το σκοπό της (zweckmäßigkeit) και ακώλυτη (zügig). Από την αρχή της ακώλυτης διενέργειας της διαδικασίας συνάγεται και η αρχή της επιταχύνσεως της διαδικασίας (Beschleunigungsgebot)».

⁴⁵ BSG NJW 1993, 1614; VGH Kassel DÖV 1988, 1024, Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Auflage 2018, Rn. 43, Penidis, ό.π., σελ. 136

⁴⁶ Penidis, ό.π., σελ. 136, Kopp, § 28, Rn. 37a. Και στην περίπτωση αυτή βέβαια πρέπει να συνεκτιμώνται οι ιδιαίτερες ατομικές περιστάσεις, πράγμα που καθιστά επιβεβλημένη τη στάθμιση βάσει της αρχής της αναλογικότητας των ατομικών συμφερόντων και των επιδιωκόμενων σκοπών δημοσίου συμφέροντος.

⁴⁷ Penidis, ό.π., σελ. 137

⁴⁸ Löcher, ό.π., σελ. 157, Krasney, Zur Anhörungspflicht im Verwaltungsverfahren, NVwZ 1986, S. 342.

⁴⁹ Löcher, ό.π., σελ. 158

φορολογούμενου από τη χρήση της εναπομείνουσας προς έκφραση απόψεων προθεσμίας.⁵⁰ Η διοίκηση εξεπλήρωσε την υποχρέωσή της να παράσχει ικανοποιητική προθεσμία προς ακρόαση στον φορολογούμενο και το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως θεωρείται ότι έλαβε χώρα άνευ πλημμελειών.⁵¹

Σημαίνει επίσης ότι αν ο φορολογούμενος υποβάλει τις απόψεις του μετά το πέρας της τεθείσας προς υποβολή τους προθεσμίας, η διεπόμενη από την αρχή της καλής πίστεως συμπεριφορά της διοικήσεως οδηγεί στη λήψη υπόψη των απόψεών του, εκτός αν πλέον συντρέχουν λόγοι εξαιρέσεως από το δικαίωμα ή αν η επιγενόμενη συνεκτίμησή τους αντιστρατεύεται τις αρχές της ισότητας ή της διοικητικής αποτελεσματικότητας.⁵²

1. Ακρόαση εντός ιδιαίτερα σύντομης προθεσμίας

Η χορήγηση ανεπαρκούς προθεσμίας προς ανάπτυξη απόψεων ισοδυναμεί με παράβαση ουσιώδους τύπου και τη σχετική πλημμέλεια δεν θεραπεύει ούτε η μεταγενέστερη έκδοση της πράξεως⁵³ ούτε η σιωπηρή αναμονή της διοικήσεως προς συμπλήρωση ενός ικανού χρονικού ορίου έως την έκδοση της πράξεως.⁵⁴ Εάν παρά ταύτα ο φορολογούμενος εκθέσει τις απόψεις του, η συμπεριφορά του αυτή υποδεικνύει ότι το χορηγηθέν διάστημα ήταν για αυτόν ικανό. Μεταγενέστερος ισχυρισμός του περί χορηγήσεως υπερβολικά σύντομης προθεσμίας θα ήταν αντίθετος στην αρχή της καλής πίστεως και την ειδικότερη αυτής αρχή *venire contra factum proprium*.⁵⁵ Εάν όμως αυτός επιφυλαχθεί ρητά στην ακρόασή του ότι ο παρασχεθείς χρόνος ήταν ανεπαρκής για την πλήρη και αποτελεσματική υπεράσπισή του, η καλή πίστη επιβάλλει στη διοίκηση να τάξει νέα προθεσμία.⁵⁶

⁵⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 232. «Αντίθετα ο φορολογούμενος έχει το βάρος να επιφυλαχθεί ως προς την περαιτέρω χρήση της αρχικά ταχθείσης προθεσμίας».

⁵¹ Löcher, ό.π., σελ. 156-157

⁵² Λαζαράτος, ό.π., σελ. 233

⁵³ Löcher, ό.π., σελ. 155

⁵⁴ Löcher, ό.π., σελ. 155, Έτσι έκρινε και το BSG, Urt. v. 06.08.1992, 8/5a RKnU 1/87, SozR 3-1300 § 24 Nr. 7, S. 23f. = BSGE 71, S. 104, 107,

⁵⁵ Löcher, ό.π., σελ. 156

⁵⁶ Löcher, ό.π., σελ. 156

2. Αυθόρμητη ακρόαση

Αναφορικά με το ζήτημα της θεραπείας της ελλείψεως κλήσεως προς ακρόαση ή της άκυρης κλήσεως διά της αυθόρμητης έγγραφης ή προφορικής ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία η απάντηση θα πρέπει να είναι καταρχήν αρνητική. Καθώς η ακρόαση του ενδιαφερόμενου στη φορολογική διαδικασία έπεται συνήθως της διενέργειας φορολογικού ελέγχου, είναι επόμενο ο ενδιαφερόμενος να βρίσκεται σε ιδιόμορφη ψυχολογική κατάσταση εξαιτίας της αιφνιδιαστικής συμπεριφοράς της διοικήσεως. Τα άρθρα 28 § 1 εδ.α' και δυνάμει του άρθρου 62 § 1 εφαρμοζόμενου αναλογικά και στην περίπτωση του άρθρου 62 § 4 ΚΦΔ προϋποθέτουν κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, υπό το προϊσχύσαν δε καθεστώς του άρθρου 36 §7 ΚΒΣ και 30 § 5 ΚΒΣ, η κοινοποίηση του σημειώματος συνιστά ουσιώδη τύπο της διαδικασίας. Έλλειψη προθεσμίας προς ακρόαση συνεπάγεται έντονη ανασφάλεια δικαίου και ευθύ πλήγμα του προστατευτικού σκοπού της ακροάσεως, διότι ο φορολογούμενος χάνει στην ουσία το στάδιο προετοιμασίας της άμυνάς του, η οποία προϋποθέτει τη χορήγηση «εύλογου» χρονικού διαστήματος προκειμένου αυτός να συλλέξει το πραγματικό και νομικό υλικό που απαιτείται. Κατ' επέκταση στερείται και του απορρέοντος εκ του δικαιώματος ακροάσεως δικαιώματος παραστάσεως με συνήγορο στην φορολογική διαδικασία, η νομική αρωγή του οποίου φαντάζει άκρως απαραίτητη αν λάβει κανείς υπόψη το πανθομολογούμενως δυσερμήνευτο των φορολογικών διατάξεων⁵⁷ και την απειρία του φορολογούμενου στα σχετικά ζητήματα. Αλλά και ο ειρηνευτικός σκοπός της ακροάσεως πλήττεται καθώς αναπότρεπτη συνέπεια μιας «επιπόλαιης» εκφράσεως απόψεων δεν μπορεί να είναι, παρά η αύξηση των ενδικοφανών προσφυγών και προσφυγών ουσίας με αίτημα την ακύρωση της καταλογιστικής πράξεως λόγω προσβολής του δικαιώματος ακροάσεως.⁵⁸

Από την τελολογική ερμηνεία του άρθρου 20 § 2 αλλά και των άρθρων 28 § 1 εδ.γ' ΚΦΔ, 62 § 4 ΚΦΔ και 6 § 2 εδ.β ΚΔΔ προκύπτει ότι οι σκοποί της ακροάσεως πληρούνται μόνο όταν η διοίκηση στην κλήση προς ακρόαση θέτει και κάποιο χρονικό όριο.⁵⁹ Η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως νοείται πάντα σε συνάρτηση με τη θέση «εύλογης» προθεσμίας.⁶⁰ Πρέπει πάντως να σημειωθεί ότι σε εξαιρετικά επείγουσες περιπτώσεις, λόγοι δημοσίου συμφέροντος και διαφυλάξεως της διοικητικής αποτελεσματικότητας, θα επέτρεπαν την αυθόρμητη ακρόαση, ύστερα από συναίνεση του φορολογούμενου και λαμβανομένων πάντα υπ'

⁵⁷ ΣτΕ Ολ. 3174/2014

⁵⁸ Löcher, ό.π., σελ. 155,

⁵⁹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 236

⁶⁰ BVerfG NJW 2009, 3779, Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Auflage 2018, Rn. 44

όψιν των ιδιαιτεροτήτων της μεμονωμένης περιπτώσεως. Η διοίκηση οφείλει όμως να χρησιμοποιεί την τακτική της αυθόρμητης ακροάσεως με εξαιρετική φειδώ, ώστε το δικαίωμα ακροάσεως να μην οδηγείται σε σχετικοποιήσεις.

3. Αίτηση προς παράταση της προθεσμίας

Ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα να ζητήσει την παράταση της προθεσμίας προς ανάπτυξη των απόψεών του. Εάν ο ενδιαφερόμενος υποβάλει σχετική αίτηση προς παράταση της ταχθείσης προθεσμίας, η διοίκηση οφείλει να απαντήσει αιτιολογημένα. Αδικοιολόγητη άρνηση του αιτήματος αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου περί την διαδικασία και μπορεί να οδηγήσει σε ακυρωσία της τελικής πράξεως. Οι προθεσμίες που θέτει ο ισχύων ΚΦΔ για άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως είναι ενδεικτικές σύμφωνα με το άρθρο 10 § 2 εδ. α' ΚΔΔιαδ και δεν είναι «εύλογες» άνευ ετέρου αλλά μόνο κατά τεκμήριο μαχητό. Αυτό σημαίνει ότι το βάρος της επίκλησης λόγων που δικαιολογούν την παράταση της προθεσμίας φέρει ο φορολογούμενος. Η φορολογική διοίκηση οφείλει και σε αυτή την περίπτωση να προβεί σε στάθμιση μεταξύ των ατομικών συνιστωσών της προσωπικής καταστάσεως του ενδιαφερόμενου ιδιώτη και της αρχής της διοικητικής αποτελεσματικότητας.⁶¹ Η καλή πίστη μάλιστα επιτάσσει, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η αξίωση προσβάσεως στα έγγραφα δεν θα συντάμει την ταχθείσα προς ακρόαση προθεσμία, τη γνωστοποίηση από μέρους της διοικητικής αρχής στον ενδιαφερόμενο του χρονικού διαστήματος κατά το οποίο παρατείνεται η προθεσμία αυτού προς ακρόαση, σε περίπτωση χορηγήσεως προσβάσεως στα έγγραφα.⁶²

Σημειωτέον ότι το δικαίωμα του ενδιαφερομένου να αιτηθεί την παράταση της προθεσμίας δεν θεραπεύει μια αρχικά δυσανάλογα σύντομη προθεσμία, ανεξαρτήτως της υποβολής αιτήσεως από τον ιδιώτη.⁶³ Σε αντίθετη περίπτωση κάθε ανεπαρκής προς υπεράσπιση προθεσμία θα μεταβάλλετο σε επαρκή μόνο με μια αίτηση του ενδιαφερόμενου, τακτική που δεν συνάδει με το πνεύμα και το σκοπό ούτε της συνταγματικής διατάξεως ούτε των νομοθετικών ρυθμίσεων που κατοχυρώνουν το δικαίωμα ακροάσεως. Η υποχρέωση της διοικήσεως προς εξασφάλιση μιας δίκαιης διαδικασίας θα ανετίθετο στην πρωτοβουλία του διαδίκου, όπως ο ίδιος μεριμνήσει για την εξασφάλισή της.⁶⁴

⁶¹ Löcher, ό.π., σελ. 152, Ποιά προθεσμία θεωρείται εύλογη κρίνεται από τις ιδιαίτερες κάθε ατομικής υποθέσεως περιστάσεις., Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Auflage 2018, Rn. 43, BVerfG NVwZ 2003, 850, BVerwG 20.4.1999 – 9 B 97/99

⁶² Löcher, ό.π., σελ. 152

⁶³ Bartels, ό.π., σελ. 77, Löcher, ό.π., σελ. 159, Πάγια η θέση του BSG επ' αυτού: BSG, Urt. v. 24.07.1980, 5 RKnU 1/79, SozR 1200 § 34 Nr. 12, S. 55; BSG, Urt. v. 06.08.1992, 8/5a RKnU

⁶⁴ BSG, Urt. v. 24.07.1980, 5 RKnU 1/79, SozR 1200 § 34 Nr. 12, S. 55., Löcher, ό.π., σελ. 160

Κατά λογική ακολουθία, η παραβίαση του δικαιώματος ακρόασης μέσω της θέσεως μιας ανελαστικής προθεσμίας δε θα συνεπάγονταν κυρώσεις, ταυτόχρονα θα επιρρίπτονταν το βάρος εξασφάλισης των προϋποθέσεων μιας δίκαιης διαδικασίας στον διοικούμενο, η εξίσωση των παραλείψεων της διοικήσεως, διά της υποβολής αιτήσεων, δεν συνιστά καθήκον του οποίου.⁶⁵ Παράταση της προθεσμίας είναι επιτρεπτή όπως και η επαναφορά των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση, αρκεί να μην υπάρχει υπαιτιότητα του φορολογουμένου και να μην ασκείται το σχετικό δικαίωμα καταχρηστικά.⁶⁶

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι εάν εντέλει δεν υποβληθεί αίτηση προς παράταση της προθεσμίας ακρόασης, υφίσταται σιωπηρώς παραίτηση από το δικαίωμά του να επικαλεστεί ότι η ταχθείσα προθεσμία δεν ήταν εύλογη και η ταχθείσα -νόμιμη- προθεσμία τεκμαίρεται εύλογη.⁶⁷

4. Κοινοποίηση κλήσεως προς ακρόαση

Το γράμμα της διατάξεως του άρθρου 28 § 1 εδ. α', γ' ΚΦΔ επί επιβολής φόρου αναφέρεται σε έγγραφη κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου ενώ η διάταξη του άρθρου 62 § 4 ΚΦΔ επί καταλογισμού προστίμου σε έγγραφη κλήση του φορολογούμενου ή ευθυνόμενου προσώπου. Δεν απαιτείται επίδοση με δικαστικό επιμελητή αλλά αρκεί κάθε πρόσφορος τρόπος ασφαλούς και βεβαίας κοινοποίησης που μπορεί να αποδειχθεί, όπως είναι καταρχήν η κοινοποίηση από οποιοδήποτε δημόσιο όργανο, ταχυδρομικά ή με συστημένη επιστολή.⁶⁸ Η διαφοροποίηση που εισάγει ο νομοθέτης στις δύο περιπτώσεις εκδόσεως πράξεως επιβολής φόρου ή προστίμου αντιστοίχως, συνίσταται στο ότι στην περίπτωση του άρθρου 28 δεν καθιερώνεται ρητά υποχρέωση της διοικήσεως να καλέσει σε ακρόαση τον φορολογούμενο, ο οποίος πάντως έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σύμφωνα με το εδάφιο γ' της διατάξεως αυτής, ενώ στην περίπτωση επιβολής προστίμου, η διοίκηση οφείλει να καλέσει εγγράφως το διοικούμενο να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις ενόψει της επικείμενης επιβολής προστίμου. Και στην περίπτωση, πάντως, της επιβολής φόρων πρέπει να γίνει δεκτό ότι πληρούται η

⁶⁵ Έτσι έκρινε σε αντίστοιχη περίπτωση το αρμόδιο σε θέματα κοινωνικής ασφάλισης Ομοσπονδιακό Δικαστήριο της Γερμανίας.: BSG, Urt. v. 06.08.1992, 8/5a RKnU 1/87, SozR 3-1300 § 24 Nr. 7, S. 22 = BSGE 71, S. 104, 106.

⁶⁶ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Auflage 2018, Rn. 44, BVerwG NVwZ 1997, 993 zu § 20 Abs. 5 Satz 2 AEG. Το Ομοσπονδιακό Διοικητικό Δικαστήριο της Γερμανίας έκρινε ότι ωστόσο ότι απώλεια της προθεσμίας προς ακρόαση δεν θεωρείται πάντα ότι δεν ανάγεται σε υπαιτιότητα του ενδιαφερομένου, επειδή κατά τη διάρκειά της δεν είχε χορηγηθεί σε αυτόν δικαίωμα προσβάσεως στα έγγραφα. (Die Versäumung der Frist ist aber regelmäßig nicht deswegen unverschuldet, weil der Antragsteller vor Fristablauf keine Gelegenheit zur Akteneinsicht hatte.) BVerwG DVBl 1999, 97 zu § 130a VwGO. "Ein Antrag auf Verlängerung der Anhörungsfrist ist vor der Entscheidung zu bescheiden".

⁶⁷ Λαζαράτος, μελέτη, σελ. 20

⁶⁸ Λαζαράτος, μελέτη σελ. 20

υποχρέωση της διοικήσεως για την εφαρμογή της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως, αφού ακόμα και αν ο νόμος δεν την υποχρεώνει να καλέσει εγγράφως τον διοικούμενο, καθιερώνοντας την υποχρέωσή της να κοινοποιήσει τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, παρέχει τη δυνατότητα στο διοικούμενο να διατυπώσει τις απόψεις του επ' αυτών.⁶⁹

Ο αποδεικτικός σκοπός της ακροάσεως βάσει των οριζόμενων στα ανωτέρω άρθρα -και σύμφωνα με τις διατυπώσεις που ορίζει σχετικά το άρθρο 5 § 1 ΚΦΔ- ικανοποιείται διά της έγγραφης κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είτε της κλήσεως προς υποβολή αντιρρήσεων σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου. Η τήρηση της έγγραφης κοινοποίησης είτε των αποτελεσμάτων του ελέγχου είτε της κλήσεως προς ακρόαση ευθυγραμμίζεται πλήρως με την τελολογία της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως και την εξυπηρέτηση του προστατευτικού και ειρηνευτικού σκοπού της, οι οποίες επιβάλλουν την κατά το δυνατό ατομικότερα προσανατολισμένη εκπλήρωση των διαδικαστικών υποχρεώσεων της διοικήσεως.⁷⁰ Αξίζει να σημειωθεί ότι επί του προ της ισχύος του ΚΦΔ καθεστώτος το δικαίωμα ακροάσεως ικανοποιείτο διά της επιδόσεως του σημειώματος των άρθρων 30§ 5 εδ.β' και 36 §7'εδ.α'ΚΒΣ. Επ' αυτού, η νομολογία του ΣτΕ παγίως έκρινε - αρχής γενομένης με την υπ' αριθμόν ΣτΕ Ολ. 2370/2007- ότι η διάταξη του άρθρου 36 § 7 εδ.α'ΚΒΣ, στο βαθμό που ορίζει ότι το σημείωμα δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για την σύνταξη της εκθέσεως ελέγχου ή της πράξεως επιβολής προστίμου είναι αντισυνταγματική, διότι η φορολογική αρχή έχει από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος την υποχρέωση να διασφαλίζει στον φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να εκθέτει σχετικά τις απόψεις του, ειδικότερα δε να του επιδίδει το σχετικό σημείωμα με κλήση για παροχή εξηγήσεων, εκτός αν είναι ιδιαιτέρως δυσχερής η επίδοση του εν λόγω σημειώματος προς τον φερόμενο ως παραβάτη, γεγονός το οποίο απαιτείται να βεβαιώνεται με ειδική αιτιολογία, τονίζοντας μάλιστα ότι η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωσή της αυτή αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας.⁷¹

Στο ίδιο πλαίσιο κινούμενη η νομολογία του ΣτΕ και επικαλούμενη την ως άνω διαμορφωθείσα επί του ζητήματος νομολογία, έκρινε αναφορικά με τη διάταξη του άρθρου 30 § 5 ότι εάν η

⁶⁹ Μέντης, ό.π., σελ. 201

⁷⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 236

⁷¹ ΣτΕ Ολ.2370/2007, 88/2018, 173/2018, 1620-21/2017, 3259-2017, η οποία μάλιστα αναφέρει ότι «η παράλειψη κλήσεως του φορολογουμένου σε ακρόαση κατ' άρθρο 36 παρ. 7 του Κ.Β.Σ. πριν από την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ., η οποία αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας εκδόσεως της πράξεως, δεν καλύπτεται εκ του γεγονότος ότι αυτός κλήθηκε σε ακρόαση στο πλαίσιο παράλληλης ποινικής διαδικασίας, η οποία έλαβε χώρα ενώπιον άλλων οργάνων του Κράτους (πρβλ. ΣτΕ 3244/2002 7μ., 2315/2004, 2102/2003, 3582-3/2002), 3511-12/2017, 948-2012, 282/2010,

φορολογική αρχή προβεί στην έκδοση φύλλου ελέγχου με το οποίο απορρίπτονται τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή ή ανακριβή και γίνεται εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, χωρίς να έχει τηρήσει την υποχρέωσή της να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, στις οποίες στηρίζει το ενδεχόμενο εκδόσεως τέτοιας πράξεως, ώστε ο επιτηδευματίας να ασκήσει, αν το επιλέξει, το προβλεπόμενο στο εδάφιο γ' της ίδιας παραγράφου δικαίωμα υποβολής της υπόθεσης στην Επιτροπή, στοιχειοθετείται λόγος ακυρώσεως του φύλλου ελέγχου.⁷²

Βάσει των ανωτέρω και της εντάσεως της προσβολής που επάγεται στα δικαιώματα ή συμφέροντα του φορολογούμενου η έκδοση από τη φορολογική αρχή πράξεως επιβολής φόρου ή προστίμου, παράμετρος η οποία δεν μπορεί να αγνοηθεί, πρέπει να σημειωθεί ότι, όταν η κοινοποίηση δεν είναι δυνατή, όταν δηλαδή ο ενδιαφερόμενος είναι πρόσωπο άγνωστο ή άγνωστης διαμονής,⁷³ ορθό είναι να ακολουθείται η διαδικασία κοινοποίησης σε πρόσωπα άγνωστης διαμονής του ΚΔΔ, πρέπει δηλαδή να βεβαιώνεται στη σχετική έκθεση ή σε ιδιαίτερη επισυναπτόμενη στο ως άνω αποδεικτικό βεβαίωση του επιδίδοντος οργάνου ότι καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια για την ανεύρεση του προσώπου, στο οποίο γίνεται η επίδοση, ότι αυτό δεν ανευρέθη στη διεύθυνση που δήλωσε, ούτε κατέστη δυνατόν να ευρεθεί η νέα κατοικία ή διαμονή του και ότι συνεπώς αυτό είναι πράγματι αγνώστου διαμονής, αλλιώς η επίδοση είναι άκυρη και δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα.⁷⁴

⁷² ΣτΕ 948/2012, με μειοψ., η οποία διατύπωσε την άποψη ότι η επίδοση στον φορολογούμενο του προβλεπόμενου από το άρθρο 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. σημειώματος δεν συνιστά κατά νόμο ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ως εκ τούτου η μη τήρησή του δεν καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο (ΣτΕ 4034/1999, 2968/1988 κ.ά.), 39/2017, 1620/2017, 3511-12/2017

⁷³ Ο τόπος διαμονής ενός προσώπου θεωρείται άγνωστος, όταν δεν είναι κοινώς γνωστή η μόνιμη κατοικία του ή η προσωρινή διαμονή του και γενικότερα όταν δεν είναι δυνατόν να ανευρεθεί, αν και καταβλήθηκε κάθε προσπάθεια, το οίκημα όπου διαμένει ή το κατάστημα ή το γραφείο στο οποίο το πρόσωπο αυτό ασκεί το επάγγελμά του. Εξάλλου, η ως άνω βεβαίωση πρέπει να είναι επίκαιρη σε σχέση με τη διενεργηθείσα επίδοση (Σ.τ.Ε 2059/1999, 2807/2000, 445/2002, 1924/2003, 387/2005, 718/2011, 5250 ΔΕΦΑΘ

ΣτΕ 1794/2011 Ολομ., 3638/2011, 3318/2014: «Δεν απαιτείται πλέον ως προϋπόθεση του κύρους της διενεργούμενης επίδοσης, να έχει προηγουμένως αναζητηθεί ο αντίκλητος, ή και ο ίδιος ο προς τον η επίδοση ιδιώτης στο χώρο της εργασίας του, δοθέντος ότι με τις διατάξεις των άρθρων 50 § 1, 51 § 1 και 52 § 1 του ΚΔΔ καθιερώνεται το ισοδύναμο της επίδοσης εγγράφου είτε στην κατοικία είτε στο χώρο εργασίας του προσώπου στο οποίο απευθύνεται»

⁷⁴ ΣτΕ 718/2011, 241/2008, 3156/2005, 5250/2013 ΔΕΦΑΘ

ΣτΕ 34/2011σκ. 9, 2968/2009, 3070/2002, 3079/1998, 4578/1995: Η προηγούμενη ακρόαση είναι ανέφικτη όταν η διεύθυνση της κατοικίας είναι άγνωστη.

III. Ο τύπος της ακρόασης

Ο ΚΦΔ ορίζει ρητά ότι σε περίπτωση επιβολής φόρου (άρθρο 28 § 1 εδ. γ'ΚΦΔ) ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα έγγραφης διατυπώσεως των απόψεών του ενώ για την περίπτωση της επιβολής προστίμων δεν κάνει σχετική μνεία, θεωρείται όμως ότι και στην περίπτωση της επιβολής προστίμου ισχύει η έγγραφη υποβολή αντιρρήσεων, δεδομένου του εδ. β' της § 1 του άρθρου 62 ΚΦΔ που ορίζει ότι «οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων». Και ενώ το ζήτημα της επιλογής του τύπου της ακρόασης εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως και εξαρτάται από τις εκάστοτε περιστάσεις της μεμονωμένης περιπτώσεως, συναρτάται δε με την αποτελεσματική άσκηση, συνεκτίμηση, διαμόρφωση, εμπλουτισμό και επηρεασμό της κρίσεως της φορολογικής αρχής,⁷⁵

⁷⁵ Löcher, ό.π., σελ. 132, Herrmann σε Bader/Ronellenfitsch, § 28, Rn. 17, Penidis, ό.π., σελ. 137, S.Nöhmer, ό.π., σελ.276, Ehlers, Die Verwaltung, 17 (1984), σελ. 295,306. Σύμφωνα με τους συγγραφείς, εάν η διοίκηση εφαρμόζει την ακρόαση με τρόπο που αντιστρατεύεται τη φύση της μεμονωμένης περιπτώσεως γίνεται λόγος για κακή χρήση της διακριτικής της ευχέρειας και για συνεπώς για σφάλμα.

Eisenberg, ό.π., σελ. 189, «Το γερμανικό δίκαιο δεν προβλέπει ένα συγκεκριμένο τύπο ακρόασης στο αρ. 28 VwVfG. Αφίεται στη διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως η επιλογή του, ωστόσο κατά κανόνα προτιμάται η γραπτή ακρόαση που αποτελεί τον κανόνα, η οποία συνίσταται στη γραπτή πρόσκληση προς τον ενδιαφερόμενο και στη γραπτή έκφραση των απόψεών του. Χωρίς πάντως να αποκλείεται η προφορική ή δια τηλεφώνου ακρόαση, λαμβανομένων πάντα υπόψη των περιστάσεων και των ατομικών συνιστωσών της εκάστοτε περιπτώσεως που επιβάλλουν την απόκλιση από τη γραπτή ακρόαση». Eisenberg σελ. 190, με παραπομπές στη γαλλική βιβλιογραφία. «Στη Γαλλία το άρθρο 8 εδ. 1 του γαλλικού Dekret της 28.11.1983 καθιερώνει τη γραπτή ακρόαση. Η κλήση προς ακρόαση είναι γραπτή, το ίδιο δε και η δυνατότητα προς παροχή εξηγήσεων. Επειδή όμως σε πολλές περιπτώσεις για τον απλό πολίτη/ιδιώτη η δυνατότητα παροχής έγγραφων εξηγήσεων είναι δυσχερής εξαιτίας λόγων αναγόμενων στην προσωπική του κατάσταση και προς εξασφάλιση της επικοινωνίας μεταξύ πολίτη και διοικήσεως, στο γαλλικό δίκαιο νομοθετήθηκε η προφορική ακρόαση κατόπιν επιθυμίας του πολίτη. Το β' εδάφιο του ως άνω άρθρου δεν προβλέπει ρητά την αντικατάσταση της γραπτής με την προφορική ακρόαση κατόπιν αιτήματος του πολίτη ή την παράλληλη πρόβλεψη δύο τύπων ακρόασης. Το Γαλλικό Ακυρωτικό Δικαστήριο ερμήνευσε τη σχετική διάταξη αποφαινόμενο ότι και οι δύο τύποι ακρόασης ισχύουν σωρευτικά, η άσκησή τους δε είναι προαιρετική, ο διοικούμενος δηλαδή δύναται εφόσον το επιθυμεί ή κρίνει ότι αυτό εξυπηρετεί καλύτερα τα συμφέροντά του να ασκήσει το δικαίωμά του προφορικά και επιπροσθέτως γραπτά (παραπληρωματική σχέση). Εάν όμως εκπνεύσει η ταχθείσα περί γραπτής ασκήσεως του δικαιώματος προθεσμία η διοίκηση σχηματίζει την κρίση της βασιζόμενη αποκλειστικά στα όσα αποτέλεσαν αντικείμενο της προφορικής ακρόασης. Κατά το εδάφιο αυτό μπορεί να εκπροσωπείται από δικηγόρο της επιλογής του. Η καταχρηστική άσκηση του δικαιώματος όμως οδηγεί σε απώλειά του σύμφωνα με το 3 εδάφιο. Η διάκριση του γαλλικού δικαίου μεταξύ της αρχής των αμυντικών δικαιωμάτων αφενός και της αρχής της προηγούμενης ακρόασης από την άλλη σύμφωνα με το άρθρο 8 του γαλλικού Dekret σε συνάρτηση με τον τύπο της ακρόασης παραμένει ενδιαφέρουσα. Μόνο το άρθρο 28 υποχρεώνει τη διοίκηση στην προφορική ακρόαση, εάν το απαιτήσει ο ενδιαφερόμενος. Αυτή η δυνατότητα επιλογής δεν παρέχεται κατ' επίκληση της αρχής των αμυντικών δικαιωμάτων, όπου ο τύπος της ακρόασης αφήνεται στη διακριτική ευχέρεια της διοικητικής αρχής/της αποφασίζουσας αρχής. Στο γερμανικό δίκαιο δεν υφίσταται διάταξη από την οποία να απορρέει αντιστοίχως αξίωση για προφορική ακρόαση. Κάτι τέτοιο θα μπορούσε να γίνει δεκτό μόνο όταν ενόψει της περιπλοκότητας της περιπτώσεως διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως αναφορικά με τον τύπο της ακρόασης συρρικνώνεται στο μηδέν».

αυτή παύει να υπάρχει όταν ειδικές διατάξεις, όπως οι προκειμένες, προδιαγράφουν τον τύπο της ακροάσεως.⁷⁶

Είναι γεγονός ότι η έγγραφη ακρόαση διακρίνεται για την αποδεικτική της δύναμη, με την οποία εξοπλίζει τη διαδικαστική αυτή πράξη, καθιστώντας το περιεχόμενό της αναμφίβολο, τόσο για τον θιγόμενο στα δικαιώματά του φορολογούμενο και την αρμόδια φορολογική αρχή, όσο και για κάθε τρίτο ενδιαφερόμενο.⁷⁷ Η έγγραφη διατύπωση απόψεων επιτρέπει την ψύχραιμη,⁷⁸ πλήρη και ενδελεχή αντίκρουση των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου.⁷⁹ Εάν επομένως δεν ρυθμίζεται συγκεκριμένος τύπος ακροάσεως τότε ο ενδιαφερόμενος δεν έχει αξίωση σε ακρόαση συγκεκριμένου τύπου.⁸⁰

Και ο κανόνας όμως του εγγράφου τύπου της ακροάσεως οδηγείται εκ των πραγμάτων σε σχετικοποιήσεις, όταν η *ratio* του δικαιώματος σε συνδυασμό με τις αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας «επιβάλλουν» ως καταλληλότερη, δηλαδή ως αρμόζουσα στην ατομική περίπτωση, την επιλογή της προφορικής αντιπαραθέσεως με τη διοίκηση.⁸¹ Πρόκειται για τις περιπτώσεις εκείνες, όπου η προφορική ακρόαση είναι αναγκαία, όταν είναι, ειδικότερα, φανερό στη διοικητική αρχή ότι η γραπτή έκφραση απόψεων του συμμετέχοντος, λαμβανομένης υπ' όψιν της προσωπικής του καταστάσεως, είναι αντικειμενικά αδύνατη ή απαράδεκτη, επιπλέον δε όταν ενόψει των δεδομένων της υποθέσεως μια γραπτή ακρόαση είναι φανερό ότι δεν εκπληρώνει τους σκοπούς της ακροάσεως.⁸² Αντικειμενικοί λόγοι συνεπώς που οδηγούν στην αναγκαιότητα της προφορικής ακροάσεως είναι όταν ο ενδιαφερόμενος είναι αναλφάβητος, άτομο με ειδικές ανάγκες, δεν έχει μόνιμη διαμονή, κατοικία, έδρα ή διεύθυνση επιχείρησης,⁸³ και βάσει αυτών των

⁷⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 245

⁷⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 241

⁷⁸ Η προφορική ακρόαση έχει επικριθεί ως δυνάμενη να προκαλέσει αιφνιδιασμούς στον διοικούμενο. Έτσι ο J. Löcher, ό.π., σελ.132.

⁷⁹ BSG, Urt. v. 31.03.1982, 4 RJ 21/81, juris, σελ.3. Όπως απεφάνθη και το BSG σε σχετική απόφασή του, ο τηλεφωνικός τύπος ακροάσεως ούτε κατάλληλος πρέπει να θεωρείται ούτε επιθυμητός. Στην πράξη αποκλείεται μια τηλεφωνική ακρόαση διότι το βάρος απόδειξης για την κανονικότητα της ακροάσεως φέρει η διοίκηση και είναι πολύ πιθανό να ανακλύσουν δυσχέρειες κατά την απόδειξη, όταν ο συμμετοχος στο πλαίσιο της προσφυγής προβάλλει ότι δεν ακούστηκε καθόλου ή ακούστηκε ανεπαρκώς. Προτείνεται συνεπώς η απομαγνητοφώνηση της συνομιλίας και η υπογραφή της από τον ενδιαφερόμενο σε περίπτωση που επιλεγεί ως αρμόζουσα στην υπό κρίση περίπτωση.

⁸⁰ J. Löcher, ό.π., σελ. 131

⁸¹ Λαζαράτος ό.π., σελ. 244

⁸² Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs,Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Auflage 2018, Rn. 44, Παρομοίως οι *Rütgen* in Knack/Henneke § 28 Rn. 55, *Kopp/Ramsauer* § 28 Rn. 42; *Ule/Laubinger* § 24 Rn. 8. Zur Vorbereitung, Durchführung und Bedeutung eines Erörterungstermins für das weitere VwVf s. *Plog/Tepperwien* NdsVBl 2010, 95, Herrman σε BeckOK VwVfG, Bader/Ronellenfisch, 41. Edition, § 28 Anhörung Beteiligter, Rn. 17 Beteiligter, ο οποίος επίσης αναφέρει ότι η προφορική ακρόαση είναι αναγκαία, όταν μόνο αυτή θεωρείται ότι είναι ικανή να εκπληρώσει το σκοπό της ακροάσεως.

⁸³ J.Löcher, σελ. 132 - 134, αναφέρει ότι η προφορική ακρόαση προτιμάται της γραπτής εάν η γραπτή συνεπάγεται την διανοητική επιβάρυνση του ακροώμενου.

κριτηρίων επιλέγεται εκείνος ο τύπος που τον επιβαρύνει λιγότερο.⁸⁴ Η διενέργεια προφορικής ακρόασης απαιτεί τη σύνταξη πρακτικού, το οποίο θα βεβαιώνει επαρκώς όσα διεμείφθησαν στον διάλογο με τη διοίκηση.⁸⁵

Αυτό διότι η ακρόαση, ως διαδικασία εντός μιας διαδικασίας, θα πρέπει να διεξάγεται όπως η ίδια η διοικητική φορολογική διαδικασία, απλά, κατάλληλα και δίχως χρονοτριβές.⁸⁶ Ως εκ τούτου μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις ανυπαρξίας άλλων δικαιολογημένων διαύλων επικοινωνίας, όπου η διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως συρρικνύεται στο μηδέν, η διοίκηση ακολουθεί συγκεκριμένο τύπο ακρόασης.⁸⁷

Στο δίκαιο της Ενώσεως η ακρόαση διεξάγεται κατά κανόνα γραπτά. Το Δικαστήριο ορίζει ότι η Επιτροπή έχει ευχέρεια ως προς τον τύπο διεξαγωγής της ακρόασης και μια γενική αξίωση προφορικής ακρόασης δεν μπορεί να συναχθεί. Μεμονωμένες ρυθμίσεις του δευτερογενούς δικαίου,⁸⁸ οι οποίες προβλέπουν δυνατότητα προφορικής ακρόασης συνιστούν ειδικές περιπτώσεις του δικαιώματος ακρόασης και δε μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελούν τον κανόνα του δικαίου της Ένωσης.⁸⁹

Ο τύπος της ακρόασης αποκτά ιδιαίτερη διάσταση στο πλαίσιο της μαζικής φορολογικής διαδικασίας. Έτσι δεν αποκλείεται παρά την εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής από την πλευρά της διοικήσεως, αυτή να επιδιώκει με μια ενέργεια την ακρόαση περισσότερων προσώπων. Μεθοδολογικά αυτή η «δημιουργία ομάδων» ισούται με την τυποποίηση της ατομικής περιπτώσεως. Αν η διοίκηση εφαρμόζει τύπο ακρόασης, ο οποίος εναντιώνεται στη φύση της υποθέσεως, τότε αυτό θεωρείται κακή χρήση της διακριτικής της ευχέρειας.⁹⁰ Για λόγους αναγόμενους στη διαφύλαξη της διοικητικής αποτελεσματικότητας η πρακτική αυτή εμφανίζεται

H.Bartels, ό.π., σελ. 74, BVerfGE 20,160(166): Όπως έκρινε σχετικά το Ομοσπονδιακό Διοικητικό Δικαστήριο της Γερμανίας σε περίπτωση απουσίας ρυθμίσεως του τύπου της ακρόασης αρκεί, εάν ο ενδιαφερόμενος είχε τη δυνατότητα να εκθέσει γραπτά τις απόψεις του. Αξίωσή του για προφορική αντιπαράθεση με τη διοίκηση δεν υφίσταται, εκτός εάν υπάρχει κώλυμα εξαιτίας λόγων αντικειμενικών.

⁸⁴ Bartels, ό.π., σελ. 74

⁸⁵ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter, Rn. 45, BVerwG NJW 1979, 1619:” Εάν καθυστερήσει ο συνήγορος κατά την προφορική ακρόαση, αποτελεί καθήκον της αρχής να αναμείνει την άφιξή του”.

⁸⁶ Art. 10 VwVfG, Langenbach, ό.π., σελ. 147

⁸⁷ Kopp/Ramsauer, VwVfG, § 28, Rn.40, Ziekow, VwVfG, § 28, Rn.5, P. Langenbach, ό.π., σελ. 148

⁸⁸ Χαρακτηριστική περίπτωση στο δίκαιο των καρτέλ, όπου το δικαίωμα ακρόασης παρέχεται γενικά γραπτά κατά το αρ. 10 εδ. β του Κανονισμού 773/2004, η προφορική ακρόαση όμως συνιστά την εξαίρεση και μπορεί να διεξαχθεί γραπτά, εφόσον υποβληθεί γραπτό αίτημα, κατά το αρ. 12 του ως άνω Κανονισμού. Δεν αποκλείεται όμως η προφορική ακρόαση να αποτελεί τμήμα της διαδικασίας ακρόασης, οπότε και στην περίπτωση αυτή δε θα πρέπει να υποτιμηθεί η συνεισφορά της στην διασαφήνιση του πραγματικού της υποθέσεως και στην αποφυγή των παρερμηνειών.Βλ. σχετικά σε Nöhmer, ό.π., σελ. 159.

⁸⁹ ΔΕΕ Rs. 209-215 και 218/79, Van Landewyck/Kommission, Slg. 1980, 3125, σκ. 29επ, J.Schwarze, Europäisches Verwaltungsrecht, Nomos 2005, σελ. 133

⁹⁰ N.Penidis, ό.π., σελ. 133, Kopp, § 28 VwVfG Rn. 40

επιβεβλημένη λόγω του αριθμού, της περιπλοκότητας και πολυπλοκότητας των πληροφοριών, χαρακτηριστικό των διαφόρων βιοτικών έννομων σχέσεων.⁹¹ Δεν διευκολύνει μόνο τη διαφύλαξη της διοικητικής αποτελεσματικότητας αλλά και τη συστηματοποίηση του δικαίου η δημιουργία περιπτώσεων, υπό την προϋπόθεση βεβαίως ότι σε περίπτωση υπάρξεως αποκλίνουσας ατομικότητας, η οποία θα μπορούσε να αποτελέσει ξεχωριστή κατηγορία, θα πρέπει πάντα να αποδίδεται ιδιαίτερη προσοχή. Αυτό απαιτεί εξάλλου η σύμφωνη με το σύνταγμα ερμηνεία των κοινών νόμων και η αποτελεσματική εφαρμογή τους.⁹²

IV. Ο Τόπος ακροάσεως

Στην περίπτωση της προφορικής διενέργειας της ακροάσεως, η έγγραφη κλήση, σε συμμόρφωση προς το άρθρο 6 § 2 εδ. α' ΚΔΔιαδ θα πρέπει να αναφέρει και τον ακριβή τόπο που θα λάβει χώρα η επικοινωνία του διοικούμενου με το όργανο της δημοσιονομικής διοικήσεως. Η παράθεση του ονόματος, της ιδιότητας και του αριθμού του γραφείου του αρμόδιου υπαλλήλου, δεν πρέπει να θεωρηθεί υπερβολική τυπολατρεία⁹³ αλλά δείγμα καλής προθέσεως της διοικήσεως για την ανεύρεση της ουσιαστικής αλήθειας, βασικής αρχής της φορολογικής διαδικασίας. Η αρχή αυτή όμως, αναφορικά με τον τόπο διενέργειας της ακροάσεως, επιτάσσει, σε συνδυασμό τόσο με τις αρχές της χρηστής διοικήσεως και της καλής πίστεως όσο και με τα ισχύοντα για τον έτερο ουσιώδη τύπο της φορολογικής διαδικασίας, την έκθεση κατασχέσεως,⁹⁴ ότι ο διάλογος του φορολογουμένου με το επιφορτισμένο προς τούτο όργανο της φορολογικής διοικήσεως δύναται να λάβει χώρα όχι μόνο στο κατάστημα της αρμόδιας προς επιβολής του φόρου ή καταλογισμού του προστίμου φορολογικής αρχής αλλά και στον τόπο ασκήσεως της επαγγελματικής του δραστηριότητας,⁹⁵ ακόμα και στην κατοικία του, όταν συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι και η επιλογή αυτή είναι το αναλογικότερο (καταλληλότερο-αναγκαιότερο) διαδικαστικό μέτρο.⁹⁶

⁹¹ N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG, Diss. Heidelberg, 2011, σελ. 138

⁹² N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG, Diss. Heidelberg, 2011, σελ. 138

⁹³ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 225

⁹⁴ ΣτΕ 1630/2013, 81/2012, 3343, 1284/2011, 1422/2008 7μ.104/2008,1298/2009 7μ.

⁹⁵ αρ. 36 ΚΒΣ

⁹⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 225, Bartels, ό.π., σελ. 74: "Es kann sogar erforderlich sein, diesen Beteiligten zur Anhörung aufzusuchen".

V. Η γλώσσα της ακροάσεως

Όπως και ενώπιον των δικαστηρίων έτσι και ενώπιον των διοικητικών αρχών γλώσσα της διαδικασίας είναι κατά βάση η ελληνική, τόσο για Έλληνες όσο και για αλλοδαπούς. Η γλώσσα, ως το κατεξοχήν μέσο επικοινωνίας μεταξύ της διενεργούσας την ακρόαση φορολογικής αρχής και του ακροώμενου φορολογούμενου, χάριν της αμεσότητάς της, επιτυγχάνει την ευθεία εξυπηρέτηση των σκοπών της ακροάσεως, επιτρέποντας στη διοίκηση την απλούστευση σύνθετων εννοιών, συμβάλλοντας έτσι στην υιοθέτηση κατά το δυνατόν ατομικά προσανατολισμένων λύσεων, οι οποίες δεν παραγνωρίζουν τις ιδιαίτερες παραμέτρους της προσωπικής καταστάσεως του ενδιαφερόμενου ιδιώτη.⁹⁷ Αλλά και στην περίπτωση της ασκήσεως του δικαιώματος ακροάσεως από αλλοδαπούς, οι αρχές της καλής πίστεως και της χρηστής διοικήσεως επιβάλλουν την υιοθέτηση μιας συνεργατικής συμπεριφοράς. Η θέση αυτή δεν εξικνείται ωστόσο μέχρι του σημείου της εξασφαλίσεως της δυνατότητας ακροάσεως στη γλώσσα του αλλοδαπού, διότι κάτι τέτοιο θα επιβάρυνε αλόγιστα τη διοικητική μηχανή. Οι ενδιαφερόμενοι αλλοδαποί οφείλουν να μεριμνήσουν για την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματός τους, προσκομίζοντας, σε περίπτωση έγγραφης ακροάσεως, επίσημη μετάφραση των έγγραφων ισχυρισμών τους ή προσλαμβάνοντας διερμηνέα και επωμιζόμενοι το αντίστοιχο κόστος σε περίπτωση προφορικής ακροάσεως.⁹⁸ Η απορρέουσα από το *status activus processualis* αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως του αλλοδαπού ιδιώτη σημαίνει την χορήγηση σε αυτόν εύλογης προθεσμίας από τη διοίκηση προκειμένου να εξασφαλίσει τα ανωτέρω μέσα, ώστε οι απόψεις του να γίνουν κατανοητές από το αποφασίζον όργανο.

⁹⁷ ΣτΕ 847/2007, σκ.3: «πρέπει στην κλήση προς απολογία να περιγράφονται τα αποδιδόμενα αδικήματα, σε γλώσσα κατανοητή από αυτόν, ενώ, εξ άλλου, κατά την κρίση περί τηρήσεως ή μη του ουσιώδους αυτού τύπου της διαδικασίας, πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψη όλες οι περιστάσεις που τυχόν εμποδίζουν την πραγματική άσκηση αυτού του δικαιώματος».

⁹⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 247, J. Löcher, *Die Anhörung im Sozialverwaltungsverfahren*, Diss. Uni Würzburg, 2005, σελ. 133

VI. Ο χρόνος της ακρόασης

1. Κρίσιμο χρονικό σημείο της κλήσης προς ακρόαση

Το καθοριστικότερο στοιχείο και ίσως η λέξη με τη μεγαλύτερη επιρροή στο κείμενο της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 § 2 είναι το επίθετο «προηγούμενη» και το χρονικό επίρρημα «πριν» στο άρθρο 6 § 1 εδ. α' ΚΔΔιαδ, αμφότερα δηλωτικά της αναγκαιότητας υπάρξεως χρονικού περιθωρίου προς έκδοση της πράξεως και κατ' επέκταση της δυνατότητας του διοικούμενου να επηρεάσει με τους ισχυρισμούς του το περιεχόμενο της δυσμενούς για τα συμφέροντά του πράξεως.⁹⁹ Είναι αυτονόητο ότι το ακριβές χρονικό σημείο της ακρόασης δεν μπορεί να προσδιοριστεί εκ των προτέρων, πόσο μάλλον για κάθε μεμονωμένη περίπτωση, αρκεί ωστόσο σε συνάρτηση με την τελολογία του δικαιώματος να συνδεθεί αυτό με το βαθμό «ωριμότητας» της διοικητικής κρίσεως, ώστε τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το πραγματικό του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου να είναι επαρκώς διευκρινισμένα από τη διοίκηση και να μπορεί αυτή να τον ενημερώσει για τις επερχόμενες έννομες συνέπειες.¹⁰⁰ Η κατάλληλη στιγμή για τη διενέργεια της ακρόασης -ζήτημα, το οποίο συνδέεται εξάλλου και με την έναρξη της προθεσμίας προς ακρόαση- τοποθετείται στο σημείο εκείνο, κατά το οποίο η διοίκηση σκοπεύει να εκδώσει την πράξη,¹⁰¹ ή αλλιώς η στιγμή, κατά την οποία η διοίκηση αποφασίζει περί της εκδόσεως της πράξεως και η οποία μπορεί να οριστεί ως το σημείο τομής μεταξύ της ολοκληρώσεως της αξιολογήσεως του πραγματικού υλικού από πλευράς της διοικήσεως και συντελέσεως της υπαγωγικής διαδικασίας, όπως εμπεριέχεται στην κλήση προς ακρόαση.¹⁰² Πρόκειται δηλαδή για μια πανοραμική έποψη του περιεχομένου της επικείμενης πράξεως¹⁰³ σε

⁹⁹ Αντίθετη θέση θα ισοδυναμούσε με άρδην θεσμική ανατροπή. Έτσι οι Larenz/Canaris, σε *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Springer, Berlin, 3. Aufl. 1995, σελ. 143: „Eine Deutung, die nicht mehr im Bereich des möglichen Wortsinns liegt, ist nicht mehr Ausdeutung, sondern wäre Umdeutung“.

¹⁰⁰ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter*, ο οποίος κάνει λόγο για την «αρχή της ουσιαστικής ακρόασης» (Grundsatz der substantiellen Anhörung), BVerwGE 68, 267, πρβλ. BVerwGE 75, 214, 227. Για την αρχή της «ουσιαστικής ακρόασης» βλ. BVerwGE 105, 348 = NVwZ 1998, 395 zu § 29 Abs. 1 Satz 1 BNatSchG. Η σύμφωνη ωστόσο με την καταστατική αρχή της έννομης τάξεως περί σεβασμού της ανθρωπίνης αξίας άποψη, και η σύμφωνη με το Σύνταγμα ερμηνεία των κοινών νόμων τοποθετεί την ακρόαση του ενδιαφερομένου στο σημείο εκείνο, στο οποίο η ενημέρωση του φορολογούμενου μπορεί να είναι πλήρης ώστε να αποφεύγονται αφηνιασμοί. Έτσι N.Penidis, *Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG*, Diss. Heidelberg, 2011, σελ. 133

¹⁰¹ N.Penidis, *Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG*, Diss. Heidelberg, 2011, σελ. 133, Obermayer, *VwVfG § 28 Rn.15*

¹⁰² Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter*, § 42

¹⁰³ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter*, § 42

καμία περίπτωση για οριστική αποτύπωση της εντυπόσεως της διοικήσεως, κάτι που θα σήμαινε την εκ θεμελίων ανατροπή της τελολογίας του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως.¹⁰⁴

Όπως συνάγεται από τη χρονική ακολουθία των άρθρων 28 § 1 εδ. γ' και 62 § 4 ΚΦΔ, το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία πρέπει να εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση όπου η καταλογιστική πράξη εκδίδεται κατόπιν διενέργειας ελέγχου.¹⁰⁵ Αλλά και σε συνάρτηση με την ρητή πλέον υποχρέωση της διοικήσεως να συντάξει έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι το δικαίωμα ακροάσεως πρέπει να προηγείται αυτής, προκύπτει δηλαδή από τη χρονική ακολουθία, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 28 §§ 1,2 και ισχύει αναλογικά και για τα πρόστιμα κατά το άρθρο 62 § 1 ΚΦΔ, ότι η έκθεση ελέγχου πρέπει να συνταχθεί μετά το πέρας του ελέγχου, μετά την κοινοποίηση στον φορολογούμενο του εγγράφου των αποτελεσμάτων του ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μετά την έγγραφη διατύπωση των απόψεων του φορολογούμενου, σε περίπτωση υποβολής τους.

Η προηγούμενη ακρόαση -τόσο υπό το ισχύον καθεστώς του- ΚΦΔ όσο και υπό τις προϊσχύσασες διατάξεις¹⁰⁶ συντελείται προ της συντάξεως της εκθέσεως ελέγχου, αφού τα συμπεράσματα αυτής, τα οποία αποτελούν και την αιτιολογία της ακολουθούσης καταλογιστικής του φόρου ή του προστίμου πράξεως, πρέπει να διαμορφώνονται μετά την ακρόαση του φορολογούμενου, ώστε να πληρούται το νόημα αυτής, ήτοι να λαμβάνονται υπ' όψιν από τη διοίκηση οι απόψεις του διοικουμένου προ της εκδόσεως της πράξεως της φορολογικής αρχής και προφανώς προ της συντάξεως της στηρίζουσας αυτήν εκθέσεως ελέγχου.¹⁰⁷

¹⁰⁴ ΣτΕ Ολ. 2370/2007, 39/2017, 1620-21/2017, 3260/2017, 754/2018 σκ. 15, 1183-84/2017σκ. 4: «...συνίσταται στην δυνατότητα εκείνου για τον οποίον η Διοίκηση άγεται, μεταξύ άλλων, στην έκδοση πράξης βλαπτικής για τα συμφέροντά του, να εκθέσει σχετικά τις απόψεις του στην αρμόδια διοικητική αρχή έτσι ώστε να επηρεάσει την διαμόρφωση της κρίσεώς της ήδη στο στάδιο πριν από τον σχηματισμό της και την έκδοση της πράξης. Συνέπεια της φύσης αυτής και του σκοπού του δικαιώματος είναι ότι η παραβίασή του δεν θεραπεύεται με την εκ των υστέρων παροχή στον ενδιαφερόμενο της δυνατότητας να ζητήσει την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης».

ΣτΕ 1197/2010: «Η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωσή της αυτή αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας και δεν μπορεί να αναπληρωθεί από τη δυνατότητα που παρέχεται στον επιτηδευματία, στον οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο, από την διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, μετά την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου, επιδιώκοντας την εξαφάνιση ή την τροποποίησή της. Τούτο δε διότι, κατά το γράμμα και τον σκοπό της πιο πάνω συνταγματικής διατάξεως, το θεσπιζόμενο με αυτήν δικαίωμα του διοικουμένου συνίσταται ακριβώς στην «προηγούμενη», δηλαδή πριν από την έκδοση της εις βάρος του εκτελεστής πράξεως, ακρόασή του από την αρμόδια αρχή. Έτσι και οι ΣτΕ Ολομ. 2370-71/2007, 2245/2008, 2844/2007

¹⁰⁵ Μέντης, ό.π., σελ. 202. Την άποψη αυτή είχαν διατυπώσει και τα δικαστήρια της ουσίας, βλ.ΔΕΦΑΘ 3050,3051/2014

¹⁰⁶ Άρθρα 30 § 5 εδ. β' ΚΒΣ και 36 § 7 εδ.α' ΚΒΣ

¹⁰⁷ Μέντης, ό.π., σελ. 205

2. Αριθμός ακροάσεων και διάρκεια ακροάσεως

Η χρονική διάρκεια της ακροάσεως συνδέεται με τη χορηγηθείσα προς ακρόαση προθεσμία, όπως δε αναφέρθηκε ανωτέρω πρέπει να είναι «εύλογη», χαρακτηριστικό για το οποίο συνεκτιμώνται παράγοντες σχετιζόμενοι με την πολυπλοκότητα της υποθέσεως, το πλήθος των στοιχείων του φακέλου, την προηγούμενη εμπειρία και γενικά την εξοικείωση του φορολογούμενου με τη διαδικασία ενώπιον της φορολογικής αρχής.

Η διάρκεια της ακροάσεως όμως είναι ενδεχόμενο να επηρεαστεί και από τον αριθμό των διενεργούμενων πριν την έκδοση της πράξεως ακροάσεων. Έτσι, σε περίπτωση που ανακύψουν νεότερα, ουσιώδη στοιχεία, πρέπει τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας και της καλής πίστεως της διοικήσεως να καλείται ο φορολογούμενος να τοποθετηθεί εκ νέου επ' αυτών.¹⁰⁸ Όχι όμως γενικά σε κάθε περίπτωση, διότι αυτό θα συνεπάγονταν υπερβολική επιβάρυνση του διοικητικού μηχανισμού και επιβράδυνση της διοικητικής αποτελεσματικότητας, αλλά μόνο σε εκείνες τις περιπτώσεις, στις οποίες η εμφάνιση νέων πραγματικών περιστατικών αλλάζει άρδην την πραγματική και νομική βάση επί της οποίας η διοίκηση στήριξε την κρίση της, δηλαδή τον βασικό νομικό της προσανατολισμό, όπως αυτός αποτυπώνεται στην κλήση προς ακρόαση και μπορεί πλέον με βεβαιότητα να υποστηριχθεί ότι η ακρόαση του διοικούμενου δε συνέβαλε ούτε κατ' ελάχιστον στην άμυνά του.¹⁰⁹

Στη φορολογική διαδικασία όμως ο αριθμός των ακροάσεων πρέπει να εξαρτάται και από τον αριθμό των ρυθμιστικών αντικειμένων. Επί του ζητήματος αυτού το Συμβούλιο της Επικρατείας απεφάνθη ότι σε περίπτωση που το επίμαχο πραγματικό αφορά στην τέλεση διοικητικής

¹⁰⁸ Kopp/Ramsauer, § 28 VwVfG Kommentar Rn.36, Knack/Henneke/Ritgen VwVfG Kommentar, § 28, Rn. 20. Προϋπόθεση παραμένει βέβαια τα νέα στοιχεία να επηρεάζουν σημαντικά το περιεχόμενο της πράξεως. Η νέα διάσταση που θα προσδώσουν οι ισχυρισμοί του ενδιαφερόμενου δε μπορεί να αποκλειστεί πάντως.

BVerwG NJW 1983, 1689; NJW 1988, 1280; VGH Mannheim 30.4.2014, 11 S 244/14 – Rn. 93 (juris). BVerwG NVwZ 2010, 845; Kopp/Schenke § 84 Rn. 21 ff.; § 130a Rn. 5; Seibert in Sodan/Ziekow § 130a Rn. 26 ff.; Rudisile in Schoch u. a. § 130a Rn. 10. , BVerwG NVwZ-RR 1999, 537., BVerwG 15.10.1998, 9 B 142/98, BVerwG

¹⁰⁹ ΔΕΕ Rs. 51/69, Bayer/Kommission, Slg. 1972, S. 745, σκ. 11 : “Die Kommission ist berechtigt und unter Umständen sogar verpflichtet, im Laufe des Verwaltungsverfahrens neue Ermittlungen anzustellen, wenn sich zusätzliche Nachprüfungen als notwendig erweisen. (...) Das rechtliche Gehör der Unternehmen wird durch solche Ermittlungen nicht verletzt, sofern die das Verwaltungsverfahren abschließende Entscheidung gegen die Betroffenen keine anderen als die in der Mitteilung der Beschwerdepunkte angeführten Tatsachen in Betracht zieht. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör kann auch nicht darin erblickt werden, dass für diese Tatsachen zusätzliche Beweismittel angeführt sind und die Darstellung des genauen Hergangs der Ereignisse in der angefochtenen Entscheidung aufgrund der Tatsachenangaben berichtigt ist, welche die Betroffenen der Kommission im Verwaltungsverfahren mitzuteilen Gelegenheit hatten”. ΔΕΕ Rs.51/69, Bayer κατά Επιτροπής, 1972, 745 (772), Απόφαση του Πρωτοδικείου, Rs.T- 39/92, T-40/92, CB u. Europay, 1994, II-49, σκ.60, ΔΕΕ Rs. 26/63, Pistojs, Slg. 1964, 735, 762f.; ΔΕΕ Rs. 114/73 u.a., Suiker Unie, Slg. 1975, 1663, 2011, Rdnr. 434ff. Η μεταβολή της πραγματικής βάσεως, που μπορεί να προκύψει είτε μέσω της ακροάσεως άλλων προσώπων είτε μέσω νέου αποδεικτικού υλικού, συνεπάγεται την επανάληψη της ακροάσεως. Έτσι K.Witte, Das Recht auf rechtliches Gehör im Modernisierten Zollkodex, Mendel Verlag 2011, σελ. 191

παραβάσεως, η οποία αποτελεί έρεισμα για την έκδοση σε βάρος του ίδιου προσώπου πράξεων με διαφορετικό ρυθμιστικό περιεχόμενο, το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως παρέχεται κατ' αρχήν άπαξ σε σχέση με τα οικεία ζητήματα πραγματικού. Συνεπώς, εφόσον έχει τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακροάσεως στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως από τη φορολογική Διοίκηση ορισμένης δυσμενούς για τον επιτηδευματία διοικητικής πράξεως, η οποία στηρίζεται (και) στην τέλεση από τον ίδιο διοικητικής παραβάσεως, δεν απαιτείται να του δοθεί εκ νέου η δυνατότητα να εκθέσει τις απόψεις του για τη διάπραξη της παραβάσεως, πριν από την έκδοση σε βάρος του άλλης πράξεως της φορολογικής αρχής, η νομιμότητα της οποίας προϋποθέτει τη διαπίστωση της ίδιας παραβάσεως.¹¹⁰

Ενόψει της ασκήσεως του δικαιώματος ακροάσεως διά των άρθρων 30 § 5 εδ.β' ΚΒΣ και 36 § 7 εδ.α' ΚΒΣ, το Δικαστήριο έκρινε ότι με την επίδοση του σημειώματος του εδαφίου β' της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. χορηγείται στον επιτηδευματία η δυνατότητα να ασκήσει λυσιτελώς το δικαίωμα του για προηγούμενη ακρόαση αναφορικά με την τέλεση των παραβάσεων που διαπίστωσε ο φορολογικός έλεγχος, ώστε να αποφύγει τόσο την έκδοση φύλλου ελέγχου και την επιβολή φόρου (ενδεχομένως, κατόπιν απορρίψεως των βιβλίων του) όσο και τον καταλογισμό των προβλεπόμενων στο νόμο χρηματικών κυρώσεων, με συνέπεια να μην στοιχειοθετείται παραβίαση του εν λόγω δικαιώματος, σε περίπτωση που ο επιτηδευματίας δεν κληθεί να εκθέσει τις απόψεις του επί της τελέσεως των παραβάσεων εκ νέου, κατ' επίκληση ειδικώς της διατάξεως του εδαφίου α' της παρ. 7 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ., και ιδιαιτέρως πριν από την έκδοση πράξεως καταλογισμού σε βάρος του προστίμου για έκδοση ή λήψη των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η απόφαση αυτή του ΣτΕ κινήθηκε εντός των διαγραφόμενων από το ίδιο Δικαστήριο ορίων, καθώς αυτό είχε ήδη καταλήξει ότι σε περίπτωση που εκδίδεται πράξη της φορολογικής αρχής με την οποία καταλογίζεται διαφυγών φόρος, εφόσον η πράξη αυτή έχει ως έρεισμα διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής, οι οποίες είναι δυνατό να στοιχειοθετούν παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η φορολογική αρχή υποχρεούται να καλέσει τον επιτηδευματία, πριν από την έκδοση της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, να εκθέσει τις απόψεις του επί των περιστατικών που καταρχήν στοιχειοθετούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ., επί των οποίων εδράζεται η καταλογιστική του φόρου πράξη, ιδίως όταν, μέχρι την έκδοσή της, δεν έχει εκδοθεί σε βάρος του επιτηδευματία πράξη επιβολής προστίμου για τις εν λόγω παραβάσεις. Στην περίπτωση, όμως, που πριν εκδοθεί καταλογιστική του διαφυγόντος φόρου πράξη, έχει προηγηθεί η έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου για παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε ο επιτηδευματίας και οι οποίες είχαν ως συνέπεια τη διαφυγή του φόρου που καταλογίζεται, αρκεί για τη νομιμότητα της καταλογιστικής

¹¹⁰ ΣτΕ 1620-21/2017

του φόρου πράξεως, η άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασεως εκ μέρους του επιτηδευματία άπαξ, πριν δηλαδή την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου ΚΒΣ.¹¹¹

Η μειοψηφούσα άποψη των ΣτΕ 1620-21/2017 και των παραπεμπτικών αυτών 39-40/2017 είναι όμως αυτή, η οποία ευθυγραμμίζεται πλήρως με την τελολογία της ακρόασεως και την πλήρωση του προστατευτικού περιεχομένου της, διότι προχωρά στη διάκριση των διαπιστούμενων παραβάσεων, ανεξαρτήτως εάν αυτές ερείδονται επί των αυτών πραγματικών περιστατικών, σε συνάρτηση προς τις έννομες συνέπειες που επισύρουν. Δέχεται εν συνεχεία η άποψη αυτή, ότι στοιχειοθετείται παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασεως στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας δεν κληθεί κατ' άρθρο 36 παρ. 7 του Κ.Β.Σ. να εκθέσει τις απόψεις του, η οποία δεν καλύπτεται από την τυχόν επίδοση του σημειώματος του εδαφίου β' της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., στην περίπτωση που οι παραβάσεις αυτές αποτελούν το έρεισμα του χαρακτηρισμού από την ελεγκτική αρχή των βιβλίων και στοιχείων του ως ανεπαρκών ή ανακριβών, με εντεύθεν συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του.¹¹² Το γεγονός ότι η τέλεση παραβάσεων του Κ.Β.Σ. ενδέχεται να κατατείνει στην έκδοση, τουλάχιστον, δύο διαφορετικών κατ' αντικείμενο καταλογιστικών πράξεων (έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου του ΚΒΣ, κρίση των βιβλίων ως ανεπαρκών και ανακριβών με εντεύθεν συνέπεια την έκδοση φύλλου ελέγχου με εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων), συνηγορεί υπέρ του ότι ο επιτηδευματίας πρέπει, χάριν της διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας και της λυσιτέλειας στην άσκηση εκ μέρους του του δικαιώματος

¹¹¹ ΣτΕ 1197, 1199/2010

¹¹² ΣτΕ 1620-21/2017, μειοψ.: «Τούτο δε καταρχήν διότι από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., ενόψει και του ότι αυτή συστηματικά εντάσσεται στο άρθρο 30 που έχει ως τίτλο “Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων”, συνάγεται ότι η αρμοδιότητα της Επιτροπής του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. περιορίζεται αποκλειστικά στην εκτίμηση του εάν, με βάση την ήδη στοιχειοθετηθείσα από τη φορολογική αρχή αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση του Κ.Β.Σ., i) ορθώς κρίθηκαν τα βιβλία και στοιχεία του ως ανεπαρκή ή ανακριβή και ii) (εάν) συντρέχουν εν προκειμένω οι τασσόμενες από το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ. προϋποθέσεις προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων του με την μέθοδο του εξωλογιστικού προσδιορισμού, χωρίς, πάντως, η εν λόγω Επιτροπή να έχει αρμοδιότητα να κρίνει επί ζητημάτων που σχετίζονται με τη διάπραξη και στοιχειοθέτηση των παραβάσεων. Εξάλλου, λαμβανομένου υπόψη ότι, όπως έχει γίνει νομολογικά δεκτό (ΣτΕ 4489/2012, πρβλ. ΣτΕ 3634/1984, 2995/1988), η φορολογική αρχή υποχρεούται να επιδίδει στον επιτηδευματία το κατά την παράγραφο 7 του άρθρου 36 του ΚΒΣ σημείωμα σε εύλογο, σύντομο, κατ' αρχήν, χρόνο από το «πέρας του ελέγχου», δηλαδή από την αποχώρηση των ελεγκτικών οργάνων από την επαγγελματική εγκατάσταση ή το κατάστημα και, πάντως, πριν από τη σύνταξη και κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου επί των παραβάσεων του Κ.Β.Σ., η διαδικασία ενώπιον της Επιτροπής κατόπιν της επίδοσης του σημειώματος του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ., στην οποία θα μπορούσε, ενδεχομένως, να υποστηριχθεί ότι δύναται ο επιτηδευματίας να υποβάλλει τις απόψεις του, κατά λογική ακολουθία έπεται της κρίσης της φορολογικής αρχής περί στοιχειοθέτησης των παραβάσεων, οι οποίες έχουν ως συνέπεια την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και τη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού. Ως εκ τούτου, η τυχόν διατύπωση ισχυρισμών εκ μέρους του επιτηδευματία σε σχέση με την τέλεση των παραβάσεων στο πλαίσιο άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασεως κατόπιν της επίδοσης του σημειώματος του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. είναι αλυσιτελής δεδομένου ότι, επιπλέον, δεν είναι προηγούμενη, όπως επιτάσσει η ως άνω συνταγματική διάταξη, εφόσον η φορολογική αρχή στο χρονικό αυτό σημείο έχει ήδη εκπεφρασμένη κρίση επί της διάπραξης των παραβάσεων του Κ.Β.Σ.».

προηγούμενης ακρόασης προς μείζονα προστασία του, να καλείται αυτοτελώς πριν την έκδοση κάθε καταλογιστικής πράξεως, ακόμη και αν τα αντίστοιχα φορολογικά αντικείμενα τελούν σε συνάφεια μεταξύ τους, ούτως ώστε να έχει αυτός αυτοτελή και πλήρη επίγνωση των διαφορετικών συνεπειών που μπορεί να έχουν σε βάρος του οι εκάστοτε διαπιστούμενες παραβάσεις - παρατυπίες, ανακρίβειες ή ανεπάρκειες των βιβλίων και στοιχείων του, προκειμένου να καταστρώσει την άμυνά του. Τη θέση αυτή της μειοψηφίας επιρρωνύει ιδίως η αντίστροφη περίπτωση κατά την οποία, η φορολογική αρχή έχοντας καταρχήν προβεί στη διαπίστωση παραβάσεων του Κ.Β.Σ. έχει επιδώσει το σχετικό σημείωμα του άρθρου 36 παρ. 7 του Κ.Β.Σ., πλην, όμως, ο μεταγενέστερος χαρακτηρισμός των βιβλίων ως ανεπαρκών και ανακριβών, ο οποίος, εξάλλου, προϋποθέτει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων εκ μέρους τη φορολογικής αρχής, ερείδεται, επιπλέον, και επί αυτοτελών παραβάσεων της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος ή φ.π.α. κ.λπ., οι οποίες, πάντως, δεν συνιστούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ., με συνέπεια η αμφισβήτησή τους να μην καταλαμβάνεται από τις διαδικαστικές εγγυήσεις του άρθρου 36 παρ. 7 του Κ.Β.Σ., οπότε ανακύπτει η υποχρέωση της φορολογικής αρχής να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα του άρθρου 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ., προκειμένου αυτός να αμφισβητήσει ειδικώς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι οποίες, πάντως, χωρίς να συνιστούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ., άγουν στο να κλονίσουν την πίστη στα βιβλία του και στο ενδεχόμενο εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματός του.¹¹³

3. Χρονικό διάστημα μεταξύ ακρόασης και εκδόσεως της καταλογιστικής του φόρου ή του προστίμου πράξεως

Η διάταξη του άρθρου 28 § 2 εδ. α' ΚΦΔ ορίζει ρητά το χρόνο εκδόσεως της οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου σε ένα μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση μη υποβολής αυτών, από την εκπνοή της προθεσμίας των είκοσι ημερών που ορίζει η § 1 του άρθρου αυτού. Σύμφωνα δε με την § 1 του άρθρου 62 ΚΦΔ τα παραπάνω ισχύουν αναλογικά και για την περίπτωση της επιβολής προστίμων. Όπως ορίζει περαιτέρω το άρθρο 6 § 2 εδ. ε' ΚΔΔιαδ, το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. Η ακρόαση δηλαδή πρέπει να είναι «επίκαιρη», υπό την έννοια της υπάρξεως εύλογου χρονικού διαστήματος μεταξύ της ακρόασης και του δυσμενούς μέτρου.¹¹⁴

¹¹³ ΣτΕ 39-40/2017 σκ. 5 μειοψηφία

¹¹⁴ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 254

Η διαπίστωση αυτή υπαγορεύεται από την ίδια τη ratio της ακροάσεως. Πάροδος εξαιρετικά μακρού χρονικού διαστήματος από την διενεργηθείσα ακρόαση συνεπάγεται την απώλεια της προστατευτικής των συμφερόντων του διοικουμένου εμβέλειάς της,¹¹⁵ αφού είναι πολύ πιθανό να ανακύψουν νέα πραγματικά ή νομικά δεδομένα, ουσιώδη για την υπόθεση, στον δε φορολογούμενο γεννώνται εύλογα αμφιβολίες σχετικά με την αξιολόγηση των διατυπωθέντων ισχυρισμών του, γεγονός που μειώνει τις πιθανότητες αποδοχής της πράξεως και πλήττει κατ' επέκταση τον ειρηνευτικό σκοπό της ακροάσεως. Αλλά και πάροδος διαστήματος μικρότερου του δέοντος πρέπει επίσης να αντιμετωπίζεται με σκεπτικισμό αναλόγως και με τη φύση και πολυπλοκότητα της υποθέσεως, διότι είναι πολύ πιθανό η διοίκηση να μην προέβη καν στην αξιολόγηση των απόψεων του ιδιώτη και να εξέδωσε αμέσως την βλαπτική για τα συμφέροντά του πράξη.¹¹⁶

Βάσει των ανωτέρω τίθεται το ερώτημα εάν στη φορολογική διαδικασία, έκδοση ατομικής πράξεως επιβολής φόρου ή καταλογισμού προστίμου καθ' υπέρβαση της οριζόμενης από το άρθρο 28 § 2 εδ. α' ΚΦΔ προθεσμίας είναι νόμιμη. Δυνάμει της διατάξεως του άρθρου 10 § 5 εδ.β'ΚΔΔιαδ', που ορίζει ότι οι προθεσμίες για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων δυσμενών, για το πρόσωπο, το οποίο αφορούν αμέσως, είναι αποκλειστικές, υπέρβαση της ως άνω προθεσμίας καθιστά την πράξη νομικώς πλημμελή. Ο νομοθέτης, χρησιμοποιώντας έγκλιση οριστική στη λέξη «εκδίδει» του άρθρου 28 § 2 εδ. α'ΚΦΔ, υποχρεώνει τη διοίκηση να προβεί στην έκδοση της πράξεως εντός της οριζόμενης μηνιαίας προθεσμίας, η οποία είναι εύλογη, αφού η διοίκηση έχει ήδη τα συμπεράσματα του διενεργηθέντος από αυτήν ελέγχου, τα οποία κοινοποίησε στον φορολογούμενο μαζί με την πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η οποία, όπως αναφέρθηκε, αποτελεί σχέδιο της επακολουθούσας οριστικής πράξεως και επομένως η υπόθεση θεωρείται ώριμη για την έκδοση της πράξεως.¹¹⁷

Η άποψη αυτή περί νομικώς πλημμελούς πράξεως, εφόσον αυτή δεν εκδοθεί εντός της τασσόμενης από το εδ. α' της παρ. 2 του άρθρου 28 ΚΦΔ μηνιαίας προθεσμίας από την παραλαβή των απόψεων του ενδιαφερομένου, επιρρωνύεται περαιτέρω από τη διαφοροποίηση που εισάγει ο νομοθέτης του ΚΦΔ εν σχέσει προς τα προϊσχύοντα σχετικώς με τη διακοπή της παραγραφής.¹¹⁸ Κατά τη διάταξη του άρθρου 36 § 1 ΚΦΔ η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου διακόπτεται με την έκδοση της πράξεως και όχι με την κοινοποίηση αυτής, όπως όριζε η προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 84 § 1 Ν. 2238/1994. Δεδομένου του καθεστώτος ιδιαίτερης

¹¹⁵ Eisenberg, ό.π., σελ.188 με παραπομπές στη γαλλική βιβλιογραφία στην υποσημείωση 622.

¹¹⁶ BSGE 46, 57 (59), Bartels, ό.π., σελ. 85: «Αν η πράξη πρέπει να εκδοθεί από τη διοίκηση σε ένα συγκεκριμένο χρονικό σημείο, θα πρέπει αυτή να έχει εξασφαλίσει ικανοποιητική προθεσμία στον ενδιαφερόμενο, ώστε να μπορεί να εκπληρώσει το καθήκον αξιολογήσεως των πραγματικών και νομικών δεδομένων (Verwertungspflicht) που υπέχει».

¹¹⁷ Μέντης, ό.π., σελ. 206

¹¹⁸ Μέντης, ό.π., σελ. 206

ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη του άρθρου 78 § 2 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης, εξειδικεύοντας την απορρέουσα από τα άρθρα 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος αρχή του κράτους δικαίου,¹¹⁹ η κατάσταση του φορολογούμενου σχετικά με την ύπαρξη ή μη φορολογικής ενοχής, δεν μπορεί να τίθεται εν αμφιβόλω, επιβάλλεται δε η σαφήνεια και η προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων, οι οποίες πρέπει να τηρούνται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων.¹²⁰ Επειδή πλέον, υπό το ισχύον καθεστώς του ΚΦΔ, ο φορολογούμενος με την έκδοση της πράξεως δεν γνωρίζει τη διακοπή της παραγραφής, όπως επί κοινοποίησεως, το μοναδικό γνωστό σε αυτόν σημείο είναι η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και της πράξεως προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, προκειμένου να διατυπώσει τους ισχυρισμούς του. Η προληπτική/προειδοποιητική και προστατευτική λειτουργία της ακροάσεως του φορολογούμενου συμβάλλει στην ενημέρωσή του για την επικείμενη έκδοση της πράξεως, ώστε αυτός να μπορεί να υπολογίσει με ακρίβεια και το χρονικό σημείο ενάρξεως της παραγραφής.¹²¹

¹¹⁹ ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., Ολ. 3174/2014, 4731/2014, 640/2015, 3777/2008, 1508/2002, Πρβλ. και το ν. 4048/2012 «Ρυθμιστική Διακυβέρνηση: Αρχές, Διαδικασίες και Μέσα Καλής Νομοθέτησης», Α` 34, στο άρθρο 2 παρ. 1 του οποίου προβλέπεται ότι μεταξύ των αρχών καλής νομοθετήσεως περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η ασφάλεια δικαίου (περ. η').

¹²⁰ πρβλ. ΑΕΔ 11/2003, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 4731/2014, 640/2015, ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015, 3777/2008, πρβλ. ΣτΕ 144, 1976/2015, 1623/2016, επίσης ΔΕΕ, 2.6.2016, C-81/15, Καπνοβιομηχανία Καρέλια Α.Ε. κατά Υπουργού Οικονομικών, σκ. 45, 3.9.2015, C-384/14, Etablissement national des produits de l' agriculture et de la mer (FranceAgriMer) κατά Sodiaal International SA, σκ. 30

¹²¹ Μέντης, ό.π., σελ. 207

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

§ 1. Οικονομολογική προσέγγιση του δημοσίου δικαίου θεσμού της προηγούμενης ακροάσεως

Πρόλογος

Η οπτική της οικονομικής αναλύσεως του δικαίου που μας κληροδότησε η Σχολή του Σικάγο, κατά την οποία το δίκαιο εξετάζεται με όρους οικονομικών αποτελεσμάτων καθώς και θετικών/αρνητικών εξωτερικοτήτων, συνίσταται εν πολλοίς στην προσέγγισή του με όρους αποτελεσματικότητας. Η θεωρία αυτή προτάσσει την ορθολογική επιλογή ως μηχανισμό λήψεως αποφάσεων και αντιλαμβάνεται στενά την αποτελεσματικότητα¹ ως οικονομική αποδοτικότητα (economic efficiency), την οποία και ταυτίζει με την κοινωνική ευημερία.² Αυτό διότι το δίκαιο θεωρείται και αυτό μια ρύθμιση που πρέπει να κριθεί με βάση το οικονομικό της αποτέλεσμα ως συνέπεια της στενότητας των πόρων. Για τους δημόσιους θεσμούς που είναι επιφορτισμένοι με την προάσπιση της κοινωνικής ειρήνης και ευημερίας αυτό σημαίνει ότι απαιτείται συνετή και αποτελεσματική διαχείριση. Το ζητούμενο της οικονομικής αναλύσεως του δημοσίου δικαίου είναι τα οφέλη να μην οριοθετούνται μόνο με κίνητρα στενά προσωπικά ιδιωτικού οφέλους ή με κίνητρα στενά συγκεκριμένων ομάδων συμφερόντων, αλλά να ταυτίζονται με τη δημόσια ωφέλεια. Σε ό, τι αφορά το κόστος της εκάστοτε προτεινόμενης ρυθμίσεως, αυτό δε θα πρέπει να υπερβαίνει το όριο εκείνο, που καθιστά τη ρύθμιση απρόσφορη και άρα αναποτελεσματική.

Γιατί όμως το δίκαιο πρέπει να είναι πρωτίστως αποτελεσματικό; Η ασφάλεια δικαίου, η εξισορροπητική δικαιοσύνη, η διανεμητική δικαιοσύνη, η προστασία εννόμων αγαθών, η προστασία του αδύναμου μέρους, συνιστούν σκοπούς, οι οποίοι όχι μόνο διαδραμάτισαν έναν σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση της νομικής θεωρίας, αλλά ακόμα και σήμερα διεκδικούν

¹ Γ.Δελλής, Δήμος και Αγορά, Εκδ. Ευρασία, Αθήνα 2018, σελ.10: «Η οικονομική ανάλυση του δικαίου προσεγγίζει τους νομικούς θεσμούς μέσα από τις αρχές, τα πορίσματα και τις μεθόδους της μικροοικονομικής: της επιστήμης, η οποία αντιλαμβάνεται, όχι μόνο τις οικονομικές σχέσεις αλλά και την ανθρώπινη συμπεριφορά εν γένει, ως ένα άθροισμα ατομικών επιλογών (rational choices) για τη βέλτιστη κάλυψη υποκειμενικών αναγκών σε συνθήκες ελευθερίας και στενότητας πόρων. Με αναφορές στην αριστοτελική φιλοσοφία και στον ωφελιμισμό του Jeremy Bentham και του John Stuart Mill, η μέθοδος αυτή έχει ως επίκεντρο την ορθολογικότητα στη λήψη αποφάσεων, εξετάζοντας παράλληλα τα όρια καθώς και τις παγίδες της ανθρώπινης λογικής».

² Δελλής,ό.π., σελ. 23

δικαιολογημένα τη θέση τους στην έννομη τάξη. Γιατί όμως παρ' όλα αυτά η σύλληψη της αποτελεσματικότητας κατά την οικονομική θεωρία απαιτεί την αποκλειστικότητα στη λήψη αποφάσεων, γιατί συνιστά το μόνο κριτήριο καταφάσεως περί δικαίου και αδίκου? Why efficiency?³

Η νομική επιστήμη δεν έχει αναπτύξει έναν αυτόνομο ορισμό της αποτελεσματικότητας. Όταν οι νομικοί κάνουν λόγο για αποτελεσματικότητα, αναφέρονται κατά κανόνα στην επίτευξη κάποιου στόχου καταβάλλοντας την ελάχιστη δυνατή δαπάνη ή στην επίτευξη του επιδιωκόμενου στόχου στο μέγιστο βαθμό μη υπερβαίνοντας μια συγκεκριμένη δαπάνη.⁴ Η αποτελεσματικότητα είναι επομένως ένας σχετικός όρος, ο οποίος συναρτάται πάντοτε άμεσα προς συγκεκριμένους σκοπούς, οι οποίοι έχουν τεθεί εκ των προτέρων.⁵ Πιο συγκεκριμένα, η αποτελεσματικότητα πρέπει να είναι σε θέση να εξυπηρετήσει τους σκοπούς και τις λειτουργίες, όπως αυτές ορίζονται από το Σύνταγμα και τους νόμους.⁶

Η έννοια της αποτελεσματικότητας στηρίζεται περαιτέρω στη σχέση μέσου προς σκοπό. Πρόκειται για τη συνήθη στην οικονομική επιστήμη και υιοθετημένη από τους νομικούς έννοια της οικονομικότητας.⁷ Τί είναι αποτελεσματικό, εξαρτάται πάντα από τον επιδιωκόμενο στόχο, χωρίς αυτός να αξιολογείται.⁸ Η έννοια της οικονομικότητας αποτελεί και το σημείο εκκινήσεως για τη

³ R.Dworkin, Why efficiency?, A Response to Professors Calabresi and Posner," Hofstra Law Review: Vol. 8: Iss. 3, Article 5, διαθέσιμο στον διαδικτυακό τόπο: <http://scholarlycommons.law.hofstra.edu/hlr/vol8/iss3/5>, A.A.Alchian/W.R.Allen. Exchange & Production-Competition, Coordination & Control, Belmont, California.: Wadsworth Publishing Company, 3η εκδ. 1983, σελ. 9: "Economic analysis is solely scientific. "That is, it helps to explain what conditions lead to what consequences: <If A, then B.> ...The economist is not ordained to pass final judgment on the desirability of B. That is a normative issue".

Τα τελευταία χρόνια αναπτύχθηκε μια σειρά από οικονομικά μοντέλα, τα οποία καταδεικνύουν, ότι «αποτελεσματικό δίκαιο» μπορεί να υπάρχει και χωρίς τη μεσολάβηση του νομοθέτη ή του δικαστή. Πρόκειται για τη λεγόμενη θεωρία της εξελίξεως. Έτσι R.A.Posner, Economic Analysis of Law, Boston 1992, 4η εκδ., σελ. 559επ.. Ο ίδιος όμως υποστηρίζει ότι ακόμα και αν η θέση περί εξελίξεως ήταν ικανοποιητική, δεν θα άλλαζε το ερώτημα, why efficiency? Γιατί δεν επιχειρεί πρωτίστως η νομοθετική εξουσία να ανακατευθύνει αυτή την εξελικτική διαδικασία? Γιατί το εξελισσόμενο δίκαιο, είναι το ορθό δίκαιο?, H. Eidenmüller, Effizienz als Rechtsprinzip, Mohr Siebeck, Tübingen 1998, σελ. 169-170

⁴ Eidenmüller,ό.π., σελ. 55

⁵ Π.Λαζαράτος, Αποτελεσματικότητα της Διοικήσεως: Ένα νομικό επιχείρημα με συνταγματική θεμελίωση, ΤοΣ 4/1991, σελ. 515

⁶ Π.Λαζαράτος, ό.π., σελ. 515, P.Häberle, Effizienz und Verfassung, σε 98 Archiv des öffentlichen Rechts, 1983, σελ. 625-635, H. Eidenmüller, ό.π., σελ. 55

⁷ Eidenmüller, ό.π., σελ. 55, πρβλ. σχετικά: ΣτΕ 43/2018, 4169/2014, 3072/2015, 2906/2012, 2543/2014

⁸ Eidenmüller, ό.π., σελ. 173: Η απάντηση στο ερώτημα του Dworkin (why efficiency?) οδηγεί πρωτίστως την αναγωγή της απάντησης σε κριτήρια φιλοσοφικά και συγκεκριμένα στον ωφελιμισμό. Ο ωφελιμισμός, όπως η οικονομική ανάλυση του δικαίου, συνιστά μια τελολογική θεωρία και συνεπώς αποσκοπεί στην επίτευξη ενός συγκεκριμένου στόχου. Ενώ η οικονομολογική ανάλυση του δικαίου αποσκοπεί στην αύξηση της αποτελεσματικότητας, ο ωφελιμισμός αποσκοπεί στη μεγιστοποίηση του οφέλους. Εάν υπάρχει ταυτότητα σκοπών και αν η αναγωγή της ωφελιμιστικής ηθικής σε ακρογωνιαίο λίθο του νομικού μας συστήματος θα ήταν άξια επιδιώξεως δεν αποτελεί αντικείμενο του υπό έρευνα τόπου. Ο ωφελιμισμός όμως παρά την εντυπωσιακή επίδραση που έχει κυρίως στο αγγλοαμερικανικό δίκαιο, είναι μια «προβληματική» φιλοσοφία, γι αυτό και καταβάλλεται προσπάθεια ανευρέσεως και άλλων θεμελίων για την οικονομική αποτελεσματικότητα, πέραν των ωφελιμιστικών. Η πιο ενδιαφέρουσα απόπειρα

διατύπωση του ορισμού της ευημερίας. Η τελευταία δεν εξαντλείται αποκλειστικά στη βελτιστοποίηση της σχέσεως μέσου προς σκοπό για την επίτευξη του εκάστοτε στόχου (έννοια οικονομικότητας). Σημαίνει πολύ περισσότερο ότι η ίδια η αποτελεσματικότητα οφείλει να είναι ο στόχος και ταυτόχρονα κλίμακα των υπόλοιπων σκοπών. Στη διαπίστωση αυτή συγκλίνουν αμφοτέρωθεν τα κριτήρια Pareto και Kaldor/Hicks.⁹ Κατά την οικονομική ανάλυση του δικαίου η αποτελεσματικότητα νοούμενη ως ευημερία είναι ο σκοπός, ο οποίος πρέπει να δεσμεύει την έννομη τάξη. Κάθε άλλος σκοπός αξιολογείται βάσει του «εάν» και «πόσο» ωφελεί την αποτελεσματικότητα.¹⁰ Δύο είναι επομένως οι θεμέλιοι λίθοι της οικονομικής αναλύσεως του δικαίου: α) οι άνθρωποι δρουν ως *homines oeconomici*, β) τα αποτελέσματα των νομικών κανόνων πρέπει πάντα να αξιολογούνται βάσει κριτηρίων ευημερίας.¹¹

Η ουσιωδώς διαφορετική μεθοδολογική αφετηρία -δημοσίου δικαίου και οικονομικής επιστήμης- ορίζει κατά λογική ακολουθία διαφορετικά και το ορθό, τη βέλτιστη επιλογή, που συνιστά το μέσο για την επίτευξη της αποτελεσματικότητας.¹² Το δημόσιο δίκαιο ξεκινά «δεοντολογικά», εφόσον το σημείο εκκινήσεως αποτελεί όχι η προς ρύθμιση πραγματικότητα αλλά ο κανόνας δικαίου, ο οποίος θέτει το δέον, με το οποίο πρέπει να συμμορφωθεί η εξεταζόμενη διοικητική διαφορά.¹³ Οι δημόσιες αποφάσεις για να είναι νόμιμες, πρέπει να λαμβάνονται σε ένα σύστημα κράτους δικαίου από όργανα, τα οποία λειτουργούν με δημοκρατικές διαδικασίες και σέβονται τους κανόνες. Στο ανωτέρω πλαίσιο, η αποτελεσματικότητα ενδιαφέρει εντελώς περιθωριακά, μόνο στο μέτρο που συνδέεται με την εγγυητική υπέρ των διοικουμένων λειτουργία του δημοσίου δικαίου.¹⁴ Αυτό είναι αναμενόμενο, αφού οι κανόνες του δημοσίου δικαίου θεσπίστηκαν για να υπηρετούν καταρχήν τη νομιμότητα ως εγγύηση των ιδιωτικών συμφερόντων απέναντι στην αυθαίρετη χρήση της δημόσιας εξουσίας¹⁵ και όχι τη βέλτιστη επιδίωξη του γενικού συμφέροντος. Απεναντίας, η οικονομολογική προσέγγιση του δικαίου επικεντρώνεται στην ορθολογική αναζήτηση των πραγματικών επιδόσεων της δημόσιας δράσεως. Λόγω της

θεμελιώσεως ανάγεται στην εδώ και δύο περίπου δεκαετίες ανανεωμένη από τον Ρωλς παράδοση του κοινωνικού συμβολαίου, και η οποία αποπειράται να θεμελιώσει την οικονομική αποτελεσματικότητα. Έτσι J.Rawls (1971), *A Theory of Justice*, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press. Ο Posner τέλος επιχείρησε να θεμελιώσει την αποτελεσματικότητα στον πραγματισμό., Posner E. (2002), *Law and Social Norms*, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press.

⁹ Eidenmüller, ό.π., σελ. 56

¹⁰ Eidenmüller, ό.π., σελ. 57

¹¹ Eidenmüller, ό.π., σελ. 57

¹² Δελλής, ό.π., σελ. Θεσμική προέκταση και των δύο αντιλήψεων για την ορθότητα των αποφάσεων αποτελούν ο Δήμος και η Αγορά. Ο Δήμος περιλαμβάνει τους δημόσιους, μη συναινετικούς θεσμούς -Βουλή, Κυβέρνηση, Διοίκηση, Δικαστήρια- οι οποίοι δρουν κυριαρχικά, σε ένα πλαίσιο συνταγματικής, δημοκρατικής νομιμότητας.

¹³ Δελλής, ό.π., σελ. 43

¹⁴ Δελλής, σελ. 45

¹⁵ Δελλής, ό.π., σελ. 47:« Είναι γεγονός ότι στα χρόνια της κρίσης, οι φορείς δημόσιας εξουσίας υποπίπτουν ακόμη περισσότερο στην έξη κατάχρησής της», βλ. και απόφαση ΣτΕ Ολ. 3174/2011 που το επιβεβαιώνει στη σκ. 6

οντολογικής της αφετηρίας, η οικονομική θεωρία εστιάζει στην αποτελεσματικότητα των δημόσιων επιλογών, διά της βέλτιστης κατανομής των πόρων, δεδομένης της στενότητάς τους και στην επίδραση του δικαίου σε αυτή.¹⁶ Σύμφωνα με την οικονομική ανάλυση του δικαίου, η νομιμότητα των αποφάσεων δεν εξαρτάται αποκλειστικά από τη θεμελίωσή τους σε υπερκείμενο κανόνα δικαίου αλλά και από το οικονομικό τους αποτέλεσμα και συνεπώς η δημόσια απόφαση για να είναι αποτελεσματική και να συνιστά τη βέλτιστη επιλογή οφείλει να ικανοποιεί δεοντολογικούς και πρακτικούς στόχους.¹⁷

Το ηπειρωτικό δημόσιο δίκαιο εξοικειώθηκε σχετικά με την προβληματική της αποτελεσματικότητας μέσα από την έννοια της αναλογικότητας. Η Διοίκηση απαγορεύεται να επιδιώκει αναποτελεσματικά δημόσιους σκοπούς, μόνο στο βαθμό που η αναποτελεσματικότητά της συνεπάγεται δυσμενείς επιπτώσεις στην κοινωνική και οικονομική ζωή, προκαλώντας συν τοις άλλοις αρνητικές εξωτερικότητες και πρόσθετα κόστη συναλλαγής, επιβαρύνοντας το ευρύτερο σύνολο. Η εφαρμογή της οικονομικής ανάλυσης πηγάζει από την αντίληψη ότι το κανονιστικό αντικείμενο του δικαίου δεν είναι μόνο η επιβολή ή απαγόρευση μιας συγκεκριμένης συμπεριφοράς αλλά και το αποτέλεσμα που επιδιώκει ο νομοθέτης. Η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί σχηματικά, μια νομική παραλλαγή του κριτηρίου Kaldor/Hicks,¹⁸ το οποίο προσφέρει το θεωρητικό υπόβαθρο στην ανάλυση κόστους/οφέλους, το κατεξοχήν μεθοδολογικό εργαλείο με παγκόσμια πλέον αναγνώριση για την αξιολόγηση των δημόσιων επιλογών.¹⁹

Κατά μείζονα λόγο, σε ένα φιλελεύθερο κράτος, η καλή διακυβέρνηση δεν εξαντλείται στην τήρηση των δημοκρατικών επιταγών και στην εγγύηση των ατομικών ελευθεριών αλλά και στην επιδίωξη του βέλτιστου ορθολογικού σχεδιασμού, άλλως της «τεχνοκρατίας», η οποία συνυφασμένη με την αποτελεσματικότητα καθίσταται μια επιπλέον πηγή νομιμοποίησης της δημόσιας δράσεως και πυλώνας -πέραν της δημοκρατίας και των δικαιωμάτων- στο οποίο καλείται να ισορροπήσει το σύγχρονο δημόσιο δίκαιο.²⁰

¹⁶ Δελλής, ό.π., σελ. 11

¹⁷ Δελλής, ό.π., σελ. 3

¹⁸ Δελλής, ό.π., σελ. 69, Eidenmüller, ό.π., σελ. 56

¹⁹ Δελλής, ό.π., σελ. 70

²⁰ Δελλής, ό.π., σελ. 231

I. Η συμβολή της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία

Εκ της ανωτέρω εισαγωγής στην οικονομική ανάλυση του δημοσίου δικαίου και στον επιδιωκόμενο από αυτήν σκοπό, κατέστη εμφανής ο λειτουργικός προσανατολισμός του υπό έρευνα τύπου. Επιχειρείται η οικονομολογική προσέγγιση του δημοσίου θεσμού της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία, δεδομένης της σημασίας της τόσο ως αμυντικού δικαιώματος όσο και ως ουσιώδους διαδικαστικού τύπου, ως βέλτιστης επιλογής για τον φορέα του δικαιώματος και το δημόσιο συμφέρον, με τρόπο τέτοιο, ώστε να οδηγεί σε οικονομικά ανεκτά αποτελέσματα.

Η γένεση της φορολογικής ενοχής δεν επέρχεται αυτόματα με την έναρξη ισχύος του τυπικού νόμου αλλά προϋποθέτει την εξατομίκευση του φόρου, δηλαδή την μέσω νομοθετικά προκαθορισμένης διαδικασίας, υπαγωγή του φορολογικού πραγματικού περιστατικού στη μείζονα πρόταση του αφηρημένου και απρόσωπου φορολογικού κανόνα δικαίου. Η διαδικασία -στοιχείο της λεγόμενης «εξωτερικής» νομιμότητας της διοικητικής δράσεως- διατηρεί την κομβική της σημασία και υπό το πρίσμα της οικονομικής αναλύσεως. Συνιστά το μηχανισμό, ο οποίος διασφαλίζει την ποιότητα των αποφάσεων και καθιστά εφικτή την εποπτεία τους.²¹ Στη σύγχρονη μορφή του το διαδικαστικό δίκαιο αποσκοπεί στη βελτίωση του τρόπου λήψεως αποφάσεων των φορέων δημόσιας εξουσίας, επιβάλλοντας την τεκμηρίωση των επιλογών τους, σε συνθήκες διαφάνειας και με συμμετοχο τον ιδιώτη φορολογούμενο. Το σύγχρονο δημόσιο δίκαιο δεν συνάδει με μυστικοπαθείς συμπεριφορές και τακτικές αιφνιδιασμού του φορολογούμενου αλλά προτάσσει τη διαφάνεια, τον ανοιχτό χαρακτήρα της διαδικασίας, την απλότητα, τη σαφήνεια του περιεχομένου των ρυθμίσεων και την ασφάλεια δικαίου ως προϋποθέσεις καλής νομοθετήσεως.²²

Η ατομική καταλογιστική του φόρου η του προστίμου πράξη συνιστά δημόσια απόφαση, δηλαδή πράξη μη συναινετικού θεσμού, με την οποία ασκείται δημόσια ρύθμιση στο όνομα της ευημερίας.²³ Έτσι η πράξη αυτή επιβάλλεται να συνάδει αφενός με τους υπέρτερους κανόνες δικαίου (με τις αρχές της νομιμότητας και της ισότητας του φόρου, άρ. 4§5 και 78§§1,4Σ) αφετέρου να προάγει μέσω μέσω του τρόπου παραγωγής της, την αποτελεσματικότητα της δημόσιας δράσεως. Η διαφάνεια και η ευρεία συμμετοχή που επιτυγχάνεται διά της ακροάσεως, ως δικαιώματος συμπράξεως στη φορολογική διαδικασία, συνιστούν κατά την οικονομολογική θεώρηση του δικαίου, κρίσιμα θεσμικά αντίμετρα στις εγγενείς αναποτελεσματικότητες των

²¹ Δελλής,ό.π., σελ. 341

²² Δελλής, ό.π., σελ. 343

²³ Δελλής, ό.π., σελ. 341, ΣτΕ 172/2018, όπως είναι η καταστολή της φοροδιαφυγής

δημοσίων θεσμών.²⁴ Αποτρέπουν οπορτουνιστικές συμπεριφορές, καθώς μειώνουν τον κίνδυνο ομηρίας και την ασυμμετρία πληροφόρησης του δημόσιου ρυθμιστή, δηλαδή της φορολογικής διοικήσεως κατά την εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής.²⁵ Μέσω της ακροάσεως ενεργείται στάθμιση πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων, παροχή των κατάλληλων κινήτρων και αντικινήτρων στους συμμετέχοντες στο «παίγνιο» της αποφάσεως.²⁶

Πιο αναλυτικά, το «ενδιαφερόμενο κοινό» είναι διπλά πολύτιμο για την εμπέδωση της αποτελεσματικότητας της δημόσιας δράσεως. Τούτο διότι το πραγματικό του προς εφαρμογή κανόνα δικαίου αντιστοιχεί σε περιστατικά αναγόμενα στη σφαίρα επιρροής του φορολογουμένου, για τα οποία ο ίδιος αποδεικνύεται τις περισσότερες φορές ο μοναδικός γνώστης, εκπληρώνοντας παράλληλα το καθήκον αλήθειας που πρέπει να διέπει τη φορολογική διαδικασία, το οποίο πληρούται εφόσον τα δεδομένα που ανάγονται στο πρόσωπο του είναι ορθά και πλήρη. Ο φορολογούμενος, ως κάτοχος σημαντικών πληροφοριών και ως το πρόσωπο σε βάρος του οποίου θα ληφθεί το δυσμενές μέτρο, γνωρίζει καλύτερα το συγκεκριμένο αντικείμενο και είναι σε θέση να ενημερώσει το αποφασίζον όργανο, τόσο για τις αναμενόμενες επιπτώσεις, όσο και για τις δικές τους προτιμήσεις, ώστε αυτό να καταλήξει στη βέλτιστη για όλους επιλογή. Δεύτερον, οι εν δυνάμει θιγόμενοι από την επικείμενη απόφαση έχουν αυξημένο κίνητρο να αναδείξουν τις αδυναμίες της, καθώς, άνευ της δικής τους παρεμβάσεως, υφίσταται ο κίνδυνος, το κόστος της αποφάσεως αυτής να υποτιμηθεί, χωρίς ούτε ο δημόσιος φορέας που τη λαμβάνει ούτε ο δικαστής που την ελέγχει να είναι σε θέση να το αντιληφθούν. Έτσι μέσω της καταρχήν «σημειακής» λειτουργίας της προηγούμενης ακροάσεως, αφού αυτή συνιστά μέσο άμυνας κατά μιας κακής ατομικής πράξεως, όπως θα καταδειχθεί στις γραμμές που ακολουθούν, αποτρέπονται ανορθολογικές δημόσιες επιλογές και αναδεικνύονται οι ευρύτερες συνέπειές της στη φορολογική διαδικασία, επιβεβαιώνοντας το οικονομικό δόγμα *think globally act locally*.²⁷

²⁴ Δελλής, ό.π., σελ. 349, C.Coglianese/H.Kilmartin/E.Mendelson, Transparency and Public Participation in the Federal Rulemaking Process: Recommendations for the New Administration, *The George Washington Law Review*, 2009, σελ. 924

²⁵ Δελλής, ό.π., σελ. 349, D.Epstein/S.O' Halloran, Administrative Procedures, Information, and Agency Discretion, *American Journal of Political Science*, 1994, σελ. 697

²⁶ Δελλής, ό.π., σελ. 342

²⁷ M.Morley, *How to Manage Your Global Reputation: A Guide to the Dynamics of International Public Relations* Palgrave Macmillan UK, 2002, σελ. 35: "The idea is that a good product, service or communications strategy can achieve global success as long as it is customized to meet local tastes".

II. Οικονομική προσέγγιση των σκοπών της προηγούμενης ακροάσεως

Στην οικονομική θεωρία το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως αντιστοιχεί σε αγαθό, κατά την οικονομική του όρου έννοια, το οποίο ενόψει των αναγκών που ικανοποιεί έχει διττή φύση, ατομική και δημόσια. Η οικονομολογική προσέγγιση του δικαίου συνδέει αυτή τη διττή φύση του δικαιώματος με τη θετική εξωτερικότητά του, που συνεπάγεται η άσκησή του, διότι η εξατομικευμένη κατανάλωση του αγαθού, στο οποίο αντιστοιχεί το δικαίωμα δεν γεννά μόνο ιδιωτικό αλλά και κοινωνικό όφελος.²⁸ Έτσι η άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως, ως συναλλαγή με τη φορολογική αρχή, έχει μια τιμή, η οποία προκύπτει αφαιρουμένου του κόστους για την ικανοποίησή της. Οι θετικές εξωτερικότητες, που συνεπάγεται η άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως, ενσωματώνονται στην τιμή του αγαθού/δικαιώματος και επωφελούν τόσο τον ενδιαφερόμενο ιδιώτη όσο και το κοινωνικό σύνολο.²⁹ Κατά συνέπεια, μπορεί να υποστηριχθεί ότι αυτές οι θετικές εξωτερικότητες ταυτίζονται με τους σκοπούς άλλως λειτουργίες που επιτελεί το εν λόγω δικαίωμα.

Το *status activus processualis* του δικαιώματος ακροάσεως παραπέμπει ευθέως στην προστατευτική και ειρηνευτική λειτουργία της ακροάσεως. Πρόκειται στην ουσία για τη μετάλλαξη μιας αφηρημένης έννομης κατάστασης σε μια ρεαλιστική αξίωση, συνδεδεμένη με την έννοια της αποτελεσματικότητας.³⁰ Η σημαντικότερη θετική εξωτερικότητα είναι η προστατευτική λειτουργία του δικαιώματος ακροάσεως, καθώς ο ιδιώτης μέσω της επικοινωνίας του με τον δημόσιο φορέα λήψεως αποφάσεως διαφωτίζεται ως προς τις πραγματικές και νομικές ιδιορρυθμίες της περιπτώσεώς του, με συνέπεια να είναι σε θέση να προβεί σε αποτελεσματική χρήση του δικαιώματος δικαστικής προστασίας του (άρ.20§1Σ). Παρά τη χρονική πίεση και τον επείγοντα και μαζικό χαρακτήρα της φορολογικής διαδικασίας και ακριβώς επειδή σε ένα κράτος δικαίου η ουσιαστική ορθότητα της ατομικής προσδιοριστικής του φόρου ή καταλογιστικής του προστίμου πράξεως, η οποία συνεπάγεται ιδιαίτερης εντάσεως περιορισμούς σε δικαιώματα και βιοτικά συμφέροντα των φορολογουμένων, δεν πρέπει να αποτελεί τυχαίο γεγονός,³¹ παρέχεται η δυνατότητα στον διοικούμενο να συμπληρώσει ή να διορθώσει κατά το δοκούν τα πραγματικά περιστατικά και τις νομικές κρίσεις και επιχειρηματολογώντας πειστικά να συμβάλει στην έκδοση

²⁸ Δελλής, ό.π., σελ. 258

²⁹ Δελλής, ό.π., σελ. 78, όχι όμως σε τέτοιο βαθμό ώστε να θεωρηθεί ότι η προηγούμενη ακρόαση από οικονομικής πλευράς συνιστά “merit good”. Ως δικαίωμα άμυνας εννοεί πρωτίστως τον άμεσα ενδιαφερόμενο, τον πληττόμενο από τη δυσμενή πράξη, στην προάσπιση των συμφερόντων του οποίου άλλωστε αποσκοπεί.

³⁰ J.Held, *Der Grundrechtsbezug des Verwaltungsverfahrens*, Duncker & Humblot, Berlin, 1984, σελ. 66-67, 178

³¹ H. Bartels, *Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren*, Duncker&Humblot/Berlin, 1985, σελ. 28

μιας καθ' ύλην σωστής απόφασης.^{32, 33} Η χορήγηση περιθωρίων αυτενέργειας στους ιδιώτες, οι οποίοι σαφώς γνωρίζουν καλύτερα ό, τι τους αφορά άμεσα, συρρικνώνει το εγγενές γνωσιακό έλλειμμα των μεγάλων και πολυεπίπεδων μηχανισμών, όπως αυτό της φορολογικής διοικήσεως στο σύγχρονο κράτος, και εμπλουτίζει τη διαδικασία λήψεως απόφασης με στοιχεία διαφάνειας και συμμετοχής.³⁴ Αυτή η συμβουλευτική και προειδοποιητική λειτουργία³⁵ σχετικά με τη μέλλουσα να εκδοθεί, δυσμενή για τον φορολογούμενο πράξη τονώνει την εμπιστοσύνη του ιδιώτη απέναντι στον φορέα δημόσιας εξουσίας και συμβάλλει στην εξομάλυνση των σχέσεων μεταξύ τους.³⁶

Η προηγούμενη ακρόαση αποτελεί μεν μια επιπλέον διατύπωση για την άσκηση της κρατικής δραστηριότητας, δηλαδή την έκδοση της ατομικής προσδιοριστικής του φόρου ή καταλογιστικής του προστίμου πράξεως, συνιστά όμως με βάση τη θεωρία της οικονομικής αναλύσεως μια «επωφελή συναλλαγή», η οποία εξυπηρετεί και το γενικό συμφέρον, αφού συμβάλλει καθοριστικά στην αποτελεσματική και αποδοτική εκπλήρωση του διοικητικού έργου.³⁷ Μέσω της προηγούμενης ακροάσεως η διοικητική κρίση εξοπλίζεται με ακρίβεια, συμβάλλοντας στην δυναμική αναβάθμιση της ποιότητας της διοικητικής απόφασης και της διαδικασίας. Το διαλεκτικό στοιχείο, ίδιον της διαφάνειας και των συμμετοχικών θεσμών ενός φιλελεύθερου κράτους, απομακρύνει την υποκειμενικότητα από κάθε κρίση και συνεπώς κάθε μέσο, το οποίο συντελεί στη συρρίκνωση του

³² Η πλήρωση των τυπικών προϋποθέσεων για μια καθ' ύλην σωστή απόφαση ως πτυχή της ουσιαστικής δικαιοσύνης συνιστά σκοπό της διοικητικής διαδικασίας σε ένα κράτος δικαίου. Έτσι οι Bartels, ό.π., σελ. 28, Langenbach, ό.π., σελ.45

³³ N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von §28 VwVfG, Diss. Uni. Heidelberg, 2011, σελ. 79, ο οποίος αναφέρει ότι η ακρόαση αποτελεί τον πυρήνα μιας δυνατότητας βέλτιστης επιδιώξεως συμφερόντων διότι παρέχει την ευκαιρία αντλήσεως προσωπικού "κέρδους", δηλαδή μια κατά το δυνατόν περιορισμένη υποχώρηση των συμφερόντων του από τη δυσμενή πράξη., H.Meyer, Der Verwaltungsakt in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, σε Festgabe 50 Jahre Bundesverwaltungsgericht, Carl Heymanns Verlag KG, 2003, σελ. 551επ, 564επ.: "...Beteiligte in den Stand versetzen, ihre Sicht in das geplante Verfahren einzubringen."

³⁴ Δελλής, ό.π., σελ. 153, «Όλα στο φως» αποφάσισαν στα μέσα της δεκαετίας του 1970 στις ΗΠΑ (Sunshine Act) και κατάφεραν να τονώσουν την αποτελεσματικότητα του διοικητικού και κυβερνητικού μηχανισμού τους.

³⁵Stelkens/Bock/Sachs, ό.π., R.n. 5, S.Nöhmer, Das Recht auf Anhörung im europäischen Verwaltungsverfahren, Mohr Siebeck Tübingen, 2013, σελ. 30, J.Ziekow, Frühe Öffentlichkeitsbeteiligung. Der Beginn einer neuen Verwaltungskultur, NVwZ 3, 2013, σελ.754-760, E.Eisenberg, Die Anhörung des Bürgers im Verwaltungsverfahren und die Begründungspflicht für Verwaltungsakte, Nomos Recht Baden Baden, 1999, σελ. 27, H.Mandelartz, Anhörung, Absehen von der Anhörung, Nachholen der unterbliebenen Anhörung. Zur Relativierung eines Verfahrensrechts, DVBl 1983, σελ. 112-116, Kopp/Ramsauer, Verwaltungsverfahrensgesetz, 19. Auflage § 28 Rn. 5

³⁶ Έτσι και το BVerfGE στις BVerfGE 101, 397, 404, 405, BVerfGE 122, 248, 271, BVerfGE 57, 250, 274επ, Περαιτέρω παραπομπές για τη συνάφεια της ακροάσεως με μια δίκαιη διαδικασία βλ. P.Langenbach, Der Anhörungseffekt, Mohr Siebeck, 2017, σελ. 48, R.Pitschas, Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren. Strukturprobleme, Funktionsbedingungen und Entwicklungsperspektiven eines konsensualen Verwaltungsrechts, München 1990 σελ.523: "das Anhörungsrecht ...als "unverzichtbares Erfordernisfairer Verfahrensordnung", H.Hill, Das fehlerhafte Verfahren und seine Folgen im Verwaltungsrecht, Heidelberg 1986, σελ.203επ. και επίσης H.Rossen-Stadtfeld, Beteiligung, Partizipation und Öffentlichkeit in: W. Hoffmann -Riem/E. Schmidt-Aßmann/A. Voßkuhle, § 29 σε GVwR II, 2. Auflage 2012, §29, Rn. 22: "Die Anhörung nach §28 VwVfG sei Ausprägung des grundrechtsgestützten Prinzips der Verfahrensfairness."

³⁷ Nöhmer, ό.π., σελ. 29, Kopp/Ramsauer, ό.π., Rn.1

βαθμού απώλειας αντικειμενικότητας θεωρείται ευπρόσδεκτο, άρα και αποτελεσματικό.^{38, 39} Η οικονομική ανάλυση προσεγγίζει τον άνθρωπο ως homo oeconomicus, ως φορέα ο οποίος καταρχήν δρα αμιγώς ατομικιστικά και ορθολογικά, άρα πλήρως αποτελεσματικά και αποδοτικά. Ό, τι είναι αποτελεσματικό, είναι ταυτόχρονα και ορθολογικό, εάν είναι ισχυρά αποτελεσματικό είναι και αποδοτικό.⁴⁰

Πράγματι, τα διαδικαστικά δικαιώματα είναι δικαιώματα αποτελεσματικής έννομης προστασίας.⁴¹ Μέσω της ακροάσεως ο ιδιώτης είναι σε θέση να προβεί σε αποτελεσματική χρήση του κατοχυρωμένου στο αρ. 20 §1 Σ δικαιώματος δικαστικής προστασίας, αφού η ενεργητική ή παθητική συμπεριφορά του, ως αποτέλεσμα γνώσεως και όχι άγνοιας, του επιτρέπει να εκτιμήσει ψύχραιμα κατά πόσον η άσκηση ενδίκου βοηθήματος κατά της εκτελεστής διοικητικής πράξεως έχει πιθανότητες επιτυχίας ή όχι.⁴² Σε μια τέτοια περίπτωση, η οικονομική ανάλυση του δικαίου βλέπει επομένως ότι αν το κοινωνικό κόστος σε χρήμα είναι ήδη υψηλό, σε χρόνο είναι ακόμα υψηλότερο. Αδιαφορία απέναντι σε συμμετοχικούς θεσμούς δε μηδενίζει μόνο την κοινωνική αξία της διοικητικής διαδικασίας, αλλά ενέχει την αρνητική εξωτερικότητα της διαιωνίσεως της διοικητικής διαφοράς, κόστος το οποίο περιορίζει ή και εξαφανίζει τη θετική εξωτερικότητα από την επίλυσή της. Δεδομένης της ανελαστικότητας των δικαστικών πόρων, η απονομή της δικαιοσύνης αποτελεί πλέον «σπάνιο πόρο», αφού αυτή αδυνατεί να ανταποκριθεί αποτελεσματικά

³⁸ Penidis, ό.π., σελ. 18, Bartels, ό.π.,σελ. 29 (ο οποίος τονίζει ότι μέσω της ακροάσεως η διοικητική κρίση οδεύει προς ένα υψηλότερο βαθμό αντικειμενικότητας), Langenbach, ό.π., σελ. 46, Meyer, ό.π., σελ. 551επ, 564. Έτσι και I. Kant, Kritik der Reinen Vernunft, Reclam, Leipzig, 1971B 12/A 9: “Η πρόσκτηση της γνώσεως πρέπει να επιτυγχάνεται μέσω των συνθετικών a priori κρίσεων. Η δόμηση της πραγματικότητας και της γνώσεως εκπορεύεται από μια υπερβατική οπτική, η οποία προϋποθέτει τον περιορισμό της εμπειρίας και των γενικευτικών νοσησιαρχικών σχημάτων. Ο λόγος για τη Γνωσιοθεωρία, στην ουσία για μια μη εμπειρική επιστήμη του εμπειρικού κόσμου.”, Κατ’ άλλη άποψη η οποιαδήποτε αντικειμενικότητα είναι ούτως ή άλλως υποτιθέμενη, A.Kaufmann, Rechtsphilosophie: Eine Einführung in das rechtsphilosophische Denken, C.H.Beck 1997, σελ. 48

³⁹ Δελλής, ό.π., σελ. 58: «Πρόκειται συνεπώς για τη θεωρία των συμπεριφορικών οικονομικών, η οποία έχει ως αφετηρία τη θεωρία του Herbert Simon για την περιορισμένη ορθολογικότητα, σύμφωνα με την οποία, οι ικανότητες ατομικής κατανόησης της πραγματικότητας είναι πεπερασμένες αφενός λόγω των γνωσιακών ορίων του ανθρώπινου νου αφετέρου λόγω της χρονικής στενότητας εντός της οποίας λαμβάνονται οι αποφάσεις». Α.Καραμπατζός, Ιδιωτική αυτονομία και προστασία του καταναλωτή, Σάκκουλας 2016, σελ. 25: «Στην πραγματικότητα, αρκετές φορές ενεργούμε ανορθολογικά, πέφτουμε δηλαδή συστηματικά θύματα μιας σειράς γνωστικών και βουλητικών αδυναμιών, σφαλμάτων ή στρεβλώσεων, που δεν επιτρέπουν την ορθή εκτίμηση της πραγματικότητας».

⁴⁰ Δελλής, ό.π., σελ. 67

⁴¹ “Rechte auf effektiven Rechtsschutz” R.Alexy, Theorie der Grundrechte, Suhrkamp Verlag, Frankfurt am Main, 1994, σελ. 444. Παρομοίως και το Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο της Γερμανίας. Ενδεικτικά οι: BVerfGE 24, 376 (401), BVerfGE 35, 348(361), BVerfGE 37, 132 (148), BVerfGE 39, 276 (294). Σύμφωνα μάλιστα με την προεκτεθείσα νομολογία το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας απορρέει ευθέως από τα δικαιώματα καθεαυτά και όχι από την αρχή του κράτους δικαίου. Έτσι και Λαζαράτος, ό.π., σελ. 87 όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι “.. είναι δογματικά και μεθοδολογικά ορθότερο αντί να προσπαθεί ο νομικός να αντλήσει επιχειρήματα από την αρχή του κράτους δικαίου, να προσφεύγει στις απορρέουσες από αυτήν μερικότερες (ατομικά δικαιώματα) αρχές, που κατ’ ανάγκη βρίσκονται εγγύτερα στην υπό κρίση περίπτωση.” Αντίθετα ο Π. Δαγτόγλου δέχεται ότι τα διαδικαστικά δικαιώματα εκφράζουν το κράτος δικαίου, σε Ατομικά Δικαιώματα, σελ. 73

⁴² Π.Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 174

στις μαζικές προσφυγές, εάν οι τελευταίες υπερβούν μια «κρίσιμη μάζα»: τον ανώτατο αριθμό εκκρεμών υποθέσεων (input) που το δικαστικό σύστημα είναι ικανό να μεταχειριστεί σε συνθήκες «καλής Δικαιοσύνης», παρέχοντας δηλαδή ικανοποιητική πρόσβαση των πολιτών στα Δικαστήρια με ταχεία, ποιοτική εξέταση της υποθέσεως από δικαστές με επαρκείς ικανότητες και εξουσίες.⁴³

Συν τοις άλλοις με την ακρόαση επιτυγχάνεται και μια ειρηνευτική λειτουργία.⁴⁴ Άμα τη εμφανίσει από μέρους της διοικήσεως στο πλαίσιο της ακροάσεως των πραγματικών και νομικών δεδομένων επί των οποίων στηρίζει την κρίση της, δεν επέρχεται αυτομάτως και η αποδοχή από μέρους του ενδιαφερομένου.⁴⁵ Δύναται ωστόσο ο τελευταίος, του οποίου τα συμφέροντα έχουν συνεκτιμηθεί από τη διοίκηση σε μια ανοιχτή και διαφανή διαδικασία, να διευκολυνθεί στο να υπομείνει τις δυσμενείς επιπτώσεις από την έκδοση της πράξεως, αφού θα γνωρίζει ότι η διοίκηση τον μεταχειρίστηκε δίκαια.⁴⁶ Αυτή η επιτυγχανόμενη μέσω της ακροάσεως «συναίνεση» του διοικούμενου λειτουργεί νομιμοποιητικά για τη δυσμενή διοικητική απόφαση.⁴⁷ Και η διοικητική αποτελεσματικότητα εννοείται μέσω της οικονομίας της διαδικασίας και της αποφορτίσεως από την άσκοπη καταφυγή σε μεθόδους διοικητικού αυτοελέγχου, αποδεσμεύοντας την υπερφορτωμένη με «όγκο» εργασίας και μαστιζόμενη από «στενότητα» χρόνου και μέσω διοίκησης.⁴⁸ Επιτελεί λοιπόν η προηγούμενη, «πρωτοβάθμια» ακρόαση στο στάδιο της διαδικασίας προ της εκδόσεως της πράξεως παρόμοιες λειτουργίες με την ενδικοφανή διαδικασία, η οποία έπεται της εκδόσεως της πράξεως.⁴⁹

Οι ανωτέρω περιγραφείσες θετικές εξωτερικότητες (οι οποίες εν τοις πράγμασι ταυτίζονται με τους σκοπούς και τις λειτουργίες της ακροάσεως) εναρμονίζονται με την αρχή της

⁴³ Δελλής, ό.π., σελ. 365

⁴⁴ Για το ειρηνευτικό αποτέλεσμα της ακροάσεως βλ. Λαζαράτος, ό.π., σελ. 175, Langenbach, ό.π., σελ. 52, S.Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, Mohr Siebeck Tübingen, 2004, σελ. 41, Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bock/Sachs, VwVfG, §28, Rn.9, για την αποδοχή από μέρους του ενδιαφερομένου βλ. Kopp/Ramsauer, VwVfG, § 28 Rn.2, Eisenberg, ό.π., σελ. 48, B.Bredemeier, Kommunikative Verfahrenshandlungen im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, Tübingen 2004, σελ. 56

⁴⁵ Kopp/Ramsauer, ό.π., § 28 Rn. 2, A.Strohbusch, Akzeptanz durch Verfahren? Möglichkeiten zur Erhöhung der Akzeptanz von Verwaltungsentscheidungen im Verwaltungsverfahren, DVP 64, 2013, σελ.271, 274.

⁴⁶ Langenbach, ό.π., ο οποίος στη σελ. 52 υποστηρίζει ότι μέσω της ακροάσεως δεν μεταβάλλεται ο κυριαρχικός χαρακτήρας της διοικήσεως αλλά παρέχεται σε αυτόν μια δυνατότητα επιρροής στη διοικητική απόφαση, ώστε αυτή να μπορεί να ληφθεί, τροποποιημένη κατά τρόπο αποδεκτό από τον πολίτη. Μέσω της ακροάσεως και του τρόπου ασκήσεώς της, μπορεί η διοίκηση επιπροσθέτως να επιχειρήσει να πείσει τον ενδιαφερόμενο και να διασαφηνίσει σε αυτόν, ότι οι θέσεις του συνεκτιμήθηκαν επαρκώς κατά τη διαδικασία λήψεως της αποφάσεως. Το ίδιο και οι Held, ό.π., σελ.2 18, Eisenberg, ό.π., σελ. 48, M.Kaltenborn, Streitvermeidung und Streitbeilegung im Verwaltungsrecht, Nomos, Baden Baden, 2008 σελ. 30επ., Ο Schwarz έχει χαρακτηρίσει την αποδοχή ως παρενέργεια (Nebeneffekt), δεδομένου ότι η λειτουργία της δε θα πρέπει να αξιολογείται υπέρ το δέον συγκριτικά με τις λειτουργίες ενημερώσεως και έννομης προστασίας που ικανοποιούνται διά της ακροάσεως. Schwarz σε Fehling/Kastner/Störmer, Verwaltungsrecht, Handkommentar, 3. Aufl., Baden Baden 2013, §28 Rn. 1

⁴⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 93

⁴⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 514

⁴⁹ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bock/Sachs, Rn.9, DÖV 2009, 212

επικουρικότητας, πτυχή της αποτελεσματικότητας, η οποία προτάσσει τη λήψη αποφάσεων όσο το δυνατόν εγγύτερα στους πολίτες-διοικουμένους. Με βάση την οικονομική ανάλυση, η αρχή της επικουρικότητας συνιστά εργαλείο για την λήψη πιο αποτελεσματικών αποφάσεων, καθώς η λήψη των δημόσιων επιλογών εγγύτερα στους πολίτες και με τη συναίνεσή τους, εμφανίζει μικρότερο κόστος εφαρμογής και μικρότερο πληροφοριακό έλλειμμα. Η επικουρικότητα, ως οικονομολογική μέθοδος κατανομής αρμοδιοτήτων, δεν αποτελεί μια γενική αρχή με αξιακό περιεχόμενο αλλά αποτυπώνει τη βέλτιστη συνύπαρξη θεσμών, οι οποίοι βρίσκονται σε κάθετη σχέση μεταξύ τους.⁵⁰ Ο έλεγχος «επάρκειας»,⁵¹ δηλαδή η δυνατότητα αποτελεσματικής επιτεύξεως θετικών εξωτερικοτήτων διά της ακρόασεως αποβαίνει θετικός.

Οι νομικοί θεσμοί δηλαδή σύμφωνα με το θεώρημα του Coase υπάρχουν για να μειώνουν τα κόστη συναλλαγής, ώστε να επιτυγχάνεται τελικά η βέλτιστη λύση, η πλέον αποτελεσματική ή αποδοτική, εκείνη που θα επικρατούσε εάν δεν υφίσταντο τα συγκεκριμένα κόστη.⁵² Οι σκοποί αυτοί της προηγούμενης ακρόασεως μειώνουν, κατά την οικονομική ανάλυση του δικαίου, το κόστος εποπτείας και εφαρμογής των κρατικών αποφάσεων και ανακόπτουν την παθογενή τάση των διοικητικών οργάνων να επιρρίπτουν το κόστος της συναλλαγής στο άλλο μέρος, δηλαδή στα δικαστήρια, επιλέγοντας άτυπες μορφές ρυθμίσεως (informal rulemaking) ή την παράκαμψη διαδικασιών, οι οποίες καθιστούν σαφέστερη και πιο διαφανή την τελική απόφαση. Με τον τρόπο αυτό, μειώνοντας το δικό τους διαδικαστικό κόστος, αυξάνουν αντίστοιχα το κόστος έρευνας και εποπτείας, το οποίο φέρουν τα δικαστήρια όταν ελέγχουν τις αποφάσεις αυτές.⁵³ Η «δημοκρατική νομιμοποίηση» που συνεπάγεται η προηγούμενη ακρόαση αυξάνει κατά την οικονομική θεωρία το δείκτη αποτελεσματικότητας των δημοσίων θεσμών, διότι μειώνει το κόστος της δράσεώς τους.⁵⁴

⁵⁰ Δελλής, ό.π., σελ. 185

⁵¹ Δελλής, ό.π., σελ.

⁵² Δελλής, ό.π., σελ. 108

⁵³ Δελλής, ό.π., σελ. 354, υποσ. 99, Tiller/Spiller, Strategic instruments: Legal Structure and Political Games in Administrative Law, *Journal of Law and Economics & Organization* 1999•349

⁵⁴ Δελλής, ό.π., σελ. 150

III. Το ζήτημα της ερμηνείας του άρθρου 20 § 2 Σ

Η αναγόρευση του δικαιώματος ακροάσεως σε κανόνα ανώτατου κύρους (20§2Σ) είναι αφεαυτής ικανή να επιφέρει τη βέλτιστη επιλογή, και μάλιστα, κατά το θεώρημα του Coase με το μικρότερο δυνατό κόστος.⁵⁵ Η συνταγματική κατοχύρωσή του συνεπάγεται τη συρρίκνωση της αβεβαιότητας σχετικά με την υποχρέωση τηρήσεώς του, πριν τη λήψη δημόσιων αποφάσεων, έστω και από δημοκρατικά νομιμοποιημένα όργανα, μειώνοντας έτσι το κόστος αποφυγής μιας άδικης δημόσιας αποφάσεως.⁵⁶

Η οικονομική ανάλυση του δικαίου εντοπίζει την απώτερη δικαιολογητική βάση της υπάρξεώς του δικαιώματος ακροάσεως στη σχέση αποτελεσματικότητας και ορθολογικής επιλογής. Η διαπίστωση αυτή ανοίγει το δρόμο για μια πιο τολμηρή ερμηνεία της συνταγματικής διατάξεως, αναζητώντας πάντα στο πνεύμα της, τη βέλτιστη λύση. Μάλιστα, λόγω της ευρύτατης διατυπώσεως της διατάξεως του άρθρου 20 § 2 Σ, η οικονομολογική προσέγγιση του δικαίου διευκολύνει την επίτευξη του στόχου αυτού, αφού ορίζει ότι η τιμή της ερμηνείας αυξάνει κατά τρόπο ανάλογο προς το κόστος υποκαταστάσεως του κανόνα, το οποίο σημαίνει ότι ο δικαστής καλείται να επιδείξει περισσότερο ερμηνευτικό θάρρος όταν ασκεί έλεγχο συνταγματικότητας παρά όταν εφαρμόζει κανόνες δικαίου με κατώτερη τυπική ισχύ.⁵⁷ Μόνο έτσι ο κανόνας δικαίου συντονίζεται με την αποτελεσματική επιδίωξη της ευημερίας.

Η οικονομική ανάλυση του δικαίου συνιστά τελολογική ερμηνεία.⁵⁸ Όπως υποστήριξε σχετικά ο Posner δεν υπάρχει καμία τελολογική θεωρία, η οποία να θέτει το σκοπό της τόσο ρητά όσο αυτή της οικονομικής αναλύσεως του δικαίου. Παρά τη στενή σχέση που υφίσταται μεταξύ των εννοιών του γενικού συμφέροντος και της κοινωνικής ευημερίας, οι οποίες συνιστούν εναλλακτικές διατυπώσεις του σκοπού της δημόσιας δράσεως, πρέπει να διευκρινιστεί ότι η έννοια του δημοσίου συμφέροντος -όπως χρησιμοποιείται στη νομική επιστήμη- παραβλέπει την αποτελεσματικότητα σε αντίθεση με την οικονομική θεώρηση, η οποία επικεντρώνεται σε αυτήν.⁵⁹ Η οικονομική ανάλυση

⁵⁵ Δελλής, ό.π., σελ. 256

⁵⁶ Δελλής, ό.π., σελ. 239: «Τη μείωση του κόστους επιδιώκει και το Σύνταγμα με τη δημιουργία κατάλληλων συνθηκών συνεργασίας, προϋπόθεση της οποίας συνιστά η αποτελεσματική κατανομή ιδιωτικών δικαιωμάτων και δημόσιας εξουσίας, προβληματική στην οποία εμμένει η οικονομική ανάλυση. Η κατανομή που προβλέπει συναφώς το Σύνταγμα είναι ο κάθετος διαχωρισμός, που χαράσσει τα όρια μεταξύ της ιδιωτικής και της δημόσιας σφαίρας, καθώς οι ατομικές ελευθερίες δεν επιτρέπεται να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος (αρ. 5§ 1 Σ), ενώ από την άλλη η κρατική παρέμβαση είναι εξαιρετική σε σύγκριση με την ιδιωτική δράση (in dubio pro libertatem), ενώ απαγορεύεται να πλήττει τα δικαιώματα στον πυρήνα τους και πέραν του αναγκαίου μέτρου (25 Σ)».

⁵⁷ Δελλής, ό.π., σελ. 249

⁵⁸ Eidenmüller, ό.π., σελ. 167, L.H.Tribe, *Policy Science: Analysis or Ideology?*, 1972, σε: 2 *Philosophy & Public Affairs*, σελ. 79, R.Nozick, *Anarchy, State, and Utopia*, Oxford 1974, σελ. 153-155, Veljanovski, *The New Law- and-Economics - A Research Review* (Oxford: Centre for Socio-Legal Studies), σελ. 139επ

⁵⁹ Eidenmüller, ό.π., σελ. 175

προϋποθέτει ένα διαφορετικό τρόπο επιδίωξης της ευημερίας, εκείνον που αναζητά την καλύτερη κατανομή των πόρων και την επιτυχέστερη επιδίωξη των συλλογικών επιλογών. Η αγορά όμως συναρτάται με το γενικό συμφέρον, όπως συνάγεται από το συνδυασμό των άρθρων 5 § 1 Σ, 25 Σ και 106 § 1,2 Σ και η σχέση αυτή δεν της προσδίδει μόνο συνταγματική υπόσταση, εγγυάται παράλληλα τη στήριξη της έννομης τάξεως στην «κοινωνική οικονομία της αγοράς», η επιδίωξη δηλαδή της ευημερίας διέρχεται από ένα σύστημα ελεύθερης οικονομίας.⁶⁰

Επιπλέον κατά το θεώρημα του Coase πρέπει για τη λειτουργία του μηχανισμού αποτελεσματικής κατανομής των πόρων να είναι «επαρκής η εξειδίκευση εννόμων θέσεων και δικαιωμάτων». Στην αντίθετη περίπτωση, η διαπραγμάτευση δεν θα είναι δυνατή και η αξία των δικαιωμάτων θα υποβαθμιστεί.⁶¹ Δεδομένης και της τάσεως διακρατήσεως⁶² που εμφανίζουν τα άτομα, δεν αποκλείεται μάλιστα, σε περιπτώσεις ασάφειας, τα δικαιώματα να καταλήξουν σε όποιον μπορεί να τα «υφαρπάξει» και να τα «καταναλώσει» γρηγορότερα.⁶³ Κατά συνέπεια η επίκληση της ευρείας διατυπώσεως της συνταγματικής διατάξεως του άρ. 20 § 2 Σ δεν αποκλείεται να είναι ενίοτε προσχηματική και να οδηγεί το δικαίωμα σε σχετικοποιήσεις. Παρίσταται επομένως ανάγκη οριοθέτησεως του πεδίου του άρθρου 20§2Σ.

Η ερμηνεία που εξυπηρετεί τη θεωρία αυτή είναι η τελολογική. Η οικονομική ανάλυση επιτάσσει ότι το δίκαιο πρέπει να διαμορφώνεται και να εφαρμόζεται κατά κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να πραγματώνει το οικονομικά επιθυμητό, δηλαδή το αποτέλεσμα που βασίζεται στην αποτελεσματικότητα.⁶⁴ Ιδιαίτερα αν ληφθεί υπ'όψιν, ότι τα τέλη ενός κανόνα δικαίου μπορεί να είναι πάρα πολλά και συγκρουόμενα μεταξύ τους, με υφέρποντα τον κίνδυνο μεθοδολογικής αυθαιρεσίας και απόλυτου ερμηνευτικού υποκειμενισμού,⁶⁵ η επιδιώκουσα την εκάστοτε πλέον αποτελεσματική, αποδοτική λύση, ερμηνεία διευκολύνει τη διενέργεια τελολογικής συστολής του ευρέως διατυπωμένου άρθρου 20 § 2 Σ, αφού η επιλογή του τέλους δεν γίνεται αυθαίρετα αλλά με μεθοδολογική συνέπεια και αντικειμενικότητα, εφόσον η αποτελεσματικότητα συνιστά -κατά την

⁶⁰ Δελλής, σελ. 276, υποσ. 59

⁶¹ Χατζής, ό.π., σελ. 16

⁶² Δελλής, ό.π., σελ. 216: «Οι θεσμοί δε λειτουργούν ανεξάρτητα από τα πρόσωπα που τους στελεχώνουν, αλλά επηρεάζονται από εγωιστικές και στρατηγικές συμπεριφορές», σελ. 227: «Κάθε υποκείμενο δικαίου φέρει ένα «κόστος εξάρτησης», που αντιστοιχεί στον τρόπο με τον οποίο έχει συνδέσει τα συμφέροντά του από την ισχύ ενός κανόνα δικαίου».

⁶³ Αριστοτέλης, Πολιτικά, 1261b: «Ό,τι ανήκει σε όλους απολαμβάνει από αυτούς τη λιγότερη φροντίδα. Οι άνθρωποι ενδιαφέρονται περισσότερο γι' αυτό που τους ανήκει και λιγότερο γι' αυτό που ανήκει σε όλους. Ή σε κάθε περίπτωση ενδιαφέρονται μόνο στο βαθμό που τους αφορά».

⁶⁴ Eidenmüller, ό.π., σελ. 169, Posner: "I continue to believe that wealth maximization should guide public policy in all spheres", Posner, 1981, A reply to some recent Criticisms of the Efficiency Theory of the Common Law, σε Hofstra Law Review, σελ. 780

⁶⁵ Π.Λαζαράτος, Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή - Στο παράδειγμα του άρθρου 20§2Σ, του ίδιου Οκτώ θεμελιώδεις σκέψεις για την πλήρωση συγκαλυμμένου κενού στο δίκαιο. Αμφότερα στο διαδικτυακό τόπο, www.kostasbeys.gr

οικονομική θεωρία- τον υπέρτατο στην έννομη τάξη στόχο και την βέλτιστη γενικά αποδεκτή επιλογή.

Έτσι η αποτελεσματικότητα, συνιστάμενη στην επίτευξη κάποιου στόχου καταβάλλοντας την ελάχιστη δυνατή δαπάνη ή στην επίτευξη του επιδιωκόμενου στόχου στο μέγιστο βαθμό με δεδομένη μια συγκεκριμένη δαπάνη,⁶⁶ διευκολύνει τη διενέργεια τελολογικής συστολής του άρθρου 20 § 2 Σ για την πλήρωση των κεκαλυμμένων κενών της διατάξεως, των περιπτώσεων δηλαδή εκείνων που διαπιστώνεται αναντιστοιχία μεταξύ του γράμματος και του τέλους της.⁶⁷ Είναι αλήθεια ότι η κατά γράμμα εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 20 § 2 Σ θα προκαλούσε ένα δυσβάσταχτο βάρος στην απρόσκοπτη λειτουργία του διοικητικού μηχανισμού. Το κόστος που θα συνεπέφεραν οι αρνητικές εξωτερικότητες από την εξαιρετικά ευρεία υιοθέτηση του δικαιώματος ακροάσεως θα συρρίκωνε στο μηδέν την αποτελεσματική δράση της διοικητικής δραστηριότητας. Η τελευταία αποτελεί κρίσιμη οικονομική παράμετρο και νομικό επιχείρημα με λειτουργία περιοριστική των διαδικαστικών αμυντικών δικαιωμάτων των διοικουμένων.⁶⁸ Η οικονομική ανάλυση του δικαίου επιτάσσει και στην περίπτωση της αρχής της διοικητικής αποτελεσματικότητας -που συνιστά το αντίπαλο δέος της προηγούμενης ακροάσεως- μια φιλελεύθερη ανάγνωση του Συντάγματος και συγκεκριμένα την ανεύρεση ερμηνευτικών συνταγματικών ερεισμάτων για τους θεσμούς που δεν μνημονεύονται ρητά.⁶⁹

Και ναι μεν η υποχρέωση τεκμηρίωσης της αποτελεσματικότητας της δημόσιας παρεμβάσεως συνιστά θεσμική εγγύηση του φιλελεύθερου κεκτημένου, η σύμφωνη όμως με την οικονομική ανάλυση του Συντάγματος ερμηνεία, βλέπει στο δικαίωμα ακροάσεως μια ουσιαστική δυνατότητα ενισχύσεως της διαφάνειας και σαφήνειας στη διαδικασία λήψεως αποφάσεως.⁷⁰ Επομένως, ό,τι το Σύνταγμα καταλείπει σε συναινετικές σχέσεις και θεσμούς επιτρέπεται να συρρικνωθεί μόνο εάν η κρατική παρέμβαση αποδεικνύεται, με συγκεκριμένα εργαλεία και διαδικασίες απαραίτητη για την επιδίωξη της κοινωνικής ευημερίας.⁷¹

Έτσι η ανάγκη πληρώσεως των συγκαλυμμένων κενών που προκαλεί η ευρύτατη διατύπωση της διατάξεως του 20§2Σ πρέπει κατά τη διενέργεια τελολογικής συστολής να έχει να έχει ως σημείο αναφοράς την ευημερία, ως τη βέλτιστη σχέση μέσου προς σκοπό, δηλαδή την

⁶⁶ Eidenmüller, ό.π., σελ. 55

⁶⁷ Αναλυτικά για την πλήρωση των συγκαλυμμένων κενών στο δίκαιο βλ. Λαζαράτο, Π.Λαζαράτος, Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολής - Στο παράδειγμα του άρθρου 20§2Σ, του ιδίου Οκτώ θεμελιώδεις σκέψεις για την πλήρωση συγκαλυμμένου κενού στο δίκαιο. Αμφότερα στο διαδικτυακό τόπο, www.kostasbeys.gr

⁶⁸ Λαζαράτος, Αποτελεσματικότητα της Διοίκησης: Ένα νομικό επιχείρημα με συνταγματική θεμελίωση, ΤοΣ 4/1991, σελ. 511επ

⁶⁹ Για τη συνταγματική θεμελίωση της αρχής της διοικητικής αποτελεσματικότητας πρβλ. Λαζαράτος, ό.π., σελ. 522 επ. Συνταγματικά ερείσματα της αρχής αποτελούν η αρχή της νομιμότητας (άρ. 26§2, 4,3, 50, 82, 83 Σ), της ισότητας ενώπιον του νόμου (άρ. 4§1Σ) και η αρχή της αναλογικότητας (άρ. 25 §1 εδ. δ'Σ).

⁷⁰ Eidenmüller, ό.π., σελ. 77

⁷¹ Δελλής, σελ. 275, υποσ. 58

αποτελεσματικότητα, τόσο για τον φορέα του αγαθού όσο και για το κοινωνικό σύνολο. Η διαπίστωση αυτή ισχύει βάσει αμφοτέρων των κριτηρίων Pareto και Kaldor/Hicks.

IV. Οικονομική προσέγγιση του μεθοδολογικού ζητήματος των προϋποθέσεων και των εξαιρέσεων από το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως

Η ανάγκη διενέργειας τελολογικής συστολής είναι απόρροια του πεπερασμένου των πόρων. Η στενότητα των πόρων οδηγεί νομοτελειακά στην ιεράρχηση των αναγκών και στην επιλογή εκείνων που θα ικανοποιηθούν έναντι άλλων. Πράγματι η διοίκηση με απεριόριστες δυνατότητες σε χρόνο, οικονομικούς πόρους, ανθρώπινο και τεχνολογικό δυναμικό θα ήταν σε θέση να εξυπηρετήσει στο έπακρο τις τεθείσες διαδικαστικές υποχρεώσεις της, η σχέση εντάσεως μεταξύ της διοικητικής αποτελεσματικότητας και των διαδικαστικών δικαιωμάτων των διοικουμένων θα συρρικνούτο και αυτή δεν θα χρειαζόνταν να προβεί σε σταθμίσεις. Η βάση της επιλογής όμως είναι η απαρέγκλιτη συνέπεια της στενότητας των πόρων.⁷²

Απόρροια της θέσεως αυτής που αποτέλεσε την αφετηρία της οικονομικής θεωρίας είναι και το μεθοδολογικό ζήτημα των προϋποθέσεων και των εξαιρέσεων από το άρθρο 20§2 Σ, ως ζήτημα τελολογικής συστολής. Η οικονομική επιστήμη επιχειρεί να ποσοτικοποιήσει την τιμολόγηση αυτή, αποτυπώνοντας το σύνολο των αγαθών σε οικονομική κλίμακα, όχι για να καταστήσει τα πάντα αντικείμενο συναλλαγής αλλά για να υπολογίσει το κόστος και το όφελος των συναλλαγών.⁷³

Η γενική εφαρμογή του δικαιώματος ακροάσεως θα οδηγούσε σε κατάρρευση τον διοικητικό μηχανισμό τις στιγμές που αυτός θα έπρεπε να επιδείξει αποφασιστικότητα, προασπιζόμενος το δημόσιο συμφέρον. Επειδή λοιπόν ο άνθρωπος, κατά την οικονομική θεωρία, τιμολογεί τα πάντα, προκειμένου να προσδιορίσει τις υποκειμενικές προτιμήσεις του και να προβεί, μέσω της συγκρίσεως και του κόστους ευκαιρίας, σε ορθολογικές επιλογές, έτσι και ο ερμηνευτής κατά την εφαρμογή του άρθρου 20§2 Σ οφείλει να υπηρετεί ένα πνεύμα οικονομίας, που μόνο η διενέργεια τελολογικής συστολής μπορεί να εγγυηθεί.

Ειδικότερα, ο διενεργών τελολογική συστολή δύναται, κινούμενος εντός του τέλους της διατάξεως να στενέψει το πεδίο εφαρμογής της, δεχόμενος πρόσθετες προϋποθέσεις εφαρμογής,⁷⁴ οι οποίες δεν προκύπτουν από τη συνταγματική διάταξη. Αντιθέτως, κατά την αντιπαράθεση με τις εξαιρέσεις, ο ερμηνευτής της διατάξεως οφείλει, προς τον σκοπό αναζητήσεως της ευημερίας, να εκφύγει των τελολογικών ορίων του άρθρου 20§2Σ και να αναζητήσει την ύπαρξη άλλων, συγκρουόμενων με το δικαίωμα ακροάσεως, δικαιωμάτων ή αρχών συνταγματικής περιωπής, όπως

⁷² Δελλής, ό.π., σελ. 52

⁷³ Δελλής, ό.π., σελ. 53

⁷⁴ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 308επ

η αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας ή του δημοσίου συμφέροντος εν γένει.⁷⁵ Σχετικό παράδειγμα αποτελεί η λήψη σε βάρος του φορολογούμενου των κατ' άρθρο 14 Ν.2523/1997 μέτρων, όταν υφίστανται βάσιμες υποψίες περί μεγάλης εκτάσεως φοροδιαφυγής. Η επιβολή των διασφαλιστικών αυτών μέτρων υπαγορεύεται από επείγοντες και επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, οι οποίοι ανάγονται στη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του (φερομένου ως) παραβάτη, ώστε να διασφαλίζεται η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού και επομένως νομίμως οι σχετικές πράξεις εκδίδονται χωρίς προηγούμενη κλήση του σε ακρόαση.⁷⁶

Εν προκειμένω το δικαίωμα ακροάσεως «εξωτερικεύει» ένα μέρος του κόστους του -το οποίο συνίσταται στην επιβράδυνση της φορολογικής διαδικασίας και στη διακινδύνευση της διατηρήσεως των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη- στο κοινωνικό σύνολο, σε άτομα δηλαδή που δεν έχουν σχέση με την άσκησή του. Σύμφωνα με τον Coase αυτή η αρνητική εξωτερικότητα προκαλεί σύγκρουση συμφερόντων, αφού θεωρεί ότι η προσβολή είναι αμφίδρομη, η λύση δε έγκειται στην συναίνεση των μερών.⁷⁷ Σε περίπτωση συγκρούσεως επομένως ο Coase ισχυρίζεται ότι δεν είναι βέβαιο ότι τα δικαιώματα θα παραμείνουν σε αυτόν που τα παραχώρησε ο κανόνας δικαίου αλλά σε αυτόν που τα αξιολογεί περισσότερο, δηλαδή σε αυτόν που δύναται και θέλει να τα «αγοράσει».⁷⁸ Αυτό διότι η αποτελεσματική ανακατανομή των δικαιωμάτων δημιουργεί ένα πλεόνασμα, το οποίο μοιράζεται στα μέρη ανάλογα με τη διαπραγματευτική τους δύναμη και έχει ως απώτερη συνέπεια την αύξηση του κοινωνικού πλούτου -της ευημερίας-, η οποία οδηγεί σε κοινωνικά άριστα αποτελέσματα. Όταν το πλεόνασμα αυτό είναι μεγαλύτερο από το κόστος που ούτως ή άλλως συνεπάγεται κάθε συναλλαγή, το δικαίωμα μετακινείται και καταλήγει σε αυτόν που το αξιολογεί περισσότερο, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της συγκρούσεως της ακροάσεως με το δημόσιο συμφέρον, ανεξαρτήτως της αρχικής κατανομής τους από το δίκαιο. Πίσω λοιπόν από την επίκληση λόγων αναγόμενων στον επείγοντα χαρακτήρα του μέτρου, στην αυτοματοποίηση της διαδικασίας, της διενέργειας πράξεων διοικητικής εκτελέσεως ή τον κίνδυνο ματαιώσεως του επιδιωκόμενου με την πράξη σκοπού ως λόγων εξαιρέσεως από τη διενέργεια

⁷⁵ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 308επ, 479επ

⁷⁶ Ενδεικτικά πρβλ. ΣτΕ 2059/2016

⁷⁷ Α.Χατζής, Το θεώρημα του Coase και η Οικονομική Ανάλυση του Δικαίου, Συλ.Τόμ. Ο Ρόλος της Δικαιοσύνης στην Άσκηση της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας, ΝΒ 2012, σελ. 3

⁷⁸ Χατζής, ό.π., σελ. 6-7: «.....ο όρος «αξιολογώ», όπως χρησιμοποιείται στα πλαίσια αυτού του κειμένου και γενικά στα οικονομικά (willingness to pay) σημαίνει ουσιαστικά: θέλω και μπορώ: επιθυμώ κάτι αλλά έχω και την οικονομική δύναμη να το αγοράσω. Και επειδή οι αξιολογήσεις είναι πάντα υποκειμενικές, απαιτείται συναίνεση των μερών τόσο για την αποτελεσματική κατανομή των πόρων (εδώ του δικαιώματος ακροάσεως) όσο και την πραγματική προστασία των συμφερόντων και μακροπρόθεσμα της κοινωνικής ευημερίας. Αυτό διότι η αποτελεσματική κατανομή των δικαιωμάτων (πόρων) δημιουργεί ένα πλεόνασμα που τα μέρη μοιράζονται ανάλογα με τη διαπραγματευτική δύναμη του καθενός. Ο μηχανισμός της αποτελεσματικής κατανομής των πόρων διασφαλίζει την αύξηση του κοινωνικού πλούτου. Οι κανόνες δικαίου, λοιπόν, δεν επηρεάζουν την τελική κατανομή των δικαιωμάτων αλλά επηρεάζουν πάντα τη διανομή του πλούτου: έχουν δηλαδή σημαντικότερα διανεμητικά αποτελέσματα».

ακροάσεως, υποκρύπτεται πάντοτε άμεσα ή έμμεσα κάποιο δημόσιο συμφέρον σε κίνδυνο, η διαφύλαξη του οποίου κατά τη σχετική στάθμιση βαρύνει περισσότερο από την τήρηση της διαδικαστικής υποχρέωσης περί προηγουμένης ακροάσεως της διοικήσεως.

Όταν αντίθετα το κόστος της συναλλαγής υπερβαίνει το πλεόνασμα, όταν δηλαδή το κόστος είναι αποτρεπτικό για την επίτευξη συναινέσεως, η συναλλαγή καθίσταται αδύνατη. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα δεν μετακινείται αλλά παραμένει εκεί που το κατένειμε η έννομη τάξη, στον φορέα του αγαθού, ο οποίος έχει και τη μεγαλύτερη διαπραγματευτική δύναμη. Με αυτή την εκδοχή του θεώρηματος του Coase ομοιάζει ο προσδιορισμός των προϋποθέσεων του δικαιώματος ακροάσεως. Η διενεργούμενη τελολογική συστολή εξαντλείται εντός των ορίων της διατάξεως, και δεν αναζητά άλλη συγκρουόμενη με το δικαίωμα ακροάσεως αρχή. Αυτό σημαίνει ότι το δικαίωμα το αξιολογεί περισσότερο το υποκείμενό του, όπως αυτό έχει οριστεί από τον κανόνα δικαίου και όχι κάποιος τρίτος. Το θεώρημα του Coase, εστιάζοντας στην αποδείξιμη και μετρήσιμη στάθμιση των συνεπειών της δημόσιας παρεμβάσεως, αναδεικνύει τη διττή φύση του δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως, η οποία, όπως άλλωστε κάθε δημόσιος θεσμός, δεν μειώνει μόνο το κόστος συναλλαγής, αλλά και το προκαλεί, ιδιαίτερα κατά τη μη αποτελεσματική εφαρμογή του.⁷⁹

Συμπερασματικά η διατύπωση προϋποθέσεων και εξαιρέσεων από το δικαίωμα ακροάσεως, ως επίτευγμα της διενέργειας τελολογικής συστολής υπό το πρίσμα της επιτεύξεως της αποτελεσματικότητας, οδηγεί στη σύζευξη του δέοντος -της τηρήσεως των δικαιωμάτων άμυνας του διοικουμένου πριν την έκδοση της σχετικής πράξεως- και του όντος της αδήριτης οικονομικής αναγκαιότητας.

⁷⁹ Δελλής, ό.π., σελ. 108

V. Η οικονομολογική προσέγγιση των δικονομικών περιορισμών του δικαιώματος ακροάσεως

Κατά το θεώρημα του Coase περαιτέρω, το δίκαιο πρέπει να έχει σαν στόχο τη μείωση του κόστους συναλλαγών με τους κατάλληλους κανόνες. Η οικονομική προσέγγιση του δικαίου επιβάλλει στα δικαστήρια την αναζήτηση εκείνης της λύσεως, η οποία χωρίς να προκαλεί ανασφάλεια δικαίου,⁸⁰ συμμαρξίζεται τις οικονομικές επιπτώσεις των αποφάσεών τους, σταθμίζοντας τα αντιτιθέμενα συμφέροντα, με σκοπό την προστασία εκείνου, που αυξάνει την κοινωνική ευημερία.⁸¹

Ο Posner, εξελίσσοντας τη θεωρία του Coase, υποστήριξε ότι τα δικαστήρια μπορούν να υποθέσουν με αρκετά ικανοποιητική ακρίβεια ποιά είναι η κατανομή των πόρων που θα μεγιστοποιήσει τον κοινωνικό πλούτο,⁸² αρκεί να «μιμηθούν» -όσο είναι δυνατό- το αποτέλεσμα της αγοράς, να αναγνωρίσουν δηλαδή το δικαίωμα σε εκείνο το μέρος, στο οποίο αυτό θα κατέληγε, εάν δεν υπήρχαν τα έξοδα συναλλαγών και τα μέρη μπορούσαν να διαπραγματευτούν καταλήγοντας σε συμφωνία. Αυτή η υποθετική συναίνεση (hypothetical consent) των μερών νομιμοποιεί την απόφαση του δικαστηρίου.⁸³

Στο πλαίσιο αυτό και οι διαδικαστικοί κανόνες επιβάλλεται να υποβάλλονται σε μια διαφορετική, πιο «υποψιασμένη» ανάγνωση,⁸⁴ με γνώμονα την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας, την ικανότητα δηλαδή του μηχανισμού για τη λήψη των αποφάσεων να οδηγεί στις καλύτερες συλλογικές επιλογές,⁸⁵ εκείνες που αυξάνουν την κοινωνική ευημερία και μεγιστοποιούν τον κοινωνικό πλούτο κατά τους Coase και Posner αντίστοιχα. Η αποτελεσματικότητα συνιστά το λόγο υπάρξεως, το σκοπό αλλά και το όριο κάθε διατάξεως, η οποία διέπει την «εξωτερική νομιμότητα» της δημόσιας δράσεως. Η οικονομική ανάλυση του δικαίου συνεπώς δέχεται αφενός ότι το δικαίωμα ακροάσεως συνιστά διαδικαστική εγγύηση και δικαίωμα άμυνας του φορολογουμένου κατά τη διαδικασία εκδόσεως της πράξεως, αφετέρου επιτάσσει τον περιορισμό αυτής της διαδικαστικής εγγυήσεως στο απολύτως αναγκαίο μέτρο, ώστε να αποφεύγονται

⁸⁰ Coase, The Problem of Social Cost, The Journal of Law and Economics, 1960, σελ. 19

⁸¹ Χατζής, ό.π., σελ. 13, Coase, ό.π., σελ. 19-28

⁸² R.A.Posner, Utilitarianism, Economics, and Legal Theory, The Journal of Legal Studies, 1979, σελ. 120

⁸³ Χατζής, ό.π., σελ. 14: «Βέβαια η βασική αντίρρηση εδώ είναι αναμενόμενη και εύλογη: η πραγματική συναίνεση είναι εφικτή γιατί κερδίζουν και τα δύο μέρη αλλά όταν το δικαστήριο αναγνωρίζει απευθείας το δικαίωμα σ' αυτόν που το αξιολογεί περισσότερο, μπορεί η απόφαση να είναι αποτελεσματική αλλά έχει σοβαρές διανεμητικές συνέπειες. Το άλλο μέρος δεν θα κερδίσει το ποσοστό του πλεονάσματος που θα είχε πετύχει μετά από μια διαπραγμάτευση, εάν του είχε αναγνωριστεί το δικαίωμα από το δικαστήριο. Το ερώτημα εδώ λοιπόν είναι εάν η αποτελεσματική κατανομή των πόρων, η αύξηση δηλαδή του πλούτου, αποτελεί έναν επαρκή λόγο για την απόφαση του δικαστηρίου (Posner 1980, 1983). Προφανώς το επιχείρημα του Posner δεν μπορεί να αποτελέσει τη νομική βάση μιας δικαστικής αποφάσεως και επιπλέον είναι ιδιαίτερα αμφισβητούμενο ηθικά και πολιτικά. Επιπλέον τα δικαστήρια ενδέχεται να κάνουν σοβαρά λάθη προσπαθώντας να αναγνωρίσουν το δικαίωμα σ' αυτόν που θεωρούν ότι το αξιολογεί περισσότερο».

⁸⁴ Δελλής, ό.π., σελ. 354

⁸⁵ Δελλής, ό.π., σελ. 355

άχρηστες μορφές «διοικητικού κόστους» (red tape).⁸⁶ Η οικονομική ανάλυση του δικαίου ορίζει επομένως ότι και η διαδικασία οφείλει να τηρεί ένα «μέτρο», το οποίο αποτελεί συνάρτηση της σταθμίσεως κόστους/οφέλους της τυπικής προδιαγραφής της ακροάσεως.⁸⁷

Αυτή τη στάθμιση κόστους/οφέλους απηχεί και η έννοια της «λυσιτέλειας» του διαδικαστικού τύπου της προηγούμενης ακροάσεως. Όταν τα διοικητικά δικαστήρια αναζητούν κατά πόσο συντρέχει «παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας», στην πραγματικότητα προβαίνουν σε στάθμιση κόστους/οφέλους προκειμένου να αποδειχθεί η πρακτική τους χρησιμότητα. Ειδικότερα εξετάζουν εάν είναι αρκούντως «ουσιώδης» η διαδικαστική παρατυπία της παραλείψεως ή πλημμελούς ασκήσεως του τύπου, ώστε να δικαιολογεί την εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξεως, και την παύση της προσβολής του διοικούμενου, ή εάν το κόστος από την εξαφάνισή της υπερβαίνει το όφελος, το οποίο θα επέφερε η τήρηση του ουσιώδους τύπου για εκείνον που τον επικαλείται.⁸⁸ Έτσι η παράβαση του διαδικαστικού δικαιώματος άμυνας δεν επιφέρει αυτόματα την ακύρωση της πράξεως, εάν αυτή είναι επί της ουσίας ορθή και εκείνος που επικαλείται τις εγγυήσεις δεν υπέστη εν τοις πράγμασι κάποια ζημία.⁸⁹

Κατά τον Coase η εργαλειακή ιδιότητα του δικαίου δεν αρκείται στην ad hoc επίλυση των αποτυχιών της αγοράς αλλά και στη διαμόρφωση του θεσμικού πλαισίου κατά τέτοιο τρόπο ώστε να διευκολύνεται η οικονομική ανάπτυξη. Ιδανικό θεσμικό πλαίσιο είναι συνεπώς εκείνο, στο οποίο και ο νομοθέτης φροντίζει να μειώνει τα έξοδα συναλλαγής.⁹⁰ Την προσέγγιση αυτή απεικονίζουν στην ελληνική πραγματικότητα οι αλλαγές που επήλθαν με τον ν. 3900/2010 στο άρθρο 79 ΚΔΔ και αφορούν το δικαίωμα ακροάσεως στις φορολογικές διαφορές.

Με το άρθρο 20 ν. 3900/2010 προστέθηκε η νέα παρ. 5 στο άρθρο 79, σύμφωνα με την περ. α' εδ. β' της οποίας «ο κατά νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξεως ή παραλείψεως, χωρεί αυτεπαγγέλτως, προκειμένου να διακριβωθεί αν υπάρχει παράβαση δεδουλευμένου. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου η εισαγωγή των σχετικών διατάξεων έγινε με άξονα την οικονομία της δίκης και την αποφυγή παρελκύσεων και άσκοπης παρατάσεως εκκρεμοτήτων σε διαφορές που από τη φύση τους προσφέρονται ιδιαίτερα σε τέτοιες καθυστερήσεις. Έτσι με την ποσοτική και ποιοτική συρρίκνωση του αυτεπάγγελτου ελέγχου σε μόνη την παράβαση δεδουλευμένου και όχι στο νόμω βάσιμο εκτιμάται ότι παρεμποδίζεται η

⁸⁶ Δελλής, ό.π., σελ. 34

⁸⁷ Δελλής, σελ. 355, McNollgast, Positive and Normative Models of Procedural Rights: An interactive Approach to Administrative Procedures, Journal of Law, Economics & Organization 1990, 307

⁸⁸ Δελλής, σελ. 355

⁸⁹ Δελλής, ό.π., σελ. 355, ΣτΕ 88/2018, 547/2018, 2707/2016, 948/2012

⁹⁰ Χατζής, ό.π., σελ. 15

παρελκυστική επίκληση τυπικών πλημμελειών και προωθείται η εξέλιξη της διαδικασίας της δίκης.⁹¹

Περαιτέρω η παρ. 1 του άρθρου 20 ν. 3900/2010 προσέθεσε την περ. β΄ στην παρ. 5 του άρθρου 79 ΚΔΔ , που ορίζει ότι σε περίπτωση παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως της πράξεως, ο προσφεύγων πρέπει να επικαλείται και να αποδεικνύει βλάβη. Πρόκειται για τη νομοθετική ρύθμιση της προαναφερθείσας νομολογιακής κατασκευής περί λυσιτέλειας, η θέσπιση της οποίας -σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση- κρίθηκε αναγκαία στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, αφού με τον τρόπο αυτό «παρεμποδίζεται η παρελκυστική επίκληση τυπικών πλημμελειών με την ανάγκη αναδείξεως της αιτιώδους σχέσεώς τους με βλάβη, έστω ενδεχόμενη, του προσφεύγοντος». Η διάταξη αυτή, η οποία εισάγει ουσιαστικά την έννοια της «θεμιτής διαδικαστικής παρανομίας», αντανακλά μια νέα προσέγγιση των δυνατοτήτων του δικαστή της ουσίας για την κατά το δυνατόν αμεσότερη αποκατάσταση της διαταραχθείσης νομιμότητας και τη διάγνωση των προϋποθέσεων για την ικανοποίηση του δικαιώματος του διοικούμενου. Σύμφωνα με αυτήν, η παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας οδηγεί σε ακύρωση μόνο εάν ο προσφεύγων αποδείξει ότι η βλάβη του δεν μπορεί να αποκατασταθεί παρά μόνο με την εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξεως.⁹² Είναι επομένως εμφανές -ανεξαρτήτως της οικονομικής συγκυρίας- ότι η λήψη υπ' όψιν των παραμέτρων της ευελιξίας, πρακτικότητας, απλοποιήσεως, οικονομικότητας, συντημίσεως, εν ολίγοις επιταχύνσεως της φορολογικής διαδικασίας, ώθησαν το νομοθέτη στην εισαγωγή των ανωτέρω ρυθμίσεων.

⁹¹ ΣτΕ 754/2018, 1542/2016, 1829/2016, 1838/2016, 223/2015 σχετικά με τη μη αυτεπάγγελτη λήψη υπ' όψιν από τα δικαστήρια του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως

⁹² Βλ. σχετικά Ν.Ταμιωλάκη, Ο Ν.3900/2010: Η διοικητική δικαιοσύνη in vitro, ΕφημΔΔ 2011, τ. 3ο, σελ. 394, Χ.Δετσαρίδης, Ζητήματα συνταγματικότητας των διατάξεων του ν.3900/2010 που ρυθμίζουν τις φορολογικές διαφορές, ΕφημΔΔ 3/2011, Α.Γέροντας, Η πρόσφατη μεταρρύθμιση της διοικητικής δικαιοσύνης (ν.3900/2010), ΕφημΔΔ 3/2011, Ι. Συμεωνίδης, Οι πρόσφατες μεταρρυθμίσεις στη διοικητική δικαιοσύνη και ο διάλογος που έχει ανοίξει για μια νέα πορεία του κλάδου, ΕφημΔΔ 3/2011

VI. Η αρχή της αναλογικότητας

Αναφορικά με τη βασική δομή του κράτους και της κοινωνίας ο Alexy πρότεινε τη διάκριση μεταξύ ατομικών δικαιωμάτων και συλλογικών αγαθών. Τα πρώτα παρέχονται στους μεμονωμένους πολίτες, οι οποίοι είναι φορείς τους και τους εξασφαλίζουν τον -κατά την κλασική τους λειτουργία ως αμυντικά δικαιώματα- ελεύθερο χώρο για ατομική δράση. Σε αντίθεση, τα συλλογικά αγαθά δεν διαθέτουν κάποιο διακριτικό γνώρισμα. Είναι εννοιολογικά, πραγματικά και νομικά αδιανόητη η διάσπαση του συλλογικού αγαθού και η διανομή μεριδίων στα άτομα.⁹³ Τα ανωτέρω είναι αδιαίρετα αγαθά, οι φορείς τους δεν μπορούν να αξιώσουν ένα συγκεκριμένο μερίδιο αφού πρόκειται για μια κατάσταση της κοινωνίας που ωφελεί όλα τα μέλη. Δεν υπάρχουν επομένως ατομικοί φορείς των συλλογικών αγαθών, στους οποίους θα αναγνωριζόταν σχετικό μερίδιο.⁹⁴

Κατά την οικονομική θεωρία, το δικαίωμα ακροάσεως συνιστά αγαθό, το οποίο έχει μια τιμή, η οποία συνδιαμορφώνεται από τις θετικές και αρνητικές εξωτερικότητες που επιφέρει η ικανοποίησή του. Τούτου παρέπεται ότι παρά τον γενικό θεμελιώδη χαρακτήρα του δικαιώματος ακροάσεως, αυτό διαθέτει -όπως άλλωστε κάθε δικαίωμα- μια εγγενή οικονομική διάσταση, δεκτική τιμολογήσεως και γενεσιουργή κόστους, για τον ιδιώτη/φορέα του δικαιώματος ή το κοινωνικό σύνολο, παρά το γεγονός ότι -ιδιαίτερα στα χρόνια της οικονομικής κρίσεως- αυτό καλείται να ικανοποιηθεί σε συνθήκες στενότητας πόρων.⁹⁵ Έτσι μπορεί να θεωρηθεί ότι γενική κατάφαση του δικαιώματος ακροάσεως, στηριζόμενη στην ευρεία διατύπωση του άρθρου 20 § 2 Σ θα οδηγούσε σε πλήρη κατάρρευση τον διοικητικό μηχανισμό. Πράγματι, αν κάθε φορά πριν την έκδοση διοικητικής πράξεως, η αρμόδια αρχή ήταν υποχρεωμένη να εκπληρώσει χωρίς κανενός είδους δυνατότητας παρεκκλίσεως στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό τις διαδικαστικές της υποχρεώσεις, η διοίκηση θα κινδύνευε να παραλύσει και να μην εκπληρώσει τους στόχους της. Όπως και ανωτέρω εξετέθη, αυτή είναι η σκέψη που κυριαρχεί και αποτελεί τον βασικό λόγο για την ερμηνευτική συρρίκνωση του ευρέως διατυπωμένου 20 §2 Σ και γενικότερα για την αναγνώριση εξαιρέσεων κατά την προστασία των διαδικαστικών δικαιωμάτων των ιδιωτών. Το επιχείρημα της διοικητικής αποτελεσματικότητας εμφανίζεται μέσα από τη νομολογία ως το

⁹³ Eidenmüller, *ό.π.*, σελ. 411: «Ο Alexy κατονομάζει ως παραδείγματα συλλογικών αγαθών την εσωτερική και εξωτερική ασφάλεια, την προστασία της ελεύθερης δημοκρατικής τάξης, την ακεραιότητα του περιβάλλοντος ή την υψηλή πολιτιστική κληρονομιά».

⁹⁴ Eidenmüller, *ό.π.*, σελ. 411, R.Alexy, *Individuelle Rechte und kollektive Güter*, σε O.Weinberger, *Internationales Jahrbuch für Rechtsphilosophie und Gesetzgebung, Aktuelle Probleme der Demokratie* (Wien: Mansche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, σελ. 49-70), *Begriff und Geltung des Rechts*, Freiburg 1992

⁹⁵ Δελλής, *ό.π.*, σελ. 260

θεμελιώδες μέγεθος που επιβάλλει τη χάραξη ορίων κατά την εκπλήρωση των διαδικαστικών υποχρεώσεων της διοικήσεως.⁹⁶

Η γνωστή στη νομική θεωρία ως «πρακτική αρμονία», στάθμιση μεταξύ περισσότερων δικαιωμάτων/αρχών συνταγματικής περιωπής (25 § 1Σ) αντιμετωπίζεται από την οικονομική ανάλυση του δικαίου ως σύγκριση κόστους ευκαιρίας των αγαθών αυτών, δηλαδή πόσο φτηνή η ακριβή είναι η ικανοποίηση του καθενός από αυτά, σε σύγκριση με τα υπόλοιπα. Δεδομένης της εγγενούς σχετικότητας των αγαθών/δικαιωμάτων, η υποκειμενική/ατομική τιμή τους δεν συμπίπτει με την αντικειμενική/δημόσια τιμή αυτών,⁹⁷ άρα για τον ακριβή προσδιορισμό του «αποτελεσματικού περιεχομένου» του, δηλαδή του βαθμού προστασίας του δικαιώματος και τη στάθμισή του με άλλα αγαθά χρησιμοποιείται η συγκριτική μέθοδος της σταθμίσεως των πηγών κόστους και οφέλους, η οποία συνεπάγεται την κατοχύρωση του δικαιώματος μέχρι το σημείο εκείνο, στο οποίο το κόστος της προσβολής του είναι μεγαλύτερο από το όφελος της παραβιάσεώς του. Όσο μεγαλύτερο είναι δηλαδή το όφελος από την κατανάλωση του αγαθού (άσκηση του δικαιώματος) και όσο λιγότερες αρνητικές εξωτερικότητες συνεπάγεται, τόσο χαμηλότερης εντάσεως είναι αντίστοιχα οι θεμιτοί περιορισμοί και τόσο αδιαπραγμάτευτο το ευρύτερο περιεχόμενό του.^{98, 99}

Πρόκειται για το τελευταίο στάδιο¹⁰⁰ ελέγχου της αναλογικότητας της ακροάσεως, κατά το οποίο εξετάζεται εάν η διενέργειά της επιφέρει τη μικρότερη δυνατή θυσία σε άλλα άξια προστασίας αγαθά συναρτώμενα με το κοινωνικό σύνολο (γενικό συμφέρον). Η οικονομική ανάλυση του δικαίου χρησιμοποιεί στο σημείο αυτό το κριτήριο Kaldor/Hicks κατά το οποίο, οι νομικοί κανόνες πρέπει να μεγιστοποιούν την ισορροπία μεταξύ οφέλους/κόστους, χωρίς να απαιτείται ο νικήτης να αποζημιώσει τον ηττημένο.¹⁰¹ Πρόκειται για την οικονομική διάσταση της επικρατούσας στη νομική επιστήμη θεωρίας του Alexy περί αρχών,¹⁰² κατά την οποία οι αρχές, ως

⁹⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 512

⁹⁷ Δελλής, ό.π., σελ. 262

⁹⁸ Δελλής, ό.π., σελ. 266

⁹⁹ Δελλής, σελ. 274: «Η πλέον αποτελεσματική, η αποδοτική άσκηση των δικαιωμάτων, μπορεί να οδηγήσει στην πραγμάτωση της κοινωνικής προόδου, τον συνταγματικό ορισμό της ευημερίας, η οποία κατά το άρθρο 25 Σ προϋποθέτει την διασφάλιση της ανεμπόδιστης και αποτελεσματικής άσκησης αυτών από μέρους των κρατικών οργάνων (25§1Σ) και την απαγόρευση κατάχρησης (25§3Σ) από μέρους των φορέων».

¹⁰⁰ Δελλής, ό.π., σελ. 190-191, Η αρχή της αναλογικότητας, η οποία συνιστά τη δεύτερη πτυχή της αποτελεσματικότητας και απαντά στο ερώτημα που ακολουθεί την δοκιμασία της επικουρικότητας: «μέχρι που» προσήκει να εκτείνεται η δημόσια παρέμβαση? Ενώ δηλαδή η επικουρικότητα εξετάζει «εάν» οι δημόσιοι θεσμοί μπορούν να εκπληρώσουν συγκεκριμένο σκοπό/αρμοδιότητα, η αναλογικότητα εστιάζει στο μέσο που επιλέγεται για την επίδιωξή του. Η οικονομική θεώρηση του δικαίου αναγνωρίζει την αρχή της αναλογικότητας ως α) κατάλληλη για την επίδιωξη της ευημερίας, όπου η καταλληλότητα εν προκειμένω αντιστοιχεί με ένα τεστ in abstracto αποτελεσματικότητας β) αναγκαία για την επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού, το κριτήριο αυτό δηλαδή αναζητά την αποτελεσματικότητα in concreto, ως μορφή αποδοτικότητας.

¹⁰¹ Αν τελικά τον αποζημιώσει, τότε είναι όλοι ικανοποιημένοι κατά το κριτήριο Pareto.

¹⁰² R.Alexy, ό.π., σελ. 71επ.

επιταγές του βέλτιστου επιβάλλουν τη σχετική πραγμάτωσή τους στο μέγιστο δυνατό βαθμό, ενόψει των νομικών και πραγματικών δυνατοτήτων που προσφέρει η έννομη τάξη. Όπως λοιπόν στη νομική επιστήμη σε περίπτωση σταθμίσεως μεταξύ αντιτιθέμενων αρχών το ζητούμενο είναι η βελτιστοποίηση (Optimierung), δίνοντας το προβάδισμα τότε στη μία και τότε στην άλλη αρχή, χωρίς ποτέ καμία να αποβάλλεται από την έννομη τάξη, έτσι και η οικονομική ανάλυση του δικαίου, δέχεται την εγγενή σχετικότητα της υποστάσεως των αγαθών και επιδιώκει την ανεύρεση της πλέον αποτελεσματικής, αποδοτικής λύσεως μέσω της συγκρίσεως κόστους/οφέλους.¹⁰³

Η αναλογικότητα ισοδυναμεί με ένα τεστ αποτελεσματικότητας, στο οποίο χρησιμοποιείται διαβαθμισμένα η μέθοδος της σταθμίσεως πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων για την εντέλει επίτευξη της βέλτιστης επιλογής.¹⁰⁴ Εξ επόψεως μεγιστοποιήσεως της αποτελεσματικότητας, η αναλογικότητα -θεωρούμενη ως συγκριτική μέθοδος σταθμίσεως κόστους/οφέλους της επικείμενης πράξεως- υποστηρίζει την προηγούμενη ακρόαση, αφού συνδράμει στην τεκμηρίωση των αποφάσεων ήδη κατά το στάδιο πριν τη λήψη τους και όχι εκ των υστέρων, οδηγώντας στη βέλτιστη επιλογή που συνίσταται στην ορθότητα του περιεχομένου της πράξεως.

VII. Αρχή βιωσιμότητας και προηγούμενη ακρόαση

Η βιωσιμότητα συνιστά την πλέον σύνθετη και εξελιγμένη εκδοχή της αποτελεσματικότητας για την αξιολόγηση της δράσεως των δημοσίων θεσμών.¹⁰⁵ Ο θεσμός της προηγούμενης ακροάσεως, όπως αντιμετωπίζεται από τη θεωρία της οικονομικής αναλύσεως του δικαίου συνιστά μορφή καλής διακυβερνήσεως και εγγυάται μια διαχρονική ασφάλεια και δικαιοσύνη απέναντι στην κυριαρχική, μονοπωλιακή φορολογική διοίκηση.¹⁰⁶ Η διττή φύση του δημόσιου θεσμού της προηγούμενης ακροάσεως, προστατευτική των συμφερόντων του υποκειμένου του δικαιώματος και του κοινωνικού συνόλου, όπως εκφράζεται εναργέστερα μέσω του ειρηνευτικού και προστατευτικού σκοπού της, επιτυγχάνει σε βάθος χρόνου την αποδοχή της πράξεως από τον φορολογούμενο, μειώνει τα ελλείμματα και τις ασυμμετρίες πληροφόρησης της διοικήσεως,

¹⁰³ Δελλής, ό.π., σελ. 202, Από την ανάλυση κόστους και οφέλους δεν θα πρέπει να συγγέεται με την εκτίμηση επιπτώσεων, καθώς προϋποθέτει την εφαρμογή μιας αυστηρής μεθοδολογίας: συνίσταται σε σύγκριση αριθμητικών μεγεθών (τιμών), τα οποία εκφράζουν τα διάφορα είδη κόστους και οφέλους και καταλήγει στη διατύπωση ενός θετικού ή αρνητικού, αριθμητικού αποτελέσματος. Προϋποθέτει δηλαδή και την αποτύπωση του αποτελέσματος κατά τρόπο αριθμητικά μετρήσιμο, αυτό δηλαδή που οι οικονομολόγοι ονομάζουν συμμετρησιμότητα και συγκρισιμότητα. Οι οικονομολόγοι θεωρούν ότι τα πάντα είναι καταρχήν αποτιμητά σε χρήμα, ακόμη και όταν πρόκειται για μη εμπορεύσιμα αγαθά, γνήσια εφαρμογή του ωφελμισμού και συνεπάγεται τη λήψη αποφάσεων αποκλειστικά με γνώμονα τη σύγκριση χρηματικών τιμών. Ταυτίζεται με μια χρηματική, οικονομικά αποδοτική στάθμιση κόστους και οφέλους.

¹⁰⁴ Δελλής, σελ. 191

¹⁰⁵ Δελλής, ό.π., σελ. 199

¹⁰⁶ Κυριαρχία χωρίς το μονοπώλιο της δημόσιας εξουσίας δε νοείται. Δελλής, ό.π., σελ. 239

προλαμβάνει την άσκηση διοικητικών ή/και δικαστικών προσφυγών μετά την έκδοση της πράξεως, ενισχύει τη διαφάνεια και τη συμμετοχή, οι οποίες αποτελούν θεμέλια της σύγχρονης φιλελεύθερης δημοκρατίας και εντέλει συμβάλλει στην επίτευξη ευημερίας. Η αποτελεσματικότητα ως σημείο αναφοράς της διενεργούμενης τελολογικής συστολής για τον προσδιορισμό των προϋποθέσεων και εξαιρέσεων χαρίζει στο δικαίωμα ακροάσεως διάρκεια στο μέλλον, αφού το επαναπροσδιορίζει στις φυσικές του διαστάσεις, επιτυγχάνοντας τον συστηματικά και διαχρονικά, βέλτιστο συνδυασμό κοινωνικής και οικονομικής ρυθμίσεως.

Επίλογος

Το σημαντικότερο όφελος της οικονομικής αναλύσεως του δικαίου δεν έγκειται μόνο στην απόδειξη ότι η νομική επιστήμη είναι μια πραγματική επιστήμη.¹⁰⁷ Αν και γενικά δεν υπάρχει μηχανισμός δημοκρατικός, ο οποίος να αποτυπώνει πιστά τις πραγματικές προτιμήσεις του κάθε πολίτη και άρα δεν υπάρχει και τέλειος τρόπος αντιπροσωπευτικού προσδιορισμού της κοινωνικής ευημερίας, ώστε να αντανakλά τις ατομικές επιλογές,¹⁰⁸ η οικονομική ανάλυση του δικαίου, ως δικαιοπολιτική θεωρία, σκιαγραφεί έναν νέο, περίπλοκο ορθολογισμό, ο οποίος χωρίς να συνεπάγεται την επικυριαρχία του οικονομικού επί του θεσμικού, προσφέρει στην αρχή της νομιμότητας μια νέα διάσταση, τον εμπλουτισμό της με την παράμετρο της αποτελεσματικότητας.¹⁰⁹

Η εμπειρική ανάλυση του δημοσίου θεσμού της ακροάσεως είναι κρίσιμη, αφενός για να μελετηθούν οι επιδόσεις της στο παρόν, αφετέρου για να προταθεί ο βέλτιστος θεσμικός τους σχεδιασμός για την επίτευξη μακροπρόθεσμων αποτελεσμάτων,¹¹⁰ ικανών να εξασφαλίσουν τη βιωσιμότητά της στο μέλλον. Ενόψει του επιδιωκόμενου πάντοτε προσδιορισμού του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 20§2Σ, η αποτελεσματικότητα και με τις δύο όψεις της¹¹¹ -αφενός ως πραγμάτωση στόχων που εξυπηρετούν το δημόσιο συμφέρον αφετέρου ως πραγμάτωση των διαδικαστικών, αμυντικών δικαιωμάτων- αποσκοπώντας στην επίτευξη της κοινωνικής ευημερίας, συνιστά κατά την οικονομική θεωρία ορόσημο κάθε ερμηνευτικής απόπειρας, που επιβάλλει μεν τη συνεκτίμησή της, η υιοθέτηση όμως θεσμικών μέτρων υπό το πρίσμα της αποτελεσματικότητας πρέπει να αντιμετωπίζεται πάντα με ιδιαίτερο σκεπτικισμό, στο βαθμό που αυτή συνεπάγεται υποχωρήσεις από τις κατακτήσεις του κράτους δικαίου.

¹⁰⁷ K.Popper, *Das Elend des Historismus*, Mohr Siebeck, Tübingen 1987, σελ. 102επ., Eidenmüller, ό.π., σελ. 489

¹⁰⁸ Δελλής, σελ. 166

¹⁰⁹ Λαζαράτος, *Αποτελεσματικότητα της Διοικήσεως*, σελ. 511

¹¹⁰ Δελλής, σελ. 125

¹¹¹ Λαζαράτος, *Αποτελεσματικότητα της Διοικήσεως*, σελ. 517

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

§ 1. Προϋποθέσεις εφαρμογής του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική διαδικασία

I. Μεθοδολογική προσέγγιση του ζητήματος

Η πανηγυρική και δίχως επιφύλαξη νόμου διατύπωση της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 § 2 Σ δίνει εκ πρώτης όψεως την εντύπωση της ανεξίτητης εφαρμογής του θεμελιώδους αυτού διαδικαστικού δικαιώματος σε κάθε διαδικασία, επομένως και στη φορολογική. Και αποσκοπεί μεν αναντίρρητα -όπως έχει ήδη σε ανωτέρω κεφάλαια αναπτυχθεί- το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στην προστασία του φορολογούμενου και στην αποτροπή των αυθαίρετων κυριαρχικών κρατικών παρεμβάσεων στην οικονομική κατάστασή του, η ανεξίτητη όμως εφαρμογή της ως άνω συνταγματικής διατάξεως θα προκαλούσε δίχως αμφιβολία πραγματικό αδιέξοδο στη φορολογική διοίκηση, συνιστάμενο στην αδυναμία εκπληρώσεως των σκοπών της, στην επιβράδυνση της διοικητικής δράσεως και στην επίταση φαινομένων γραφειοκρατίας και ευθυνοφοβίας.¹

Το ΣτΕ στην προσπάθειά του να συμβιβάσει την άσκηση του δικαιώματος ακρόασης με την αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας και το δημόσιο συμφέρον εν γένει, στο μέτρο που το τελευταίο απαιτεί την αποτελεσματικότητα και τη λειτουργικότητα της κρατικής δράσης, ερμήνευσε συστατικά και διαμόρφωσε μια ιδιαίτερα περιοριστική, ως προς την έκταση εφαρμογής του, νομολογιακή τάση, η οποία φαίνεται να εξαντλεί σε ορισμένες τουλάχιστον περιπτώσεις, τα επιβαλλόμενα από το άρθρο 20 § 2 Σ και την αρχή του κράτους δικαίου όρια.² Ερμηνεύοντας στενά

¹ Π.Λαζαράτος, Αποτελεσματικότητα της Διοίκησης.: Ένα νομικό επιχείρημα με συνταγματική θεμελίωση, ΤοΣ 4/1991, σελ. 509, Α. Λιγωμένου, Η Νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου και το Δικαίωμα της Προηγούμενης Διοικητικής Ακρόασης, ΘΠΔΔ 8-9/2008, σελ.1021, της ίδιας, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου, Σύνταγμα, άρθρο 20§ 2, Διοικ.Μετ. 1990, τ.41-42, Ελ.Συν, Πρακτ. της 36ης Γεν.Συν.Ολ. της 26.11.1986,

² Πρβλ σχετικά με την τάση που διαμόρφωσε το Συμβούλιο της Επικρατείας αναφορικά με την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στις φορολογικές διαφορές Α.Τσαμαρδίνος, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στις διοικητικές διαφορές ουσίας, ΔΦΝ 2007, τ.61, σελ. 17, Α.Πρέζα, Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία εκδόσεως πράξεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ, ΔΦΝ 2007, σελ. 583επ, Ν.Οικονομίδη, Περί προηγούμενης ακρόασης, με αφορμή τη ΣτΕ 2370/2007, ΔΦΝ 2007, τ.61, σελ. 1872-1873, Δ.Τσαρούχα, Το δικαίωμα ακρόασης στο πεδίο των διοικητικών φορολογικών κυρώσεων, ΔΕΕ 12/2007, σελ. 1290επ, Χ.Δετσαρίδης, Η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου σε περιπτώσεις επιβολής προστίμου και η εφαρμογή της σε σχέση με την προβλεπόμενη διοικητική επίλυση της διαφοράς (Με αφορμή την ΣτΕ Ολ 2370/2007), ΕΛΔΔΔ 4/2008, σελ. 853 επ., του ιδίου, Σχόλιο στην ΣτΕ Ολ 2370/2007, ΕφημΔΔ 4/2009, σελ.495 επ, Ε.Θεοχαροπούλου, Νέοι Προσανατολισμοί στο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική διαδικασία (Με αφορμή τη ΣτΕ 948/2012), ΔΦΝ 2012, τ.66, σελ. 1107-1108

τη συνταγματική διάταξη στο πεδίο της φορολογίας δέχονταν παγίως ότι το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως στην περίπτωση της εκδόσεως σε βάρος του καταλογιστικής φόρου, τέλους ή προστίμου πράξεως, επληρούτο είτε διά της υποβολής φορολογικής δηλώσεως, διά της οποίας ο φορολογούμενος ηδύνατο να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του για το εκάστοτε ρυθμιστικό αντικείμενο,³ είτε ζητώντας τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, στο στάδιο της οποίας ήταν εφικτή η διαγραφή ή ο περιορισμός της φορολογητέας ύλης, οπότε εν πάση περιπτώσει, παρείχετο σε αυτόν η ευχέρεια να «ακουστεί» από τη φορολογική αρχή, που επανερχόμενη, ηδύνατο, κατά τον νόμο να τροποποιεί ή και να εξαφανίσει την πράξη.⁴ Σε άλλες περιπτώσεις δέχτηκε ότι οι πράξεις επιβολής φόρου ή προστίμου εκδίδονται κατά δέσμια αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής και για το λόγο αυτό δεν είναι αναγκαία η προηγούμενη ακρόαση του βλαπτόμενου.⁵

Ο συντακτικός νομοθέτης εκφράστηκε επομένως ευρύτερα απ' ότι ήταν ο σκοπός του ή με άλλα λόγια το τέλος του άρθρου 20 § 2 Σ βρίσκεται σε διάσταση με το γράμμα του, στο βαθμό που το τελευταίο καταλαμβάνει και περιπτώσεις μη καλυπτόμενες από το πρώτο.⁶ Πράγματι τούτο δεν κάνει λόγο ούτε για προϋπόθεση της προηγούμενης διοικητικής πράξεως υπαίτιας συμπεριφοράς του διοικουμένου, ούτε για εξαίρεση των επείγοντος χαρακτήρος διοικητικών ενεργειών. Αντίθετα αναφέρει κάθε διοικητική ενέργεια χωρίς διάκριση. Βεβαίως η εξαίρεση των κανονιστικών πράξεων και των εκ του νόμου προβλεπόμενων δυσμενών μέτρων είναι αυτονόητη, διότι και το γράμμα του άρθρου 20 § 2 Σ δεν αναφέρεται σε αυτές τις περιπτώσεις αλλά αφορά τις ατομικές διοικητικές πράξεις.⁷

Μέχρι τη ΣτΕ 2370/2007 η νομολογία του ΣτΕ ήταν πάγια στο ζήτημα της προηγούμενης ακροάσεως εκφραζόμενη κυρίως από την πλειοψηφία της 1372/2002 ως εξής: «από τις διατάξεις του ΚΒΣ συνάγεται ότι, αν διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και διαπιστωθεί παράβαση των διατάξεων του κώδικα αυτού, για να εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου κατά το άρθρο 34 ΚΒΣ, δεν επιβάλλεται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, η επίδοση στον επιτηδευματία του σχετικού σημειώματος με κλήση για παροχή εξηγήσεων, ούτε άλλωστε, από το άρθρο 20 § 2 Σ απορρέει υποχρέωση της φορολογικής αρχής να καλέσει τον επιτηδευματία για να δώσει σχετικές εξηγήσεις πριν από την επιβολή προστίμου. Η περιλαμβανόμενη στη συνταγματική αυτή διάταξη επιταγή για ακρόαση του διοικουμένου από τη Διοίκηση ικανοποιείται, στην περίπτωση αυτή, με την ευχέρεια που παρέχει η προαναφερόμενη διάταξη της § 4 του άρθρου 34 ΚΒΣ στον επιτηδευματία, στον οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και να εκθέσει τις απόψεις του.

³ ΣτΕ 116/1983

⁴ Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 1107-1108, Πρέζας ό.π., Τσαρούχας, ό.π., σελ. 2, ΣτΕ 138/1998, 1732/2002, ΣτΕ 2267/1982, 116/1983, 3361/1989, Ε.Θεοχαροπούλου, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία, ΧρΙΔ 2006, σελ. 276, Κ.Ρέμελη, Ο συμβιβασμός στη διοικητική διαδικασία, Αντ.Ν.Σάκκουλας, 1994, σελ. 43, Αναστόπουλου/Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, Αντ.Ν.Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή, 2003, σελ. 535, Κ.Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, Σάκκουλας 5η Εκδ. 2014, σελ. 384, Δ. Ράικος, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, Σάκκουλας 2000, σελ. 177-178, Κ. Κοννιδά, Το δικαίωμα ακροάσεως του φορολογουμένου, ΝοΒ 1979, σελ. 1692, Ν.Χατζητζανή, Εγχειρίδιον Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου, Αντ.Ν.Σάκκουλας, 1991, σελ. 157, Γ.Λασιθιωτάκη, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική διαδικασία, ΔΕΕ 1996, σελ. 147επ

⁵ ΣτΕ 47/2017, 1542/2016, βλ. άρθρο Οικονομίδη, ό.π., σελ. 1872

⁶ Π.Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 310

⁷ Κ.Χιώλος, Η συνταγματική επιταγή της προηγούμενης ακροάσεως του διοικουμένου, ΕΛΔΔΔ 4/2003, σελ. 724-725

Ο αυστηρός χαρακτήρας και η αυξημένη τυπική ισχύς του Συντάγματος όμως αναδεικνύονται μέσα από την παρεμβολή του κοινού δικαίου στην ερμηνεία του,⁸ η οποία ενεργοποιείται μέσω της ανάγκης ερμηνείας και εφαρμογής του κοινού δικαίου, ο οποίος είναι συνήθως και ο τελικός στόχος.⁹ Στη φορολογική διαδικασία παρόμοια είναι η κατάσταση για το άρθρο 28 § 1 ΚΦΔ, η πρώτη ανάγνωση του οποίου, εκτός από την πρόβλεψη δικαιώματος έγγραφης υποβολής αντιρρήσεων μετά το πέρας του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και την κοινοποίηση σημειώματος με τις διαπιστώσεις του δεν παρέχει περαιτέρω λεπτομέρειες σχετικά με τις προϋποθέσεις ή εξαιρέσεις εφαρμογής του. Ίδια είναι και η περίπτωση του άρθρου 62 § 4 ΚΦΔ, η οποία, πέραν της εξαιρέσεως που εισάγει σχετικά με τη μη πρόβλεψη δυνατότητας έγγραφης υποβολής αντιρρήσεων στην περίπτωση των διαδικαστικών παραβάσεων και των επιβαλλόμενων κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου προστίμων, δεν εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος από περαιτέρω προϋποθέσεις και εξαιρέσεις.

Εν αντιθέσει, το άρθρο 6 ΚΔΔιαδ είναι αρκετά πιο αναλυτικό και κατατοπιστικό, αφού στην § 2 διαλαμβάνει διαδικαστικές λεπτομέρειες ασκήσεως του δικαιώματος και στις §§ 3,4 κατοχυρώνει την εξαίρεση από το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως λόγω αποτροπής κινδύνου ή επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, εισάγοντας παράλληλα το θεσμό της προσωρινής διοικητικής πράξεως, αφετέρου στην § 4 καταργώντας τη νομολογιακά διαπλασθείσα εξαίρεση από το δικαίωμα σε περίπτωση που οι κείμενες διατάξεις προβλέπουν τη δυνατότητα ασκήσεως διοικητικής προσφυγής (ενδικοφανούς ή ειδικής).

Είναι προφανές ότι οι ανωτέρω διατάξεις δεν διευκρινίζουν σημαντικά ζητήματα σχετικά με την άσκηση και το εύρος του περιεχομένου του δικαιώματος ακροάσεως. Έτσι θεμελιώδη διαδικαστικά ζητήματα όπως η γλώσσα της ακροάσεως, η ευχέρεια της προφορικής επιλογής ακροάσεως όταν η έγγραφη είναι ιδιαίτερα επιβαρυντική για τον φορολογούμενο, εάν το περιεχόμενο της κλήσεως και άρα το αντικείμενο της ακροάσεως περιλαμβάνει μόνο πραγματικά ή και νομικά δεδομένα και το σημαντικότερο, τί ισχύει στη φορολογική διαδικασία, ενόψει της περιπτώσιολογικά διαμορφωθείσης επί του θέματος νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας. Η διάταξη της § 1 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ διαφοροποιείται σε σχέση με το άρθρο 20 § 2 Σ στο σημείο που αναφέρεται σε συγκεκριμένο πρόσωπο, το οποίο και υποχρεούνται οι διοικητικές αρχές να καλέσουν σε ακρόαση πριν τη λήψη δυσμενούς για αυτό μέτρου. Η διαφοροποίηση αυτή καθιστά σαφή τη βούληση του νομοθέτη να περιορίσει την άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως

⁸ Ε.Βενιζέλος, Η ερμηνεία του Συντάγματος μεταξύ νομικής, δογματικής και επιστημολογικής ειλικρίνειας, ΝοΒ 12/1986, σελ. 1535

⁹ Βενιζέλος, ό.π., σελ. 1535, Η ερμηνεία του Συντάγματος, προκαλείται με τη θέσπιση του κοινού δικαίου, με αφορμή και τελικό στόχο την ερμηνεία και εφαρμογή του κοινού δικαίου, Γ. Κασιμάτης, Σύνταγμα και κοινό δίκαιο, σε: Η επίδραση του Συντάγματος του 1975 επί του Ιδιωτικού και επί του Δημοσίου Δικαίου, Τόμος 9, 1976, σελ. 109επ., 130επ

μόνο στην περίπτωση επικείμενης εκδόσεως ατομικής διοικητικής πράξεως και να αποκλείσει ρητά την προηγούμενη ακρόαση, όταν επίκειται η έκδοση πράξης κανονιστικού περιεχομένου ή προπαρασκευαστικής πράξης που δεν συνιστά ακόμη ολοκληρωμένη διοικητική ενέργεια ή μέτρο.¹⁰ Επιπλέον, κατά την ίδια διάταξη, η προηγούμενη ακρόαση απαιτείται όταν με τη διοικητική ενέργεια ή μέτρο επέρχεται βλάβη στα υπάρχοντα δικαιώματα ή συμφέροντα του διοικουμένου, ως συμφέροντα δε νοούνται τα έννομα συμφέροντα, δηλαδή αυτά που αναγνωρίζονται από το νόμο και όχι απλώς τα οικονομικά συμφέροντα.¹¹

Η πάγια πάντως στο ζήτημα αυτό νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έκρινε ότι το εύρος εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 6 § 1 ΚΔΔιαδ συμπίπτει με εκείνο της συνταγματικής διάταξης του άρθρου 20 § 2,¹² εκφράζοντας τη σύγχρονη νομοθετική τάση επί του θέματος.¹³ Και παρά το γεγονός ότι μετά την θέσπιση του άρθρου 6 ν. 2690/1999 καμία ερμηνεία ή εφαρμογή συνταγματικής διατάξεως δεν μπορεί πλέον να γίνει χωρίς παράλληλη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 6, το Συμβούλιο της Επικρατείας αγνοούσε συστηματικά το άρθρο 6, παρόλο που η εισαγωγή του προορίζονταν να επιλύσει πολλά εκκρεμή ζητήματα και να αναβαθμίσει το δικαίωμα ακροάσεως, το οποίο υπέστη ασφυκτική περιστολή στο διάστημα μεταξύ των ετών 1975 και 1999.

Σε αντίθεση με την στενή ερμηνεία την οποία προσέδωσε το ΣτΕ στη συνταγματική διάταξη, τα πρωτοβάθμια διοικητικά δικαστήρια (ιδίως μετά την έναρξη ισχύος του ΚΔΔιαδ) διαμόρφωσαν, αναφορικά με το δικαίωμα ακροάσεως, μια ευρύτερη νομολογιακή θέση, ανταποκρινόμενη στο ουσιαστικό περιεχόμενο του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως.¹⁴

¹⁰ Τσαμαρδίνος, ό.π., σελ. 15

¹¹ Τσαμαρδίνος, ό.π., σελ. 15

¹² ΣτΕ 452/2004, 1105/2008, 3222/2000, ΔΕφΑθ 1, 2/2015

¹³ Τσαρούχας, σελ. 2, υποσ. 11

¹⁴ Ενδεικτικά με τις ΜΔΠρωτ.Σύρου 134/2002 και τις ΔΠρωτ.Αθ.8242/2004, 972, 2042, 13226/2005 που αφορούσαν πρόστιμα για παραβάσεις του ΚΒΣ, έγινε δεκτό πώς οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής των προστίμων ήταν ακυρωτέες για παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς τους, εφόσον οι φορολογούμενοι δεν είχαν κληθεί προηγουμένως να εκθέσουν τις απόψεις τους για τις αποδιδόμενες σε αυτούς παραβάσεις. Διατυπώθηκε με τις αποφάσεις αυτές η ερμηνευτική άποψη ότι το αναφερόμενο στο άρθρο 6 ΚΔΔιαδ δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, παρέχεται και στην περίπτωση επικείμενης έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, ιδιαίτερα αν συνεκτιμηθεί ότι οι διατάξεις του ΚΒΣ δεν προβλέπουν δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, η δε διάταξη του άρθρου 36 § 7 ΚΒΣ που προβλέπει την παράδοση σημειώματος μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου και η παράλειψη συντάξεώς του δεν επηρέαζε το κύρος της πράξεως. Έκριναν επίσης οι ως άνω αποφάσεις ότι η προβλεπόμενη, μετά την έκδοση της πράξεως, διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς συνιστά εκ των υστέρων ακρόαση, που δεν αναπληρώνει την αξιούμενη από τις διατάξεις 20 § 2 Σ και 6 ΚΔΔιαδ προηγούμενη ακρόαση, στο στάδιο της οποίας ο ενδιαφερόμενος δικαιούται, αφού λάβει γνώση όλων των σε βάρος του στοιχείων να προβεί σε ανταπόδειξη, αναπτύσσοντας όλους τους ισχυρισμούς και προσκομίζοντας όλα τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή του και τα οποία θεωρεί αναγκαία για την προάσπιση των συμφερόντων του.

Το ΣτΕ ουδέποτε αντιμετώπισε μεθοδολογικά το ζήτημα των προϋποθέσεων και εξαιρέσεων από το δικαίωμα ακροάσεως.¹⁵ Η Ολομέλειά του με την 2370/2007 απόφασή της συρρίκνωσε, εν σχέσει προς την παραπεμπτική απόφαση,¹⁶ την εμβέλεια της εφαρμογής της προηγούμενης ακροάσεως, διά της θέσεως δύο τελουσών εν διαζεύξει, προϋποθέσεων: α) να αποδίδεται με την πράξη επιβολής προστίμου υπαίτια συμπεριφορά στον παραβάτη ή β) η πράξη αυτή να εκδίδεται κατόπιν επιμετρήσεως του ποσού του προστίμου, για την οποία λαμβάνονται υπόψιν η βαρύτητα και οι συνθήκες τελέσεως της παραβάσεως, καθώς και οι λοιπές περιστάσεις που ασκούν επιρροή στον προσδιορισμό του ύψους του επιβλητέου προστίμου.

Οι περιορισμοί όμως που έθεσε η Ολομέλεια καθιστούν περιορισμένη έως αδύνατη την εφαρμογή της νομολογιακής παραδοχής της.¹⁷ Τούτο διότι, υπό την ισχύ του ν.2523/1997, ο οποίος ορίζει την επιβολή «αντικειμενικοποιημένων», ήτοι χωρίς εξουσία επιμετρήσεως, προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ και με δεδομένο ότι η επιβολή των προστίμων αυτών δεν συναρτάται προς υποκειμενική (υπαίτια) συμπεριφορά του παραβάτη, εξ ορισμού ελλείπουν αμφότερες οι ορισθείσες από την Ολομέλεια προϋποθέσεις για την υποχρέωση της φορολογικής αρχής να καλέσει τον παραβάτη του ΚΒΣ να εκθέσει, προ της επιβολής του οικείου προστίμου, τις απόψεις του. Πράγματι κατά το χρόνο δημοσιεύσεως της αποφάσεως της Ολομέλειας, η παραδοχή της αυτή θα ηδύνατο να εύρει εφαρμογή σε δύο μόνο περιπτώσεις: α) επικειμένης επιβολής προστίμου για λήψη εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου, παράβαση για την οποία η νομολογία παγίως δέχεται ότι ασκεί επιρροή η καλή πίστη του λήπτη του στοιχείου ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου, συνεπώς πληρούται η προϋπόθεση της «υπαίτιας συμπεριφοράς» του παραβάτη και β) προ της επιβολής προστίμου του άρθρου 4 ν.2523/1997, για το οποίο η διάταξη αυτή ορίζει επιμέτρηση, ώστε να συντρέχει η δεύτερη προϋπόθεση της Ολομέλειας. Οι ανωτέρω περιπτώσεις αποδεικνύουν ότι η επελθούσα νομολογιακή μεταβολή συνιστά εν πολλοίς επιβεβαίωση προγενέστερης νομολογίας αυτού.¹⁸ Η ανωτέρω διαπίστωση ήγειρε το ζήτημα της εφαρμογής των νομολογιακών αυτών παραδοχών υπό το καθεστώς των «αντικειμενικοποιημένων», χωρίς εξουσία επιμετρήσεως προστίμων του ν.2523/1997, η οποία σε συνδυασμό με την απουσία

¹⁵ Λαζαράτος, μελέτη σελ. 6, Βενιζέλος, «Το γενικό συμφέρον και οι περιορισμοί των συνταγματικών δικαιωμάτων», 1990 σελ. 143, όπου κάνει λόγο για νομολογιακή παιδοκτονία, Πρβλ Ρώτη, σελ. 391, Η περιπέτεια του 20§ 2 Σ, σε συνταγματικές ελευθερίες στην πράξη

¹⁶ Βλ. και τη μειοψηφία της ΣτΕ 1372/2002

¹⁷ Γ. Μέντης, Η προηγούμενη ακρόαση στις φορολογικές διαφορές, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 1184/2017, ΔιΔικ 2017.

¹⁸ Έτσι και Τσαρούχας, ό.π., σελ. 1: «ακόμη και η περί αντισυνταγματικότητας κρίση του Δικαστηρίου, είναι περιορισμένης εμβέλειας (αποτελούσα ειδικά η δεύτερη, χαρακτηριστική εκδήλωση του παρεμπόπτοντος χαρακτήρα του παρ' ημίν ισχύοντος συστήματος ελέγχου συνταγματικότητας των νόμων)»

ενιαίων, κοινών για όλα τα είδη φόρων διαδικαστικών διατάξεων οδήγησε στη δημιουργία από μέρους του Ανωτάτου Δικαστηρίου μιας κατά βάσιν περιπτώσιολογικής νομολογίας.^{19, 20}

Περαιτέρω με σειρά αποφάσεων του το ΣτΕ εδέχθη, ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να καλέσει τον επιτηδευματία να εκθέσει τις απόψεις του σχετικά με διάφορες παραβάσεις του ΚΒΣ δημιουργώντας μια κατά βάσιν περιπτώσιολογική νομολογία.²¹ Η ΣτΕ 1184/2017 οριοθετεί ευρύτερα το πλαίσιο των προϋποθέσεων που πρέπει να συντρέχουν για την υποχρέωση της φορολογικής αρχής να καλέσει σε ακρόαση τον φορολογούμενο για κάθε παράβαση του ΚΒΣ μετά την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/1997, αφού στη σκ. 3 αναφέρει ότι όχι μόνο στις περιπτώσεις που έθεσε η ΣτΕ Ολ. 2370/2007 αλλά και σε κάθε περίπτωση που προσάπτεται σε ορισμένο πρόσωπο παραβατική συμπεριφορά και επαπειλείται η επιβολή εις βάρος του της αντίστοιχης κυρώσεως, ακόμα και αν το ύψος της τελευταίας είναι προκαθορισμένο στο νόμο χωρίς ευχέρεια επιμετρήσεως από τη Διοίκηση, η δε στοιχειοθέτηση της παραβάσεως παρουσιάζεται στο νόμο ως «τυπική», διότι, και στην περίπτωση αυτή, ο φερόμενος ως παραβάτης δύναται πάντως να συμβάλει στην λήψη νόμιμης αποφάσεως, αμφισβητώντας την ίδια την διάπραξη της παραβάσεως και προβάλλοντας προς τούτο ισχυρισμούς αναγόμενους στην υποκειμενική του σφαίρα και συνιστάμενους, μεταξύ άλλων, σε διαφορετική έναντι της διοικητικής αρχής- εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού της υποθέσεως.

Το ΣτΕ αντιμετώπισε -έστω και εξαιρετικά περιπτώσιολογικά- ζητήματα, τα οποία δεν προκύπτουν ευθέως από τις ανωτέρω διατάξεις. Σε τέτοιες περιπτώσεις ο ερμηνευτής ή εφαρμοστής βρίσκεται ενώπιον συγκαλυμμένων κενών, όπως χαρακτηριστικά τυποποιείται στη μεθοδολογία του δικαίου η περίπτωση της αναντιστοιχίας μεταξύ του ευρύτερου γράμματος και του στενότερου τέλους μιας διατάξεως.²² Διαπιστώνεται εν ολίγοις, ότι οι υπό κρίση περιπτώσεις

¹⁹ Δεδομένου ότι η απόφαση αφορά υπόθεση αναγόμενη σε διάστημα προγενέστερο της ενάρξεως ισχύος του ΚΔΔιαδ και σε πρόστιμο που είχε εκδοθεί υπό το τότε παλαιότερο καθεστώς των προστίμων του ΚΒΣ, το οποίο ελάμβανε υπ' όψιν και την υποκειμενική συμπεριφορά του παραβάτη για την επιμέτρηση του προστίμου.

²⁰ Με την ΣτΕ 1583/2015 (σκ.4) κρίθηκε ότι η υποχρέωση αυτή για τη φορολογική αρχή υφίσταται επί της παραβάσεως εκδόσεως εικονικού τιμολογίου, με την 3717/2015 (σκ.4) επί παραβάσεως εκδόσεως ή λήψεως και καταχωρίσεως φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το ποσό της συναλλαγής, με την ΣτΕ 431/2016 (σκ.5) επί παραβάσεως εκδόσεως εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την ΣτΕ 689/2016 (σκ.4,5) επί παραβάσεως εκδόσεως εικονικού τιμολογίου, με την ΣτΕ 776/2016 (σκ.4,6) επί παραβάσεως λήψεως και καταχωρίσεως εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, με την ΣτΕ 2504/2016 (σκ.5) επί παραβάσεως μη τηρήσεως βιβλίων του ΚΒΣ ή μη λήψεως ή μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων για αγορές ή πωλήσεις αγαθών, με την ΣτΕ 2707/2016 (σκ.5,7) επί παραβάσεων εκδόσεως τιμολογίων παροχής υπηρεσιών χωρίς αναγραφή του είδους της παρασχεθείσης υπηρεσίας και μη τηρήσεως των βιβλίων σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής, με την ΣτΕ 162/2017 (σκ.5) επί παραβάσεως μη τηρήσεως βιβλίων Γ' κατηγορίας, μη τηρήσεως βιβλίου απογραφών-ισολογισμού, μη λήψεως φορολογικών στοιχείων για αγορές και μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις αγαθών.

²¹ Μέντης, σελ. 6

²² Π.Λαζαράτος, Οκτώ θεμελιώδεις σκέψεις για την πλήρωση συγκαλυμμένου κενού στο δίκαιο, Δίκη, 8-9/2008, www.kostasbeys.gr, του ιδίου, Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή -Στο παράδειγμα του άρθρου 20 §2 Σ-, Δίκη 4/2009, www.kostasbeys.gr

δεν εμπíπτουν ευθέως σε κάποια από τις κείμενες ρυθμίσεις και τίθεται συνεπώς το ερώτημα εάν με βάση τις αξιολογήσεις του ισχύοντος δικαίου θα έπρεπε να υπάρχει ρύθμιση προς κάλυψη του τιθέμενου ζητήματος και η οποία λείπει.²³ Η καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό συνιστά διαπίστωση κενού. Κενό δηλαδή είναι η έλλειψη ρυθμίσεως για ένα ζήτημα, το οποίο εμφανίζεται επιτακτικά και για το οποίο -κατά τις κρίσιμες σχετικώς αξιολογήσεις του ισχύοντος δικαίου-, θα έπρεπε να υπάρχει ρύθμιση. Με την έννοια αυτή, η κρίση που οδηγεί στη διαπίστωση κενού, είναι κρίση αξιολογική. Αξιολογείται το εκάστοτε ζήτημα με κριτήρια αντλούμενα από την ισχύουσα έννομη τάξη ως νομικά σημαντικό και αξιούν ρύθμιση, την οποία δεν εμπεριέχει η *lex lata*, προς άρση μιας αξιολογικής αντινομίας.²⁴ Δύο ακόμα προϋποθέσεις, οι οποίες πρέπει να συντρέχουν για τη διαπίστωση της ύπαρξης συγκαλυμμένου κενού είναι πρώτον ο αθέλητος χαρακτήρας της διαστάσεως μεταξύ γράμματος και τέλους της διατάξεως, η μη ανταπόκριση δηλαδή στο εν γένει νομοθετικό σχέδιο και στην ενυπάρχουσα τελολογία του νόμου.²⁵

Τα κενά που παρουσιάζει το άρθρο 20 § 2 Σ και εν συνεχεία των νόμων 28,62 ΚΦΔ και 6 ΚΔΔ είναι αθέλητα. Αυτό σημαίνει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση ο νομοθέτης δεν εξετέλεσε την ειδίκευση είτε διότι το υπό κρίση περιστατικό δεν είχε εμφανισθεί και άρα δεν μπορούσε να το προβλέψει είτε ότι μπορούσε μεν να το γνωρίζει, παρέλείψε ωστόσο ακουσίως να το ρυθμίσει, διά κανόνα αποτελούντος ειδίκευση της γενικής αρχής του δικαίου, με άλλα λόγια μέσον

²³ Φ.Δωρής, Σκέψεις για τη διαπίστωση και πλήρωση των κενών στο δίκαιο (με αφορμή τις ΟΛΑΠ 20/2000 και ΑΠ 899/2001), ΧρΙΔ Γ/2003, σελ. 586

²⁴ Δωρής, ό.π., σελ. 582, 586. Μόνο υπό την προϋπόθεση αυτή τίθεται σύμφωνα με τον συγγραφέα θέμα πληρώσεως του κενού. Η έννοια του κενού είναι έννοια λειτουργική, που προϋποθέτει αξιολόγηση με κριτήρια αντλούμενα από την έννομη τάξη γενικότερα. Η επιλεγείσα για την πλήρωση του κενού αυτού μέθοδος, προκειμένου να είναι η προσήκουσα, οφείλει να είναι, σύμφωνα με το άρθρο 93 § 3 Σ, «ειδικά και εμπεριστατωμένα αιτιολογημένη», με κριτήρια αντλούμενα από το ισχύον δίκαιο, όπως επιτάσσει η κατά το άρθρο 26Σ θεμελιώδης αρχή της διακρίσεως των εξουσιών.

²⁵ Λαζαράτος, ό.π., Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή, σελ.2. Δωρής, ό.π., σελ. 589: Η αντίστροφη περίπτωση, αυτή του «ηθελμένου» ή «εκούσιου κενού» δεν συνιστά κενό δικαίου. Πρόκειται για περιπτώσεις, κατά τις οποίες ο νομοθέτης διετύπωσε έτσι τον κανόνα δικαίου, ώστε να αφήνεται στον ερμηνευτή ευρύτατο πεδίο εξειδικεύσεως στη συγκεκριμένη περίπτωση του κανόνα δικαίου. Πρόκειται ειδικότερα για τη χρήση στον κανόνα δικαίου αόριστων νομικών εννοιών ή γενικών ρητρών, καθώς και όταν ο δικαστής καλείται να αποφανθεί κατά την κρίση του, καθιστώντας συγκεκριμένη τη νομοθετική βούληση. Κ.Τσάτσος, Το πρόβλημα της ερμηνείας του δικαίου, Σάκκουλας 1978, σελ.162επ: Είναι η περίπτωση της λεγόμενης δικανικής κρίσεως (*richterliches Ermessen*), κατά την οποία ο δικαστής είναι υπό του νόμου εντεταλμένος να θέτει δίκαιο. Έτσι και ο H-F.Brandenburg, ο οποίος επικαλούμενος ορισμούς των Heck περί αληθών (*echte*) και του Larenz (*offene*) κενών υποστηρίζει ότι πρόκειται στην πράξη για τις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες η αναζήτηση της κατάλληλης διατάξεως παραμένει χωρίς κανένα απολύτως αποτέλεσμα. Αντίθετα, όταν γίνεται λόγος για συγκαλυμμένα κενά, η διατήρηση του όρου «κενό» αιτιολογείται μέσω της αναζητήσεως του κατάλληλου *in concreto* αποτελέσματος, το οποίο έγκειται σε μια εξαίρεση, η οποία επιτυγχάνεται μέσω μιας περιοριστικής προσθήκης στο γράμμα του νόμου. Η κάλυψη του κενού δηλαδή οφείλεται στην έλλειψη μιας εξαίρεσεως ή ενός περιορισμού. Βλ.σχετικά H.-F. Brandenburg, *Die teleologische Reduktion*, Schwarz Verlag, Göttingen, 1983, σελ. 61, πρβλ. σχετικά και K.Engisch, *Einführung in das juristische Denken*, 7.Aufl. Kohlhammer, 1977, σελ.143, 177, του ιδίου, *Der Begriff der Rechtslücke*, σε F.S. für Wilhelm Sauer, De Gruyter, 1949, σελ. 93, K.Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Springer, 1999, σελ.362, 363, 377, C.W.Canaris, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, Duncker & Humblot, Berlin, 1964, σελ.82

πραγματοποιήσεως του τελικού σκοπού του δικαίου.²⁶ Είναι δεδομένο ότι στις σύγχρονες δημοκρατικές κοινωνίες οι συνταγματικές διατάξεις διακρίνονται για τη γενική διατύπωση και την «ανοικτότητα» των ορισμών τους.²⁷ Δεύτερη προϋπόθεση διαπιστώσεως συγκαλυμμένου κενού είναι ότι η διάσταση μεταξύ γράμματος και τέλους πρέπει να προσβάλει την αρχή της ισότητας υπό την αντίστροφη οπτική της, όπερ μεθερμηνευόμενον εστί, ότι τα άνισα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως άνισα, όπως ακριβώς και τα ίσα αντιμετωπίζονται ως ίσα.²⁸ Η διαπίστωση αυτή απαντά και στο ερώτημα γιατί και πώς πρέπει να καλυφθούν τα συγκαλυμμένα κενά.

1. Ποιά είναι η ενδεδειγμένη μέθοδος καλύψεως των συγκαλυμμένων κενών και γιατί;

Σημειωτέον κατ' αρχάς ότι κατά χρονική και λογική ακολουθία προηγείται η διαπίστωση του συγκαλυμμένου κενού, δηλαδή η αναντιστοιχία μεταξύ ευρύτερου γράμματος και στενότερου τέλους, και έπεται η πλήρωση του κενού, η σχέση δε μεταξύ των δύο σταδίων χαρακτηρίζεται ως αμφίδρομη.²⁹ Η έμφαση στον δυϊσμό της διαδικασίας είναι απαραίτητη για τη διαφύλαξη της αρχής της ισότητας, υπό την αντίστροφη οπτική της, δηλαδή της άνισης μεταχειρίσεως των άνισων περιπτώσεων.³⁰ Η μέθοδος πληρώσεως των συγκαλυμμένων κενών είναι η τελολογική συστολή. Στην περίπτωση αυτή ο ερμηνευτής έχει τη δυνατότητα να στενέψει το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων, δεχόμενος πρόσθετες προϋποθέσεις εφαρμογής του, μη καλυπτόμενες από το γράμμα του αλλά ανταποκρινόμενες πλήρως στην ενυπάρχουσα τελολογία του νόμου.³¹ Η μέθοδος

²⁶ Στη διάκριση μεταξύ εκούσιων και ακούσιων κενών προβαίνει και ο Αριστοτέλης, σε Ρητορική (1374a-1374b): «...συμβαίνει δὲ τοῦτο τὰ μὲν ἐκόντων τὰ δὲ ἀκόντων τῶν νομοθετῶν, ἀκόντων μὲν ὅταν λάθῃ, ἐκόντων δ' ὅταν μὴ δύνωνται διορίσαι, ἀλλ' ἀναγκαῖον μὲν ἢ καθόλου εἰπεῖν, μὴ ἢ δέ, ἀλλ' ὡς ἐπὶ τὸ πολὺ, καὶ ὅσα μὴ ῥῶδιον διορίσαι δι' ἀπειρίαν». Για «εκούσια» ή «ηθελήμένα» ή μη «αληθή κενά» γίνεται λόγος στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες ο ερμηνευτής διαθέτει ευρύτατο πεδίο εξειδικεύσεως του κανόνα δικαίου ή σύμφωνα με τον Κ.Τσάτσο, ό.π., σελ.162επ, «όπου ο νόμος ηθελήμένα αφήνει περιθώριο στο δικαστή, ο οποίος πρέπει να καταστήσει συγκεκριμένη τη νομοθετική βούληση». Κατά τον Δωρή τα συγκεκριμένα κενά «είναι στην πραγματικότητα νομοτεχνικές επιλογές του νομοθέτη με στόχο τη δημιουργία ελαστικών ρυθμίσεων, που επιτρέπουν μεγαλύτερη παρέμβαση του δικαστή» σε περιπτώσεις που δεν είναι εφικτή μια εξαντλητική ρύθμιση, με ένα απολύτως ορισμένο πραγματικό. Δωρής, ό.π., σελ. 589, του ίδιου Εισαγωγή στο Αστικό Δίκαιο, Α', 1991, §3 VI, 4ε, σελ.183. Κατά τον Engisch (Einführung in das juristische Denken, 3. Aufl. 1956, σελ. 137), «εκούσιο» είναι το κενό, «όταν ο νομοθέτης είχε συνείδηση ότι καταλείπει αρρυθμιστο ένα ζήτημα». Έτσι και ο Π.Παπανικολάου σε Μεθοδολογία του Ιδιωτικού Δικαίου και Ερμηνεία των Δικαιοπραξιών, Αντ.Ν.Σάκκουλας, 2000, σελ.344

²⁷ Γ.Παπαδημητρίου, Το μεθοδολογικό οικοδόμημα της ερμηνείας του Συντάγματος, ΤοΣ 2-3/1991, σελ. 210

²⁸ Λαζαράτος, Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή, σελ. 2, του ίδιου, Οκτώ θεμελιώδεις σκέψεις για την πλήρωση του συγκαλυμμένου κενού στο δίκαιο, ό.π.

²⁹ Λαζαράτος, Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή, Οκτώ θεμελιώδεις σκέψεις για την πλήρωση του συγκαλυμμένου κενού στο δίκαιο, Δωρής, ό.π., σελ. 582 - 584, Κ. Σταμάτης, Η θεμελίωση των νομικών κρίσεων - Εισαγωγή στη Μεθοδολογία του Δικαίου, 2016, σελ. 412: «Ο ίδιος ο εντοπισμός του κενού δικαίου τελεί σε συνάρτηση με την πρόσφορη κάλυψή του. Πρόκειται για μια αμφίδρομη σχέση...».

³⁰ Βλ. συναφώς σε Λαζαράτο, ό.π.

³¹ Λαζαράτος, Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή, του ίδιου, Οκτώ θεμελιώδεις σκέψεις για την πλήρωση του συγκαλυμμένου κενού στο δίκαιο, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 310: «Η

συνίσταται δηλαδή στην αναγωγή σε αξιολογήσεις που καθιστούν επιτακτική την ύπαρξη ρυθμίσεως, η οποία λείπει με βάση κριτήρια αξιολογικά - δεοντολογικά.

Η ευρύτητα της γλωσσικής εκφοράς της συνταγματικής διατάξεως και σε μεγάλο βαθμό και των νομοθετικών διατάξεων των άρθρων 6 ΚΔΔιαδ και 28 §1 και 62 § 4 ΚΦΔ είναι που επιβάλλει την ερμηνευτική μετακίνηση προς την ανάδειξη του αληθινού νοήματος αυτών μέσω της αναζητήσεως της ratio των κανόνων δικαίου. Η ανασυγκρότηση του νοήματος των διατάξεων σημαίνει την ερμηνευτική εξειδίκευσή τους, με την υποχρεωτική συνδρομή επιχειρημάτων λογικών, συστηματικών και κυρίως τελολογικών.³²

Τα όρια του δυνατού νοήματος του κανόνα δικαίου είναι συχνά δύσκολα εξακριβώσιμα, διότι η διατύπωση του κανόνα δεν είναι ένα σταθερό μέγεθος αλλά εμφανίζει ένα σημαντικό εύρος εννοιολογικής διακύμανσης.³³ Η ερμηνεία μπορεί να εκτείνεται στην περιφέρεια και μπορεί να είναι περιοριστική έως τον πυρήνα. Αν επέμβει στον πυρήνα τότε γίνεται λόγος για συστολή.³⁴ Ξεπερνά επομένως το γράμμα της διατάξεως διότι αυτό επιτάσσει το νόημά της. Στην περίπτωση αυτή αναδεικνύεται η δέσμευση του δικαστή στο δίκαιο και «ενάντια» στο νόμο, «αλλάζοντας» τη διατύπωση του νόμου. Αυτή η αιώνια σχέση εντάσεως μεταξύ του νόμου -κατά την έννοια του θετικού δικαίου- και του δικαίου -με την έννοια του φυσικού δικαίου- είναι η ιδιαιτερότητα της τελολογικής συστολής.³⁵

τελολογική συστολή δεν πρέπει να συγχέεται με τη συστατική ερμηνεία. Η τελολογική συστολή συνιστά μία εκτός των γραμματικών πλαισίων ερμηνεία του κανόνα δικαίου και όχι τη στενότερη από τις δυνατές ερμηνείες του κανόνα δικαίου εντός του πλαισίου του γράμματός του».

Κ.Τσάτσος, *ό.π.*, σελ. 139, 169, 183: «Ο ερμηνευτής δεν δικαιούται να διορθώσει τον νόμο, αλλά να τον αναπληρώσει εκεί όπου λείπει. Αλλά ο νόμος δεν ισχύει εκεί όπου τυπολογικώς κρινομένης της διατάξεως έχει ισχύ αλλά εκεί όπου εκτείνεται το τελολογικό αυτού νόημα. Και μπορεί μεν όπου εμφανίζεται το νομοθετικό κενό να υπάρχει μείζων ελευθερία, για τον προσδιορισμό όμως οποιουδήποτε κενού λαμβάνεται υπ' όψιν όχι οποιαδήποτε του κρίνοντος υποκειμενική υπόθεση αλλά η ενυπάρχουσα στον γενικότερο κανόνα».

Brandenburg, *ό.π.*, σελ. 57, 59: »Η τελολογική συστολή κινείται πέρα από το τιθέμενο από τις λέξεις όριο και προσανατολίζει το αποτέλεσμά της πάντα στην ενυπάρχουσα τελολογία του νόμου και στις αρχές που είναι σύμφωνες με τον επιδιωκόμενο από το νόμο σκοπό. Αποτελεί επομένως μια συγκεκριμενοποίηση σύμφωνη με την τελολογία του νόμου, μια «πειθαρχημένη» στη ratio του νόμου δικαιοπλασία, η οποία εκκινεί από την απορρέουσα από τη λεκτική διατύπωση της διατάξεως τελολογία. Κατά συνέπεια δέσμευση του δικαστή στο νόμο δεν σημαίνει δέσμευση στο γράμμα με καταναγκασμό σε γραμματική ερμηνεία αλλά δέσμευση στο σκοπό και στο πνεύμα του νόμου. (BVerfGE 35, 263, 278/279). Ο σκοπός επιτάσσει σε περίπτωση συστολής την τροποποίηση (συμπλήρωση) του γράμματος του νόμου μέσω της μη χρήσεώς του».

³² Σταμάτης, Η ερμηνεία του φορολογικού δικαίου. Ανασκευή της κρατούσας γνώμης, ΔιΔικ, 7-8/2005, σελ. 834

³³ Brandenburg, *ό.π.*, σελ. 3, Canaris, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, 1964, σελ. 22-23, Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl., 1979, σελ.332: «Der Wortsinn ist in der Regel nicht eindeutig, sondern läßt Raum für zahlreiche Bedeutungsvarianten».

³⁴ Brandenburg, *ό.π.*, σελ. 3

³⁵ Brandenburg, *ό.π.*, σελ. 4, 54. Έτσι η ratio legis μπορεί αλλά δεν υποχρεούται να υπερβεί και να διορθώσει τη λεκτική διατύπωση. Πρέπει επομένως να μη γίνει αποδεκτή η αυστηρή θέση, η οποία αντιμετωπίζει το νόμο ως «Positivität ohne Wertgehalt» και το δίκαιο ως «Wertgehalt ohne Positivität».

2. Οι ανακλύπτουσες δυσχέρειες πληρώσεως του συγκαλυμμένου κενού

Τα ανακλύπτοντα προβλήματα ερμηνείας σχετίζονται επομένως με την άμεση εφαρμογή της συνταγματικής διατάξεως που σε συνδυασμό με την αδιαμφισβήτητη ποιοτική υπεροχή της (λόγω της αυξημένης τυπικής ισχύος) στο πλαίσιο της ισχύουσας έννομης τάξεως προσδίδει την ιδιαίτερη νομική σημασία.³⁶

Η ελλειπτικότητα της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 § 2 αλλά και των 6 ΚΔΔιαδ και 28§1, 62§4 ΚΦΔ συνυφαίνεται αναπόφευκτα με την αμφισημία ή πάντως με την υπαινικτικότητα των διατυπώσεων τους και καθιστά το έργο του ερμηνευτή εξόχως δυσχερές αλλά και εξόχως διαπλαστικό, γιατί έχει ενώπιόν του έννοιες πολύσημες και αόριστες.³⁷ Έτσι κάθε ερμηνευτικό διάβημα έρχεται αντιμέτωπο αφενός με την επισφάλεια των λέξεων και αφετέρου με τη δυσκολία του ερμηνευτή να συλλάβει τον πυρήνα των πραγμάτων. Συνιστά ως εκ τούτου μεθοδικό αγώνισμα τριπλής ανεπάρκειας. Πάλι με την ανεπάρκεια των ορισμών να εκφράσουν τις λέξεις. Πάλι με την ανεπάρκεια των λέξεων να εκφράσουν την πραγματικότητα. Πάλι με την ανεπάρκεια της πραγματικότητας να εκφράσει την αλήθεια.³⁸ Αιτία επομένως της τελολογικής συστολής είναι η γενικότητα της γλωσσικής εκφοράς των ανωτέρω διατάξεων. Τελολογική συστολή σημαίνει συγκεκριμενοποίηση και εφαρμογή του νόμου σύμφωνα με το πνεύμα του και την ενυπάρχουσα τελολογία του. Συνιστά μια ασφαλή δικαιοπλασία, η οποία δεσμεύεται από το τέλος του νόμου και οδηγεί σε μια σύμφωνη με το τέλος αυτό «διόρθωση» ή «συμπλήρωση» του πραγματικού του. Η τελολογική συστολή αίρει καταρχήν πιθανές αντινομίες μεταξύ του κειμένου του νόμου και της ενυπάρχουσας σε αυτό ratio και κωλύει κατά τούτο μια καταχρηστική εφαρμογή του.³⁹

Δεν εξαντλείται όμως μόνο σε αυτό καθώς αίρει συγκρούσεις μεταξύ νόμων και συγκρουόμενων προς το περιεχόμενο των νόμων αρχών. Η τελολογική συστολή μπορεί να διενεργηθεί μόνο πέρα από την ερμηνεία, διότι στην ερμηνεία ενός κανόνα δεν μπορούν να προστεθούν περιοριστικά χαρακτηριστικά.⁴⁰ Έτσι, κατά τη διενέργεια τελολογικής συστολής, συμπληρώνεται μόνο η λεκτική διατύπωση και η ratio legis παραμένει ανέπαφη.⁴¹ Διά της

³⁶ Βενιζέλος, ό.π., σελ. 1531

³⁷ Βενιζέλος, ό.π., σελ. 1534, Α. Μανιτάκης, Η νομική φύση και ο πολιτικός χαρακτήρας της ερμηνείας του Συντάγματος, ΤοΣ, 1985, σελ. 476επ

³⁸ Η πάλι με την ανεπάρκεια των λέξεων είναι θέμα που επανέρχεται συνεχώς στα «Γέσσερα Κουαρτέτα» του T.S.Eliot, δεν απέχει δε από την πάλι του ερμηνευτή του δικαίου να ορίσει ή να περιορίσει και εν τέλει να υπάγει τα υπό κρίση πραγματικά περιστατικά στα λήμματα που απαρτίζουν τον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου.

³⁹ Brandenburg, ό.π., σελ. 76

⁴⁰ Brandenburg, ό.π., σελ. 76

⁴¹ «Στην τελολογική συστολή η πλήρωση του διαπιστούμενου κενού είναι δυσχερέστερη και πιο αυθαίρετη από ότι η πλήρωση του κλασικού κενού (εμφανούς) με αναλογία. Στην αναλογία η ρύθμιση που μεταφέρεται στο κενό πεδίο είναι δεδομένη: είναι η ρύθμιση του υφιστάμενου κανόνα δικαίου που πληρώνει το κενό. Έτσι η αναλογία συναρτάται προς την κλασική εκδοχή της αρχής της ισότητας, κατά την οποία τα ίσα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ίσα. Ελλείψει

τελολογικής συστολής του κανόνα δικαίου επιτυγχάνεται η δημιουργία «ομαδοποιήσεων» περιπτώσεων,⁴² εμπνέοντας ασφάλεια δικαίου για παρόμοια μελλοντικά περιστατικά. Στην περίπτωση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως οι «ομαδοποιήσεις» αυτές που επιτυγχάνονται διά της τελολογικής συστολής προς πλήρωση των συγκαλυμμένων κενών που προκαλεί η ευρύτατη διατύπωση των διατάξεων έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία προϋποθέσεων και εξαιρέσεων εφαρμογής από την άσκηση του δικαιώματος, δημιουργώντας ένα διαχρονικό ερμηνευτικό πρότυπο.⁴³ Ο ερμηνευτής, στην περίπτωση των προϋποθέσεων, κινείται στο κανονιστικό-τελολογικό πλαίσιο των εφαρμοζόμενων διατάξεων, αποσκοπώντας στη διαπίστωση, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, της αποκλίσεως μεταξύ ευρύτερου γράμματος και στενότερου τέλους, ώστε να επιβεβαιώνεται η ύπαρξη συγκαλυμμένων κενών, τα οποία θα πληρώσει με τελολογική συστολή. Κατά την αντιπαράθεση ωστόσο με τις εξαιρέσεις, κινείται εκτός του κανονιστικού πεδίου των διατάξεων και ερευνά την ύπαρξη άλλων συγκρουόμενων με το δικαίωμα ακροάσεως αρχών, σύγκρουση, η οποία θα επιλυθεί βάσει των αρχών της αναλογικότητας, πρακτικής εναρμονίσεως, προστασίας του πυρήνα του προστατευόμενου αγαθού.^{44, 45}

διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας το ΣτΕ δεν εφάρμοζε αναλογικά το άρ. 6. Αντίθετα στην τελολογική συστολή η εξαίρεση - προϋπόθεση στον κανόνα δικαίου δεν υπάρχει πουθενά. Ο εφαρμοστής του δικαίου θα την δημιουργήσει το πρώτον μόνος του από το μηδέν. Αυτό δικαιολογεί σε μεγάλο βαθμό και την σχετικά ταυτόχρονη διαπίστωση και πλήρωση του συγκαλυμμένου κενού στην περίπτωση της αναλογίας». Λαζαράτος, Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή, Οκτώ θεμελιώδεις σκέψεις για την πλήρωση του συγκαλυμμένου κενού στο δίκαιο. Στην περίπτωση της αναλογίας συνεπώς το μη πληρούμενο στην υπό κρίση περίπτωση πραγματικό εφαρμόζεται ως έχει, σε αντίθεση με την περίπτωση της τελολογικής συστολής, ο σκοπός της οποίας είναι η αναζήτηση και συμπερίληψη νέων, μη καλυπτόμενων από το γράμμα της διατάξεως, περιπτώσεων. Έτσι ο Brandenburg, ό.π., σελ. 70. Είναι συνήθως τα εμφανή κενά που πληρούνται με αναλογία, ενώ τα συγκαλυμμένα κενά πληρούνται με μια τελολογικά επιβαλλόμενη συστολή. Δωρής, ό.π., σελ. 594

⁴² Στην περίπτωση αυτή ο Brandenburg, ό.π., σελ. 70 κάνει λόγο για “Anomalie der wörtlichen Nichtanwendung trotz Tatbestandserfüllung”, με απώτερο στόχο την υπέρβαση της λεκτικής διατυπώσεως της εκάστοτε διατάξεως και τη συστολή της ratio αυτής μέσω της δημιουργίας κατηγοριών περιπτώσεων (Fallgruppen), οι οποίες δεν καλύπτονται από το γράμμα της διατάξεως.

⁴³ Η διάκριση μεταξύ προϋποθέσεων - εξαιρέσεων από την άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως ως αποτέλεσμα διενέργειας τελολογικής συστολής για την πλήρωση των συγκαλυμμένων κενών ανήκει στον Π.Λαζαράτο, πρβλ. σχετικά: Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, σελ. 308-313, 479επ., Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή και Οκτώ θεμελιώδεις σκέψεις για την πλήρωση του συγκαλυμμένου κενού στο δίκαιο. Ούτε η γερμανική θεωρία αντιμετωπίζει το ζήτημα των προϋποθέσεων και εξαιρέσεων από το δικαίωμα ακροάσεως ως ζήτημα τελολογικής συστολής, παρά το γεγονός της ευρύτερης και πιο αναλυτικής λεκτικής διατυπώσεως των γερμανικών διατάξεων των άρθρων 28 VwVfG και 91 AO. Ο λόγος δεν είναι η απουσία συνταγματικής ρύθμισης για το θέμα αλλά μάλλον η σχετικά αναλυτική νομοθετική περιγραφή του ζητήματος που προκαλεί την «ψευδαισθήση» της εξαντλητικής ρυθμίσεως του ζητήματος. Έτσι και η γερμανική θεωρία και νομολογία αρκούνται στις εξαιρέσεις που προκύπτουν από το γράμμα των διατάξεων και στο χαρακτηρισμό τους ως Muß- και Soll-Vorschrift αντίστοιχα ανάλογα με την ευχέρεια προσθήκης περαιτέρω εξαιρέσεων, ζήτημα που συνδέεται με την ερμηνεία του “insbesondere wenn” του Abs. 2 αμφοτέρων των ανωτέρω διατάξεων., Βλ. σχετικά Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, 2005, σελ. 823

⁴⁴ Η διενέργεια τελολογικής συστολής δεν πρέπει να συγχέεται με τη στάθμιση σε περίπτωση συγκρουόμενων αρχών, διότι έτσι αυξάνει ο υποκειμενισμός κατά την ερμηνεία, δεδομένου ότι το τέλος του κανόνα δεν προσδιορίζεται με αναφορά στον ίδιο και μόνο απομονωμένα αλλά σε συνάρτηση με τα συγκρουόμενα τέλη άλλων αρχών, όπως εν προκειμένω της διοικητικής αποτελεσματικότητας. Βλ.Λαζαράτο, Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή, ό.π.

Η διάκριση αυτή δείχνει και τα όρια της τελολογικής συστολής και καθιστά αναγκαία τη διευκρίνιση περί αποφυγής συγχύσεως της τελολογικής συστολής με τη στάθμιση προς άρση των συγκρουόμενων αρχών.⁴⁶ Για το λόγο αυτό ο ερμηνευτής του δικαίου πρέπει ιδιαίτερα κατά τη σύγκρουση με άλλες αρχές να είναι προσεκτικός, ώστε να «διορθώσει» ή «συμπληρώσει» μόνο το πραγματικό, τη λεκτική διατύπωση του νόμου και όχι τις αξιολογήσεις του, να μην αλλάξει δηλαδή εκ θεμελίων το σκοπό του νόμου.⁴⁷ Η τελολογική συστολή δεν επιτρέπει τη θέσπιση νέων κανόνων δικαίου, είναι απαράδεκτη όπου ο ερμηνευτής απομακρύνεται από τον υπάρχοντα νομοθετικό σκοπό και προτάσσει δικές του εκτιμήσεις.⁴⁸

3. Ποιό τέλος αποτελεί τη βάση της τελολογικής συστολής;

Η επιλογή του τέλους βάσει του οποίου θα διενεργηθεί η τελολογική συστολή αποτελεί με βεβαιότητα το δυσχερέστερο ζήτημα, με το οποίο αντιπαράθεται ο ερμηνευτής κατά την πλήρωση των συγκαλυμμένων κενών. Η ερμηνεία της εκάστοτε συνταγματικής διατάξεως είναι μια νοητική διαδικασία προβολής ερμηνευτικών ισχυρισμών, δηλαδή ερμηνευτικών προτάσεων ή εκδοχών και ως τέτοια συνιστά μια διαρκή διαδικασία εναλλαγής απορρίψεως και επιλογής τους.⁴⁹ Αυτό βέβαια δεν σημαίνει ότι δεν είναι μία τελικά η σχετικά εγκυρότερη ερμηνευτική εκδοχή και πράγματι αυτή αναζητά ο ερμηνευτής ή εφαρμοστής του νόμου και του Συντάγματος.⁵⁰ Ποιά είναι όμως εν προκειμένω η ασφαλέστερη διαδικασία απορρίψεως και επιλογής ερμηνευτικών προτάσεων, ώστε να εντοπίζεται η σχετικά εγκυρότερη;

Η αναζήτηση της σχετικά εγκυρότερης προτάσεως, δηλαδή της σχετικά εγκυρότερης σε κάποια συγκεκριμένη στιγμή ερμηνευτικής εκδοχής, προϋποθέτει την ύπαρξη πολλών περισσότερων

⁴⁵ Θα μπορούσε να ισχυριστεί κανείς ότι η παραπάνω διάκριση μεταξύ προϋποθέσεων και εξαιρέσεων από την άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως συναρτάται προς την πλήρωση των κενών με αναγωγή σε «μη υπερβαίνουσες» ή «εγγενή στο νόμο δικαιοπλασία» (Κατά τους Larenz και Canaris *gesetzesimmanente Rechtsfortbildung*) και «υπερβαίνουσες» τον νόμο αξιολογήσεις/δικαιοπλασίες (*gesetzesübersteigende Rechtsfortbildung*) αντίστοιχα. Είναι συνεπώς μια διάκριση λειτουργική. Είναι πάντως χαρακτηριστικό κατά το συγγραφέα ότι το κοινό σημείο αναφοράς για τα δύο επίπεδα ερμηνευτικής προσεγγίσεως είναι ο νόμος. Αυτό βέβαια δε σημαίνει ότι καθορίζονται επακριβώς και τα πεδία, τα οποία κείνται από τη μία και την άλλη πλευρά αυτού του σημείου τομής. Τα πεδία εντός και εκτός του νόμου δεν ορίζονται επακριβώς. Δωρής, *ό.π.*, σελ. 597-598

⁴⁶ Brandenburg, *ό.π.*, σελ. 70-71

⁴⁷ Έτσι και ο Τσάτσος, *ό.π.*, σελ. 160, ο οποίος υποστηρίζει ότι ο ερμηνευτής (δικαστής) πρέπει πάντα να έχει υπ' όψιν του την εκάστοτε γενικότερη δικανική κρίση και όχι γενικά την έννοια του δικαίου.

⁴⁸ Δωρής, *ό.π.*, σελ. 597: «Είναι φανερό ότι όσο απομακρύνεται ο εφαρμοστής του δικαίου από τη *ratio legis* και πλησιάζει τις *ratione juris*, τις θεμελιώδεις δηλαδή αρχές του ευρύτερου δικαιοσύνητος συστήματος, που συνιστά την έννομη τάξη ενός κράτους στο σύνολό της, τόσο απομακρύνεται από δικό του πεδίο δράσεως και προσεγγίζει εκείνο του νομοθέτη. Σε κάποιες περιπτώσεις αυτό είναι αναγκαίο, πρέπει να γίνεται όμως με τη φειδώ που αρμόζει στη θεμελιώδη αρχή της διακρίσεως των εξουσιών», Brandenburg, *ό.π.*, σελ. 77

⁴⁹ Βενιζέλος, *ό.π.*, σελ. 1532

⁵⁰ Λαζαράτος, Οκτώ θεμελιώδεις σκέψεις για την πλήρωση του συγκαλυμμένου κενού στο δίκαιο., Βενιζέλος, *ό.π.*, σελ. 1532

προτάσεων που διεκδικούν τη θέση αυτή και ενδεχομένως την κατακτούν σε κάποια άλλη στιγμή.⁵¹ Ο διενεργών τελολογική συστολή προς πλήρωση ενός συγκαλυμμένου κενού καλείται να επιλέξει όχι μόνο μεταξύ τελολογικής και γραμματικής ερμηνείας αλλά και μεταξύ τελολογικής και ιστορικής ή και μεταξύ διαφορετικών μέσα στο χρόνο προσδιορισμών του τέλους. Αυτό διότι τα τέλη ενός κανόνα μπορεί να είναι πολλά και συγκρουόμενα μεταξύ τους καθώς άλλα μπορεί να δηλώνει η *causa impulsiva* (το κινούν αίτιο) και άλλα η *causa finalis* (ο σκοπός προς το μέλλον) του νομοθέτη και του νόμου και άλλα μπορεί να επιτάσσει η ιστορικά προσδιοριζόμενη βούληση και άλλα η αντικειμενική τελολογική ερμηνεία στο χρονικό σημείο θέσεως σε ισχύ του κανόνα και το χρονικό σημείο που διενεργείται η ερμηνεία.⁵²

Η έλλειψη μονοσήμαντων αντικειμενικά και γενικά αποδεκτών κανόνων άρσεως των τελολογικών αντινομιών (αυτό δηλαδή που θα αποτελούσε το τυπικό αξιωματικό σύστημα των νομικών)⁵³ και μιας γενικά αποδεκτής ιεραρχήσεως των ερμηνευτικών μεθόδων αφενός και ο αναπότρεπτα εμφιλοχωρών υποκειμενισμός σε κάθε ερμηνευτικό εγχείρημα αφετέρου εξηγούν γιατί η διαπίστωση της αναντιστοιχίας γράμματος και τέλους ενέχει πάντοτε αρκετό πεδίο ασάφειας, αυθαιρεσίας και ανασφάλειας.⁵⁴

Έτσι στο παράδειγμα του άρθρου 20 § 2 Σ αλλά και των νομοθετικών διατάξεων που κατοχυρώνουν το δικαίωμα ακροάσεως ο προσδιορισμός του τέλους βάσει κριτηρίων αναγόμενων στην βούληση του ιστορικού νομοθέτη ελάχιστα μπορεί να συμβάλει στην ανεύρεση του αληθούς νοήματος της εφαρμοζόμενης διατάξεως και στην επίλυση της υπό κρίση διαφοράς. Πράγματι κατά τη διενέργεια τελολογικής συστολής η αναγωγή στη βούληση του ιστορικού νομοθέτη ελάχιστα συμβάλλει στη διευκρίνηση περιπτώσεων όπως εάν το δικαίωμα ακροάσεως καλύπτεται διά της υποβληθείσης φορολογικής δηλώσεως⁵⁵ ή εάν αυτό απαιτείται σε πράξεις της φορολογικής αρχής εκδιδόμενες κατά δέσμια αρμοδιότητα. Κατά συνέπεια εάν ο εφαρμοστής του δικαίου ανατρέξει, όπως επιτάσσει η γενετική-ιστορική ερμηνεία, τόσο στις παλαιότερα ισχύσασες διατάξεις όσο και σε επιχειρήματα αντλούμενα από το υλικό, το οποίο δημιουργήθηκε κατά τη διαδικασία εισαγωγής του νέου νομοθετήματος μάλλον δεν θα καταλήξει σε ασφαλή συμπεράσματα. Πράγματι, η συνεκτίμηση από μέρους του ερμηνευτή της αιτιολογικής εκθέσεως του ν. 4174/2013 ως προς τα

⁵¹ Βενιζέλος, ό.π., σελ. 1532

⁵² Για τη διάκριση των διαφόρων *causae* βλ. Λαζαράτο, Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή, υποσημείωση 10 και Οκτώ θεμελιώδεις σκέψεις για την πλήρωση του συγκαλυμμένου κενού στο δίκαιο, υποσημείωση 5. Πρβλ. και Brandenburg, ό.π., σελ. 67

⁵³ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 1

⁵⁴ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 10

⁵⁵ Ειδικά για την περίπτωση αυτή η Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής αναφέρει σχετικά με το άρθρο 32 εδ. γ'ΚΦΔ ότι: «παρατηρείται ότι το πεδίο εφαρμογής της προτεινόμενης ρυθμίσεως φαίνεται να τέμνεται με αυτό του (προσωρινού και οριστικού) διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατά το άρθρο 28 του Νσχ. Συνεπώς, για την ταυτότητα του λόγου, πρέπει, και στην περίπτωση αυτή, να αναφερθεί ότι εφαρμόζεται η διαδικασία κλήσεως σε ακρόαση του φορολογουμένου που θεσπίζεται στο άρθρο 28 παρ. 1 του Νσχ.».

άρθρα 28, 62 ΚΦΔ, αρκείται στη δυνατότητα προκαταβολικής υποβολής αντιρρήσεων και δεν προσφέρει περαιτέρω ερμηνευτικά ερεθίσματα. Συνεπώς το υλικό βάσει του οποίου αντλεί τα επιχειρήματά της η ιστορική-γενετική ερμηνεία δεν συνιστά τμήμα της ερμηνευόμενης διατάξεως, αλλά υλικό «συγγενές» μεν, «ξένο» δε προς αυτήν, προσφέρει δε για το λόγο αυτό έμμεσα και όχι άμεσα ερμηνευτικά επιχειρήματα.⁵⁶

Αν και έχει συνεπώς υποστηριχθεί -κυρίως από μερίδα της γερμανικής θεωρίας- ότι για λόγους ιστορικής συνέχειας του δικαίου επιβάλλεται να αντλούνται επιχειρήματα αναγόμενα στη βούληση του ιστορικού νομοθέτη, στα οποία και θα πρέπει *prima facie* να δίνεται το προβάδισμα, ο επιχειρηματολογών δύναται, ως ερμηνευτής του κανόνα δικαίου, να απόσχει από τη βούληση του ιστορικού νομοθέτη,⁵⁷ όταν η αναγωγή σε αυτήν είναι δυσχερώς διαγνώσιμη και δεν εγγυάται την εξαγωγή ασφαλών ερμηνευτικών συμπερασμάτων. Καθίσταται επομένως επιτακτική η στροφή σε αντικειμενικά - τελολογικά κριτήρια, τα οποία βρίσκουν έρεισμα στην ισχύουσα έννομη τάξη καθώς υπηρετούν αντικειμενικούς σκοπούς της.⁵⁸ Αναζητώνται δηλαδή από τον ερμηνευτή όχι εμπειρικοί αλλά αντικειμενικοί σκοποί, οι οποίοι συνιστούν κανονιστικούς στόχους της έννομης τάξεως και οι οποίοι στη συνέχεια θα πρέπει να αιτιολογηθούν αυτοτελώς και πλήρως.⁵⁹

Σήμερα όποιος μιλά για τη *ratio* του κανόνα αναφέρεται στο τέλος του και όποιος επιχειρηματολογεί βάσει της *ratio legis*, παραπέμπει στο πνεύμα και στον σκοπό του νόμου. Αυτός ο σκοπός μπορεί να εξακριβωθεί είτε άμεσα από τον ίδιο τον νόμο είτε εάν γίνει επίκληση μιας άλλης αρχής, η οποία θα συγκρούεται συνήθως με αυτή του κανόνα δικαίου,⁶⁰ στην περίπτωση δε του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως η αρχή αυτή είναι συνήθως η συνταγματικής περιωπής αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας ή του δημοσίου συμφέροντος *en généri*.

Ο κανόνας δικαίου πρέπει να θεωρείται ως πλαίσιο εντός του οποίου περικλείονται πολλές δυνατότητες ειδικότερων μορφώσεων. Μία τούτων εμφανίζει η εκάστοτε κοινωνική πραγματικότητα. Και επειδή αυτό που λείπει δεν είναι μια ρύθμιση αλλά η ορθή ρύθμιση, ο ερμηνευτής του δικαίου θα διατυπώσει την ελλείπουσα πρόταση, αφού προσθέσει και την ειδικώς εμφανισθείσα διαμόρφωση.^{61, 62} Άρα τα κενά συνίστανται στην έλλειψη μείζονος προτάσεως του

⁵⁶ Π.Λαζαράτος, Η ιστορική - γενετική ερμηνεία στο ευρωπαϊκό δίκαιο, ΔιΔικ 17/2005, σελ. 1390

⁵⁷ R.Alexy, *Theorie der juristischen Argumentation*, Suhrkamp, Frankfurt am Main, 7. Aufl, 2012, σελ. 296-297, Brandenburg, *ό.π.*, σελ. 65-66

⁵⁸ Ο Brandenburg, (σελ. 66) συντάσσεται με τη θέση του Alexy, η οποία απηχεί το ρωμαϊκό: «*In rebus novis constituendis evidens esse utilitas debet, ut recedatur ab eo iure, quod diu aequum visum est*». Bei der Erlassung neuer Bestimmungen muß ein in die Augen springender Nutzen vorhanden sein, um von demjenigen Recht abzuweichen, was lange passend geschienen hat. Αναφέρει δηλαδή ο συγγραφέας ότι ο ερμηνευτής αναζητά πρωτίστως τη βούληση του ιστορικού νομοθέτη, πριν γίνουν αποδεκτές αποκλίσεις, οι οποίες σε κάθε περίπτωση πρέπει να αποδεικνύουν την οφθαλμοφανή ωφέλεια από την υιοθέτηση του αντικειμενικού-τελολογικού κριτηρίου.

⁵⁹ Brandenburg, *ό.π.*, σελ. 66

⁶⁰ Brandenburg, *ό.π.*, σελ. 65

⁶¹ Τσάτσος, *ό.π.*, σελ. 155

δικανικού συλλογισμού,⁶³ η δημιουργία επομένως προϋποθέσεων και εξαιρέσεων από την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, ως αποτέλεσμα διενέργειας τελολογικής συστολής⁶⁴ συνιστά πλήρωση αυτών των κενών, η οποία συνίσταται λογικώς στον καθορισμό των εννοιών της ειδικότερης κρίσεως, στην οποία πρέπει να υπαχθεί το κρινόμενο πραγματικό γεγονός.⁶⁵ Κατά συνέπεια η εξασφάλιση της δυνατότητας υπαγωγικής διαδικασίας, που εγγυάται η τελολογική συστολή, αποτελεί ένα αντικειμενικό - τελολογικό κριτήριο,⁶⁶ το οποίο κατά μείζονα λόγο στη φορολογική διαδικασία ευθυγραμμίζεται με το στόχο της πραγματώσεως των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης περί νομιμότητας και φορολογικής ισότητας, εφόσον περαιτέρω συμβάλλει στην ορθή υπαγωγή των υπό κρίση πραγματικών περιστατικών στον εφαρμοστέο από τα όργανα της δημοσιονομικής διοικήσεως κανόνα δικαίου.

Όταν δηλαδή την «ειδίκευση» δεν την εξετέλεσε ο νομοθέτης, τότε την εκτελεί ο εφαρμοστής ή ερμηνευτής του δικαίου, ο οποίος οφείλει να ανεύρει το ορθότερο μέσο πραγματοποίησεως ενός ήδη τεθειμένου σκοπού ή εάν αυτός δεν υπάρχει, του γενικότατου αρχικού σκοπού του θετικού δικαίου, ο οποίος διέπει όλες τις δυνατές να ρυθμιστούν δικανικώς πράξεις του δικαίου.⁶⁷ Κάθε προϋπόθεση ή εξαίρεση επομένως που εισάγεται στην άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως διά της επιχειρήσεως τελολογικής συστολής επιδιώκει έναν απώτατο στόχο, που δεν είναι άλλος από την πραγμάτωση των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης. Η αθέλητη έλλειψη εξαιρέσεων για παράδειγμα από την προηγούμενη ακρόαση σημαίνει ότι ο νομοθέτης θέλησε να συμπεριλάβει στα ήδη υπ' αυτού ρυθμιστέα περιστατικά το ήδη ερευνώμενο, δεν καθόρισε όμως ειδικότερα τα έννομα αποτελέσματα.

Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως ως θεμελιώδης αρχή της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας⁶⁸ στο βαθμό που συμβάλλει στην εξακρίβωση του πραγματικού της υπό κρίση περιπτώσεως “αποδεικνύει” τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου, αφού σύμφωνα με το BVerfG εγγύηση της ισότητας στην δημοσιονομική επιβάρυνση συνιστά η επιτυχής διακρίβωση του πραγματικού της υποθέσεως.⁶⁹

Όπως έκρινε το BVerfG εάν οι διατάξεις που ρυθμίζουν τη διαδικασία επιβολής του φόρου καθιστούν βασικά αδύνατη την επίτευξη του αποτελέσματος της ίσης φορολογικής μεταχειρίσεως, τότε ο ουσιαστικός φορολογικός νόμος δεν μπορεί να εγγηθεί πλέον, ότι οι φορολογούμενοι θα επιβαρυνθούν σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ισότητας. Αυτό θα αποτελούσε αφετηρία για

⁶² Brandenburg, ό.π., σελ. 63

⁶³ Τσάτσος, ό.π., σελ. 155

⁶⁴ Τσάτσος, ό.π., σελ. 155

⁶⁵ Τσάτσος, ό.π., σελ. 159

⁶⁶ Τσάτσος, σελ. 159, η υπαγωγή ως εικός είναι πάντα τελολογική

⁶⁷ Τσάτσος, ό.π., σελ. 159

⁶⁸ Seer, σε Tipke/Lang, ό.π., 2005, σελ. 823

⁶⁹ BVerfG v. 27.06.1991, σκ. 1

μία κατά βάση παράβαση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών.⁷⁰ Σε συμφωνία με την ανωτέρω θέση η συναρτώμενη με την αντίστροφη όψη της αρχής της ισότητας, επιχειρούμενη τελολογική συστολή του πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία, αντιμετωπίζει τα άνισα ως άνισα και αποτρέπει κατ' αυτόν τον τρόπο την αυθαίρετη εξομοίωση διαφορετικών και ως εκ τούτου άνισων περιπτώσεων. Υπό αυτή την οπτική δικαιολογείται η μη χορήγηση δικαιώματος ακροάσεως σε περίπτωση επιβολής των μέτρων του αρ. 14 ν.2523/1997 ή η χορήγησή της όταν παρατηρείται παρέκκλιση από τα απορρέοντα από την υποβληθείσα δήλωση του φορολογουμένου. Η διαφορετική μεταχείριση διαφορετικών περιπτώσεων, όπως καθίσταται σαφής και διάφανη μέσα από τη διαδικασία της ακροάσεως, εμφανίζει την πραγματική φοροδοτική ικανότητα των ακροώμενων.^{71, 72}

Κατ' αυτόν τον τρόπο η τελολογική συστολή ως νομική σύλληψη εγγυάται και την εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής, συμβιβάζοντας την ασφάλεια δικαίου με την δικαιοσύνη σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση. Αποδεικνύεται έτσι ότι η προσφυγή κάθε φορά σε συγκεκριμένες επιμέρους μεθόδους και η αξιοποίησή τους δεν εξαρτάται μόνο από την τάξη της (ενδεχόμενης) εσωτερικής ιεραρχήσεώς τους. Εξαρτάται επίσης από την ιδιαιτερότητα και την ατομικότητα, με την οποία εντέλει τίθεται στη θεωρία και την πράξη το συγκεκριμένο πρόβλημα που καλείται να πραγματευτεί και να αντιμετωπίσει ο ερμηνευτής.⁷³

Η πλήρωση των συγκαλυμμένων κενών ενέχει ωστόσο πάντα ψήγματα υποκειμενισμού⁷⁴ και ο κίνδυνος της διαρκούς διασπάσεως της ενότητας των δικανικών νοημάτων ή λήψης του αιτούμενου

⁷⁰ BVerfG v. 27.06.1991, σκ. 108, Ράικος, ό.π., σελ. 24-25

⁷¹ ΣτΕ Ολ.1685/2013: «κατά το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Από τη διάταξη αυτή, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών. Παρέχεται δε ευρεία σχετική ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα». Παρομοίως οι: ΣτΕ 4354/1985, 1135/1991, επταμ., 3423/1991, 444/1995, επταμ., 2974/2001, επταμ. 3485/2007.

⁷² Δ.Ράικος, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, 2000, σελ. 9, 24-25, ο οποίος αναφέρει ότι «έλλειμμα εφαρμογής συνεπώς των διατάξεων του φορολογικού κανόνα από μέρους των οργάνων της δημοσιονομικής διοικήσεως αντανακλά στην ουσιαστική βάση της φορολογικής επιβαρύνσεως αφού καταλήγει με βεβαιότητα στην πρόκληση διαφοροποιήσεων ως προς την φορολογική επιβάρυνση φορολογουμένων με την ίδια φοροδοτική ικανότητα, συμπεριφορά αντίθετη στο άρθρο 4§5 Σ».

⁷³ Παπαδημητρίου, ό.π., σελ. 204

⁷⁴ Λαζαράτος, ό.π.: «Στην πραγματικότητα η λεγόμενη πλήρωση του κεκαλυμμένου κενού δεν είναι τίποτα περισσότερο από μια αυθαίρετη επιλογή - προσθήκη μιας από τις περισσότερες δυνατές εξαιρέσεις - προϋποθέσεις εφαρμογής του εφαρμοζόμενου κανόνα δικαίου. Η πλήρωση σημαίνει επιλογή μεταξύ πληθώρας δυνατοτήτων με κάποια όρια τόσο ασαφή, όσο και τα όρια καλής ασκήσεως της διακριτικής ευχέρειας ή ορθολογικής (σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας) σταθμίσεως αγαθών».

είναι πάντα παρών.⁷⁵ Η τελολογική ερμηνεία είναι εντούτοις η πλησιεστέρα, ως εκ της φύσεως των πραγμάτων, προς την πράξη του δικαίου, αλλά και προς τη λογική φύση της πράξεως γενικώς.⁷⁶

⁷⁵ Τσάτσος, ό.π., σελ. 140

⁷⁶ Τσάτσος, ό.π., σελ. 141

§ 2. Το αυτεπάγγελο της διοικητικής ενέργειας ή του μέτρου και η θετική βλάβη του διοικούμενου

Προλεγόμενα

Η απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου υποχρέωση της φορολογικής διοικήσεως, για πραγμάτωση των αρχών της νομιμότητας και ισότητας του φόρου συναρτάται προς την ανακριτική αρχή, κατά την οποία, η διοίκηση υποχρεούται να εξακριβώνει η ίδια αυτεπαγγέλτως το πραγματικό της υποθέσεως.¹ Και ενώ καταρχήν πρόκειται για μια αρνητική αρχή,² αφού αρνείται την δέσμευση από τους ισχυρισμούς και τα προσκομιζόμενα από τους φορολογούμενους στοιχεία³ και καθορίζει η ίδια αυτεπαγγέλτως τον τρόπο και την έκταση πληροφορήσεώς της,⁴ λαμβάνει εντούτοις σάρκα και οστά μέσω της αρχής της συνεργασίας, με την οποία τελεί σε αμοιβαιότητα,⁵ καθώς η ελεγκτική αρχή, ιδιαίτερα στη μαζικότητα της φορολογικής διαδικασίας, βασιζόμενη αποκλειστικά στην ίδια αυτής αντίληψη περί των πραγματικών περιστατικών, ελάχιστα μπορεί να συμβάλει στην εξακρίβωση του πραγματικού της υποθέσεως.⁶ Η εκτεταμένη υποχρέωση παροχής

¹ Έτσι και η ρύθμιση της § 88 του γερμανικού Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΑΟ: “Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen”, ΔΕΕ, Ahlström Osakeyhtiö, Απόφαση του Δικαστηρίου της 31.03.1999, Rs. C-89, σκ. 104, 114, 116, 117, 125-129, Απόφαση του Πρωτοδικείου της 6.04.1995, Sotralentz, Rs T-149-89, σκ. 72επ.

H.Kobor, Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht, Nomos Verlag, Baden Baden, 2009, σελ. 339, ο οποίος υποστηρίζει ότι το προσωπικό έννομο συμφέρον δικαιολογεί στο πλαίσιο της εξακριβώσεως του πραγματικού ένα εξαιρετικά ευρύ ενδιαφέρον του αιτούντος. Έτσι και S.Wittkopp, Sachverhaltsermittlung im Gemeinschaftsverwaltungsrecht, Kovac, Hamburg, 1999, σελ.59επ. Βλ. και ΔΕΚ, Απόφαση του Πρωτοδικείου της 17.02.1998, Pharos, Rs.T-105/96, σκ. 73επ

² Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, ό.π., σελ. 864, C. Pestalozza, Der Untersuchungsgrundsatz, σε FS για R. Boorberg Verlag, Stuttgart/München/Hannover 1977, σελ. 185-186

³ Ratio της αρνήσεως αυτής όπως κατεδείχθη και ανωτέρω είναι η αρχή της νομιμότητας του φόρου, η οποία απαιτεί την ύπαρξη τυπικού νόμου για την έκδοση πράξεως προσδιορισμού φόρου ή καταλογισμού προστίμου. Έτσι και στη γερμανική θεωρία οι αρχές της υπεροχής του νόμου (Vorrang des Gesetzes, Art. 20 III GG) και η εμπεριεχόμενη σε αυτήν υποχρέωση εφαρμογής του (Anwendungsgebot) αποκλείουν τη δέσμευση των οργάνων της δημοσιονομικής διοικήσεως από τα προσκομιζόμενα από τους φορολογούμενους στοιχεία. Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, ό.π., σελ. 864

⁴ Αυτό ορίζει και η § 88 I 2 του γερμανικού ΑΟ: “Die Finanzbehörde bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden. Bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden”.

Η Φορολογική Διοίκηση δεσμεύεται μόνο από πράξεις άλλων διοικητικών αρχών, τις οποίες δεν μπορεί να επανεξετάσει. Συναφής είναι και η βαρύνουσα τη Φορολογική διοίκηση υποχρέωση περί απαγορεύσεως ανακλήσεως των πράξεων φορολογικού περιεχομένου.

⁵ Seer, ό.π., σελ. 864

⁶ Πρβλ. και την άποψη του Ράικου, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, 2000, σελ. 102, ο οποίος υποστηρίζει ότι «η συνεργασία του φορολογούμενου στο διαδικαστικό φορολογικό δίκαιο, όπως και στα λοιπά πεδία του διοικητικού δικαίου, όπου κυριαρχεί η ανακριτική αρχή, επιτελεί συμπληρωματικό ρόλο προς εκείνο της εξ επαγγέλματος αναζητήσεως της αντικειμενικής νομικής καταστάσεως του φορολογούμενου από μέρος της

πληροφοριακού υλικού από μέρους των φορολογούμενων πολιτών εμφανίζεται επιβεβλημένη για την ποιότητα της εξακριβώσεως των προϋποθέσεων εφαρμογής του ουσιαστικού φορολογικού νόμου, της διαπιστώσεως δηλαδή των πραγματικών και νομικών περιστατικών που συγκροτούν την αφηρημένη νομοτυπική μορφή του εφαρμοστέου φορολογικού νόμου.⁷ Έκφραση της αρχής της συνεργασίας αποτελούν οι υποχρεώσεις συμπράξεως του φορολογουμένου,⁸ μέσω των οποίων “ανατίθεται στον φορολογούμενο μια σφαιρική συνευθύνη” για την αληθή και πλήρη διερεύνηση του πραγματικού της υποθέσεως,⁹ καθώς αυτός υποχρεούται να καταστήσει γνωστά στη φορολογική αρχή τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά μέσα που συνδέονται με τη βιοτική σφαίρα ευθύνης του.¹⁰

επιφορτισμένης με το καθήκον αυτό φορολογικής αρχής. Ο φορολογούμενος έτσι καθίσταται «βοηθός έρευνας» (Erforschungsgehilfe) ή «αποδεικτικό μέσο» (Beweismittel in eigener Steuersache) στην ίδια αυτού υπόθεση». Αντίθετος ο J.Martens, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Arbeitskreis für Steuerrecht, Köln, 1980, σελ. 102, ο οποίος υποστηρίζει ότι οι ανωτέρω ορισμοί υποτιμούν τη νομική σημασία των υποχρεώσεων συνεργασίας των φορολογουμένων στη διαδικασία εξατομικεύσεως της φορολογικής ενοχής.

Στη γερμανική θεωρία οι υποχρεώσεις συμπράξεως ορίζονται στο άρθρο 90 AO. “Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls”.

⁷ Ράικος, ό.π., σελ. 95

⁸ Γενικά για τις υποχρεώσεις συμπράξεως του φορολογούμενου στη φορολογική διαδικασία βλ. Ράικο, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, ό.π., και στη γερμανική βιβλιογραφία K-D Schromeck, Die Mitwirkungspflichten der am Verwaltungsverfahren Beteiligten- eine Grenze des Untersuchungsgrundsatzes, Diss.Frankfurt/M 1989, S. Weber, Die Mitwirkungspflichten nach der AO und die Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Sachaufklärung, Diss. Münster 1992, K.Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III (StRO III), Köln 1993, § 27

⁹ Seer, ό.π., σελ. 820, 864, του ιδίου StuW 2003, σελ. 40, 50επ, J.Hoffmann, Der maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht, Eul, Köln 1999, σελ. 200επ, R.Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, O. Schmidt, Köln 1999, σελ. 450επ, S.Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, Mohr Siebeck, Tübingen, 2004,σελ. 236, ο οποίος κάνει λόγο για “mitwirkungsoffenes Verwalten”. Πρέπει πάντως να τονιστεί όπως έκρινε σχετικά το BVerfG (17.07.1984, 2 BvE 11, 15/83, BVerfG 67, 100 (143), BVerfG 6.04.89, 1 BvR 33/87, NJW 1990.701 ff, BVerfG 27.06.91) ότι η αξίωση αυτή της πολιτείας έναντι του φορολογούμενου για συνεργασία, ιδίως με τη μορφή της παροχής πληροφοριών, βρίσκει έρεισμα στο γεγονός ότι, ο καθ’ ού η αξίωση φορολογικός οφειλέτης συμμετέχει στην κοινωνικοοικονομική ζωή και απολαμβάνει των εννόμων αγαθών της τάξεως, ασφάλειας και προστασίας που παρέχει σε αυτόν η οργανωμένη ως φορολογικό κράτος οντότητα., Ράικος, ό.π., σελ. 103

¹⁰ Έτσι φορολογική αρχή και φορολογούμενος απαρτίζουν από κοινού μια “κοινότητα εργασίας” άλλως μια “κοινότητα ευθύνης”. Είναι βέβαια αυτονόητο, λόγω της φύσεως της φορολογικής εξουσίας ως μιας από τις βασικότερες μορφές εμφανίσεως της κρατικής κυριαρχίας και εκδηλώσεως της υπεροχής της περιοριστικής διοικήσεως έναντι των ιδιωτών, ότι η τελική ευθύνη ανήκει στη διοίκηση ως “καταπιστευματοδόχου” του γενικού συμφέροντος. Seer, ό.π., σελ. 820επ

I. Ακρόαση μέσω φορολογικής δηλώσεως

1. Η φορολογική δήλωση ως η κυρίαρχη μορφή συνεργασίας στη φορολογική διαδικασία

Δεδομένης της αδυναμίας αποκαλύψεως του συνόλου της φορολογητέας ύλης από τη μονομερή εξουσιαστική δράση της φορολογικής διοικήσεως σε συνδυασμό με τη μαζικότητα της διαδικασίας, η φορολογική νομοθεσία προβλέπει την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δηλώσεως, όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις του νόμου, για τη γένεση της φορολογικής ενοχής, ήτοι όταν αποκτάται φορολογητέο εισόδημα από ορισμένη πηγή.¹¹ Η φορολογική δήλωση ως κυρίαρχη μορφή συνεργασίας του φορολογουμένου και σημείο εκκινήσεως της ελεγκτικής διαδικασίας αποτελεί εξαναγκαστή εκδήλωση βουλήσεως προς εκπλήρωση της δημοσίου δικαίου υποχρέωσης για συνεργασία με τη φορολογική αρχή.¹² Μη υποβολή -συνεπεία αρνήσεως του φορολογουμένου- φορολογικής δηλώσεως, δεν συνιστά λόγο ανασταλτικό της εκκινήσεως ή αποπερατώσεως της ελεγκτικής διαδικασίας, αφού η φορολογική ενοχή έχει ήδη γεννηθεί *ex lege* και η δημοσιονομική διοίκηση δεν κωλύεται να προχωρήσει αυτεπάγγελτα στην εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης και στη βεβαίωση του φόρου.¹³

Δεν νοείται όμως υποβολή φορολογικής δηλώσεως διά προφορικής αναπτύξεως του περιεχομένου της ή διά καταθέσεως σχετικής αιτήσεως στο πρωτόκολλο της αρμόδιας φορολογικής αρχής αλλά μόνο κατόπιν τηρήσεως του αξιούμενου από τον νόμο τύπου και συγκεκριμένα διά της συμπληρώσεως και υποβολής συγκεκριμένου «εντύπου»,¹⁴ το οποίο αποτελεί συστατικό στοιχείο

¹¹ Ράικος, ό.π., σελ. 123. Αναλυτικά για την έννοια και υποβολή φορολογικής δηλώσεως βλ. Μ. Κυπραίου, Φορολογική Ελεγκτική Διαδικασία, 1963, σελ.72επ, Π.Νομικού, Ο θεσμός των φορολογικών δηλώσεων, Αρχείο Φορολογίας 1956, σελ.30επ, Κ.Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 602επ, Θ.Φορτσάκη/Κ.Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο 2013, σελ. 492επ, Ι.Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Σάκκουλας 2013, σελ. 1501επ, Ν.Χατζητζανή, Εγχειρίδιον Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου, Σάκκουλας, 1991, σελ. 119επ.

¹² Ράικος, ό.π., σελ. 119, Π. Δερτιλής, Γενικά Αρχαία Δημοσιονομικού Δικαίου, τ.β', σελ. 34. Λοιπές μορφές συνεργασίας του υπόχρεου σε φόρο με τη φορολογική διοίκηση συνιστούν: 1) οι υποχρεώσεις αναγγελιών και ανακοινώσεων (αρ. 29 ν.1642/1986, αρ.76 ν.2238/1994, αρ. 78 ν. 2238/1994, αρ. 80 ν. 2238/1994, αρ. 81 ν. 2238/1994), 2) οι υποχρεώσεις τηρήσεως βιβλίων και στοιχείων (αρ. 2 §§1,2 Π.Δ. 186/1992, αρ.4-10 Π.Δ. 186/1992), 3) η υποχρέωση παροχής πληροφοριών και προσκομίσεως εγγράφων (άρ. 66 ν. 2238/1994, αρ. 36 ΚΒΣ). Οι υποχρεώσεις συμπράξεως υπό το ισχύον καθεστώς του ΚΦΔ ορίζονται στα άρθρα 13-26 ν. 4174/2013. ΣτΕ 173/2018, 1893/2018, 2934/2017: Από τη νομολογία του Αναιρετικού Δικαστηρίου συνάγεται ότι οι πληροφορίες αυτές μπορούν κάλλιστα να παρασχεθούν και στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακροάσεως.

Στη γερμανική θεωρία οι υποχρεώσεις συμπράξεως του φορολογουμένου στη φορολογική διαδικασία ρυθμίζονται από το άρθρο 90 του γερμανικού ΑΟ.

¹³ Ράικος, ό.π., σελ. 120

¹⁴ Έτσι ρυθμίζει πλέον το άρθρο 6 του ισχύοντος ΚΦΔ. Στο προγενέστερο καθεστώς του ν. 2238/1994 ο θεσμός της φορολογικής δήλωσης ρυθμίζονταν από το άρθρο 61 ν. 2238/1994.

εκπληρώσεως της συναφούς υποχρεώσεως.¹⁵ Αυτό διότι η μαζικότητα της φορολογικής διαδικασίας και οι διαχρονικές, εγγενείς παθογένειες των φορολογικών νόμων¹⁶ καθιστούν επιβεβλημένη την απλοποίηση και ομοιομορφία της διεξαγωγής της φορολογικής διαδικασίας.¹⁷ Επιδιώκεται επομένως διά της ως άνω τυποποιήσεως η εκπλήρωση της υποχρεώσεως της φορολογικής διοικήσεως για εξατομικευμένη εφαρμογή των φορολογικών νόμων. Το προδιατυπωμένο «έντυπο» συνεπώς, ως «διατύπωση του νόμου υπό μορφή ερωτημάτων»,¹⁸ συνδράμει τον φορολογούμενο στην προετοιμασία του πραγματικού και νομικού υπόβαθρου της υποβλητέας δηλώσεως,¹⁹ αφού μέσω της συμπληρώσεως των ενδείξεών του αναζητώνται τα πραγματικά περιστατικά, συλλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη και δημιουργείται η απαραίτητη πραγματική βάση της επικείμενης ατομικής προσδιοριστικής του φόρου πράξεως.²⁰

2. Η θέση του Συμβουλίου της Επικρατείας

Η νομολογία του ΣτΕ, πριν την εισαγωγή του ΚΔΔιαδ,²¹ ακολούθησε συσταλτική ερμηνεία του άρθρου 20 § 2 Σ αναφορικά με την έκταση εφαρμογής του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασεως πριν την έκδοση δυσμενών πράξεων φορολογικού περιεχομένου, δεχόμενη κατά βάση ότι το

¹⁵ Ράικος, ό.π., σελ. 126., ΣτΕ 1313/1994, σκ. 7: «από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 44 παρ. 1 του ν.δ. 3323/1955 και της υπ' αριθ. Ε.2713/1976 αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών συνάγεται ότι, κατά νόμον, προσωρινή δήλωση παρακρατουμένου φόρου μισθωτών υπηρεσιών είναι μόνον εκείνη που συντάσσεται επί ειδικού εντύπου παρεχομένου από το Δημόσιο και μάλιστα συνοδεύεται, σε κάθε περίπτωση, από την πραγματική καταβολή του φόρου, προς τη δήλωση δε αυτή δεν δύναται να εξομοιωθεί επιστολή του υποχρέου περιέχουσα τα στοιχεία που απαιτεί ο νόμος να αναγράφονται στη δήλωση». Πρβλ. και ΣτΕ 87/2019, 160/2017, 111/1992: Σχετικά με τα συνυποβαλλόμενα με το έντυπο της δηλώσεως δικαιολογητικά στοιχεία, αυτά είτε προσκομίζονται υποχρεωτικά κατόπιν απαιτήσεως του νόμου προς απόδειξη της συνδρομής ορισμένων προϋποθέσεων, γενεσιουργών δικαιωμάτων απαλλαγής, εξαιρέσεως, μειώσεως ή εκπτώσεως φόρου είτε προσκομίζονται προς επίρρωση των ισχυρισμών του υπόχρεου σε δήλωση, αποτελούν δε σε κάθε περίπτωση αδιαίρετη ενότητα με την υποβληθείσα φορολογική δήλωση.

¹⁶ Ράικος, ό.π., σελ. 128

¹⁷ Ράικος, ό.π., σελ. 129. Το ζήτημα αυτό ανάγεται σε τελική ανάλυση στο καθήκον των κεντρικών υπηρεσιών της φορολογικής διοικήσεως να εξασφαλίζουν την ενιαία εφαρμογή του φορολογικού δικαίου σε ολόκληρη την επικράτεια με την καθοδήγηση των αποσυγκεντρωμένων δημοσιονομικών οργάνων.

Έτσι και στην Απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Μαΐου 1998, C-48/96 P, Windpark Groothusen GmbH & Co. Betriebs KG, σκ. 46: «Συνεπώς, κατ' αρχήν, οι απόψεις των υποψηφίων δεν ακούονται πλέον κατά τη διαδικασία επιλογής, πράγμα που εξηγείται αν ληφθούν υπόψη οι απαιτήσεις σχετικά με την αξιολόγηση μεγάλου αριθμού σχεδίων».

¹⁸ Ράικος, ό.π., σελ. 143, W. Schick, Die Steuererklärung, StuW 1988, σελ. 309

¹⁹ Ράικος, ό.π., σελ. 128

²⁰ Ράικος ό.π., σελ. 136

²¹ Άξια μνείας είναι και η ΔΠρΑθ 8238/2004, η οποία δέχθηκε ότι μετά την έναρξη ισχύος του ΚΔΔ/σίας, το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασεως των διοικουμένων παρέχεται, κατ' αρχήν, σε κάθε περίπτωση επικείμενης εκδόσεως δυσμενούς διοικητικής πράξεως σε βάρος διοικουμένου, χωρίς να τίθεται ζήτημα ειδικότερων διατάξεων που εφαρμόζονται στη φορολογική διαδικασία, ο δε τρόπος ασκήσεώς της στο εξής ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του Ν 2690/1999. Βλ. Δ. Καλλιγέρου, Η προηγούμενη ακρόαση ως δικαίωμα και ως ουσιώδης τύπος της διοικητικής διαδικασίας, Πρόσφατες Νομολογιακές Εξελίξεις, ΘΠΔΔ 5/2016, σελ. 443επ

δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως ενώπιον της φορολογικής διοικήσεως ικανοποιείται καταρχήν με την υποβολή της φορολογικής δηλώσεως, διά της οποίας ο φορολογούμενος θέτει υπ' όψιν της αρχής προτού υποβληθεί σε φορολογία, τα αφορώντα στη φορολογική του υποχρέωση πραγματικά περιστατικά και τους συναφείς ισχυρισμούς και επιφυλάξεις του.²² Εμμένοντας στην πάγια θέση του το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο έκρινε ότι η διάταξη του άρθρου 20 § 2 Σ αναφέρεται αναγκαίως σε διοικητικές διαδικασίες, κινούμενες αυτεπαγγέλτως από τη διοίκηση, όχι δε και στις προκαλούμενες με αίτηση του ενδιαφερομένου, δυνάμενου να εκθέσει σε αυτήν τις απόψεις και τους ισχυρισμούς του και να υποβάλει με αυτήν κάθε στοιχείο ενισχυτικό τούτων.²³ Ειδικότερα, το δικαίωμα ακροάσεως του διοικουμένου ικανοποιείται και καλύπτεται η αντίστοιχη υποχρέωση της Διοικήσεως και συνεπώς δεν δημιουργείται ακυρότητα της οικείας διοικητικής πράξεως, λόγω παραλείψεως ακροάσεως προ της εκδόσεώς της, οσάκις η πράξη εκδίδεται κατά νόμον με τη σύμπραξη αυτού, δυνάμενου να εκθέσει πλήρως τις απόψεις του διά της υποβαλλόμενης αιτήσεως ή δηλώσεως, ως και οσάκις, δυνάμει ειδικών διατάξεων νόμου και στα πλαίσια ειδικής διοικητικής διαδικασίας, ο ενδιαφερόμενος δικαιούται με αίτησή του, να προκαλέσει επανεξέταση της υποθέσεώς του από το αυτό ή ανώτερο διοικητικό όργανο, το οποίο, εκτιμώντας τις εκτιθέμενες απόψεις, έχει κατά τις αυτές διατάξεις, την εξουσία να τροποποιήσει ή και να ακυρώσει εξ ολοκλήρου την εκδοθείσα διοικητική πράξη.²⁴

Η ικανοποίηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως διά της υποβολής φορολογικής δηλώσεως αποτυπώνεται σε μια σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας,²⁵ καλύπτουσα

²² Ε.Θεοχαροπούλου, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία, ΧρΙΔ ΣΤ/2006, σελ. 276επ, Π.Πανταζόπουλος, Η προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου στη φορολογική διαδικασία, ΘΠΔΔ8-9/2008, σελ. 1027, Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ.686
ΣτΕ 116/1983, 790/2008, 4004/2003, 127/2003, 2243/2002, ΣτΕ 2267/1982 ΔΦΝ 1983,
(ΣτΕ 4070/1983, 383/20067μ, 1687/2009, 3349/2011, 3811/2012, 1212/2015, 205/2000, 841/1997, 3943/1995)

ΣτΕ 87/2019: «.....Τούτων έπεται ότι, στην περίπτωση υποβολής δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, το κατοχυρούμενο στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου ικανοποιείται, και καλύπτεται η αντίστοιχη υποχρέωση της Διοικήσεως να τον καλέσει προς τούτο, δια της εκ μέρους του υποβολής της οικείας δηλώσεως, στην οποία αυτός βαρύνεται να αναγράψει όλα τα ποσά που προσδιορίζουν το φορολογητέο εισόδημά του, καθώς και τα ποσά που τυχόν προσαναξάνουν κατ' εφαρμογή των τεκμηρίων των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. ή μειώνουν αυτό, συνυποβάλλοντας, παράλληλα, και τα στοιχεία που τεκμηριώνουν τις σχετικές εγγραφές των ποσών στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης. Τούτο δε διότι με τον τρόπο αυτόν ο φορολογούμενος συμπράττει στην έκδοση του οικείου εκκαθαριστικού σημειώματος ή πράξεως προσδιορισμού του φόρου (πρβλ. ΣτΕ 2267/1982 7μ.)».

²³ ΣτΕ 3643, 4743/87, 3781/83, 284/96, ΣτΕ 2391/89, Βλ.και Κ.Χιώλος, Η συνταγματική επιταγή της προηγούμενης ακροάσεως του διοικουμένου ΕΔΔΔ 4/2003, σελ. 715

²⁴ Χιώλος, ό.π., σελ. 715, Ε.Θεοχαροπούλου ό.π., σελ. 276επ, της ίδιας Νέοι προσανατολισμοί στο δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία (Με αφορμή και την απόφαση ΣτΕ 948/2012), ΔΦΝ 8/2012, σελ.1107

²⁵ Στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος είναι πάγια η θέση του ΣτΕ (ΣτΕ 4744/2012, 2268/1982, 4118/1988, 68/2011 7μ), κατά την οποία, εφόσον το επίδικο προσωρινό φύλλο ελέγχου εκδόθηκε μετά την υποβολή σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, ο οποίος μπορούσε και υπεχρεούτο να δηλώσει οποιοδήποτε στοιχείο για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του (άρ. 11, 12 ΝΔ 3323/1955) δεν συνέτρεχε κατ' άρθρο 20 § 2 Σ περίπτωση

το σύνολο πράξεων με διαφορετικό φορολογικό ρυθμιστικό περιεχόμενο, με ενδεικτική πάντως την καταλυτική συρρίκνωση του κανονιστικού περιεχομένου της συνταγματικής διατάξεως.²⁶

νέας κλήσης αυτού, καθόσον το δικαίωμα του διοικούμενου να εκθέτει τις απόψεις του ικανοποιείται και καλύπτεται η αντίστοιχη υποχρέωση της διοικήσεως να τον καλέσει προς τούτο, όταν η οικεία διοικητική πράξη εκδίδεται κατά νόμον με την σύμπραξη αυτού, δυνάμενου να εκθέτει πλήρως τις απόψεις του με την υποβαλλόμενη αίτηση ή δήλωση. Επίσης, στη φορολογία εισοδήματος, όταν στο δηλωθέν εισόδημα του φορολογουμένου, ύστερα από έλεγχο, προστίθενται λογιστικές διαφορές, λόγω του ότι δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση ποσά που αντιστοιχούν σε εκπιπόμενες δαπάνες ή αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων, η φορολογική αρχή δεν έχει υποχρέωση να τηρήσει τη διαδικασία προηγούμενης ακρόασης πριν από την έκδοση φύλλου ελέγχου, καθόσον ο φορολογούμενος, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε, είχε την δυνατότητα να εκθέσει τις απόψεις του περί της νομιμότητας της έκπτωσης των εν λόγω δαπανών ή περί της νομιμότητας των γενομένων αποσβέσεων και να προσκομίσει τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την απόδειξή της συνδρομής των σχετικών νομίμων προϋποθέσεων.(ΔΕφΑθ 1602/2014, 4243/2013).

Εξάλλου, δεν απαιτείται η κλήση προς ακρόαση του φορολογουμένου για την εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος (εφόσον ο προσδιορισμός αυτός δεν ερείδεται επί πλαστών ή εικονικών στοιχείων), καθόσον δεν είναι αναγκαίο να καταλογίζεται πρόθεση απόκρυψης εσόδων ή να ερευνάται αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή του φορολογουμένου, αλλά αρκεί, εξαιτίας των πλημμελειών που διαπιστώνονται, είτε καθεμίας χωριστά, είτε συνδυασμένα, μερικών ή όλων, να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των λογιστικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

Στο πεδίο του ΦΠΑ, κρίθηκε ότι δεν θεμελιώνεται δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, όταν της εκδόσεως της πράξεως προσδιορισμού ΦΠΑ προηγείται στάδιο σύμπραξης του φορολογουμένου με την υποβολή δήλωσης. ΔΠΑ 12938/2012. Επίσης, επί μερικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, κρίθηκε ότι εφόσον, πριν από την έκδοση του καταλογιστικού φύλλου ελέγχου υποβλήθηκε από την εκκαλούσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ, η οποία κρίθηκε ανακριβής, οι επικαλούμενες διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 2 Σ και του άρθρου 6 ΚΔΔ/σίας δεν έχουν έδαφος εφαρμογής επί της ένδικης πράξης, οπότε δεν ήταν και απαραίτητη η κλήση της προς παροχή εξηγήσεων.

ΣτΕ Ολ 1685/2013, με την οποία κρίθηκε ότι κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 6 ΚΔΔιαδ δεν επιβάλλεται η κατά τις διατάξεις αυτές προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου, όταν το σε βάρος του διοικητικό μέτρο δεν συνδέεται κατά νόμον με υποκειμενική του συμπεριφορά αλλά λαμβάνεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων. (Παγία η νομολογία, βλ., μεταξύ άλλων, ΣτΕ 1505/2010, 4254/2009, 2968/2007). Τέτοια είναι, κατ' αρχήν, και η περίπτωση της επίδικης έκτακτης εισφοράς, η οποία, επιβάλλεται βάσει των δεδομένων των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Επίσης, η έκδοση πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και του, έχοντος παρακολουθηματικό χαρακτήρα, προστίμου του άρθρου 47 (παρ. 5 και 6) του Ν 1642/1986, δεν συνδέεται με υπαίτια συμπεριφορά του υποχρέου, αλλά στηρίζεται σε αντικειμενικές προϋποθέσεις, και δεδομένου ότι, σε κάθε περίπτωση, πριν την έκδοση της πράξης για το φόρο υπήρξε στάδιο σύμπραξης του φορολογουμένου, έχει υποβληθεί φορολογική δήλωση δεν απαιτείται προηγούμενη ακρόαση. ΣτΕ 565/2005.

ΣτΕ 116/1983: έκτακτη εισφορά των άρ. 15 επ ν. 257/1976: «Ειδικώς δε, προκειμένου περί της εκτάκτου εισφοράς των άρθρων 15 επ. του ν. 257/1976 επί των κερδών των επιχειρήσεων, ήτις βεβαιούται οίκοθεν υπό της φορολογικής αρχής επί τη βάσει των δηλώσεων και των οριστικών πράξεων προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων των υπόχρεων του οικονομικού έτους 1975, εν τη φορολογία εισοδήματος δεν τίθεται ζήτημα παραλείψεως της τηρήσεως της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής του άρ. 20 § 2 εκ του ότι ο ανωτέρω νόμος δεν προβλέπει την υποβολήν ιδιαίτερας φορολογικής δηλώσεως, διότι αυτή επιβάλλεται επί τη βάσει των αποτελεσμάτων του οικονομικού έτους 1975, δι' α είχαν υποβληθή φορολογικοί δηλώσεις των υπόχρεων και τα οποία είχαν οριστικώς προσδιορισθή, μη καταλειπομένης ευχέρειας εις την φορολογικήν αρχήν προς νέαν ουσιαστικήν εκτίμησιν των αποτελεσμάτων αυτών. Πρόκειται συνεπώς εν προκειμένω για αυτόματη εκ του νόμου επιβαρύνσεως δηλωθέντων και οριστικώς προσδιορισθέντων οικονομικών αποτελεσμάτων»

²⁶ ΣτΕ 2267/1982, ΔΠρΑθ 5857/2013: με την οποία κρίθηκε ότι «...εφ' όσον η πράξις προσδιορισμού φόρου κληρονομίας εκδίδεται κατά νόμον κατόπιν σχετικής δηλώσεως του φορολογουμένου, δυνάμενου αλλά και υποχρεούμενου να εκθέσει τας απόψεις του και να επικαλεσθή οιοδήποτε στοιχείον διά τον καθορισμό της αξίας των στοιχείων της κληρονομίας και τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου (αρ. 61, 67 και 69 ΝΔ 118/1973), δεν συντρέχει παράβασις της συνταγματικής διατάξεως του άρ. 20§ 2 εκ του λόγου ότι η πράξις αυτή εξεδόθη χωρίς να έχη προηγηθή ιδιαίτερα κλήσις του φορολογουμένου, προς παροχήν εξηγήσεων...».

Έχει γίνει περαιτέρω δεκτό ότι στην περίπτωση, κατά την οποία ο φορολογούμενος παρέλειψε να υποβάλει την προβλεπόμενη από το νόμο φορολογική δήλωση, όπως έχει υποχρέωση, δεν απαιτείται προηγούμενη ακρόασή του για την έκδοση της οικείας, καταλογιστικής του φόρου διοικητικής πράξης, δοθέντος ότι αυτός με δική του υπαιτιότητα δεν έκανε χρήση του παρεχόμενου σε αυτόν δικαιώματος.²⁷ Πρόκειται για ένα αμφίβολης πειστικότητας επιχείρημα, πρώτον, διότι η υποβολή φορολογικής δηλώσεως δεν συνιστά δικαίωμα αλλά -όπως ανωτέρω κατεδείχθη- υποχρέωση συμπράξεως του διοικούμενου με τη φορολογική αρχή και συνδρομής αυτού στην εξατομίκευση της φορολογικής του οφειλής. Δεύτερον, διότι ο νόμος προβλέπει για την περίπτωση της μη υποβολής φορολογικής δηλώσεως την επιβολή σε βάρος του φορολογουμένου πρόσθετων φόρων και προστίμων, η άρνηση δε υποβολής δηλώσεως δεν αναστέλλει ούτε την έναρξη της φορολογικής διαδικασίας ούτε την επιβολή του φόρου. Άρνηση καταφάσεως συνεπώς του δικαιώματος ακροάσεως σε μια τέτοια περίπτωση δε μπορεί να θεωρηθεί συμβατή με την *ex lege* επιβολή του φόρου.

Είναι απαραίτητο επομένως να διερευνηθεί η *ratio* του νομολογιακού περιορισμού του κανονιστικού πεδίου του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως ενόψει του τέλους του, ώστε να εξαχθεί με ασφάλεια είτε το επιτρεπτό ή μη της επιβαλλόμενης τελολογικής συστολής είτε ο ενδεχομένως υφέρπων νόμιμος λόγος εξαιρέσεως. Πρέπει συνεπώς πρωτίστως να διερευνηθεί κατά πόσον υφίσταται μια «ποιοτική» κάλυψη της διενέργειας προηγούμενης ακροάσεως από την υποβολή φορολογικής δηλώσεως. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως, η νομολογιακή παραδοχή αποδεικνύεται τελολογικά αδικαιολόγητη και καθίσταται επιβεβλημένη μια περιπτωσιολογική ανάλυση, σύμφωνη με το πνεύμα και το σκοπό της συνταγματικής διατάξεως.

3. Φορολογική δήλωση και δικαίωμα ακροάσεως

Η δήλωση του φορολογούμενου δεσμεύει τη φορολογούσα αρχή, η οποία δε μπορεί να προσδιορίσει φορολογητέα ύλη μικρότερη της δηλωθείσας.²⁸ Η φορολογική δήλωση του κατά νόμο υπόχρεου, συνιστά εκπλήρωση υποχρεώσεως δημοσίου δικαίου με την οποία ο φορολογούμενος γνωστοποιεί στη φορολογική αρχή τα αναγκαία στοιχεία για την εξατομίκευση του φορολογικού

Στον αντίποδα αυτής της θέσης και σε υπόθεση φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και υποβολής ανακριβούς σχετικής δήλωσης, έχει γίνει δεκτό, με τη ΔΠΑ 7025/2012, ότι όταν η αξία του ακινήτου υπολογίζεται με συγκριτικά στοιχεία, απαιτείται κλήση του ενδιαφερομένου σε ακρόαση, οπότε το επίδικο φύλλο ελέγχου ΦΜΑ καθίσταται ακυρωτέο, καθόσον δεν τηρήθηκε ο συγκεκριμένος τύπος.

²⁷ Θεοχαροπούλου, *ό.π.*, σελ. 278, Ράικος, *ό.π.*, σελ. 175, Ν. Χατζητζανής, *Εγχειρίδιον Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου*, 1991, σελ. 157

²⁸ ΣτΕ Ολ. 2941/2000, Κ.Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Σάκκουλας 2014, σελ. 602, ΣτΕ 3029/1981

νόμου.²⁹ Εξάλλου, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά μόνο υποβολή των κρίσιμων για τη φορολογική ενοχή στοιχείων αλλά και τίτλο βεβαίωσης του φόρου.³⁰ Η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος και η δυσκολία σωστής συμπλήρωσής της δηλώσεως σε συνδυασμό με τη δεσμευτικότητα που αυτή αναπτύσσει, εγκυμονεί κινδύνους ακόμα και για τους ειλικρινείς φορολογούμενους, ενώ η δυνατότητα υποβολής δηλώσεως υπό επιφύλαξη και ανακλήσεως της δηλώσεως παρέχουν περιορισμένη μόνο προστασία.³¹

Η φορολογική δήλωση δεν αποτελεί συνεπώς μόνο το σημείο εκκινήσεως αλλά και τη βάση διεξαγωγής της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας.³² Η αίτηση συνιστά μια δημοσίου δικαίου δήλωση βουλήσεως, με διπλή φύση, τόσο διαδικαστική όσο και ουσιαστική, με διφυή χαρακτήρα³³ και αποτελεί δεσμευτικό τίτλο.³⁴ Ο φορολογούμενος απολαμβάνει έτσι προκαταβολικά της εμπιστοσύνης της διοικήσεως.³⁵ Ωστόσο η εκτέλεση του νόμου δε θα πρέπει να εξαντλείται στην εξασφάλιση αυτής της “προκαταβολικής εμπιστοσύνης” από πλευράς της φορολογικής αρχής. Κάτι τέτοιο θα ήταν ασύμβατο με τις αρχές της νομιμότητας και της ισότητας κατά την επιβολή του φόρου, οι οποίες εγγυώνται σε ένα κράτος δικαίου τη διενέργεια ελέγχου από μέρους της διοικήσεως.³⁶ Το ανακριτικό σύστημα και η αρχή της αυτεπάγγελτης αναζητήσεως της αντικειμενικής αλήθειας επιβάλλουν την οριοθέτηση αυτής της «προκαταβολικής εμπιστοσύνης» από την αρχή της επαληθεύσεως ή του ελέγχου (Verifikationsprinzip) από μέρους της διοικητικής αρχής^{37, 38} συνεπεία της οποίας η φορολογική διοίκηση προκειμένου να διαπιστώσει τη συνδρομή

²⁹ Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 602

³⁰ Άρθρο 74 ν. 2238/1994, αρ.81 § 3 ν. 2961/2001, αρ. 7,8 ΦΜΑ, ΣτΕ 863/1987, βλ. και Φινοκαλιώτη, ό.π., σελ. 602,

³¹ Θ.Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο 2008, σελ. 603, H.W.Laubinger, Der Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts, σε Rechtsfragen der modernen öffentlich - rechtlichen Theorie, FS für Prof. Dr. Dr. J.Hyun, Seoul, 2003, σελ. 106, όπου αναφέρεται ότι με πάγια νομολογία του BVerwG ο αιτών μπορεί να ανακαλέσει την αίτησή του μέχρι την Unanfechtbarkeit (τελεσιδικία). Ενδεικτικά οι BVerwG ν. 29.05.1980, 3.04.1987, 14.04.1989. Αναλυτικότερα βλ. Laubinger, ό.π., σελ. 105-106 και την εκεί παραπεμπόμενη νομολογία.

³² Ράικος, ό.π., σελ. 174

³³ Laubinger, ό.π., σελ. 72, Οι υποστηρικτές αυτής της απόψεως ωστόσο δεν τάσσονται ρητά υπέρ μιας φύσεως και του εφαρμοστέου δικαίου.

³⁴ ΣτΕ Ολ. 2941/2001, σκ. 5

³⁵ Βλ. και αρ. 73 ν. 2238/1994 περί επιβραβεύσεως ειλικρίνειας. BFH BStBl. 2004, σελ. 911-912, L.Osterloch, Gesetzesbindung und Typisierungsräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Nomos, Baden Baden 1992, σελ. 295 επ, BVerfG ν. 27.06.1991, 2BvR 1493/89, BVerfG 84, 239, 273

³⁶ Για τα είδη των ελέγχων βλ. αρ. 26-35 Ν.4174/2013 και Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2016, Ι. Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 622επ., Θ.Φορτσάκης/Κ.Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σελ. 516επ., Π.Πανταζόπουλος, Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, 2012, σελ. 51επ.

Στη γερμανική θεωρία βλ. BVerfGE 84, 239, 273, BVerfGE 110, 94, 112, Seer σε Tipke/Lang, Steuerrecht, σελ. 821, K.Tipke, Besteuerungsmoral und Steuermoral, σελ. 54επ, 66επ, R.Eckhoff, ό.π., σελ. 465 επ

³⁷ Στη μαζική φορολογική διαδικασία τη λειτουργία αυτή υπηρετεί αρχικά ένας διενεργούμενος με τη βοήθεια ηλεκτρονικών υπολογιστών έλεγχος αληθοφάνειας (Plausibilitätskontrolle). Η “προκαταβολική εμπιστοσύνη” στο πρόσωπο του φορολογούμενου εξαντλείται όταν έρθουν σε γνώση της διοικήσεως ενδείξεις ή στοιχεία συγκεχυμένα, μη πλήρη ή αντιφατικά καθώς και όσα αντιστρατεύονται προηγούμενα πορίσματά της. Σε μια τέτοια περίπτωση, όπου

των γενεσιουργών της φορολογικής ενοχής πραγματικών περιστατικών, είναι υποχρεωμένη σε περαιτέρω διερεύνηση του πραγματικού της υποθέσεως, όταν ο φορολογούμενος δεν συμμορφώνεται στις υποχρεώσεις συμπράξεως που υπέχει.³⁹ Αυτό διότι όσο λιγότερο συμπράττει ο φορολογούμενος τόσο λιγότερα “ερεθίσματα” δέχεται η διοίκηση για τη διερεύνηση του πραγματικού της υποθέσεως.⁴⁰ Στο στάδιο αυτό η φορολογική αρχή οφείλει να εξετάσει και να συνεκτιμήσει κάθε σημαντικό για την ατομική περίπτωση στοιχείο, τόσο τα επιβαρυντικά όσο και αυτά που είναι ευνοϊκά για τη θέση του, απομακρυνόμενη από το πρότυπο ενός μονομερούς δημοσιονομικού ωφελιμισμού,⁴¹ πράγμα το οποίο σημαίνει ότι το ποσοτικό φορολογικό αποτέλεσμα δεν πρέπει να αποτελεί το μέτρο αλλά μόνο το αντανακλαστικό του φορολογικού ελέγχου,⁴² με άλλα λόγια η ισότιμη εφαρμογή του νόμου δεν απαιτεί έλεγχο ανάλογο του επιθυμητού δημοσιονομικού κέρδους αλλά έλεγχο ανάλογο της ανάγκης προς έλεγχο.⁴³

Η σύνταξη του εντύπου και η εμπρόθεσμη από πλευράς φορολογούμενου πολίτη συμπλήρωση των ενδείξεών του επιδιώκει μεν καταρχήν την πραγμάτωση των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης, δεν κατακτά ωστόσο το στόχο αυτό στον απόλυτο βαθμό. Η εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής στο σύγχρονο κράτος δικαίου, ως αποτέλεσμα διαμορφώσεως πλήρους δικανικής πεποιθήσεως, οδηγεί αυτόματα στην αντιστοιχία των υποχρεώσεων συμπράξεως με ένα δικαίωμα συμπράξεως, δηλαδή της φορολογικής δηλώσεως με το δικαίωμα ακροάσεως.⁴⁴

η διοίκηση υποχρεούται να προχωρήσει σε εντατική διερεύνηση της ατομικής περιπτώσεως, διενεργείται δειγματοληπτικός έλεγχος βάσει της αρχής της τυχαιότητας (Zufallsprinzip) ή βάσει ουσιαστικών κριτηρίων που καθορίζει η ίδια. Η τακτική του δειγματοληπτικού ελέγχου έχει μεν επικριθεί ως παραβιάζουσα την αρχή της ισότητας, επιτελεί όμως μια γενική προληπτική λειτουργία, εγγυητική της νομιμότητας και είναι δικαιολογημένη ως συνιστάμενη στην αποφυγή πιθανού “εφησυχασμού” σε έναν απλά επιφανειακό έλεγχο. Seer, ό.π., σελ. 821, του ιδίου StuW 2003, σελ. 40, 48επ, του ιδίου FR 1997, σελ. 553-559. Βλ. και άρθρο 26 ΚΦΔ για τα κριτήρια ελέγχου. Πρβλ. και άρ. 68 ν. 2238/1994 σε περίπτωση που προκύψουν συμπληρωματικά στοιχεία.

³⁸ Αυτό επιρρωνύεται και από το γεγονός ότι ο φορολογούμενος δύναται να επικαλείται και να χρησιμοποιεί τις φορολογικές διατάξεις προς όφελός του. Αρ.38 Ν.4174/2013, Χ.Πουλάκος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία κατ’άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση, σελ. 242-264, Στη γερμανική θεωρία βλ. § 42 ΑΟ σχετικά με το φαινόμενο της καταχρήσεως του φορολογικού νόμου, D.Birk, Steuerrecht, C.F.Müller, 2010/2011, σελ. 103-104

³⁹ Seer, ό.π., σελ. 820, BFH BStBl 1989, σελ. 462-464, J.Martens, StuW 1981, σελ. 322-323

⁴⁰ Σε περίπτωση αποτυχίας διαλευκάνσεως του πραγματικού, λόγω ελλιπούς συμπράξεως του φορολογούμενου, αναλαμβάνει ο τελευταίος τον “αποδεικτικό κίνδυνο” των αναγόμενων στη σφαίρα ευθύνης του πραγματικών περιστατικών. Seer, ό.π., σελ.820

⁴¹ 88 II ΑΟ: “Die Finanzbehörde bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden. Bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen können allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden”. Στη γερμανική θεωρία μάλιστα προκειμένου να μην υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με τη γνώση των διαδικαστικών δυνατοτήτων, το άρ. 89 ΑΟ θεμελιώνει ένα καθήκον επιμέλειας, το οποίο συνίσταται στην παροχή συμβουλών και πληροφοριών σχετικά με διαδικαστικά ζητήματα. Seer, σε Tipke/Lang, ό.π., σελ. 820. Η διάταξη χαρακτηρίζεται ως “Sollvorschrift”.

⁴² Seer, ό.π., σελ. 822, Eckhoff, ό.π., σελ. 511

⁴³ Seer, ό.π., σελ. 822, Tipke/Kruse AO § 85 Tz.31, K.Tipke, StRO III, σελ. 1219επ

⁴⁴ Seer, σε Tipke/Lang, ό.π., σελ. 823

Το αναγκαίο περιεχόμενο της φορολογικής δηλώσεως καθορίζεται διά του περιλαμβανόμενου στο οικείο φορολογικό έντυπο καταλόγου των ερωτημάτων, μέσω του οποίου «το πληθωριστικό φορολογικό δίκαιο μετασχηματίζεται σε απλοποιημένο τυπικό δίκαιο».⁴⁵ Τα εμπύπτονα στον εφαρμοστέο φορολογικό νόμο κρίσιμα πραγματικά περιστατικά φέρονται σε γνώση της φορολογικής αρχής από τον διοικούμενο διά της συμπλήρωσης του περιεχομένου της δηλώσεώς του, όπως ακριβώς κατά τη δική του αντίληψη και τις δικές του παραστάσεις έχουν αυτά.⁴⁶ Στην πραγματικότητα όμως ο φορολογούμενος πολίτης περιορίζεται στην τυποποιημένη συμπλήρωση των ενδείξεων του προδιατυπωμένου εντύπου με απολύτως συγκεκριμένες ως προς τη μορφή, το είδος και την έκταση απαντήσεις, προκειμένου να διασφαλίσει την επιτυχή υποβολή και έγκριση της δηλώσεως από το ηλεκτρονικό σύστημα. Είναι προφανές επομένως ότι, εντός ενός τόσο εκτεταμένου αυτοματοποιημένου πλαισίου, το πεδίο επικοινωνίας μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένου περιστελλεται ασφυκτικά, ώστε να μη μπορεί να γίνει λόγος για «ανάπτυξη απόψεων» όπως προβλέπει η 20 §2 και 6 ΚΔΔιαδ.⁴⁷ Αυτή η πραγματική, ανεπίδεκτη αντιρρήσεων αδυναμία αναπτύξεως απόψεων διά της υποβολής της φορολογικής δηλώσεως αποδεικνύεται και από την έλλειψη του αναγκαίου προσανατολισμού, τον οποίο οφείλει σε κάθε περίπτωση να γνωστοποιεί η διοίκηση διά της κλήσεως προς ακρόαση, προκειμένου ο διοικούμενος να αναπτύξει πλήρως το σύνολο του πραγματικού και νομικού φάσματος των προσωπικών του συνιστωσών. Κατά συνέπεια, η αποτελεσματικότητα της επιθετικής πλευράς του δικαιώματος ακροάσεως είναι ελλιπής και αναιμική, δεδομένης της αδυναμίας του φορολογουμένου να αντιπαρατεθεί με τις προθέσεις της διοικήσεως και να αναπτύξει αντιστοίχως τους νομικούς και πραγματικούς ισχυρισμούς του.⁴⁸

Και αυτό γιατί ακόμα και αν υποτεθεί ότι ο φορολογούμενος αναπτύσσει τα επιχειρήματά του μέσω της υποβληθείσης από αυτόν δηλώσεως, κάτι που είναι εξαιρετικά δυσχερές και αμφιβόλου αποτελεσματικότητας ενόψει της πολυπλοκότητας της φορολογικής νομοθεσίας, η κατανόηση της οποίας απαιτεί ειδικές γνώσεις και εμπειρία, τα επιχειρήματα αυτά αφορούν την πραγματική κατάσταση όπως την αντιλαμβάνεται ο ίδιος κατά τη χρονική στιγμή της υποβολής της. Στη συνέχεια όμως εάν κατά το στάδιο της επεξεργασίας της δηλώσεως η φορολογική αρχή καταλήξει στο συμπέρασμα περί ανακρίβειας της δηλώσεως, η κρίση της αυτή θα έχει στηριχτεί στην εκτίμηση πραγματικών περιστατικών, τα οποία ο φορολογούμενος κατά το χρόνο υποβολής της δεν ηδύνατο να αμφισβητήσει. Η δυνατότητα αυτή πρέπει να του παρέχεται από τη φορολογική αρχή

⁴⁵ Ράικος, ό.π., σελ. 229

⁴⁶ Ράικος, ό.π., σελ. 173

⁴⁷ Τα ίδια πρέπει να γίνουν δεκτά για κάθε περίπτωση υποβολής αιτήσεως στη φορολογική διαδικασία για την ταυτότητα του λόγου. Επομένως και για άτυπες αιτήσεις, βλ. επί του ζητήματος Π.Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 324

⁴⁸ Π.Λαζαράτος, ό.π., σελ. 324

μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και πριν την έκδοση της καταλογιστικής πράξεως, αφού μόνο τότε θα έχει ασκηθεί κατά νόμιμο και αποτελεσματικό τρόπο το δικαίωμα προηγούμενη ακροάσεως του.⁴⁹ Αυτό συμβαίνει όταν η φορολογική αρχή δεν αρκείται σε εκκαθάριση του φόρου αλλά αφίσταται των δεδομένων των φορολογικών δηλώσεων και κατόπιν διενέργειας ελέγχου στην επιχείρηση του φορολογούμενου ή σε επιχειρήσεις τρίτων καθώς και σε κάθε περίπτωση κατά την οποία προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία, προσδιορίζει τον φόρο μεγαλύτερο από αυτόν που προκύπτει με βάση τη δήλωση. Δεσμευτικό δεν είναι συνεπώς το χρονικό σημείο υποβολής της αιτήσεως, καθώς μεταξύ αυτού και του σημείου εκδόσεως της πράξεως δύνανται να εμφιλοχωρήσουν νέα ουσιώδη νομικά ή πραγματικά δεδομένα.⁵⁰ Η προηγούμενη ακρόαση επομένως αναπτύσσει όπως έχει ήδη αναφερθεί στο αντίστοιχο κεφάλαιο και μια προληπτική/αποτρεπτική λειτουργία, διά της οποίας τείνει να αποτρέψει τη διενέργεια διαδικασιών, κατά τις οποίες η εκάστοτε διοικητική αρχή λαμβάνει μέτρα βλαπτικά για τον ενδιαφερόμενο, βασιζόμενα σε πρόσθετα στοιχεία, κείμενα εκτός της δηλώσεώς του και άρα, γνωστά σε εκείνη και όχι σε αυτόν. Πρόκειται για την αμυντική διάσταση του δικαιώματος ακροάσεως, η οποία συνιστά αναγκαίο σύστημα της επιθετικής, προκειμένου ο φορολογούμενος να αποτρέψει αποτελεσματικά ισχυρισμούς της διοικήσεως, βασιζόμενους σε πραγματικά περιστατικά κείμενα εκτός της φορολογικής δηλώσεως. Η κατοχύρωση και αυτής της αμυντικής διάστασης του δικαιώματος ακροάσεως είναι απολύτως συμβατή με τον προστατευτικό και ειρηνευτικό σκοπό του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, οι οποίοι επιτάσσουν τη εξασφάλιση από μέρους της διοικήσεως της δυνατότητας στον φορολογούμενο να τοποθετηθεί επί όλων των ευρισκόμενων στη διάθεση της διοικήσεως στοιχείων, προκειμένου να αποτρέπεται ενδεχόμενος αιφνιδιασμός του.

Η επιχειρούμενη συνεπώς από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ποιοτική κάλυψη του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως από την υποβληθείσα φορολογική δήλωση ελέγχεται εσφαλμένη, ως ανωτέρω διεφάνη. Αυτό διότι στη φορολογική διαδικασία ο θεσμός της προηγούμενης ακροάσεως, ως δικαίωμα συμπράξεως δεν ταυτίζεται με τον διαδικαστικό θεσμό της φορολογικής δηλώσεως, που αποτελεί την κυρίαρχη υποχρέωση συνεργασίας, καθώς είναι φανερό ότι οι δύο θεσμοί επιτελούν προ της εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως διαφορετικές λειτουργίες και εξυπηρετούν διαφορετικούς σκοπούς, με περαιτέρω συνέπεια να μη μπορεί να γίνει λόγος για μια ποιοτική κάλυψη της προηγούμενης ακροάσεως από τον διαδικαστικό θεσμό της φορολογικής δηλώσεως, χωρίς να θίγεται το πνεύμα και ο σκοπός της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 § 2 Σ.

⁴⁹ Βλ. σχετικά Α.Τσαμαρδίνος, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στις διοικητικές διαφορές ουσίας, ΔΦΝ 2007, σελ. 21

⁵⁰ Έτσι Laubinger, ό.π., σελ. 76

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι καλύπτεται από την υποβληθείσα φορολογική δήλωση και για έναν ακόμη λόγο, ο οποίος συνίσταται στη μη πλήρωση των διαδικαστικών προϋποθέσεων του άρθρου 6 § 2 ΚΔΔιαδ για την άσκησή του και των 28 § 1 εδ.δ' ΚΦΔ (έγγραφο κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεως των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου) και 62 § 4 ΚΦΔ (έγγραφο κλήση προς υποβολή αντιρρήσεων). Στον ενδιαφερόμενο συνεπώς δεν επιδίδεται έγγραφο κλήση προς ακρόαση με ειδική αναφορά του τόπου και του χρόνου ακροάσεως και προσδιορισμού του αντικειμένου του μέτρου ή της ενέργειας που πρόκειται να ληφθεί σε βάρος του με ορισμό συγκεκριμένης προθεσμίας για την προετοιμασία των επιχειρημάτων του ούτε η δυνατότητα προσβάσεως στα στοιχεία του φακέλου, ώστε να μπορούν αυτά να αμφισβητηθούν με ανταπόδειξη. Όπως λοιπόν είναι φανερό οι ανωτέρω εγγυήσεις δεν πληρούνται στο χρονικό σημείο υποβολής της δηλώσεως από μέρους του.⁵¹

Ο ερμηνευτής ή εφαρμοστής της συνταγματικής διατάξεως αντιμετωπίζοντας με σκεπτικισμό την ως άνω περιοριστική νομολογιακή θέση οφείλει να ερευνήσει μήπως στη φορολογική διαδικασία η απορρόφηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως από την υποβολή φορολογικής δηλώσεως υποκρύπτει κάποιο νόμιμο λόγο εξαιρέσεως. Συνήθως πρόκειται για την άμεσα συναρτώμενη με το δημόσιο συμφέρον, συνταγματική αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας,⁵² η οποία αντιμετωπίζεται πάντα ως το αντίπαλον δέος της προηγούμενης ακροάσεως και η οποία δεν θα ανέχονταν την παρεμπόδιση της ομαλής διεξαγωγής της διαδικασίας μετ' επιτάσεως φαινομένων γραφειοκρατίας και ευθυνοφοβίας σε μια μαζική, τυποποιημένη διαδικασία όπως η φορολογική. Για την άρση της συγκρούσεως αυτής ο ερμηνευτής ή εφαρμοστής επικαλούμενος τις αρχές της αναλογικότητας και της πρακτικής αρμονίας⁵³ θα κατέληγε στο συμπέρασμα ότι εν προκειμένω εξαίρεση από την αρχή της προηγούμενης ακροάσεως είναι νόμιμη, στο μέτρο που είναι κατάλληλη και αναγκαία για τη διαφύλαξη της προόδου της φορολογικής διαδικασίας και της πραγματώσεως των ουσιαστικών και διαδικαστικών στόχων της, εντός των τιθέμενων χρονικών και οικονομικών ορίων, κατ' επιταγή του δημοσίου συμφέροντος.⁵⁴ Είναι αναγκαία επομένως μια περιπτωσιολογική ανάλυση, σύμφωνη τόσο με το πνεύμα και το σκοπό του άρθρου 20 § 2 Σ όσο και με την αρχή της αναλογικότητας.

⁵¹ Α.Τσαμαρδίνος, ό.π., σελ. 21

⁵² Για τα συνταγματικά θεμέλια της αρχής βλ. Λαζαράτος, ό.π., σελ. 332 και Π.Λαζαράτος, Αποτελεσματικότητα της διοίκησης: Ένα νομικό επιχείρημα με συνταγματική θεμελίωση, ΤοΣ, 4/1991

⁵³ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 332: «Όπου και πάλι θα οδηγούνταν στην αρχή της αναλογικότητας, αφού το optimum στη διαφύλαξη των συνταγματικών επιταγών που δεν είναι δυνατόν να βρεθεί με άλλο τρόπο, παρά με τα κριτήρια της αρχής της αναλογικότητας».

⁵⁴ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 333

4. Περιπτώσιολογική αντιμετώπιση

Το ΣτΕ, συστέλλοντας τη ratio του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία, δέχεται παγίως ότι το δικαίωμα αυτό ικανοποιείται μέσω της υποβληθείσης φορολογικής δηλώσεως, διά της οποίας ο φορολογούμενος καθιστά γνωστά στη φορολογική αρχή τα εμπύκτοντα στη βιοτική του σφαίρα, κρίσιμα πραγματικά φορολογικά περιστατικά, με στόχο την υπαγωγή τους στο πραγματικό του εφαρμοστέου από τη διοίκηση κανόνα δικαίου και την εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής. Μια διάκριση μεταξύ απορρίψεως και αποδοχής της φορολογικής δηλώσεως επιβάλλεται ωστόσο, προκειμένου να διαφανεί και η σύμφωνη με τη ratio της συνταγματικής διατάξεως και την αρχή της αναλογικότητας, αντιμετώπιση του ζητήματος στη φορολογική διαδικασία. Η θέση αυτή αποτελεί και την πάγια νομολογιακή στάση του ΔΕΕ επί του ζητήματος.⁵⁵

α. Απόρριψη επί τη βάσει δεδομένων κείμενων εκτός αυτής

Σε περίπτωση απορρίψεως της φορολογικής δηλώσεως επί τη βάσει γεγονότων κείμενων εκτός αυτής, με περαιτέρω συνέπεια τον καταλογισμό υψηλότερου φόρου, η προηγούμενη ακρόαση είναι επιβεβλημένη προκειμένου ο φορολογούμενος να ισοσκελίσει το γνωσιακό πλεόνασμα της διοικήσεως και να υπερασπίσει επιτυχώς τα συμφέροντά του.⁵⁶ Γίνεται παγίως δεκτό⁵⁷ ότι κατά την

⁵⁵ France-Aviation 11.11.1995: «Η Επιτροπή, μολοντί δέχεται τη σημασία της αρχής περί προηγούμενης ακροάσεως, παραπέμπει στη νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία η διαδικασία εκδόσεως των αποφάσεων για επιστροφή δασμών, η οποία περιλαμβάνει διάφορες φάσεις, ορισμένες από τις οποίες εκτυλίσσονται σε εθνικό επίπεδο (κατάθεση της αιτήσεως από την επιχείρηση, αρχική εξέταση από τις τελωνειακές αρχές) και ορισμένες άλλες σε κοινοτικό επίπεδο (υποβολή της αιτήσεως στην Επιτροπή, εξέταση της υποθέσεως από την Επιτροπή Τελωνειακών Ατελειών, διαβούλευση με ομάδα εμπειρογνομόνων, απόφαση της Επιτροπής, κοινοποίηση στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος) παρέχει στους ενδιαφερομένους όλες τις αναγκαίες νομικές εγγυήσεις (αποφάσεις της 17ης Μαρτίου 1983, 294/81, Control Data κατά Επιτροπής, Συλλογή 1981, σ. 911, της 13ης Νοεμβρίου 1984, 98/83 και 230/83, Van Gend en Loos κατά Επιτροπής, Συλλογή 1984, σ. 3763, και της 6ης Ιουλίου 1993, C-121/91 και C-122/91, CT Control (Rotterdam) και JCT Benelux κατά Επιτροπής, Συλλογή 1991, σ. I-3873, σκέψη 48)».

Απόφαση του Δικαστηρίου (τρίτο τμήμα) της 14ης Μαΐου 1998, C-48/96 P, σκ. 12: «...η διαδικασία, στο πλαίσιο της οποίας οι ζητούντες χρηματοδοτική ενίσχυση δεν μπορούν πλέον να εκφράσουν την άποψη τους όσο διαρκεί η επιλογή που γίνεται βάσει των υποβληθέντων από αυτούς εγγράφων, είναι σύμφωνη με το σύστημα των προγραμμάτων χρηματοδοτικής ενισχύσεως και κατάλληλη στις περιπτώσεις που πρέπει να αξιολογηθούν εκατοντάδες αιτήσεις. Επιπλέον, το Πρωτοδικείο έκρινε, στη σκέψη 49, ότι η Επιτροπή δεν είχε υποχρέωση να παράσχει στη Windpark την ευκαιρία να εκφράσει την άποψη της πριν της απευθύνει το έγγραφο της 13ης Ιανουαρίου 1994, δεδομένου ότι η Windpark δεν ζήτησε συμπληρωματικές εξηγήσεις...»

⁵⁶ Επίσης το γεγονός ότι ο ενδιαφερόμενος έχει προσκομίσει ο ίδιος τα νέα στοιχεία δεν συνεπάγεται μη χορήγηση δικαιώματος ακροάσεως σε αυτόν, διότι αυτό ερμηνεύεται ως κύρωση απέναντι στην ενεργητικότητά του. Έτσι και Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG, 2011, σελ. 163

Έτσι και οι Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9.Aufl. 2018, §56, οι οποίοι αναφέρουν σχετικά με την περ. 3 της § 2 του άρ. 28 του γερμανικού VwVfG ότι εάν η η διοίκηση ανακάλυψε νέα στοιχεία η διάταξη που ορίζει ότι: “von den tatsächlichen Angaben eines Beteiligten, die dieser in einem Antrag oder

έννοια της διατάξεως της § 5 του άρ. 67 ΝΔ 3323/1955 που ορίζει ότι οι πρόσθετοι φόροι επιβάλλονται χωρίς να εξετάζεται η ύπαρξη δόλου ή αμέλειας του υπόχρεου, ως ανακριβής δήλωση νοείται η αντικειμενικά ανακριβής, χωρίς να απαιτείται και η συνδρομή υποκειμενικών στοιχείων δόλου ή πρόθεσης αποφυγής καταβολής του οφειλόμενου φόρου ή ηθελημένης παρερμηνείας των εφαρμοστέων διατάξεων, αλλά αρκεί από την άποψη αυτή, για την επιβολή του πρόσθετου φόρου, η ύπαρξη διαφοράς μεταξύ του βάσει δηλώσεως οφειλόμενου φόρου και εκείνου που προσδιορίζεται από τη φορολογική αρχή ή τα διοικητικά δικαστήρια. Κατά δεν την έννοια του άρ. 20 § 2 Σ και 6 ΚΔΔιαδ, δεν επιβάλλεται η κατά τις διατάξεις αυτές προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου, όταν το σε βάρος του διοικητικό μέτρο δεν συνδέεται κατά νόμον με υποκειμενική του συμπεριφορά αλλά λαμβάνεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων.⁵⁸ Η προηγούμενη ακρόαση όμως δεν πρέπει να αποκλείεται λόγω της φύσεως των πρόσθετων φόρων ως αντικειμενικά επιβαλλόμενων.⁵⁹ Τουναντίον, πρέπει να παρέχεται, συναρτώμενη με το εν προκειμένω ζήτημα της διαστάσεως μεταξύ του βάσει δηλώσεως οφειλόμενου φόρου και εκείνου που προσδιορίζεται από τη φορολογική αρχή, αφού αυτό προϋποθέτει συνήθως διενέργεια ελέγχου από μέρους των οργάνων της δημοσιονομικής διοικήσεως ή πρόσβαση σε έγγραφα και λοιπά ευρισκόμενα στη διάθεση της φορολογικής αρχής στοιχεία, την ύπαρξη των οποίων ο διοικούμενος αγνοούσε και συνεπώς δεν ακούστηκε επ' αυτών.

Δεύτερη περίπτωση αποτελεί η πλάνη του φορολογούμενου κατά τη συμπλήρωση του προδιατυπωμένου εντύπου της φορολογικής δηλώσεως,⁶⁰ οπότε πρέπει η διοίκηση να τον ακούσει εκ νέου.⁶¹ Είναι αυτονόητο ότι η απόκλιση θα πρέπει πάντα να αφορά ουσιώδη πραγματικά περιστατικά, δηλαδή τις κάθε είδους βιοτικές σχέσεις, περιστατικά, γεγονότα και ιδιότητες υλικής ή άυλης υποστάσεως, με τις οποίες ο νόμος συνδέει τη φορολόγηση.⁶² Παρέπεται άρα, ότι για πραγματικά περιστατικά, τα οποία δεν θα έχουν καμία απολύτως επίδραση στη διαμόρφωση της

einer Erklärung gemacht hat, nicht zu seinen Ungunsten abgewichen werden soll" δεν εφαρμόζεται και απαιτείται ακρόαση.

⁵⁷ ΣτΕ 3565/2009 7μ, ΣτΕ 1224/2005, 2210/2003, 2472/1996, 797/1992

⁵⁸ ΣτΕ 4744/2012, 1505/2010, 4264/2009, 2968/2009

⁵⁹ Βλ. και την ΣτΕ Ολ. 3474/2011

⁶⁰ Παρομοίως και στη γερμανική θεωρία. Έτσι οι Kallerhof/Mayen, σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9.Aufl. 2018, Hermann σε BeckOK VwVfG, 2018, §§ 32-34, Koenig *Abgabenordnung*, § 91 AO. Απόφαση του Δικαστηρίου της 21ης Νοεμβρίου 1991, Technische Universität München C-269/90, σκ. 25: «Κρίθηκε ότι σε περίπτωση απορρίψεως αιτήσεως δασμολογικής ατέλειας το δικαίωμα ακρόασεως σε μια τέτοια διοικητική διαδικασία απαιτεί να είναι σε θέση ο ενδιαφερόμενος, και δη κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που εξελίσσεται ενώπιον της Επιτροπής, να λάβει θέση και να κάνει γνωστή λυσιτελώς την άποψη του ως προς την κρισιμότητα των πραγματικών περιστατικών καθώς και, ενδεχομένως, ως προς τα έγγραφα που έγιναν δεκτά από το κοινοτικό ίδρυμα. Ο όρος αυτός δεν τηρήθηκε κατά την έκδοση της επίμαχης αποφάσεως».

⁶¹ Δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι αρκετή η υποβολή δηλώσεως με επιφύλαξη όπως δέχτηκε συναφώς η ΣτΕ Ολ.3474/2011 σε περίπτωση αμφιβολίας σχετικά με ορισμένα στοιχεία της φορολογητέας ύλης.

⁶² Koenig, *Abgabeordnung*, § 91 AO

φορολόγησης, δεν απαιτείται ακρόαση. Σε περίπτωση που η φορολογική αρχή λόγω παλαιότερων υποβληθεισών δηλώσεων, διενεργηθέντων ελέγχων ή άλλως συλλεγέντων στοιχείων, απέχει από τα υποβληθέντα διά της φορολογικής δηλώσεως στοιχεία (§§88a, 93a ΑΟ), οφείλει να καλέσει σε ακρόαση τον φορολογούμενο, διότι συνάγεται ότι αυτός κατά κανόνα δεν γνωρίζει τα ουσιώδη και ως εκ τούτου δεσμευτικά για την έκδοση της εις βάρος του δυσμενούς πράξεως στοιχεία και δεν δύναται κατά συνέπεια να προετοιμάσει αποτελεσματικά την άμυνά του.⁶³ Για την ταυτότητα του λόγου ακρόαση απαιτείται και με το πέρας της αποδεικτικής διαδικασίας, στην περίπτωση που έχουν έρθει στο φως νέα στοιχεία, επί των οποίων δεν τοποθετήθηκε ο επιτηδευματίας ή φορολογούμενος εν γένει.

Οι ανωτέρω σκέψεις απαντούν και σε μεμονωμένες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας. Έτσι με τις 1199/2010 ΣτΕ κρίθηκε ότι σε περίπτωση εκδόσεως πράξεως καταλογισμού διαφυγόντος φόρου λόγω υποβολής ανακριβούς δηλώσεως φ.π.α., εισοδήματος κ.λ.π. με συνέπεια την καταβολή μειωμένου φόρου, εφόσον η πράξη αυτή έχει ως έρεισμα διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής, οι οποίες είναι δυνατό να στοιχειοθετούν παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (λ.χ. ότι ο επιτηδευματίας αποδέχθηκε και καταχώρισε στα βιβλία του πλαστά-εικονικά τιμολόγια), η φορολογική αρχή υποχρεούται να καλέσει τον επιτηδευματία, πριν από την έκδοση της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, να εκθέσει τις απόψεις του επί των περιστατικών που καταρχήν στοιχειοθετούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ., επί των οποίων εδράζεται η καταλογιστική του φόρου πράξη, ιδίως όταν, μέχρι την έκδοσή της, δεν έχει εκδοθεί σε βάρος του επιτηδευματία πράξη επιβολής προστίμου για τις εν λόγω παραβάσεις. Εξάλλου, ούτε το γεγονός ότι της καταρχήν επιβολής φόρου προηγείται πάντα η υποβολή κάποιας δηλώσεως (π.χ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, απόδοσης φ.π.α., κ.α.) εκ μέρους του, η οποία αποτελεί εκδήλωση συμπράξεώς του στη φορολογική διαδικασία, αρκούν για να θέσουν εκποδών την υποχρέωση της φορολογικής αρχής να καλέσει τον επιτηδευματία ν' ασκήσει κατά τα ανωτέρω το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως,⁶⁴ δοθέντος ότι, υπό τις ανωτέρω περιστάσεις, η πράξη με την οποία καταλογίζεται διαφυγών φόρος εκδίδεται κατ' εκτίμηση από τη φορολογική αρχή υποκειμενικής συμπεριφοράς αυτού, οπότε είναι επιβεβλημένο να μπορεί να εκθέσει αυτός λυσιτελώς την άποψή του ως προς το υποστατό και τη λυσιτέλεια των εκτιμώμενων από τη φορολογική αρχή περιστατικών και εγγράφων κατά τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παραβάσεως του Κ.Β.Σ.

Υπάρχει τέλος μια ιδιαίζουσα περίπτωση, κατά την οποία η διοίκηση απέχει από τα δεδηλωμένα του φορολογούμενου, αυτή η απόκλιση όμως αποβαίνει προς όφελός του. Στην

⁶³ Αντίθετο το ΒFH. ΒFH VIII R 65/80, BStBl. II 1982, 409: "Zu einer beabsichtigten Schätzung und zur Schätzungsmethode kann eine Anhörung geboten sein. Sie ist im Regelfall nicht erforderlich, weil der Beteiligte mit der Aufforderung zur Abgabe der StErklärung bereits Gelegenheit zum Vortrag aller Tatsachen hatte".

⁶⁴ πρβλ. C 432/04, Cresson κατά Επιτροπής, σκέψη 104, C 269/90 Hauptzollamt München Technische Universität München, σκέψεις 13-25, βλ. contra ΣτΕ 2267/1982

περίπτωση αυτή λόγοι διοικητικής αποτελεσματικότητας θα κρίνουν τη χορήγηση ή μη της ακρόασης, χωρίς πάντως να αποκλείεται εκ των προτέρων.⁶⁵

β. Απόρριψη της δηλώσεως επί τη βάσει των δεδομένων της

Η περίπτωση απορρίψεως της δηλώσεως επί τη βάσει των δεδομένων της, όπως αυτά έχουν προσδιοριστεί από τον φορολογούμενο, πρέπει να αντιμετωπιστεί ως ζήτημα νομικού χαρακτηρισμού και υπαγωγής των επικαλούμενων από τον φορολογούμενο πραγματικών περιστατικών στο νομοθετικό φορολογικό περιστατικό. Εάν δηλαδή η κρίση της διοικήσεως, αρκούμενη στα ίδια πραγματικά περιστατικά, καταλήγει σε διαφορετικό συμπέρασμα, σημαίνει ότι η νομική της κρίση δίσταται εκείνης του ενδιαφερόμενου.⁶⁶ Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας αναφέρεται πράγματι στην υποχρέωση για δήλωση των πραγματικών περιστατικών, στο βαθμό που αυτά έχουν ως αντικείμενο, τις ανακοινώσεις παραστάσεως ή δηλώσεις γνώσεως, όπως λόγου χάριν γνωστοποιήσεις γεγονότων, παροχή πληροφοριών, όχι όμως και τα νομικά ζητήματα, ήτοι νομικούς χαρακτηρισμούς και αντιλήψεις.⁶⁷ Συναφώς έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας ότι «κατά την διάταξιν της παρ. 2 του άρθρου 67 του ν.δ. 3323/1955, ως ετροποποιήθη δια της παρ. 3 του άρθρου 19 του αν.ν. 239/1967, εις τους υποβάλλοντας ανακριβή δήλωσιν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας της δηλώσεως, οριζόμενος εις 50% του φόρου του οποίου την πληρωμήν θα διέφευγον δια της ανακριβείας. Κατά δε την παρ. 4 του αυτού άρθρου 67 ο ως είρηται πρόσθετος φόρος (ως και ο υπό της παρ. 3 του αυτού άρθρου προβλεπόμενος τοιούτος δια την παράλειψιν υποβολής δηλώσεως) επιβάλλεται "μη εξεταζομένης της υπάρξεως ή μη δόλου είτε αμελείας του φορολογουμένου". Κατά την έννοιαν των ανωτέρω διατάξεων, ως ανακρίβεια της δηλώσεως, επαγομένη τας ως είρηται κυρώσεις, νοείται η αντικειμενικώς υφισταμένη τοιαύτη, ανεξαρτήτως της υπάρξεως δόλου ή αμελείας του δηλούντος, ως προς τα εκτεθέντα εν τη δηλώσει πραγματικά περιστατικά. Οσάκις, όμως, εν τη δηλώσει του φορολογουμένου, εκτίθεται το σύνολον των αφορώντων εις το ακαθάριστον και φορολογητέον

⁶⁵ Penidis, ό.π., σελ. 161, Η θεωρία κατέληξε ότι και εδώ απαιτείται ακρόαση, ακόμα και στην κατεύθυνση της πληροφόρησης και ενημερώσεως της διοικήσεως. Αντίθετοι οι Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, ό.π., §56 και ο Herrmann σε BeckOK, ό.π., § 32, οι οποίοι υποστηρίζουν ότι η έκβαση σε βάρος ή προς όφελος του ενδιαφερομένου της απόκλισης από τα δεδομένα της δηλώσεώς του κρίνεται κατά περίπτωση, δεν διενεργείται όμως ακρόαση όταν η διοίκηση απέχει από τα δηλωθέντα προς όφελος του ενδιαφερομένου.

⁶⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 342

⁶⁷ Για να μπορεί όμως να γίνει λόγος για μια «ποιοτική» κάλυψη της προηγούμενης ακρόασης από τη φορολογική δήλωση του φορολογουμένου πρέπει να συντρέχει μια σειρά προϋποθέσεων. Πρωτίστως πρέπει τα δεδηλωμένα/επικαλούμενα από τον φορολογούμενο στοιχεία να είναι τα μόνα ουσιώδη για την υπόθεση. Σε αντίθετη περίπτωση, εάν δηλαδή δεν είναι οι κυριότεροι παράγοντες, πρέπει να διενεργηθεί νέα ακρόαση. Εάν συνεπώς εμφανισθούν νέα στοιχεία ή εάν γίνει διαφορετική νομική αξιολόγηση, τότε πρέπει να έχει δικαίωμα ακρόασης ο ενδιαφερόμενος.

εισόδημα αυτού πραγματικών περιστατικών και δεν διαπιστούται τελικώς ανακρίβειά τις ως προς την παράθεσιν αυτών, η δε διένεξις, ως εκ της οποίας καθωρίσθη υπό της φορολογικής αρχής ή των φορολογικών δικαστηρίων, φορολογητέον εισόδημα μείζον του εμφανιζομένου εν τη δηλώσει, οφείλεται αποκλειστικώς εις διάφορον ερμηνείαν διατάξεως τινός νόμου, παρεχούσης φορολογική απαλλαγήν ή μείωσιν, ή και εις διάφορον, εν γένει, ερμηνείαν κανόνος τινός δικαίου, δεν υφίσταται ανακρίβειαν, κατά την έννοιαν των ως άνω διατάξεων, δυναμένη να στηρίξη την βεβαίωσιν προσθέτου φόρου, διότι η εκ των διατάξεων τούτων υποχρέωσις του φορολογουμένου εξαντλείται εις την ακριβή παράθεσιν των πραγματικών περιστατικών, εναπόκειται δε εις τα φορολογικά όργανα και τα φορολογικά δικαστήρια να υπαγάγωσι τελικώς τα δηλούμενα πραγματικά περιστατικά εις τον προσήκοντα κανόνα δικαίου». ⁶⁸ Δέχεται δηλαδή το ΣτΕ με πάγια έκτοτε νομολογία του ότι η ανακρίβεια της δηλώσεως συναρτάται μόνο με τα πραγματικά και όχι με τα νομικά ζητήματα. Το σχετικό ζήτημα αφιέται πάντως στη διακριτική ευχέρεια του φορολογικού νομοθέτη, ο οποίος δύναται να ρυθμίσει διαφορετικά υπάγοντας στην έννοια της «ανακριβούς δηλώσεως» και περιπτώσεις κατά τις οποίες η διαφορά μεταξύ δηλούμενων και προσδιοριζόμενων εισοδημάτων οφείλεται σε διαφορετική ερμηνεία του νόμου, χωρίς η επιλογή του αυτή να προσκρούει στη διάταξη του άρθρου 78 Σ. ⁶⁹ Έτσι ορίζει το άρθρο 1 του ν. 2523/1997 στην παρ. 1 εδ. α' ότι «ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή» και άρα κατά την έννοια της διατάξεως αυτής η ανακρίβεια της φορολογικής δηλώσεως, νοούμενη ως διαφορά μεταξύ δηλούμενου και προσδιοριζόμενου εισοδήματος, οφείλεται και σε νομικούς λόγους, δηλαδή σε διαφορετική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων ή εσφαλμένο νομικό χαρακτηρισμό. ⁷⁰ Η περίπτωση αυτή

⁶⁸ ΣτΕ 974/1990, 851/1996 σκ. 5, ΔιΔικ 1990

⁶⁹ Δυσμενέστερη νομοθετική ρύθμιση πάντως δεν μπορεί να τύχει αναδρομικής εφαρμογής, πέραν του προηγούμενου από την επιβολή του φόρου οικονομικού έτους. ΣτΕ 851/1996, ΔιΔικ 1998.488, Ράικος, ό.π., σελ. 232

⁷⁰ Πρέπει επίσης να αντιμετωπιστεί με σκεπτικισμό η θέση, κατά την οποία η αλλαγή της νομικής αξιολόγησης/ της νομικής βάσης δεν πρέπει να συνοδεύεται από νέα ακρόαση. Αυτή η θέση βασίζεται στην πλάνη ότι μεταξύ διαφοροποιήσεως του πραγματικού της υποθέσεως και της νομικής βάσης υπάρχει απόλυτη διάκριση. Η διαδικασία αποφάσεως της διοικήσεως δεν διαφέρει από την αντίστοιχη των δικαστηρίων, υπόκειται και αυτή δίχως αμφιβολία στο νόμο και στα θεμελιώδη δικαιώματα. Νέα νομική βάση της πράξεως επομένως εκφράζει μια νέα εκτίμηση του πραγματικού. Αυτό σημαίνει ότι η επίκληση μιας νέας νομικής βάσης της πράξης από τη διοίκηση, ανάλογα με την περίπτωση, σημαίνει απόκλιση από τα πραγματικά δεδομένα που επικαλέστηκε ο συμμετέχων ενδιαφερόμενος και περαιτέρω την ενεργοποίηση του δικαιώματος ακροάσεως. Πενίδης, 2011, σελ. 164

Αντίθετα ο Stelkens § 55 υποστηρίζει ότι η απόκλιση δεν πρέπει να περιλαμβάνει τη νομική αξιολόγηση, παρά μόνο τα πραγματικά δεδομένα σε ουσιώδη για την απόφαση στοιχεία. Για λόγους οικονομίας της διαδικασίας, ακρόαση δεν απαιτείται όταν τα προσκομισθέντα από τον φορολογούμενο στοιχεία είναι τα μόνα για την έκδοση της πράξεως φορολογικού περιεχομένου, διότι μέσω μιας νέας ακροάσεως δεν θα προσέφερε τίποτα στη βελτίωση της θέσεώς του. stel. § 55

συνδέεται άμεσα με το ζήτημα του αντικειμένου της προηγούμενης ακρόασης και το κατά πόσον αυτό συμπεριλαμβάνει μόνο πραγματικές ή και νομικές απόψεις.

Όπως αναπτύχθηκε στο οικείο κεφάλαιο, το γράμμα και ο σκοπός της συνταγματικής διατάξεως συνηγορούν στην παροχή της δυνατότητας στον ενδιαφερόμενο να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του όχι μόνο για πραγματικά αλλά και για τα νομικά ζητήματα, αφού αυτό ως ζήτημα υπαγωγής αποτελεί μια αδιάσπαστη ενότητα.⁷¹ Η εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής είναι το αποτέλεσμα ορθής υπαγωγικής διαδικασίας, το οποίο κατ' επέκταση εγγυάται την επιβολή του φόρου τηρουμένων των αρχών της νομιμότητας και ισότητας κατ' εφαρμογή των διατάξεων 78 και 4 Σ αντίστοιχα. Η υπαγωγή είναι έννοια νομική και άρα η προβολή νομικών ισχυρισμών είτε με την ίδια τη φορολογική δήλωση είτε σε περίπτωση απορρίψεως αυτής μέσω της ακολουθούσης ακρόασης συνιστά στοιχείο εκ των ων ουκ άνευ, γεγονός που συνάγεται εμμέσως και από την πρόνοια του φορολογικού νομοθέτη να ρυθμίσει μέσω ειδικών διαδικαστικών διατάξεων τη δυνατότητα υποβολής δηλώσεως με επιφύλαξη.

Ο φορολογούμενος έχει απαρεγκλίτως σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση υποβολής ειλικρινούς φορολογικής δηλώσεως.⁷² Ακόμα συνεπώς και αν η υποβληθείσα φορολογική δήλωση διακρίνεται, κατά την αντίστοιχη υποχρέωση του φορολογουμένου, για πληρότητα, ειλικρίνεια και σαφήνεια, ο ιδιώτης δύναται να την συμπληρώσει κατά τέτοιο τρόπο, ο οποίος να οδηγεί στο πλέον ευνοϊκό για αυτόν αποτέλεσμα. Δεν αποκλείεται ωστόσο να περιέλθει σε κατάσταση αμφιβολίας κατά την συμπλήρωση της φορολογικής του δηλώσεως σχετικά με ορισμένα στοιχεία της φορολογητέας ύλης και την συνεπαγόμενη έκταση της φορολογικής του υποχρέωσης. Η αμφιβολία δε αυτή μπορεί να αφορά και αυτή καθεαυτή την υποβολή φορολογικής δηλώσεως. Ο θεσμός της υποβολής φορολογικής δηλώσεως με επιφύλαξη εξυπηρετεί ταυτόχρονα το συμφέρον του Δημοσίου, αφού συμβάλλει στην άμεση είσπραξη των φορολογικών εσόδων και στην ενθάρρυνση των υπόχρεων για υποβολή ειλικρινών φορολογικών δηλώσεων αλλά και των ίδιων των φορολογουμένων, με την αποφυγή των συνεπειών που επιφέρει η παράλειψη ή υποβολή

⁷¹ Απόφαση του Δικαστηρίου (τρίτο τμήμα) της 14ης Μαΐου 1998, C-48/96 P, Windpark Groothusen GmbH & Co. Betriebs KG, σκ.47: «Η άποψη αυτή συμβαδίζει άλλωστε και με την νομολογία του ΔΕΕ κατά την οποία προκύπτει ότι η επιταγή να ακούονται οι απόψεις των ενδιαφερομένων πριν από την έκδοση της πράξεως που τους αφορά τάσσεται μόνον όταν η Επιτροπή εξετάζει το ενδεχόμενο να επιβάλει κύρωση ή να λάβει μέτρο ικανό να επηρεάσει τη νομική τους κατάσταση. (βλ. με το περιεχόμενο αυτό, την απόφαση της 29ης Ιουνίου 1994, C-135/92, Fiskano κατά Επιτροπής, Συλλογή 1994, σ. 1-2885, σκέψεις 39 και 40)».

Το ΒFH έκρινε σχετικά ότι η διαφορετική νομική αξιολόγηση δεν απαιτεί ακρόαση, δύναται επομένως η φορολογική αρχή με βάση τα ίδια πραγματικά περιστατικά να καταλήξει σε διαφορετική νομική αξιολόγηση σε σχέση με τον ενδιαφερόμενο (BFH II R 5/02, BFH/NV 2004, 1062). Εντούτοις είναι χρήσιμο, να πληροφορείται ο ενδιαφερόμενος και πριν την έκδοση της πράξεως τη νομική αξιολόγηση της διοικήσεως, ώστε να μπορεί να λάβει θέση, σε κάθε περίπτωση και προκειμένου να υπερασπίσει τα δικαιώματά του η γνώμη της διοικήσεως πρέπει να αποτυπώνεται πλήρως στην αιτιολογία της πράξης διά των συνημμένων στο εκκαθαροστικό σημείωμα εντύπων.

ανακριβούς δηλώσεως.⁷³ Η δυνατότητα υποβολής φορολογικής δηλώσεως με επιφύλαξη επιφυλάσσεται υπέρ του υπόχρεου σε φόρο όχι μόνο όταν αυτός έχει αμφιβολία σχετικά με την υποχρέωση επιδόσεως φορολογικής δηλώσεως αλλά και όταν η αμφιβολία του έχει ως αντικείμενο πραγματικά περιστατικά ή την ερμηνεία διατάξεως νόμου. Αυτό σημαίνει ότι αντικείμενο της δηλώσεως με επιφύλαξη δεν είναι μόνο η αμφιβολία σχετικά με την εξακρίβωση και αξιολόγηση του πραγματικού υλικού αλλά και η υπαγωγή αυτού στο αντικειμενικό του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου, προκειμένου να επέλθουν οι έννομες συνέπειες για τον φορολογούμενο, ζήτημα κατ' εξοχήν νομικό. Εφόσον επομένως η φορολογική διοίκηση απορρίπτει την υποβληθείσα από τον υπόχρεο προς τούτο δήλωση για λόγους κείμενους αποκλειστικά εντός της δηλώσεως, οφείλει να καλεί αυτόν σε ακρόαση, σχετικά με τη διευκρίνιση νομικών ζητημάτων, πολλώ δε μάλλον όταν αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο και της υπό επιφύλαξη δηλώσεως και ιδιαίτερα αν συνεκτιμήσει κανείς το πεπερασμένο της δυνατότητας ανάπτυξης απόψεων σε ένα προδιατυπωμένο έντυπο τεχνοκρατικού χαρακτήρα. Και στην περίπτωση αυτή όμως απαιτείται στάθμιση με την αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας. Αυτό συμβαίνει κυρίως όταν η νομική κατάσταση είναι απλή, προκύπτει δηλαδή άμεσα από τη συμπλήρωση των ενδείξεων και δεν αναμένεται από τον διοικούμενο να συμβάλει περαιτέρω στην διασαφήνιση της υποθέσεως με τους νομικούς του ισχυρισμούς ή όταν οι τελευταίοι είναι εσφαλμένοι.⁷⁴ Σε αυτές τις περιπτώσεις όπως είναι αναμενόμενο η προηγούμενη ακρόαση θα επέτεινε τις χρονοβόρες, γραφειοκρατικές διαδικασίες και θα αδρανοποιούσε τη διοικητική μηχανή.

γ. Αποδοχή της δηλώσεως

Για λόγους διοικητικής αποτελεσματικότητας, σε περίπτωση που η φορολογική αρχή αρκείται σε εκκαθάριση του φόρου που προκύπτει με βάση τα δηλούμενα από τον υπόχρεο, νέα ακρόαση αυτού δεν απαιτείται, διότι θα επιβάρυνε και θα επιβράδυνε άσκοπα τη φορολογική διαδικασία, μια άνευ αντικειμένου ακρόαση (αφού τόσο τα πραγματικά όσο και τα νομικά ζητήματα θα είχαν αποσαφηνιστεί πλήρως διά της δηλώσεως, η δε διοίκηση δε θα απέκλινε από αυτά). Η ακρόαση επομένως δικαίως παραλείπεται όταν η πράξη της διοικήσεως δεν απέχει από τα πραγματικά

⁷³ Η δήλωση με επιφύλαξη ρυθμίζεται στο άρθρο 61 § 5 ν.2238/1994. Η επίκληση νομικών ισχυρισμών με αυτήν είναι εμφανής στο εδ. δ' της περιπτ. β) που ορίζει ότι: «Κατά τον ίδιο τρόπο μπορεί να γίνει επιφύλαξη αναφορικά με το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία ή σε άλλη κατηγορία ή σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή στις εκπτώσεις από το φορολογούμενο εισόδημα κ.λπ. Ειδικώς, όταν πρόκειται για υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία εισοδήματος και γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση λογίζεται ότι υποβλήθηκε για τη φορολογία ή την κατηγορία αυτή», Ράικος, ό.π., σελ. 234.

⁷⁴ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 343

δεδομένα που επικαλείται ο φορολογούμενος με τη δήλωσή του καθώς και όταν σημειώνεται απόκλιση, αυτή όμως αποβαίνει προς όφελός του.⁷⁵

Η φορολογική δήλωση συνεπώς τότε μόνο μπορεί να θεωρηθεί ότι καλύπτει το δικαίωμα ακροάσεως, όταν κατά το χρονικό σημείο λήψεως της αποφάσεως αυτή περιλαμβάνει όλα τα ουσιώδη για την έκδοση της πράξεως δεδομένα. Επιτρέπεται συνεπώς το συμπέρασμα, ότι η φορολογική αρχή δύναται να απορρίπτει τη δήλωση χωρίς προηγούμενη έρευνα, όταν διαπιστώνει το ανυπόστατο ενός πραγματικού γεγονότος ή την αδυναμία προσκομίσεως ενός πραγματικού στοιχείου.⁷⁶ Η διοίκηση επομένως πρέπει όχι μόνο να εξασφαλίζει δικαίωμα ακροάσεως στον αιτούντα, πριν την απόρριψη της δηλώσεώς του ή όταν εκδίδει μεν την πράξη, με επιβαρυντικό όμως για αυτόν περιεχόμενο αλλά και να του παρέχει δικαίωμα προσβάσεως στα έγγραφα, στο βαθμό που η γνώση αυτών είναι απαραίτητη για την άσκηση ή υπεράσπιση των συμφερόντων τους, συμπεριλαμβανομένων και αυτών σε ηλεκτρονική μορφή.⁷⁷

Πρέπει δε να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 66 §§ 1 και 2 ν. 2238/1994, κατά την εκκαθάριση της φορολογικής δηλώσεως, δεν επιτρέπεται η τροποποίηση από την Εφορία των δεδομένων της δηλώσεως του υπόχρεου, αλλά χωρεί μόνο οίκοθεν η διόρθωση αριθμητικών λαθών και αναριθμητισμών που αφορούν την ορθή συμπλήρωση της ετήσιας δηλώσεως του υπόχρεου. Με την υπ' αριθμόν 989/2002 απόφαση του ΔΠρΑθ έγινε δεκτό ότι η ενέργεια της φορολογικής αρχής να μεταβάλλει το χαρακτηρισμό κατοικίας από εξοχική, όπως δήλωσε ο φορολογούμενος σε μη εξοχική, καθιστά το εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα ακυρωτέο ως νομικώς πλημμελές. Τούτο διότι εν προκειμένω η φορολογική αρχή «δεν αγνόησε απλώς λέξεις και αριθμούς της δηλώσεως, λόγω μη συνυποβολής δικαιολογητικών (66§2 ΚΦΕ εδ.α') ούτε προέβη σε διόρθωση αριθμητικού λάθους η αναριθμητισμού (66 §2 εδ.β) αλλά απέστη των δεδομένων της φορολογικής δηλώσεως, «ενώ η φορολογική αρχή δεν έχει ανάλογη εξουσία κατά το στάδιο εκδόσεως εκκαθαριστικού σημειώματος, παρά μόνο μετά από έλεγχο και σύνταξη σχετικής εκθέσεως, την οποία ακολουθεί η έκδοση και κοινοποίηση στο φορολογούμενο ελέγχου».⁷⁸ Επομένως, δεδομένης της κρατούσας νομολογίας του ΣτΕ περί ικανοποιήσεως του δικαιώματος ακροάσεως με την υποβολή της φορολογικής δηλώσεως του φορολογούμενου, η οποία προηγείται της επιβολής του φόρου, οποιαδήποτε ουσιαστική παρέμβαση της φορολογούσας αρχής στα δεδομένα της δηλώσεως, η οποία αποτελεί εν πάση περιπτώσει δεσμευτικό τίτλο για τον φορολογούμενο, παραβιάζει το

⁷⁵ Πρβλ. χαρακτηριστικά στη γερμανική θεωρία και τα ταυτοσήμου περιεχομένου άρθρα της § 28 Abs. 2 S. 3 VwVfG και § 91 Abs. 2 S. 3 AO, τα οποία ορίζουν ότι ακρόαση δεν απαιτείται και η διοίκηση μπορεί να απέχει, όταν υπάρχει μεν απόκλιση από την δήλωση του ενδιαφερόμενου, αυτή όμως δεν αποβαίνει σε βάρος του. Βλ. σχετικά Penidis, ό.π., σελ. 161επ.

⁷⁶ Για την υποχρέωση της διοικήσεως να απορρίπτει τέτοιες αιτήσεις βλ. Laubinger, ό.π., σελ. 77επ

⁷⁷ § 29 VwVfG, Laubinger, Zur Erforderlichkeit der Anhörung des Antragstellers vor Ablehnung seines Antrags durch die Verwaltungsbehörde, Verbrach 75, 1984, σελ. 55επ

⁷⁸ Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 278, ΔΠρΑθ 989/2002, ΔιΔικ 2004, σελ. 689επ, ΔΦΝ 2004, σελ. 1574επ

δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.⁷⁹ Επίσης εκρίθη ότι το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης δεν παραβιάζεται αν επί τη βάσει της προηγηθείσας δηλώσεως επεβλήθη στη συνέχεια αυτόματα από το νόμο έκτακτη εισφορά.⁸⁰

Δεν αποκλείονται ωστόσο και περιπτώσεις κατά τις οποίες η διοίκηση θα καλεί τον υποβάλλοντα φορολογική δήλωση σε ακρόαση ακόμα και αν δεν σκοπεύει να αποστεί από τα δεδομένα της δηλώσεως αλλά επιδιώκει μια διευκρίνιση προς όφελός του.⁸¹ Τέτοιες περιπτώσεις αφίενται πάντα στη διακριτική της ευχέρεια και κρίνονται κατά περίπτωση, σε συνάρτηση με τις επιταγές της αρχής της διοικητικής αποτελεσματικότητας. Περίπτωση μερικής αποδοχής της δηλώσεως ταυτίζεται με την περίπτωση της μερικής αποκλίσεως, επομένως απαιτείται ακρόαση αναφορικά με τα προσδιοριζόμενα από τη φορολογική αρχή, τα οποία απέχουν από τα δηλούμενα. Έτσι σε περίπτωση μερικής αποκλίσεως το δικαίωμα ακρόασης παραμένει, διότι και πάλι θεωρείται ότι υπάρχει κίνδυνος τρώσεως συνταγματικά προστατευόμενων έννομων αγαθών, ως προς το αντίστοιχο μέρος.⁸²

⁷⁹ ΣτΕ 1054/1990, 1366/1992, ΔΠρΑθ 989/2002, ΔΠρΠειρ 136/2009, ΔΠρΣύρου 134/2002, ΔΠρΡόδου 366/2005

⁸⁰ Ράικος, ό.π., σελ. 176, Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 279

⁸¹ Σύμφωνη και με τη στάση του ΔΕΕ αυτή η θέση. Πρβλ. Απόφαση του Πρωτοδικείου της 9ης Νοεμβρίου 1995 - France-Aviation SA κατά Επιτροπής, σκ. 23, 24, 26, 28, 29, 30, 32, 34, 36: Το Δικαστήριο έκρινε ότι σε διαδικασίες εκδόσεως αποφάσεως για επιστροφή δασμών κατόπιν υποβολής αιτήσεως, και μεν η κατάθεση της αιτήσεως από την επιχείρηση, η αρχική εξέταση αυτής από τις τελωνειακές αρχές, η υποβολή της αιτήσεως στην Επιτροπή, η εξέταση της υποθέσεως από την Επιτροπή Τελωνειακών Ατελειών, η διαβούλευση με ομάδα εμπειρογνομόνων, η απόφαση της Επιτροπής, η κοινοποίηση στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος παρέχουν στους ενδιαφερομένους όλες τις αναγκαίες νομικές εγγυήσεις (αποφάσεις της 17ης Μαρτίου 1983, 294/81, Control Data κατά Επιτροπής, Συλλογή 1981, σ. 911, της 13ης Νοεμβρίου 1984, 98/83 και 230/83, Van Gend en Loos κατά Επιτροπής, Συλλογή 1984, σ. 3763, και της 6ης Ιουλίου 1993, C-121/91 και C-122/91, CT Control (Rotterdam) και JCT Benelux κατά Επιτροπής, Συλλογή 1991, σ. I-3873, σκέψη 48), δέχτηκε εντούτοις εν προκειμένω ότι αυτό δεν σημαίνει κατ' ανάγκη ότι η Επιτροπή μπορεί να αρκείται, σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες οφείλει να εξετάσει αιτήσεις επιστροφής, στα στοιχεία που της έχει διαβιβάσει η εθνική διοίκηση και ότι βάσει του άρθρου 905 § 2 του Κανονισμού 2454/93 προβλέπεται ότι η Επιτροπή μπορεί να ζητεί από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος να της διαβιβάσει συμπληρωματικά πληροφοριακά στοιχεία, προκειμένου να εξασφαλίσει τον σεβασμό του δικαιώματος ακρόασης. Περαιτέρω δέχτηκε ότι στις διαδικασίες επιστροφής δασμών πρέπει να εξασφαλίζεται ο σεβασμός του δικαιώματος ακρόασης, να δίδεται η δυνατότητα στον ενδιαφερόμενο, και μάλιστα κατά τη διάρκεια της διαδικασίας που διεξάγεται ενώπιον της Επιτροπής, να λαμβάνει θέση και να κάνει γνωστή λυσιτελώς την άποψή του ως προς την κρισιμότητα των πραγματικών περιστατικών καθώς και, ενδεχομένως, ως προς τα έγγραφα στα οποία στηρίχθηκε κοινοτικό όργανο, δεδομένου όχι μόνο του γεγονότος ότι μια υπόθεση έχει ιδιαίτερα τεχνικό χαρακτήρα, αλλά και του γεγονότος ότι η Επιτροπή διαθέτει συναφώς εξουσία εκτιμήσεως, όπως στην επίδικη περίπτωση καταλογισμού βαρέος πταίσματος λόγω προφανούς αμέλειας.

⁸² Kallerhof/Mayen, σε Stelkens/Bonk/Sachs, ό.π., § 56, J.Löcher, Die Anhörung im Sozialverwaltungsverfahren, 2005, σελ. 100, 429, H.Niemeyer, Die Anhörung Beteiligter nach I § 34 SGB in der LAH, SdL 1976, S. 537, M.Benz, Aktuelle Fragen bei der Anhörung nach § 24 SGB X, WzS 1985, S. 164, S.Bertram in Giese, § 24 SGB X Rz. 5.2, G.Dörr, Anhörung als Verfahrenspflicht der Sozialverwaltung, Kompaß 1999, S. 175: Με την αιτιολογία ότι η αποχή από τα δεδηλωμένα από τον διοικούμενο δεν συνιστά μεταβολή της έννομης θέσεώς του από "status quo" σε "status quo minus". N.Finkenbusch, Das Verwaltungsverfahren der Krankenkassen nach dem SGB - Anhörung und Akteneinsicht, WzS 1994, S. 33ff.

δ. Το νέο καθεστώς του ΚΦΔ

Από την υποχρέωση παροχής δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης εξαιρούνται σύμφωνα με το άρθρο 62 τα πρόστιμα που προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Ο θεσμός της φορολογικής δηλώσεως αποτελεί μία εκ των βασικότερων μορφών συνεργασίας και υπό το καθεστώς του ΚΦΔ, στο οποίο η φορολογική δήλωση είναι κρίσιμη για τον άμεσο και διοικητικό προσδιορισμό του φόρου. Στις περιπτώσεις που η φορολογική αρχή δρα κατόπιν αιτήσεως ή δηλώσεως του φορολογούμενου, θεωρείται ότι ο φορολογούμενος με την υποβολή της δηλώσεως έχει εκφράσει τις απόψεις του και εφόσον η πράξη εκδίδεται σύμφωνα με τα στοιχεία και τις πληροφορίες που ο ίδιος παρέσχε, δεν απαιτείται η προηγούμενη ακρόαση.⁸³ Βασικό χαρακτηριστικό του άμεσου προσδιορισμού του φόρου είναι η μη διαφοροποίηση της δηλωθείσας από την προσδιορισθείσα από την φορολογική αρχή οφειλή.⁸⁴ Αυτό διότι σύμφωνα και με το άρθρο 32 § 2 ΚΦΔ στον άμεσο προσδιορισμό δεν υπάρχει περαιτέρω ενέργεια της διοικήσεως, ώστε να γίνεται λόγος για έκδοση πράξεως προσδιορισμού φόρου.⁸⁵ Στις περιπτώσεις του άμεσου προσδιορισμού του φόρου μετά την υποβολή της δηλώσεως και την απόδοση αριθμού υποβολής της δεν εκδίδεται εκκαθαριστικό σημείωμα αλλά απλώς παράγεται ηλεκτρονικά η ταυτότητα οφειλής, η οποία περιέχει τους κωδικούς αριθμούς πληρωμής με την χρήση των οποίων καταβάλλεται ο φόρος.⁸⁶ Από τη διάταξη του άρθρου 31 ΚΦΔ προκύπτει επομένως, ότι ο προσδιορισμός της φορολογικής οφειλής προκύπτει άμα τη υποβολή της δηλώσεως, χωρίς περαιτέρω ενέργεια της φορολογικής αρχής και μάλιστα χωρίς διενέργεια εκκαθαρίσεως και έκδοση πράξεως προσδιορισμού φόρου σε αντίθεση με τα λοιπά είδη προσδιορισμού.⁸⁷ Συνεπώς κατά τον άμεσο προσδιορισμό φόρου η εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής δεν γίνεται με την

⁸³ ΣτΕ 1212/2015, 3811/2012, 3349/2011, 1687/2009, 338/2006 7μ, 452/2004, 4070/1983, Κ. Πέτρου, σε Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν.4174/2013, Σάκκουλας 2018, σελ. 1737

⁸⁴ Διαφοροποίηση υπάρχει μόνο σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης οπότε σύμφωνα με το άρθρο 31 ΚΦΔ ο προσδιορισμός που προκύπτει συνεπεία υποβολής τροποποιητικής δηλώσεως είναι και πάλι άμεσος. Αντίθετα, η υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως κατόπιν διοικητικού προσδιορισμού έχει ως συνέπεια την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού σύμφωνα με το άρθρο 34 ΚΦΔ, Έτσι Λ. Σωφρονά, ό.π., σελ.799

Οι βασικές φορολογίες στις οποίες προκύπτει άμεσος προσδιορισμός του φόρου με την υποβολή της δηλώσεως είναι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, ο ο φόρος προστιθέμενης αξίας, οι παρακρατούμενοι φόροι, ο φόρος πλοίων, το τέλος χαρτοσήμου και έμμεσοι φόροι ή τέλη, όπως το τέλος συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας.

⁸⁵ Από το 30 § 2 ΚΦΔ προκύπτει ότι κατά τον άμεσο προσδιορισμό του φόρου η φορολογική αρχή δεν εκδίδει αντίστοιχη πράξη προσδιορισμού φόρου.

⁸⁶ Λ.Σωφρονά σε Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 800

⁸⁷ Όπως υποστηρίζεται ωστόσο, υπάρχει ενέργεια της φορολογικής διοικήσεως, συνιστάμενη πρώτον, στη διαπιστωτικού χαρακτήρα καταχώριση της οφειλής στα βιβλία της φορολογικής διοικήσεως και δεύτερον, στη μεσολάβηση μιας μηχανογραφικής διαδικασίας για την έκδοση της «ταυτότητας οφειλής», τόσο στην περίπτωση ηλεκτρονικής όσο και στην περίπτωση της χειρόγραφης υποβολής. Έτσι Σωφρονά, ό.π., σελ.802

έκδοση εκτελεστής διοικητικής πράξεως αλλά πρόκειται για έναν ιδιότυπο (*sui generis*) προσδιορισμό φόρου, αφού κατά το άρθρο 45 §2 εδ. α' ΚΦΔ εκτελεστό τίτλο αποτελεί η υποβολή της δηλώσεως σε συνδυασμό με την καταχώριση της οφειλής στα βιβλία της φορολογικής διοικήσεως, αυτός δε προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή και στη συνέχεια με προσφυγή από τον φορολογούμενο.⁸⁸

Δεδομένου του ως άνω διαγραφόμενου «αυτοματισμού» στον προσδιορισμό του φόρου, η διενέργεια προηγούμενης ακροάσεως πρέπει να θεωρηθεί ότι αφιέται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής διοικήσεως, η οποία δύναται να παρέχει τη δυνατότητα στον υπόχρεο σε φόρο να εκθέσει τις απόψεις του σχετικά με τη ζητήματα αναγόμενα στη νομιμότητα της φορολογικής οφειλής και συνδεόμενα με τον άμεσο προσδιορισμό, όπως η εφαρμογή συγκεκριμένου φορολογικού συντελεστή ή η επιβολή του συμβεβαιούμενου με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων τέλους επιτηδεύματος καθώς και με ελαττώματα της καταχωρίσεως στα βιβλία της φορολογικής διοικήσεως.⁸⁹ Η διενέργεια ακροάσεως δεν πρέπει να αποκλείεται στον άμεσο προσδιορισμό φόρου διά παντός και εκ των προτέρων, αλλά να κρίνεται σε συνάρτηση με τις ιδιαιτερότητες κάθε περιπτώσεως και κατόπιν συνεκτιμήσεως πιθανών επιβαρυντικών της διαδικαστικής προόδου λόγων, ώστε μη χορήγησή της, να μην συνιστά κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως. Η υποβολή της δηλώσεως στις περιπτώσεις αυτές

⁸⁸ βλ. και άρθρο 63 § 3 ΚΦΔ. Όπως έχει κριθεί πάντως με τις ΣτΕ 215-217/2016 (ΕΑναστ. 5μ), επί των υποβληθέντων με τις ΔΠρΑθ 1600-1602/2016 η καταχώριση στα βιβλία της φορολογικής διοικήσεως συνιστά εσωτερική απλώς διοικητική διαδικασία, μη παράγουσα για το διοικούμενο έννομες συνέπειες και δεν φέρει εκτελεστό χαρακτήρα, αναφορικά πάντως με πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ισχύουσα για την ταυτότητα του νομικού λόγου και στον άμεσο προσδιορισμό.

Προβλέπεται επιπλέον ρητώς και στη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν.δ/τος 356/1974 (ΚΕΔΕ), που προστέθηκε με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4224/2013, και στην οποία ορίζονται τα εξής: "Η είσπραξη: α) στην περίπτωση των εκτελεστών τίτλων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και β) οποιουδήποτε τίτλου, κατ' εφαρμογή της τελωνειακής νομοθεσίας, συμπεριλαμβανομένων των πράξεων επιβολής πολλαπλών τελών, πραγματοποιείται μόνο δυνάμει του τίτλου. Οι τίτλοι του προηγούμενου εδαφίου καταχωρίζονται στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοικήσεως, αποκλειστικά για λόγους παρακολούθησεως της οφειλής, χωρίς η καταχώριση να αποτελεί όρο της νομιμότητας της εισπρακτικής διαδικασίας ή της εκτελέσεως [...]" Α.Σωφρονά σε Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, σελ. 804, ενώ η Αιτιολογική Έκθεση επί της παρ. 1 του άρθρου 46 ν. 4223/2013, με την οποία τροποποιήθηκε η παρ. 1 του άρθρου 30 ΚΦΔ αναφέρει ότι «...Η προβλεπόμενη στην ίδια τη διάταξη καταχώριση της πράξεως στα βιβλία που τηρεί η Φορολογική Διοίκηση, υπηρετεί αποκλειστικά σκοπούς εσωτερικής παρακολούθησεως της πράξεως από τα όργανα της Φορολογικής Διοικήσεως, αλλά και λογιστικής παρακολούθησεως της οφειλής που αυτή ενσωματώνει και ουδόλως συνδέεται με το κύρος και τη νομιμότητα της πράξεως ή με το σύννομο της εισπρακτικής διαδικασίας». Προκύπτει επομένως ότι η καταχώριση της πράξεως προσδιορισμού στα βιβλία της Φορολογικής Διοικήσεως δεν είναι συστατική αλλά διαπιστωτική της οφειλής πράξη, κατ' αντιδιαστολή με το προϊσχύσαν καθεστώς, στο οποίο η καταχώριση στο βιβλίο Παραλαβής και Βεβαίωσης Εισπρακτέων Εσόδων ήταν συστατική της ταμειακής βεβαίωσης. Πλέον η πράξη προσδιορισμού αποκτά εκτελεστότητα με την έκδοσή της κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 45 ΚΦΔ και δεν απαιτείται πλέον η ταμειακή βεβαίωση για να περιβληθεί με εκτελεστότητα η πράξη.

⁸⁹ Πρβλ. σχετικά σε Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 804, όπου υποστηρίζεται σχετικά ότι ο φορολογούμενος μπορεί να υποβάλει αίτηση διόρθωσης της εσφαλμένης καταχώρισης.

ισοδυναμεί με προσδιορισμό φόρου, υπό την επιφύλαξη του ελέγχου της από τη φορολογική διοίκηση.

Ο διοικητικός προσδιορισμός, όπως και ο άμεσος, είναι αποτέλεσμα της συμπράξεως του φορολογούμενου στη φορολογική διαδικασία διά της υποβολής δηλώσεως. Ειδοποιός διαφορά του διοικητικού από τον άμεσο προσδιορισμό φόρου είναι η διενέργεια εκκαθαρίσεως από μέρους της φορολογικής διοικήσεως και η -συνεπεία τούτης- έκδοση και κοινοποίηση ρητής πράξεως διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Ο προβληματισμός που εγείρει ο συγκεκριμένος τρόπος προσδιορισμού φόρου αναφορικά με την δυνατότητα διενέργειας ακροάσεως εντείνεται δεδομένων των §§ 2, 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, οι οποίες ορίζουν τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής για έκδοση της πράξεως διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της καθώς και την υποχρέωσή της να αναφέρει ειδικώς τα στοιχεία επί των οποίων βάσισε τον ολικό ή μερικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον αυτά είναι διαφορετικά από τα δηλωθέντα από τον φορολογούμενο. Η υποχρέωση αυτή συνιστά και τη βασική διαφοροποίηση μεταξύ του εκκαθαριστικού σημειώματος υπό το καθεστώς του ΚΦΔ εν συγκρίσει με το προϊσχύσαν καθεστώς. Πλέον η φορολογική διοίκηση έχει τη δυνατότητα να αποστεί από τα δεδομένα της φορολογικής δηλώσεως και να προσδιορίσει τη φορολογική οφειλή όχι μόνο με βάση τα δεδομένα της δηλώσεως αλλά και με βάση κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της, υπό την προϋπόθεση της ρητής αναφοράς των λοιπών στοιχείων, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου. Η δυνατότητα εκδόσεως πράξεως διοικητικού προσδιορισμού του φόρου με βάση κάθε διαθέσιμο στη φορολογική αρχή στοιχείο, πλην των εμπεριεχόμενων στη δήλωση του υπόχρεου, συνιστά την τομή του νέου καθεστώτος εν συγκρίσει με τα γενόμενα δεκτά από τη νομολογία υπό την ισχύ του προϊσχύσαντος καθεστώτος, κατά την οποία κρίθηκε ότι κατά την εκκαθάριση της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ δεν δικαιούται να τροποποιήσει οποιοδήποτε δηλωθέν από τον υπόχρεο στοιχείο της φορολογικής δηλώσεως και η εξουσία του ως Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής περιορίζεται σε διόρθωση τυπικών σφαλμάτων ή σε μη λήψη υπόψη μειωτικού για το φορολογητέο εισόδημα ποσού, λόγω μη συνυποβολής των νόμιμων δικαιολογητικών. Υπό το προϊσχύσαν καθεστώς, εφόσον ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ επρόκειτο να αποστεί των δεδομένων της δηλώσεως, όφειλε να ακολουθήσει την διαγραφόμενη από τις διατάξεις του ν. 2238/1994 διαδικασία, η οποία συνίστατο στην έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου στο φορολογούμενο κατόπιν συντάξεως σχετικής έκθεσης, άλλως το σχετικό σημείωμα θα ήταν νομικώς πλημμελές λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του, καθόσον θα είχε εκδοθεί μετά από τροποποίηση των στοιχείων της δηλώσεως του φορολογούμενου, μη προβλεπόμενη από τις οικείες διατάξεις και

παραβιάζουσα το συνταγματικώς κατοχυρωμένο στο άρθρο 20 § 2 δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεώς του.⁹⁰

Πλέον το καθεστώς του ΚΦΔ παρέχει τη δυνατότητα στη φορολογική διοίκηση να αποστεί εν όλω ή εν μέρει από τα δεδομένα της δηλώσεως, εφόσον βρίσκονται στη διάθεσή της νέα στοιχεία. Αυτά μπορεί κατά κύριο λόγο να είναι διαθέσιμα στη φορολογική αρχή είτε κατόπιν προσβάσεως σε ηλεκτρονικές πληροφορίες, όπως οι υποβαλλόμενες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών ή οι φορολογικές δηλώσεις, που υποβάλλονται από τρίτα πρόσωπα, η δε φορολογική αρχή μπορεί να αντλεί ωστόσο στοιχεία και για συγκεκριμένο τρίτο υπόχρεο.⁹¹

Σε συμμόρφωση προς την § 2 του άρθρου 32 ΚΦΔ, η § 3 της διατάξεως αυτής καθιερώνει την υποχρέωση αιτιολογίας από μέρους της φορολογικής διοικήσεως, εφόσον αυτή αφίσταται εν όλω ή εν μέρει των δηλωθέντων από τον υπόχρεο και προβαίνει στον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου κατόπιν χρήσεως στοιχείων που βρίσκονται στη διάθεσή της. Συγκεκριμένα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου πρέπει να γίνεται ειδική μνεία των στοιχείων επί των οποίων βασίστηκε ο διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου.⁹²

Εκ των ανωτέρω έπεται, ότι εφόσον σημειώνεται απόκλιση από το περιεχόμενο της φορολογικής δηλώσεως όπως αυτό προσδιορίστηκε από τον υπόχρεο κατά την υποβολή της, αποβαίνουσα σε βάρος του, απαιτείται διενέργεια προηγούμενης ακροάσεως προκειμένου ο υπόχρεος σε φόρο να τοποθετηθεί επί των ευρισκόμενων στη διάθεση της φορολογικής αρχής στοιχείων, επί των οποίων εντέλει βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου. Παρατηρείται δηλαδή ότι το πεδίο εφαρμογής της ρυθμίσεως της διατάξεως της § 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ τέμνεται με αυτό της § 1 του άρθρου 28 ΚΦΔ επί προσωρινού και οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού και για την ταυτότητα του νομικού λόγου θα έπρεπε προς διασφάλιση των δικαιωμάτων του υπόχρεου φορολογούμενου να τηρείται και εδώ η διαδικασία κλήσεως σε ακρόαση που διαγράφει το άρθρο 28, δηλαδή με έγγραφη κοινοποίηση σημειώματος.⁹³

⁹⁰ ΔΠρΠειρ 1346/2009, Αρμ 2010, σελ. 1237επ, ΔΠρΑθ 989/2002, ΔΦΝ 2004, σελ. 1571επ. Έτσι και Σωφρονά σε Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 825

⁹¹ Ο εκτιμώμενος προσδιορισμός διαφοροποιείται από τον διορθωτικό προσδιορισμό κατά το ότι στον πρώτο η φορολογική διοίκηση μπορεί να ορίσει τη φορολογητέα ύλη και με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεσή της και τα οποία στοιχεία ή πληροφορίες αφορούν ομοειδείς με τον φορολογούμενο επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Σωφρονά, ό.π., σελ. 826

⁹² Πρβλ και άρθρα 37 ΚΦΔ, το οποίο προβλέπει γενική υποχρέωση αιτιολογίας των πράξεων προσδιορισμού φόρου, ως στοιχείο του υποχρεωτικού τυπικού περιεχομένου αυτών και 64 ΚΦΔ, με το οποίο καθιερώνεται η υποχρέωση της φορολογικής διοικήσεως να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. Για την υποχρέωση αιτιολογίας των πράξεων φορολογικού περιεχομένου βλ. Σωφρονά, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 773-775, Θ.Φορτσάκη/Κ.Σαββαΐδου, ό.π., σελ. 601, Κ. Φινοκαλιώτη, ό.π., σελ. 448επ

⁹³ Αυτό καθίσταται ευκρινέστερο σε περιπτώσεις υποβολής τροποποιητικής δηλώσεως. Η υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως κατόπιν διοικητικού προσδιορισμού συνεπάγεται την έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού, κατά τη

Σε περίπτωση επομένως που η διοίκηση κατόπιν διενέργειας ελέγχου αφίσταται των δεδομένων και στοιχείων της δηλώσεως και προβαίνει σε φορολογικό καταλογισμό, τότε, εξαιτίας αυτής της μεταβολής της έννομης θέσεως του φορολογουμένου από ένα “status quo” σε ένα “status quo minus”, πρέπει να ενεργοποιείται η υποχρέωση κλήσεως του φορολογούμενου σε ακρόαση, παρά την γενικότητα της διατυπώσεως της εξαιρέσεως στη διάταξη του 62 § 4 ΚΦΔ αναφορικά με τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου⁹⁴ και ανεξαρτήτως εάν προβλέπεται ή όχι υποβολή δηλώσεως, εάν προβλέπεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (πλέον υπό τη μορφή της επανεξετάσεως ενώπιον της ΔΕΔ) και εάν ο επικείμενος καταλογισμός του φόρου διενεργείται επί τη βάσει αντικειμενικών δεδομένων ή λαμβάνεται υπ’ όψιν η υποκειμενική συμπεριφορά του υπόχρεου.⁹⁵

ρητή διατύπωση του άρθρου 34 ΚΦΔ, οπότε απαιτείται ακρόαση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην § 1 του άρθρου 28 ΚΦΔ.

⁹⁴ Εξάλλου το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως του άρ. 20 § 2 Σ είναι άμεσης εφαρμογής, του οποίου η άσκηση δεν προϋποθέτει την ειδική νομοθετική αναγνώριση ή ρύθμισή του. βλ. Νικολάκη σε Ερμηνεία Σ αρ. 52 Σ, με αναφορά στις 3143/2000, 2426/2007, 3745/2007, 251/2009, 2972/2014. Δεν απαιτείται για την εφαρμογή του δικαιώματος ακροάσεως η έκδοση εκτελεστικού του Συντάγματος νόμου. ΣτΕ 675, 2078/1976, 4421/1984

⁹⁵ Την παραδοχή αυτή είχε εκφράσει πρωτίστως η ΔΕφΑθ 3050/2014: «Ειδικότερα, η φορολογική αρχή έχει από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος την υποχρέωση να διασφαλίζει στον φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να εκθέτει σχετικά τις απόψεις του, ειδικότερα δε να του επιδίδει το σχετικό σημείωμα με κλήση για παροχή εξηγήσεων, εκτός αν είναι ιδιαιτέρως δυσχερής η επίδοση του εν λόγω σημειώματος προς τον φερόμενο ως παραβάτη, γεγονός το οποίο απαιτείται να βεβαιώνεται στην υπό έκδοση πράξη με ειδική αιτιολογία. Η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωσή της αυτή αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας και δεν μπορεί να αναπληρωθεί από τη δυνατότητα που παρέχεται στον επιτηδευματία, στον οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο, από την διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, μετά την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου, επιδιώκοντας την εξαφάνιση ή την τροποποίησή της. Τούτο δε διότι, κατά το γράμμα και το σκοπό της πιο πάνω συνταγματικής διατάξεως, το θεσπιζόμενο με αυτήν δικαίωμα του διοικουμένου συνίσταται ακριβώς στην «προηγούμενη», δηλαδή πριν από την έκδοση της εις βάρος του εκτελεστής πράξεως, ακρόασή του από την αρμόδια αρχή (ΣτΕ 282/2010, Ολ 2370/2007). Η ως άνω υποχρέωση της φορολογικής αρχής δεν επιβάλλεται, όταν όταν το σε βάρος του διοικητικό μέτρο δεν συνδέεται κατά νόμον με υποκειμενική του συμπεριφορά αλλά λαμβάνεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων. (Παγία η νομολογία, βλ., μεταξύ άλλων, 693/2011, 1505/2010, 4254/2009, 2968/2007). Τέτοια είναι, κατ’ αρχήν, και η περίπτωση του φόρου εισοδήματος, ο οποίος καταλογίζεται βάσει των δεδομένων της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όχι, όμως και αυτός που καταλογίζεται με βάση διεξαχθέντα φορολογικό έλεγχο». Βλ. Γ.Μέντης, Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, σελ. 204επ.

II. Η διενέργεια ελέγχου (έκδοση εντολής ελέγχου - σύνταξη εκθέσεως ελέγχου)

1. Ακρόαση πριν ή μετά τον έλεγχο; Πριν η μετά την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου;

Στο παρόν στάδιο είναι αναγκαία μια διευκρίνιση ως προς τη σχέση των δύο ουσιωδών τύπων, της προηγούμενης ακροάσεως και της εκθέσεως ελέγχου,⁹⁶ η οποία συντάσσεται από τα αρμόδια όργανα της ελεγκτικής αρχής και κοινοποιείται⁹⁷ μετά το πέρας του ελέγχου στον υπόχρεο φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου ή καταλογισμού του προστίμου.⁹⁸

Στο προγενέστερο της ισχύος του ΚΦΔ καθεστώς -δεδομένης και της ελλείψεως ενιαίων διαδικαστικών διατάξεων- η νομολογία είχε κρίνει ότι το σημείωμα με κλήση για παροχή εξηγήσεων, προς επίδοση του οποίου υποχρεούται η φορολογική αρχή μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου επί των διαπιστωθεισών παραλείψεων και παρατυπιών, αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας και δεν είναι σύμφωνη με το Σύνταγμα η διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά την οποία αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της εκθέσεως ελέγχου.⁹⁹ Όμοια στάση τήρησε η νομολογία του ΣτΕ και αναφορικά με τη διάταξη της § 5 του άρθρου 30 ΚΒΣ, όπου και πάλι έκρινε ότι, σε περίπτωση παραβάσεων του Κ.Β.Σ., επί τη βάση των οποίων τα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία ενδέχεται να χαρακτηριστούν ως ανεπαρκή ή ανακριβή, με εντεύθεν συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων η συνταγματική επιταγή περί προηγούμενης ακροάσεως

⁹⁶ ΣτΕ 2054/1995, 4248/1995, 3108/1996, 5973/1996, 2630/2004, Θ.Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, 2008, σελ. 564, Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 440-441. Η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να αναπληρωθεί από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι εκθέσεις ελέγχου άλλου αναρμόδιου οργάνου, διότι αυτό προϋποθέτει σύνταξη άλλης εκθέσεως κατόπιν αξιολογήσεως των πληροφοριών του οργάνου αυτού. Αυτό δεν πρέπει πάντως να συγχέεται με το ζήτημα της υιοθετήσεως των απόψεων της εκθέσεως ελέγχου του αναρμόδιου οργάνου από το αρμόδιο ελεγκτικό όργανο σε νέα έκθεση ελέγχου. Έτσι ΣτΕ 5973-75/1995. Πρβλ. και ΣτΕ 2633/2002, 2630/2004 αλλά και ΣτΕ 817/1998 και 352/2000, με τις οποίες κρίθηκε ότι δεν απαιτείται σύνταξη εκθέσεως ελέγχου από τη φορολογική αρχή, όταν η φορολογική παράβαση στηρίζεται σε αναφορά οργάνων της αγορανομίας και ΣτΕ 1503/1998 που έκρινε παρομοίως ότι δεν απαιτείται σύνταξη νέας εκθέσεως ελέγχου από τον οικονομικό έφορο, όταν η έκθεση ελέγχου οργάνων της ΥΠΕΔΑ, με την οποία διαπιστώνονται παραβάσεις του προϊσχύσαντος ΚΦΣ μπορεί να αποτελέσει έρεισμα νέας πράξεως επιβολής προστίμου.

⁹⁷ Κατά τη νομολογία του ΣτΕ παράλειψη κοινοποίησε της εκθέσεως ελέγχου ή ελλείψεις του κοινοποιηθέντος αντιγράφου της εκθέσεως ελέγχου δεν επιφέρουν ακυρότητα του φύλλου ελέγχου αλλά αφορούν τη νομιμότητα της κοινοποιήσεως, δηλαδή καθιστούν άκυρη την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου. ΣτΕ 4258/1995.

Η έκθεση ελέγχου στερείται εκτελεστότητας, την ιδιότητα αυτή έχει μόνο το βάσει αυτής εκδιδόμενο φύλλο ελέγχου, η δε έκθεση ελέγχου κοινοποιείται με το φύλλο ελέγχου και δεν προσβάλλεται αυτοτελώς. Πρβλ. και το αντίστοιχο άρθρο 69 § 1 εδ. α'ν. 2238/1994. Βλ. αναλυτικότερα σε Θ.Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, 2008, σελ. 565, Κ.Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 440, Π.Πανταζόπουλου, Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, 2012, σελ. 115

⁹⁸ Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, 2008, σελ. 563, Για την έκθεση ελέγχου βλ. Ι. Φωτόπουλου, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, 2013,τ. Β', σελ. 1624επ, 1629επ

⁹⁹ Νομολογία ΣτΕ Ολ 2370/2007 κλπ

του άρθρου 20 παρ. 2 Σ, πληρούται με την επίδοση του, κατά το άρθρο 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ., σημειώματος με το οποίο ο επιτηδευματίας καλείται, πριν από την έκδοση καταλογιστικών πράξεων (του Κ.Β.Σ. ή φόρων), να προβάλλει τις απόψεις του ενώπιον της φορολογικής διοικήσεως τόσο για το κύρος των βιβλίων και στοιχείων του όσο και για τις αποδιδόμενες σ' αυτόν παραβάσεις του Κ.Β.Σ., εφόσον στο σημείωμα του άρθρου 30 παρ. 5 Κ.Β.Σ. περιέχονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου που συνιστούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και η επίδοσή του γίνεται πριν από τη σύνταξη της σχετικής εκθέσεως ελέγχου.¹⁰⁰

Η ανωτέρω στάση του ΣτΕ, η οποία ορίζει ότι η άσκηση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος ακροάσεως, διά της επιδόσεως σημειώματος με κλήση προς παροχή εξηγήσεων, στη φορολογική διαδικασία πρέπει να προηγείται όχι μόνο της καταλογιστικής του προστίμου πράξεως αλλά και της συντάξεως της εκθέσεως ελέγχου είναι απόλυτα συμβατή με τις διαδικαστικές εγγυήσεις που θέτει το άρθρο 6 ΚΔΔιαδ. Αυτό διότι πρώτον, μέσω της επιδόσεως του σημειώματος που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 36 § 7 ΚΒΣ και 30 § 5 ΚΒΣ, ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος πληροφορείται τις διαπιστούμενες παραβάσεις - παρατυπίες, ανακρίβειες ή ανεπάρκειες των βιβλίων και στοιχείων του καθώς και του γεγονότος ότι επίκειται η έκδοση σε βάρος του καταλογιστικής πράξεως, ούτως ώστε να καταστρώσει την άμυνά του, επιτυγχάνοντας με τον τρόπο αυτό την επιταγή που θέτει η § 2 εδ. α' του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. για κοινοποίηση του βασικού προσανατολισμού της διοικήσεως μαζί με την κλήση προς ακρόαση. Δεύτερον, σε απόλυτη και πάλι αρμονία προς την απαίτηση του εδαφίου δ' της § 2 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ., η χρονική τοποθέτηση της προηγούμενης ακροάσεως σε σημείο προγενέστερο της συντάξεως της εκθέσεως ελέγχου ικανοποιεί την ως άνω απαίτηση περί αιτιολογίας της καταλογιστικής πράξεως (σύμφωνα και με το άρθρο 17 ΚΔΔιαδ.) εφόσον τα συμπεράσματα της εκθέσεως ελέγχου, τα οποία αποτελούν την αιτιολογία της ακολουθούσας καταλογιστικής πράξεως, πρέπει να διαμορφώνονται μετά την ακρόαση του φορολογούμενου, ώστε να πληρούται ο προστατευτικός σκοπός της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 §2, ήτοι να λαμβάνονται υπ' όψιν από τη διοίκηση οι απόψεις του φορολογούμενου προ της εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως και προφανώς, προ της συντάξεως την στηρίζουσα αυτήν εκθέσεως ελέγχου.¹⁰¹

¹⁰⁰ ΣτΕ 39-40/2017, 1620-1621/2017, 3511/2017, 2773/2014, 1883/2014, 948/2012

¹⁰¹ ΣτΕ 949-950/2012, 962/2012, 1997/2003, 5339/1995, 1655/1999, 3711/2011, 5015/1997, Μέντης, ό.π., σελ. 205

Διαφοροποιείται στο σημείο αυτό το καθεστώς του ΚΦΔ από το προγενέστερο και απαιτεί όπως η καταλογιστική πράξη φέρει αιτιολογία στο σώμα της σε αντίθεση με το προϊσχύσαν καθεστώς όπου η υποχρέωση αιτιολογίας δεν προβλέπονταν ρητά αλλά αυτή μπορούσε να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 547/2018, 4166/2012). Έτσι η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου είναι αιτιολογητέα εκ του νόμου, άρ. 28 § 3, 64 ΚΦΔ Έτσι η πάγια επί του ζητήματος νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 3254/2017, 1360/2014, 1-2/2012, 4236/2011, 3338/2011, 754-756/2003) έκρινε ερμηνεύοντας τις §§ 1-6 του άρθρου 38 ν. 1642/1986 ότι: «για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε

Την ανωτέρω άποψη υιοθετεί πλέον και ο ν. 4174/2013. Με ρητή πλέον αναφορά στο νόμο ο ΚΦΔ ρυθμίζει την υποχρέωση της διοικήσεως για σύνταξη εκθέσεως ελέγχου στην περίπτωση του διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατά το άρθρο 28 § 2 ΚΦΔ αναλογικά εφαρμοζόμενου και στην περίπτωση της επιβολής προστίμων κατά το άρθρο 62 § 1 ΚΦΔ. Εκ των διατάξεων αυτών δεν προκύπτει μεν ευθέως ο χρόνος συντάξεως της εκθέσεως ελέγχου, όπως συνάγεται ωστόσο από τη χρονική τους ακολουθία, η έκθεση ελέγχου συντάσσεται μετά το πέρας του ελέγχου και την κοινοποίηση στον φορολογούμενο σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και μετά την έγγραφη διατύπωση των απόψεών του, σε περίπτωση που αυτός υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του.¹⁰²

φόρο εισοδήματος, κατά τον προσδιορισμό δε των ακαθάριστων εσόδων για την επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας καμία δέσμευση δεν υφίσταται, κατά το νόμο, από όσα έχουν γίνει δεκτά στην φορολογία εισοδήματος. Ως εκ τούτου, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν αρκεί δε ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθάριστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες. Εξ άλλου, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η παράλειψη συντάξεως ιδιαίτερης εκθέσεως ελέγχου ή η παράλειψη να προσδιοριστούν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, προκειμένου να επιβληθεί φόρος προστιθεμένης αξίας, συνιστά νομική πλημμέλεια της πράξεως επιβολής του φόρου.....». Έκθεση ελέγχου συνεπώς συντάσσεται αυτοτελώς για κάθε φορολογικό αντικείμενο, θέση, η οποία αντιστοιχεί με την διενέργεια ακροάσεως αυτοτελώς για κάθε φορολογικό αντικείμενο (πρβλ. σχετικά τη μειοψηφία στις ΣτΕ 1620-21/2017 και 39-40/2017). Δεν αποκλείεται πάντως η έκθεση ελέγχου ενός φορολογικού αντικείμενου να αφορά περισσότερα έτη, αρκεί για κάθε έτος να λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα που αφορούν το έτος αυτό. Για την αυτοτελή αιτιολογία της πράξεως επιβολής προστίμου, πρβλ ΣτΕ 3774/1995, ότι η σύνταξη ενιαίας εκθέσεως ελέγχου, η οποία περιλαμβάνει ιδιαίτερα κεφάλαια για κάθε φορολογικό αντικείμενο με αυτοτελείς αιτιολογίες δεν παραβιάζει την απαίτηση του νόμου, όπως εκδίδεται το οικείο φύλλο ελέγχου κατόπιν διενέργειας ελέγχου και συντάξεως σχετικής εκθέσεως ελέγχου από όργανο της αρμόδιας ΔΟΥ. ΣτΕ 3774/1995, 918/1997.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει η σημασία της ενημερώσεως και επιγνώσεως του φορολογούμενου των συνεπειών που επιφέρει σε βάρος του η περιοριστική δράση της φορολογικής διοικήσεως. Έτσι έχει κριθεί σχετικά με την ΣτΕ 1649/2005 ότι: «...δεν αρκεί πιθανολόγηση ως προς το είδος του ελέγχου...δεδομένου ότι ...προκύπτει ότι είναι διαφορετικές οι προϋποθέσεις εκδόσεως εκάστου είδους φύλλου ελέγχου (προσωρινού ή μερικού που είναι οριστικό μεν για τη φορολογητέα ύλη που αφορά, αλλά υπό επιφύλαξη για άλλη φορολογητέα ύλη), καθώς και οι συνέπειες για τον φορολογούμενο, κατόπιν δε τούτου καθίσταται νομικώς πλημμελές το φύλλο ελέγχου από το περιεχόμενο του οποίου δεν προκύπτει με βεβαιότητα βάσει ποιών διατάξεων από τις δύο αυτές έχει εκδοθεί...», ΣτΕ 2032/2012, 81-82/2012, 104/2008, 221/2004 σχετικά με την προβλεπόμενη στο άρθρο 36 ΚΒΣ σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης: «...η εν λόγω έκθεση πρέπει, για να είναι έγκυρη, να εμπεριέχει τον ρητό χαρακτηρισμό της ως «έκθεσης κατάσχεσης», γιατί μόνο με αυτόν τον τρόπο δηλώνεται επαρκώς (όπως απαιτείται για τη διασφάλιση των σχετικών δικαιωμάτων του υπόχρεου) το νόημα της συγκεκριμένης αφαιρέσεως στοιχείων, ότι διενεργείται δηλαδή αναγκαστικά λόγω υπονοιών αποκρύψεως φορολογητέας ύλης, με τις εντεύθεν δυσμενείς για τον επιτηδευματία ενδεχόμενες συνέπειες...», ΣτΕ Ολ. 691/2019

¹⁰² Πρβλ. και το έγγραφο ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2.05.2014: «Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι ελήφθησαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

Η έκθεση ελέγχου διατυπώνεται καταρχήν χωρίς επιφυλάξεις και πρέπει να αναφέρει με λεπτομέρεια τις τελεσθείσες παραβάσεις και ελλείψεις του ελεγχόμενου φορολογούμενου¹⁰³ αλλά και κάθε είδους πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και τα πορίσματα της ελεγκτικής διαδικασίας, κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και μάλιστα με διατύπωση αναλυτική και σαφή, ώστε να καθίσταται ευχερής στον αποδέκτη της εκθέσεως ελέγχου η εξαγωγή συμπερασμάτων για τη νομική, οικονομική και κυρίως φορολογική θέση του.¹⁰⁴ Πρέπει όμως συντοίχως να προκύπτει με σαφήνεια η λήψη υπ' όψιν των απόψεων του ενδιαφερομένου στην περίπτωση που αυτός υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις/αντιρρήσεις του ή την ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του επί του κοινοποιηθέντος σημειώματος.¹⁰⁵

Γ.Μέντης, σε Γ.Μέντης/Β.Μιχελινάκης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία κατ' άρθρο & λογιστική αντιμετώπιση, 2016, σελ. 204-205.

Σχετικά με την περίπτωση της κοινοποίησης σημειώματος με τις διαπιστώσεις του ελέγχου όταν δεν προκύπτουν διαφοροποιήσεις σχετικά με τις οικείες φορολογικές δηλώσεις, από τις σχετικές οδηγίες της διοικήσεως και τη συγκοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (που νοείται μόνο σε περιπτώσεις υπέρξεως διαφοράς μεταξύ των αποτελεσμάτων του ελέγχου και της οικείας δηλώσεως) προκύπτει ότι στην περίπτωση που από τον έλεγχο δεν υπάρχουν ευρήματα που να διαφοροποιούν την οφειλή σε σχέση με τα δηλωθέντα, δεν κοινοποιείται ούτε καν σχετικό σημείωμα, παρά μόνο συντάσσεται έκθεση ελέγχου και η υπόθεση τίθεται στο αρχείο. Σημειώνεται ότι έκθεση ελέγχου αντιθέτως δεν απαιτείται στην περίπτωση εκδόσεως πράξης διορθωτικού προσδιορισμού μετά την αποδοχή τροποποιητικής δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου. Έτσι Π. Πανταζόπουλος, σε Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ. 699-700, 706

¹⁰³ Π.Πανταζόπουλος, Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, 2012, σελ. 113, του ίδιου, σε Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ. 709

¹⁰⁴ Πανταζόπουλος, Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, ό.π., σελ. 339, του ίδιου σε Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, σελ. 709

¹⁰⁵ ΣτΕ 565/2008, 2054/1995 : «Η σύνταξη ιδιαίτερης εκθέσεως ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο, αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας εκδόσεως της πράξεως επιβολής προστίμου του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 1642/1986. Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. Επιμέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξεως επιβολής προστίμου, αλλά αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτής».

Η έκθεση ελέγχου έχει την αποδεικτική δύναμη που ορίζει το άρθρο 171 § 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από το συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, ως προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί. Αντίθετα δεν αποτελούν πλήρη απόδειξη οι ομολογίες του φορολογούμενου ή οι πληροφορίες τρίτων, όσον αφορά τα αναφερόμενα στην έκθεση περιστατικά ή σχέσεις, οι οποίες κατά τα λοιπά εκτιμώνται ελεύθερα. Βλ. και Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, 2008, σελ. 563, του ίδιου, Οι φορολογικοί έλεγχοι και τα δικαιώματα των ελεγχόμενων φορολογουμένων, σε Ι.Φωτόπουλος (επιμ.), Για μία φορολογική μεταρρύθμιση, 2003, σελ. 195-196, Μ. Στυλιανίδου, Η προηγούμενη ακρόαση του φορολογούμενου ως προϋπόθεση εγκυρότητας των καταλογιστικών πράξεων, Επιχείρηση 2009, σελ. 669, Κ.Καραγκούνης, Οι φορολογικοί έλεγχοι με την εισαγωγή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - Ελληνική και Διεθνής Πρακτική, ΔΕΕ 2014, σελ. 115, Α.Λιόλιος, Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων. Γενικά χαρακτηριστικά του ελέγχου -μέθοδοι και διαδικασία- αποτελέσματα, Ε7 2015, σελ. 187, 333

§ 3. Η νομική μορφή του διοικητικού μέτρου ή της ενέργειας

I. Ακρόαση επί κανονιστικών πράξεων

Από τη γραμματική διατύπωση της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 § 2 Σ και του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. συνάγεται ότι το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου αναφέρεται στις ατομικές διοικητικές πράξεις και όχι στις κανονιστικές, εκτός αν άλλως ορίζει ο νόμος,¹ αφού οι ανωτέρω διατάξεις αναφέρονται σε κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που οδηγεί στην ατομική και συγκεκριμένη ρύθμιση. Στο ίδιο πλαίσιο η διάταξη του άρθρου 28 § 1 ΚΦΔ ορίζει ότι στον φορολογούμενο κοινοποιείται από τη φορολογική διοίκηση σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου και του άρθρου 62 § 4 ΚΦΔ ορίζει ότι ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων.

Και το Συμβούλιο της Επικρατείας όμως με πάγια νομολογία του δέχεται ότι το δικαίωμα και αντίστοιχα η υποχρέωση για τη διοίκηση να καλεί σε προηγούμενη ακρόαση τους ενδιαφερομένους αφορά στις ατομικές διοικητικές πράξεις και όχι στις πράξεις κανονιστικού χαρακτήρα.² Ο προφανής, απορρέων από τον προστατευτικό σκοπό του δικαιώματος ακρόασης λόγος συνίσταται στην παροχή προστασίας του διοικουμένου, ως τελικού αποδέκτη της δυσμενούς πράξεως, σε εκείνες τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτός υφίσταται τις επιβαρυντικές από τη δράση της διοικήσεως συνέπειες για τα δικαιώματα ή έννομα συμφέροντά του.³ Πιο συγκεκριμένη είναι η

¹ Εκτός εάν υπάρχει ειδική σχετική νομοθετική πρόβλεψη (χαρακτηριστικό παράδειγμα η νομοθεσία περί σχεδίων πόλεων), Βλ. Ε.Πρεβεδούρου, Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, www.prevedourou.gr, Α.Τάχος, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2009, σελ. 404: «Εξαιρέση χωρίς όμως ρητά να αναφέρεται το άρθρο 20 § 2 Σ ως βάση της σχετικής επιχειρηματολογίας, φαίνεται να αποτελεί η απαίτηση της νομολογίας του ΣτΕ, προ της εκδόσεως της κανονιστικής αποφάσεως περί ρυθμίσεως της θήρας καθ' έκαστον κυνηγετικών έτος, να προηγείται η ακρόαση και των οικολογικών οργανώσεων ιδίως δε των ενδιαφερομένων για την προστασία της άγριας πανίδας. (ΣτΕ 1592/1998, 1174/1994, 366/1993) Η νομοθετική όμως διεύρυνση της απολαύσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως κανονιστικών διοικητικών πράξεων, δεν αντίκειται στο Σύνταγμα, εφόσον ρητά ο νόμος την καθιερώνει ως μείζονα προστασία. Διότι, το άρθρο 20 § 2 Σ διασφαλίζει το έλασσον, χωρίς να απαγορεύει ή να αποκλείει το μείζον».

² Φορολογικές πράξεις κανονιστικού χαρακτήρα είναι ενδεικτικά οι πράξεις του δήμου περί επιβολής του ανταποδοτικού τέλους φωτισμού και καθαριότητας (ΣτΕ 390/2018, 762/2018, 2823/2014, 1717-8/2003, 605/2004, 3735/2004, 380/2005, 2480/2005, 3323/2006, 1855-6/2006, 3435/2007, 2034/2008), πράξεις αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων (ΣτΕ 177/2019, 588/2019, 1250/2018), πράξη καθορισμού διαδικασιών ελέγχου και βεβαίωσης οφειλής του ΕΟΤ (ΣτΕ 1503/2018)

³ ΣτΕ 4242/2015, 3176/2012, Ολ.3692/2009, 3748/2008, 1548/1993, 1424/1990, 2930/1989, 123/1987, Ολ.1427/1981, Ολ.2040/1977. Κατά μείζονα λόγο δεν απαιτείται προηγούμενη ακρόαση πριν την έκδοση νόμου (Δαγτόγλου, 2012).

αναφορά στις ατομικές διοικητικές πράξεις στον ΚΦΔ, διότι από τις διατάξεις 20 § 2 Σ και 6 § 1 ΚΔΔιαδ. μπορεί να υποστηριχθεί ότι ο όρος «διοικητική ενέργεια ή μέτρο» δεν αναφέρεται αποκλειστικά στις ατομικές διοικητικές πράξεις αλλά περιλαμβάνει και διοικητικές δηλώσεις βουλήσεως, μη φέρουσες το χαρακτήρα εκτελεστής διοικητικής πράξεως, υλικές ενέργειες, εσωτερικές πράξεις της διοικήσεως (εγκύκλιοι) καθώς και κανονιστικές πράξεις.⁴

Η διενέργεια τελολογικής συστολής της γραμματικής διατύπωσης των άρθρων 20 § 2 Σ και 6 § 1 ΚΔΔιαδ επιβεβαιώνει ωστόσο την παραδοχή των άρθρων 28 § 1 και 62 § 4 ΚΦΔ. Τα βασικά ερμηνευτικά επιχειρήματα συνάγονται αβίαστα ήδη από την διατύπωση ενός ορισμού των κανονιστικών πράξεων.

Κατά τη θεωρία και τη νομολογία, η άσκηση κανονιστικής αρμοδιότητας συνίσταται στη θέσπιση απρόσωπου και γενικού κανόνα δικαίου, που μπορεί να τύχει εφαρμογής σε μη εκ των προτέρων προσδιορισίμο και ως εκ τούτου άδηλο και αόριστο αριθμό προσώπων και περιπτώσεων, δεν εξαντλείται δηλαδή σε μία και μόνη εφαρμογή, ενώ η θεσπιζόμενη με την ατομική πράξη ρύθμιση αφορά μία ατομική περίπτωση ή συγκεκριμένες ατομικές περιπτώσεις είτε με τη σώρευση ατομικών ρυθμίσεων είτε με την έκδοση των «διοικητικών πράξεων γενικής εφαρμογής» ή «γενικών ατομικών πράξεων».⁵ Η έννοια του απρόσωπου κανόνα δικαίου αποτελεί το βασικό κριτήριο διακρίσεως μεταξύ ατομικών και κανονιστικών διοικητικών πράξεων και μπορεί να αναλυθεί στον γενικό (που απευθύνεται σε ακαθόριστο αριθμό προσώπων) και αφηρημένο (που

Ελ.Συν.2366/2004, Βλ. σχετικά σε Β.Γκέρτσος/Δ.Πυργάκης, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, 2015, σελ. 90, Τάχος, ό.π., βλ. άρθρα 3 § 1ΝΔ 17.7/16.08.1923, 3 §§ 2,3, 5,6 ν. 1337/1983,

Η περίπτωση αυτή πρέπει να διακρίνεται από εκείνες, στις οποίες ο νομοθέτης απαιτεί τη συμμετοχή φυσικών και νομικών προσώπων στη διαμόρφωση του περιεχομένου της κανονιστικής πράξεως, η συμμετοχή δε αυτή συνιστά όρο της νομιμότητάς της. (ΣτΕ 366/1993, 4846/2012, 1038/2013 βλ. όμως και 1592/1998) Αυτά από Ν. Νικολάκης, σε Φ. Σπυρόπουλος, Ε. Κοντιάδης, Χ. Ανθόπουλος, Γ. Γεραπετρίτης, Σύνταγμα Κατ' άρθρο Ερμηνεία, Σάκκουλας, 2017, άρ. 20 § 2 Σ, σελ. 524.

Στον χώρο του ευρωπαϊκού δικαίου, το άρθρο 41 ορίζει ότι το δικαίωμα ακροάσεως μπορεί να το επικαλείται το πρόσωπο όταν η πράξη αφορά άμεσα τις υποθέσεις του, όταν πιο συγκεκριμένα η διεξαγόμενη διοικητική διαδικασία αποδεικνύεται ότι έχει άμεσα μια συγκεκριμένη σχέση με τον φορέα του δικαιώματος, ακόμα και αν η πράξη πρωτίστως απευθύνεται σε τρίτο πρόσωπο. Έτσι Η.Jarass, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, C.H.Beck, München 2016, Art. 41 Recht auf eine gute Verwaltung, Rn. 11-12, D.-U.Galetta/B.Grzeszick, Kommentar zu Art. 41 Grundrechtecharta, σε Κ. Stern/P. Tettinger, Europäische Grundrechtecharta, Kölner Gemeinschafts-Kommentar, Karl Heymanns Verlag, Köln, 2006, Rn. 30, της ίδιας, Inhalt und Bedeutung des europäischen Rechts auf eine gute Verwaltung, EuR 2007 Heft 1, 0057

Η παράγραφος 2 του άρθρου 41 προβλέπει ότι το εν λόγω δικαίωμα χρηστής διοικήσεως περιλαμβάνει ιδίως το δικαίωμα κάθε προσώπου σε προηγούμενη ακρόαση προτού ληφθεί ατομικό μέτρο εις βάρος του, το δικαίωμα κάθε προσώπου να έχει πρόσβαση στον φάκελό του, τηρουμένων των νομίμων συμφερόντων της εμπιστευτικότητας και του επαγγελματικού και επιχειρηματικού απορρήτου, καθώς και την υποχρέωση της διοικήσεως να αιτιολογεί τις αποφάσεις της (αποφάσεις Μ., ΕΥ:С:2012:744, σκ. 82 και 83, καθώς και Kamino International Logistics, ΕΥ:С:2014:2041, σκ. 29), Ε.Πρεβεδούρου, Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως ως θεμελιώδης αρχή του ενωσιακού δικαίου (ΔΕΕ της 5ης Νοεμβρίου 2014, C-166/13, Mukarubega), www.prevedourou.gr

⁴ Π.Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 348

⁵ Α. Τάχος Η διοικητική πράξη γενικής εφαρμογής, ΤμΤομ ΣτΕ 1929-1979, 1979, σ. 318, Πρεβεδούρου, ό.π.

αφορά όλες τις κατά γένος οριζόμενες περιπτώσεις) χαρακτήρα της ρυθμίσεως.⁶ Η κανονιστική ρύθμιση συνεπώς δεν εξαντλείται σε μία και μόνη εφαρμογή, όπως συμβαίνει στην περίπτωση των ατομικών διοικητικών πράξεων, και ως εκ τούτου η διενέργεια προηγούμενης ακροάσεως στην περίπτωση αυτή θα σήμαινε κλήση σε ακρόαση ενός εκ των προτέρων μη προσδιορίσιμου και άρα άδηλου και αόριστου αριθμού προσώπων, ικανού να βαίνει ολοένα αυξανόμενου. Η όλη προβληματική για την διατύπωση κρίσεως περί διενέργειας ακροάσεως πριν την έκδοση κανονιστικών πράξεων κινείται γύρω από τον άξονα της αρχής της αναλογικότητας.⁷ Πρωτίστως λόγω των γενικών συνεπειών που επάγεται η κανονιστική πράξη για τη ρύθμιση μιας έννομης σχέσεως τα συμφέροντα των ενδιαφερομένων δεν επηρεάζονται σε ατομικό παρά μόνο σε τυπικό επίπεδο και άρα λείπει το θεμελιώδες στοιχείο της ακροάσεως που είναι η επέμβαση σε έννομα προστατευόμενα αγαθά του ενδιαφερομένου.⁸ Σε ένα τέτοιο πλαίσιο, αναπόφευκτη συνέπεια θα ήταν πρωτίστως η αδυναμία ευρέσεως μιας κοινής συνισταμένης, αφού τα συμφέροντα των ενδιαφερομένων είναι βέβαιο ότι πάντα θα δίσταντο, καθώς ό,τι είναι ευνοϊκό για κάποιον είναι δυσμενές για κάποιον άλλο και το αντίστροφο.⁹

Δεύτερον το όλο εγχείρημα θα προκαλούσε την άνιση μεταχείριση μεταξύ εκείνων που κλήθηκαν σε σχέση με εκείνους που δεν κλήθηκαν σε ακρόαση ενώ η λήψη υπ' όψιν από τη διοίκηση των απόψεων ακόμα και όσων ακούστηκαν θα φάνταζε ουτοπική. Υπό τέτοιες χρονοβόρες και ενεργοβόρες συνθήκες ο διοικητικός μηχανισμός θα οδηγούνταν λόγω της υπερφορτώσεως με ακρίβεια σε πλήρη εκτροχιασμό, αφού η διοίκηση θα έπρεπε να απευθύνει τόσες κλήσεις προς ακρόαση και να διενεργήσει τόσες ακροάσεις, όσες αντιστοιχούν στον αριθμό των πιθανών αποδεκτών της κανονιστικής πράξεως,¹⁰ χωρίς παράλληλα να αποκλείονται ασυμφωνίες με τη δημοκρατική αρχή, αφού ο νομοθέτης στο πλαίσιο διασταύρωσεως των λειτουργιών θα αναγκάζονταν να παραιτηθεί από τη σχετική εξουσιοδότηση προς τη διοίκηση για ρύθμιση των σχετικών θεμάτων μέσω κανόνων δικαίου, οι δε §§ 2,3 του άρθρου 43 θα ήταν κενοί περιεχομένου.¹¹

⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 349επ, Πρεβεδούρου, Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, ό.π., «Σύμφωνα με τον Μ. Στασινόπουλο, «περιεχόμενον της κανονιστικής πράξεως ως και του νόμου είναι η θέσις κανόνος δικαίου, θέσιν δε κανόνος δικαίου αποτελεί ο καθορισμός εκείνου, όπερ δέον να ισχύη ως δίκαιον δια πάντα, παρά τω οποίω υφίσταται πραγματική κατάσταση συγκεντρούσα χαρακτηριστικά γνωρίσματα γενικώς προσδιοριζόμενα».

⁷ N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension des § 28 VwVfG, 2011, σελ. 165

⁸ N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension des § 28 VwVfG, 2011, σελ. 165

⁹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 351

¹⁰ H. Bartels, Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren, 1985, σελ. 110επ

¹¹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 352, Bartels, ό.π.: «Σκοπός της εξαιρέσεως από το δικαίωμα ακροάσεως είναι η προστασία της διοικήσεως μέσω αποτροπής υπερφορτώσεως και επιβραδύνσεως της ομαλής και κατάλληλης διοικητικής διαδικασίας», VGH Mannheim NVwZ 1989, 978, 981, έτσι και Herrmann σε BeckOK, VwVfG, Bader/Ronellenfitsch, 2018, § 35

Ειδικά για τη φορολογική διαδικασία όμως προστίθεται ένα επιπλέον επιχείρημα στη σχετική συλλογιστική περί μη διενέργειας προηγούμενης ακροάσεως στις κανονιστικές πράξεις. Όπως παγίως κρίνει το Συμβούλιο της Επικρατείας, φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ιδρύεται από ατομικές διοικητικές πράξεις,¹² με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο προς συγκεκριμένη φορολογική ή άλλη συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη προς φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη. Οι κανονιστικές πράξεις δεν ιδρύουν φορολογικές διαφορές, ακριβώς επειδή λόγω της γενικότητας και του απρόσωπου του χαρακτήρα τους δεν δύνανται να συμβάλουν στην εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής. Αυτό σημαίνει ότι η πραγμάτωση της φορολογικής αξιώσεως της πολιτείας επιτυγχάνεται διά της εκδόσεως της ατομικής προσδιοριστικής του φόρου διοικητικής πράξεως, δηλαδή με τη βεβαίωση της κατά νόμο φορολογικής οφειλής, η οποία πρέπει να συνιστά το αποτέλεσμα υπαγωγικής διαδικασίας του πραγματικού φορολογικού περιστατικού στο νομοθετικό φορολογικό περιστατικό -φορολογικό κανόνα δικαίου- όπως απαιτούν οι αρχές της νομιμότητας και ισότητας του φόρου.¹³

Και επειδή η χρήση της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως απόκειται στη διακριτική ευχέρεια του εξουσιοδοτούμενου οργάνου, το οποίο και μόνο μπορεί να εκτιμήσει τη σκοπιμότητα της εκδόσεως των κανονιστικών πράξεων,¹⁴ πρέπει να σημειωθεί ότι ακόμα και οικονομικές ή τεχνικές δυσκολίες

¹² Ε. Θεοχαροπούλου, Ιδιαιτερότητες κατά την εφαρμογή των φορολογικών νόμων από τη Φορολογική Διοίκηση και τον δικαστή σε σχέση προς την εφαρμογή των διοικητικών νόμων - Υπό το φως και της νομολογίας του ΣτΕ, ΑΕΔ, ΔΕΚ, εις Τμητικό Τόμο των ομότιμων καθηγητών Λουκά και Δημήτρας Θεοχαροπούλου, Χαριστήριο, ΝΟΜΟΣ, Επιστημονική Επετηρίδα Τμήματος Νομικής, Σχολής Νομικών Οικονομικών και Πολιτικών Επιστημών, Νο 10, εκδ. ΑΠΘ, 2009, τ.ΙΙΙ, σελ. 220: «Πρόκειται για μια ακόμη όψη της αυτονομίας του κλάδου του φορολογικού δικαίου, που είναι πλέον θεσμικό «κεκτημένο». Η φορολογική ενοχή διαφοροποιείται έναντι της διοικητικής έννομης σχέσεως, δεδομένου ότι η φορολογική ενοχή είναι ενοχή εκ του νόμου, ex lege, όπερ μεθερμηνευόμενον εστί, ότι δεν απαιτείται η έκδοση εκτελεστής διοικητικής πράξεως, σε αντίθεση με την έννομη σχέση στο διοικητικό δίκαιο. Η ενοχή δημιουργείται για τον κάθε φορολογούμενο με την εμφάνιση στο πρόσωπό του του γενεσιουργού γεγονότος του σχετικού φόρου. Επί τη βάση της παραδοχής αυτής, η ατομική καταλογιστική του φόρου ή του προστίμου πράξη έχει πάντοτε χαρακτήρα διαπιστωτικό και όχι διαπλαστικό, γενεσιουργός αιτία της φορολογικής υποχρεώσεως του κάθε φορολογούμενου είναι η σχετική διάταξη του φορολογικού νόμου και όχι η ατομική προσδιοριστική του φόρου ή καταλογισμού του προστίμου πράξη, η οποία απαστολεί την πράξη προϋπόθεση, για την αποκάλυψη του ονόματος του προσώπου του ήδη οφειλέτη φορολογούμενου. Αυτά τουλάχιστον σε θεωρητικό επίπεδο διότι σε πρακτικό επίπεδο υποτιμούν τη σημασία της υπαγωγικής διαδικασίας και τον in concreto προσδιορισμό της φορολογικής οφειλής, αφού η συγκεκριμενοποίηση της φορολογικής ενοχής δεν επέρχεται ευθέως εκ του νόμου αλλά είναι το αποτέλεσμα της υπαγωγικής διαδικασίας του πραγματικού φορολογικού περιστατικού στο πραγματικό του νομοθετικού φορολογικού περιστατικού, κατ' επιταγή των αρχών της νομιμότητας και ισότητας του φόρου».

¹³ Δ.Ράικος, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, 2000, σελ. 22επ, Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, 2007, σελ.77επ, 102επ, D.Birk, Steuerrecht, 2010/2011, σελ. 49επ

¹⁴ Εξαίρεση από την αρχή αυτή υπάρχει είτε όταν η νομοθετική εξουσιοδότηση επιβάλλει στην Διοίκηση υποχρέωση για την έκδοση κανονιστικής πράξεως εφόσον συντρέχουν ορισμένες αντικειμενικές προϋποθέσεις, όπως στην περίπτωση που ο ίδιος ο νόμος καθιερώνει αμέσως και ευθέως ένα δικαίωμα των πολιτών, καταλείπει δε απλώς στον εξουσιοδοτούμενο από αυτόν κανονιστικό νομοθέτη να θεσπίσει συμπληρωματικούς κανόνες, αναγκαίους για τη ρύθμιση τεχνικών λεπτομερειών ή των όρων ασκήσεως του δικαιώματος ή εντός ορισμένης προθεσμίας, είτε όταν η υποχρέωση της Διοικήσεως να προβεί σε κανονιστική ρύθμιση προκύπτει ευθέως εκ του Συντάγματος. Στην περίπτωση

και λοιπές παθογένειες του διοικητικού μηχανισμού δεν αρκούν για να θέσουν δια παντός εκποδών την διενέργεια ακροάσεως, αλλά θα πρέπει να κρίνεται κατά περίπτωση, ιδιαίτερα όταν ο αριθμός των αποδεκτών προβλέπεται να είναι σχετικά περιορισμένος.¹⁵ Έτσι κατά τα γενόμενα δεκτά στη γερμανική θεωρία η ακρόαση πριν την έκδοση κανονιστικών πράξεων δεν αποκλείεται αλλά τίθενται ορισμένες προϋποθέσεις, με τις οποίες κρίνεται το επιτρεπτό της αποχής από την ακρόαση. Πρέπει πρώτον η πράξη να εκδίδεται προφορικά ή με σήμα, δεύτερον ο αριθμός των αποδεκτών να είναι απαγορευτικός για την διενέργεια ακροάσεως, τρίτον ο περιορισμός να είναι τέτοιας εντάσεως ή βαρύτητας ώστε να απαιτεί ακρόαση και τέταρτον η ενέργεια της πράξεως να μην εκτείνεται εις το διηνεκές. Ακόμα συνεπώς και στην περίπτωση εκδόσεως κανονιστικής πράξεως θα πρέπει η απαγόρευση της ακροάσεως να υπόκειται σε αυστηρή κλίμακα, το αποτέλεσμα δε να προκύπτει πάντα κατόπιν σταθμίσεως βάσει της αρχής της αναλογικότητας.¹⁶ Δηλαδή όσο σημαντικότερος είναι ο περιορισμός και όσο σημαντικότερο το προσβαλλόμενο διά του περιορισμού έννομο αγαθό, τόσο πιο εύκολα θα πρέπει να γίνεται αποδεκτή μια απόφαση περί ακροάσεως.¹⁷

αυτή η άσκηση της αρμοδιότητας προς κανονιστική ρύθμιση καθίσταται δέσμια, η παράλειψη δε της Διοικήσεως να ασκήσει την κανονιστική αυτή αρμοδιότητα είναι αντίθετη προς τον νόμο (βλ. ΣτΕ 303/2017, 464/2016, 4446/2015 Ολομ., 4003/2014 Ολομ., 3749/2013 Ολομ., 1849/2009 Ολομ., 4917/2012, πρβλ. ΣτΕ 1430/1981 Ολομ., 1242/2008 7μ., 3395/2014). (Σ.τ.Ε. 1849/2009 Ολομ., 3749/2013 Ολομ., 4003/2014 Ολομ., 166/2015 κ.ά).

¹⁵ VGH München BayVBl 1988, 496, 497, Kopp/Ramsauer § 28 Rn. 66, OVG Münster 10.03.1992, 10 A 1748/86 - Rn.60 (juris), Herrmann σε BeckOK, VwVfG, Bader/Ronellenfitsch, 2018, § 35, Kallerhof/Mayen, σε Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 2018, §28, Rn.58

¹⁶ BGH NVwZ 2002, 509. So auch Berg JZ 2005, 1039, 1042 f., Herrmann σε BeckOK, VwVfG, Bader/Ronellenfitsch, 2018, § 35, Kallerhof/Mayen, σε Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 2018, §28, Rn.58

¹⁷ VGH Mannheim NVwZ-RR 2003, 311; VG Saarlouis ZfSch 2004, 291, OVG Koblenz DÖV 1985, 368; Weides JA 1984, 655; Kopp/Ramsauer § 28 Rn. 61, Kallerhof/Mayen, σε Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 2018, §28, Rn.58

II. Η περίπτωση των γενικών διοικητικών πράξεων

Παρόμοιας φύσεως δυσχέρειες ως προς την διενέργεια προηγούμενης ακροάσεως ανακύπτουν και στην περίπτωση των γενικών διοικητικών πράξεων, οι οποίες συνδυάζουν το στοιχείο του απροσδιόριστου εκ των προτέρων κατ' αριθμό και ταυτότητα αποδεκτών της και της αδυναμίας ευρέσεως ενός ασφαλούς κριτηρίου και ακριβούς συγκεκριμενοποίησης της ρυθμίσεως,¹⁸ με αποτέλεσμα η ακρόαση προ της εκδόσεως τέτοιας πράξεως να καθίσταται αδύνατη για τους ίδιους λόγους που κωλύουν την ακρόαση και στην περίπτωση των κανονιστικών πράξεων.¹⁹

Η σύμφωνη πάντως με τη *ratio* του κανόνα ακροάσεως τελολογική συστολή του γράμματος των διατάξεων επιβάλλει κάποιες σχετικοποιήσεις στις ανωτέρω περιπτώσεις. Ορθά συνεπώς η γερμανική θεωρία δέχτηκε στο σημείο αυτό ότι εφόσον είναι αριθμητικά εξακριβώσιμος ο κύκλος των προσώπων που δέχονται ευθείες επεμβάσεις από την πράξη σε ζωτικά τους συμφέροντα, ακρόαση θα πρέπει να διενεργηθεί πριν τη λήψη του μέτρου.²⁰ Οι ιδιαίτερες περιστάσεις κάθε μεμονωμένης περιπτώσεως σε συνδυασμό με την αποδοτική ικανότητα της διοικητικής αρχής θα κρίνουν κάθε φορά εάν ο αριθμός των αποδεκτών επιτρέπει ή όχι τη διενέργεια ακροάσεως. Έτσι δεν είναι ευχερές να διατυπωθεί εκ των προτέρων ένας κανόνας σχετικά με τον αριθμό αυτό, θεωρείται εντούτοις ότι εφόσον ο κύκλος των άμεσα επιβαρυνόμενων από το διοικητικό μέτρο δεν υπερβαίνει τον αριθμό των 50 ατόμων, αυτοί πρέπει να καλούνται προς υποβολή των απόψεών τους, χωρίς όμως ο αριθμός αυτός να θεωρείται δεσμευτικός. Πρέπει να σημειωθεί ότι σε κάθε περίπτωση κατόπιν συνεκτιμήσεως της εντάσεως του επερχόμενου περιορισμού και των τιθέμενων χρονικών ορίων, ένα μέτρο σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας είναι η παροχή της

¹⁸ Βάσει της νομολογίας του ΣτΕ, ιδίως σε θέματα πολεοδομικής φύσεως, έχει διαμορφωθεί μία τρίτη κατηγορία διοικητικών πράξεων, οι ατομικές πράξεις γενικής εφαρμογής ή γενικές ατομικές πράξεις ή ατομικές πράξεις γενικού περιεχομένου, Βλ.ενδεικτικά ΣτΕ 488/1991

¹⁹ Μαζικότητα της διαδικασίας υπάρχει όταν ο ένας και ο αυτός φορέας διοικητικής δράσεως δυνάμει μιας διάταξεως που τον δεσμεύει οφείλει να εκδώσει πράξεις απευθυνόμενες σε μια πληθώρα αποδεκτών, στον ίδιο χρόνο, μεταβάλλοντας ταυτόχρονα δια της ρυθμίσεως αυτής τη νομική τους θέση στον ίδιο βαθμό για όλους. Σε περίπτωση που η απόφαση αυτή δεν περιέχει καμία σχηματική κρίση, η οποία να συγκεκριμενοποιεί μια δυνάμει διατάξεως νομική μεταβολή για τους αποδέκτες, αλλά αντίθετα περιέχει μια συγκεκριμένη ατομική κρίση τότε δεν υπάρχει μαζική διοίκηση και η διοίκηση δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση διενέργειας προηγούμενης ακροάσεως. Βλ. χαρακτηριστικά J.Löcher, *Die Anhörung im Sozialverwaltungsverfahren*, 2005,σελ. 211

Στη γερμανική θεωρία γενική ατομική θεωρείται η πράξη προσκλήσεως υποβολής φορολογικής δηλώσεως. Βλ. χαρακτηριστικά Löcher, *ό.π.*, σελ. 119, Herrmann σε Bader/Ronellenfisch, 41. Edition, § 28 VwVfG, Rn.37, Rätke/Klein, *Abgabenordnung*, 2016, § 91 AO, Rn. 16, Koenig, *Abgabenordnung*, 2014, § 91 AO, Rn.35

²⁰ OVG Münster 10.3.1992, 10 A 1748/86 – Rn. 57 (juris), Herrmann σε Bader/Ronellenfisch, 41. Edition, § 28 VwVfG, Rn.37, Kallerhof/Mayen, σε Stelkens/Bonk/Sachs, *VwVfG*, 2018, §28, Rn.61, όπου αναφέρεται ότι η περίπτωση εκδόσεως πολλών πράξεων ταυτίζεται με την περίπτωση κατά την οποία ένα πραγματικό αφορά περισσότερους αποδέκτες.

δυνατότητας ακροάσεως και μέσω εκπροσώπου, προκειμένου να μην απολεσθεί παντελώς το δικαίωμα.²¹

III. Υλικές πράξεις

Το ζήτημα της εφαρμογής των άρθρων 20 § 2 Σ και 6 § 1 ΚΔΔιαδ αναφορικά με υλικές ενέργειες ή πράξεις της φορολογικής διοικήσεως δεν είχε απασχολήσει τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Οι υλικές πράξεις διακρίνονται από τις ατομικές διοικητικές πράξεις κατά το ότι δεν κατατείνουν στην άμεση επέλευση εννόμων αποτελεσμάτων αλλά μόνο στη δημιουργία πραγματικών μεταβολών στο βιοτικό χώρο.²² Οι υλικές ενέργειες δεν συνιστούν ρύθμιση κατά την τεχνική έννοια του όρου δεν είναι όμως αδιάφορες για το δίκαιο, αφού σε περίπτωση παρανομίας κατά τη διενέργειά τους θεμελιώνουν αξίωση αποζημιώσεως υπέρ του ενδιαφερομένου που εβλάβη στα δικαιώματα ή συμφέροντά του.

²¹ Πρόκειται για τη διάταξη του άρθρου 18 του γερμανικού VwVfG, κατά την οποία σε διαδικασίες που αφορούν στο ίδιο θέμα και στον ίδιο βαθμό πάνω από 50 άτομα μπορεί να οριστεί εκπρόσωπος προκειμένου να αποτρέψει τη μη ομαλή διεξαγωγή της διαδικασίας. Και στη περίπτωση αυτή σταθμίζονται λόγοι υπερφορτώσεως της διαδικασίας και παρακώλυσεως της διοικητικής αποτελεσματικότητας. Συνεπώς αντί να διεξάγονται 50 ακροάσεις δεξιάγεται μία, αυτή του εκπροσώπου και με τον τρόπο αυτό αποτρέπεται η επιβράδυνση της λήψεως αποφάσεως. Το όριο των 50 ατόμων που θέτει η παρ. 1 της διατάξεως είναι το κατώτατο. Βλ. σχετικά σε Bartels, ό.π., σελ. 113-114

Η περίπτωση 4 της παρ. 2 του άρθρου 28 του γερμανικού VwVfG όπως αντίστοιχα και η ταυτόριθμή της του άρθρου 91 του γερμανικού ΑΟ αναφέρονται στη λεγόμενη μη γνήσια μαζική διαδικασία (“*unechte Massenverfahren*”). Πρόκειται για γραπτές, προφορικές ή μέσω σημμάτων εκδιδόμενες διοικητικές πράξεις, για την ομοιότητα των οποίων δεν αρκεί η χρήση εντύπων ή η επαναλαμβανόμενη χρησιμοποίηση του ίδιου κειμένου. Κοινό χαρακτηριστικό για την κατάφαση όλων αυτών πρέπει να είναι η ταυτότητα νομικής και πραγματικής βάσης καθώς και μια στενή χρονική σχέση. Κατά συνέπεια η ομοιότητα αποκλείεται όταν γίνεται λόγος για ατομικά περιστατικά των ενδιαφερομένων (όπως πχ. στο εκκαθαριστικό σημείωμα) όταν δλδ υπάρχει εξατομίκευση. Έτσι *App KKZ* 2006, 93., Εάν αντιθέτως η διοίκηση απέχει της ακροάσεως σε περιπτώσεις εκδόσεως πράξεων με αριθμό αποδεκτών που υπολείπεται των 50 ατόμων η απόφαση της αυτή πρέπει να αιτιολογείται ειδικά στην πράξη. Έτσι οι *Kallerhof/Mayen*, σε *Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG*, 2018, §28, Rn.59, *Penidis*, ό.π., σελ. 167

Καμία συνεπώς δεν προσφέρει έναν εγγύτερο βαθμό εξατομικευσιμότητας σε σχέση με τις υπόλοιπες. Τα δεδομένα των όμοιων πράξεων επομένως πρέπει να έχουν ένα γενικό πραγματικό, το οποίο δεν θα εκφράζει το μέσο όρο, αλλά θα αποτελεί έναν κοινό παρονομαστή χωρίς αποκλίσεις από πράξη σε πράξη. Όταν ωστόσο οι ατομικές ιδιαιτερότητες παίζουν ρόλο τότε η διάταξη της 28 § 2 εδ.2 αρ. 4 δεν εφαρμόζεται και πρέπει να διενεργηθεί ακρόαση κατά την παράγραφο 1, πρόκειται για επάνοδο στον κανόνα. Αυτό στην πράξη σημαίνει ότι όταν υπάρχει ένα κοινό πραγματικό αλλά διαφορετικά ατομικά δεδομένα των αποδεκτών - από ποσοτικά δεδομένα της πράξεως μέχρι το βαθμό συνάφειας ή τον οικονομικό πανω απ' όλα εφοδιασμό- τότε δεν πρόκειται για όμοιες πράξεις κατά το 28 § 2 εδ.4, αυτό προκύπτει τόσο απο το γράμμα όσο και από τη συστηματική ερμηνεία κυρίως όμως από το πνεύμα της διατάξεως. Το πρόβλημα για την ακρόαση σε αυτές τις περιπτώσεις είναι και πάλι η χρονική πίεση, αφού σε περίπτωση εκδόσεως περισσότερων όμοιων πράξεων η διενέργεια πολλαπλών ακροάσεων θα ήταν εξαιρετικά χρονοβόρα για την πρόοδο της διαδικασίας. Στην περίπτωση αυτή και εφόσον δεν υπάρχουν αυστηρές απαιτήσεις για μη ακρόαση μπορεί να γίνει ακρόαση μέσω εξουσιοδοτούμενου προσώπου ή εκπροσώπου.

²² Λαζαράτος, ό.π., σελ. 356

Χαρακτηριστικότερο παράδειγμα υλικής ενέργειας στη φορολογική διαδικασία είναι η σύνταξη εκθέσεως κατασχέσεως, την οποία υπό την ισχύ του προγενέστερου καθεστώτος του ΠΔ 186/1992 ρυθμίζουν οι §§ 3, 4 του άρθρου 36 ενώ τώρα ρυθμίζει η διάταξη του άρθρου 24 ν. 4174/2013.²³

Σύμφωνα με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων των επιτηδευματιών ενεργείται καταρχήν στην επαγγελματική εγκατάσταση αυτών, μπορεί, όμως, να γίνει και εκτός της επαγγελματικής εγκαταστάσεως του υποχρέου και ειδικότερα στο κατάστημα της αρμόδιας φορολογικής αρχής στις περιπτώσεις των παρ. 3, 4 και 5 του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, δηλαδή μετά από κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων, οπότε αυτά αφαιρούνται από την επαγγελματική εγκατάσταση του υποχρέου και παραδίδονται για έλεγχο στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ενόψει αυτών, σε κάθε περίπτωση αφαίρεσεως ή γενικότερα παραλαβής από υπαλλήλους της οικείας Δ.Ο.Υ. ή της Υ.Π.Ε.Δ.Α. βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του υποχρέου, προκειμένου αυτά στη συνέχεια να παραδοθούν για έλεγχο στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. πρέπει, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, να τηρείται η διαδικασία κατασχέσεως των εν λόγω βιβλίων και στοιχείων. Επομένως, για τη νομιμότητα πράξεως επιβολής προστίμου σε βάρος του επιτηδευματία για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που προέκυψαν από τα βιβλία και στοιχεία αυτά, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος επιβαλλόμενος από το νόμο ως στοιχείο του κύρους της πράξεως, η προηγούμενη σύνταξη εκθέσεως κατασχέσεως και η επίδοση αντιγράφου αυτής στον υπόχρεο.²⁴ Εξάλλου, κατά την έννοια των ίδιων διατάξεων, η εν λόγω έκθεση πρέπει, για να είναι έγκυρη, να εμπεριέχει το ρητό χαρακτηρισμό της ως «εκθέσεως κατασχέσεως», γιατί μόνο με τον τρόπο αυτό δηλώνεται επαρκώς (όπως απαιτείται για τη διασφάλιση των σχετικών δικαιωμάτων του υποχρέου) το νόημα της συγκεκριμένης αφαίρεσεως στοιχείων, ότι διενεργείται, δηλαδή, αναγκαστικά λόγω υπονοιών αποκρύψεως φορολογητέας ύλης, με τις εντεύθεν δυσμενείς για τον επιτηδευματία ενδεχόμενες συνέπειες.²⁵

²³ ΣτΕ 1280/2011: Μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 2648/1998 (22-10-1998), σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ., κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν επίσημα βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, δεν απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις των παρ. 3-4 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι η σύνταξη επί τόπου από τους ελεγκτές σχετικής έκθεσης κατασχέσεως και η υπογραφή της από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο θα πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως, παρά, προς πιστοποίηση της υλικής πράξεως της αφαίρεσεως των επίσημων βιβλίων και στοιχείων, αρκεί η σύνταξη απλής αποδείξεως παραλαβής (πρβλ. ΣτΕ 1298/2009 7μ., 1375-78/2009, 283-285/2010). Αντιθέτως, απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας κατασχέσεως, μόνο σε περίπτωση που αφαιρούνται απ' την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία προς περαιτέρω έλεγχο στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ανεπίσημα ή και ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία.

²⁴ ΣτΕ 1808/2015, 1630/2012, 81/2012, 1280/2011, 1422/2008, 104/2008, 3488/2007, 181/2005, 221/2204

²⁵ (ΣτΕ 2976/2002 7μ., 123/2005, 311/2004, 4089/2000 κα.), 1066/2005, 3320/2006,

Η νέα διάταξη του άρθρου 24 ΚΦΔ αποκλίνει ουσιωδώς από την προϊσχύσασα αφού πλέον η έκθεση κατασχέσεως πρέπει να συνταχθεί όχι σε περίπτωση κατασχέσεως βιβλίων και στοιχείων ή άλλων εγγράφων επί υπονοία ελεγκτικών οργάνων, διότι από αυτά δύναται να προκύψει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, αλλά μόνο σε περίπτωση που αυτά κατάσχονται προς το σκοπό διασφάλισης της αποδεικτικής τους αξίας.²⁶ Τίθεται επομένως το ζήτημα εάν η μη σύνταξη εκθέσεως κατασχέσεως ή μη νόμιμη παράδοσή της στην περίπτωση αυτή συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως της καταλογιστικής του φόρου πράξεως.

Μη υπάρχουσας νομολογίας επί του ζητήματος αυτού, μπορεί να υποστηριχθεί ότι η μη σύνταξη εκθέσεως κατασχέσεως στην περίπτωση που η κατάσχεση συντελείται από ελεγκτικά όργανα, συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, εφόσον τα κατασχεθέντα απετέλεσαν έρεισμα της ακολούθως εκδοθείσης καταλογιστικής πράξεως. Τούτο δε διότι φαίνεται να πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις της διατάξεως του άρθρου 36 § 3 ΚΒΣ, υπό τις οποίες παγίως η νομολογία του ΣτΕ έκρινε ότι πρέπει να συντάσσεται έκθεση κατασχέσεως, με ρητή αναφορά ως εκθέσεως κατασχέσεως επί του σώματος της συντασσόμενης σχετικής εκθέσεως και νόμιμη επίδοση αυτής στα οριζόμενα στη διάταξη αυτή πρόσωπα.²⁷ Είναι προφανής συνεπώς η επιβάρυνση που επέρχεται στην έννομη θέση του φορολογουμένου με την έκθεση κατασχέσεως αφού αυτή αποτελεί προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής.²⁸ Τόσο η υπόνοια των ελεγκτικών οργάνων, αρκούμενη στη φερόμενη εικονικότητα των υπό κατάσχεση φορολογικών στοιχείων υπό το καθεστώς του ΚΒΣ, όσο και η ανάγκη διατηρήσεως της αποδεικτικής τους αξίας υπό το ισχύον καθεστώς μαρτυρούν τον κίνδυνο

ΣτΕ 2617/2008 ως «κατάσχεση», δηλαδή ως αναγκαστική αφαίρεση από την επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία βιβλίων, εγγράφων ή άλλων εν γένει στοιχείων, από όπου «είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης», θα πρέπει να νοηθεί και αυτή των φωτοτυπικών αντιγράφων αυτών. Κι αυτό γιατί μεταξύ πρωτοτύπων και φωτοτυπικών αντιγράφων δεν διακρίνει ο νόμος (ούτε από το τελ. εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 36 συνάγεται το αντίθετο, αφού γίνεται λόγος για λήψη εκ μέρους του επιτηδευματία αντιγράφων ή φωτοτυπιών των «κατασχεθέντων» βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, είτε πρόκειται περί πρωτοτύπων είτε περί αντιγράφων) ούτε όμως υφίσταται διαφοροποίηση, εφόσον πάντως η επακολουθούσα καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής (δύναται να) ερείδεται και επί των φωτοτυπικών αντιγράφων. Εξάλλου, η αντίθετη εκδοχή θα μπορούσε να οδηγήσει σε περιγραφή των προεκτεθεισών διατάξεων δια ματαιώσεως του υπ' αυτών διωκομένου σκοπού της επαρκούς δηλώσεως (όπως απαιτείται για τη διασφάλιση των σχετικών δικαιωμάτων του υποχρέου) του νοήματος της συγκεκριμένης αφαιρέσεως στοιχείων, ότι διενεργείται δηλαδή αναγκαστικά λόγω υπονοιών αποκρύψεως φορολογητέας ύλης, με τις εντεύθεν δυσμενείς για τον επιτηδευματία ενδεχόμενες συνέπειες. (και μειωρηφία τριών μελών).

²⁶ Θ. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, 2008, σελ. 552, Γ.Μέντης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2016, σελ. 199, Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014 σελ. 635. Για την έκθεση κατασχέσεως στο ισχύον καθεστώς βλ. Π.Πανταζόπουλος, σε Ι. Φωτόπουλο, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία Ν.4174/2013, 2018, σελ. 765επ, του ίδιου, Τα Συνταγματικά Όρια του Φορολογικού Ελέγχου, 2012, σελ. 87επ,

²⁷ Μέντης ό.π., σελ. 199, ΣτΕ 221/2004

²⁸ ΣτΕ 1702/2018, 754/2018, 404/2018, 1361/2017, 424/2017,3468/2017, 4787/2014, 2032/2012, 1280/2011, 2617/2008,

ματαιώσεως του σκοπού αυτού σε περίπτωση περαιτέρω καθυστέρησης και επομένως ακρόαση του ενδιαφερόμενου καταρχήν θα αντιστρατεύονταν τον ως άνω σκοπό.

Από τις §§ 1 και 2 του άρθρου 24 ΚΦΔ συνάγεται ωστόσο μια μορφή επικοινωνίας του φορολογούμενου με το αρμόδιο ελεγκτικό όργανο, αφού αυτός υποχρεούται να παράσχει στον αρμόδιο υπάλληλο κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία και στοιχεία και γενικά να απαντά στα τεθέντα από τον υπάλληλο ερωτήματα, διευκολύνοντας τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. Μπορεί λοιπόν στο πλαίσιο αυτών των ερωταποκρίσεων να αποτρέψει τη λήψη εσφαλμένης δηλώσεως γνώσεως ή την επιχείρηση παράνομης υλικής ενέργειας (κατάσχεση = αναγκαστική υλική αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων του) επιδιώκοντας την προστασία των εννόμων συμφερόντων του.²⁹ Η τήρηση βέβαια των διαδικαστικών διατυπώσεων του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ θα φάνταζε ουτοπική στο πλαίσιο των άτυπων αυτών συνεννοήσεων,³⁰ εξάλλου της εκθέσεως κατασχέσεως έπεται πάντα η έκθεση ελέγχου, πριν τη σύνταξη της οποίας πρέπει να διενεργείται η προηγούμενη ακρόαση, οπότε ικανοποιείται πλήρως ο προστατευτικός και ειρηνευτικός σκοπός της ακροάσεως στο επόμενο της εκθέσεως κατασχέσεως στάδιο, όπως έχει ήδη στο οικείο κεφάλαιο αναλυθεί.

²⁹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 359

³⁰ Για τις άτυπες συνεννοήσεις, βλ. Λαζαράτο, ό.π., σελ. 360

IV. Η περίπτωση της προσβάσεως σε βιβλία και στοιχεία

Εκτός από τη δυνατότητα κατασχέσεως των πρωτοτύπων (βιβλίων, στοιχείων και κάθε άλλου ανεπίσημου βιβλίου, στοιχείου, αρχείου ή εγγράφου) και ο ΚΦΔ στο πλαίσιο αναζητήσεως της αντικειμενικής αλήθειας προβλέπει ότι η φορολογική διοίκηση έχει τρεις επιπλέον δυνατότητες προσβάσεως στα βιβλία και στοιχεία του ενδιαφερομένου.³¹ Όπως ορίζει το άρθρο 14 § 2 ΚΦΔ ο φορολογούμενος πρέπει να παρέχει αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου με ταυτόχρονη παράδοση αποδεικτικού παραδόσεως.³² Κατά το άρθρο 24 §§ 1 και 2 η φορολογική διοίκηση έχει τη δυνατότητα να λαμβάνει αντίγραφα του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων και τέλος η διοίκηση μπορεί να λάβει τα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου στην περίπτωση του άρθρου 25 § 6 ΚΦΔ χωρίς κατάσχεση αλλά με αποδεικτικό παραδόσεως, εφόσον η διάρκεια της λήψεως υπολείπεται των δέκα ημερών. Και στην περίπτωση αυτή πρέπει να γίνουν δεκτά όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω σχετικά με το δικαίωμα ακροάσεως. Η απορρέουσα από την ανακριτική αρχή δυνατότητα της φορολογικής διοικήσεως για πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία και λήψη αντιγράφων συνιστά υλική ενέργεια, την οποία οφείλει να διευκολύνει ο

³¹ Για τους σκοπούς του άρθρου 24 ΚΦΔ με τον όρο «βιβλία και στοιχεία» νοούνται τα λογιστικά αρχεία και τα λογιστικά στοιχεία που προσδιορίζονται ειδικότερα στο ν. 4308/2014. Βλ. και άρθρο 13 ΚΦΔ όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4337/2015, ώστε να προσαρμοστεί περαιτέρω στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Πρβλ. και την Αιτιολογική Έκθεση των. 4337/2015 και ΠΟΛ 1003/2015 με θέμα Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπου αναφέρεται ότι: «Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου». Βλ. αναλυτικότερα Πανταζόπουλος, σε Ι.Φωτόπουλος, ό.π., σελ. 613. Πρβλ. και υπό το προϋσχύσαν καθεστώς τα άρθρα 66 § 1 ΚΦΕ, 36 §1 ΚΒΣ, 48 § 5 ΚΦΠΑ, 73 § 2 περ.γ' ΚΦΚ, Θ.Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, 2008, σελ. 551, Π.Πανταζόπουλος, Τα Συνταγματικά Όρια του Φορολογικού Ελέγχου, 2012, σελ. 85-86, Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 85

³² Πρέπει να σημειωθεί ότι αν τα βιβλία και στοιχεία ζητώνται για αμιγώς ελεγκτικό σκοπό, τότε απαιτείται να προϋπάρχει εντολή ελέγχου, ακόμη και αν αυτά ζητώνται βάσει του άρθρου 14 § 2 ΚΦΔ. Εάν όμως ζητώνται προς διευκρίνιση όσων περιλαμβάνονται σε υποβληθείσα δήλωση ή στην επικείμενη πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου ή για την ανεύρεση ή διακρίβωση στοιχείων εν όψει διενέργειας πράξεων για την είσπραξη ήδη ληξιπρόθεσμης οφειλής, τότε δεν απαιτείται εντολή ελέγχου για την πρόσκληση κατ' άρθρο 14 § 2 ΚΦΔ. Έτσι Π.Πανταζόπουλος, ό.π., σελ. 617. Χορήγηση από μέρους του ελεγχόμενου ακριβών αντιγράφων δεν συνιστά περίπτωση μη ανταποκρίσεως σε αίτημα της φορολογικής αρχής προς παροχή πληροφοριών και ως εκ τούτου δεν συνιστά τη διαδικαστική παράβαση της περ. δ' της §1 του άρθρου 54 ΚΦΔ. Άρνηση χορηγήσεως αντιγράφων όμως μπορεί να οδηγήσει σε αδυναμία αποδείξεως πραγματικών περιστατικών συνδεδόμενων με την κρίσιμη φορολογική υποχρέωση και συνεπώς συνιστά τη διαδικαστική παράβαση της ως άνω διατάξεως, η δε φορολογική αρχή διατηρεί το δικαίωμα κατασχέσεως των πρωτοτύπων. Στην περίπτωση αυτή ο ελεγχόμενος δεν δύναται να επικαλεστεί το δικαίωμα μη αυτοενοχοποιήσεως του από τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στα αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων που του ζητούνται από το ελεγκτικό όργανο αλλά ούτε το επαγγελματικό ή άλλο απόρρητο. Άρνηση του υπόχρεου να συνεργαστεί με τον έλεγχο συνιστά όχι μόνο τη διαδικαστική παράβαση της ως άνω διατάξεως αλλά μπορεί να οδηγήσει στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με έμμεσες μεθόδους ή στην επιβολή προστίμου. ΣτΕ 3630/1988 ή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό εάν είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. ΣτΕ 1144/2018, 2305/2017. Πρόστιμο όμως δεν επιβάλλεται εάν η μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε αντικειμενική αδυναμία, ο δε φορολογούμενος κατέβαλε την αναγκαία επιμέλεια για να ανταποκριθεί στην υποχρέωσή του αυτή. ΣτΕ 4782/1996, 934/1997, Περαιτέρω βλ. Φορτσάκη, ό.π., σελ. 551, Πανταζόπουλο, ό.π., σελ. 619επ

υπόχρεος στο πλαίσιο της συνεργασίας του με τις διοικητικές αρχές, χωρίς απαραίτητως να έχει αξίωση για ακρόαση στο στάδιο αυτό.³³ Το δικαίωμα ακροάσεώς του επιφυλάσσεται σε κάθε περίπτωση πριν την σύνταξη της εκθέσεως ελέγχου οπότε και ικανοποιείται πλήρως ο προστατευτικός των δικαιωμάτων και εννόμων συμφερόντων του φορολογουμένου σκοπός του.

V. Εσωτερικές πράξεις της διοικήσεως

Η έκδοση εγκυκλίων, οι οποίες έπονται σχεδόν κάθε νέου φορολογικού νομοθετήματος και των συνεχών τροποποιήσεων του, αποσκοπεί στην ομοιόμορφη εφαρμογή του φορολογικού νόμου σε όλη την επικράτεια για την εξασφάλιση της τηρήσεως των αρχών της νομιμότητας και ισότητας του φόρου.³⁴ Επειδή πρόκειται για πράξεις της Διοικήσεως που επαναλαμβάνουν τις διατάξεις του νόμου και δεν εισάγουν καμία νέα ρύθμιση³⁵ ούτε επάγονται έννομη συνέπεια, στερούνται εκτελεστότητας³⁶ και συνεπώς ως μη δεσμευτικές και επαγόμενες άμεσες έννομες συνέπειες για τους φορολογούμενους δεν δικαιολογούν την ακρόαση αυτών πριν την έκδοσή τους.³⁷ Ως απορρέουσες από την ιεραρχική δομή της εκτελεστικής λειτουργίας, απευθύνονται στο αρμόδιο όργανο της φορολογικής διοικήσεως, το οποίο είναι επιφορτισμένο με την εφαρμογή του φορολογικού νόμου, για την αντιμετώπιση των ανακυπτουσών νομοτεχνικών ασαφειών και αντιφάσεων, και όχι στον συναλλασσόμενο με την διοίκηση ιδιώτη.³⁸ Οι έμμεσα προκαλούμενες εξωτερικές έννομες συνέπειες από την υπόδειξη στους φορολογούμενους ορισμένης συμπεριφοράς ως σύμφωνης με τις διατάξεις του νόμου, ακόμα και αν είναι αντίθετη στην αρχή της χρηστής

³³ Για την αρχή της συνεργασίας μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένου, βλ. Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht 2007, σελ. 865επ, K.-D.Schroemek, Die Mitwirkungspflichten der am Verwaltungsverfahren Beteiligten- eine Grenze des Untersuchungsgrundsatzes, Lang, Frankfurt a/M, Bern, 1989, σελ. 135, S.Weber, Die Mitwirkungspflichten nach der Abgabenordnung und die Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Sachaufklärung, Diss. Univ. Münster, 1992, σελ. 10επ., K.Tipke, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, O.Schmidt, Köln, 1995, Bd.III, 1993, § 27

³⁴ αρ. 9 ΚΦΔ, Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 590, Ε. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τ.1, σελ. 116, Α.Τάχος, Ελληνικό διοικητικό Δίκαιο, 7η έκδ.σελ. 140. Βλ. αναλυτικότερα σε Ε.Θεοχαροπούλου, Ιδιαιτερότητες κατά την εφαρμογή των φορολογικών νόμων από τη φορολογική διοίκηση και το δικαστή σε σχέση προς την εφαρμογή των διοικητικών νόμων - Υπό το φως της νομολογίας ΣτΕ, ΑΕΔ, ΔΕΚ, σε Χαριστήριο Λ.Θεοχαρόπουλο.- Ε.Θεοχαροπούλου, 2012, σελ. 209επ

³⁵ ΣτΕ 1445/2016

³⁶ ΣτΕ 4229/2011, 909/2011

³⁷ Αντιθέτως, κατά το μέρος που οι πράξεις αυτές εισάγουν νέες ρυθμίσεις κανονιστικού περιεχομένου, οι οποίες αποκλίνουν ή συμπληρώνουν τις ισχύουσες διατάξεις για την εφαρμογή των οποίων εκδίδονται, αποτελούν κανονιστικές διοικητικές πράξεις και έχουν εκτελεστό χαρακτήρα, οπότε παραδεκτός, καταρχήν, προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως. Κατά το μέρος που έχουν κανονιστικό χαρακτήρα, επεβάλλετο από το Σύνταγμα και το άρθρο 5 παρ. 2 του ν. 3469/2006 η δημοσίευση στην ΕτΚ, προκειμένου να λάβουν νόμιμη υπόσταση. Ελλείψει δημοσίευσής, είναι κατά το κανονιστικό μέρος τους, ανυπόστατες και, επομένως, για τον λόγο αυτόν, αυτεπαγγέλτως εξεταζόμενο, ακυρωτέες (ΣτΕ Ολ 87/2011 909/2011).

³⁸ Π.Λαζαράτος, ό.π., σελ. 363

διοικήσεως της προστασίας του καλόπιστου διοικούμενου,³⁹ δεν αρκεί πάντως να θεμελιώσει δικαίωμα ακροάσεως στην περίπτωση κάποιου θιγόμενου ενδιαφερόμενου. Η προηγούμενη ακρόαση επιφυλάσσεται σε κάθε περίπτωση στο στάδιο πριν την έκδοση της προσδιοριστικής του φόρου ή καταλογιστικής του προστίμου πράξεως οπότε ικανοποιείται πλήρως ο προστατευτικός για τα συμφέροντά του φορολογούμενου σκοπός της ακροάσεως. Το ίδιο ισχύει και για τις διαταγές του Υπουργείου.⁴⁰

³⁹ΣτΕ 3278/1992: «Όταν όμως η ίδια η φορολογική αρχή με θετική της ενέργεια και ιδίως με εγκύκλιο της κεντρικής διοικήσεως, υπέδειξε στους φορολογουμένους ορισμένη συμπεριφορά ως σύμφωνη με τις διατάξεις του νόμου, δεν μπορεί, ακολούθως, μεταβάλλουσα άποψη ως προς τη νομιμότητα της συμπεριφοράς που έχει υποδείξει, να επιβάλει πρόστιμο σε φορολογουμένους οι οποίοι ενήργησαν σύμφωνα με την αρχική της υπόδειξη. Στην περίπτωση, πράγματι, αυτή η μεν ύπαρξη παραβάσεως θα κριθεί βάσει των ισχυουσών διατάξεων διαπιστωμένης δε της παραβάσεως θα επέλθουν για τον προσδιορισμό και την επιβολή του σχετικού φόρου οι νόμιμες συνέπειες. Ειδικώς, όμως, η επιβολή προστίμου σε φορολογούμενους που απλώς συμμορφώθηκαν προς την εγκύκλιο, έδωσαν δηλαδή πίστη σε θετική ενέργεια της Διοικήσεως, θα ήταν, ως κύρωση συνδεομένη προς το πρόσωπο του φορολογουμένου, αντίθετη προς τις αρχές της χρηστής διοικήσεως, οι οποίες πρέπει σε κάθε περίπτωση να διέπουν τη λειτουργία της δημόσιας διοίκησης και, συνεπώς, και της φορολογικής αρχής». Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 592

⁴⁰ ΣτΕ 1526/1990

§ 4. Η νομική μορφή της καταλογιστικής του φόρου ή του προστίμου πράξης

I. Η στάση του Συμβουλίου της Επικρατείας

Το πεδίο εφαρμογής της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 § 2 Σ συνεστάλη περαιτέρω υπό τη διαμόρφωση της πάγιας νομολογιακής παραδοχής του Συμβουλίου της Επικρατείας, συνιστάμενης στη μη χορήγηση δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, όταν η κρίση του οργάνου για τη συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων της εκδόσεως της δυσμενούς διοικητικής πράξεως (κατά δέσμια αρμοδιότητα) στηρίζεται σε αντικειμενικά δεδομένα, και την επιφύλαξη του δικαιώματος μόνο όταν η προσδιοριστική του φόρου ή καταλογιστική του προστίμου πράξη περιέχει ρύθμιση συνδεδεμένη με υποκειμενική συμπεριφορά του ενδιαφερόμενου και επιφέρουσα θετική βλάβη στα δικαιώματα ή έννομα συμφέροντά του.¹

Στη βάση αυτή κρίθηκε πώς το εύρος εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. συμπίπτει με εκείνο της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 § 2 και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν.² Δικαιολογητικός λόγος αυτής της νομολογιακά διαπλασθείσας εξαιρέσεως αποτελεί ο στηριζόμενος στον ιδιάζοντα χαρακτήρα της φορολογικής ενοχής ως *obligatio ex lege* διαπιστωτικός χαρακτήρας της φορολογικής πράξεως και η συνεπεία αυτού παραδοχή, ότι η ακρόαση του ενδιαφερομένου παρέλκει, όταν το περιεχόμενο της διοικητικής πράξης είναι προκαθορισμένο στο φορολογικό νόμο και συνιστά δέσμια εφαρμογή του, όταν το περιεχόμενό της πράξεως αρκείται δηλαδή στην υπαγωγή των αντικειμενικώς διαπιστωθέντων πραγματικών περιστατικών στο πραγματικό του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου, χωρίς να αποτελεί τη γενεσιουργό της αιτία.³ Εφόσον λοιπόν δεν καταλείπεται στο διοικητικό όργανο πεδίο υποκειμενικών αξιολογήσεων προς επιλογή της ατομικής ρυθμίσεως που εξυπηρετεί καλύτερα το δημόσιο συμφέρον στην εκάστοτε υπό κρίση περίπτωση, δηλαδή διακριτική ευχέρεια

¹ ΣτΕ 995/2004, 3076/2002, 1713/1994, 259/1993, Δ.Τσαρούχας, Το δικαίωμα ακροάσεως στο πεδίο των διοικητικών φορολογικών κυρώσεων, ΔΕΕ 12/2007, σελ. 129, Δ.Καλλιγέρου, Η προηγούμενη ακρόαση ως δικαίωμα και ουσιώδης τύπος της διοικητικής διαδικασίας - Πρόσφατες Νομολογιακές Εξελίξεις, ΘΠΔΔ, τ.5/2016

² ΣτΕ 1724/2005 και 3134/2003, ΣτΕ 2137/2014, 1301/2014, 5505/2012, 162/2009, 3222/2000

³ Δ.Καλλιγέρου, Η προηγούμενη ακρόαση ως δικαίωμα και ουσιώδης τύπος της διοικητικής διαδικασίας - Πρόσφατες Νομολογιακές Εξελίξεις, ΘΠΔΔ, τ.5/2016, Τσαρούχας, ό.π., Χ. Δετσαρίδης, Η αρχή της προηγούμενης ακροάσεως του φορολογουμένου σε περιπτώσεις επιβολής προστίμου και η εφαρμογή της σε σχέση με την προβλεπόμενη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ΕΔΔΔΔ 4/2008, σελ. 858, Ε.Θεοχαροπούλου, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία, ΧρΙΔ ΣΤ/2006, σελ 276επ

αυτού ή εκτιμήσεως της υπάρξεως και του βαθμού υπαιτιότητας του υποκειμένου επί διαπραχθείσης φορολογικής παραβάσεως (η οποία συνιστά επίσης περίπτωση διακριτικής ευχέρειας), παρέλκει η επίδοση κλήσεως στον φορολογούμενο προς παροχή εξηγήσεων εκ μέρους του.⁴

Σε αντίθεση με την παραπάνω στενή ερμηνευτική θέση του ΣτΕ τα πρωτοβάθμια διοικητικά δικαστήρια (ιδίως μετά την έναρξη ισχύος του ΚΔΔιαδ) τείνουν να διαμορφώσουν αναφορικά με το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως ευρύτερη νομολογιακή άποψη συμβατή με το πνεύμα και τον προστατευτικό σκοπό του. Κρίθηκε συναφώς ότι επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ, οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις ήταν ακυρωτέες λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς τους, αφού οι φορολογούμενοι δεν είχαν κληθεί προηγουμένως να εκθέσουν τις απόψεις τους.⁵ Στις αποφάσεις αυτές διαλαμβάνεται η σκέψη, ότι η επιβολή διοικητικών κυρώσεων γίνεται βεβαίως κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής, πλην όμως η άσκηση της αρμοδιότητας αυτής προϋποθέτει την αιτιολογημένη διαπίστωση της παραβάσεως, έπειτα από εκτίμηση όλων των αποδεικτικών στοιχείων, επομένως και εκείνων που τυχόν θα προσκομίσει ο φορολογούμενος πράγμα που σημαίνει, ότι η άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως μπορεί να επιδράσει στην έκδοση ή μη της καταλογιστικής πράξεως και σε κάθε περίπτωση είναι δυνατό να επηρεάσει την τελική διαμόρφωση του περιεχομένου τους. Κρίθηκε επίσης σχετικά με την έκδοση πράξεως προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, η οποία προϋποθέτει προσδιορισμό της αξίας ακινήτων βάσει συγκριτικών στοιχείων, ότι η διενέργεια προηγούμενης ακροάσεως είναι μεν υποχρεωτική επί ποινή ακυρότητας για τη διοίκηση, υπό την προϋπόθεση όμως της προηγούμενης αποδεδειγμένης διαπίστωσης της ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως και της εκτάσεως αυτής.⁶ Η διαπίστωση δε αυτή γίνεται κατόπιν εκτιμήσεως όλων των πραγματικών περιστατικών και εκείνων που θα επικαλεστεί και θα προσκομίσει ο φορολογούμενος κατά το στάδιο της ακροάσεώς του, η οποία έτσι επιβάλλεται να λαμβάνει χώρα πριν την έκδοση

⁴ Ι.Αναστόπουλος/Θ.Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, 2003, σελ.535-536, Τσαρούχας, ό.π., σελ. 1291, Ν.Οικονομίδης, περί προηγούμενης ακροάσεως, με αφορμή τη Στε 2370/2007, ΔΦΝ, τ.61/2007, σελ. 1872. Η νομολογία του ΣτΕ δεν δέχεται ότι υπάρχει υποχρέωση προηγούμενης ακροάσεως σε περιπτώσεις που η δυσμενής διοικητική πράξη εκδίδεται κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοικήσεως (530/2002, 3268/2003, 405/2007) ή βάσει αντικειμενικών δεδομένων (1013/2001, 1929/2001, 1455/2004, 1229/2004,3859/2004) ενώ δέχεται ότι υπάρχει τέτοια υποχρέωση όταν η έκδοση της εν λόγω πράξεως συναρτάται προς συγκεκριμένη υποκειμενική συμπεριφορά (3244/2002, 551/2003, 1246/2004, 2370/2007) ή όταν προβλέπεται επιμέτρηση διοικητικής ποινής (46/2003, 405/2007, 2370/2007).

⁵ Πρβλ. τις ΔΠρΣυρ 134/2002 και τις ΔΠρΑθ 8242/2004, 972, 2042, 13222, 13226/2005

⁶ Βλ. σχετικά τις ΤρΔΠρΑθ 2439, 2450, 11660/2005, Αθ.Πρέζας, Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία εκδόσεως πράξεων επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ΔΦΝ 2007, σελ. 583επ.

των καταλογιστικών πράξεων. Η παραπάνω νομολογιακή γραμμή δεν είναι η κρατούσα αλλά κερδίζει έδαφος στη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων.⁷

Επανερχόμενοι στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, σημείο αναφοράς -και όχι τομής, όπως κατωτέρω θα καταδειχθεί- της καθιερώσεως του δικαιώματος ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία αποτελεί οπωσδήποτε η ΣτΕ Ολ 2370/2007, η οποία λόγω των νομολογιακών παραδοχών της λειτούργησε ως θρυαλλίδα μιας εξαιρετικά περιπτώσιολογικής νομολογιακής αντιμετώπισης του δικαιώματος ακροάσεως πριν την έκδοση των δυσμενών φορολογικών πράξεων.⁸

Με την Ολ. ΣτΕ 2370-71/2007, η οποία αφορά στο προγενέστερο της ισχύος του ΚΔΔιαδ καθεστώ και εντός του παλαιού καθεστώτος προστίμων του ΚΒΣ,⁹ όταν δηλαδή ήταν αξιολογητέα και η υποκειμενική συμπεριφορά του παραβάτη για την επιμέτρηση του προστίμου, έγινε δεκτό, ότι «σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου και διαπιστώσεως παραβάσεως των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, πριν από την έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου κατά το άρθρο 34 του Κώδικα αυτού, εφ' όσον με την εν λόγω πράξη αποδίδεται υπαίτια συμπεριφορά στον παραβάτη ή αυτή εκδίδεται κατόπιν επιμετρήσεως του ποσού του προστίμου, για την οποία λαμβάνονται υπόψη η βαρύτητα και οι συνθήκες τελέσεως της παραβάσεως, καθώς και λοιπές περιστάσεις που ασκούν επιρροή στον προσδιορισμό του ύψους του επιβλητέου προστίμου, η φορολογική αρχή έχει από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος την υποχρέωση να διασφαλίζει στον φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να εκθέτει σχετικά τις απόψεις του, ειδικότερα δε να του επιδίδει το σχετικό σημείωμα με κλήση για παροχή εξηγήσεων (άρ. 36 § 7 ΚΒΣ), εκτός εάν είναι ιδιαίτερος δυσχερής η επίδοση του εν λόγω σημειώματος προς τον φερόμενο ως παραβάτη,

⁷ Πρέζας, ό.π., σελ. 583

⁸ Σε συνέχεια της παραπεμπτικής 3710/2006 απόφασης του Β' Τμήματος. Μέχρι την ΣτΕ 2370/2007 Ολομ., η νομολογία του ΣτΕ ως προς το ζήτημα αυτό ήταν παγία, εκφραζομένη από την πλειοψηφία της ΣτΕ 1372/2002 ως εξής : «από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων συνάγεται ότι, αν διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και διαπιστωθεί παράβαση των διατάξεων του Κώδικα αυτού, για να εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου, κατά το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα, δεν επιβάλλεται, ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, η επίδοση στον επιτηδευματία του σχετικού σημειώματος με κλήση για παροχή εξηγήσεων, ούτε, άλλωστε, από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος απορρέει υποχρέωση της φορολογικής αρχής να καλέσει τον επιτηδευματία για να δώσει σχετικές εξηγήσεις πριν από την επιβολή προστίμου. Η περιλαμβανόμενη στη συνταγματική αυτή διάταξη επιταγή για ακρόαση του διοικούμενου από τη Διοίκηση ικανοποιείται, στην περίπτωση αυτή, με την ευχέρεια που παρέχει η προαναφερόμενη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στον επιτηδευματία, στον οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και να εκθέσει τις απόψεις του». Μετά από δύο, παρεμφερούς περιεχομένου, μειοψηφούσες απόψεις ενός Συμβούλου στη ΣτΕ 3855/1983 και ενός Παρέδρου στη ΣτΕ 1732/2002, η πλειοψηφία της απόφασης αυτής έρχεται να επαληθεύσει την εύστοχη ρήση ότι η μειοψηφία κυοφορεί την πλειοψηφία. Βλ. Καλλιγέρου, ό.π., σελ. 443επ, Γ. Μέντης, ΣτΕ 1184/2017- Παρατηρήσεις - Η προηγούμενη ακρόαση στις φορολογικές διαφορές, ΔιΔικ 2017

⁹ Προ Ν 2523/1997 και εισαγωγής των, κατά αντικειμενικά κριτήρια, προστίμων.

γεγονός το οποίο απαιτείται να βεβαιώνεται με ειδική αιτιολογία». Μετά την απόφαση αυτή επιλύθηκε η αμφισβήτηση ως προς την χορήγηση ή μη δικαιώματος ακροάσεως στο φορολογούμενο πριν την έκδοση καταλογιστικών πράξεων του ΚΒΣ.¹⁰

Εκ των ανωτέρω παρέπεται ότι η Ολομέλεια συρρίκνωσε, εν σχέσει προς την παραπεμπτική απόφαση (και τη μειοψηφία στην ΣτΕ 1372/2002), την εμβέλεια της εφαρμογής της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως, διά της θέσεως δύο, τελουσών εν διαζεύξει, προϋποθέσεων: α) να αποδίδεται με την πράξη επιβολής προστίμου υπαίτια συμπεριφορά στον παραβάτη ή β) η πράξη αυτή να εκδίδεται κατόπιν επιμετρήσεως του ποσού του προστίμου, για την οποίαν λαμβάνονται υπ' όψιν η βαρύτητα και οι συνθήκες τελέσεως της παραβάσεως, καθώς και λοιπές περιστάσεις που ασκούν επιρροή στον προσδιορισμό του ύψους του επιβλητέου προστίμου.

Οι τεθείσες από την Ολομέλεια προϋποθέσεις καταφάσεως του δικαιώματος ακροάσεως προ της εκδόσεως καταλογιστικής πράξεως του ΚΒΣ καθιστούν περιορισμένη έως αδύνατη την εφαρμογή της νομολογιακής παραδοχής της.¹¹ Τούτο διότι, υπό την ισχύ του ν.2523/1997,¹² ο οποίος ορίζει επιβολή «αντικειμενικοποιημένων», ήτοι χωρίς εξουσίαν επιμετρήσεως, προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ και με δεδομένο ότι η επιβολή των προστίμων αυτών δεν συναρτάται προς υποκειμενική (υπαίτια) συμπεριφορά του παραβάτη, εξ ορισμού ελλείπουν αμφότερες οι ορισθείσες από την Ολομέλεια προϋποθέσεις για την υποχρέωση της φορολογικής αρχής να καλέσει τον παραβάτη του ΚΒΣ να εκθέσει, προ της επιβολής του οικείου προστίμου, τις απόψεις του. Πράγματι, κατά τον χρόνο δημοσιεύσεως της αποφάσεως της Ολομελείας, η παραδοχή της αυτή θα ηδύνατο να εύρει εφαρμογή σε δύο μόνο περιπτώσεις: α) επικειμένης επιβολής προστίμου για λήψη εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου, παράβαση για την οποία η νομολογία δέχεται παγίως¹³ ότι ασκεί επιρροή η καλή πίστη του λήπτη του στοιχείου ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλομένου, συνεπώς πληρούται η προϋπόθεση της «υπαίτιας συμπεριφοράς» του παραβάτη και β) προ της επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, για το οποίο η διάταξη αυτή ορίζει επιμέτρηση, ώστε συντρέχει η δεύτερη προϋπόθεση της Ολομελείας.¹⁴ Ωστόσο, δεδομένων των ως άνω προϋποθέσεων που έθεσε η απόφαση για την αξίωση προηγούμενης ακροάσεως του υπόχρεου και του γεγονότος ότι αυτή αφορούσε σε υπόθεση αναγόμενη σε περίοδο προηγούμενη της ενάρξεως ισχύος του ΚΔΔιαδ. και σε πρόστιμο που είχε

¹⁰ Βλ. και 282/2010 που επίσης αφορά στο καθεστώς του ΚΒΣ

¹¹ Μέντης, ό.π.

¹² Ο οποίος ίσχυε ήδη επί δεκαετία κατά τον χρόνον δημοσιεύσεως της αποφάσεως της Ολομελείας

¹³ ΣτΕ 3411/2004 1644/2007,505/2012 ,722/2014 κ.ά.

¹⁴ Μέντης, ό.π., σελ.

εκδοθεί υπό το τότε ισχύον, μη αντικειμενικοποιημένο καθεστώς των προστίμων του ΚΒΣ, κατά το οποίο αξιολογούνταν και η υποκειμενική συμπεριφορά του παραβάτη για την επιμέτρηση του προστίμου, ετέθη εν συνεχεία το ζήτημα της ισχύος των νομολογιακών αυτών παραδοχών επί του αντικειμενικοποιημένου και μη συνεκτιμώντος ενδεχόμενη υπαιτιότητα του επιτηδευματία καθεστώτος των προστίμων του ν. 2523/1997 και γενικά προ της εκδόσεως και των πράξεων προσδιορισμού φόρου, αναζήτηση η οποία προκάλεσε την μεμονωμένη επίλυση των σχετικών ζητημάτων από το Συμβούλιο της Επικρατείας, δημιουργώντας μια κατά βάσιν περιπτωσιολογική νομολογία. Απαιτείται επομένως η εφαρμογή του δικαιώματος ακροάσεως στο δίπτυχο δέσμια αρμοδιότητα - διακριτική ευχέρεια να είναι το αποτέλεσμα τελολογικής συστολής σύμφωνης προς τη ratio της συνταγματικής διατάξεως και χωρίς προκαταλήψεις.

II. Η αυτονομία του φορολογικού δικαίου και ακρόαση στις δέσμιες και διακριτικής ευχέρειας πράξεις

Η εξάρτηση και συσχέτιση του ζητήματος της διενέργειας προηγούμενης ακροάσεως προς τη νομική μορφή της προσδιοριστικής του φόρου ή καταλογιστικής του προστίμου πράξεως, ως πράξης δέσμιας ή διακριτικής ευχέρειας, προϋποθέτει -ενόψει και της αυτονομίας του φορολογικού έναντι του διοικητικού δικαίου- τη δογματική προσέγγιση δύο καίριων ζητημάτων, συνιστάμενων αφενός στην ιδιάζουσα φύση της φορολογικής οφειλής αφετέρου στο διαφορετικό νομικό καθεστώς, στο οποίο υπάγεται η φορολογική πράξη.¹⁵

III. Φύση φορολογικής ενοχής

Η συνταγματικά κατοχυρωμένη θεμελιώδης αρχή της νομιμότητας του φόρου και η συναφής, ενσωματωμένη σε αυτήν αρχή της βεβαιότητας του φόρου επιβάλλουν τον σαφή και συγκεκριμένο προσδιορισμό των ουσιωδών στοιχείων, δηλαδή του υποκειμένου και αντικειμένου του φόρου, του φορολογικού συντελεστή, των τυχόν απαλλαγών ή εξαιρέσεων του φόρου με πράξη της νομοθετικής εξουσίας, δηλαδή με τυπικό νόμο, μη καταλειπομένου στη διακριτική ευχέρεια της

¹⁵ Βλ. Θ.Φορτσάκης, Η σημασία της θεωρίας στη διαμόρφωση του φορολογικού δικαίου, ΔΕΕ 11/2003, σελ. 1206-1207, Α.Τσουρουφλής, Το φορολογικό δίκαιο στην έννομη τάξη, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010, σελ. 10επ., Ε.Θεοχαροπούλου, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία, ΧρΙΔ 2006, σελ. 282, Δ.Ράικος, Αντανakλάσεις της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου στη διοικητική φορολογική διαδικασία, ΔΕΕ 5/2005, σελ. 533, Γ.Φουφόπουλος, Το νομιμοποιητικό θεμέλιο της διαφοροποίησεως του φορολογικού δικαίου από το ιδιωτικό δίκαιο, ΔΦΝ 2005, σελ. 836

φορολογικής διοικήσεως πεδίου κανονιστικής αρμοδιότητας ή ελεύθερης εκτιμήσεως ως προς τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου.¹⁶ Έτσι η αρχή αυτή εκτός από την υπεροχή του τυπικού νόμου συνεπάγεται και τη δέσμευση της φορολόγησης στο πραγματικό του κανόνα δικαίου, ώστε η - ούτως ή άλλως προβλεπόμενη στο νόμο- φορολογική οφειλή να προκύπτει ως άμεση έννομη συνέπειά του.¹⁷

Κατόπιν των ανωτέρω η δράση της δημοσιονομική διοικήσεως εμφανίζεται αυστηρά δέσμια όσον αφορά στην εκτέλεση των νόμων αφού η αρχή της νομιμότητας του φόρου ως έκφραση της τυπικής υπεροχής του συνταγματικού νόμου επιβάλλει στη διοίκηση όχι μόνο μια απαγόρευση παρέκκλισης από την εκπεφρασμένη βούληση του τυπικού νομοθέτη αλλά και μια εντολή εκτέλεσης.¹⁸ Αυτό σημαίνει ότι ο φορολογικός νόμος δεν θέτει μόνο το όριο αλλά αποτελεί επίσης και το κίνητρο/εφαλτήριο της διοικητικής δράσης.¹⁹

Ωστόσο αυτή η επιταγή εκτέλεσης δεν απαιτεί από την εκάστοτε ελεγκτική αρχή την ενδελεχή έρευνα του συνόλου των ατομικών φορολογικών υποθέσεων. Συνεπεία της στενότητας των διοικητικών πόρων, η μέγιστη δυνατή πραγμάτωση της νομιμότητας στην ατομική περίπτωση δεν ταυτίζεται απόλυτα με την μέγιστη δυνατή πραγμάτωση του συνόλου ατομικών φορολογικών υποθέσεων.²⁰

Δεσμεύεται συνεπώς η διοίκηση για εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής, η οποία προϋποθέτει τον αυστηρό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, ως τμήματος του αντικειμένου του φόρου, σε συνδυασμό με το πρόσωπο του υπόχρεου, ώστε συντρεχουσών και των λοιπών

¹⁶ Ράικος, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δήλωσης, 2000, σελ.8. ΣτΕ 340/2018 (Οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 του ν. 2753/1999 δεν παραβιάζουν το άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος και μπορούν να τύχουν αυτοδύναμης εφαρμογής, προκειμένου να υπολογιστούν η πραγματική αξία των μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται, και ο οφειλόμενος φόρος), ΣτΕ 388/2018 (Η παρ. 1 του άρθρου 12 ν. 3091/2002 που ορίζει τη φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του φόρου δωρεάς των κτωμένων λόγω δωρεάς μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο τίτλων κινητών αξιών καθώς και των συμμετοχών σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς αντίκειται στο άρθρο 78 του Συντάγματος, διότι καθιστά ανεπιτρέτως αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησεως τον χρόνο ενάρξεως ισχύος της σχετικής να. Η να 1031583/253/Α'0013/2003, καθ' ό μέρος επεξέτεινε την εφαρμογή της νέας ρυθμίσεως σε υποθέσεις αναγόμενες σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου δημοσιεύσεως του νόμου, είναι μη νόμιμη, ως εκδοθείσα καθ' υπέρβαση της νομοθετικής εξουσιοδότησης.), ΣτΕ 1902/2018, 1226/2017, 2850/2015, 737-8/2011, 4576/2014, 997/2006, 487/2014, 284/2014, 1055/2014, 2404/2015,

¹⁷ Για τις αρχές της υπεροχής του νόμου ("Vorrang des Gesetzes") και της δεσμεύσεως της φορολόγησεως στο πραγματικό του κανόνα δικαίου ("Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung") βλ. Lang, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, 2007, σελ. 102, Rn 158, H.W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Beck, München, 1991, σελ. 54επ.

¹⁸ Lang, ό.π., σελ. 102, H.Hahn, Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, Tübingen 1984, σελ. 69

¹⁹ Lang, ό.π., σελ. 105

²⁰ Lang, ό.π., σελ. 106, Seer, σε Tipke/Lang, ό.π., σελ. 820-821, § 5, Το επονομαζόμενο δόγμα 100% δεν ισχύει, η βεβαιότητα δηλαδή της διοικήσεως για όλες τις εξεταζόμενες περιπτώσεις.

προϋποθέσεων του νόμου να επέλθει ο καθορισμός του καταβλητέου από τον υπόχρεο στο δημόσιο φόρου.²¹ Έτσι επιτυγχάνεται η συγκεκριμενοποίηση της φοροδοτικής ικανότητας του υπόχρεου, η οποία ευθυγραμμίζει την εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής με την αρχή της ισότητας.^{22, 23}

Σε αυτό συνίσταται η δέσμια σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας και ισότητας του φόρου αρμοδιότητα της διοικήσεως, αφού η νομοθετική ρύθμιση είναι εξ ορισμού απρόσωπη και η γένεση της φορολογικής οφειλής δεν συμπίπτει με την έναρξη ισχύος του γενικού και απρόσωπου τυπικού νόμου, στον οποίο θεμελιώνεται αυτή.²⁴ Η εκτέλεση του νόμου από πλευράς διοικήσεως τελεί για το λόγο αυτό ενώπιον μιας εντολής βελτιστοποιήσεως μεταξύ των συνταγματικών αγαθών της νομιμότητας, της ισότητας και των θεμελιωδών δικαιωμάτων, κυρίως όσων εντείνουν τη συνεργασία μεταξύ της ελεγκτικής διοικήσεως και φορολογουμένων για την διακρίβωση του πραγματικού, όπως το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως.²⁵

IV. Φορολογική πράξη

Βάσει της ως άνω περιγραφόμενης δεσμέυσεως της φορολογικής διοικήσεως στο πραγματικό του κανόνα δικαίου η θεωρία και η νομολογία δέχονται ότι η εκδιδόμενη από την φορολογική αρχή ατομική προσδιοριστική του φόρου ή καταλογιστική του προστίμου πράξη, σε βάρος κάποιου διοικούμενου, εμφανίζεται ως αναγκαία «πράξη-προϋπόθεση» (acte-condition) για την εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής.²⁶ Δέχεται δηλαδή η θεωρία ότι πρόκειται για μια

²¹ Ράικος, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, 2000, σελ. 15

²² Lang, ό.π., σελ. 83, D. Birk, Steuerrecht, C.F.Müller, Heidelberg, 2018, σελ. 12

²³ Lang, ό.π., σελ. 78, 83, BVerfGE 84, 272 : Μια νομοθετική ρύθμιση παραβιάζει την αρχή της ισότητας όταν κατά τη φορολογική επιβάρυνση ο σκοπός της ισότητας βασικά δεν επιτυγχάνεται. BVerfGE 84, 273: κατά την ελεγκτική διαδικασία η αρχή της δηλώσεως χρειάζεται συμπλήρωση από την αρχή της επαληθεύσεως. BVerfGE 84, 239: Συστατικά της ισότητας στη φορολογική επιβάρυνση είναι τόσο η ισότητα του κανονιστικού φορολογικού καθήκοντος όσο και η ισότητα κατά την επιβολή του φόρου. Η φοροδοτική ικανότητα, ως η πλέον σημαντική αρχή του φορολογικού δικαίου, πρέπει να ρυθμίζει το φορολογικό δίκαιο, όπως η αρχή της ιδιωτικής αυτονομίας το αστικό δικαίο.

²⁴ Ράικος, ό.π., σελ. 13: «Απαιτείται αντιθέτως η συνδρομή στην εμπειρική πραγματικότητα των κατά νόμο παραγωγικών γεγονότων αυτής και ο σύνδεσμος τους με ορισμένο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, δηλαδή το παθητικό υποκείμενο της φορολογικής οφειλής. Η in concreto εφαρμογή του φορολογικού νόμου εξειδικεύει και εξατομικεύει τη φορολογική υποχρέωση».

²⁵ Lang, ό.π., σελ. 106, J.Isensee, Die typisierende Verwaltung, 1978, σελ. 101επ

²⁶ Από 1.1.2014, σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 66 ΚΦΔ, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Με τη διάταξη αυτή, ο νομοθέτης καταργεί τον χαρακτηρισμό της οριζομένης από τις προϊσχύσασες διατάξεις καταλογιστικής πράξης και από 1.1.2014

βεβαιωτική αρμοδιότητα της φορολογούσας αρχής που αναλύεται σε ενέργειες απλής διαγνώσεως και όχι διαπλάσεως της φορολογικής ενοχής, με άλλα λόγια έχει δηλωτικό και όχι συστατικό - δημιουργικό χαρακτήρα.

Αυτόθροη συνέπεια κατά την άποψη αυτή είναι η συρρίκνωση κάθε στοιχείου διακριτικής εξουσίας και υποκειμενικότητας του ενεργούντος τη βεβαίωση του φόρου οργάνου καθώς η φορολογική υποχρέωση του εκάστοτε φορολογούμενου βρίσκει τη γενεσιουργό της αιτία (*causa efficiens*) στο σχετικό φορολογικό νόμο (*acte-createur*),²⁷ όπως απαιτούν άλλωστε οι αρχές της νομιμότητας και ισότητας του φόρου.²⁸

Η άμεση απόρροια της φορολογικής πράξεως από το νόμο αντανακλάται στο ιδιαίτερο νομικό καθεστώς της ατομικής προσδιοριστικής του φόρου πράξεως, έναντι της ατομικής διοικητικής πράξεως. Ειδικότερη έκφανση της αρχής της βεβαιότητας του φόρου, κατ' εφαρμογήν της οποίας η καταλογιστική του φόρου πράξη εξοπλίζεται με αυξημένη τυπική ισχύ, συνιστά η οριστικότητά της,²⁹ δυνάμει της οποίας δεν επιτρέπεται για οποιονδήποτε λόγο, επιφυλασσομένων τυχόν ειδικών αντίθετων νομοθετικών ρυθμίσεων, η ανάκληση, ακύρωση ή τροποποίηση διά της διοικητικής

αναγνωρίζει, για όλες τις φορολογίες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 34 ΚΦΔ. Κατά τις διακρίσεις της προϊσχυσάσης νομοθεσίας, όπως φύλλο ελέγχου (προσωρινού ή οριστικού) στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων (άρθρα 67, 68 Ν 2238/1994), πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων (άρθρο 64 Ν 2238/1994), πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ και πράξη προσωρινού προσδιορισμού ΦΠΑ (άρθρο 49 και 50 αντιστοίχως Ν 2859/2000), πράξη καταλογισμού φόρου κληρονομιών (άρθρο 76 Ν 2961/2001) κ.ά. Βλ. σχετικά σε Ι. Φωτόπουλος, Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ. 745επ., Γ.Μέντης/Β.Μιχελινάκης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Οικονομική Βιβλιοθήκη, 2016, Πρόλογος

²⁷ Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 276επ.

²⁸ ΣτΕ Ολ 3474/2011: Δικαιολογητικός λόγος της παραδοχής αυτής είναι πρωτίστως η διαφύλαξη του δημοσίου συμφέροντος μέσω της αποφυγής των συμπτωμάτων διαφθοράς των φορολογικών οργάνων.

²⁹ Γ. Μέντης, Η προσαύξηση περιουσίας ως νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος και τα εντεύθεν ζητήματα, ΘΠΔΔ 11/2016, σελ. 999επ. Η έννοια της οριστικότητας της φορολογικής πράξεως πρέπει να διακρίνεται από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, η οποία επέρχεται όταν ο νόμιμος τίτλος που απέκτησε το Δημόσιο για την ευρεία έννοια βεβαίωση του φόρου, συντρεχουσών των οριζόμενων προϋποθέσεων, αποτελεί τίτλο εγγραφής του ποσού αυτού, ως εισπρακτέου εσόδου κατά την έννοια του άρ. 2 ΚΕΔΕ (ταμειακή ή εν στενή έννοια βεβαίωση). Η οριστικοποίηση του φύλλου ελέγχου του άρ. 68 επέρχεται με τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη ασκήσεως ή εκπροθέσμου ασκήσεως προσφυγής, από τη διάταξη του 75 § 1 ΚΦΕ κατά την οποία η οριστικοποίηση του φύλλου ελέγχου επέρχεται λόγω μη ασκήσεως κατ' αυτού ενδίκου μέσου. Ο νομοθέτης στη διάταξη του 61 § 4 ΚΦΕ αναφέρεται σε «οριστική» και «αμετάκλητη» φορολογική εγγραφή, η οποία γίνεται νομολογιακά δεκτό ότι συντρέχει όταν ο νόμιμος τίτλος επί του οποίου ερείδεται η φορολογική εγγραφή έχει εξοπλισθεί με δεδικασμένο επί της ουσίας, το οποίο δεν δύναται πλέον να ανατραπεί ούτε με έκτακτα ένδικα μέσα. Μετά την έκδοση της καταλογιστικής πράξεως, η διοίκηση απεκδύεται της εξουσίας της προς διενέργεια ελέγχου όσον αφορά στη διαδικασία εκδόσεως της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, μπορεί να επανέλθει μόνο υπό τις προϋποθέσεις του 68 § 2 ΚΦΕ, δηλαδή με τη συνδρομή νέων, συμπληρωματικών στοιχείων, τα οποία δεν είχε κατά νου, ήτοι στη διάθεσή της όταν διενεργούσε τον έλεγχο και εξέδιδε την αρχική καταλογιστική του φόρου πράξη. Βλ. και τις ΣτΕ 1357/2018 7μ, μειοψ., 288/2018, 1751/2017 μειοψ.

οδού ειμή μόνο διά της δικαστικής οδού.^{30, 31} Έτσι λόγω της επαυξημένης οριστικότητας της προσδιοριστικής του φόρου πράξεως απαιτείται και μεγαλύτερος βαθμός ωριμότητας της

³⁰ 72 § 7 ΚΦΔ και υπό το προγενέστερο καθεστώς 84 § 6 ν. 2238/1994. Η διάταξη αυτή (= 66§7ΚΦΔ) διευρύνει τις περιπτώσεις των λόγων ακυρώσεως της πράξεως από το δικαστήριο, αφού στην ακύρωση για «τυπικούς λόγους» που προέβλεπε η προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 6 του Ν 2238/1994, προσέθεσε και την ακύρωση «λόγω νομικής πλημμέλειας». Βλ. αναλυτικότερα Γ.Μέντης, Το διαχρονικό δίκαιο στη φορολογική διαδικασία και στις φορολογικές κυρώσεις - Ερμηνευτική προσέγγιση στις μεταβατικές διατάξεις του ΚΦΔ και του Ν 4337/2015, ΘΠΔΔ, 10/2015, όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι με τον όρο «νομική πλημμέλεια», ο νομοθέτης του ΚΦΔ δεν εννοεί κάθε νομική πλημμέλεια για την οποία το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη, αλλά μόνον τη νομική πλημμέλεια που αφορά παράβαση διατάξεως που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία εκδόσεως της πράξεως. Τούτο συνάγεται από τη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 3 ΚΔΔ που ορίζει τις περιπτώσεις όπου το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα, μεταξύ των οποίων δεν περιλαμβάνεται η (ουσιαστική) νομική πλημμέλεια της πράξεως, σε συνδυασμό με το εδάφιο β της παρ. 5 του ίδιου άρθρου, που αναφέρεται σε ακύρωση της πράξεως της φορολογικής αρχής για παράβαση διατάξεως που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία εκδόσεως της πράξεως, που αντιστοιχούν στις περιπτώσεις των εδαφίων α και β της παρ. 3 του ίδιου άρθρου. Άλλωστε η διατύπωση της παρ. 7 του άρθρου 72 ΚΦΔ «σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση» προϋποθέτει, για την εφαρμογή της, απόφαση δικαστηρίου με την οποία ακυρώνεται η πράξη της φορολογικής αρχής και αναπέμπεται, από το δικαστήριο, η υπόθεση στη Διοίκηση για «να ενεργήσει τα νόμιμα», εξουσία την οποίαν το δικαστήριο διαθέτει, επί προσφυγής κατά πράξεως της φορολογικής αρχής, μόνο στις περιπτώσεις των εδαφίων α και β της παρ. 3 του άρθρου 79 ΚΔΔ, σε συνδυασμό με το εδάφιο γ της παρ. 5 του ίδιου άρθρου, δηλαδή μόνο α) αν η πράξη έχει εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο ή από συλλογικό όργανο που δεν είχε νόμιμη συγκρότηση ή σύνθεση (αυτή είναι η «νομική πλημμέλεια» της διατάξεως του άρθρου 66 παρ. 7 ΚΦΔ) ή β) αν συντρέχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που έχει ταχθεί για την έκδοση της πράξεως (αυτή συνιστά την έννοια των «τυπικών λόγων» της διατάξεως του άρθρου 72 παρ. 7 ΚΦΔ)». Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η οικονομία της διαδικασίας επιβάλλει τη διενέργεια προηγούμενης ακροάσεως.

³¹ Γ.Μέντης, Η ανάκληση της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος. Η έννοια της οριστικοποίησης και του αμετάκλητου της φορολογικής εγγραφής, ΔιΔικ 1/2019, σελ. 70επ. Στη θεωρία υποστηρίζεται ότι ο όρος «αμετάκλητον» που χρησιμοποιεί ο νομοθέτης στη διάταξη του 61 § 4 ΚΦΕ δεν έχει την έννοια του αμετάκλητου με την δικονομική έννοια του όρου, αλλά με την έννοια του μη ανακλητού από τη φορολογική αρχή. Τον όρο «αμετάκλητη» χρησιμοποιεί και ο Λ.Θεοχαρόπουλος, (σε Φορολογικόν Δίκαιον Ι, τ. Α΄, ημίτομος Α΄, 1981, σελ. 190) για να χαρακτηρίσει την καταλογιστική του φόρου πράξη υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή από και διά της εκδόσεως εφάπαξ της πράξεως αποξενούται της επί της φορολογικής υποθέσεως εξουσίας της και δεν επιτρέπεται πλέον σε αυτήν να προβεί σε ανάκληση ή τροποποίηση ή διόρθωση της ως άνω πράξεως είτε λόγω νομικών είτε λόγω ουσιαστικών πλημμελειών της, τούτων δυνάμενων να αρθούν μόνον διά προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Πρέπει να σημειωθεί ότι η πράξη του φόρου διέπεται από την ως άνω αρχή της οριστικότητας από της τελειώσεως αυτής, ήτοι από την εγγραφή της στο βιβλίο μεταγραφών του άρθρου 68 § 3 ΚΦΕ. Έτσι ΣτΕ 525-30/1973, 1874/1974. Η πράξη του φόρου από της κατά τα ανωτέρω «τελειώσεώς» της, και πριν ακόμη από την κατ' άρθρον 69 κοινοποίηση είναι «οριστική και αμετάκλητη», υπό την έννοια ότι από του χρόνου αυτού δεν είναι δυνατόν να ακυρωθεί, ανακληθεί, μεταρρυθμιστεί από τη διοίκηση διά της διοικητικής οδού. «Οριστικές» καταλογιστικές του φόρου πράξεις, υπό την έννοια ότι διέπονται από την αρχή της οριστικότητας είναι πχ. το προσωρινό φύλλο ελέγχου του άρ. 67 ΚΦΕ ή η προσωρινή πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του άρ. 50 ν. 2859/2000. Ένα δεύτερο σημείο της οριστικότητας της προσδιοριστικής του φόρου πράξης διαπιστώνει ότι σε αντίθεση προς τις υπόλοιπες διοικητικές πράξεις που φέρουν το τεκμήριο της νομιμότητας και είναι αμέσως εκτελεστές, η εκτελεστικότητα της φορολογικής πράξης αναστέλλεται τουλάχιστον κατά τη διάρκεια προθεσμίας άσκησης προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου. Υιοθετείται επομένως στο φορολογικό δίκαιο η εφαρμογή της αρχής της αναστολής εκτέλεσης της προσδιοριστικής του φόρου πράξης (69§2 ΚΔΔ) με κάποιες βέβαια παρεκκλίσεις.

διοικήσεως σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά, για λόγους αναγόμενους κυρίως στη διατήρηση της ασφάλειας και της βεβαιότητας της θέσεως του φορολογούμενου.³²

Η έκδοση της ατομικής προσδιοριστικής του φόρου πράξεως, διεπόμενη από το ισχύον κατά το χρόνο εμφανίσεως του γενεσιουργού φορολογικού περιστατικού νομοθετικό καθεστώς, ανεξαρτήτως εάν μεταγενέστερα, κατά το χρόνο εκδόσεως της ατομικής προσδιοριστικής του φόρου πράξεως, το νομικό αυτό καθεστώς έχει τροποποιηθεί ή καταργηθεί αποτελεί ένα δεύτερο στοιχείο, ενισχυτικό κατά τη θεωρία της αντιστοιχίας της φορολογικής οφειλής προς την αρχή της νομιμότητας του φόρου και του συνεπεία αυτής διαγνωστικού και όχι διαπλαστικού χαρακτήρα της οφειλής. Δεν ισχύει δηλαδή ο κανόνας του διοικητικού δικαίου, βάσει του οποίου κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά το χρόνο έκδοσης αυτών. Και αυτό το κριτήριο όμως δεν είναι απολύτως ασφαλές. Χαρακτηριστικό παράδειγμα η παράβαση της λήψεως και καταχωρίσεως εικονικού τιμολογίου όταν τίθεται ζήτημα διαχρονικού δικαίου, όταν δηλαδή ο χρόνος διαπράξεως της παραβάσεως είναι υπό την ισχύν του ΚΒΣ και ο χρόνος εκδόσεως της πράξεως επιβολής προστίμου είναι υπό την ισχύν του ν. 2523/1997 (ακόμα και μετά τον ν. 3220/2004), όπου κατά τα οριζόμενα στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 24 § 4 ν. 2523/1997 εφαρμοστέα είναι η κατόπιν άσκησης εξουσίας επιμέτρησης επιεικέστερη κύρωση.³³

³² Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 72 § 6, 25 § 5, 34 εδ. β' ΚΦΔ συνάγεται ότι ο νομοθέτης του ΚΦΔ εγκαταλείπει τον όρο «συμπληρωματικά» στοιχεία που χρησιμοποιούσε η προϊσχύσασα νομοθεσία και επαναφέρει τον όρο «νέα» στοιχεία, που περιείχετο σε προγενέστερη αντίστοιχη νομοθεσία (αρ. 51 ΝΔ 3323/1955), ως προϋπόθεση για τη διενέργεια επανελέγχου και την έκδοση διορθωτικής της αρχικής πράξεως, διορθωτικού προσδιορισμού, δηλαδή συμπληρωματική φορολογική πράξη κατά την προϊσχύσασα ορολογία. Παρά το γεγονός ότι η ισχύουσα μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6, ορίζοντας την έννοια του «νέου» στοιχείου υπό την μάλλον αδόκιμη διατύπωση ως «οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενεργείας του» δεν προσδιορίζει αν δικαιολογημένα ή μη η φορολογική αρχή δεν τελούσε εν γνώσει του στοιχείου αυτού, επιχειρώντας, προφανώς, να διαφοροποιήσει την έννοια του «νέου» στοιχείου από εκείνην του άρθρου 25 παρ. 5 ΚΦΔ, πρέπει να γίνει δεκτό ότι υπό την έννοια «νέο» στοιχείο νοείται εκείνο που δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη φορολογική αρχή, όπως ορίζει η διάταξη του άρθρου 25 παρ. 5. Τούτο, διότι τέτοια διαφοροποίηση δεν δικαιολογείται από τις ρυθμιζόμενες περιπτώσεις, αλλά και διότι ο όρος «νέα» στοιχεία υπό την προγενεστέρα διατύπωσή του είχε ερμηνευθεί ως στοιχεία που δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την έκδοση της αρχικώς καταλογιστικής πράξεως (ΣτΕ 2703/1997, 2236/1996). Βλ. αναλυτικά σε Γ.Μέντης, Το διαχρονικό δίκαιο στη φορολογική διαδικασία και στις φορολογικές κυρώσεις - Ερμηνευτική προσέγγιση στις μεταβατικές διατάξεις του ΚΦΔ και του Ν 4337/2015, ΘΠΔΔ, 10/2015.

³³ Πρέπει πάντως να τονιστεί ότι εν αντιθέσει προς τα ισχύοντα στο ουσιαστικό φορολογικό δίκαιο, όπου κριτήριο εφαρμοστέας διατάξεως είναι ο χρόνος γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως ή διαπράξεως της παραβάσεως (ΣτΕ 564/1997, 498/1978), κατά την εφαρμογή διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων κρατεί η βασική αρχή του κριτηρίου του χρόνου διενεργείας της σχετικής διαδικαστικής πράξεως (ΣτΕ 3952/2012, 4264/2001). Έτσι, έχει κριθεί (ΔΕΦΑΘ 28/2012, 8ο Τμ.) ότι η διάταξη του άρθρου 30 παρ. 5 του ΚΒΣ (η οποία όπως έχει κριθεί συνιστά ακρόαση ΣτΕ 39/2017, 1620/2017) που όριζε την υποχρέωση της Φορολογικής Αρχής να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου σε περίπτωση που αυτές συνιστούν λόγους ανακρίβειας ή ανεπάρκειας των βιβλίων, ώστε αυτός να δυνηθεί να ασκήσει το δικαίωμά του να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής της διατάξεως αυτής ως προς την επιρροή των διαπιστωθεισών παραβάσεων στο κύρος των βιβλίων, έχει εφαρμογή και για τις περιπτώσεις εκείνες, όπου η διάταξη αυτή δεν ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση, ίσχυε όμως κατά τον χρόνον της διενεργείας του ελέγχου

Το περιεχόμενο της φορολογικής πράξεως δεν επηρεάζεται όμως αποκλειστικά από τις ουσιαστικού δικαίου διατάξεις αλλά και από διαδικαστικές διατάξεις όπως είναι οι σχετικές με την διενέργεια προηγούμενης ακροάσεως ή όσες έχουν κριθεί από τη νομολογία ότι συνιστούν ακρόαση, αφού ο σκοπός της ακροάσεως είναι ακριβώς ο επηρεασμός του περιεχομένου της επικείμενης δυσμενούς για τα συμφέροντα του διοικουμένου πράξεως. Ειδικότερα, έχει κριθεί ότι η διαδικαστική διάταξη του άρθρου 45 παρ. 8 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (ΚΦΣ-ΠΔ 99/1977), που υποχρέωνε τη Διοίκηση να κοινοποιήσει στο διοικούμενο, μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου, σημείωμα, σχετικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, το οποίο, κατά τη διάταξη αυτή, συνιστούσε ουσιώδη τύπο της διαδικασίας εκδόσεως της πράξεως επιβολής προστίμου, ισχύει και για τις περιπτώσεις όπου ο έλεγχος σε διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες διείποντο από τις διατάξεις του ΚΦΣ, διενεργείτο κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ-ΠΔ 186/1992), η αντίστοιχη διάταξη του οποίου (άρθρο 36 παρ. 7) καθιέρωνε μεν την υποχρέωση της Διοικήσεως για την παράδοση στον επιτηδευματία σχετικού προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου σημείωμα, όριζε όμως, εν αντιθέσει προς την αντίστοιχη διάταξη του ΚΦΣ, ότι το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας για τη σύνταξη της εκθέσεως ελέγχου ή της πράξεως επιβολής προστίμου.³⁴

Τα ανωτέρω αποδεικνύουν ότι η εξατομίκευση του φόρου, δηλαδή η διαπίστωση της εμφανίσεως του γενεσιουργού γεγονότος του φόρου και η σύνδεσή του με ορισμένο πρόσωπο, ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και της φορολογικής υποχρεώσεως βάσει των οριζόμενων στον φορολογικό νόμο αντικειμενικών στοιχείων,³⁵ επιτρέπει, ως υποκειμενική, τελολογική διαδικασία για την ανεύρεση της φοροδοτικής ικανότητας, μια διαφορετική ανάγνωση των κριτηρίων της αδιαμφισβήτητης αντικειμενικής νομιμότητας της φορολογικής πράξεως και αναδεικνύει την αναγκαιότητα διενέργειας ακροάσεως πριν την έκδοση της καταλογιστικής πράξεως ακόμα και σε περιπτώσεις εκ των φαινομένων αποκλεισθείσες. Δεν πρέπει βέβαια να

και της εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Έτσι σε Γ. Μέντης, Το διαχρονικό δίκαιο στη φορολογική διαδικασία και στις φορολογικές κυρώσεις - Ερμηνευτική προσέγγιση στις μεταβατικές διατάξεις του ΚΦΔ και του Ν 4337/2015, ΘΠΔΔ, τ. 10/2015, σελ. 897επ., Αναλυτικά για το ζήτημα της διακρίσεως των ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων βλ. Α.Τσουρουφλή, Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, ΔΕΕ 2/2016, Α. Μάλλιου, Η διάκριση ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, στην περίπτωση της ρυθμίσεως του άρθρου 15 ν. 3888/2010 για τη φορολογική μεταχείριση της «προσαυξήσεως περιουσίας», ΔΦΝ Β' 2/2016, σελ. 255επ., Ε. Θεοχαροπούλου, Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διακρίσεως μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ, ΔΦΝ Β' 5/2011, σελ. 707επ.

³⁴ ΣτΕ 135/1998, 509/2000

³⁵ Ράικος, ό.π., σελ. 16, Θεοχαρόπουλος, Φορολογικόν Δίκαιο, σελ. 161, Ρέμελης, Ο συμβιβασμός στη διοικητική διαδικασία, σελ. 91, Κυπραίος, Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου, σελ. 118επ, Ράικος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές, 1993, σελ. 67

λησμονείται ότι η ερμηνευτική συστολή του πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος ακροάσεως από το ΣτΕ, κινούμενη εν πολλοίς σε αφηρημένο και όχι δογματικό επίπεδο, αποτελεί τον προάγγελο της νομολογιακής κατασκευής της έννοιας της λυσιτέλειας, κατά την οποία ο διαδικαστικός κανόνας υποτάσσεται στην ουσιαστική νομιμότητα της διοικητικής πράξεως, κατά τρόπον ώστε η παραβίασή του να μην επάγεται την ακυρότητα της πράξης, όταν δεν επηρεάζει άμεσα στο περιεχόμενο της πράξεως, λόγω του αντικειμενικού της ερείσματος.³⁶

V. Πράξεις εκδιδόμενες κατά δέσμια αρμοδιότητα

Επειδή στους φορολογικούς νόμους, λόγω των συνταγματικά επιβεβλημένων αρχών φορολογήσεως (4§5 Σ και 78§§1,4Σ), είναι ιδιαίτερα έντονη η παρουσία νομικού φορμαλισμού, η έκδοση της ατομικής φορολογικής πράξεως θεωρείται από τη νομολογία και τη θεωρία επακόλουθο της δέσμιας αρμοδιότητας του δραστικού δυναμικού της φορολογικής διοικήσεως. Ειδικότερα, η πάγια επί του ζητήματος νομολογία του Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως από τη μορφή του επικείμενου δυσμενούς για τα συμφέροντα του φορολογουμένου μέτρου ή της ενέργειας και συνεπώς εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε προκαλούμενη βλάβη προέρχεται απευθείας από το νόμο ως «αυτόματη» συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του βλαπτόμενου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή.³⁷

Με δεδομένο ότι δέσμιος κανόνας δικαίου είναι εκείνος, στο δεοντολογικό του οποίου δεν καταλείπεται ευχέρεια ως προς τις έννομες συνέπειες, εκείνος, ο οποίος προβλέπει με άλλα λόγια την επέλευση μόνο μιας έννομης συνέπειας ως ορθής,³⁸ δικαιολογητικός λόγος του αποκλεισμού της προηγούμενης ακροάσεως από πράξεις εκδιδόμενες κατά δέσμια αρμοδιότητα είναι η κρίση περί του αλυσιτελούς της διενέργειάς της, εφόσον αυτή ακόμα και αν εν τέλει διεξαχθεί, δεν δύναται να επηρεάσει το ουσιαστικό περιεχόμενο της επικείμενης πράξεως.³⁹

Η αντιμετώπιση όμως του κανόνα δικαίου ως μίξη δύο στοιχείων, του οντολογικού και του δεοντολογικού και πιο συγκεκριμένα του πραγματικού του κανόνα δικαίου και των έννομων

³⁶ Κ.Γώγος, Διαδικαστικά Σφάλματα και Ακύρωση των Διοικητικών Πράξεων, 2017, σελ. 157, ΣτΕ 2214/2015, 3632/2014, 1711/2011, 2256/2000, 1713/1994

³⁷ ΣτΕ 87/2019, 2059/2016, πρβλ. επίσης Σ.τ.Ε. 1768/2014, 1685/2013 Ολομ., 2370/2007 Ολομ. κ.ά.

³⁸ Η.-J.Koch, Unbestimmte Rechtsbegriffe und Ermessensermächtigungen im Verwaltungsrecht, 1979, σελ. 134

³⁹ ΣτΕ Ολ. 4447/2012, 1368-69/2014

συνεπειών που η πλήρωσή του επιφέρει, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι για να υπάρχει δέσμια αρμοδιότητα πρέπει να μην υπάρχει πεδίο διακριτικής ευχέρειας αναφορικά με τρεις παραμέτρους, ήτοι το εάν, το πότε και το πώς του ληφθησόμενου μέτρου.⁴⁰ Μόνο συνεπώς όταν ο νομοθέτης αποκλείει οποιαδήποτε ελευθερία κινήσεως της διοικήσεως αναφορικά με τα τρία αυτά στοιχεία, και άρα η αρμοδιότητα της διοικήσεως είναι πλήρως δεσμευμένη μπορεί να υποστηριχθεί ότι πράγματι το γράμμα των 20§2 Σ και 6 ΚΔΔιαδ είναι ευρύτερο από το τέλος του και η τελολογική συστολή αυτών δικαιολογημένη.⁴¹

Κατόπιν τούτου εξαίρεση από την επιταγή προηγούμενης ακροάσεως κρίνεται κάθε φορά *in concreto* και είναι συνταγματική, μόνο εφόσον το ελεγκτικό όργανο της δημοσιονομικής διοικήσεως υποχρεούται εκ του νόμου στη λήψη του δυσμενούς μέτρου ή της ενέργειας με μόνη τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, ανεπίδεκτων αμφισβητήσεως, χωρίς ταυτόχρονα να υπάρχει περιθώριο αξιολογήσεως για την υπαγωγή τους σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, οπότε γίνεται λόγος για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της αποφασίζουσας διοικήσεως.⁴²

Είναι σαφές όμως ότι για την εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής απαιτείται περαιτέρω η συνδρομή στην εμπειρική πραγματικότητα των παραγωγικών γεγονότων αυτής, πριν την έκδοση της καταλογιστικής του φόρου πράξεως. Προκύπτει δηλαδή ότι εντός του αναμφισβήτητα δέσμιου πλαισίου δράσεως της φορολογικής αρχής, υπάρχουν περιπτώσεις όπου προκειμένου να εφαρμοστεί ο συγκεκριμένος φορολογικός κανόνας και να προσδιοριστεί η φορολογική οφειλή είναι απαραίτητη η εκτίμηση πραγματικών καταστάσεων και η αξιολόγηση νομικών εννοιών, με συνέπεια την αδυναμία αυτόματου αποκλεισμού του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως στον φορολογούμενο.⁴³ Αυτό διότι και επί πράξεων εκδιδόμενων κατά δέσμια αρμοδιότητα της διοικήσεως και μη συναρτώμενων προς υποκειμενική συμπεριφορά του διοικούμενου, η ακρόαση δύναται να συμβάλει στη διαπίστωση της υπάρξεως ή ανυπαρξίας των περιστατικών που συνιστούν τις πραγματικές προϋποθέσεις εφαρμογής του οικείου κανόνος δικαίου.⁴⁴

⁴⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 461

⁴¹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 461

⁴² Βλ. σχετικά Ε.Θεοχαροπούλου, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική διαδικασία, ΧρΙΔ ΣΤ/2006, σελ. 276επ, Α.Πρέζας, Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ΔΦΝ 2007, σελ. 583επ, Α. Τσαμαρδίνου, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στις διοικητικές διαφορές ουσίας, ΔΦΝ, 2007,

⁴³ Π. Πανταζόπουλος, Η προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερόμενου στη φορολογική διαδικασία, ΘΠΔΔ 8-9/2008, σελ. 1029, Δ. Ράικος, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, 2000, σελ. 13

⁴⁴ Δ.Τσαρούχας, Το δικαίωμα ακροάσεως στο πεδίο των διοικητικών φορολογικών κυρώσεων, ΔΕΕ 12/2007, Σ. Παπαδημητρίου, Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία της έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων του Κώδικα

Αυτό στον χώρο του φορολογικού δικαίου γίνεται πιο εύληπτο κατόπιν συνδέσεως της μετ' ευχέρειας δράσεως της διοικήσεως με την ανάγκη επακριβούς προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης βάσει της αρχής της νομιμότητας του άρθρου 78 §§ 1,4 Σ.⁴⁵ Η διοίκηση διαθέτει δηλαδή αποφασιστική μετ' ευχέρεια αρμοδιότητα, ως προς τις εκτιμήσεις της για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης παράλληλα με την δέσμια αρμοδιότητα αυτής προς επιβολή του φόρου.⁴⁶ Ο προστατευτικός και νομιμοποιητικός σκοπός της ακρόασεως δεν συνίσταται επομένως αποκλειστικά στη διατύπωση ισχυρισμών ως προς τις επερχόμενες έννομες συνέπειες -εφόσον αυτές καταλείπουν πεδίο διοικητικής ευχέρειας- αλλά κατά μείζονα λόγο και πρότερο χρονολογικά αποσκοπεί στη διαλεύκανση του πραγματικού της υποθέσεως και στην συμπλήρωση του πραγματικού και νομικού υλικού, ώστε πλέον, ασχέτως της ευχέρειας της φορολογικής αρχής στον προσδιορισμό της οφειλής, ο καθ' ου να αποδέχεται την ατομική πράξης συγκεκριμενοποιήσεως της φορολογικής οφειλής του.

Τέτοια είναι η περίπτωση του προσδιορισμού, λογιστικώς η εξωλογιστικώς, της φορολογητέας ύλης και περαιτέρω καθορισμού της ακριβούς εκτάσεως της φορολογικής υποχρεώσεως με πράξη δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής, η οποία εκ του νόμου δεν συνδέεται με υποκειμενική συμπεριφορά του διοικούμενου.⁴⁷ Η ακρόαση καθίσταται επιβεβλημένη περαιτέρω και σε ιδιάζουσες φορολογικές παραβάσεις όπως της λήψεως εικονικών τιμολογίων, για την οποία

Βιβλίων και Στοιχείων. Κρίση επί της υπ' αριθμόν 2370/2007 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ, ΔΕΕ, 11/2007, σελ. 1623επ

⁴⁵ Λ.Κόντος-Μάναλης, Η διακριτική εξουσία στη Φορολογική Διοίκηση, σε Χαριστήριο εις Λουκά Θεοχαρόπουλο και Δήμητρα Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, ΑΠΘ 2009, σελ. 386, όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι «κατά το Σύνταγμα, η δικαιοκρατική αρχή, αποτελεί τη συνισταμένη των αρχών της νομιμότητας στη δράση της φορολογικής διοικήσεως, ώστε με τους συνταγματικούς ορισμούς περί φοροδοτικής ικανότητας, προηγούμενης ακρόασεως και παροχής εννόμου προστασίας να διασφαλίζεται η ορθή επιβολή του φόρου. Είναι πράγματι αληθές ότι σε καμία άλλη περιοχή του Δημοσίου Δικαίου η δικαιοκρατική ρύθμιση δεν είναι τόσο αυστηρά δομημένη, όσο στο χώρο της φορολογίας, στον οποίο είναι ανεκτή η δικαιολογημένη εκτίμηση των φορολογικών οργάνων για την ανεύρεση της φορολογητέας ύλης, προκειμένου στη συνέχεια να γίνει η βεβαίωση του φόρου».

⁴⁶ Χ. Δετσαρίδης, Η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου σε περιπτώσεις επιβολής προστίμου και η εφαρμογή της σε σχέση με την προβλεπόμενη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ΕΔΔΔΔ 4/2008, σελ. 858, ο συγγραφέας υποστηρίζει ότι «δεν πρόκειται για άσκηση διακριτικής ευχέρειας κατά βούληση, αλλά για μια λανθάνουσα διακριτική εξουσία ως προς το ουσιαστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, στα πλαίσια πάντα της επιβολής του φόρου κατά δέσμια αρμοδιότητα», Μ. Στασινόπουλος, Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, σελ. 294, Κ. Ρέμελης, Ο συμβιβασμός στη διοικητική διαδικασία, 1994, σελ. 95, Λ.Κόντος-Μάναλης, Η διακριτική εξουσία στη Φορολογική Διοίκηση, 2009, σε Χαριστήριο Λ. και Ελ. Θεοχαροπούλου, σελ. 383

⁴⁷ Βλ. σχετικά Τσαρούχας, ό.π., σελ. 1292. Τέτοια περίπτωση αποτελεί και η καλή πίστη του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων διότι η απόδειξη της συνδρομής της στο πρόσωπό του τον απαλλάσσει από την επιβολή προστίμου. ΣτΕ 406/2019, 811/2019, 1160/2019, 429/2017. Άλλωστε στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης για τον ακριβή καθορισμό της εκτάσεως της φορολογικής υποχρεώσεως αποσκοπούσε και η παροχή διευκρινίσεων προς τη φορολογική αρχή στο στάδιο της ΔΕΔ, που θεωρήθηκε από τη νομολογία «σύμπραξη» του φορολογουμένου και πριν ανατραπεί από τη νομολογία (ΣτΕ Ολ. 2370/2007) ικανοποιούσε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασεως.

θα πρέπει η φορολογική αρχή, η οποία κατά την πάγια νομολογία έχει το βάρος αποδείξεως, προκειμένου να επιβάλει πρόστιμο, να διαπιστώσει εκτός από το ανύπαρκτο της συναλλαγής την καλή πίστη ή όχι του λήπτη,⁴⁸ διαπίστωση η οποία προϋποθέτει έρευνα και ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από την πλευρά της διοικήσεως.⁴⁹

Ανάλογη είναι η υποχρέωση για την εφαρμογή της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως, όταν προσδιορίζεται εξωλογιστικά το εισόδημα του φορολογούμενου, ο οποίος είτε απώλεσε είτε δεν τηρούσε βιβλία του ΚΒΣ.⁵⁰ Εδώ η φορολογική αρχή αποφασίζει κατά διακριτική ευχέρεια εκτιμώντας πληροφορίες για την έκταση της συναλλακτικής δράσεως με την παράλληλη συνεκτίμηση παραγόντων, όπως το ποσοστό καθαρού κέρδους ομοειδών επιχειρήσεων. Διά της ακροάσεως και των στοιχείων που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος σε αυτές τις περιπτώσεις δύναται να επιδράσει στη διαμόρφωση του περιεχομένου της καταλογιστικής πράξεως.

Με δεδομένο -όπως έχει ήδη αναπτυχθεί- ότι η διατύπωση ισχυρισμών από μέρους του φορολογουμένου ενώπιον της φορολογικής διοικήσεως δεν εξαντλείται στην προβολή αποκλειστικά πραγματικών δεδομένων αλλά περιλαμβάνει και νομικούς ισχυρισμούς, ακρόαση απαιτείται και προκειμένου ο φορολογούμενος να συνδράμει τη διοίκηση περί της λήψεως ή μη του δυσμενούς μέτρου, δηλαδή για την υπαγωγή των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών στον σκοπούμενο κανόνα δικαίου ή στον υποδειχθέντα από τον βλαπτόμενο κανόνα δικαίου. Καταλαμβάνει δηλαδή η ακρόαση και την αντιπαράθεση με τη διοίκηση σχετικά με τον εφαρμοστέο κανόνα, ακόμα και αν αυτός είναι δέσμιος, ειδικά όταν υφίσταται αμφιβολία σχετικά με το πραγματικό του. Προκύπτει επομένως ότι η ακρόαση σχετικά με την επιλογή του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου είναι ζήτημα εξακριβώσεως και υπαγωγής των πραγματικών περιστατικών στο αντικειμενικό του, συνέχεται με το αντικείμενο της ακροάσεως και είναι άσχετο με τον δέσμιο ή μη χαρακτήρα του μέτρου.

⁴⁸ Δετσαριδής, ό.π., σελ. 859, ΣτΕ 1217/1995, 1553/2003, 692/1988, ΔΕφΘεσ 1427/2004,

⁴⁹ Δετσαριδής, ό.π., σελ. 859, Πρέζας, ό.π., σελ. 586επ, Τσαμαρδίνος, ό.π., σελ. 22επ

⁵⁰ Περί των προϋποθέσεων προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό βλ. άρθρο 32 ν. 2238/1994 και ενδεικτικά ΣτΕ 331/2018, 404/2018, 544/2018, 1102/2017, 1620/2017. Η διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως στην περίπτωση του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος προκύπτει και από τον κατ' εύλογη κρίση του Οικονομικού Εφόρου προσδιορισμό του συντελεστή καθαρού κέρδους, εντός των ορίων που προβλέπει ο με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ειδικός πίνακας. Αν δεν προβλέπεται στους οικείους πίνακες ειδικώς κάποιο είδος επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφαρμόζεται συντελεστής του περισσότερου συναφούς ή συγγενούς επαγγέλματος. Ως συγγενές ή συναφές επάγγελμα θεωρείται εκείνο που έχει σαν αντικείμενο παρόμοιες ή παρεμφερείς συνθήκες. Πρβλ. ΣτΕ3563/2009, 208/2009, 2705/2003, 4420/1996, 1103/1993. Έτσι και Κόντος - Μάναλης, ό.π., σελ. 379: «Όταν όμως παρεισάγεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός στη μη ορατή πλευρά της φορολογητέας ύλης, τότε προβάλλεται μεν διακριτική ευχέρεια ως προς τον προσδιορισμό της, αλλά η ευχέρεια αυτή συντρέχει παράλληλα με τη δεσμία αρμοδιότητα της διοικήσεως, ως προς την υποχρέωση να επιβάλλει το φόρο. Υπάρχει συνεπώς μίξη των δυο δράσεων της διοικήσεως, με υπερτονισμό μάλιστα της διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως».

Πρέπει σε κάθε περίπτωση να γίνεται στάθμιση της ακρόασης με την αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας, ακρόαση δε να μην καταφάσκει παρά μόνο εάν πρόκειται για επιλογή δέσμιου κανόνα, όπου το πραγματικό και νομικό υλικό είναι απολύτως σαφές, όταν δηλαδή πρόκειται περί υπαγωγής των πραγματικών περιστατικών σε εμπειρικές και όχι αόριστες αξιολογικές έννοιες.

Η σκιαγράφηση όμως των περιπτώσεων κάμψης της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοικήσεως και της ταυτόχρονης ανάδυσης περιπτώσεων λανθάνουσας διακριτικής ευχέρειας προϋποθέτει μεθοδολογικά την εξοικείωση με την έννοια και τις εκφάνσεις της διακριτικής ευχέρειας στο πεδίο της περιοριστικής φορολογικής διοικήσεως.

VI. Πράξεις εκδιδόμενες κατά διακριτική ευχέρεια

Η παροχή διακριτικής ευχέρειας στη διοίκηση ταυτίζεται με την πρόβλεψη στον κανόνα δικαίου ενός περιθωρίου επιλογής μεταξύ περισσότερων νομικά επιτρεπτών διοικητικών ενεργειών,⁵¹ συναρτάται δε προς την επίλυση ενός βασικού ορολογικού σχήματος (Όταν-Τότε Σχήμα).⁵² Η παραδοχή της στο πεδίο του φορολογικού δικαίου αποκαλύπτει την αντικειμενική αδυναμία του φορολογικού νομοθέτη να ρυθμίσει το σύνολο των ιδιαίτερων φορολογικών περιστατικών και κατά συνέπεια τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του φορολογουμένου, αποφεύγοντας με τον τρόπο αυτό ανισότητες, αυθαίρετες γενικεύσεις και απλοποιήσεις κατά την εφαρμογή του γενικού κανόνα, εφόσον -ως ζήτημα αρμοδιότητας για τη λήψη μέτρου ή ενέργειας- υποδηλοί την παραίτηση μιας κρατικής (νομοθετικής) λειτουργίας από την άσκηση της ανήκουσας σε αυτήν αρμοδιότητας προκειμένου να εξασφαλίσει η σύμπραξη μιας άλλης (εκτελεστικής).

Είναι εσφαλμένη η άποψη που δέχεται ότι ακρόαση διενεργείται μόνο για τη διακριτική ευχέρεια που χορηγεί στη διοίκηση το πεδίο των εννόμων συνεπειών του εφαρμοζόμενου κανόνα δικαίου, αλλά κατά μείζονα λόγο θα έπρεπε να αναγνωρίζεται και για τα στοιχεία του πραγματικού του κανόνα δικαίου και τέτοια (Tatbestandsermessen) υφίστανται κάθε φορά που ο νομοθέτης χρησιμοποιεί αόριστες αξιολογικές έννοιες και όχι απλώς καθορισμένες ή εμπειρικές.⁵³

Η διακριτική ευχέρεια καταλαμβάνει κατά την άποψη αυτή τόσο το «εάν» όσο και το «πότε» και το «πόσο» ή το «πώς» του μέτρου και συνεπώς αντικείμενο του δικαιώματος ακρόασης μπορεί να είναι η διατύπωση ισχυρισμών σχετικά με την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών

⁵¹ Klein, Abgabenordnung, 2018, 14 Aufl., § 5 AO Rn. 3

⁵² S.Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, Mohr Siebeck Tübingen, 2004, σελ. 405

⁵³ Λαζαράτος ό.π., σελ. 457επ.

στις έννοιες αυτές,⁵⁴ όπως συμβαίνει στην περίπτωση της ιδιάζουσας φορολογικής παραβάσεως της λήψεως εικονικού περί το πρόσωπο τιμολογίου, για την οποία κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ, η διοίκηση φέρουσα το σχετικό βάρος αποδείξεως, προκειμένου να επιβάλλει πρόστιμο, πρέπει να διαπιστώσει, εκτός από το ανύπαρκτο της συναλλαγής, και την συνδρομή ή όχι στο πρόσωπο του λήπτη της καλής του πίστεως, γεγονός το οποίο προϋποθέτει έρευνα και ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από την πλευρά της Διοικήσεως και, ως εκ τούτου, η εφαρμογή του συγκεκριμένου ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως καθίσταται επιβεβλημένη.⁵⁵

Η αναγνώριση ευχέρειας και στα δύο δομικά συστατικά του κανόνα δικαίου σε θεωρητικό επίπεδο σημαίνει την εγκατάλειψη της απόλυτης διακρίσεως και αντιστοιχίας του πραγματικού προς τα γνωστικά στοιχεία και του πεδίου των εννόμων συνεπειών προς τα στοιχεία του βουλευτικού. Παρατηρείται έτσι, ότι πολύ περισσότερο ενυπάρχουν στοιχεία βουλευτικού στο πραγματικό και γνωστικό στο πεδίο των εννόμων συνεπειών. Αυτό όμως που σε κάθε περίπτωση έχει σημασία για την αναγνώριση του δικαιώματος ακροάσεως είναι η εσωτερική στάση του ερμηνευτή, η διατήρηση ενός ήθους απέναντι στη σαφή διάκριση των δυο διαστάσεων του κανόνα δικαίου.⁵⁶

⁵⁴ Λαζαράτος, ό.π., σελ.457επ. Το «εάν» καταλαμβάνει τόσο τη Rechtsfolgeermessen όσο και την υπαγωγή σε αόριστες αξιολογικές έννοιες του πραγματικού. Το «πότε» καταλαμβάνει την επιλογή του χρονικού σημείου από το οποίο θα ισχύσει το μέτρο. Το «πόσο» αφορά την επιμέτρηση ενώ το «πώς» την επιλογή μεταξύ περισσοτέρων δυνατών εννόμων συνεπειών (συχνά κυρώσεων).

⁵⁵ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 452. Βλ. σχετικά με το ζήτημα της αποδείξεως της συνδρομής καλής πίστεως: ΣτΕ 336/2018, 770/2017, 1838/2016, 689/2016, 223/2015, 949/2012, 1184/2010, 2079/2009, 347/2006, 1295/199, Δετσαρίδης, ό.π., Δ. Καλλιγέρου, Η προηγούμενη ακρόαση ως δικαίωμα και ουσιώδης τύπος της διοικητικής διαδικασίας - Πρόσφατες Νομολογιακές Εξελίξεις, ΘΠΔΔ, τ.5/2016, σελ. 443επ., Klein, Abgabenordnung, 2018, 14 Aufl., § 5 AO Rn. 7: Κάθε απόφαση διακριτικής ευχέρειας διαρθρώνεται σε δύο επίπεδα. Σε ένα πρώτο εκτιμάται η ευχέρεια ως προς τη λήψη της αποφάσεως και σε ένα δεύτερο η επιλογή της ορθής λύσεως. Στο πρώτο επίπεδο εκτιμάται αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πραγματικού για την λήψη αποφάσεως ευχέρειας και αν θα γίνει χρήση της ευχέρειας. Η θεωρία τονίζει ότι στο πεδίο του φορολογικού δικαίου δεν υπάρχει Tatbestandsermessen, μόνο Rechtsfolgeermessen, μη διακρίνοντας σαφώς τις δύο έννοιες, αρκούμενη ωστόσο στην αναφορά ότι η περίπτωση της ευχέρειας σχετικά με τη λήψη της αποφάσεως συνίσταται στην στάθμιση από μέρους της διοικήσεως της επελεύσεως ενός εννόμου αποτελέσματος, διαδικασία η οποία προϋποθέτει άνευ ετέρου την υπαγωγή από μέρους της αρχής των πραγματικών περιστατικών στο αντικειμενικό του κανόνα δικαίου ώστε να ασκηθεί εν συνεχεία η ευχέρεια ως προς τις έννομες συνέπειες. Στη γερμανική θεωρία πάντως λόγος για ευχέρεια γίνεται πλέον μόνο στο πεδίο των εννόμων συνεπειών και όχι στο πραγματικό του κανόνα δικαίου, για το οποίο χρησιμοποιείται ο όρος Beurteilungsspielraum. Επίκληση της διατάξεως του άρθρου 40 του γερμανικού VwVfG στο πεδίο του πραγματικού δεν μπορεί να γίνει δεκτή παρά τις δομικές ομοιότητες της ευχέρειας και του περιθωρίου εκτιμήσεως. Ο όρος αυτός αναπτύχθηκε τη δεκαετία του 1950 από διάφορους συγγραφείς προκειμένου να χαρακτηρίσει την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών σε αόριστες νομικές έννοιες. Έτσι Obermayer/Funke-Kaiser, VwVfG Verwaltungsverfahrensgesetz, 5.Aufl. 2018, § 40 Rn. 4

⁵⁶ S. Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, 2004, σελ.397

Η λυδία λίθος της διακριτικής ευχέρειας σε κάθε περίπτωση φορολογικού δικαίου είναι η στάθμιση, αφού κάθε πραγματικό ευχέρειας περικλείει μια σύγκρουση συμφερόντων.⁵⁷ Η άρση της συγκρούσεως και η εξισορρόπηση αυτών μπορεί να επέλθει ορθώς μόνο εάν η φορολογική αρχή επίσταται τί ακριβώς σταθμίζει. Το καθήκον αναζητήσεως της δημοσιονομικής διοικήσεως σε περίπτωση εκδόσεως δυσμενούς φορολογικής πράξεως διακριτικής ευχευειας είναι ευρύτερο εν συγκρίσει με την έκδοση ευμενούς. Πρέπει συνεπώς ο καθ' ου να συμπράττει στην διακρίβωσή του αληθούς των πραγματικών περιστατικών και να προσκομίζει στη διοίκηση όλα τα δεδομένα και το απαραίτητο πληροφοριακό υλικό. Εδώ αναδεικνύεται ο καταλυτικός ρόλος της ακροάσεως, ως αμυντικού δικαιώματος, αφού αυτή αποτρέπει τις σχηματοποιήσεις και συνεισφέρει στην ανάδειξη της ιδιαιτερότητας κάθε περιπτώσεως με σκοπό την εξατομίκευση της οφειλής. Η διενέργεια ακροάσεως επομένως ελέγχει την ορθή άσκηση της διακριτικής ευχέρειας και η λήψη υπόψη των ισχυρισμών του φορολογούμενου απαντούν σε κάθε περίπτωση στην αιτιολογία της πράξεως, επιτελεί δε η αιτιολογία και μια ψυχολογική-παιδευτική λειτουργία συνιστάμενη στον εξαναγκασμό της διοικήσεως να διακριβώσει πλήρως το πραγματικό.⁵⁸

Η φορολογική αρχή όταν δρα κατά διακριτική ευχέρεια σημαίνει ότι πρέπει να τηρεί το ορθό μέτρο, ένα αξιολογικό κριτήριο, ένα κριτήριο που ταυτόχρονα θα τη δεσμεύει. Η ευχέρεια προϋποθέτει συνεπώς ένα απόλυτα δεσμευτικό, ποιοτικό ορθολογικό κριτήριο. Αυτή η δυνατότητα της διοικήσεως, να επιλέγει μεταξύ περισσοτέρων ενεργειών, αν και παραμένει η πιο «προσωπική» στιγμή της διοικήσεως,⁵⁹ δεν σημαίνει και ελευθερία επιλογής. Ελεύθερη η ευχέρεια δεν υπήρξε ποτέ. Πολλώ δε μάλλον στο πεδίο του φορολογικού δικαίου η ευχέρεια είναι πάντα δεσμευμένη, προσανατολιζόμενη στο δημόσιο συμφέρον και κινούμενη εντός των διαγραφόμενων από τις αρχές της νομιμότητας και της ισότητας στη φορολόγηση ορίων.⁶⁰

⁵⁷ G.Felix, *Ermessensausübung im Steuerrecht*, Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf, 1955, σελ. 89

⁵⁸ Felix, ό.π., σελ. 94. Από την εμπεριεχόμενη αιτιολογία πρέπει να προκύπτει η τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, να αναφέρεται δηλαδή αυτή στα υπέρ και στα κατά της λήψεως του μέτρου και ειδικότερα πρέπει πρώτον με σαφήνεια να προκύπτει ότι η διοίκηση αναγνώρισε το παρεχόμενο σε αυτήν πλαίσιο διακριτικής ευχέρειας, δεύτερον να προκύπτει επί τη βάσει ποιών παραμέτρων την άσκησε, και να συνάγονται τα υπέρ και τα κατά της λήψεως του μέτρου. Klein, *Abgabenordnung*, ό.π., Rn.12: Απόκλιση από την υποχρέωση αιτιολογίας δικαιολογείται μόνο όταν δεν καταλείπεται αμφιβολία στον αποδέκτη της δυσμενούς πράξεως σχετικά με την κρίση της διοικήσεως και την αξιολόγηση από αυτή του πραγματικού και νομικού υλικού.

⁵⁹ H.-W.Kruse, *Über das Ermessen im Verwaltungs- und Steuerrecht*, σε FS. Liber Amicorum H.U.Erichsen, 2004, σελ. 80

⁶⁰ Αυτό προκύπτει με σαφήνεια από την σχετική διάταξη του γερμανικού ΑΟ, ο οποίος στο άρθρο 5 προβλέπει την εντός ορίων άσκηση της παρεχόμενης ευχέρειας της φορολογικής διοικήσεως: «Ist die Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten». Ήδη ο Γερμανικός Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας του 1919

Η πίστη στο νόμο παραμένει το πρώτιστο καθήκον της φορολογικής διοικήσεως, ωστόσο η δέσμευση στο νόμο, όπου υπάρχει ευχέρεια, δεν είναι άτεγκτη και αμετακίνητη. Η φορολογική διοίκηση δεν δρα ως αυτόνομος φορολογικός πιστωτής απέναντι στον φορολογούμενο αλλά εκ μέρους του Fiskus⁶¹ και ως εκ τούτου υποχρεούται κατά την πλήρωση της ευχέρειας να ανάγει την κρίση της στην ενυπάρχουσα τελολογία του νόμου και στις συνταγματικές αρχές φορολογήσεως.⁶² Με δεδομένο ότι αντικείμενο της ακροάσεως δεν είναι μόνο τα πραγματικά αλλά και τα αποδεικτικά και νομικά δεδομένα, η προβολή ενώπιον της διοικήσεως διαφορετικών ερμηνευτικών εκδοχών κείται πάντα εντός του προστατευτικού, ειρηνευτικού σκοπού της ακροάσεως, εφόσον συμβάλλει αποφασιστικά στην επίτευξη συμφωνίας της τελολογίας του νόμου και της αιτιολογίας της επικείμενης δυσμενούς πράξεως και «ελέγχει» ουσιαστικά τη φορολογική αρχή με σκοπό την αποφυγή πλημμελούς άσκησης της διακριτικής ευχέρειας.⁶³

Η ευχέρεια επομένως είναι έννοια πάντα νομική και επιδιώκει την κατάκτηση της δικαιοσύνης σε ατομικό επίπεδο, σε αντίθεση με το νόμο, ο οποίος προσανατολίζεται στην αόριστη έννοια της δικαιοσύνης.⁶⁴ Άσκηση διακριτικής ευχέρειας δε σημαίνει επομένως ενέργεια σύμφωνα με υποκειμενική αντίληψη περί του ορθού αλλά ενέργειες σύμφωνα με τις ενυπάρχουσες στην έννομη τάξη, αντικειμενικές δικαιοτικές αξίες. Για το λόγο αυτό η φορολογική αρχή σε κάθε μορφή λανθάνουσας διακριτικής ευχέρειας αποϋποκειμενικοποιεί τη δράση της και σταθμίζει τα υπέρ και

(Reichsabgabenordnung) στο άρθρο 6 περί ευχέρειας ανέφερε, ότι, όπου κατά την έννοια του νόμου, η λήψη μιας αποφάσεως αφήνεται στην ευχέρεια των διοικητικών αρχών, αυτή πρέπει πάντα να συναρτάται προς τις έννοιες του δικαίου και της επείκειας. Έτσι ο Enno Becker, θεμελιωτής του γερμανικού φορολογικού διαδικαστικού δικαίου, τόνιζε ότι η παραπομπή στις έννοιες αυτές απέκλειε κάθε αυθαιρεσία. Όρια της ευχέρειας είναι η αρχή της αναλογικότητας, η ισότητα ενώπιον της φορολογήσεως, η καλή πίστη. Έτσι Kruse, ό.π., σελ. 79, Klein, AO, Rn.4, Κατά τον Felix (ό.π., σελ. 43) η αρχή της καλής πίστεως δεν θέτει ένα απόλυτο όριο στην άσκηση ευχέρειας, συνιστά όμως απλά ένα αίτημα, το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την άσκησή της.

⁶¹ Felix, ό.π., σελ. 35

⁶² Obermayer, ό.π., Rn. 29. Με παραπομπές στη νομολογία του BVerwG, το οποίο έκρινε ότι η αναζήτηση της ενυπάρχουσας στον εφαρμοστέο νόμο τελολογίας προκειμένου να ασκηθεί η ευχέρεια της διοικήσεως πρέπει να τοποθετείται στο γενικότερο πλαίσιο που διαγράφουν οι υπερκειμένες του νόμου συνταγματικές αρχές, εν προκειμένω οι αρχές φορολόγησης. Βλ. σχετικά BVerwG, Urt. v. 08.10.1976 - VII C 54.73, BVerwGE 51, 164 (166); Urt. v. 15.12.1981- I C 145.80, BVerwGE 64, 285 σε DVBl 1982, 306 (307), Felix, ό.π., σελ.21, Bader/Ronellenfitsch, ό.π., Rn.50ff.

⁶³ Felix, ό.π., σελ.74, όπου αναφέρει ότι πρέπει πάντως να διευκρινιστεί ότι είναι απαράδεκτη η ρύθμιση της ευχέρειας μέσω φαινομένων απλοποίησης, για εξοικονόμηση εργασιακών διοικητικών πόρων, όταν αυτό δεν είναι ο προφανής σκοπός του νομοθέτη. Έτσι και Klein σε AO, ό.π., Rn. 4 που τονίζει ότι ορθή άσκηση της διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως σημαίνει συνεκτίμηση όλων των πραγματικών και νομικών παραμέτρων της υποθέσεως, οι οποίες είναι σύμφωνες με το σκοπό και το πνεύμα της διατάξεως.

⁶⁴ K.Stern, Ermessen und unzulässige Ermessensausübung: eine Analyse der subjektiven und objektiven Elemente, Duncker & Humblot Berlin, 1964, σελ. 17στα γαλλικά την έννοια rouvoir και στα ιταλικά potere για την έννοια της ευχέρειας

τα κατά, το εάν και το πώς ενός μέτρου.⁶⁵ Η αξιολογική κρίση της διοικήσεως που θα οδηγήσει στην επιλογή συγκεκριμένων έννομων συνεπειών σε μία δεδομένη χρονική στιγμή, θα είναι αποτέλεσμα σταθμίσεως της διοικήσεως επί τη βάσει των αρχών της ισότητας και κυρίως της αναλογικότητας.⁶⁶

Ισότητα κατά τη άσκηση διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως σημαίνει όχι απόλυτη - τυπική αλλά σχετική - ουσιαστική ισότητα, η οποία επιτυγχάνεται μέσω της συνεκτιμήσεως όλων των ουσιωδών ατομικών συνιστωσών και ιδιορρυθμιών της υπό κρίση περιπτώσεως, όπως αυτές έρχονται σε γνώση της διοικήσεως μέσω της ακροάσεως.⁶⁷

Οπωσδήποτε όμως η δυσμενής απόφαση πρέπει να επιλέγεται μεταξύ των διαφορετικών εναλλακτικών βάσει της αρχής της αναλογικότητας. Αυτό σημαίνει ότι το επικείμενο μέτρο πρέπει να είναι πρώτον κατάλληλο και μάλιστα να συνάδει με τον σκοπό της εξουσιοδοτήσεως, δεύτερον αναγκαίο υπό την έννοια ότι η διοίκηση μεταξύ περισσότερων λύσεων πρέπει να επιλέξει το ηπιότερο μέσο, το λιγότερο επιβαρυντικό για τον φορολογούμενο, και τέλος να είναι αναλογικό, υπό την έννοια ότι το ληφθησόμενο μέτρο δεν θα είναι τέτοιας εντάσεως ή βαρύτητας ώστε να υπερσκελίζει τα πιθανά οφέλη κατά το σκοπό του.

Ο προστατευτικός, ειρηνευτικός και νομιμοποιητικός σκοπός της ακροάσεως συμβιβάζονται πλήρως με την εύρεση της μόνης ορθής λύσεως ή με εκείνη που «προσεγγίζει» το ορθό αποτέλεσμα μεταξύ των περισσότερων εναλλακτικών, την απόλυτα προσαρμοσμένη στις ατομικές παραμέτρους του ενδιαφερομένου, όπως αυτή συγκεκριμενοποιήθηκε επί τη βάσει των αρχών της ισότητας και αναλογικότητας κατόπιν σταθμίσεως.⁶⁸ Εξάλλου ο προστατευτικός σκοπός της ακροάσεως συνίσταται σε αυτές τις περιπτώσεις στον έλεγχο της ορθής ασκήσεως της διακριτικής ευχέρειας και στην δυνατότητα αποφυγής σφάλματος.⁶⁹

Βάσει των ανωτέρω η *in concreto* εφαρμογή του δικαίου, μετ' επιγνώσεως όλων των προσωπικών ιδιορρυθμιών της κρινόμενης περιπτώσεως, κατόπιν ακροάσεως του ενδιαφερόμενου, που είναι ο καλύτερος γνώστης αυτών, μεταφράζεται στις περιπτώσεις ευχέρειας στην έννοια της

⁶⁵ Λαζαράτος, ό. π., σελ. 453, Stern, ό.π., σελ. 17

⁶⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 453

⁶⁷ Felix, ό.π., σελ. 32

⁶⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 453, Bader/Ronellenfitsch, ό.π., Rn. 55, Klein, AO, ό.π., Rn. 10), Felix, ό.π., σελ. 25, BFH v. 30.09.1954, IV 9/54 U (BStBl 1954 III S. 349). Γενικά οποιεσδήποτε εντολές στη φορολογική διοίκηση πρέπει να αποβλέπουν σε δυο στόχους αφενός την επίτευξη ισότητας κατά τη φορολόγηση και αφετέρου την απλοποίηση της φορολογικής διαδικασίας. Felix, ό.π., σελ. 35

⁶⁹ Πλημμέλεια κατά την άσκηση διακριτικής ευχέρειας μπορεί να συνιστούν η μη άσκηση ευχέρειας, η πλημμελής άσκηση της ευχέρειας καθώς και η υπέρβαση των ορίων εντός των οποίων μπορεί η διοίκηση να ασκήσει την παρεχόμενη σε αυτήν από το νόμο ευχέρεια. Klein, AO, ό.π., Rn.8

επιείκειας, η οποία σημαίνει ακριβώς την παραπομπή στην ατομική περίπτωση⁷⁰ και συνιστά ταυτόχρονα το περιεχόμενο και το όριο της δεσμευμένης ευχέρειας. Η αρχή της επιείκειας όπως θα αναλυθεί κατωτέρω, κυριαρχεί στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων και σημαίνει τον ακριβή καθορισμό και εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης, σύγκριση των εφαρμοστέων διατάξεων σε περίπτωση διαχρονικού δικαίου και άσκηση εξουσίας επιμετρήσεως για την επιβολή των απορρεουσών από την φορολογική έννομη σχέση επιβαρύνσεων.⁷¹

1. Αόριστες αξιολογικές έννοιες

Για αόριστες νομικές έννοιες γίνεται λόγος όταν ο νομοθέτης χρησιμοποιεί ορισμούς, των οποίων η έννοια είναι σε μεγάλο βαθμό ασαφής, ώστε να καθιστά επιβεβλημένη την αξιολογική συγκεκριμενοποίησή τους προκειμένου να εφαρμοστούν στην ατομική περίπτωση.⁷²

Σύμφωνα με την απορρέουσα από την αρχή της νομιμότητας του φόρου, αρχή της βεβαιότητας, ο φορολογικός νομοθέτης υποχρεούται να ρυθμίσει έτσι το περιεχόμενο των διατάξεών του, ώστε να καθίσταται δυνατή, αναλόγως με τη φύση της ρυθμιζόμενης έννομης σχέσεως και κατόπιν συνεκτιμήσεως του σκοπού του νόμου, η επίγνωση από τον φορολογούμενο της νομικής του καταστάσεως για την αντίστοιχη κατεύθυνση της συμπεριφοράς του.⁷³ Η επιδίωξη αυτή δεν είναι πάντα εφικτή διότι όσο πιο περίπλοκες και σύνθετες είναι οι βιοτικές σχέσεις, στις οποίες νομίμως επεμβαίνει ο νομοθέτης, και όσο πιο ταχέως αυτές μεταβάλλονται και εξελίσσονται, τόσο δυσχερέστερη καθίσταται για αυτόν η ρύθμιση του πραγματικού του κανόνα δικαίου. Οι περιστάσεις επιβάλλουν συνεπώς ενίοτε στο νομοθέτη τον καθορισμό του κανόνα δικαίου με διαφορετικό βαθμό βεβαιότητας.⁷⁴ Έτσι για να καλύψει το εύρος των ποικίλων πραγματικών περιστατικών και βιοτικών σχέσεων χρησιμοποιεί αόριστες νομικές έννοιες, οι οποίες χρήζουν ερμηνείας και η κατανόηση των οποίων εξαρτάται από τη διατύπωση αξιολογικών κρίσεων.⁷⁵

⁷⁰ Αυτή η λειτουργία πληροί την έννοια της επιείκειας από την αρχαιότητα, Αριστοτέλης, Ηθικά Νικομάχεια, V 14, Kruse, ό.π., σελ. 79

⁷¹ Kruse, ό.π., σελ.

⁷² Bader/Ronellenfitch, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, § 40, Rn. 22

⁷³ Bader/Ronellenfitch, ό.π., Rn.23, *BVerfGE* 21, 73 (79); 49, 89, (133)

⁷⁴ Obermayer/Funke-Kaiser, *VwVfG Verwaltungsverfahrensgesetz*, 5.Aufl. 2018, § 40 Rn. 61

⁷⁵ Obermayer/Funke-Kaiser, ό.π., Rn. 61. Όπως έκρινε σχετικά το *BVerfG* η συμβατότητα των εννοιών αυτών με το Σύνταγμα είναι αναμφίβολη. *BVerfGE* 21, 73 (79); 49, 89, (133). Η ανάγκη εννοιολογικής οριοθετήσεώς τους δεν τους απομειώνει από τη βεβαιότητα που απαιτεί το κράτος δικαίου, αφού η απαίτηση για το «ορισμένο» του νόμου

Ορισμένο των εννοιών του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου και δέσμευση της διοικήσεως βρίσκονται σε σχέση ανάλογη.⁷⁶ Όσο πιο καθορισμένες είναι οι έννοιες τόσο πιο δεσμευμένη είναι η διοίκηση και αντίστροφα.⁷⁷ Η ανεξαρτησία της διοικήσεως κατά τη συγκεκριμενοποίηση των αόριστων εννοιών αυξάνεται όσο ενισχύεται η απορρέουσα από τον κανόνα δικαίου απαίτηση εννοιολογικού καθορισμού.⁷⁸ Σε κάθε περίπτωση απομειώσεως της ρυθμιστικής πυκνότητας ενός κανόνα δικαίου διανοίγεται μια δέσμη δυνατών ενεργειών.⁷⁹ Είναι το σημείο παύσεως της δέσμευσεως της διοικήσεως και αρχής της διακριτικής της ευχέρειας,⁸⁰ στο οποίο η προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου είναι νομικώς αναγκαία, δεδομένου ότι η διοίκηση είναι υποχρεωμένη να προβεί σε σταθμίσεις και αξιολογήσεις, πρέπει δηλαδή να αποφασίσει ως προς τη δυνατότητα υπαγωγής συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών στις αόριστες αξιολογικές έννοιες.⁸¹ Το εγγενές εύρος εννοιολογικής διακύμανσεως των αόριστων εννοιών συνιστά την νομική έκφραση του πεπερασμένου της ανθρώπινης γνώσεως, η συγκεκριμενοποίηση του οποίου είναι εφικτή μόνο όταν ο εφαρμοστής του δικαίου είναι βέβαιος για τον σχηματισμό της ελάχιστονης πρότασης που θα υπαχθεί στην έννοια αυτή.

πληρούται όταν οι ερμηνευτικές δυσχέρειες αντιμετωπίζονται με νομικές ερμηνευτικές μεθόδους. Έτσι BVerfGE 17, 67, (82); 83, 130, (145). Bader/Ronellenfitsch, ό.π., § 23

⁷⁶ Π. Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 458

⁷⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 458

⁷⁸ S. Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, 2004, σελ. 408, E.Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 10.Aufl., Beck, München, 1973, σελ. 15

⁷⁹ Πρόκειται για τις λεγόμενες “Koppelungsvorschriften” της γερμανικής θεωρίας, δηλαδή πρόκειται για κανόνες δικαίου, οι οποίοι στην πλευρά του πραγματικού έχουν αόριστες αξιολογικές έννοιες και στην πλευρά των εννόμων συνεπειών ο νόμος προβλέπει ευχέρεια, οπότε και ο ίδιος ο νόμος χαρακτηρίζεται ως διάταξη ευχέρειας και ερμηνεύεται αναλόγως. Είναι σαφές επομένως ότι ευχέρεια υπάρχει όχι μόνο στο πεδίο των εννόμων συνεπειών αλλά και στο αντικειμενικό του κανόνα δικαίου. Στη γερμανική θεωρία πλέον όπου υπάρχει αόριστη αξιολογική έννοια σε πραγματικό κανόνα δικαίου γίνεται λόγος για περιθώριο εκτιμήσεως (Beurteilungsspielraum) και όχι για διακριτική ευχέρεια. Ο όρος Tatbestandsermessen έχει απαλειφθεί. Η θεωρία του περιθωρίου εκτιμήσεως αναπτύχθηκε κατά την υπαγωγή του πραγματικού σε μια αόριστη νομική έννοια. BVerwG v.25.07.1985, BVerfGE 72, 38, 53, BGH v. 13.12.1993. Έτσι στο βουλευτικό στοιχείο της ευχέρειας αντιπαράθεται το γνωστικό στοιχείο του περιθωρίου εκτιμήσεως, το οποίο κάνει την εμφάνιση του όταν στο πραγματικό του κανόνα δικαίου περιέχονται αόριστες νομικές έννοιες, υποκείμενες σε αξιολόγηση και έχουσες ανάγκη την πλήρωση. Η πραγμάτωση του κανονιστικού περιεχομένου εξαρτάται από την πλήρωση αυτή. Obermayer, ό.π., Rn. 4. Υπάρχουν βέβαια και απόψεις που υποστηρίζουν ότι δεν μπορεί να γίνει λόγος ευχέρειας της διοικήσεως στις αόριστες αξιολογικές έννοιες επειδή αυτές καταλήγουν σε ένα βέβαιο αποτέλεσμα μόλις γίνει η υπαγωγή του πραγματικού. Έτσι Felix, Ermessensausübung im Steuerrecht, ό.π., σελ. 23

⁸⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 458

⁸¹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 458, Είναι συνεπώς απαραίτητη προϋπόθεση η εξακρίβωση όλων των πραγματικών συνθηκών προκειμένου να επέλθει η έννομη συνέπεια κατόπιν σταθμίσεως. Έτσι Obermayer, ό.π., Rn. 17

Επειδή η ύπαρξη αόριστων νομικών εννοιών στο πραγματικό του φορολογικού νόμου συνεπάγεται και αοριστία του ίδιου του πραγματικού, η πλήρωσή τους είναι πάντα μια τελολογική διεργασία ανευρέσεως των ουσιωδών φορολογικών περιστατικών, με τα οποία ο νόμος συνδέει τη φορολόγηση, γι αυτό και η ακρόαση του φορολογούμενου είναι καταλυτική στο στάδιο αυτό.⁸² Αόριστες αξιολογικές έννοιες, ευρισκόμενες στη συντριπτική τους πλειοψηφία στο πραγματικό του κανόνα δικαίου, συνιστούν στο χώρο της φορολογίας έννοιες όπως «κέρδος ή ωφέλεια» στη διάταξη του άρθρου 13§1περ.α' ν. 2238/1994, «υπεραξία», «προσαύξηση περιουσίας»,⁸³ η λέξη «πραγματικά» στη διάταξη του άρθρου 17 ν.2238/1994, η έννοια της «δικαιολογημένης εμπιστοσύνης», η έννοια της «αδιαίτερα μεγάλης αξίας» στον ν. 2523/1997, διότι απαιτείται η υπαγωγή πραγματικών περιστατικών της κάθε υποθέσεως για τον προσδιορισμό των εννοιών αυτών προκειμένου να αποδειχθεί η συνδρομή τους και να επέλθει η εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής.⁸⁴ Χαρακτηριστική περίπτωση για την οποία ο νόμος προβλέπει διενέργεια ακροάσεως κατά την εξειδίκευση αόριστης νομικής έννοιας συνιστά η «προσαύξηση περιουσίας» του άρθρου 48§3εδ.β' ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την διάταξη του άρθρου 15§3 του ν. 3888/2010, όπου αναφέρεται ότι ο φορολογούμενος καλείται σε ακρόαση και δύναται προβάλλοντας πραγματικούς και νομικούς ισχυρισμούς να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προελεύσεως της αυξήσεως της καθαρής θέσεώς του.⁸⁵ Προσέτι, η έννοια της «καλής πίστεως» στην ιδιάζουσα φορολογική παράβαση της λήψεως εικονικών τιμολογίων, για την οποία θα πρέπει

⁸² ΣτΕ 4411/2015: «...σε περίπτωση ερμηνείας και εφαρμογής από τα δικαστήρια της ουσίας αορίστων νομικών εννοιών (π.χ. εύλογος χρόνος, αιτιώδης σύνδεσμος κ.ά.) που αποτελούν στοιχεία του εφαρμοστέου από τα δικαστήρια της ουσίας κανόνα δικαίου, εφόσον οι εν λόγω αόριστες νομικές έννοιες προσδιορίζονται με βάση τα πραγματικά δεδομένα της κάθε υποθέσεως...», ΣτΕ 266, 3578, 4181, 4782-3, 4962-3/2014. Η διαφορά μεταξύ των δύο έγκειται ότι σε περίπτωση περιθωρίου εκτιμήσεως ο δικαστικός έλεγχος είναι πλήρης, ενώ στην περίπτωση της ευχέρειας ο έλεγχος περιορίζεται στην υπέρβαση των άκρων ορίων της. Obermayer, ό.π., Rn. 17,18

⁸³ αρ. 48 § 3 εδ. β ν. 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με το αρ. 15§3 ν. 3888/2010

⁸⁴ Από τη νομολογία έχει κριθεί ότι: ΔΕφαΘ 2017/2012 «..κατά τον κανόνα της παρ. 4 του άρθρου 14 του ν. 2859/2000, όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητο, αν αυτό βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, τότε ο Φ.Π.Α. θα επιβληθεί υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, μολονότι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του ως άνω λήπτη βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος της κοινότητας. Όσον αφορά δε την έννοια του όρου «σχετικός» αυτή δεν ορίζεται ρητώς υπό του νομοθέτου, χαρακτηριζόμενη, έτσι, ως αόριστη νομική έννοια. Ωστόσο, η ενδεικτική στον ως άνω νόμο απαρίθμηση περιπτώσεων υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα μπορεί να καταστήσει δυνατή την υπό του εφαρμοστού του δικαίου υπαγωγής της υπ' αυτού εξεταζόμενης ατομικής περιπτώσεως στην ως άνω εξαίρεση, χωρίς, μάλιστα, την ανάγκη της, προ της εν λόγω υπαγωγής, εξειδικεύσεως από τον ίδιο της εννοίας αυτής. Και τούτο διότι η υπαγωγή αυτή είναι εφικτή μέσω της αναλογικής ερμηνευτικής μεθόδου...» ΣτΕ 3435-37/2017, ΣτΕ 37/2019

⁸⁵ Βλ. σχετικά: Θ. Φορτσάκης/Π. Πανταζόπουλος, Η δυνατότητα αναδρομικής εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 3 Ν 3888/2010 και 48 παρ. 3 Ν 2238/1994 σε περίπτωση ελέγχου για την προσαύξηση περιουσίας, ΘΠΔΔ, 5/2015, Γ. Μέντης, Η «προσαύξηση περιουσίας» ως νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος και τα εντεύθεν ζητήματα, ΘΠΔΔ 11/106, σελ. 999επ, του ίδιου, Το εισόδημα ως αντικείμενο αυτοτελούς φορολογίας, ΘΠΔΔ 9/2017, σελ. 740επ Γ. Σγουρόγλου, Η προσαύξηση περιουσίας ως εισόδημα, ΔιΔικ 2/2016, σελ. 161επ, Ι.Δρυλλεράκη, Η φορολογία της προσαυξήσεως περιουσίας, ΔιΔικ 2/2016, σελ. 213επ

η αρμόδια αρχή, που σύμφωνα με την πάγια πλέον νομολογία φέρει και το σχετικό βάρος αποδείξεως, προκειμένου να επιβάλλει πρόστιμο, να διαπιστώσει, εκτός από το ανύπαρκτο της συναλλαγής, και την καλή πίστη του λήπτη των τιμολογίων. Το γεγονός αυτό από μόνο του συνεπάγεται έρευνα και ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από την πλευρά της Διοικήσεως και, ως εκ τούτου, η εφαρμογή του συγκεκριμένου τύπου καθίσταται επιβεβλημένη.⁸⁶

Τα ανωτέρω δεν αναιρούν την ex lege επέλευση των εννόμων συνεπειών των φορολογικών κανόνων, η εξάρτηση όμως επιβολής του φόρου από την ελευθερία κρίσεως της διοικήσεως και εκτιμήσεως πάνω στην πλαστικότητα της εκάστοτε έννοιας παρέχει πλήρες πεδίο εφαρμογής στο δικαίωμα ακροάσεως του φορολογουμένου.⁸⁷

2. Πράξεις εκδιδόμενες επί τη βάσει αντικειμενικών δεδομένων

Διακριτική ευχέρεια της φορολογικής διοικήσεως υπάρχει και στις λεγόμενες πράξεις, τις εκδιδόμενες επί τη βάσει αντικειμενικών δεδομένων. Τέτοιες στο πεδίο της φορολογίας θεωρούνται και οι αιτιωδώς συνδεόμενες με παράβαση κανόνα δικαίου κυρώσεις, ως συνέπεια συμπεριφοράς απαγορευόμενης ή αντίθετης από την επιβαλλόμενη ή αποκλίνουσας από το δίκαιο.⁸⁸ Παρά το χαρακτηρισμό της κυρωτικής λειτουργίας της διοικήσεως ως εκδήλωση δημόσιας εξουσίας, τεθείσας προς εξυπηρέτηση σκοπού δημοσίου συμφέροντος,⁸⁹ οι πράξεις αντικειμενικών δεδομένων συνιστούν πράξεις διακριτικής ευχέρειας και λειτουργούν ως εξαίρεση εντός του κανόνα των πράξεων διακριτικής ευχέρειας και όχι εντός της εξαιρέσεως των δέσμιων πράξεων που συνιστούν αυτοτελή και επαρκή εξαίρεση.

Αναφορικά με την τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως επ' αυτών, για τις οποίες είχε κριθεί ότι το Σύνταγμα δεν αποκλείει την νομοθετική πρόβλεψη διοικητικών κυρώσεων

⁸⁶ ΣτΕ 948/2012, ΣτΕ 3411/2004 1644/2007, 505/2012, 722/2014. Χ. Δετσαρίδης, Η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου σε περιπτώσεις επιβολής προστίμου και η εφαρμογή της σε σχέση με την προβλεπόμενη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ΕΔΔΔΔ 4/2008, σελ. 853 επ, Γ. Μέντης, ΣτΕ 1184/2017- Παρατηρήσεις - Η προηγούμενη ακρόαση στις φορολογικές διαφορές, ΔιΔικ 2017

⁸⁷ Α.Κόντος/Μάναλης, Η διακριτική εξουσία στη Φορολογική Διοίκηση, 2012, Τμητικός Τόμος Θεοχαροπούλου-Κοντόγιωργα, 2012, σελ. 377επ.

⁸⁸ Ι. Δημητρακόπουλος, Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, 2014, σελ. 32, ο συγγραφέας αναφέρει ότι: «αν δεν συντρέχει παράβαση αλλά μόνο κίνδυνος παραβάσεως και γενικότερα πιθανότητα προσβολής δημοσίου αγαθού, το μέτρο έχει χαρακτήρα προληψέως/προφυλάξεως και δεν αποτελεί κύρωση». Πρβλ. και ΕΔΔΑ Απόφαση της 28.10.1999, Μείζων Σύνθεση, Escoubet κατά Βελγίου, 26780/95, σκ. 32-38.

⁸⁹ Δημητρακόπουλος, ό.π., σελ. 23

άνευ διαφοροποίησεως επί τη βάσει υποκειμενικού κριτηρίου,⁹⁰ από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας γινόταν παγίως δεκτό ότι οι διατάξεις του άρθρου 20 § 2 Σ και 6 § 1 ΚΔΔιαδ., το εύρος των οποίων συμπίπτει, δεν έχουν έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, εκδιδόμενων βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν.⁹¹

Η τελλολογία αυτής της εξαιρέσεως των αντικειμενικοποιημένων προστίμων από την χορήγηση ακροάσεως είναι πράγματι απορίας άξια. Η τελλολογική συστολή της συνταγματικής διατάξεως δεν δικαιολογεί γιατί ο καθ' ου δύναται να διατυπώνει τους ισχυρισμούς του μόνο σε σχέση με ό,τι συνδέεται άμεσα με το πρόσωπό του και να απόσχει από τη διατύπωση ισχυρισμών αναφορικά με τα πραγματικά, αποδεικτικά και νομικά δεδομένα που θα αποτελέσουν έρεισμα της καταλογιστικής πράξεως.

Αντιθέτως, η δυνατότητα προβλέψεως κυρώσεως δίχως πταίσμα του παραβάτη γίνεται δεκτή τόσο από το ΕΔΔΑ όσο και από το ΔΕΕ υπό τον όρο της τηρήσεως της αρχής της αναλογικότητας και του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας.⁹² Σύμφωνα με την νομολογία του ΔΕΚ, η αρχή της

⁹⁰ Βλ. ΣτΕ ΣΤ' Τμ. 2491/2008, σκέψη 4, και Ε' Τμ. 4585/2005, σκ. 5. Πάντως στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η αρχή ότι η επιβολή διοικητικής κυρώσεως προϋποθέτει υπαιτιότητα του παραβάτη έχει χαρακτηριστεί ως γενική αρχή του δικαίου από ορισμένες αποφάσεις του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου. Βλ. ΣτΕ Β Τμ. 2128/2005 7μ. και 2129-30/2005 5μ., Βλ. σχετικά σε Ι. Δημητρακόπουλος, Η αρχή της παιδαγωγικής ευθύνης και το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως σε σχέση με την επιβολή διοικητικών κυρώσεων, δημοσιευμένο στον προσωπικό ιστότοπο του συγγραφέα www.humanrightscaselaw.gr, σελ. 1

⁹¹ ΣτΕ 1505/2010 7μ, 872/2011, 2267/2012, 4765/2012, 3222/2000, 1533/2002, 1732-33/2002, 3134/2003, 4597/2005, 162/2009, 2671/2011, 808/2013, 1724/2005. Επί τη επικλήσει αυτών στο πεδίο της φορολογίας έγινε δεκτό από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια ότι: 1) ΔΠρΚομ 44/2006: δεν απαιτείται ακρόαση πριν την έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου του άρ. 5 ν. 2523/1997 λόγω μη επιδείξεως των βιβλίων και στοιχείων, 2) ΔΠρΚαλ 63/2005 μη χορήγηση ακροάσεως προ της εκδόσεως πράξεως βεβαιώσεως δημοτικού τέλους 2% επί των ακαθάριστων εσόδων ν. 399/1977 και συναφούς προστίμου ν. 1080/1980, ΔΠρΚαλ 164/2005 άρνηση ακροάσεως πριν την πράξη χρεώσεως ειδικού φόρου κατανάλωσης και λοιπών φόρων, ΔΕφΑθ 1324/2009 η μειοψηφία έκρινε στην περίπτωση της φορολογίας εισοδήματος ότι όταν στο δηλωθέν εισόδημα του φορολογουμένου, ύστερα από έλεγχο, προστίθενται λογιστικές διαφορές, λόγω του ότι δεν αναγνωρίζονται ορισμένες δαπάνες προς έκπτωση ως μη νόμιμες, η φορολογική αρχή κατά την ενάσκηση της δεσμίας αυτής εξουσίας δεν έχει υποχρέωση να τηρήσει τη διαδικασία προηγούμενης ακροάσεως πριν από την έκδοση του φύλλου ελέγχου, καθόσον η έκδοση του φύλλου αυτού στηρίζεται στο αντικειμενικό γεγονός της διαπιστώσεως από τον έλεγχο των λογιστικών διαφορών, που καθορίζουν στη συνέχεια το φορολογητέο εισόδημα και όχι στην υποκειμενική συμπεριφορά του φορολογουμένου, ΔΠρΑθ, 7235/2008 έκρινε ότι δεν απαιτείται ακρόαση πριν την έκδοση φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, με το οποίο προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας η ζημία χρήσεως.

⁹² Βλ. Απόφαση ΔΕΚ 11.7.2002, C-210/00, Käserei Champignon Hofmeister, σκέψεις 47-48 και 62-68 και ΔΕΕ 28.10.2010, C-367/09, SGS Belgium, σκέψεις 58-59 (κύρωση σε επιχειρηματία που υποβάλλει αίτηση επιστροφής κατά την εξαγωγή γεωργικών προϊόντων, λόγω ανακρίβειας της σχετικής δηλώσεώς του ως προς την ποιότητα των προϊόντων, χωρίς δική του υπαιτιότητα, αλλά κατόπιν σφάλματος, αμέλειας ή απάτης στην αρχή της αλυσίδας των οικείων συμβάσεων αγοράς και πώλησεως). Βλ. ΔΕΕ Απόφαση της 9.02.2012, Márton Urbán κατά Vám- és Péntüzgyörség Észak-alföldi Regionális Parancsnoksága, C- 210/2010, (εθνικό σύστημα κυρώσεων για παράβαση του κοινοτικού Κανονισμού περί χρήσεως ταχογράφου), σκ. 24: «...τα επιτρεπόμενα από την επίμαχη εθνική νομοθεσία κατασταλτικά μέτρα δεν πρέπει να υπερβαίνουν τα προσήκοντα και αναγκαία όρια για την επίτευξη των σκοπών που

προηγούμενης ακρόασης πρέπει να τηρείται στο πλαίσιο οποιασδήποτε διαδικασίας κινούμενης κατά προσώπου και ικανής να καταλήξει σε βλαπτική γι' αυτό πράξη, ιδίως στο πλαίσιο διαδικασίας που δύναται να καταλήξει σε κυρώσεις, ακόμα και αν δεν προβλέπεται ειδικώς στις κανονιστικές διατάξεις που διέπουν την οικεία διαδικασία.⁹³ Περαιτέρω από τη νομολογία του ΔΕΚ συνάγεται ότι δικαίωμα ακρόασης προβλέπεται ακόμα και στην περίπτωση κατά την οποία η αρμοδιότητα της διοικήσεως προς έκδοση της δυσμενούς πράξεως είναι δέσμια ή αυτή εκδίδεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων, ανεξαρτήτως (υπαίτιας ή μη) υποκειμενικής συμπεριφοράς του καθ' ου.⁹⁴ Είναι προφανής συνεπώς η διάσταση με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως αυτή διεγράφη ανωτέρω, επηρεασμένη προφανώς από την πεπαλαιωμένη διάκριση του γαλλικού δικαίου μεταξύ *sanctions*, *sanctions deguisies* και *sanctions ituitu personae*.⁹⁵

Στο πεδίο της φορολογίας ο νομοθέτης, όπως ρητά αναφέρεται στα άρθρα 1, 6 του ν. 2523/1997, θέσπισε αντικειμενικό το σύστημα προσδιορισμού των επιβαλλόμενων με τον ν. 2523/1997 κυρώσεων, σε αντίθεση με το προβλεπόμενο υπό το προΐσχύσαν καθεστώς του ΠΔ.

θεμιτώς επιδιώκονται με τη σχετική νομοθεσία, εξυπακουομένου ότι, όταν υφίσταται δυνατότητα επιλογής μεταξύ περισσοτέρων καταλλήλων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο καταναγκαστικό και ότι τα μειονεκτήματα που προκαλούνται δεν πρέπει να είναι υπέρμετρα σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 9ης Μαρτίου 2010, C-379/08 και C-380/08, ERG κ.λπ., Συλλογή 2010, σ. I-2007, σκέψη 86)

⁹³ ΔΕΚ Απόφαση της 12.12.2002, C-395/00, *Distillerie Fratelli Cipriani*, σκ. 51: «Η τήρηση της αρχής των δικαιωμάτων άμυνας στο πλαίσιο οποιασδήποτε διαδικασίας που κινείται κατά ενός προσώπου και είναι ικανή να καταλήξει σε βλαπτική γι' αυτό πράξη, ιδίως στο πλαίσιο διαδικασίας που δύναται να καταλήξει σε κυρώσεις, συνιστά, όπως το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως, θεμελιώδη αρχή του κοινοτικού δικαίου. Η αρχή αυτή επιτάσσει να παρέχεται η δυνατότητα στους αποδέκτες αποφάσεων, οι οποίες θίγουν σημαντικά τα συμφέροντά τους, να καθιστούν λυσιτελώς γνωστή την άποψη τους (βλ. ΔΕΚ Αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 1996, C-32/95 P, *Επιτροπή κατά Lisrestal* κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-5373, σκ. 21, και της 21ης Σεπτεμβρίου 2000, C-462/98 P, *Mediocurso* κατά *Επιτροπής*, Συλλογή 2000, σ. I-7183, σκ. 36)», ΔΕΚ Ολομ. 11.7.2006, C-432/04, *Επιτροπή κατά Cresson*, σκ. 104, ΔΕΚ Rs. 85/76, *Hoffmann La Roche*, Slg. 1979, 461, σκ. 9. Πρβλ. και K.Witte, *Das Recht auf rechtliches Gehör im Modernisierten Zollkodex*, Mendel Verlag, 2011, σελ. 86-87

⁹⁴ Βλ. ΔΕΚ Απόφαση της 21.11.1991, C-269/90, *Technische Universität München*, σκέψεις 14, 25 (υπόθεση χορηγήσεως ή μη απαλλαγής από δασμούς επιστημονικών εργαλείων ή μηχανημάτων, εφόσον δεν παράγονται παρόμοια εντός της Κοινότητας), ΔΕΕ Απόφαση της 11.12.2014, C- 249/13, *Khaled Boudjlida*, σκέψεις 46επ. (δικαίωμα ακρόασης πριν από τη λήψη αποφάσεως επιστροφής παρανόμως διαμένοντος υπήκοου τρίτης χώρας, που σκοπεί στο να παρέχεται στον ενδιαφερόμενο η δυνατότητα διατυπώσεως των απόψεών του σχετικά με το νόμιμο της διαμονής του και την τυχόν εφαρμογή των εξαιρέσεων, οι οποίες προβλέπονται στην Οδηγία 2008/115).

⁹⁵ Πρβλ. και ΣτΕ Ολομ. 1685/2013, σκ. 17: «Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), δεν επιβάλλεται η κατά τις διατάξεις αυτές προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου, όταν το σε βάρος του διοικητικό μέτρο δεν συνδέεται κατά νόμον με υποκειμενική του συμπεριφορά αλλά λαμβάνεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων. (Παγία η νομολογία, βλ., μεταξύ άλλων, ΣτΕ 1505/2010, 4254/2009, 2968/2007). Τέτοια είναι, κατ' αρχήν, και η περίπτωση της επίδικης εισφοράς (αλληλεγγύης), η οποία, κατά τα προεκτεθέντα, επιβάλλεται βάσει των δεδομένων των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος».

186/1992.⁹⁶ Η συσχέτιση πάντως της αντικειμενικοποίησης των προστίμων με την αποφυγή διαφθοράς των δημοσιονομικών οργάνων και την εκ των προτέρων γνώση από μέρους του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας των επερχόμενων εννόμων συνεπειών δεν καθιστά ανεκτή την άρνηση χορηγήσεως δικαιώματος ακροάσεως.

Το γεγονός ότι ο νόμος θεσπίζει ευθύνη του παραβάτη ανεξαρτήτως του πταίσματός του δεν ασκεί επιρροή στην ενεργοποίηση του δικαιώματος ακροάσεως, εφόσον πάντως η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος ανάγεται πάντα σε κάποια υποκειμενική, παραβατική του πραγματικού ενός κανόνα δικαίου συμπεριφορά του καθ' ου, καθιστώντας το σχετικό κριτήριο ανασφαλές. Αντίστοιχα παραδείγματα αποτελούν λ.χ. παραβάσεις μη διαφυλάξεως ή μη ενδείξεως βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων, η έκδοση αθεώρητων φορολογικών στοιχείων, όταν από τις διατάξεις του ΚΒΣ προβλέπεται η έκδοση θεωρημένων (αρ.5§8 περ.β' ν.2523/1997), η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση των προβλεπόμενων από τον ΚΒΣ στοιχείων όπως στην περίπτωση διακινήσεως των αγαθών χωρίς το νόμιμο συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο. Πράγματι, τέτοιες περιπτώσεις επιβάλλουν τη χορήγηση δικαιώματος ακροάσεως στον υπόχρεο επιτηδευματία, προκειμένου αυτός να διατυπώσει τους ισχυρισμούς του

⁹⁶ αρ. 1 ν. 2523/1997: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει την πληρωμή του φόρου...», αρ. 5 ν. 2523/1997: «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του ΚΒΣ τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο». Επί του ζητήματος έκρινε η ΣτΕ 2402/2010: «Επειδή η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαιώς συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί». Παρομοίως οι Στε Ολ. 3474/2011, 459/2013

σχετικά με το «εάν» του επικείμενου μέτρου και με όλα τα πραγματικά, αποδεικτικά και νομικά δεδομένα επί των οποίων θα στηριχθεί η μέλλουσα καταλογιστική πράξη.⁹⁷

Το Συμβούλιο της Επικρατείας ωστόσο κατ' επίκλησιν της Ολ. 2370/2007, δέχεται το πρώτον με την υπ' αριθμόν 3587/2013 απόφασή του ότι συντρέχει υποχρέωση της φορολογικής αρχής να παράσχει στον φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να εκθέσει τις απόψεις του επί του ζητήματος της απόδοσης σε αυτόν παραβάσεως συνιστάμενης στην μη έκδοση τιμολογίου ή αποδείξεως για την είσπραξη αμοιβής για παροχή υπηρεσιών (βλ. ΣτΕ 2844/2007), παράλειψη η οποία ενέχει υπαίτια συμπεριφορά του επιτηδευματία. Το Δικαστήριο σε πλήρη αρμονία με τις τεθείσες με την ΣτΕ Ολ. 2370/2007 προϋποθέσεις διασφάλισης του δικαιώματος ακρόασης προ της εκδόσεως πράξεως επιβολής προστίμου, δέχεται τη συνδρομή της μίας εξ αυτών, δηλαδή της υπαιτιότητας, έστω και αν η παράβαση που αποδίδεται στον επιδευματία συνάγεται, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, από αντικειμενικά δεδομένα που προκύπτουν από εγγραφές στα λογιστικά βιβλία του.

Πρέπει πάντως να σημειωθεί ότι παρόλο που η «υπαίτια συμπεριφορά» του επιτηδευματία δεν αποτελεί στοιχείο του υποστατού της παραβάσεως των άρθρων 34 ΚΒΣ και 5§10 ν. 2523/1997 και ως εκ τούτου δεν καθιστά την παράβαση της μη εκδόσεως τιμολογίου υπαίτια, η διεύρυνση που επιτυγχάνει η απόφαση αυτή στην έννοια της «υπαίτιας συμπεριφοράς» όπως τη δέχτηκε η Ολομελεία, δίνοντάς της το νόημα ότι εφόσον από τη φορολογική αρχή αποδίδεται στον επιτηδευματία παράβαση του ΚΒΣ, του αποδίδεται αυτοθρόως και «υπαίτια συμπεριφορά», ώστε, συντρεχούσης της προϋποθέσεως αυτής, πρέπει ο παραβάτης να καλείται σε προηγούμενη ακρόαση, επιτρέπει τη συναγωγή του συμπεράσματος ότι κάθε παράβαση του ΚΒΣ, αποδιδόμενη σε επιτηδευματία, συνιστά αφεαυτής «υπαίτια συμπεριφορά» του παραβάτη.⁹⁸ Η νομολογία του Β' Τμήματος του ΣτΕ, δέχεται την υποχρέωση κλήσεως σε ακρόαση του φορολογούμενου επί

⁹⁷ Βλ. ΣτΕ 1183,84/2017, 4587/2013, σκ. 6, 3578/2013. Πρβλ. και ΣτΕ Β' Τμ. 1197/2010, σκέψη 4 που αφορά περίπτωση καταλογισμού διαφυγόντος φόρου, που δεν προϋποθέτει βέβαια υπαιτιότητα. Παρομοίως και Κ. Witte, ό.π., σελ. 55. Αυτή η άποψη ευθυγραμμίζεται και με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ, η οποία υποστηρίζει ότι ακρόαση πρέπει να παρέχεται όχι μόνο για τη λυσιτέλεια των ισχυρισμών αλλά πρωτίστως για το υποστατό αυτών. Έτσι η Απόφαση του Πρωτοδικείου Rs. T-161/94, Sinochem Heilongjiang, Slg. 1996, II-695, σκ. 75: «Το Πρωτοδικείο υπενθυμίζει ότι, κατά πάγια νομολογία, δεν υπάρχει προσβολή του δικαιώματος άμυνας εφόσον παρέχεται η δυνατότητα στην ενδιαφερόμενη επιχείρηση, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, να καθιστά γνωστή την άποψη της για το υποστατό και τη λυσιτέλεια των προβαλλομένων πραγματικών περιστατικών και περιστάσεων, ενδεχομένως δε και για τα έγγραφα στα οποία στηρίχθηκε η Επιτροπή (βλ., για παράδειγμα, τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 13ης Φεβρουαρίου 1979, 85/76, Hoffmann-La Roche κατά Επιτροπής, Συλλογή τόμος 1979/I, σ. 215, σκ.11, και της 7ης Μαΐου 1991, C-69/89, Nakajima κατά Συμβουλίου, Συλλογή 1991, σ. I-2069, σκ. 108, καθώς και τις αποφάσεις του Πρωτοδικείου της 29ης Ιουνίου 1995, T-30/91, Solvay κατά Επιτροπής, Συλλογή 1995, σ. II-1775, σκ. 59, και T-36/91, ICI κατά Επιτροπής, Συλλογή 1995, σ. II-1847, σκ. 69). Έτσι και Απόφαση του Δικαστηρίου της 27.06.1991, Rs. C-49/88, Al-Jubail Fertilizer, Slg. 1991, I-3187, σκ. 18.,

⁹⁸ Γ.Μέντης, ΣτΕ 1184/2017- Παρατηρήσεις - Η προηγούμενη ακρόαση στις φορολογικές διαφορές, ΔιΔικ 2017

παραβάσεων του ΚΒΣ, στο μέτρο που διαγιγνώσκει για τις παραβάσεις αυτές σύνδεση με υποκειμενική συμπεριφορά του προσφεύγοντος και απορρίπτει την ιδέα της εντελώς τυπικής παραβάσεως.⁹⁹

Η ερμηνευτική αυτή παραδοχή δε σήμανε εντούτοις αυτομάτως και τη χορήγηση δικαιώματος ακρόασεως στον υπόχρεο επιτηδευματία προ της εκδόσεως καταλογιστικής πράξεως, αποτέλεσε ωστόσο το έναυσμα για τη δημιουργία μιας εξαιρετικά περιπτώσιολογικής αντιμετώπισης του ζητήματος στηριζόμενης κατά κύριο λόγο στις παραδοχές της ΣτΕ 3578/2013 αλλά και στις ιδιαιτερότητες κάθε περιπτώσεως.¹⁰⁰ Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι ΣτΕ 1368, 1369/2014 με τις οποίες εγένετο δεκτό, ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να καλέσει τον επιτηδευματία σε ακρόαση, στηριζόμενη όχι μόνο στις παραδοχές της ΣτΕ 3578/2013 αλλά και σε δύο επιπλέον στοιχεία στα οποία θα συνέβαλε λυσιτελώς. Πρόκειται αφενός για την ανατροπή του μαχητού τεκμηρίου που καθιερώνει η διάταξη του εδαφίου β' της παρ. 2 του άρθρου 32 του ΚΒΣ περί αποκρύψεως της οικείας συναλλαγής, σε περίπτωση μεταφοράς αγαθών χωρίς νόμιμο συνοδευτικό στοιχείο, επισύρουσα την επιβολή προστίμου ίσου με τη συνολική της αξία και αφετέρου για την υποτροπιάζουσα συμπεριφορά του καθ' ου, ο οποίος έχει κατ' επανάληψη υποπέσει στην αυτή παράβαση, για την οποία η φορολογική αρχή δύναται, συντρεχουσών και των

⁹⁹ ΣτΕ 1368/2014, 3578/2013

¹⁰⁰ Με την ΣτΕ 1583/2015 (σκ.4) κρίθηκε ότι η υποχρέωση αυτή για τη φορολογική αρχή υφίσταται επί της παραβάσεως εκδόσεως εικονικού τιμολογίου, με την 3717/2015 (σκ.4) επί παραβάσεως εκδόσεως ή λήψεως και καταχωρίσεως φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το ποσό της συναλλαγής, με την ΣτΕ 431/2016 (σκ.5) επί παραβάσεως εκδόσεως εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την ΣτΕ 689/2016 (σκ.4,5) επί παραβάσεως εκδόσεως εικονικού τιμολογίου, με την ΣτΕ 776/2016 (σκ.4,6) επί παραβάσεως λήψεως και καταχωρίσεως εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, με την ΣτΕ 2504/2016 (σκ.5) επί παραβάσεως μη τηρήσεως βιβλίων του ΚΒΣ ή μη λήψεως ή μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων για αγορές ή πωλήσεις αγαθών, με την ΣτΕ 2707/2016 (σκ.5,7) επί παραβάσεων εκδόσεως τιμολογίων παροχής υπηρεσιών χωρίς αναγραφή του είδους της παρασχεθείσης υπηρεσίας και μη τηρήσεως των βιβλίων σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής, με την ΣτΕ 162/2017 (σκ.5) επί παραβάσεως μη τηρήσεως βιβλίων Γ' κατηγορίας, μη τηρήσεως βιβλίου απογραφών-ισολογισμού, μη λήψεως φορολογικών στοιχείων για αγορές και μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις αγαθών. Βλ.συναφώς Δημητρακόπουλος, Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, σελ. 157: Η αρχή της εξατομικεύσεως των κυρώσεων θέτει υπό αμφισβήτηση την πρόβλεψη και τον καταλογισμό των αυτόματων κυρώσεων, όπως προστίμων κατ' αποκοπή ή κλιμακούμενων επί τη βάσει σταθερού συντελεστή, εφαρμοζόμενου σε ορισμένη βάση. Ο συγγραφέας αναφέρει ότι το κανονιστικό εύρος της βρίσκεται ακόμα υπό διάπλωση αλλά η ουσία της θα μπορούσε να συνοψιστεί ως ακολούθως: η επιβολή ορισμένης διοικητικής κυρώσεως πρέπει να ενεργείται κατ' εκτίμηση των συνθηκών της συγκεκριμένης περιπτώσεως, ώστε ο καθορισμός του είδους και της βαρύτητάς της να βρίσκεται σε αντιστοιχία με τη συμπεριφορά του συγκεκριμένου δράστη και τις συνέπειές της. Υπό την ανωτέρω έννοια η αρχή θεμελιώνεται τόσο στο ενωσιακό δίκαιο, ως εκδήλωση της αρχής της αναλογικότητας των κυρώσεων, όπως συνάγεται με σαφήνεια από την απόφαση Urban (που οδήγησε στην ΣτΕ Ολ 459/2013) και εμμέσως και από την Λουλουδάκης, όσο και στην ΕΣΔΑ, καθόσον το ΕΔΔΑ εξετάζει την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας υπό το φως των εν γένει δεδομένων της υποθέσεως και ιδίως της συμπεριφοράς του αιτούντος. Περαιτέρω, αυτό βρίσκει έρεισμα και στην συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, αν και το στήριγμα αυτό προς το παρόν μάλλον θεωρείται αδύναμο, ενόψει των ΣτΕ 2402/2010, Ολ. 3474/2011, 459/2013, βάσει των οποίων τα πρόστιμα είχαν κριθεί αναλογικά. Σύμφωνα με τα παραπάνω και Απόφαση του ΕΔΔΑ της 7.06.2012, Segame κατά Γαλλίας, σκ. 58-60.

λοιπών προϋποθέσεων της διατάξεως της παρ. 5 του άρθρου 32 ΚΒΣ, να επιβάλλει, κατόπιν ασκήσεως εξουσίας επιμετρήσεως, πρόστιμο μέχρι του τριπλασίου της αξίας της συναλλαγής.

Τομή επήλθε με τις ΣτΕ 1183, 1184/2017, οι οποίες αφού επικαλέστηκαν τις τεθείσες διά της ΣτΕ Ολ. 2370/2007 προϋποθέσεις, κατέληξαν ότι πεδίο προβολής ουσιωδών ισχυρισμών, αναγόμενων στην υποκειμενική σφαίρα του διοικουμένου και, συνακόλουθα, έδαφος λυσιτελούς ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, υφίσταται, μεταξύ άλλων, όχι μόνο στις περιπτώσεις κυρώσεων για την επιβολή των οποίων προβλέπεται ρητώς υπαιτιότητα, ή για τον καθορισμό του ύψους των οποίων καταλείπεται στην Διοίκηση ευχέρεια επιμετρήσεως ανάλογα με την βαρύτητα και τις συνθήκες διαπράξεως της παραβάσεως (ΣτΕ 2370/2007 Ολ., κ.ά.) αλλά και σε κάθε περίπτωση που προσάπτεται σε ορισμένο πρόσωπο παραβατική συμπεριφορά και επαπειλείται η επιβολή εις βάρος του της αντίστοιχης κυρώσεως, ακόμα και αν το ύψος της τελευταίας είναι προκαθορισμένο στον νόμο χωρίς ευχέρεια επιμετρήσεως από την Διοίκηση, η δε στοιχειοθέτηση της παραβάσεως παρουσιάζεται στον νόμο ως «τυπική». Διότι, και στην περίπτωση αυτή, ο φερόμενος ως παραβάτης δύναται να συμβάλει στην λήψη νόμιμης αποφάσεως, αμφισβητώντας την ίδια την διάπραξη της παραβάσεως και προβάλλοντας προς τούτο ισχυρισμούς αναγόμενους στην υποκειμενική του σφαίρα και συνιστάμενους, μεταξύ άλλων, σε διαφορετική - έναντι της διοικητικής αρχής- εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού της υποθέσεως.¹⁰¹

Από την επιχειρηματολογία της αποφάσεως αυτής συνάγεται ότι το Δικαστήριο δεν θέλησε να αντιμετωπίσει ακόμα μία φορά περιπτωσιολογικά το ζήτημα της διενέργειας ακροάσεως, αρκούμενο στην κρίση της επίδικης περιπτώσεως της επιβολής προστίμου για μη επικόλληση σημάτων σε παιγνιομηχανήματα κατά τις διατάξεις των ν. 2515 και 2523/1997, αλλά επεδίωξε την οριστική ρύθμισή του σύμφωνα με τα άρθρα 20 § 2 Σ και 6 ΚΔΔιαδ. σε κάθε περίπτωση προ της εκδόσεως πράξεως επιβολής προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ, ταχθέν υπέρ της καταφάσεως του δικαιώματος ακροάσεως «σε κάθε περίπτωση που προσάπτεται σε ορισμένο πρόσωπο παραβατική συμπεριφορά», χωρίς να αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση του υποστατού της παραβάσεως η υπαιτιότητα, πράγμα που, ούτως ή άλλως, σπανίως συμβαίνει στην κυρωτική φορολογική νομοθεσία.¹⁰² Γίνεται δηλαδή δεκτό ότι η προηγούμενη ακρόαση αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ, ακόμα και αν η παράβαση είναι «τυπική», ακόμα και αν γι' αυτήν προβλέπεται επιβολή

¹⁰¹ ΣτΕ 4447/2012 Ολ., 3578/2013, 4587/2013 κ.ά.

¹⁰² Ήδη κατά το χρόνο της ΣτΕ Ολ. 2370/2007 η «υπαίτια συμπεριφορά» του παραβάτη πληρούτο μόνο επικειμένης επιβολής προστίμου για λήψη εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου, παράβαση για την οποίαν η νομολογία δέχεται παγίως ότι ασκεί επιρροή η καλή πίστη του λήπτη του στοιχείου ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλομένου. ΣτΕ 3411/2004 1644/2007, 505/2012, 722/2014. Βλ. σχετικά σε Γ. Μέντη, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 1184/2017, ό.π.

«αντικειμενικοποιημένου», ήτοι χωρίς εξουσία επιμετρήσεως, προστίμου, κατά το σύστημα του ν. 2523/1997.¹⁰³

Η θέση αυτή της νομολογίας ικανοποιεί τον προστατευτικό σκοπό του δικαιώματος ακροάσεως σε όλο του το φάσμα, αφού de lege ferenda η λειτουργία και η τελολογία του δικαιώματος ακροάσεως ικανοποιούνται πλήρως, όχι μόνο όταν αυτό δίδεται σε κάθε περίπτωση διακριτικής ευχέρειας των εννόμων συνεπειών ως προς όλα τα πιθανά στοιχεία ελευθερίας κινήσεως της διοικήσεως (πότε, πόσο ή πώς του μέτρου) αλλά και στο εάν του επικείμενου μέτρου. Η νομολογιακή αυτή παραδοχή συνδέεται ευθέως με το αναλυθέν ανωτέρω ζήτημα της ακροάσεως επί νομικών ζητημάτων, διότι αφορά την υπαγωγή των πραγματικών φορολογικών περιστατικών στο αντικειμενικό του φορολογικού κανόνα δικαίου, το οποίο προηγείται χρονικά και λογικά της κρίσεως περί επελεύσεως των εννόμων συνεπειών.

Είναι συνεπώς τα κριτήρια της κυρωτικής ή μη φύσεως του μέτρου ή του αντικειμενικοποιημένου τρόπου υπολογισμού του ύψους της κυρώσεως καθώς και της ελλείψεως υπαιτιότητας ως στοιχείο του υποστατού, άσχετα με την τελολογία της ακροάσεως,¹⁰⁴ αλλά για την παροχή στον φορολογούμενο δικαιώματος αναπτύξεως ισχυρισμών αρκεί το αντικειμενικά επαχθές του μέτρου.¹⁰⁵ Το πλέον κρίσιμο λειτουργικό στοιχείο της φορολογικής κυρώσεως είναι συνεπώς

¹⁰³ Έτσι, Γ. Μέντης, ό.π.

¹⁰⁴ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 455, όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι είναι άσχετος ο κυρωτικός χαρακτήρας του διοικητικού μέτρου για την κατάφαση δικαιώματος ακροάσεως. Η άποψη αυτή είναι σύμφωνη και με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ, βλ. σχετικά Απόφαση Rs. C-349/07, Sorropé, Slg. 2008, 10369, σκ. 29: «...από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας απαιτεί, όπως έχει το δικαίωμα να ακουστεί κάθε αποδέκτης μιας αποφάσεως που θίγει αισθητά τα συμφέροντά του, δηλαδή να μπορεί να γνωστοποιήσει λυσιτελώς την άποψή του,... (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Ιουλίου 1972, 55/69, Cassella Farbwerke Mainkur, Συλλογή τόμος 1972-1973, σ. 205, Απόφαση της 29ης Ιουνίου 1994, C-135/92, Fiskano κατά Επιτροπής, Συλλογή 1994, σ. I-2885, και της 13ης Σεπτεμβρίου 2007, C-439/05 P και C-454/05 P, Land Oberösterreich και Αυστρία κατά Επιτροπής, Συλλογή 2007, σ. I-7141). Βλ. σχετικά Κ. Witte, ό.π., σελ. 87, «Die Gewährung rechtlichen Gehörs sei demnach nicht an die Verhängung einer Sanktion geknüpft. Vielmehr reiche es aus, dass die Interessen der Beteiligten spürbar beeinträchtigt seien».

¹⁰⁵ Σύμφωνα με την υπόθεση Μαιμιδάκης, την προγενέστερη και μεταγενέστερη νομολογία του ΕΔΔΑ, το δικαίωμα στην περιουσία παραβιάζεται, όταν το επίμαχο πρόστιμο επιβάλλει στον καθ' ού εάν υπερβολικό οικονομικό βάρος ή θίγει καίρια την οικονομική του κατάσταση. Το «υπερβολικό» του οικονομικού βάρους που ενέχει το πρόστιμο κρίνεται αντικειμενικά, ενόψει του ύψους του, του επιδιωκόμενου με αυτό σκοπού καθώς και της φύσεως και βαρύτητας της παραβάσεως για την οποία καταλογίζεται., Πρβλ. επίσης ΕΔΔΑ Απόφαση της 2.2.2010, Modenero κ.ά. κατά Γαλλίας, Το ΕΔΔΑ των ανωτέρω έκανε δεκτό, ότι εάν ορισμένη κύρωση είναι δυσανάλογη, διότι επιβάλλει ένα υπερβολικό οικονομικό βάρος ή πλήττει καίρια την οικονομική κατάσταση του καθ'ού, εξετάζεται ενόψει της διαπραχθείσας παραβάσεως και όχι ενόψει της περιουσίας του αιτούντος. Αντιθέτως το ΔΕΕ στο πλαίσιο αντιμετώπισεως λόγου στηριζόμενου στην απόφαση Μαιμιδάκης, σχετικού με τον καθορισμό του ύψους προστίμου ανταγωνισμού κατά παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, έκρινε ότι το εάν ένα πρόστιμο συνιστά δυσανάλογη επιβάρυνση δεν μπορεί να κριθεί μόνο βάσει του ονομαστικού ποσού του προστίμου αλλά εξαρτάται επίσης μεταξύ άλλων και από την ικανότητα πληρωμής του αποδέκτη του. Έτσι ΔΕΕ Απόφαση της 18.07.2013, C-501/11 P, Schindler Holding κλπ. κατά Επιτροπής, σκ. 168: « Was die Bezugnahme auf das Urteil Mamidakis/Griechenland des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte – seine Relevanz in einer Wettbewerbssache, an der keine natürliche

ό,τιδήποτε ανάγεται στην υποκειμενική κατάσταση του καθ' ου, το οποίο μπορεί να υπαχθεί στο πραγματικό του κανόνα δικαίου και να συνδεθεί με τη φορολόγηση.¹⁰⁶ Αυτό αποτελεί το αντικείμενο της ακροάσεως και επ' αυτού θα αναπτύξει τους ισχυρισμούς του.¹⁰⁷ Δε θα μπορούσε άλλωστε να ήταν και διαφορετικά, αφού ο δικαιολογητικός λόγος θεσπίσεως αυτών των κυρώσεων, η υπεράσπιση των συμφερόντων του δημοσίου και του ως εκ τούτου επιβαλλόμενου κολασμού του παραβάτη, συνδέεται ευθέως με το υποστατό της παραβάσεως, όπως αυτό περιγράφεται στο πραγματικό του κανόνα δικαίου.¹⁰⁸

Πώς εξηγείται λοιπόν αυτή η στάση του Συμβουλίου της Επικρατείας, να προσδώσει υπαιτιότητα σε ένα σύστημα αντικειμενικοποιημένων παραβάσεων με σκοπό τη δυνατότητα διενέργειας ακροάσεως ;

Person beteiligt ist, sondern eine Handelsgesellschaft und ihre Tochtergesellschaften, unterstellt – betrifft, kann, wie die Generalanwältin in Nr. 214 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, nicht allein anhand des Nominalbetrags einer Geldbuße beurteilt werden, ob mit ihr eine unverhältnismäßige Belastung für denjenigen einhergeht, gegen den sie verhängt wird. Dies hängt insbesondere auch von der Leistungsfähigkeit des Adressaten ab». Η στάση του ΕΔΔΑ σε υποθέσεις σχετικές με επέμβαση σε περιουσιακά δικαιώματα είναι κατεξοχήν περιπτωσιολογική, στηριζόμενη στην εξέταση όλων των σχετικών στοιχείων και συνθηκών, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται η αξία του πράγματος ή το ύψος του χρηματικού ποσού της ποινής σε σχέση με το είδος και τη σοβαρότητα της παραβάσεως και της επελθούσας στο δημόσιο βλάβης καθώς και ο βαθμός υπαιτιότητας η επιμέλειας που επέδειξε ο καθού ή τουλάχιστον η σχέση μεταξύ της συμπεριφοράς του και της διαπραχθείσης παραβάσεως. Γενικότερα στις υποθέσεις επιβολής κυρώσεων, το ΕΔΔΑ τονίζει ότι εξετάζει πρώτα τη συμπεριφορά του καθ' ού το μέτρο. Βλ. αναλυτικά για το ζήτημα με πλούσιες παραπομπές στη νομολογία του ΕΔΔΑ σε Δημητρακόπουλος, Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, ό.π., σελ. 156

¹⁰⁶ Βλ. ειδικά σε D.Birk, Steuerrecht, C.F.Müller Verlag, Heidelberg 2018, σελ. 33επ., J.Lang, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2018, σελ. 163.

¹⁰⁷ Πρέπει πάντα να τηρείται το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησεως σε διαδικασίες που δύναται να έχουν και ποινικές προεκτάσεις όπως είναι η περίπτωση της ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, η οποία συνιστά πάντα περίπτωση φοροδιαφυγής. Βλ. σχετικά σε Δημητρακόπουλος, ό.π., σελ. 226, όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι «βασική όψη του δικαιώματος μη αυτοενοχοποίησεως είναι το δικαίωμα του προσώπου να κρατήσει τη σιωπή του, δηλαδή να απόσχει από μαρτυρία, ειδικότερα δε να μην απαντά σε ερωτήσεις των αρχών. Το δικαίωμα αυτό δεν περιορίζεται σε απαντήσεις/δηλώσεις παραδοχής διαπράξεως ορισμένου αδικήματος ή σε ευθέως ενοχοποιητικές προτάσεις αλλά και σε μαρτυρία η οποία φαίνεται εκ πρώτης όψεως να μη έχει ενοχοποιητικό περιεχόμενο, όπως απλές πληροφορίες για πραγματικά περιστατικά, αλλά μπορεί να αξιοποιηθεί προς στήριξη της κατηγορίας, για παράδειγμα να διαψεύσει ή να θέσει εν αμφιβόλω άλλες δηλώσεις του κατηγορούμενου ή στοιχεία που προσκομίζει προς υπεράσπισή του ή να υπονομεύσει με κάποιον τρόπο την αξιοπιστία του. Ενόψει του ανωτέρω δικαιώματος δεν επιτρέπεται να θεμελιωθεί καταδίκη για ορισμένη παράβαση αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στη σιωπή του κατηγορουμένου ή στην άρνησή του να απαντήσει σε ερωτήσεις ή να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία. Από την άλλη πλευρά η σιωπή του κατηγορουμένου να μην μπορεί αυτή καθαυτή να θεωρηθεί ως ένδειξη ενοχής αλλά επιτρέπεται να λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση των αποδείξεων σε βάρος του και μπορεί να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων, προς θεμελίωση της ενοχής του, ανάλογα με την περίπτωση». Βλ. σχετικά ΣτΕ 884/2016 σκ. 7

¹⁰⁸ Δημητρακόπουλος, ό.π., σελ. 32, Από τη νομολογία πάντως έχει κριθεί ότι κυρωτικό χαρακτήρα δεν έχουν τα εξασφαλιστικά υπέρ του δημοσίου μέτρα του άρθρου 14 ν. 2523/1997 (ΣτΕ 2024/2010, 1159/2012) ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος. Βλ. σχετικά ΣτΕ 1165/2009, 1163/2012, 2871/2012 ή η άρνηση θεωρήσεως φορολογικών βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία που δεν εξεπλήρωσε τις φορολογικές υποχρεώσεις του (ΣτΕ 1660/2000). Έτσι και το BVerfGE 20, 323, 331, σκ. 30, BVerfG της 25.10.1966, 2 BvR 506/63

Πρέπει πρωτίστως να διευκρινιστεί, ότι, εάν η συνδρομή πταισίματος δεν αποτελεί στοιχείο του υποστατού του νόμου που προβλέπει διοικητική κύρωση, δεν σημαίνει ότι αυτός προβλέπει αντικειμενική ευθύνη.¹⁰⁹ Αντίθετα, εφόσον δεν προκύπτει με σαφήνεια ότι ο νομοθέτης θέλησε τη θέσπιση τέτοιου καθεστώτος, ο κανόνας πρέπει να είναι, σύμφωνα και με τα κριθέντα από την απόφαση ΣτΕ 2128/2005 (σκ.4), ότι η επιβολή κυρώσεως προϋποθέτει πταίσμα (δόλο ή αμέλεια) του προσώπου στο οποίο καταλογίζεται παράβαση. Αυτό ωστόσο δεν συνεπάγεται υποχρέωση ειδικής αιτιολογίας της συνδρομής της υπαιτιότητας από μέρους της φορολογικής αρχής ή του διοικητικού δικαστηρίου, τα οποία επιλαμβάνονται σχετικής προσφυγής, αφενός διότι η συνδρομή της υπαιτιότητας θα τεκμαίρεται (μαχητά) από την παράβαση της φορολογικής διατάξεως (δηλαδή την τέλεση της φορολογικής παραβάσεως κατά την αντικειμενική της υπόσταση), δεδομένου και ότι άγνοια νόμου δεν επιτρέπεται, αφετέρου διότι η συνδρομή της υπαιτιότητας θα ενυπάρχει στα πραγματικά περιστατικά που γίνονται δεκτά.¹¹⁰ Εξάλλου η έννοια της τυπικής παραβάσεως καθ' εαυτή δεν είναι πειστική διότι δύσκολα μπορεί να δεχτεί κανείς έλλειψη υπαιτιότητας σε μορφή

¹⁰⁹ Έτσι Δημητρακόπουλος, Η αρχή της πταισματική ευθύνης και το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασεως σε σχέση με την επιβολή διοικητικών κυρώσεων, σελ. 2

¹¹⁰ Πρβλ. λ.χ. ΣτΕ 70/2019: συνάγεται ότι η αντικειμενική υπόσταση της τελωνειακής παραβάσεως της λαθρεμπορίας στοιχειοθετείται όταν, κατά την εισαγωγή ειδών από την αλλοδαπή ή την εξαγωγή τους από τη χώρα ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο θέση αυτών σε ανάλωση, χωρίς άδεια της αρμόδιας τελωνειακής αρχής, το Δημόσιο απολέσει, συνεπεία διαφυγής της καταβολής, τους οφειλόμενους κατά νόμο δασμούς, τέλη και φόρους, ή στην περίπτωση απόπειρας διαφυγής, όταν η απόπειρα θα οδηγούσε στο ίδιο αποτέλεσμα, αν τελεσφορούσε (βλ. ΣτΕ 990/2004 Ολομ., 1715/2003, 3132/2014). Για την επιβολή της προβλεπόμενης από τις διατάξεις των άρθρων 89 παρ. 2 και 97 παρ. 3 του Τελωνειακού Κώδικα κυρώσεως, δηλαδή του πολλαπλού τέλους, απαιτείται, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, η τέλεση με δόλο των πράξεων ή παραλείψεων που συνιστούν την τελωνειακή παράβαση, δηλαδή απαιτείται η γνώση του τελούντος τελωνειακή παράβαση ή του συμμετέχοντος σε αυτή ότι με τις εν λόγω ενέργειες ή παραλείψεις του και την εν γένει συμπεριφορά του το Δημόσιο θα αποστερηθεί από τους οφειλόμενους δασμούς και φόρους (βλ. ΣτΕ 3051/2017 7μ., 2121/2015, 3132/2014 κ.α.). Εξάλλου, η κατά τα ανωτέρω τέλεση των πράξεων ή παραλείψεων πρέπει να διαπιστώνεται αιτιολογημένα από την τελωνειακή αρχή που επιβάλλει το πολλαπλό τέλος και, σε περίπτωση αμφισβήτησεως, από τα διοικητικά δικαστήρια. Ωστόσο, δεν απαιτείται να διατυπώνεται κατά τρόπο ειδικό η κρίση του διοικητικού δικαστηρίου περί της συνδρομής του στοιχείου του δόλου, εφόσον εκ των περιστατικών και λοιπών στοιχείων που συντρέχουν στη συγκεκριμένη περίπτωση προκύπτει κατά τρόπο ανεπίδεκτο εύλογης αμφισβήτησεως ότι συντρέχει και το υποκειμενικό τούτο στοιχείο της τελωνειακής παραβάσεως της λαθρεμπορίας, ότι δηλαδή ο δόλος ενυπάρχει στα βεβαιούμενα από την απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου πραγματικά περιστατικά και τις εν γένει συνθήκες που έλαβαν χώρα κατά την τέλεση της τελωνειακής παραβάσεως (ΣτΕ 990/2004 Ολομ., πρβλ. ΣτΕ 3132/2014, 3051/2017 7μ., 2099/2018 κ.α.). Ως προς το ζήτημα της συνδρομής υπαιτιότητας, σε περίπτωση λήψης εσφαλμένης νομικής συμβουλής, ειδικότερα στο πλαίσιο των παραβάσεων των ενωσιακών κανόνων περί ανταγωνισμού, βλ. ΔΕΕ μειζ. συνθ. 18.6.2013, C-681/11, Schenker and Co., σκέψη 37, 43 («όσον αφορά το ζήτημα κατά πόσον μια παράβαση τελέστηκε εκ προθέσεως ή εξ αμελείας και αν, για τον λόγο αυτό, μπορεί να τιμωρηθεί με πρόστιμο, δυνάμει του άρθρου 23, παράγραφος 2, πρώτο εδάφιο, του κανονισμού 1/2003, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η εν λόγω προϋπόθεση πληρούται όταν η επιχείρηση δεν μπορεί να αγνοεί ότι η συμπεριφορά της είναι αντίθετη προς τους κανόνες του ανταγωνισμού, ανεξάρτητα από το αν είχε ή όχι επίγνωση της παραβάσεως των κανόνων της Συνθήκης περί ανταγωνισμού [...] το άρθρο 101 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν επιτρέπεται να μην επιβάλλεται πρόστιμο σε επιχείρηση η οποία έχει παραβεί τη διάταξη αυτή, όταν η εν λόγω παράβαση οφείλεται σε πλάνη στην οποία τελούσε η επιχείρηση σχετικά με τη νομιμότητα της συμπεριφοράς της λόγω του περιεχομένου νομικής συμβουλής δικηγόρου [...]»).

κύρωσης αποτρεπτικού χαρακτήρα, όπως είναι τα πρόστιμα.¹¹¹ Επιπλέον υπάρχουν γεγονότα, τα οποία πρέπει να έχει τη δυνατότητα να επικαλεστεί ο φορολογούμενος επειδή ακριβώς αίρουν τον άδικο χαρακτήρα της παραβάσεως και άρα και την υπαιτιότητά του όπως π.χ. κατάσταση ανάγκης ή ανωτέρα βία ή η συνδρομή καλής πίστεως στο πρόσωπό του.¹¹²

Έτσι οι κανόνες, στο μέτρο που θεσπίζουν ένα αντικειμενικοποιημένο σύστημα κυρώσεων, χωρίς να προβλέπουν δυνατότητα επιμετρήσεως, κατόπιν ασκήσεως από μέρους της δημοσιονομικής αρχής της διακριτικής της ευχέρειας προς επιλογή της εκάστοτε επιβλητέας ποινής εντός των τεθέντων από αυτούς ορίων, εκφράζουν κατ' ουσίαν την άποψη του νομοθέτη ότι τα εκάστοτε φορολογικά πραγματικά περιστατικά δεν επηρεάζουν ουσιωδώς τη βαρύτητα της φορολογικής παραβάσεως είτε ότι η τελευταία διαφοροποιείται μόνο βάσει των στοιχείων που ορίζει ο νόμος, κατ' αποκλεισμό των λοιπών συνθηκών της εκάστοτε παραβάσεως και συνακόλουθη εφαρμογή σταθερού συντελεστή επί της εκάστοτε διαμορφούμενης βάσεως. Κατ' αυτόν τον τρόπο αναγνωρίζεται στο νομοθέτη ένα ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως, πράγμα που σημαίνει ότι στην πράξη η οικεία νομοθετική κρίση θα επιβιώσει του δικαστικού ελέγχου, εφόσον δεν χαρακτηρίζεται στη γενικότητά της από εμφανές σφάλμα.¹¹³ Επειδή όμως η επιβολή αντικειμενικοποιημένων προστίμων παραγνωρίζει τις άτυπες ιδιορρυθμίες των εκάστοτε

¹¹¹ Στην παραδοχή αυτή εξάλλου καταλήγει και η νομολογία του ΣτΕ 2402/2010, όταν αποφαινεται περί της συνταγματικότητας των αντικειμενικοποιημένων προστίμων του ν. 2523/1997, δεχόμενη ότι σκοπός αυτών είναι η εκ των προτέρων επίγνωση από μέρους των παραβατών της φορολογικής νομοθεσίας του ακριβούς ύψους του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση.

¹¹² βλ. ΣτΕ 4260/2011, ΣτΕ 4782/1996, 3693/1992: με τις οποίες κρίθηκε ότι κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 2, 39 παρ. 3, 32 παρ. 1 και 2 και 33 παρ. 1 περ. ζ' του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, σε περίπτωση απώλειας βιβλίων ή στοιχείων επιτηδευματία εντός του οριζομένου χρόνου διαφυλάξεώς τους, ο επιτηδευματίας υπόκειται, κατ' αρχήν, σε πρόστιμο, εκτός εάν προβάλλει και αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της εκ των περιστάσεων επιβαλλομένης άκρας επιμελείας προς διαφύλαξή τους., ΔΕφΑθ 1692/2012, σκ.15: «...Περαιτέρω, όμως, δεδομένου ότι τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία εγγραφών των δαπανών της επιχειρήσεως της προσφεύγουσας, που αφορούσαν και την ένδικη χρήση, καταστράφηκαν ολοσχερώς από πλημμύρα, στις 24.12.2001, γεγονός που αποδέχεται και η Φορολογική Αρχή, η οποία, μάλιστα, όπως αναφέρει στη σελ. 7 της οικείας Εκθέσεως Ελέγχου, για λόγους χρηστής διοικήσεως και επειδή η καταστροφή οφείλεται αποδεδειγμένα σε λόγους ανωτέρας βίας δεν επέβαλε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Κ.Β.Σ. για την καταστροφή των στοιχείων αυτών, το Δικαστήριο κρίνει ότι, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη σκέψη 11 της παρούσας, εφόσον η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. καταλαμβάνει και την κρινόμενη χρήση, πρέπει να αναγνωριστεί μειωμένος σε ποσοστό 5% συντελεστής από αυτόν που εφαρμόστηκε επί των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά την ένδικη χρήση, κατ' αποδοχή του σχετικού λόγου της προσφυγής της», ΔΕφΑθ 4362/2013, σκ.3,7: «... Κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 18 § 2 ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος δεν προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής-φθοράς πρώτων υλών, αλλά αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, όπως λ.χ. πρωτόκολλα καταστροφής (πρβλ. ΣτΕ 2936/1988 7μ., 3538, 3422/1991, 3455/1955, 510/2012), εκθέσεις οι οποίες συντάσσονται σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας (λ.χ. εκθέσεις πυροσβεστικής σε περίπτωση πυρκαγιάς) κτλ..

¹¹³ Δημητρακόπουλος, ό.π., σελ. 32

περίπτώσεων και ενδέχεται να οδηγήσει σε αποτελέσματα ασύμβατα κυρίως με την αρχή της αναλογικότητας και των συνταγματικών αρχών φορολογήσεως, το Συμβούλιο της Επικρατείας αναγνώρισε την ανάγκη διενέργειας ακροάσεως μέσω της ενυπάρχουσας ούτως ή άλλως υπαιτιότητας, μη αφιστάμενο παράλληλα από την πάγια νομολογία του,¹¹⁴ ώστε να προβάλλει ο καθ' ου η φορολογική κύρωση, ότι δεν αποκλείεται η επιβαρυντική σε βάρος του πράξη να είχε αποφευχθεί, εάν είχε παρασχεθεί σε αυτόν η δυνατότητα να διατυπώσει τους αμυντικούς ισχυρισμούς του.¹¹⁵ Περαιτέρω, το δικαίωμα ακροάσεως πρέπει να αναγνωριστεί και σε περίπτωση που -κατ' εξαίρεση της αρχής της ευθύνης εξ ιδίων πράξεων, ο νόμος επιτρεπώς προβλέπει καταλογισμό ευθύνης για συμπεριφορά άλλου προσώπου που συνδέεται με τον καθ' ου με ορισμένη νομική, οικονομική ή/και πραγματική σχέση, μολονότι στην πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ φαίνεται να έχει υιοθετηθεί η αντίθετη εκδοχή.¹¹⁶ Εξάλλου μολονότι έχει κριθεί ότι κατά γενική αρχή του δικαίου, η επιβολή διοικητικής κυρώσεως προϋποθέτει τη συνδρομή στο πρόσωπο του καθ' ου του στοιχείου της υπαιτιότητας αναφορικά με την τέλεση της παραβάσεως, από τη νομολογία προκύπτει ότι το στοιχείο αυτό δεν είναι αναγκαίο για την έννοια και τον καταλογισμό διοικητικής κυρώσεως.¹¹⁷

¹¹⁴ Δημητρακόπουλος, Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, σελ. 159., Τούτο συνάγεται αβίαστα από αποφάσεις σαν την Urban, Λουλουδάκης και την Grifhorst

¹¹⁵ ΔΕΚ Απόφαση του Δικαστηρίου της 23.11.2000, Thyssen Stahl, C-441/97σκ. 31, ΔΕΚ Απόφαση της 1.10.2009, C-141/08, Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware Co, σκ. 94

¹¹⁶ Πρβλ. ΔΕΚ, Απόφαση της 12.12.2002, C-395/00, Distillerie Fratelli Cipriani, σκέψεις 50-54 (επιχειρηματίας που εγγυήθηκε την καταβολή των ειδικών φόρων καταναλώσεως και ο οποίος δεν έλαβε εγκαίρως γνώση του γεγονότος ότι δεν είχε γίνει άρση του καθεστώτος αναστολής, ώστε να μπορέσει να αποδείξει εντός της οριζόμενης στην Οδηγία 92/12 προθεσμία τη νομιμότητα της πράξεως ή τον τόπο όπου πράγματι διαπράχθηκε η παράβαση ή η παρατυπία) και ΔΕΚ Απόφαση της 18.12.2008, C-349/07, Sorropé, σκέψεις 36-38 (εκ των υστέρων επιβολή εισαγωγικών δασμών, κατόπιν ελέγχου που διαπίστωσε ότι τα εισαχθέντα εμπορεύματα δεν έπρεπε να έχουν τύχει προτιμησιακής τελωνειακής μεταχείρισης, η οποία στηρίχθηκε σε κριθέντα ως πλαστά πιστοποιητικά καταγωγής και έγγραφα μεταφοράς, ανεξαρτήτως σχετικής συμμετοχής ή γνώσης του εισαγωγέα).

¹¹⁷ Δημητρακόπουλος, ό.π., σελ. 32., Για τη διάκριση μεταξύ κυρώσεως και φορολογικής επιβαρύνσεως, πρβλ. τις ΣτΕ 1492/2013, 1819/2009, 7μ. 5116/1995,

3. Η έννοια της επιείκειας

Η χαρακτηριστικότερη έκφανση της διακριτικής ευχέρειας στο χώρο του φορολογικού δικαίου αποτυπώνεται στην αόριστη αξιολογική έννοια της επιείκειας.¹¹⁸ Η επιείκεια συνιστά κατά τη γνωστή ρήση, την προσωποποίηση της έννοιας της δικαιοσύνης κατά τις φυσικές της διαστάσεις στην ατομική περίπτωση.¹¹⁹ Έτσι κάθε ενέργεια της φορολογικής διοικήσεως καταλήγει ακριβώς στο όριο της ανεπιείκειας, της παράλογης υπαγωγής, εκεί ακριβώς που αναδεικνύεται η μέγιστη όψη της ευχέρειας, επιτρέποντας την είσοδο του φυσικού δικαίου στην ατομική περίπτωση στο χώρο του αναγκαστικού δικαίου.¹²⁰

Οι περιπτώσεις λανθάνουσας ευχέρειας στο φορολογικό δίκαιο δεν σχηματοποιούνται, ακριβώς επειδή πρέπει να προσαρμόζονται στα δεδομένα της εκάστοτε υποθέσεως, ώστε να είναι συμβατές με τις συνταγματικές αρχές φορολογήσεως, η ευχέρεια όμως όπου λανθάνει πρέπει να συνοδεύεται από υψηλές εγγυήσεις, διότι η ορθή χρήση της είναι ουσιώδες συστατικό φορολογικού πολιτισμού.¹²¹

Στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, η αρχή της επιείκειας εκφράζεται με την ανέκαθεν κρατούσα στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας αρχή της επεικεστέρας κυρώσεως.^{122, 123} Το ΣτΕ δέχτηκε εν Ολομελεία με την υπ' αριθμόν

¹¹⁸ Ήδη το ΒΦΗ με την από 17.04.1951 γνωμοδότησή του έκρινε ότι οι έννοιες της επιείκειας και της καταλληλότητας είναι αόριστες αξιολογικές έννοιες και θέτουν όρια στην ευχέρεια. Η ευχέρεια δεν είναι ελεύθερη, είναι τμήμα της έννομης τάξεως που υπόκειται και αυτό στις αντικειμενικές της αξίες, την επιείκεια, την ισότητα και την τελολογία του νόμου. Έτσι G. Felix, *Ermessensausübung im Steuerrecht*, Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf, 1955, σελ. 54, 64, ο οποίος υποστηρίζει ότι η έννοια της επιείκειας κυμαίνεται μεταξύ της δικαιοσύνης, όπως αυτή έχει αποτυπωθεί στο θετικό δίκαιο, και δικαιοσύνης με την έννοια του φυσικού δικαίου, S.Müller-Franken, *Maßvolles Verwalten*, 2004, σελ. 477, ο οποίος αναφέρει ότι η αόριστη έννοια της επιείκειας έχει ελαστικά όρια. Εκεί που σταματάει η ελαστικότητά της ξεκινά η παρανομία. Η ουσιαστική ορθότητα επομένως της αποφάσεως έγκειται ακριβώς στην ανακάλυψη αυτών των ελαστικών ορίων.

¹¹⁹ H.-W. Kruse, *Über das Ermessen im Verwaltungs- und Steuerrecht*, σε Liber Amicorum H.-U. Erichsen, Heymann Verlag, Köln, 2004, σελ. 3

¹²⁰ Kruse, ό.π., σελ.6, Για το πεδίο του φορολογικού δικαίου, η έννοια της αμιγούς δικαιοσύνης αντικαταστάθηκε με την έννοια της επιείκειας, όπως επιβεβαίωσε και το ΒΦΗ με την από 17.04.1951 Gr S D 1/51 S (BStBl 1951 III S. 107).

¹²¹ Felix, ό.π., σελ. 14

¹²² ΣτΕ 1438/2018 επταμ., 4469/2014, 3278/2007, 3821/2005, 4055/1998, ΣτΕ 1525/1955, 2460/1981, 4011/1981, 2672/1984, 3250/1988, 4055/1998, 3281/2005, 3278/2007, 4158/2009, 2408/2010, 1491/2011, 4166/2012 κ.ά, I. Γράβαρη, φορολογικές κυρώσεις. Όροι και όρια της τιμωρίας, ΘΠΔΔ 12/2011, σελ. 1095.

¹²³ Στο καθεστώς του ΚΦΔ αντίστοιχη περίπτωση είναι η: Η μεταβατική διάταξη της παρ. 32 του άρθρου 72 ΚΦΔ, η οποία θέτει ζήτημα εφαρμογής επεικεστέρας κυρώσεως με την διάταξη, της περ. α, και δύο διατάξεις, των περ. β και γ, με κριτήριο το στάδιο στο οποίο ευρίσκεται η υπόθεση, και στις δύο, όμως, περιπτώσεις υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Ειδικότερα, για όλες τις περιπτώσεις, ορίζει ότι οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 ΚΦΔ είναι δυνατόν να εφαρμοσθούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τον χρόνο δημοσιεύσεως του ΚΦΔ (26.7.2013) και επισύρουν πρόστιμα του άρθρου 5 παρ. 10 και του άρθρου 6 του Ν 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπιστώσεώς

459/2013 απόφασή του, εμμέσως, πλην σαφώς, ότι εφαρμόζεται η αρχή αυτή στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων, ενώ οι ΣτΕ 4469/2014 και 2556/2014 προσδιόρισαν συγκεκριμένα το περιεχόμενό της. Ειδικότερα η ΣτΕ 4469/2014 έκρινε ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής κυρώσεως, η οποία επιπλέον συνιστά γενική αρχή του ημεδαπού και του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ενώσεως,¹²⁴ έχει την έννοια ότι ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένο διοικητικό αδίκημα δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περιπτώσεως, κατόπιν συγκρίσεως όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παραβάσεως έως και την εκδίκαση της υποθέσεως από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο.¹²⁵ Η ΣτΕ 2556/2014 κρίνοντας επί υποθέσεως επιβολής πολλαπλού τέλους λαθρεμπορίας προσδιόρισε τον τρόπο αλλά και το χρονικό εύρος της συγκρίσεως για την εξεύρεση του ευμενέστερου και συνεπώς εφαρμοστέου νεότερου νόμου ορίζοντας ότι αναφορικά με τις διατάξεις του άρθρου 97 παρ. 3 του Ν 1165/1918 και του άρθρου 1 παρ. 57 του Ν 3583/2007 ότι ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου δεν κρίνεται

τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 ΚΦΔ επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου. Κοινό χαρακτηριστικό βέβαια όλων των περιπτώσεων είναι ότι η πράξη (α.ε.π. = απόφαση επιβολής προστίμου) έχει ήδη εκδοθεί. Αναλυτικά για το σύστημα των κυρώσεων υπό τον ΚΦΔ βλ. Γ.Μέντη, Το διαχρονικό δίκαιο στη φορολογική διαδικασία και στις φορολογικές κυρώσεις - Ερμηνευτική προσέγγιση στις μεταβατικές διατάξεις του ΚΦΔ και του Ν 4337/2015, ΘΠΔΔ 10/2015, σελ. 897επ

¹²⁴ Βλ. ΣτΕ 2556/2014μ. και 2957/2013 με παραπομπές στη σχετική νομολογία του ΔΕΚ, Βλ. αναλυτικά ΣτΕ 2957/2013, ΣτΕ 2408/2010, 3278/2007, 3821/2005, 4055/1998. Η εν λόγω αρχή απορρέει και από το άρθρο 7 της [κυρωθείσης με το ν.δ. 53/1974 (ΦΕΚ Α' 256)] Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.), το οποίο επιβάλλει την αναδρομική εφαρμογή του ευμενέστερου για τον παραβάτη «ποινικού» νόμου (βλ. Ε.Δ.Δ.Α. μείζ. συνθ. απόφαση της 17ης.9.2009, 10249/03, Scorpola κατά Ιταλίας, σκέψεις 108 - 109 και ΣτΕ 2957/2013), και εφαρμόζεται και σε περίπτωση επιβολής διοικητικής κυρώσεως που συνιστά «ποινή» με βάση τα κριτήρια της νομολογίας Engel (βλ. Ε.Δ.Δ.Α. απόφαση επί του παραδεκτού της 24ης.11.1998, 38644/97, κατά Ηνωμένου Βασιλείου και ΣτΕ 2957/2013), οι διοικητικές δε κυρώσεις που επιβάλλονται για την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας συνιστούν, κατ' αρχήν, «ποινές» δυνάμει των ανωτέρω κριτηρίων (βλ. Ε.Δ.Δ.Α. απόφαση της 24ης.2.1994, 12547/86, ... κατά Γαλλίας, σκέψη 47, μείζ. συνθ. απόφαση της 23ης.11.2006, 73053/01, ... κατά Φινλανδίας, σκέψη 38, 9.4.2013 (decision), 40174/08, ... κατά Σαν Μαρίνο, σκέψη 23). Η αρχή αυτή συγκαταλέγεται, προσέτι, και μεταξύ των γενικών αρχών του ενωσιακού δικαίου (βλ. Δ.Ε.Κ. μείζ. συνθ. απόφαση της 11ης.3.2008, C-420/06, Jager, σκέψη 59, απόφαση της 8ης.3.2007, C-45/06, Campina, σκέψη 32, μείζ. συνθ. απόφαση της 3ης.5.2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, Berlusconi κ.λπ., σκέψεις 67 - 69 και ΣτΕ 1438/2018 επταμ., 2556/2014 επταμ., 4159-4160/2009 επταμ., 2957/2013, 3457/2012, 1491/2011 κ.ά.), οι οποίες, όμως, ευρίσκουν πεδίο εφαρμογής μόνον στις υποθέσεις που παρουσιάζουν επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της Ενώσεως (βλ. ΣτΕ 1438/2018 επταμ., πρβλ. Δ.Ε.Ε. μείζ. συνθ. απόφαση της 26ης.2.2013, C-617/10, Akerberg Fransson, σκέψεις 17 - 23), με αποτέλεσμα, ούτω, σε υποθέσεις, στις οποίες δεν προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής ενέχουν περιορισμό της ασκήσεως από τον προσφεύγοντα θεμελιώδους κοινοτικής ελευθερίας, να μην έλκεται σε εφαρμογή, ως γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου, η εν θέματι αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κυρώσεως (πρβλ. Δ.Ε.Κ. απόφαση της 29ης.5.1997, C-299/95, Kremzow, σκέψεις 15 - 19 και ΣτΕ 1438/2018 επταμ.).

¹²⁵ ΣτΕ 1438/2018 7μ, 2556/2014 7μ, 4469/2014, 2957/2013

γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περιπτώσεως, και δη κατόπιν συγκρίσεως όχι μόνον του πρώτου και του τελευταίου, αλλά όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη παραβάσεως έως και την εκδίκαση της υποθέσεως ενώπιον του δευτεροβαθμίου δικαστηρίου, τούτο δε παρά τα οριζόμενα στο άρθρο 98 παρ. 3 του ΚΔΔ. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης κύρωσης κρατεί, πλέον, παγίως στη νομολογία του ΣτΕ.¹²⁶

Αυτό που έχει σημασία για τη διενέργεια ακροάσεως είναι ότι όσο πιο έντονος είναι ο περιορισμός, τόσο πιο σίγουρη πρέπει να είναι η φορολογική αρχή για τα πραγματικά περιστατικά, βάσει των οποίων θα κριθεί και η επιλογή του ευμενέστερου νόμου.¹²⁷ Κάθε περίπτωση ευχέρειας απαιτεί πάντως μεμονωμένη αντιμετώπιση, ενώ πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι ιδιαίζουσες περιπτώσεις του εκάστοτε πραγματικού.¹²⁸ Αυτό σημαίνει, όπως διευκρίνισε άλλωστε και η απόφαση του ΒΦΗ του 195, ότι η επιείκεια, ως νομικός όρος, μόνο με μια ορθή λύση μπορεί να γίνει δεκτή κάθε φορά.

Ίσως η χαρακτηριστικότερη περίπτωση εφαρμογής της αρχής της επιεικεστέρας κυρώσεως στο φορολογικό δίκαιο, η οποία έχει δημιουργήσει πλούσια νομολογία, συνιστά η μεταβατική διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 24 ν. 2523/1997, κατά την οποία τυγχάνουν εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 5 ν. 2523/1997, εφόσον είναι επιεικέστερες των αντίστοιχων διατάξεων του ΚΒΣ.¹²⁹ Ειδικότερα, επί παραβάσεως λήψεως και καταχωρίσεως εικονικού τιμολογίου όταν ο χρόνος

¹²⁶ ΣτΕ 1438/2018, 2723/2017 7μ, 1545/2016, 221/2015, 1240/2015. Βλ. αναλυτικά για την αρχή: Γ. Μέντης, Η εξουσία του Δικαστηρίου για τον έλεγχο της νομικής πλημμέλειας και την εφαρμογή της επιεικεστέρας διατάξεως στις φορολογικές διαφορές, σε ΔιΔικ 6/2016, σελ. 801επ. Παρομοίως και στη γερμανική έννομη τάξη όπου κρίθηκε ότι (FG München, Ur.v. 7.12.1954, I 4/54 (EFG 1955 S. 118), Επιεικές συνεπώς είναι ένα μέτρο μόνο τότε, όταν δεν περιορίζει τον ενδιαφερόμενο/καθ' ου στη νομική και οικονομική κατάστασή του περισσότερο από αυτό που είναι κατάλληλο για την επίτευξη του σκοπού. Έτσι Felix, ό.π., σελ. 55., Κατά την επιβολή του φόρου στην ατομική περίπτωση, επιείκεια δεν υπάρχει αυτή οδηγεί σε μια μη ανεκτή ή κατάφωρη παραβίαση ενός ατομικού δικαιώματος, αρμόδιο για την κρίση αυτή είναι πάντα το δικαστήριο. Έτσι S. Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, 2004, με παραπομπές στις BVerfG v. 22.5.1963, BVerfGE 16, 147, 177; 17.7.1974, BVerfGE 38, 61, 102; v. 12.10.1976, BVerfGE 43, 1, 12; v.19.12.1978, BVerfGE 50, 57, 86

¹²⁷ Felix, ό.π., σελ. 55

¹²⁸ Felix, ό.π., σελ. 58

¹²⁹ ΣτΕ 722/2014, 1281/2011, 3403/2010. Την αρχή της επιεικεστέρας κυρώσεως οφείλει να εκφράζει ο νομοθέτης των φορολογικών κυρώσεων με τις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου νόμου, άλλως, κατά τις ανωτέρω νομολογιακές παραδοχές, ελλείπει αντίθετης ρύθμισης, ισχύει ο ευνοϊκότερος για τον φορολογούμενο νόμος. Βλ. σχετικά Μέντης, Το διαχρονικό δίκαιο στη φορολογική διαδικασία και στις φορολογικές κυρώσεις - Ερμηνευτική προσέγγιση στις μεταβατικές διατάξεις του ΚΦΔ και του Ν 4337/2015, ΘΠΔΔ, 10/2015, σελ. 897επ, Χρ. Ν. Τότση, Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογία εισοδήματος, Λογιστής 46 (1999), 904 επ. Ο δικαστής, προβαλλομένου παραδεκτώσ σχετικού λόγου, έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων από τη Διοίκηση, όσο και αν ο νομοθέτης, με τις μεταβατικές του διατάξεις έχει εκφράσει την αρχή της επιεικέστερης κύρωσης. Έτσι ΣτΕ 4160/2009.

διαπράξεως της παραβάσεως είναι υπό την ισχύν του ΚΒΣ και ο χρόνος εκδόσεως της πράξεως επιβολής προστίμου είναι υπό την ισχύν του ν. 2523/1997 (ακόμα και μετά τον ν. 3220/2004), τίθεται ζήτημα εφαρμογής διαχρονικού δικαίου, αφού κατά το χρόνο διαπράξεως της παραβάσεως ίσχυαν οι διατάξεις των άρθρων 32§1 και 33§4 ΚΒΣ, ενώ κατά το χρόνο εκδόσεως της οικείας καταλογιστικής πράξεως ίσχυε η διάταξη του άρθρου 5 § 10 ν. 2523/1997 (και η προσθήκη στο άρθρο 5 της § 11 του ν. 3220/2004, σύμφωνα με την οποία δεν τιμωρούνταν η παράβαση της καταχωρίσεως εικονικού τιμολογίου, όταν είχε επιβληθεί πρόστιμο για τη λήψη αυτού). Οι διατάξεις δε του ν. 2523/1997 είναι επιεικέστερες μόνο όταν η εφαρμογή του στη συγκεκριμένη περίπτωση άγει στην επιβολή ελαφρότερης κυρώσεως σε σχέση με την επιβλητέα κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ, τούτο δε προκύπτει μόνο κατόπιν προηγούμενης ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ, όταν δηλαδή η φορολογική αρχή δεν ασκεί πλημμελώς την κατά τις ίδιες διατάξεις του ως άνω Κώδικος εξουσία επιμετρήσεως του επιβλητέου προστίμου, υπολαμβάνουσα, αντιθέτως προς τα οριζόμενα στο άρθρο 40 § 16 ν. 3220/2004 ότι τιμωρούνται και οι δύο παραβάσεις της λήψεως εικονικού τιμολογίου και της καταχωρίσεως αυτού στα βιβλία του λήπτη. Έτσι, όταν το ΣτΕ κλήθηκε να αποφανθεί ποιά είναι επιεικέστερη κύρωση για την παράβαση της λήψεως και καταχωρίσεως εικονικού τιμολογίου μεταξύ της διατάξεως του άρθρου 32 παρ. 1 του ΚΒΣ που όριζε επιβολή προστίμου μέχρι το πενταπλάσιο της αξίας της συναλλαγής και της αντιστοίχου του άρθρου 5 παρ. 10 εδ. β' του Ν 2523/1997, που όριζε, αντικειμενικά, την επιβολή προστίμου διπλασίου της αξίας της συναλλαγής, έταμε ορθώς τη διαφορά, αποφαινόμενο ότι αυτό θα κριθεί σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση και αφού ασκηθεί, στην πρώτη διάταξη, η εξουσία επιμετρήσεως από τη Διοίκηση, ώστε να την καταστήσει συγκρίσιμη με τη δεύτερη και ακολούθως να γίνει η επιλογή της επιεικεστέρας διατάξεως, ως εφαρμοστέας.¹³⁰

Συντρέχοντας εν προκειμένω του στοιχείου της επιμετρήσεως, υφισταμένης άρα διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής διοικήσεως ως προς τις έννομες συνέπειες εφαρμογής κανόνων δικαίου με το αυτό πραγματικό, ο καθ'ου απαιτείται να κληθεί σε ακρόαση προκειμένου να διατυπώσει τους ισχυρισμούς του αναφορικά με το «πόσο» και «πώς» του ληφθησόμενου μέτρου.¹³¹ Δεδομένης της αιτήσεως που προβλέπει ο νόμος ότι πρέπει να υποβληθεί ενώπιον του Προϊσταμένου της ΔΟΥ με αίτημα τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και της άποψης της νομολογίας ότι έτσι παρέχεται στον διοικούμενο το δικαίωμα εφαρμογής στην περίπτωσή του των ευμενέστερων διατάξεων του νέου νόμου, πρέπει να υποστηριχθεί, ότι η δυνατότητα αυτή δύναται σε κάθε περίπτωση να παρέχεται και στο στάδιο της ακροάσεως πριν την έκδοση της

¹³⁰ ΣτΕ 297-300/2003, 1524/2010, 1281/2011, 3711/2011, 3807/2011, 3936/2012, πρβλ. 221/2015, 3837/2014

¹³¹ Σύμφωνα με τη μία εκ των δύο βασικών προϋποθέσεων χορήγησης δικαιώματος ακροάσεως κατά την ΣτΕ Ολ. 2370/2007.

καταλογιστικής πράξεως και πριν την εκκρεμοδικία της υποθέσεως, να λαμβάνει δε γνώση της δυνατότητας αυτής ο φορολογούμενος μέσω της κοινοποιήσεως σε αυτόν του βασικού προσανατολισμού της διοικήσεως.¹³²

4. Η περίπτωση της μοναδικά ορθής λύσεως

Η άποψη ότι η συγκεκριμενοποίηση αόριστων αξιολογικών εννοιών επιτρέπει τη συναγωγή αποκλειστικά μιας ορθής λύσης ευθυγραμμίζεται με την επέκταση των συνταγματικών αρχών φορολογήσεως στην εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής και συναρτάται απολύτως με την προστατευτική λειτουργία της ακροάσεως.¹³³

Επειδή η διαδικασία συγκεκριμενοποιήσεως και λήψεως αποφάσεως διαρθρώνεται σε τρία στάδια, ήτοι την ερμηνεία, την εξακρίβωση του πραγματικού και τέλος την υπαγωγή, γίνεται γενικά δεκτό ότι είναι δυνατές οι περισσότερες ερμηνευτικές εκδοχές, αποδεκτή απόφαση όμως μπορεί να είναι μόνο μία, ως αποτέλεσμα ορθής υπαγωγής.¹³⁴, ¹³⁵ Το ιδανικό της αντικειμενικότητας της έννομης τάξεως βασίζεται επομένως στη μοναδικά ορθή λύση, παραδοχή με την οποία συμβιβάζεται πλήρως ο στόχος της εξατομίκευσης της φορολογικής ενοχής.

Η ευχέρεια πάντως δεν αποτελεί ζήτημα των αόριστων νομικών εννοιών ή των συνεπειών αλλά του αόριστου πραγματικού που η ύπαρξή τους προϋποθέτει.¹³⁶ Αυτή η τοποθέτηση της ευχέρειας στο πραγματικό του κανόνα δικαίου είναι συμβατή προς τις γενικές συνταγματικές αρχές φορολογήσεως, διότι αυτό συνεπάγεται αναγνώριση της δυνατότητας ακροάσεως σε σχέση με τα περιστατικά που θα στηρίξουν την ατομική φορολογική πράξη. Όπου δηλαδή ο νόμος προβλέπει ευχέρεια ως προς τις έννομες συνέπειες συνήθως πάντα θα χρειάζεται και μια συμπλήρωση των στοιχείων του πραγματικού και αυτόν ακριβώς το ρόλο επιτελεί η ακρόαση, αυτής ακριβώς η συμπλήρωση ονομάζεται ευχέρεια ως προς το πραγματικό του κανόνα δικαίου. Είναι λειτουργική προϋπόθεση της επελεύσεως της μοναδικά ορθής επιλογής ή και αντίστροφα, η επονομαζόμενη επομένως ευχέρεια επιλογής ως προς το αποτέλεσμα δεν προϋποθέτει ένα αυτοματοποιημένο

¹³² Η αίτηση προβλέπεται στο άρθρο 24§4 ν. 2523/1997. ΣτΕ 740/2013, 44/2013, 1714/2012, 1801/2009, 1438/2006, 3935/2012.

¹³³ H.-J.Koch, Unbestimmte Rechtsbegriffe und Ermessensermächtigungen im Verwaltungsrecht, 1979, σελ. 77

¹³⁴ Koch, ό.π., σελ. 77

¹³⁵ Koch, ό.π., σελ. 77

¹³⁶ Koch, ό.π., σελ. 127, W.Schmidt, Gesetzesvollziehung durch Rechtsetzung, 1969, σελ.157

διοικητικό καθήκον αλλά αποτελεί συνάρτηση και λογικό επακόλουθο της συμπλήρωσης του πραγματικού, ώστε να εξασφαλίζεται η εσωτερική συνοχή του φορολογικού κανόνα.¹³⁷

Η ακρόαση στις ανωτέρω περιπτώσεις επιβολής της επιεικεστέρας κυρώσεως λόγω προβλέψεως από το νόμο εξουσίας επιμετρήσεως της διοικήσεως συναρτάται με τον πεδίο των εννόμων συνεπειών. Το πραγματικό όμως είναι αυτό που περιγράφει τις προϋποθέσεις ευχέρειας, οι έννομες συνέπειες την άσκηση της ευχέρειας, άμεσα συνδεδεμένες για το λόγο αυτό, δεν μπορεί ως εκ τούτου να συρρικνωθεί η ευχέρεια μόνο στο πεδίο του εννόμων συνεπειών αλλά μεταφέρεται το δίχως άλλο και στο πεδίο του πραγματικού και κατ' επέκταση το ίδιο και η ακρόαση.¹³⁸ Άσκηση διακριτικής ευχέρειας χωρίς συμπλήρωση των στοιχείων του πραγματικού είναι αντιφατική, αντιστρατεύεται την ίδια της την έννοια.¹³⁹ Η ευχέρεια είναι κάλυψη κενών, όχι ερμηνεία.¹⁴⁰

Το περιθώριο ευχέρειας κατόπιν συνεκτιμήσεως όλων των προσωπικών παραμέτρων και ιδιορρυθμιών της περιπτώσεως στενεύει τόσο πολύ στην ατομική περίπτωση, ώστε να δέχεται ως ορθή μόνο μια επιλογή - λύση, ακόμα και όταν στο πραγματικό του κανόνα δικαίου υπάρχει αόριστη αξιολογική έννοια.¹⁴¹ Πρόκειται για την περίπτωση της συρρικνώσεως της διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως στο μηδέν,¹⁴² η οποία πρακτικά σημαίνει ότι αφού η διοίκηση άσκησε τη διακριτική της ευχέρεια και συνεκτίμησε τα επιχειρήματα του καθ' ου, η επερχόμενη έννομη συνέπεια έχει πλέον τόσο εξατομικευτεί, ώστε να εμφανίζεται ως δέσμια για την υπό κρίση στάθμιση. Αυτό σημαίνει ότι η υποχρεωτική άσκηση διακριτικής ευχέρειας συμπυκνείται στην αξίωση για μια πράξη συγκεκριμένου περιεχομένου.¹⁴³ Το αποτέλεσμα της συρρικνώσεως της διακριτικής ευχέρειας στο μηδέν θα είναι έτσι σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας, διότι μόνο ένα μέτρο θα είναι αυτό που θα υπηρετεί τον σκοπό της διατάξεως, ένα θα είναι το λιγότερο επιβαρυντικό και ένα θα αποδεικνύεται ως το αναλογικό μεταξύ επιδιώξεως του σκοπού και επιβαρύνσεως του καθ' ου.¹⁴⁴

¹³⁷ Koch, ό.π., σελ. 128

¹³⁸ Koch, ό.π., σελ. 132

¹³⁹ Koch, ό.π., σελ. 132

¹⁴⁰ Koch, ό.π., σελ. 160

¹⁴¹ Klein, Abgabenordnung, 2018, 14 Aufl., § 5 AO Rn. 3

¹⁴² Klein, ό.π., Rn. 12

¹⁴³ Bader/Ronellenfitsch, Verwaltungsverfahrensgesetz, 2.Aufl. 2016, § 40 VwVfG, Rn. 72

¹⁴⁴ Bader/Ronellenfitsch, ό.π., Rn. 74: Συρρίκνωση της διακριτικής ευχέρειας στο μηδέν μπορεί να υπάρχει και σε περιπτώσεις, τις οποίες η διοίκηση αντιμετωπίζει με τον ίδιο τρόπο, ασκώντας παγίως και με όποιο τρόπο τη διακριτική ευχέρειά της, σε παρόμοιες περιπτώσεις ή όταν αυτοδεσμεύεται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

§ 1. Εξαιρέσεις από το δικαίωμα ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία

I. Μεθοδολογική αντιμετώπιση του ζητήματος

Το μεθοδολογικό ζήτημα των εξαιρέσεων από την ευρέως διατυπωμένη συνταγματική διάταξη του άρθρου 20 § 2 Σ και δευτερευόντως από τα 6 ΚΔΔιαδ και 28 §1, 62 § 4 ΚΦΔ πρέπει αν μη τι άλλο να αποδοθεί στο χαρακτηρισμό του δικαιώματος ακροάσεως ως αρχής και μάλιστα ως επιταγής βελτιστοποιήσεως. Είναι πράγματι ο χαρακτηρισμός αυτός, ο οποίος προσδίδει μια αέναη κίνηση στο κανονιστικό περιεχόμενο των αρχών προς τον μέγιστο δυνατό βαθμό, το optimum που συνιστά το ίδιον των αρχών, χάριν του οποίου ο βαθμός πραγματώσεώς τους ποικίλλει, εξαρτώμενος κάθε φορά από την ύπαρξη πραγματικών και νομικών δυνατοτήτων, μεταξύ των οποίων και άλλες αρχές.¹ Η διαπίστωση ότι η βελτιστοποίηση του περιεχομένου μιας αρχής συναρτάται προς την σχετικοποίηση του περιεχομένου μιας άλλης υπονοεί ότι η σύγκρουση και η

¹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 180, Koch, ό.π., σελ. 228. Οι αρχές ως Optimierungsgebote (επιταγές του ιδανικού, του βέλτιστου) παρουσιάζουν μια ομοιότητα με αυτό που ονομάζουμε αξίες. Η έννοια της αξίας ωστόσο είναι πολυσήμαντη. Εν προκειμένω ενδιαφέρει μόνο ο χαρακτήρας τους ως κριτήρια για συγκριτική αξιολόγηση συγκεκριμένα είναι επιχειρήματα για συγκριτική αξιολογική κρίση (Gründe für komparative Werturteile). Η διαφορά τους έγκειται στο ότι η επίλυση σε περίπτωση συγκρούσεως αρχών θα πρέπει να απαντά στο ερώτημα ποιό είναι το οριστικά δέον (was definitiv gesollt ist), ενώ σε περίπτωση συγκρούσεως αξιών το ερώτημα είναι ποιό είναι το οριστικά καλύτερο (was definitiv besser ist). Έτσι μπορεί να υποστηριχθεί ότι οι αρχές και οι αξίες είναι το ένα και το αυτό, εμφανιζόμενες άλλοτε με δεοντολογικό και άλλοτε με αξιολογικό μανδύα. Αυτό καθιστά σαφές, ότι το ζήτημα των σχέσεων υπεροχής μεταξύ αρχών αντιστοιχεί στο ζήτημα της κατάταξης των αξιών. Ακόμη και αν η νομική θεώρηση υποστηρίζει πάντα ως καταλληλότερη την δεοντολογική κρίση (Sollensurteil, για τον ορισμό αυτό βλ. αναλυτικά K. Engisch, Logische Studien zur Gesetzesanwendung, 3η έκδ., Heidelberg 1963, σελ. 3επ βλ.υποσ.58, σελ. 229), η αντιστοιχία με τις αξίες έχει και αυτή τη σημασία της. Αυτό διότι αφενός το ζήτημα της κατατάξεως των αξιών είναι ζήτημα σχέσεων υπεροχής σε περίπτωση συγκρούσεως αρχών αφετέρου η αντιστοιχία αυτή διασαφηνίζει ότι και μέσω του πεδίου των αρχών και το πεδίο των κανόνων, το οποίο έχει αμιγώς δεοντολογικό χαρακτήρα, προστίθεται ένα πεδίο, το οποίο πίσω από μια δεοντολογική μορφή έχει αξιολογικό χαρακτήρα. Έτσι το δικαιοκώ σύστημα περιλαμβάνει τόσο δεοντολογικά όσο και αξιολογικά στοιχεία. Έτσι R. Alexy, Elemente einer juristischen Begründungslehre, Nomos Verlagsgesellschaft, σελ. 228, W.K.Frankena, Value and Valuation, σε P.Edwards, The Encyclopedia of Philosophy, Bd.7, New York/London, 1967, σελ. 229επ, R.Lautmann, Wert und Norm, 2.Aufl., Opladen 1971, Chr.Weinberger, O.Weinberger, Logik, Semantik, Hermeneutik, München 1979, σελ.148επ, Fr.v.Kutschera, Einführung in die Logik der Normen, Werte und Entscheidungen, Freiburg/München, 1973, σελ.85επ. Για τη διάκριση δεοντολογικών και αξιολογικών ορισμών και το ζήτημα της μεταξύ τους σχέσεως βλ. C.H.v. Wright, The Logic of Preference, Edinburgh 1963, σελ. 7 και του ιδίου, The Variety of Goodness, London 1963, σελ.6επ., 156 επ. Για τον όρο “Sollensurteil” (δεοντολογική κρίση) πρβλ Κ. Engisch, Logische Studien zur Gesetzesanwendung, 3.Aufl.Heidelberg, 1963, σελ. 3επ

στάθμιση είναι στοιχεία εγγενή της υποστάσεώς τους.² Σύγκρουση υπάρχει όταν το πραγματικό περισσότερων αρχών διεκδικεί εφαρμογή, οι έννομες συνέπειες όμως εξαρτώνται από την υπεροχή της μιας σε βάρος της άλλης και είναι διαφορετικές σε κάθε περίπτωση.³ Αναντίρρητα η καθολική και ανεξάρτητη εφαρμογή του δικαιώματος ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία θα επέφερε πραγματικό αδιέξοδο στη διοίκηση, συνιστάμενο στην αδυναμία εκπληρώσεως των δημοσίου δικαίου σκοπών της φορολογικής διοικήσεως, στην επιβράδυνση της διοικητικής δράσεως και στην επίταση φαινομένων γραφειοκρατίας και ευθυνοφοβίας.⁴ Είναι προφανές ότι η άρνηση χορηγήσεως δικαιώματος ακροάσεως πριν τη λήψη των διασφαλιστικών των συμφερόντων του Δημοσίου μέτρων του άρθρου 14 ν. 2523/1997, των πράξεων των εκδιδόμενων κατ' απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοικήσεως ή η έλλειψη «πρωτόβαθμης» ακροάσεως σε περίπτωση παροχής της κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής υποδηλώνουν κατά τη νομολογία την αδήριτη αναγκαιότητα αποδέσμευσης των οργάνων της φορολογικής διοικήσεως από την υποχρέωση τηρήσεως του ουσιώδους διαδικαστικού τύπου της προηγούμενης ακροάσεως σε περιπτώσεις ματαιώσεως του σοβαρού σκοπού δημοσίου συμφέροντος, εντός του τιθέμενου από το Σύνταγμα και τους νόμους χρονικού και οικονομικού πλαισίου με το υπάρχον έμπυχο δυναμικό και τις διαθέσιμες υλικοτεχνικές υποδομές.⁵

Η συνταγματικής περιωπής αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας⁶ συνιστά το αντίπαλο δέος της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως, το ουσιαστικό περιεχόμενό της ωστόσο σχετικοποιείται καθώς αποτελεί άμεση συνάρτηση των επιδιωκόμενων συνταγματικών στόχων φορολογικής δικαιοσύνης, είναι δηλαδή το μέσο για την πραγμάτωση των ουσιαστικού δικαίου στόχων, προς τους οποίους αντιπαρατίθεται το διαδικαστικό δικαίωμα περί προηγούμενης ακροάσεως. Εύλογα επομένως έχει χαρακτηριστεί ως το διαδικαστικό ανάλογο του δημοσίου

² R. Alexy, *Theorie der Grundrechte*, Suhrkamp, 1986, σελ. 75επ, H.J.Koch, *Elemente einer juristischen Begründungslehre, Die normtheoretische Basis der Abwägung*, Beck, München, 1982, σελ. 235 επ, M. Borowski, *Grundrechte als Prinzipien*, 1998, Nomos, Baden Baden, σελ. 76, R.Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Harvard University Press, Massachusetts, 1977, Pp. 563., 26 *Cath. U. L. Rev.* 908

³ Borowski, *ό.π.*, σελ. 75,

⁴ Π.Λαζαράτος, *Αποτελεσματικότητα της Διοίκησης, Ένα νομικό επιχείρημα με συνταγματική θεμελίωση*, ΤοΣ 4/1991, σελ. 509, Α. Λιγωμένου, *Η Νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου και το Δικαίωμα της Προηγούμενης Διοικητικής Ακρόασης*, ΘΠΔΔ 8-9/2008, σελ.1021, της ίδιας, *Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου*, Σύνταγμα, άρθρο 20§ 2, *Διοικ.Μετ.* 1990, τ.41-42, *Ελ.Συν, Πρακτ. της 36ης Γεν.Συν.Ολ. της 26.11.1986*,

⁵ Η επιτάχυνση της διοικητικής διαδικασίας και η αποφυγή παρελκύνσεων κατά την εκδίκαση των φορολογικών διαφορών αποτέλεσε και το έναυσμα για τις ρυθμίσεις που επέφερε και ο ν. 3900/2010.

⁶ Π. Λαζαράτος, *Αποτελεσματικότητα της Διοίκησης: Ένα νομικό επιχείρημα με συνταγματική θεμελίωση*, ΤοΣ 1991, 4/1991, σελ. 510επ.. Ο συγγραφέας αναφέρει ότι η αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας θεμελιώνεται στην αρχή της νομιμότητας (26§2, 4, 3, 50, 82, 83 Σ), της ισότητας ενώπιον του νόμου (4Σ) και στην αρχή της αναλογικότητας (25§1δ'Σ). Αναλυτικά για την έννοια του αγαθού, Π. Λαζαράτος, *Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία*, σελ. 480επ. Ο συγγραφέας αναφέρει ότι «αγαθά υπό νομική έννοια είναι τα από το δίκαιο θετικά αξιολογούμενα κανονιστικά προστατευόμενα αντικείμενα. Τα συγκρουόμενα με την ακρόαση αγαθά ανήκουν εύλογα στον ιδεατό κόσμο και όχι στον υλικό».

συμφέροντος αφού άλλοτε συνδέεται εμφατικά με τη χρονική παράμετρο του μέτρου, ως ληφθέντος λόγω «προσωρινού και επείγοντος» χαρακτήρα,⁷ άλλοτε σταθμίζει το επιδιωκόμενο συμφέρον με την πάταξη της φοροδιαφυγής και την αποφυγή διαφθοράς των δημοσιονομικών οργάνων⁸ και άλλοτε επικαλείται την ίδια τη φύση του μέτρου, η οποία ως τυπική ή λαμβανόμενη βάσει αντικειμενικών δεδομένων αποκλείει κάθε περιθώριο ευχέρειας στην επικοινωνία του φορολογούμενου και του οργάνου της φορολογικής διοικήσεως.⁹ Πίσω από την επίκληση των ανωτέρω λόγων υφέρπει πάντα κάποιος σκοπός δημοσίου συμφέροντος σε κίνδυνο, η ικανοποίηση του οποίου απολαύει το προβάδισμα κατά τη σχετική στάθμιση με τη διαδικαστική υποχρέωση της διοικήσεως.¹⁰

Αποδεικνύεται συνεπώς ότι η στάθμιση είναι για τις αρχές χαρακτηριστικό στοιχείο της εφαρμογής τους.¹¹ Ενώ δηλαδή κατά την έρευνα των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 20§ 2 Σ ο ερμηνευτής κινείται στο κανονιστικό-τελολογικό πλαίσιο των εφαρμοζόμενων διατάξεων, αποσκοπώντας στη διαπίστωση, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, της αποκλίσεως μεταξύ ευρύτερου γράμματος και στενότερου τέλους, ώστε να επιβεβαιώνεται η ύπαρξη συγκαλυμμένων κενών, τα οποία θα πληρώσει με τελολογική συστολή, στην περίπτωση των εξαιρέσεων από την εφαρμογή του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως ο ερμηνευτής κινείται εκτός του κανονιστικού πεδίου των διατάξεων και αναζητά την ύπαρξη άλλων, συγκρουόμενων με το δικαίωμα ακροάσεως αρχών. Για την άρση των συγκρούσεων αυτών μετέρχεται των αρχών της αναλογικότητας, πρακτικής εναρμονίσεως και της προστασίας του πυρήνα του προστατευόμενου αγαθού.^{12 13}

⁷ ΣτΕ 269/2019, 179/2019, 1619/2017, 2059/2016, 397/2015, 1567/2015, 2297/2015, 5/2014

⁸ ΣτΕ 884/2016, 3474/2011

⁹ Πρβλ. Λαζαράτο, ό.π., σελ. 487, ο οποίος κάνει λόγο για «λογική διαπλοκή» της διοικητικής αποτελεσματικότητας, με τους επιδιωκόμενους στόχους ουσιαστικού δικαίου και του δημοσίου συμφέροντος. Συνδυασμός επείγοντος και δημοσίου συμφέροντος με τη φύση του μέτρου προκύπτει και από τον γερμανικό 91 § 2 ΑΟ και από 28 § 2 VwVfG.

¹⁰ Η διοίκηση δε διατάζει μάλιστα στις ανωτέρω περιπτώσεις να συνάγει τεκμήριο περί ελλείποντος συμφέροντος του βλαπτόμενου ως δυνατού λόγου εξαιρέσεως από το δικαίωμα ακροάσεως, όπως στις περιπτώσεις δέσμιων ενεργειών, που όπως ήδη αναπτύχθηκε πρόκειται για έλλειψη προϋποθέσεων εφαρμογής και όχι για εξαίρεση. Αλυσιτελής δε μια ακρόαση στις περιπτώσεις των δέσμιων μέτρων, αντικειμενικών μέτρων, του επείγοντος δημοσίου συμφέροντος δεν είναι, όπως θα αναπτυχθεί, σε κάθε περίπτωση δε ο ίδιος ο ενδιαφερόμενος αποφασίζει αν θέλει να τοποθετηθεί ή όχι. Έτσι Λαζαράτος, ό.π., σελ. 491

¹¹ Π. Δαγτόγλου, Ο κοινωνικός περιορισμός των ατομικών δικαιωμάτων, ΝοΒ 1985, σελ. 721, H.J.Koch, Die normtheoretische Basis der Abwägung, σε Elemente einer juristischen Begründungslehre, σελ. 242, R. Alexy, Rechtssystem und praktische Vernunft, σε του ίδιου, Recht, Vernunft, Diskurs, Suhrkamp Verlag, Frankfurt a/M, 1995, σελ.213-216,

¹² Η διενέργεια τελολογικής συστολής δεν πρέπει να συγχέεται με τη στάθμιση σε περίπτωση συγκρουόμενων αρχών, διότι έτσι αυξάνει ο υποκειμενισμός κατά την ερμηνεία, δεδομένου ότι το τέλος του κανόνα δεν προσδιορίζεται με αναφορά στον ίδιο και μόνο απομονωμένα αλλά σε συνάρτηση με τα συγκρουόμενα τέλη άλλων αρχών, όπως εν προκειμένω της διοικητικής αποτελεσματικότητας. Βλ. Λαζαράτο, Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή, το κείμενο της υποσημειώσεως 20, Βλ. Λαζαράτος, ό.π., σελ. 486

Μια πρόσθετη δυσχέρεια για τον ερμηνευτή και εφαρμοστή των ανωτέρω διατάξεων συνιστά η αδυναμία εκ των προτέρων καθορισμού του αριθμού των εξαιρέσεων.¹⁴ Πράγματι όπως συμβαίνει με κάθε αρχή, έτσι και με την προηγούμενη ακρόαση, η διατύπωση των εξαιρέσεων είναι ανέφικτη, ακριβώς επειδή αυτές δεν είναι μετρήσιμες όπως στην περίπτωση των κανόνων.¹⁵ Η «αδυναμία» αυτή πρέπει να θεωρηθεί επέκταση της βελτιστοποίησης. Πράγματι χάριν αυτής καθίσταται εφικτή η διατήρηση των αρχών στην έννομη τάξη σε περίπτωση συγκρούσεως, εν αντιθέσει με τους κανόνες, οι οποίοι αποβάλλονται, ιδιότητα, η οποία συνεπάγεται τον, μέσω αλληπάλληλων σταθμίσεων, σχηματισμό ενός συμπλέγματος κανόνων υπεροχής, οι οποίοι παρέχουν το προβάδισμα πότε στη μία αρχή και πότε στην άλλη αρχή.¹⁶ Αυτό σημαίνει ότι για κάθε συγκεκριμένη στιγμή ερμηνευτικής εκδοχής και προς άρση της συγκεκριμένης αξιολογικής αντινομίας,¹⁷ ο ερμηνευτής αναζητά την *de lege ferenda* ορθή ρύθμιση, την οποία δεν εμπεριέχει η *lex lata*.¹⁸ Πρόκειται για τη δημιουργία της μείζονος προτάσεως του δικανικού συλλογισμού, στην οποία θα υπαχθεί το κρινόμενο πραγματικό γεγονός.¹⁹ Έργο του ερμηνευτή του δικαίου είναι επομένως η διατύπωση της σχετικά εγκυρότερης προτάσεως κατόπιν συνεκτιμήσεως της ειδικώς εμφανισθείσας διαμορφώσεως. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν οι §§ 3, 4 του άρθρου 6

¹³ Θα μπορούσε να ισχυριστεί κανείς ότι η παραπάνω διάκριση μεταξύ προϋποθέσεων και εξαιρέσεων από την άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως συναρτάται προς την πλήρωση των κενών με αναγωγή σε «μη υπερβαίνουσες» ή «εγγενή στο νόμο δικαιοπλασία» (Κατά τους Larenz και Canaris *gesetzesimmanente Rechtsfortbildung*) και «υπερβαίνουσες» τον νόμο αξιολογήσεις/δικαιοπλασίες (*gesetzesübersteigende Rechtsfortbildung*) αντίστοιχα. Είναι συνεπώς μια διάκριση λειτουργική. Είναι πάντως χαρακτηριστικό κατά το συγγραφέα ότι το κοινό σημείο αναφοράς για τα δύο επίπεδα ερμηνευτικής προσεγγίσεως είναι ο νόμος. Αυτό βέβαια δε σημαίνει ότι καθορίζονται επακριβώς και τα πεδία, τα οποία κείνται από τη μία και την άλλη μεριά αυτού του σημείου τομής. Τα πεδία εντός και εκτός του νόμου δεν ορίζονται επακριβώς. Φ.Δωρής, Σκέψεις για τη διαπίστωση και πλήρωση των κενών στο δίκαιο, ΧρΙΔ Γ/2003, σελ. 597-598

¹⁴ Το κριτήριο του «Όλα η Τίποτα» συνδέεται με το αριθμητικά μετρήσιμο των εξαιρέσεων. R.Alexy, *Theorie der Grundrechte*, σελ. 75επ, Koch, *ό.π.*, σελ. 237επ

¹⁵ Ο Dworkin (1978, σελ. 25) ονομάζει “Gegenbeispiele” (counter-instances) τις περιπτώσεις υποχωρήσεως αρχών και διευκρινίζει ότι αυτές δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο μεταχειρίσεως όπως οι εξαιρέσεις στην περίπτωση των κανόνων. Αντίθετα με τις εξαιρέσεις στην περίπτωση των κανόνων, οι υποχωρήσεις σε περίπτωση συγκρούσεως αρχών δεν είναι μετρήσιμες. Koch, *ό.π.*, σελ. 237

¹⁶ Για την έννοια της βελτιστοποίησης “Optimierung” βλ. Koch, *ό.π.*, σελ. 245, R. Alexy, *Die logische Analyse juristischer Entscheidungen*, σε ARSP-Beiheft, N.F. 1980, σελ. 181, 196επ.

¹⁷ Α.Μανιτάκης, Η νομική φύση και ο πολιτικός χαρακτήρας της ερμηνεία του Συντάγματος, ΤοΣ, 1985, σελ. 476επ., Ε.Βενιζέλος, Η ερμηνεία του Συντάγματος μεταξύ νομικής δογματικής και επιστημολογικής ειλικρίνειας, ΝοΒ 12/1986, σελ. 193επ. Η αναζήτηση της σχετικά εγκυρότερης προτάσεως, δηλαδή της σχετικά εγκυρότερης σε κάποια συγκεκριμένη στιγμή ερμηνευτικής εκδοχής, προϋποθέτει την ύπαρξη πολλών περισσότερων προτάσεων που διεκδικούν τη θέση αυτή και ενδεχομένως την κατακτούν σε κάποια άλλη στιγμή., Κ. Τσάτσος, *ό.π.*, σελ. 155, Brandenburg, *Die teleologische Reduktion*, Schwarz Verlag, Göttingen, 1983, *ό.π.*, σελ. 63

¹⁸ Δωρής, *ό.π.*, σελ. 582, 586. Μόνο υπό την προϋπόθεση αυτή τίθεται σύμφωνα με τον συγγραφέα θέμα πληρώσεως του κενού. Η έννοια του κενού είναι έννοια λειτουργική, που προϋποθέτει αξιολόγηση με κριτήρια αντλούμενα από την έννομη τάξη γενικότερα. Η επιλεγείσα για την πλήρωση του κενού αυτού μέθοδος, προκειμένου να είναι η προσήκουσα, οφείλει να είναι, σύμφωνα με το άρθρο 93 § 3 Σ, «ειδικά και εμπεριστατωμένα αιτιολογημένη», με κριτήρια αντλούμενα από το ισχύον δίκαιο, όπως επιτάσσει η κατά το άρθρο 26Σ θεμελιώδης αρχή της διακρίσεως των εξουσιών.

¹⁹ Τσάτσος, *ό.π.*, σελ. 159: «η υπαγωγή ως εικός είναι πάντα τελολογική»

ΚΔΔιαδ. Είναι η στιγμή που οι αρχές αποτελούν την αιτία δημιουργίας του κανόνα, προσδίδοντας μεγαλύτερη συνοχή στη έννομη τάξη.²⁰

II. Μέθοδοι σταθμίσεως των συγκρουόμενων εννόμων αγαθών

1. Αρχή της αναλογικότητας

Όταν τουλάχιστον δύο αρχές, οι οποίες στην προκείμενη περίπτωση διεκδικούν εφαρμογή δύνανται αμφοτέρως να πραγματοποιηθούν σε μεγάλο βαθμό, απόλυτα ωστόσο καμία από τις δύο, τότε ενδεχόμενη μεταξύ τους σύγκρουση αίρεται με στάθμιση, κατά την οποία το προβάδισμα απολαύει διαφορετική κάθε φορά αρχή. Η στάθμιση συνεπώς είναι μια απόφαση,²¹ η οποία επιτυγχάνεται βάσει της αρχής της αναλογικότητας. Ο χαρακτήρας μιας διατάξεως ως αρχής υπονοεί την αρχή της αναλογικότητας *lato sensu*²² αλλά και η αρχή της αναλογικότητας υποδηλώνει την ύπαρξη αρχών και όπου εφαρμόζεται η αρχή της αναλογικότητας τότε υπάρχει και σύγκρουση αρχών ή έννομα προστατευόμενων συνταγματικών αγαθών.²³ Η διαπίστωση αυτή δεν απορρέει μόνο από την νομική φύση των θεμελιωδών δικαιωμάτων ως αρχών. Η αρχή της αναλογικότητας έχει συνταγματικό έρεισμα, απορρέει δε όχι μόνο από την αρχή του κράτους δικαίου, αλλά πολύ περισσότερο από την ίδια την ουσία των θεμελιωδών δικαιωμάτων, τα οποία ως γενική έκφραση

²⁰ Έτσι η συνταγματική αρχή της προηγούμενης ακροάσεως, ως επιταγή του βέλτιστου η οποία έχει το εξής περιεχόμενο: «Το δικαίωμα ακροάσεως ισχύει για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του» ως επιταγές του βέλτιστου (*optimum*) επιβάλλουν τη σχετική πραγμάτωσή τους στο μέγιστο δυνατό βαθμό ενόψει πάντα των νομικών και πραγματικών δυνατοτήτων που προσφέρει η έννομη τάξη, θα λάβει την ακόλουθη μορφή: «Το δικαίωμα ακροάσεως ισχύει για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του, στο βαθμό που αυτό είναι νομικά και πραγματικά εφικτό». Η τελευταία προσθήκη μπορεί να υπονοεί όλες τις δυνατές υποχωρήσεις από την αρχή της προηγούμενης ακροάσεως, κοινός παρονομαστής των οποίων θα είναι ως επί το πλείστον η αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας ή το δημόσιο συμφέρον εν γένει. Στο σημείο αυτό είναι που ασκείται κριτική στη θεωρία του Alexy από τον Borowski, ο οποίος υποστηρίζει ότι η αρχή ως τέτοια, ο πρώτος κανόνας δηλαδή δεν συνιστά βελτιστοποίηση, η επιταγή για βελτιστοποίηση εισάγεται στον κανόνα στη δεύτερη περίπτωση, η ρύθμιση όμως αυτή δεν ταυτίζεται με τον ορισμό της αρχής αλλά εμπεριέχει ιδιότητες που είναι χαρακτηριστικά των κανόνων. Οι κανόνες όπως και οι επιταγές βελτιστοποίησης απαιτούν αυστηρή επιδίωξη του *optimum* κατόπιν συνεκτιμήσεως των δεδομένων νομικών και πραγματικών περιστάσεων. Χαρακτηριστικό γνώρισμα των αρχών αντιθέτως είναι η σταδιακή - βαθμιαία εκπλήρωση του περιεχομένου τους. Κατ' αυτόν μια ακριβής ανακατασκευή του θεωρητικού οικοδομήματος του Alexy δεν θα όριζε τις αρχές ως επιταγές βελτιστοποίησης. Τουναντίον αυτές συνιστούν μια ιδιαίτερη μορφή κανόνων. Έτσι Borowski, *ό.π.*, σελ. 77.

²¹ Koch, *ό.π.*, σελ. 245

²² Borowski, σελ. 74, Alexy, *Rechtsregeln und -prinzipien*, σε *Elemente einer juristischen Begründungslehre*, *ό.π.*, σελ. 90επ.

²³ Alexy, *Theorie der Grundrechte*, *ό.π.*, σελ. 75επ

της αξιώσεως ελευθερίας του πολίτη απέναντι στην κρατική εξουσία μπορούν να περιοριστούν κάθε φορά τόσο, όσο είναι απαραίτητο για την προστασία του δημοσίου συμφέροντος.²⁴

Η αρχή της αναλογικότητας έχει επικρατήσει ως ο βασικότερος περιορισμός των περιορισμών των συνταγματικών δικαιωμάτων.²⁵ Συγκεκριμένα συνιστά έναν ουσιώδη παράγοντα πραγματώσεως της σχέσης κανόνα εξαιρέσεως μεταξύ των θεμελιωδών δικαιωμάτων και των περιορισμών τους, αφού η κατοχύρωση των θεμελιωδών δικαιωμάτων δεν σημαίνει και την ανεξίτηλη ισχύ τους.²⁶

Σύμφωνα όμως με την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ.25 παρ.1) και συγκαταλέγεται, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, μεταξύ των γενικών αρχών του κοινοτικού δικαίου. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.²⁷

Οι αντανakλαστικές συνέπειες της αρχής της αναλογικότητας έχουν διττή κατεύθυνση, τόσο προς το πεδίο του διαδικαστικού όσο και προς το πεδίο του ουσιαστικού δικαίου. Αυτό σημαίνει ότι η διαδικαστική παράβαση της μη τηρήσεως του δικαιώματος ακροάσεως από μέρους της διοικήσεως για λόγους διοικητικής αποτελεσματικότητας δεν συνιστά μόνο παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας αλλά επιδρά και στο ουσιαστικό περιεχόμενο της διοικητικής πράξεως αφού η διοίκηση, ελλείψει γόνιμης αντιπαραθέσεως με τον ενδιαφερόμενο, θα διακατέχεται από άγνοια και έλλειψη αντικειμενικότητας για τα πραγματικά περιστατικά, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να καταλήξει σε ένα αναλογικό αποτέλεσμα για τον φορολογούμενο και να αιτιολογήσει επαρκώς την

²⁴ BVerfGE 19, 342 (348f); 65, 1 (44),

²⁵ B.Remmert, Verfassungs- und verwaltungsrechtsgeschichtliche Grundlagen des Übermaßverbots, Müller, Heidelberg, 1995, σελ. 8επ, Alexy, ό.π., σελ. 75επ, Borowski, ό.π., σελ. 74επ, Koch, ό.π., σελ. 235επ, K.Stern, Die Grundrechte und ihre Schranken, σε P.Badura/H.Dreier, FS 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, Klärung und Fortbildung des Verfassungsrechts, Mohr Siebeck Tübingen 2001, σελ. 1-34

²⁶ Σ.Ι.Κουτνατζής, Η συμβολή της αρχής της αναλογικότητας στην πραγμάτωση της σχέσης κανόνα-εξαιρέσεως μεταξύ θεμελιωδών δικαιωμάτων και περιορισμών τους, σε Χαριστήριο Λ.Θεοχαρόπουλου - Δ. Κοντόγιωργα Θεοχαροπούλου, 2009 σελ. 396, Κ.Χρυσόγονος, Η κανονιστική δύναμη του Συντάγματος, ΔτΑ 2006, σελ. 819επ.

²⁷ ΣτΕ 2301/2015, 3130/2014, Ολ 3474/2011, Ολ 990/2004, ΑΠ Ολ. 6/2011, ΔΕΕ απόφαση της 9ης.2.2012, C-210/10-Urban, σκ.41 και 54, ΜΠρΚαλ 355/2018

απόφασή της.²⁸ Αλλά και αντίστροφα η λειτουργία της αρχής της αναλογικότητας ως διαδικαστική αρχή αφηρημένα σημαίνει ότι η διοικητική αρχή έχει στο πλαίσιο των νομικών ορίων την υποχρέωση να διαμορφώνει τη διαδικασία κατά τέτοιο τρόπο ώστε τα διαδικαστικά δικαιώματα του ατόμου και οι λοιπές κανονιστικές δεσμεύσεις της να είναι πλήρως αποτελεσματικές.²⁹ Αναλογικότητα επίσης σημαίνει γρήγορη και αποτελεσματική λήψη αποφάσεως αλλά άνευ θυσίας των δικαιωμάτων των ενδιαφερομένων, παρά μόνο εάν πρόκειται να την προστασία δικαιωμάτων τρίτων.³⁰ Η αρχή της αναλογικότητας λειτουργεί έτσι με την έννοια της ακριβούς προσαρμογής των πραγματικών απαιτήσεων στο διαδικαστικό δίκαιο.³¹ Η αρχή της αναλογικότητας πρέπει επίσης να κατευθύνει και εκείνα τα πεδία που η δράση της διοικήσεως έχει ευχέρεια διαμορφώσεως της διαδικασίας.³²

Κάθε επικείμενος περιορισμός των συνταγματικών δικαιωμάτων υποβάλλεται επομένως στο τεστ αναλογικότητας όπως αυτό είναι γνωστό από τη θεωρητική του επεξεργασία και τη νομολογιακή εφαρμογή στο συγκριτικό συνταγματικό δίκαιο ως μια δομημένη επιχειρηματολογική διαδικασία, κατατείνουσα στην εκλογίκευση των επαχθών παρεμβάσεων της κρατικής εξουσίας στα ατομικά και κοινωνικά δικαιώματα του ανθρώπου και του πολίτη. Η εν λόγω αρχή παραβιάζεται όταν η συγκεκριμένη κρατική παρέμβαση δεν είναι α) πρόσφορη για την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκεται με αυτήν, β) αναγκαία για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού, με την έννοια ότι το αυτό αποτέλεσμα δεν μπορεί να επιτευχθεί με ένα ανώδυνο ή ηπιότερο μέσο και γ) αναλογική εν στενή έννοια τελούσα δηλαδή σε εσωτερική αλληλουχία προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, ώστε η αναμενόμενη ωφέλεια να μην είναι ποιοτικά και ποσοτικά κατώτερη από τη βλάβη που προκαλείται.³³

²⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 499επ, F. Hufen, Fehler im Verwaltungsverfahren, Nomos, Baden Baden, 2018, σελ. 138-139, BVerwGE 34, 301 (309), 59, 253, (253επ), F.Ossenbühl, Abwägung im Verfassungsrecht, DVBl 1995, σελ. 904

²⁹ F.Hufen, ό.π., σελ. 63, A.v. Mutius, Grundrechtsschutz contra Verwaltungseffizienz im Verwaltungsverfahren? NJW 1982, σελ. 2150

³⁰ F.Hufen, ό.π., σελ. 63, Πρόκειται για προστασία όχι μόνο «εντός και διά» αλλά και προ της διαδικασίας. Έτσι T.Siegel, Entscheidungsfindung im Verwaltungsverbund, Mohr Siebeck, Tübingen, 2009, σελ. 74επ.

³¹ F.Hufen, ό.π., σελ. 63, H.Hill, Verfahrensermessen der Verwaltung, NVwZ 1985, σελ. 449επ

³² Λαζαράτος, ό.π., σελ. 504, F.Hufen, ό.π., σελ. 63

³³ Χ.Ανθόπουλος σε Σύνταγμα, Κατ' άρθρο Ερμηνεία, 2017, σελ. 701επ: Είναι πάντως προφανές ότι ο συνταγματικός νομοθέτης δεν επεδίωξε να αρκестεί στην κατοχύρωση της αρχής της αναλογικότητας υπό τη γενική της έννοια ως αρχή του «ευλόγου των περιορισμών» των θεμελιωδών δικαιωμάτων αλλά είχε κατά νου το τεστ αναλογικότητας, όπως είναι γνωστό από τη θεωρητική του επεξεργασία και την νομολογιακή του εφαρμογή στο συγκριτικό συνταγματικό δίκαιο, ως μια δομημένη επιχειρηματολογική διαδικασία, με τα γνωστά τρία κριτήρια και τον επιπρόσθετο σε αυτά έλεγχο της συνταγματικότητας του σκοπού των νομοθετικών περιορισμών των θεμελιωδών δικαιωμάτων. Έτσι Ευαγ. Βενιζέλος, Το γενικό συμφέρον και οι περιορισμοί των θεμελιωδών δικαιωμάτων, 1990, σελ. 205επ, R.Alexy, A Theory of Constitutional Rights, Oxford University Press, Oxford, 2010, σελ.66επ, 397επ, Π.Μαντζούφας, Συνταγματική προστασία των δικαιωμάτων στην κοινωνία της διακινδυνεύσεως Σάκκουλας 2006, του ιδίου, Οικονομική κρίση και Σύνταγμα, Σάκκουλας, 2014, Σ.Μαθθίας, Το πεδίο λειτουργίας της αρχής της αναλογικότητας, ΕλλΔνη, 2006, σελ. 1επ.

Πριν την ανάλυση των κριτηρίων της αναλογικότητας πρέπει να διασαφηνιστεί ότι ενόψει της νομικής φύσης των συγκρουόμενων αγαθών ως αρχών, οι οποίες αμφότερες τείνουν στο βέλτιστο αποτέλεσμα, κατά τα δύο πρώτα στάδια ελέγχου της αναλογικότητας, ήτοι της καταλληλότητας και αναγκαιότητας, η σχετικοποίηση του περιεχομένου των αρχών συναρτάται προς τις πραγματικές δυνατότητες που παρέχει η έννομη τάξη, ρυθμίζουν δηλαδή με άλλα λόγια το «πώς» της κρατικής παρέμβασης, ενώ το τρίτο στάδιο ελέγχου, αυτό της εν στενή εννοία αναλογικότητας, ρυθμίζεται το «εάν» της κρατικής παρέμβασης, η δε σχετικοποίηση των αρχών αποτελεί παράμετρο των νομικών δυνατοτήτων που διαθέτει η έννομη τάξη.³⁴

α. Αναγκαιότητα της κρατικής παρεμβάσεως

Το κριτήριο της αναγκαιότητας του περιορισμού του δικαιώματος ακροάσεως χάριν της διατηρήσεως της διοικητικής αποτελεσματικότητας θα πρέπει να εξεταστεί προς δύο κατευθύνσεις αφού ο περιορισμός του δικαιώματος ακροάσεως επηρεάζει αφενός το ίδιο το ουσιαστικό περιεχόμενο της φορολογικής πράξεως και αφετέρου τη λήψη του διαδικαστικού μέτρου.

Αναφορικά με την πρώτη παράμετρο της αναγκαιότητας πρέπει Οικονομικόν κρίση και Σύνταγμα να σημειωθεί ότι το αποφασίζον όργανο της δημοσιονομικής διοικήσεως οφείλει να απόσχει από την χορήγηση δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως είτε εάν διαπιστώσει ότι οι προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος ακροάσεως, οι σύμφωνες με το γράμμα και το πνεύμα των 20 §2 Σ, 6 ΚΔΔιαδ και 28 § 1, 62 § 4 ΚΦΔ δεν πληρούνται, είτε εάν -συντρεχουσών των προϋποθέσεων εφαρμογής του δικαιώματος ακροάσεως- παρίσταται λόγος δημοσίου συμφέροντος που επιβάλλει την υποχώρησή του.³⁵ Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει κρίνει πάντως ότι αποχή από το δικαίωμα ακροάσεως πρέπει να αιτιολογείται ειδικά.³⁶

Όσον αφορά στο διαδικαστικό μέτρο καθ' εαυτό, η αναγκαιότητα της λήψεώς του, ως έκφανση της αναλογικότητας, σημαίνει ότι οι επιβαλλόμενοι από το νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως για να είναι αναγκαίοι πρέπει αφενός να μην είναι υπέρμετροι ή προδήλως δυσανάλογοι και αφετέρου να είναι το λιγότερο επαχθείς.³⁷

³⁴ Σ.Ι.Κουτνατζής, ό.π., σελ. 413, Borowski, ό.π., σελ. 74-75, Alexy, Theorie der Grundrechte, σελ. 100

³⁵ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 505

³⁶ ΣτΕ 547/2018, 39/2017, 47/2017, 429/2017, 1620/2017, 3259/2017, 1367/2014, 2383/2012, 282, 2029, 2030/2010, 2957/2010, 4145/2009, Ολ. 2370/2007, 2844/2007

³⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 506 με παραπομπές στην αποκαλούμενη Pareto-Optimalität. Σύμφωνα με το κριτήριο Pareto, μία επιλογή κρίνεται επιθυμητή (ανώτερη κατά Pareto) για ένα σύνολο δύο ή περισσότερων προσώπων, όταν βελτιώνει την κατάσταση τουλάχιστον ενός από αυτά χωρίς να καθιστά χειρότερη την κατάσταση των υπολοίπων. Αναλυτικά για το κριτήριο σε Γ.Δελλή, Δήμος και Αγορά, Εκδόσεις Ευρασία, 2018, σελ. 68επ. Έτσι και Borowski, ό.π., σελ. 117, για τη σύνδεση με την αρχή της αναλογικότητας παραπέμπει σε Alexy, ό.π., σελ. 149, Rechtsregeln und -prinzipien, σελ.

Η συνδρομή του κριτηρίου του υπέρμετρου ή προδήλως δυσανάλογου στο σχηματισμό διοικητικής κρίσης περί συμφωνίας του μέτρου προς την αρχή την αναλογικότητας είναι νεφελώδης καθώς δεν έχει διασαφηνιστεί σε τί ακριβώς συνίσταται το πρόδηλο της δυσαναλογίας ούτε εάν αυτό είναι αντικειμενικά διαπιστώσιμο και ευλόγως έχει υποστεί κριτική.³⁸ Αυτό διότι ένα διαδικαστικό μέτρο ακόμα και αν δεν είναι υπέρμετρο μπορεί σε κάθε περίπτωση να είναι δυσανάλογο ως ανεπαρκές. Αλλά ακόμα και αν η διοίκηση καταλήξει στην κρίση περί αναγκαιότητας του μέτρου ως το λιγότερο επαχθές, κατάλληλο και *stricto sensu* αναλογικό, η κρίση περί του μη υπέρμετρου είναι αλυσιτελής, αφού ένα μέτρο αναλογικό δε μπορεί να είναι υπέρμετρο ή υπερβολικό.

Εμφανώς σαφέστερο είναι το κριτήριο του λιγότερο επαχθούς του επικείμενου διαδικαστικού μέτρου. Ως τέτοιο θεωρείται αυτό που είναι ικανό να επιφέρει τα λιγότερα δυνατά μειονεκτήματα για τον ενδιαφερόμενο, αυτό που συνεπάγεται τη μικρότερη δυνατή προσβολή του δικαιώματος ακροάσεως με σημείο αναφοράς τον φορέα του αγαθού και όχι το κοινωνικό σύνολο, διότι τότε ο έλεγχος επεκτείνεται στο κριτήριο της εν στενή εννοία αναλογικότητας. Ίσως η σημαντικότερη έκφραση του κριτηρίου αυτού να είναι η προσωρινή διοικητική πράξη που εκδίδεται στην περίπτωση του άρθρου 14 ν. 2523/1997 λόγω του επείγοντος χαρακτήρα των διασφαλιστικών των συμφερόντων του δημοσίου μέτρων. Η νομολογιακή παραδοχή περί διενέργειας ακροάσεως «άπαξ» εφόσον πρόκειται μεν για πράξεις με διαφορετικό φορολογικό αντικείμενο - ρυθμιστικό περιεχόμενο αλλά στηριζόμενες στα ίδια πραγματικά περιστατικά που συνιστούν καταρχήν παραβάσεις του ΚΒΣ δεν μπορεί να θεωρηθεί από την άποψη αυτή αναγκαίο μέτρο για τον περιορισμό του δικαιώματος ακροάσεως αφού ούτε από τις συναφείς αποφάσεις προκύπτει ιδιαίτερος λόγος περιορισμού της ακροάσεως και συνεπώς ο περιορισμός του αριθμού των ακροάσεων σε μια δεν μπορεί να θεωρηθεί αναγκαίος.³⁹

27, Individuelle Rechte und kollektive Güter, σελ. 68, M.L.Sieckmann, Homo oeconomicus, Institute of SocioEconomics, 10 1993, σελ. 469

³⁸ Βλ. Λαζαράτο, ό.π., σελ. 507

³⁹ ΣτΕ 1199/2010, 39/2017, 1620/2017

β. Καταλληλότητα του διοικητικού μέτρου

Η καταλληλότητα ως ιδιότητα του αναλογικού διαδικαστικού μέτρου σημαίνει ότι αυτό είναι πράγματι ικανό να εξυπηρετήσει τον επιδιωκόμενο δημοσίου συμφέροντος σκοπό που εν προκειμένω αντιπαρατίθεται στην αρχή της προηγούμενης ακροάσεως και να επιφέρει συγκεκριμένα αποτελέσματα σε δεδομένο χρόνο.⁴⁰ Πολλώ δε μάλλον αν αποστασιοποιηθεί κανείς από τον άκρατο νομικό θετικισμό και τοποθετήσει το συγκεκριμένο διαδικαστικό μέτρο σε επίπεδο πραγματικό, αφού όπως ανωτέρω μνημονεύθηκε η καταλληλότητα αποτελεί συνάρτηση των πραγματικών δεδομένων της έννομης τάξεως,⁴¹ ο όρος καταλληλότητα ταυτίζεται εννοιολογικά και πρακτικά με την αποτελεσματικότητα, κρίνεται δηλαδή από τα αποτελέσματα που επιφέρει.⁴² Αλλά και η προσέγγιση του κριτηρίου αυτού κατά το δόγμα της οικονομικής αναλύσεως του δικαίου ισοδυναμεί με ένα τεστ in abstracto αποτελεσματικότητας, το ελεγχόμενο μέτρο δηλαδή πρέπει να είναι όντως ικανό να επιτύχει το σκοπό κοινωνικής ευημερίας τον οποίο επικαλείται ο δημόσιος θεσμός για να παρέμβει ρυθμιστικά.⁴³

Οι διαπιστώσεις αυτές αποτελούν το έρεισμα για την αναγνώριση συνταγματικής υποστάσεως στο θεμελιώδες μέγεθος της διοικητικής αποτελεσματικότητας. Η τελευταία επιβάλλει τη χάραξη ορίων κατά την εκπλήρωση των διαδικαστικών υποχρεώσεων της διοικήσεως και έχει πάντα ως σημείο αναφοράς κριτήρια σκοπιμότητας.⁴⁴ Εάν λοιπόν δεχτεί κανείς ότι το κριτήριο της καταλληλότητας ως έκφραση της αναλογικότητας συνδέεται πάντα με τις πραγματικές δυνατότητες της έννομης τάξεως και αν το περιεχόμενο και η ουσία της αποτελεσματικότητας είναι επιφορτισμένο με την παρακολούθηση και ρύθμιση του κοινωνικού χώρου και συνδέεται με τα πραγματικά δεδομένα τα οποία βρίσκονται εν τω γίνεσθαι ενόψει της συγκεκριμένης αποφάσεως, τότε όντως η καταλληλότητα έχει τη μορφή της αποτελεσματικότητας.⁴⁵ Αν εξέλιπε αυτός ο διαδικαστικός πόλος σταθμίσεως της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως, η διενέργεια σταθμίσεως για την ερμηνευτική συρρίκνωση του κανονιστικού περιεχομένου της συνταγματικής διατάξεως θα ήταν ανέφικτη. Εν τέλει η καταλληλότητα, όπως και η αναγκαιότητα, αποτελεί

⁴⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 509

⁴¹ Alexy, ό.π., σελ. 75επ, Borowski, σελ. 80επ

⁴² Σ.Ι. Κουντατζής, ό.π., σελ. 437, Δ. Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, Η αρχή της αναλογικότητας στο εσωτερικό δημόσιο δίκαιο, 1989, σελ. 43-44, όπου ο όρος αποτελεσματικότητα προτιμάται με το συνεπές επιχείρημα ότι η καταλληλότητα του μέτρου κρίνεται από τα αποτελέσματά του., Δ.Τσάτσος, Θεωρητικά και ιστορικά προλεγόμενα στα θεμελιώδη δικαιώματα κατά το Σύνταγμα του 1975, σε: Ένωση Ελλήνων Συνταγματολόγων, Οι συνταγματικές ελευθερίες στην πράξη, 1986, S.Tsakyrakis, Proportionality: An assault on Human Rights? ICON 2009, σελ. 468επ.

⁴³ Δελλής, ό.π., σελ. 190

⁴⁴ v.Mutius, ό.π., σελ. 2150: οι παράγοντες της οικονομίας, ταχύτητας, ευελιξίας είναι τυπικά στοιχεία του όρου αποτελεσματικότητα, σε Λαζαράτο, Αποτελεσματικότητα της Διοίκησης, σελ. 515

⁴⁵ Α.Γέροντας, Η διοικητική διαδικασία, ΝοΒτ. 37, σελ. 1990, Alexy, ό.π., σελ. 90

προϋπόθεση αναλογικότητας και ratio τόσο της επικείμενης διοικητικής πράξεως όσο και του διαδικαστικού μέτρου.⁴⁶

γ. Εν στενή εννοία αναλογικότητα της κρατικής παρεμβάσεως

Στο παρόν στάδιο της εν στενή εννοία αναλογικότητας εξετάζεται η ύπαρξη εύλογης σχέσεως μεταξύ του επιλεγέντος ως κατάλληλου και αναγκαίου μέσου, το οποίο συγκρούεται με την αρχή της προηγούμενης ακροάσεως, και του επιδιωκόμενου από αυτό σκοπού. Πρόκειται για τη μέθοδο της σταθμίσεως των έννομα προστατευόμενων αγαθών. Η στάθμιση όμως δεν υποκαθιστά την υπαγωγή.⁴⁷ Καθόσον ελλείπουν οι αίρουσες τη σύγκρουση νομικές διατάξεις, ο ερμηνευτής καλείται να ανεύρει ο ίδιος μέσω της σταθμίσεως τον ειδικότερο κανόνα, ο οποίος θα αποτελέσει την μείζονα πρόταση του συλλογισμού του και στον οποίο θα υπάγει το υπό κρίση περιστατικό.⁴⁸

Η εν στενή εννοία αναλογικότητα απαιτεί και θετικό περιεχόμενο στην αρχή, υπό την έννοια της σωρευτικής συνδρομής των τριών σταδίων-ιδιοτήτων στο κρατικό παρεμβατικό μέτρο για την κατάφαση της αναλογικότητας. Συγκεκριμένα το μέτρο πρέπει να είναι το μόνο αναγκαίο, δηλαδή όχι υπέρμετρο και το λιγότερο επαχθές για τον διοικούμενο, να είναι κατάλληλο, δηλαδή αποτελεσματικό για την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος σκοπού για το οποίο έχει ταχθεί και τέλος ορθολογικό, δηλαδή σε κάθε *in concreto* περίπτωση τα πλεονεκτήματα του μέτρου να εξουδετερώνουν τα μειονεκτήματά του. Σταθμίζεται δηλαδή η βαρύτητα της προσβολής του δικαιώματος ακροάσεως προς τη δικαιολογητική της βάση, ήτοι τον θεμιτό συνταγματικά σκοπό, η θεραπεία του οποίου επιδιώκεται με το μέτρο.⁴⁹

Η οικονομική προσέγγιση του δικαίου μεταφράζει τη στάθμιση αυτή με τον όρο στάθμιση κόστους - οφέλους της δημόσιας δράσεως.⁵⁰ Η ΑΚΟ (ανάλυση κόστους - οφέλους), ως κριτήριο

⁴⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 513

⁴⁷ Α. Χάνος, «Αρνητική» και «θετική» έννοια της αρχής της αναλογικότητας: Ενωσιολογικά στοιχεία και δικαστικός έλεγχος, σε Χαριστήριο Λ.Θεοχαρόπουλου Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, σελ. 664, Κ.Ορφανουδάκης, Η αρχή της αναλογικότητας στην ελληνική έννομη τάξη, Από τη νομολογιακή εφαρμογή της στη συνταγματική της καθιέρωση, 2003, σελ. 33, Β.Σκουρής, Η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας και οι περιορισμοί της επαγγελματικής ελευθερίας, ΕλλΔνη 1987, σελ. 775επ., Π.Παυλόπουλος, Το Δημόσιο Δίκαιο στον αστερισμό της οικονομικής κρίσεως,

⁴⁸ Χάνος, ό.π., σελ. 665, Κ. Μπέης, Η αριστοτελική κατανόηση της δικαιοσύνης υπό το πρίσμα της μεσότητας και η σύγχρονη δικαιοσύνη αρχή της αναλογικότητας, Δίκη 36, 2005, σελ. 174επ

⁴⁹ Κουτνατζής, ό.π., σελ. 428, Δ. Τσάτσος, Συνταγματικό Δίκαιο, 1988, σελ. 245, κατά τον οποίο η αρχή της αναλογικότητας απορρέει από τη σχέση μεταξύ θεμελιώδους δικαιώματος και θεσπιζόμενου περιορισμού, που είναι σχέση εξαιρέσεως και υπακούει στο βασικό κανόνα *in dubio pro libertate.*, Απ. Γέροντας, Η αρχή της αναλογικότητας και η τριτενέργεια των θεμελιωδών δικαιωμάτων μετά την αναθεώρηση του 2001, σε Ξ.Ι.Κοντιάδης, Πέντε χρόνια μετά τη Συνταγματική Αναθεώρηση του 2001, Σάκκουλας, 2006, σελ. 462, του ιδίου, Η συνταγματική κατοχύρωση της αρχής της αναλογικότητας, ΔτΑ 2007, σελ. 419επ.

⁵⁰ Κουτνατζής, ό.π., σελ. 428, Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 34, 48, 54-57, D.Barak-Erez, Proportionality, Constitutional Rights and their Limitations, Cambridge University Press, 2012, σελ. 243επ.

ελέγχου της αναλογικότητας μιας δημόσιας επιλογής, προϋποθέτει την εφαρμογή αυστηρής μεθοδολογίας καθώς συνίσταται σε σύγκριση αριθμητικών μεγεθών (τιμών), τα οποία εκφράζουν τα διάφορα είδη κόστους και οφέλους και καταλήγει στη διατύπωση ενός θετικού ή αρνητικού, αριθμητικού αποτελέσματος. Προϋποθέτει επομένως εκτός από την καταγραφή των πλεονεκτημάτων και των μειονεκτημάτων και την αποτύπωσή τους κατά τρόπο συγκριτικά μετρήσιμο.⁵¹ Ειδικότερα για να πληρούται κατά την οικονομική θεωρία το κριτήριο της αναλογικότητας *stricto sensu* και να θεωρείται η εξεταζόμενη επιλογή ως η βέλτιστη κατά τους Kaldor-Hicks επιβάλλεται το όφελος να υπερβαίνει το κόστος ευκαιρίας, το οποίο προκαλεί σε βάρος όλων των υπόλοιπων αναγκών, ιδιωτικών και δημοσίων, κατά τρόπο τέτοιο, ώστε εκείνοι που ωφελούνται να είναι σε θέση να αποζημιώσουν όσους πλήττονται.⁵²

Δεν απουσιάζουν εντούτοις και επιχειρήματα που υποστηρίζουν ότι ακόμα και κατά τη στάθμιση πλεονεκτημάτων - μειονεκτημάτων δεν αποθαρρύνεται η τάση απλής θεμελιώσεως ενός εκ των προτέρων ληφθέντος ερμηνευτικού αποτελέσματος, εφόσον δεν παρέχεται η παραμικρή ένδειξη για τα γενικότερα κριτήρια διεξαγωγής της σταθμίσεως. Έτσι ο κίνδυνος αξιολογικού υποκειμενισμού είναι πάντα παρών στις αντίστοιχες διαδικασίες σταθμίσεως όπως και η αξιολόγηση της σκοπιμότητας της επιλογής. Και στην περίπτωση της αναλογικότητας εν στενή έννοια πάντως τα κριτήρια ελέγχου της παραμένουν σε μεγάλο βαθμό υποκειμενικά. Αυτό δεν σημαίνει ότι ο ερμηνευτής δεν πρέπει να τα αναζητά στην έννομη τάξη, σημαίνει όμως ότι αυτά ιεραρχούνται και βάσει της αξιολογικής κλίμακας του εκάστοτε εφαρμοστή του δικαίου.

Αυτό πάντως θα είναι κατά τη σχετική στάθμιση αναπόφευκτο, αφού αν το διαδικαστικό αντίβαρο είναι η αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας η παρεισαγωγή κατά τη στάθμιση στοιχείων πραγματικών, δηλαδή κοινωνικών, οικονομικών, πολιτικών στην αμιγώς νομική σκέψη του ερμηνευτή θα πρέπει να θεωρείται σχεδόν πάντοτε δεδομένη.⁵³

⁵¹ Πρόκειται για αυτό που οι οικονομολόγοι ονομάζουν συμμετρησιμότητα και συγκρισιμότητα (*commensurability, comparability*) μεγεθών. Πάντως η ΑΚΟ δεν ταυτίζεται με την έννοια της εκτιμήσεως επιπτώσεων, καθώς αυτή είναι ευρύτερη έννοια με ουδέτερο περιεχόμενο, δεν προσδιορίζει τον ακριβή τρόπο αξιολογήσεως των επιπτώσεων και αρκείται στην καταγραφή των υπέρ και των κατά. Είναι πάντως απαραίτητη για να αξιολογηθεί η αποτελεσματικότητα μιας δημόσιας απόφασεως, καθώς επιτρέπει την έρευνα του εφικτού ενός στόχου και την ανάλυση περισσότερων εναλλακτικών για την επιδίωξή του. Έτσι Γ. Δελλής, Δήμος και Αγορά, 2018, σελ. 201επ.

Κουτνατζής, ό.π., σελ. 428, Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 61-62

⁵² Δελλής, ό.π., σελ. 190-191

⁵³ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 515

2. Η αρχή της πρακτικής συμφωνίας

Στην περίπτωση της συγκρούσεως των αρχών της προηγούμενης ακροάσεως και της διοικητικής αποτελεσματικότητας, αρχών η έννομα προστατευόμενων αγαθών ευρισκόμενων στο ίδιο ιεραρχικό επίπεδο, η άρση αυτή επιτυγχάνεται μέσω της πρακτικής συμφωνίας, της αναζητήσεως δηλαδή του σημείου μεγιστοποίησης της κανονιστικής εμβέλειάς τους, με τέτοιο τρόπο ώστε να εξασφαλίζεται η αποτελεσματικότητα ή το optimum αμφοτέρων.⁵⁴ Εδώ έγκειται και η διαφορά της με την αρχή της αναλογικότητας. Ενώ αυτή αποσκοπεί στην εξισορρόπηση των συγκρουόμενων αρχών σε οποιοδήποτε επίπεδο και ένταση, επιβάλλοντας το μέτρο, η πρακτική αρμονία στοχεύει όχι σε οποιαδήποτε λύση αλλά στη βέλτιστη από πλευράς αποτελεσμάτων εξισορρόπηση, όχι σε οποιαδήποτε στάθμιση αλλά σε εκείνη που γίνεται στον υψηλότερο δυνατό παρονομαστή και με τις λιγότερες δυνατές απώλειες για κάθε μια από τις συγκρουόμενες αρχές. Έτσι η εναρμόνιση των συγκρουόμενων αγαθών ανταποκρινόμενη στην αρχή της πρακτικής αρμονίας είναι πάντα αναλογική, χωρίς όμως να ισχύει απαραίτητως και το αντίστροφο.⁵⁵

Επειδή όμως η αρχή της πρακτικής αρμονίας δεν ορίζει με ακρίβεια επί τη βάση ποιών μεθοδολογικών κανόνων επιτυγχάνεται η βέλτιστη από πλευράς αποτελεσμάτων εξισορρόπηση και επειδή σε κάθε περίπτωση το τρίτο κριτήριο ελέγχου της αναλογικότητας, αυτό της εν στενή εννοία αναλογικότητας, επικεντρώνεται στον ίδιο στόχο, στην αναζήτηση δηλαδή της ιδανικής λύσεως με τη μικρότερη δυνατή θυσία για καθένα από τα συγκρουόμενα αγαθά, η πρακτική αρμονία αποτελεί στοιχείο εντός και όχι εκτός της αναλογικότητας και δικαίως έχει υποστεί κριτική ως «θεωρητική κατασκευή μηδαμινής σημασίας».⁵⁶ Στον υπό έρευνα τόπο η εξισορρόπηση των συγκρουόμενων αρχών της προηγούμενης ακροάσεως και της διοικητικής αποτελεσματικότητας ή του δημοσίου συμφέροντος εν γένει επέρχεται βάσει της *lato sensu* αναλογικότητας και των κριτηρίων που αυτή προϋποθέτει.

⁵⁴ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 516, Δ.Τσάτσος, Θεωρητικά και ιστορικά προλεγόμενα στα θεμελιώδη δικαιώματα κατά το Σύνταγμα του 1975, σε: Ένωση Ελλήνων Συνταγματολόγων, Οι συνταγματικές ελευθερίες στην πράξη, 1986, σελ. 205επ.

⁵⁵ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 516

⁵⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 517

3. Η προστασία του ουσιώδους πυρήνα των συγκρουόμενων αγαθών

Η αρχή της προστασίας του ουσιώδους πυρήνα του προσβαλλόμενου αγαθού αποκτά σημασία στην περίπτωση της προσβολής της υπό αρνητική έννοια αναλογικότητας, όταν δηλαδή ένα μέτρο παρά το χαρακτηρισμό του ως αναγκαίο, κατάλληλο και ορθολογικό οδηγεί σε τέτοια προσβολή το έννομο αγαθό, ώστε πλέον δε μπορεί να εκπληρώσει τη λειτουργία του στην έννομη τάξη. Στην περίπτωση της προηγούμενης ακρόασεως γίνεται επίκληση του πρόθετου συνταγματικού ερείσματος της § 1 του άρθρου 20 Σ προκειμένου να διαφυλαχθεί σε περίπτωση προσβολής ένας στοιχειώδης πυρήνας του, τουλάχιστον μέχρι το πέρας της ενδικοφανούς διαδικασίας.⁵⁷

III. Η νομική φύση της εξαιρέσεως από το δικαίωμα ακρόασεως και η ανάγκη αιτιολογίας

Η στάθμιση μεταξύ συγκρουόμενων έννομα προστατευόμενων αρχών, αγαθών και αξιών δεν αρκείται στη διαπίστωση και διατύπωση προτάσεων προτεραιοτήτων (Präferenzsätze) αλλά πρέπει να αποβλέπει στην προσπάθεια αιτιολογίας αυτών επί τη βάση δογματικών και κυρίως λογικών ερμηνευτικών επιχειρημάτων.⁵⁸ Η αιτιολογία σε κάθε περίπτωση σταθμίσεως καθιστά σαφές ότι αυτή δεν συνιστά μια διαδικασία στην οποία το ένα αγαθό πραγματώνεται «βιαστικά και αφηρημένα» σε βάρος του άλλου,⁵⁹ αντιθέτως αυτή επιτυγχάνεται κατ' εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας. Αυτό διότι συγκριτικά με τον έλεγχο καταλληλότητας και αναγκαιότητας του εισαγόμενου περιορισμού, τα κριτήρια του ελέγχου της εν στενή έννοια αναλογικότητας της κρατικής δράσεως παραμένουν ασαφή και σε μεγάλο βαθμό υποκειμενικά, αφού ο τρόπος εφαρμογής και εξειδικεύσεώς τους επηρεάζεται από τις προτεραιότητες, προκαταλήψεις και γνωστικές προαντιλήψεις του εκάστοτε ερμηνευτή και εφαρμοστή του δικαίου.⁶⁰ Στη βάση αυτή εύγλωττα υποστηρίχθηκε από μερίδα της γερμανικής θεωρίας ότι η λογική συνοχή της

⁵⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 518-519

⁵⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 480. Για την έννοια των προτάσεων προτεραιοτήτων (Präferenzsätze) στην περίπτωση σύγκρουσης αρχών βλ. R.Alexy, Theorie der Grundrechte, σελ. 144επ. Ο H.J.Koch, σε Elemente einer juristischen Begründungslehre, Die normtheoretische Basis der Abwägung, σελ. 237 κάνει λόγο για "Vorrangrelationen", σχέσεις υπεροχής δηλαδή, οι οποίες απαιτούν αιτιολόγηση και αποτελούν την ουσία της σταθμίσεως στο συνταγματικό δίκαιο. Τη δυνατότητα σχηματισμού τους αποδίδει και αυτός στο χαρακτήρα των συγκρουόμενων αγαθών ως αρχών, στο δηλωτικό στοιχείο της υποστάσεώς τους, τη βελτιστοποίηση και στην παράλληλη αδυναμία εφαρμογής του κριτηρίου «Όλα ή Τίποτα».

⁵⁹ Alexy, ό.π., σελ. 145επ

⁶⁰ Δ. Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, Η αρχή της αναλογικότητας, σελ. 32 και σελ.132 όπου γίνεται λόγος για εισαγωγή χαρακτηριστικών της ελεύθερης ερμηνείας του δικαίου στο δικανικό συλλογισμό., Σ.-Ιωαν. Κουτνατζής, Η συμβολή της αρχής της αναλογικότητας στην πραγμάτωση της σχέσης κανόνα-εξαιρέσεως μεταξύ θεμελιωδών δικαιωμάτων και περιορισμών τους, σε Χαριστήριο εις Λ. Θεοχαρόπουλο και Δ. Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, 2009, σελ. 430

επιχειρηματολογία κατά την εξέταση της αναλογικότητας του περιορισμού βάσει των κριτηρίων της αναγκαιότητας και καταλληλότητας είναι πειστικότερη εν συγκρίσει με την προκύπτουσα βάσει του τρίτου κριτηρίου της εν στενή εννοία αναλογικότητας, τα πορίσματα του οποίου εγείρουν «έντονη υποψία παραλογισμού».⁶¹

Ο χαρακτήρας των συγκρουόμενων αγαθών ως αρχών και η στάθμιση που διενεργείται μαρτυρούν την ύπαρξη διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως και προς διάπλαση της διαδικασίας, δυνατότητα η οποία συμβιβάζεται προς την αρχή της ισότητας και την ανάγκη εξατομικεύσεως του φόρου, αφού οποιαδήποτε διαδικαστική πλημμέλεια έχει άμεσες αντανακλαστικές συνέπειες και στην ουσιαστική βάση της φορολογικής οφειλής.⁶² Αν συνεπώς από την αιτιολογία της φορολογικής πράξεως διαφαίνεται ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη σε ακρόαση του καθ' ου πριν την έκδοση της δυσμενούς πράξεως, στηριζόμενη σε αυθαίρετες τυποποιήσεις και σχηματοποιήσεις λόγων εξαιρέσεων, η συμπεριφορά της αυτή συνεπάγεται την λόγω μη χρήσεως ή κακής χρήσεως ή υπερβάσεως των άκρων ορίων της ευχέρειάς της και ακυρωσία της φορολογικής πράξεως λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου.⁶³

Εύλογα διερωτάται συνεπώς ο ενασχολούμενος, εάν η απόφαση της φορολογικής αρχής περί μη χορηγήσεως ακροάσεως απαιτεί αιτιολογία. Υφίσταται δηλαδή υποχρέωση της διοικήσεως να αιτιολογεί στο σώμα της καταλογιστικής πράξεως τη συλλογιστική διαδικασία που ακολούθησε και που κατέληξε στη στάθμιση περί εξαιρέσεως του δικαιώματος ακροάσεως κατά τη σχετική σύγκρουση;⁶⁴

⁶¹ Koch, ό.π., σελ. 245: “Και ενώ η εξέταση των κριτηρίων της καταλληλότητας και αναγκαιότητας του μέτρου προσφέρει πολλές πιθανότητες λογικής επιχειρηματολογίας, το τρίτο κριτήριο της αναλογικότητας, η εξέταση της εν στενή εννοία αναλογικότητας έχει κατηγορηθεί από ορισμένους ότι εγείρει υποψίες παραλογισμού (Irrationalismusverdacht), με αποτέλεσμα πολλοί θεωρητικοί να παραιτούνται από την εξέτασή του.” Ο B.Schlik έχει μάλιστα προτείνει την ολοκληρωτική παραίτηση από την εξέταση του κριτηρίου της εν στενή εννοία αναλογικότητας, σε B.Schlink, Abwägung im Verfassungsrecht, 1976, σελ.128επ

⁶² απόφαση bfh

⁶³ Πρβλ. την ΣτΕ Ολ. 2370/2007 και την βάσει αυτής διαμορφωθείσα νομολογία.

⁶⁴ Πριν την εισαγωγή του ΚΔΔιαδ και με δεδομένη την κατ' αρχήν δέσμια αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής στην εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής γινόταν δεκτό στη θεωρία ότι δεν απαιτείται αιτιολογία στις φορολογικές πράξεις, εκτός εάν ο νόμος όριζε σχετικώς. Μετά την εισαγωγή του ΚΔΔιαδ, στο άρθρο 17 του οποίου προβλέφθηκε η γενική υποχρέωση αιτιολογίας των ατομικών διοικητικών πράξεων, γίνεται πλέον δεκτό στη θεωρία ότι υποχρέωση αιτιολογίας υπάρχει για όλες τις πράξεις των φορολογικών αρχών ανεξαρτήτως της δέσμιας η κατά διακριτική ευχέρεια αρμοδιότητα της διοικήσεως. Ο Ν.4174/2013 κατοχυρώνει ρητά την υποχρέωση αιτιολογίας των πράξεων της φορολογικής αρχής σε μια σειρά από διατάξεις. Αναφέρεται πρωτίστως η γενική υποχρέωση σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας της προσδιοριστικής του φόρου πράξεως του άρθρου 64 ΚΦΔ, το άρθρο 37 ΚΦΔ προβλέπει την γενική υποχρέωση αιτιολογίας των πράξεων προσδιορισμού φόρου ως τυπικό στοιχείο αυτών, το άρθρο 32§2, 34, 33, 35 συνιστούν ειδικότερες περιπτώσεις παροχής αιτιολογίας. Η νομολογία έχει κρίνει σχετικά ότι πλην της μείας της παραβάσεως και του επιβαλλόμενου με αυτήν προστίμου δεν απαιτείται περαιτέρω αναφορά στην πράξη των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου την παράβαση ως τυπικό στοιχείο της πράξης αυτής. ΣτΕ 722/2014, 1503/1998, 224/1993, 2518/1980. Αυτά συνάγονται ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου. Για το ζήτημα βλ. αναλυτικά Θ.Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, 2008, σελ. 608επ,

Πράγματι ενώ καταρχήν δύναται να ισχυριστεί κανείς ότι η απόφαση της διοικήσεως περί μη εφαρμογής του δικαιώματος ακροάσεως κατά τη σχετική σύγκρουση συνιστά μια εσωτερική διαδικαστική πράξη της, χωρίς εξωτερικές έννομες και άρα δεν απαιτεί αιτιολογία, εντούτοις οι συνταγματικά προστατευόμενες λειτουργίες της αιτιολογίας στο πλαίσιο της εννόμου τάξεως θα παρέμεναν ατελέσφορες, αν η διοίκηση απείχε από το δικαίωμα ακροάσεως κατά βούληση χωρίς να αιτιολογεί τη στάση της αυτή.⁶⁵ Ο καθ' ου η δυσμενής πράξη φορολογούμενος άνευ αιτιολογίας της πράξεως δε θα είναι σε θέση να γνωρίζει αν η διοίκηση κατά τη στάθμιση των συγκρουόμενων αγαθών άσκησε ορθώς τη διακριτική της ευχέρεια τηρώντας τις αρχές της αναλογικότητας, πρακτικής αρμονίας και ισότητας.⁶⁶ Πλήττονται συνεπώς και οι τρεις λειτουργίες της ακροάσεως (προστατευτική, νομιμοποιητική, ειρηνευτική) αφού η περαιτέρω παθητική (μη προσβολή της ακυρώσιμης πράξης για παράβαση ουσιώδους τύπου) ή ενεργητική (άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων) στάση του θιγόμενου δεν διαμορφώνεται κατόπιν πλήρους γνώσεως της στάσης της διοικήσεως αλλά η απουσία αιτιολογίας καθιστά την πράξη «ύποπτη διαδικαστικών σφαλμάτων» και τον αποπροσανατολίζει.⁶⁷

Θ.Φορτσάκη/Κ.Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 601, Κ.Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 448επ., Λ.Σωφρονά σε Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ. 771επ.

⁶⁵ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 526 επ.

Ρητή συνταγματική κατοχύρωση της υποχρέωσης για αιτιολογία των διοικητικών πράξεων δεν υπάρχει, αν εξαιρέσουμε τη διάταξη του άρθρου 10 § 1 Σ, 11 παρ. 2 που προβλέπει την απαγόρευση των υπαίθριων συναθροίσεων με αιτιολογημένη απόφαση της αστυνομικής αρχής. Ως συνταγματικό έρεισμα της υποχρέωσης για αιτιολογία αξιοποιείται συνήθως η αρχή του κράτους δικαίου, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος και ως ειδικότερη πτυχή της η αρχή της νομιμότητας, από τις οποίες απορρέει η αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης και της διαφάνειας, ενώ γίνεται σύνδεση με το δικαίωμα δικαστικής προστασίας και προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 20 του Συντάγματος), με την αρχή της αξιοκρατίας και σπανιότερα με την αρχή του σεβασμού της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος). Σε ενωσιακό επίπεδο, η υποχρέωση της διοίκησης για αιτιολογία των πράξεών της κατοχυρώνεται στο άρθρο 41 παρ. 1 περ. γ' του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, στο πλαίσιο του δικαιώματος χρηστής διοίκησης, επιτυγχάνοντας, μ' αυτόν τον τρόπο, τη σύνδεση της εν λόγω υποχρέωσης με τα δικαιώματα άμυνας του διοικουμένου και ιδίως με το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης. Την αιτιολογία όλων των πράξεων των θεσμικών οργάνων της Ένωσης προβλέπει και το άρθρο 296 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 253 ΕΚ). Έτσι Ε.Πρεβεδούρου σε www.prevedourou.gr

Herrmann σε Bader/Ronellenfitsch, BeckOK VwVfG, § 28 Rn. 22, Έτσι και Kopp/Ramsauer Rn. 45: Η απόφαση για την εξαίρεση από το δικαίωμα ακροάσεως δεν είναι διοικητική πράξη αλλά μια διαδικαστική απόφαση, η οποία δεν συνοδεύεται από την υποχρέωση κοινοποιήσεώς της στον ενδιαφερόμενο και για το λόγο αυτό δεν υπόκειται στην υποχρέωση αιτιολογίας του άρθ. 39VwVfG. Βάσει του άρθρου 44a VwGO το ζήτημα της έκδοσης αυτοτελούς πράξης εξαίρεσης από την ακρόαση στερείται πρακτικής σημασίας. Ανεξαρτήτως όμως αυτού η διοίκηση είναι υποχρεωμένη κατά την έκδοση ατομική διοικητικής πράξης διακριτικής ευχέρειας να εκθέτει τα επιχειρήματά της περί μη χορήγησης ακροάσεως στον καθ' ου.

⁶⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ.527, Kallerhoff/Mayen, σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9.Aufl. 2018, §28, Rn. 49, §38 VwVfG, Rn. 49, Έτσι και BGH NVwZ 2002, 509, 510; BVerwGE 68, 271; Berg JZ 2005, 1039, 1042. Επίσης Ehlers Verwaltung 2004, 255, 262 f., ο οποίος επισημαίνει ότι η απαίτηση υπάρξεως αιτιολογίας πρέπει να είναι προσανατολισμένη στις προσωπικές συνιστώσες της υποθέσεως και να αποδεικνύει την έλλειψη σκοπιμότητας στην άσκηση ευχέρειας (“...auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen, gegen ein intendiertes Ermessen spreche) πρβλ. και § 40 Rn. 28 ff., Έτσι και F.Hufen, ό.π., σελ. 139, OVG Münster, DVBl 1978, σελ. 508, Kopp/Ramsauer, VwVfG, 18. Aufl. 2017, § 28 Rn. 12

⁶⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 528, Πρβλ. και ΣτΕ 39/2017, 40/2017, 1620/2017, 1199/2010 αναλυτικά κατωτέρω.

Το κυριότερο ζήτημα είναι όμως ότι ελλείπει αιτιολογίας, σε περίπτωση ενεργητικής στάσεως του ενδιαφερομένου και προσφυγής του αρχικά ενώπιον του ενδικοφανούς οργάνου και στη συνέχεια ενώπιον των δικαστηρίων, τα αρμόδια κάθε φορά προς έλεγχο της φορολογικής πράξεως κρατικά όργανα αδυνατούν να επιβεβαιώσουν την ορθή άσκηση της διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως και την διενεργηθείσα κατόπιν τηρήσεως των αρχών της αναλογικότητας και πρακτικής εναρμονίσεως στάθμιση των συγκρουόμενων αρχών με αποτέλεσμα τη ματαίωση του σκοπού του άρθρου 20 § 1 Σ.⁶⁸

Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει αναγνωρίσει την ανάγκη υπάρξεως αιτιολογίας στην περίπτωση εξαιρέσεως από το δικαίωμα ακροάσεως ορίζοντας αφενός ότι το σημείωμα του άρθρου 36§ 7 ΚΒΣ δεν επιδίδεται (και άρα ακρόαση δεν διενεργείται) μόνο εάν η επίδοση του είναι ιδιαίτερα δυσχερής και αφετέρου ότι το ιδιαίτερα δυσχερές της επιδόσεως πρέπει να βεβαιώνεται με ειδική αιτιολογία.⁶⁹ Αναφορικά με το άρθρο 30 § 5 ΚΒΣ και δεδομένης της σχέσης χρονικής προτεραιότητας που έχει αναγνωρίσει η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας μεταξύ των 36§7 και 30§5 ΚΒΣ πρέπει να θεωρηθεί ότι και στην περίπτωση επιδόσεως του προβλεπόμενου από τη διάταξη 30§5 ΚΒΣ σημειώματος πρέπει να τηρηθεί η υποχρέωσή της για ειδική αιτιολογία, εφόσον δεν τηρήθηκε για τη διάταξη του άρθρου 36 §7 ΚΒΣ.⁷⁰ Κατ' αναλογία η ίδια διαδικαστική υποχρέωση της διοικήσεως ισχύει και για το σημείωμα του άρθρου 28 § 1 και 62§4 που επιδίδονται στον φορολογούμενο υπό την ισχύ του ν. 4174/2013.

Kallerhoff/Mayen, σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9.Aufl. 2018, §28 VwVfG, Rn. 49: Αυτό που κυρίως ενδιαφέρει είναι εάν σε περίπτωση αποφάσεως διακριτικής ευχέρειας, ο ενδιαφερόμενος ηδύνατο άλλως να λάβει γνώση των ουσιωδών πραγματικών και νομικών δεδομένων της απόφασης., VGH Kassel ZUR 2013, 367, 369

⁶⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 528

⁶⁹ Πάγια η νομολογία, αρχής γενομένης με την ΣτΕ Ολ.2370/2007

⁷⁰ Αυτή η στάση του ΣτΕ πάντως είναι προβληματική. Ακρόαση απαιτείται και στις δύο περιπτώσεις των 30§5 και 36§7 ΚΒΣ όπως ισχυρίζεται η μειοψηφία των 39/2017 και 1620/2017, δεδομένης της υπάρξεως των δύο διαφορετικών καταλογιστικών πράξεων (έκδοση πράξης επιβολής προστίμου, κρίση των βιβλίων ως ανεπαρκών και ανακριβών με εντεύθεν συνέπεια την έκδοση φύλλου ελέγχου με εξωλογιστικό προσδιορισμό φόρων), ο επιτηδευματίας πρέπει, χάριν διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας και της λυσιτέλειας στην άσκηση εκ μέρους του δικαίωματος προηγούμενης ακροάσεως, προς μείζονα προστασία του, να καλείται αυτοτελώς πριν την έκδοση κάθε καταλογιστικής πράξεως με την οποία επιβάλλεται σε βάρος του πρόστιμο του Κ.Β.Σ., φόρος εισοδήματος, φ.π.α., ακόμη και αν τα αντίστοιχα φορολογικά αντικείμενα τελούν σε συνάφεια μεταξύ τους. Τούτο δε προκειμένου αυτός να έχει αυτοτελή και πλήρη επίγνωση των διαφορετικών συνεπειών που μπορεί να έχουν σε βάρος του οι εκάστοτε διαπιστούμενες παραβάσεις - παρατυπίες, ανακρίβειες ή ανεπάρκειες των βιβλίων και στοιχείων του, ούτως ώστε να καταστρώσει την άμυνά του, κυρίως δε του γεγονότος ότι επίκειται η έκδοση σε βάρος του δύο, τουλάχιστον, αυτοτελών πράξεων, με διαφορετικό περιεχόμενο - φορολογικό αντικείμενο. Το ΣτΕ εσφαλμένως υπολαμβάνει ως αιτιολογία της μη χορηγήσεως ακροάσεως κατά το άρθρο 30§5 ή 36§7 την ακρόαση στην εναπομείνασα περίπτωση.

Σύμφωνοι και οι Kallerhoff/Mayen, σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9.Aufl. 2018, §28 VwVfG, Rn. 49, οι οποίοι υποστηρίζουν ότι το δικαίωμα ακροάσεως πάντως δεν εκπίπτει το δίχως άλλο για το λόγο ότι ο ενδιαφερόμενος ακούστηκε επί της υποθέσεως σε άλλη διαδικασία. Ακόμα και μια ερώτηση πάνω στην υπόθεση ή η συμμετοχή στη διακρίβωση και συλλογή των ουσιωδών για την απόφαση στοιχείων δεν αντικαθιστά την ακρόαση. Αν η διοίκηση, κατά την άσκηση της διακριτικής της ευχέρειας απέχει από την ακρόαση, τότε η απόφασή της αυτή απαιτεί

Από το περιεχόμενο πάντως της ειδικής αυτής αιτιολογίας, αποτυπώνοντας τη διενεργηθείσα στάθμιση, πρέπει να συνάγεται, ότι όσο υψηλότερος είναι ο βαθμός μη εκπληρώσεως ή περιορισμού της μιας αρχής τόσο πιο επιτακτική πρέπει να εμφανίζεται η ανάγκη εκπληρώσεως της άλλης.⁷¹ Πρόκειται για ένα τυπικό κριτήριο σταθμίσεως, το οποίο δεν οδηγεί μεν σε κάποια οριστική διαδικασία λήψεως αποφάσεως αλλά πάντως μπορεί να εξοπλίσει με λογική και πειστικότητα το αποτέλεσμα.⁷²

Δεν απαιτείται η έκδοση νέας διοικητικής πράξεως για την αιτιολογία, αρκεί αυτή να περιλαμβάνεται στη δυσμενή πράξη που επιδίδεται στον καθ' ου.⁷³ Η επίγνωση του κινδύνου ματαιώσεως των τεσσάρων λειτουργιών που απορρέουν από τα διαδικαστικά αυτά δικαιώματα (προστατευτικός - ειρηνευτικός - αυτοέλεγχος - δικαστικός έλεγχος) επιτρέπει την εξαίρεση από την διαδικαστική αυτή υποχρέωση της διοικήσεως όλως εξαιρετικώς, όπου κατά τη σχετική στάθμιση επιβάλλεται αποχή όχι μόνο από την ακρόαση αλλά και από την υποχρέωση αιτιολογίας της.⁷⁴

Αλλά και εξ επόμεως οικονομικής αναλύσεως του δικαίου φαντάζει αδιανόητη για το δημόσιο δίκαιο η απουσία τεκμηριώσεως των δημόσιων επιλογών, εφόσον ο προστατευτικός σκοπός της

αντιστοίχως αιτιολογία, από την οποία πρέπει να προκύπτει με επαρκή σαφήνεια ότι η αρχή άσκησε τη διακριτική της ευχέρεια και τους λόγους της αποχής της.

OVG Bremen NJW 1983, 1869. VGH Kassel NVwZ 1987, 510, Zum Erfordernis einer Ermessensentscheidung s. VG Meiningen 27.11.2007 – 2 K 414/05 Me – m. w. N.

⁷¹ Alexy, *Theorie der Grundrechte*, ό.π., σελ. 150

⁷² H.J.Koch, σε *Elemente einer juristischen Begründungslehre, Die normtheoretische Basis der Abwägung*, σελ. 245, Alexy, ό.π., σελ. 146

⁷³ Kallerhoff/Mayen, σε *Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9.Aufl. 2018, §28 VwVfG, Rn. 49*

⁷⁴ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 529, Αν η διοίκηση δεν παραθέσει αιτιολογία σχετικά με τη μη κλήση του διοικουμένου σε ακρόαση η πράξη της πάσχει λόγω παράλειψης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Βλ. σχετικά Γ. Γεραπετρίτη, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων. Θεσμική και δικαιοπολιτική αντιμετώπιση στην Ελλάδα*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 1998· Β. Καψάλη, *Η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος των ατομικών διοικητικών πράξεων: μία υποβαθμισμένη διαδικαστική εγγύηση*, ΕφΔΔ 4/2010, σ. 568, Μ. Πικραμένου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2012, Α. Τάχου, *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας*, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2006, Χ. Χρυσανθάκη (επιμ.), *Διαγράμματα Γενικού & Ειδικού Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη*, 2013, ΙΙΙ. Διοικητική Διαδικασία, Δ. Πυργάκης/Β. Γκέρτσος, σ. 148.

Νόμιμη θα είναι η παράθεση αιτιολογίας σχετικά με τη μη κλήση του φορολογουμένου σε ακρόαση μόνο όταν λόγοι επείγοντος σε συνδυασμό με το δημόσιο συμφέρον επιβάλλουν κατ' εξαίρεσιν ή δικαιολογούν την έλλειψη αιτιολογίας σε συνδυασμό με τη μη κλήση σε ακρόαση του ενδιαφερομένου, κρίση η οποία υπόκειται στον δικαστικό έλεγχο. Ακόμα όμως και αν παρατίθεται αιτιολογία και από αυτή προκύπτει κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως (υπέρβαση των άκρων ορίων της), κατάχρηση του επιχειρήματος της διοικητικής αποτελεσματικότητας, προσβολή της καλής πίστης, της αμεροληψίας και γενικά κάθε αποτυπωθείσα στην αιτιολογία ασάφεια περί τη στάθμιση ισούται με προσβολή της αρχής της αναλογικότητας του περιορισμού του 20§ 2 Σ και οδηγεί σε ακυρωσία της σχετικής πράξεως λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου, χωρίς να αποκλείεται και η θεμελίωση αξίωσης αποζημίωσης λόγω παρανόμου κατά την έννοια του άρθρου 105 ΕισΝΑΚ.

αποβλέπει σε κάθε περίπτωση στην τήρηση της αρχής της αναλογικότητας και είναι αναγκαίος για τη μείωση των αναποτελεσματικότητων της κρατικής παρεμβάσεως.⁷⁵

⁷⁵ Γ. Δελλής, Δήμος και Αγορά, 2018, σελ. 345. Ο συγγραφέας αναλύει διεξοδικά το ζήτημα επισημαίνοντας ότι: «Μέσα από τη συγκέντρωση, παράθεση και εκτίμηση των στοιχείων στα οποία θεμελιώνεται η δημόσια ρύθμιση, αυτή καθίσταται διαφανής και ελέγξιμη, περιορίζεται το κόστος ερμηνείας και εφαρμογής της, μειώνεται η πληροφοριακή αδυναμία που χαρακτηρίζει κάθε όργανο, το οποίο δρα «από πάνω προς τα κάτω». Χρειάζεται συνεπώς μια σημαντική μεταρρύθμιση «η αιτιολογία των ατομικών διοικητικών πράξεων να μην άπτεται μόνο ζητημάτων νομιμότητας». Το δημόσιο δίκαιο πρέπει να περάσει από την οπτική της αιτιολογίας μεμονωμένων διοικητικών πράξεων στην ανάγκη τεκμηρίωσης της αποτελεσματικότητας κάθε δημόσιας επιλογής, με το συγκεκριμένο καθήκον να αυξάνει κατά τρόπο ευθέως ανάλογο προς τη ρυθμιστική βαρύτητα της λαμβανόμενης απόφασης. Όταν οι επιλογές που διαθέτει το όργανο είναι περισσότερες, όπως στην έκδοση πράξεων κατά χρήση διακριτικής ευχέρειας, η τεκμηρίωση απαιτείται να επικουρεί και να πιστοποιεί πώς η λύση που προκρίθηκε είναι αντικειμενικά η καλύτερη, μετά από εκτίμηση όλων των πτυχών του ζητήματος».

§ 2. Εξαιρέση από το δικαίωμα ακρόασης λόγω δημοσίου συμφέροντος

I. Λόγοι επείγοντος και δικαίωμα ακρόασης

Το ζήτημα της πραγματικής συγκρούσεως του δικαιώματος ακρόασης και της διοικητικής αποτελεσματικότητας ρυθμίζεται νομοθετικά στο άρθρο 6 § 3 ΚΔΔιαδ, ο δε ΚΦΔ δεν περιέχει σχετική ρύθμιση επ'αυτού.¹ Η θεσμοθετημένη εξαιρέση από την υποχρέωση της διοικήσεως για κλήση των ενδιαφερομένων σε ακρόαση επιβάλλεται οσάκις η «άμεση λήψη του μέτρου είναι αναγκαία για την αποτροπή κινδύνου ή λόγω επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος».² Είναι πράγματι το επιχείρημα της διοικητικής αποτελεσματικότητας που πρέπει να αναγνωρίσει ο εφαρμοστής του άρθρου 6 § 3 ΚΔΔιαδ πίσω από την επίκληση του χρονικά επείγοντος ή την εκπλήρωση σοβαρών σκοπών δημοσίου συμφέροντος, διότι στις συγκεκριμένες περιπτώσεις η άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης δύναται να προκαλέσει τη ματαίωση ή τη στέρηση της αποτελεσματικότητας των προκειμένων διοικητικών ενεργειών.

Όπως προκύπτει και από τη γραμματική διατύπωση του εδαφίου α' της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ., η αποχή από την ακρόαση πρέπει να επισυμβαίνει μόνο «κατ' εξαιρέση». Ο κανόνας δηλαδή είναι και στην περίπτωση αυτή η διενέργεια ακρόασης και η εξαιρέσή του η παράλειψη από αυτήν.³ Διά της προσθήκης της φράσεως αυτής ο νομοθέτης υπογραμμίζει την υποχρέωση της

¹ Τα μέτρα των άρθρων 5-7 ΚΦΔ έχουν πάντως άμεσο και επείγοντα χαρακτήρα, οπότε τα υποστηριζόμενα για την ακρόαση εφαρμόζονται και επ'αυτών.

² Πρβλ. και τα αντίστοιχα άρθρα του γερμανικού ΑΟ §91 S.2 Abs. 1 "Von der Anhörung kann abgesehen werden, wenn sie nach den Umständen des Einzelfalls nicht geboten ist, insbesondere wenn: 1.eine sofortige Entscheidung wegen Gefahr im Verzug oder im öffentlichen Interesse notwendig erscheint....." και την ταυτοσήμου διατυπώσεως διάταξη της § 28 S.2 Abs 1 VwVfG, Kopp/Ramsauer Rn. 60. Έτσι και K.Witte, Das Recht auf rechtliches Gehör im modernisierten Zollkodex, 2011, σελ. 211επ.

Η νομολογία του ΔΕΕ δεν έχει διαμορφώσει κάποιον δεσμευτικό ορισμό σχετικά με την έννοια της δημόσιας τάξεως και ασφάλειας, το δίκαιο της ΕΕ ερμηνεύει ωστόσο στενά τις έννοιες αυτές. Απλή επίκληση των εθνικών συμφερόντων θα οδηγούσε με βεβαιότητα σε ανασφάλεια δικαίου. Έτσι θεωρείται πλήγμα για τη δημόσια ασφάλεια οποιαδήποτε πραγματική και αρκούντως σημαντική διακινδύνευση, η οποία θίγει θεμελιώδες δικαίωμα της κοινότητας. Βλ. σχετικά ΔΕΚ Rs. 36/75, Rutili, Slg. 1975, 1219, σκ. 28, ΔΕΚ Rs. C-348/96, Calfa, Slg. 1999, I-11, σκ. 21, ΔΕΕ Rs. C-171/08, Kommission/Portugal, σκ. 73, Απόφαση της 8. Juli 2010. Θεωρείται συνεπώς ότι εμπίπτει στην έννοια της δημόσιας ασφάλειας το σύνολο των κυριαρχικών θεμελιωδών κανόνων που σχετίζονται με τη λειτουργική ικανότητα των κρατικών οργάνων (ΔΕΚ Rs. 72/83, Campus Oil, Slg. 1981, 1625, σκ. 7) ή όσων αναφέρονται στην αποκάλυψη και ποινική δίωξη εγκληματικών ενεργειών. (ΔΕΚ Rs. C-239/90, Boscher, Slg. 1991, I-2023, σκ. 23.) Η δημόσια ασφάλεια αφορά τόσο την εσωτερική όσο και την εξωτερική ασφάλεια κάθε κράτους μέλους. (ΔΕΚ Rs. C-273/97, Sirdar, Slg. 1999, I-7403, σκ.17.) Πρέπει πάντα να υπάρχει μια αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της χορηγήσεως δικαιώματος ακρόασης και της διακινδυνεύσεως του δημοσίου συμφέροντος, ο δε βαθμός της διακινδυνεύσεως των εννόμων αγαθών πρέπει να είναι τόσο υψηλός, που να υπαγορεύει την παραίτηση από την ακρόαση., Hermann, σε Bekoch VwVfG, Bader/Ronellenfisch, 41. Edition, VwVfG § 28 - Anhörung Beteiligter, Rn. 23 - 23.1, H.Jarass, Charta der Grundrechte der EU, 3.Aufl. Beck, München, 2016, Art. 41 - Recht auf eine gute Verwaltung, Rn. 18

³ Π.Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακρόασης στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 560επ, N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG, 2011, σελ. 150επ, H. Bartels, Die Anhörung Beteiligter im

αποφασίζουσας αρχής για στάθμιση των συγκρουόμενων αγαθών αναλόγως των ιδιαίτερων συνθηκών της εκάστοτε περιπτώσεως και την κατ' επέκταση δυνατότητα ελέγχου της δικαστικής εξουσίας. Η άποψη αυτή εξάλλου ευθυγραμμίζεται απολύτως με το χαρακτήρα του δικαιώματος ακροάσεως ως αρχής και την συνεπεία αυτού αέναη επιδίωξη μεγιστοποίησης του κανονιστικού περιεχομένου του, την αρχή της αναλογικότητας, η οποία επιβάλλει την προσανατολισμένη στις ατομικές ιδιορρυθμίες της εκάστοτε περιπτώσεως στάθμιση των αγαθών και την αρχή της ισότητας, υπό την αντίστροφη κυρίως εκδοχή της, δηλαδή της άνισης μεταχείρισης των άνισων καταστάσεων.⁴

Τέτοιου είδους αφηρημένη υποχώρηση δεν συνιστά η διάταξη του άρθρου 46 § 3 ΚΦΔ, στο βαθμό που ορίζει ότι δεν απαιτείται προηγούμενη κλήτευση του φορολογούμενου όταν τα διασφαλιστικά μέτρα της § 2 του άρθρου αυτού διατάσσονται από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Πρωτοδικείου της έδρας του οργάνου της φορολογικής διοικήσεως, περίπτωση, η οποία θεωρείται ότι απολαύει δικαστικών εγγυήσεων επιβολής των διασφαλιστικών μέτρων και αντιδιαστέλλεται από τη διοικητική επιβολή των μέτρων, εφόσον η διοίκηση απολυτοποιεί την αρχή του δημοσίου συμφέροντος και της απορρέουσας από αυτήν αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας έναντι του δικαιώματος ακροάσεως,⁵ διότι επιλύει νομοθετικά τη σχετική σύγκρουση σε αφηρημένο μονομέρες και όχι εξατομικευμένο και επίκαιρο επίπεδο, παραγνωρίζοντας τη διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως προς διάπλαση της διαδικασίας και τη δυνατότητα ελέγχου από τη δικαστική εξουσία της μη υπερβάσεως των άκρων ορίων της και της τηρήσεως των αρχών της αναλογικότητας, ισότητας, καλής πίστεως και μη καταχρήσεως εξουσίας,⁶ καθιστώντας την παρεπόμενη πράξη ακυρώσιμη λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Ratio της ρυθμίσεως περί αποχής από το δικαίωμα ακροάσεως είναι η αποτροπή ματαιώσεως του επιδιωκόμενου με τα μέτρα σκοπού δημοσίου συμφέροντος. Η νομολογία δικαιολογεί την μη κλήση σε προηγούμενη ακρόαση, λόγω της φύσεως και του σκοπού των επικείμενων μέτρων. Ιδιαίτερης μνείας χρήζει συναφώς το άρθρο 14 του Ν. 2523/1997, το οποίο, επί διαπιστώσεως από τη φορολογική αρχή, βάσει ειδικής εκθέσεως ελέγχου, συγκεκριμένων φορολογικών παραβάσεων, οι οποίες οδηγούν σε μεγάλης εκτάσεως φοροδιαφυγή, προβλέπει τη

Verwaltungsverfahren, 1985, σελ. 100επ, Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Aufl. 2018, VwVfG § 28 - Anhörung Beteiligter, Rn. 51, Hermann, σε Bekoch VwVfG, Bader/Ronellenfitsch, 41. Edition, VwVfG § 28 - Anhörung Beteiligter, Rn. 23 - 23.1, Rätke/Klein, Abgabenordnung, 13. Aufl. 2016, AO § 91 - Anhörung Beteiligter, König, § 28 AO, 2014 - Anhörung Beteiligter, Rn. 31

⁴ Βλ. αναλυτικότερα για το ζήτημα σε Π.Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 541 επ., όπου ο συγγραφέας αναλύει το ζήτημα της νομοθετικής ρυθμίσεως του ζητήματος βασιζόμενος στις γνωμοδοτήσεις.

⁵ Πρβλ. και Δαγτόγλου, 1984, σελ. 115, ο οποίος αναφέρει ότι θεμελιώδες χαρακτηριστικό της φιλελεύθερης κοινωνίας έγκειται στο ότι τα ατομικά δικαιώματα εντάσσονται και δεν υποτάσσονται στο δημόσιο συμφέρον. Λαζαράτος, σελ. 554

⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 543

δυνατότητα λήψεως συγκεκριμένων μέτρων σε βάρος του φορολογούμενου. Η επιβολή τους υπαγορεύεται από επείγοντες και επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος, αναγόμενους στη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του υποπέσαντος σε παράβαση φορολογικών διατάξεων, ώστε να είναι δυνατή η διασφάλιση των αξιώσεων του Δημοσίου, ενόψει του κινδύνου μεταβιβάσεως των στοιχείων αυτών ή αναλήψεως των τραπεζιτικών καταθέσεων, πριν από το στάδιο της οριστικοποίησης των σχετικών φορολογικών εγγραφών, με την έκδοση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, με συνέπεια, νομίμως να λαμβάνονται σε βάρος του φορολογούμενου περιγραφόμενα στη διάταξη αυτή διασφαλιστικά των συμφερόντων του Δημοσίου μέτρα, χωρίς, καταρχήν, να απαιτείται να τηρηθεί το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999.⁷

Αν και η νομολογία παγίως έκρινε ότι τα εδ. β' και γ' της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ δεν τυγχάνουν εν προκειμένω εφαρμογής ενόψει του μεταγενέστερου και ειδικότερου αυτών χαρακτήρα του εδ. α' της § 4 του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, βασίζεται εντούτοις στο εδ. α' της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔ, που αποτελεί και τη ratio των μέτρων αυτών, και αντιμετωπίζει ενιαία τις έννοιες της αποτροπής κινδύνου και του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος. Πράγματι οι έννοιες αυτές ρυθμίζονται από τη διάταξη του εδ. α' της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. διαζευκτικά μεν ενιαία δε, υπό την έννοια ότι ο τρόπος αντιμετώπισεως της συγκρούσεώς τους με το δικαίωμα ακρόασεως είναι όμοιος και η διενεργούμενη στάθμισή τους ανάλογη. Έτσι επικείμενος κίνδυνος και δημόσιο συμφέρον διαπλέκονται εννοιολογικά, δογματικά και ουσιαστικά, αφού επίκληση επείγοντος μπορεί κατά βάση να γίνει μόνο προς προστασία αγαθού τεθειμένου χάριν του δημοσίου συμφέροντος αλλά και η ανάγκη άμεσης προστασίας του δημοσίου συμφέροντος προϋποθέτει συνήθως την συνδρομή μιας επείγουσας καταστάσεως.

Η «αποτροπή κινδύνου», στην οποία αναφέρεται το εδ.α' της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. συνδέεται με την έννοια του επείγοντος. Το κυριότερο χαρακτηριστικό για τη λήψη της αποφάσεως άνευ ακρόασεως είναι η σπουδή.⁸ Ως επείγον μπορεί να χαρακτηριστεί ένα διοικητικό μέτρο, όταν η τήρηση από μέρους της διοικήσεως των αναγκαίων διαδικαστικών τύπων και ειδικά της υποχρεώσεως ακρόασεως θα είχε ως αποτέλεσμα τη χρονική επιβράδυνση της διαδικασίας σε τέτοιο βαθμό, ώστε να κινδυνεύουν να μην εκπληρωθούν οι επιδιωκόμενοι με το μέτρο σκοποί.⁹

⁷ Πάγια η νομολογία επί του ζητήματος: ΣτΕ 397, 1567, 4199/2015, ΣτΕ 1372, 5/2014, 2199/2013, 2024/2010, ΣτΕ 399, 1567, 2297/2015, 1372/2014, 2199/2013 επταμ., 1159/2012, 1619/2017, ΣτΕ 1587/2015, 1567/2015

⁸ BVerwG Hell's Angels - Urteil v. 18.10.1988

⁹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 550., Β.Γκέρτσος/Δ.Πυργάκης, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, 2015, σελ. 102. Η συνδρομή των λόγων επείγοντος καθώς και του ιδιαίτερου δημοσίου συμφέροντος, που θα δικαιολογούσε τη μη τήρηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, του τύπου της προηγούμενης ακρόασεως, κατ' εφαρμογή του β§ 3 ΚΔΔιαδ., πρέπει να προκύπτει είτε από το περιεχόμενο της προσβαλλόμενης πράξεως είτε από τη φύση του πράγματος. ΣτΕ 474/2012, 4169/2011, 2191/2010, 4298/2009, 4037/2008, 2408-13/2007, 2861-62/2006, 4597/2005, 1246/2004. Κατά τον Τάχο, το επείγον ορίζεται ως «υπερέχουσα θέση των πραγματικών γεγονότων σε σχέση με την τήρηση της αρχής της

Πρέπει επομένως να γίνει δεκτό ότι συντρέχει περίπτωση επείγοντος όταν η διενέργεια ακροάσεως είναι σε θέση κατά τη συνήθη, αντικειμενική πορεία των πραγμάτων, να προκαλέσει τη ματαίωση του επιδιωκόμενου με το μέτρο σκοπού, στον οποίο απέβλεψε ο νομοθέτης και τον οποίο επεδίωξε το διοικητικό μέτρο.¹⁰ Ο όρος επικείμενος κίνδυνος πρέπει, ενόψει του επιδιωκόμενου με τη διάταξη σκοπού, να θεωρηθεί ότι υφίσταται όταν μέσω της προηγούμενης ακροάσεως, ακόμα και αν έχει ταχθεί σύντομη για τη διενέργειά της προθεσμία, αυτή καταλήγει σε απώλεια χρήσιμου διοικητικού χρόνου, με μεγάλη δε πιθανότητα αναμένεται ότι η θεσπισθείσα με την πράξη ρύθμιση επήλθε τόσο αργά, ώστε είναι πλέον αδύνατο να επιτύχει τον επιδιωκόμενο με αυτή σκοπό.¹¹

Αντιστρόφως αυτό σημαίνει ότι η αποφασίζουσα φορολογική αρχή, τηρουμένης της υποχρέωσης του διαδικαστικού τύπου της προηγούμενης ακροάσεως και υφισταμένου επικείμενου κινδύνου, αναλαμβάνει εν τοις πράγμασι τον κίνδυνο πραγματώσεως του επιδιωκόμενου διά της πράξεως σκοπού σε βαθμό χαμηλότερο από τον «αναγκαίο».¹²

Οι θεσπίζουσες, όμως, διασφαλιστικά των συμφερόντων του δημοσίου μέτρα, διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται στενώς, λαμβανομένης υπ' όψιν και της αρχής της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι ναι μεν οι διατάξεις αυτές αποβλέπουν, στη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, τα θεσπιζόμενα, όμως, με αυτές μέτρα επιφέρουν πράγματι σοβαρούς περιορισμούς στα περιουσιακά δικαιώματα και στην οικονομική ελευθερία των φορολογουμένων, εις βάρος των οποίων λαμβάνονται, ενώ η λήψη αυτών στηρίζεται στα πορίσματα του ελέγχου, πριν τα πορίσματα αυτά υιοθετηθούν από το αρμόδιο για την έκδοση καταλογιστικής πράξεως διοικητικό όργανο. Άλλωστε, το δημόσιο συμφέρον επιβάλλει όχι μόνον την διασφάλιση της μελλοντικής εισπράξεως φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, σε περίπτωση που αυτές τελικώς κριθούν βάσιμες, αλλά και της συνέχισεως της οικονομικής δραστηριότητας των φορολογουμένων, ακόμη και εκείνων που έχουν υποπέσει σε φορολογικές παραβάσεις, ώστε να είναι αυτοί σε θέση να εκπληρώσουν όχι μόνον τις φορολογικές, αλλά και τις άλλες, οικονομικής φύσεως, υποχρεώσεις τους, και, συγχρόνως, να συμβάλουν στην παραγωγή νέας φορολογητέας ύλης, από την οποία θα προκύψουν

νομιμότητας, η οποία ενδέχεται να κάμπτεται, προσωρινά και μόνο στις συγκεκριμένες περιπτώσεις διοικητικής δράσης». Βλ. Λαζαράτο, σελ. 550

¹⁰ Βλ. Λαζαράτος, ό.π., σελ. 550, όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι η αρχή της πρόσφορης αιτιότητας αποτελεί εν προκειμένω το σφαιρότερο κριτήριο ελέγχου αναφορικά με την ύπαρξη αιτιώδους συνάφειας, μεταξύ επείγοντος χαρακτήρα του μέτρου και κινδύνου ματαίωσης του επιδιωκόμενου σκοπού.

¹¹ BVerwGE, 68, 267, (271), BVerwGE 68, 267, 271; 80, 299, 303 f. = NJW 1989, 993; 142, 205 = NJW 2012, 2823 Rn. 14; Kopp/Ramsauer § 28 Rn. 35; Ritgen in Knack/Henneke § 28 Rn. 78.

Σύμφωνη και με τη νομολογία του ΔΕΕ η θέση αυτή. Απόφαση του ΔΕΕ της 21ης Δεκεμβρίου 2011, Γαλλική Δημοκρατία κατά People's Mojahedin Organization of Iran, C-27/09, Rn.67, Έτσι K.Kadelbach, Verfassungskrise in der Europäischen Union, Nomos, Baden Baden, 2018, § 26 Rn.76.

Έχει συναφώς κριθεί από τη γερμανική νομολογία ότι σε τέτοιες περιπτώσεις, εξαίρεση από την ακρόαση δικαιολογείται μόνο εάν το ίδιο το μέτρο θα λαμβάνονταν ιδιαιτέρως αργά ακόμα και με μια προφορική ή τηλεφωνική ακρόαση. Έτσι BVerwG NJW 2012, 2823 Rn. 14; VG Berlin NJW 2002, 1063.

¹² Kopp, § 28, Rn. 52

νέα φορολογικά έσοδα για την κάλυψη των δημοσίων δαπανών και στο μέλλον.¹³ Αυτό περαιτέρω σημαίνει ότι και η έννοια του κινδύνου, ο οποίος πρέπει να είναι επικείμενος, ώστε να δικαιολογεί την ανάγκη αποτροπής του και κατά συνέπεια την εξαίρεση από το δικαίωμα ακροάσεως, ως αόριστη νομική έννοια, υποκείμενη σε πλήρη δικαστικό έλεγχο,¹⁴ πρέπει να εξειδικεύεται βάσει της αρχής της αναλογικότητας,¹⁵ διότι μόνο κατόπιν συνεκτιμήσεως των ατομικών ιδιορρυθμιών της εκάστοτε περιπτώσεως μπορεί η εκάστοτε διοικητική κρίση να καταλήξει στη λήψη του «αναγκαίου» κατά την έννοια του εδ. α΄ της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. μέτρου.

Πρέπει να σημειωθεί ότι το διοικητικό όργανο παράλληλα με την αντικειμενική ανάγκη άμεσης λήψεως του διοικητικού μέτρου πρέπει να διατυπώνει την κρίση του και σχετικά με τον κίνδυνο ματαιώσεως του επιδιωκόμενου με το μέτρο σκοπού πριν τη λήψη της αποφάσεώς του, ώστε να μπορεί να κριθεί αντικειμενικά και από τον δικαστή η από μέρους του καλή χρήση της διαδικαστικής διακριτικής του ευχέρειας.

Το στοιχείο του κινδύνου ματαιώσεως του επιδιωκόμενου με το μέτρο σκοπού και άρα της αναγκαιότητας της άμεσης λήψεως του μέτρου άνευ ακροάσεως, όπως προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. συνηγορεί στην *ex ante* και όχι *ex post* κρίση περί αυτού, αφού κρίσιμα είναι τα δεδομένα που υφίσταντο κατά το χρόνο λήψεως της απόφασης και όχι επιγενομένως.¹⁶ Έτσι κατά τον «επανάλεγχο», αυτό που κατά το χρόνο λήψεως του μέτρου κρίθηκε ως αναγκαίο εξομοιούται με το μέσο όρο του αντικειμενικά αποδεκτού και επιβεβλημένου ως αναγκαίου. Αυτό σημαίνει πάντως ότι η άμεση λήψη του μέτρου δεν πρέπει απαραίτητως να είναι αναγκαία, αλλά να φαίνεται ως τέτοια κατά την αντικειμενική θεώρηση των προσβάσιμων στον μέσο εφαρμοστή του κανόνα δικαίου πληροφοριών κατά το χρονικό σημείο λήψεως της απόφασης. Για την πλήρωση του πραγματικού του εδ. α΄ της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ.

¹³ ΣτΕ 1619/2017

¹⁴ Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Aufl. 2018, VwVfG § 28 - Anhörung Beteiligter, Rn. 51επ. Ειδικά για την έννοια του επικείμενου κινδύνου „Gefahr im Verzug“ BVerwGE 68, 267, 271., Beschluss vom 19.09.2017 -BVerwG 1 VR 8.17, Rn. 17Q “...bei der bei ungehindertem Ablauf des objektiv zu erwartenden Geschehens mit hinreichender Wahrscheinlichkeit eine Verletzung des geschützten Rechtsguts zu erwarten ist”. Ερμηνεύοντας την έννοια του επικείμενου κινδύνου έκρινε ότι συντρέχει, όταν κατά την «απρόσκοπη εξέλιξη του αντικειμενικά αναμενόμενου συμβάντος θεωρείται προφανής η παραβίαση του έννομα προστατευόμενου αγαθού».

¹⁵ Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Aufl. 2018, VwVfG § 28 - Anhörung Beteiligter, Rn. 54, BVerwG NJW 2012, 2823 Rn. 14., BVerfGE 78, 77 (85), ΔΕΕ, C-28/05 – Dokter, Slg.2006, I-5431 σκ.75, ΔΕΕ C-348/12 – Kala Naft, 28.11.2013 Rn.67, 69,

Η εξαίρεση από τη διενέργεια ακροάσεως είτε λόγω επικείμενου κινδύνου είτε λόγω συνδρομής λόγων δημοσίου συμφέροντος πρέπει να κρίνεται βάσει της αρχής της αναλογικότητας, διότι αποχή από την ακρόαση πρέπει να επιβάλλεται από υπερκείμενους και επείγοντες λόγους δημοσίου συμφέροντος. Λόγοι διοικητικής σκοπιμότητας, εξοικονομήσεως δαπανών και χρόνου, ακόμα και σε διαδικασίες με μεγάλο αριθμό συμμετεχόντων ή φόρτο εργασίας της διοικητικής αρχής δεν δύνανται να δικαιολογήσουν την εξαίρεση από την ακρόαση. Έτσι οι Kopp/Ramsauer Rn. 61, *EuG ÖD*, F-137/14 – GV, 5.2.2016 Rn.76., Jarass, *Charta der Grundrechte der EU*, 3.Aufl. 2016, Art. 41 - Recht auf eine gute Verwaltung, Rn. 18, N.Penidis, ό.π., σελ. 160, Hermann, σε Bekoch VwVfG, Bader/Ronellenfitsch, 41. Edition, VwVfG § 28 - Anhörung Beteiligter, Rn. 23 - 23.1

¹⁶BVerwG NVwZ 2005, 1435

αρκεί επομένως αντί της συνδρομής επικείμενου κινδύνου ο «φαινόμενος κίνδυνος», αυτός που θα μπορούσε δηλαδή κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων να ματαιώσει το σκοπό του μέτρου, ακόμα και αν ex post διαπιστωθεί ότι ο κίνδυνος στην πραγματικότητα ήταν ανύπαρκτος, χωρίς ωστόσο να επηρεάζεται η ορθή άσκηση της διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως.¹⁷

II. Η ανάγκη τήρησης μιας δεσμευτικής για την απόφαση προθεσμίας

Αντίστοιχη με την ανωτέρω του επικείμενου κινδύνου περίπτωση συγκρούσεως των αρχών της διοικητικής αποτελεσματικότητας και της προηγούμενης ακροάσεως συνιστά η θέσπιση από πλευράς του νομοθέτη εξαιρετικά σύντομης προθεσμίας για την λήψη του διοικητικού μέτρου, με συνέπεια να τίθεται εκποδών η τήρηση του διαδικαστικού τύπου του άρθρου 20 § 2 Σ, αφού κατά την αντικειμενική ex ante κρίση του μέσου διοικητικού οργάνου η παρέλευση κρίσιμου διοικητικού χρόνου διακυβεύει τον επιδιωκόμενο με το μέτρο σκοπό.

Έτσι η εξαίρεση από το δικαίωμα ακροάσεως εμφανίζεται ως δεδομένη σε περιπτώσεις θεσπίσεως αποκλειστικών προθεσμιών καθώς και όταν η προθεσμία έχει αποτελέσει αντικείμενο συμφωνίας μεταξύ διοικήσεως και διοικουμένου ή όταν η χρονική στενότητα προκύπτει έμμεσα από τη χρήση αόριστων νομικών εννοιών, όπως «χωρίς αναβολή», «επείγον», «αμέσου εκτελέσεως».¹⁸ Ειδικά για την τελευταία περίπτωση, η σύμφωνη με το Σύνταγμα ερμηνεία και συγκεκριμενοποίηση των εννοιών αυτών καθώς και η καλή πίστη από μέρους της διοικήσεως, υποχρεώνουν την αποφασίζουσα αρχή στην ταχύτερη δυνατή εκπλήρωση των ουσιαστικού και διαδικαστικού δικαίου υποχρεώσεών της και όχι στον αυτόματο αποκλεισμό του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως.¹⁹ Σε κάθε περίπτωση επομένως που η ταχθείσα προθεσμία είναι αδικαιολόγητα ανεπαρκής, επιβάλλεται από την αρχή της αναλογικότητας στη φορολογική διοίκηση είτε η πλήρης αποχή από τη λήψη του δυσμενούς μέτρου, εφόσον δεν έχει προηγηθεί ακρόαση είτε η διενέργεια ακροάσεως και η κατόπιν αυτού λήψη του μέτρου, έστω και παρελθούσης της προθεσμίας, η οποία είναι εκ των πραγμάτων αντισυνταγματική ως αντικείμενη στο 20 § 2 Σ.²⁰

Αν και αποτελεί υποχρέωση του νομοθέτη η θέσπιση επαρκών προθεσμιών όχι μόνο για την επίτευξη των ουσιαστικού δικαίου αποτελεσμάτων του αλλά και για την τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων της διοικήσεως, δεν αποκλείονται ωστόσο περιπτώσεις, όπου η εξαίρεση από τη

¹⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 552, H.Bartels, Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren, 1985, σελ. 97

¹⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 556

¹⁹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 558

²⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 557

διενέργεια ακροάσεως επισυμβαίνει εξαιτίας της υπαίτιας συμπεριφοράς της αποφασίζουσας αρχής κατά την επεξεργασία του φακέλου της υποθέσεως.²¹

Πιο συγκεκριμένα, η σύγκρουση του δικαιώματος ακροάσεως με την αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας μπορεί να οφείλεται σε δόλιες ενέργειες του αποφασίζοντος οργάνου, όταν αυτό, αφήνοντας να παρέλθει κρίσιμο χρονικό διάστημα στο πλαίσιο της ταχθείσης προθεσμίας ή και εκτός αυτής, προκαλεί τη δημιουργία συνθηκών χρονικής στενότητας και επείγουσας λήψεως του μέτρου. Είναι αυτονόητο ότι τέτοιες πρακτικές από μέρους της διοικήσεως αντίκεινται στις αρχές της εύρυθμης και χρηστής διοικήσεως, της καλής πίστεως και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η αδικαιολόγητη δε παράλειψη του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως καθιστά την πράξη ακυρώσιμη.

Οι συνθήκες επείγοντος όμως μπορεί να προκαλούνται και εξαιτίας αμέλειας της διοικήσεως, κατόπιν δηλαδή παραμελήσεως της ταχθείσης προθεσμίας από πλευράς της. Σε αντίθεση με την απόλυτα μονομερή υπέρ της καταφάσεως του δικαιώματος ακροάσεως λύσεως στην περίπτωση της δόλιας ενέργειας της διοικητικής αρχής και της επακόλουθης αδυναμίας επικλήσεως από αυτήν του πραγματικού του εδ. α' της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ., επί αμελούς συμπεριφοράς της τελευταίας, η ισόρροπη και σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας άρση της συγκρούσεως επιβάλλει την εξατομικευμένη και όχι αφηρημένη υπεροχή της μιας αρχής σε βάρος της άλλης. Ως εκ τούτου τα κριτήρια της αρχής της αναλογικότητας συντείνουν στη διατύπωση της θέσης, ότι όσο περισσότεροι παράγοντες συνηγορούν στην πρόκληση από πλευράς της διοικήσεως της παρόδου της ταχθείσης προθεσμίας και στον συνεπεία αυτών χαρακτηρισμό της καταστάσεως ως επείγουσας, τόσο λιγότερο αυτή μπορεί να επικαλεστεί το πραγματικό του εδ.α' της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. και τόσο πιο ασθενές είναι το επιχειρήμα της περί αποχής εν προκειμένω από τη διενέργεια ακροάσεως κατά την άσκηση της σχετικής διακριτικής ευχέρειάς της.²²

Το επιχειρήμα που πρέπει πάντως να βαρύνει κατά τη σχετική στάθμιση μεταξύ διοικητικής αποτελεσματικότητας και προηγούμενης ακροάσεως στηρίζεται στη διατήρηση της χρονικής αρμοδιότητας της αποφασίζουσας αρχής. Είναι πράγματι πολύ πιθανό, η παρέλευση της προθεσμίας προς ενέργεια, έστω και αν αποδίδεται στην αμελή συμπεριφορά του αρμόδιου

²¹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 557, Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Aufl. 2018, *VwVfG* § 28 - *Anhörung Beteiligter*, Rn. 54, Obermayer/Funke-Kaiser/Grünwald §28 *VwVfG*, Rn. 53, έτσι και Rätke/Klein, *Abgabenordnung*, 13. Aufl. 2016, *AO* § 91 - *Anhörung Beteiligter*, König, § 28 *AO* - *Anhörung Beteiligter*, Rn. 33, Bartels, ό.π., σελ. 107, Hermann, σε Bekoch *VwVfG*, Bader/Ronellenfitsch, 41. Edition, *VwVfG* § 28 - *Anhörung Beteiligter*, Rn. 23 - 23.1

²² Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Aufl. 2018, *VwVfG* § 28 - *Anhörung Beteiligter*, Rn. 54, Obermayer/Funke-Kaiser/Grünwald §28 *VwVfG*, Rn. 53, έτσι και Rätke/Klein, *Abgabenordnung*, 13. Aufl. 2016, *AO* § 91 - *Anhörung Beteiligter*, König, § 28 *AO* - *Anhörung Beteiligter*, Rn. 33, Bartels, ό.π., σελ. 107, Σε περίπτωση που η διοίκηση προκάλεσε/εξαιτίας της δεν τήρησε την προθεσμία, τη μη τήρηση της προθεσμίας υπαιτιότητι της δεν μπορεί να επικαλεστεί τη ρύθμιση της περ. 2., Hermann, σε Bekoch *VwVfG*, Bader/Ronellenfitsch, 41. Edition, *VwVfG* § 28 - *Anhörung Beteiligter*, Rn. 23 - 23.1

οργάνου της αποφασίζουσας αρχής, να συνεπάγεται την απώλεια ή τον περιορισμό της χρονικής αρμοδιότητάς του, οπότε η παράλειψη της ακροάσεως είναι αναλογική μόνο εφόσον με το μέτρο επιδιώκεται σκοπός δημοσίου συμφέροντος. Εάν όμως η αποφασιστική κατά χρόνον αρμοδιότητα της διοικήσεως παραμένει ακέραια ακόμα και μετά τη διενέργεια ακροάσεως, η παράκαμψη του διαδικαστικού τύπου του άρθρου 20 § 2 Σ από μέρους της διοικήσεως είναι αδικαιολόγητη και δυσανάλογη, διότι εξαναγκάζει τον διοικούμενο να υποστεί τις δυσμενείς συνέπειες της ανικανότητας συμμόρφωσης της κρατικής μηχανής στο ταχθέν σύστημα προθεσμιών.²³

²³ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 576. N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG, 2011, σελ. 152επ, όπου αναφέρεται ότι η ratio legis της § 28 Abs 2 VwVfG - όπως και της § 91 Abs 2 AO- έγκειται όντως στο ότι η διοικητική αρχή δεδομένης και της παραγωγικής ικανότητάς της, είναι περιορισμένη στη ρύθμιση της προκείμενης υποθέσεως κατά τρόπο αποφασιστικό, όταν μία προθεσμία ταχθείσα για τη διοίκηση χάνεται. Έτσι για να μπορεί η διοίκηση να υπερασπίσει τη διατήρηση της αρμοδιότητάς της ενάντια στην απώλεια ή τον περιορισμό της, δύναται δυνάμει του άρθρου 28 § 2 να αποφύγει τη χρονοτριβή που θα προκαλούσε η διενέργεια ακροάσεως. Δύο συμπεράσματα συνάγονται:

Πρώτον, οι νομοθετικές προθεσμίες πρέπει να είναι εκ πρώτης όψεως τουλάχιστον κατάλληλες για τη διεξαγωγή ακροάσεως και να μην παρέχουν καμία άμεση αναβολή για την αποχή από την ακρόαση. Δεύτερον, η αρμόδια αρχή δεν επιτρέπεται να απέχει από την ακρόαση, όταν αυτή εξαιτίας δικού της σφάλματος, ήτοι αμέλειας, τελεί σε κίνδυνο απώλειας της προθεσμίας. Προτείνεται λοιπόν από τη θεωρία, η οποία προκρίνει τη στενή ερμηνεία της διατάξεως, σε αυτή την περίπτωση, η αρχή να απέχει ολοσχερώς από τη λήψη του μέτρου και όχι από τη διενέργεια ακροάσεως. Αυτό διότι αρχικός σκοπός παραμένει η παροχή ακροάσεως στον ενδιαφερόμενο.

Bartels, ό.π., σελ. 106, ο οποίος αφού συνδέει την δεσμευτικότητα των προθεσμιών με τον δυσμενή χαρακτήρα της σκοπούμενης πράξεως επί της οποίας θα διενεργηθεί ακρόαση, καταλήγει ότι δεσμευτική προθεσμία επομένως υπάρχει μόνο όταν με την πάροδο της προθεσμίας συνδέεται και η απώλεια της αρμοδιότητας της διοικήσεως να λάβει το σκοπούμενο μέτρο.

Πρβλ. Bartels, ό.π., σελ. 98, ο οποίος υποστηρίζει ότι απορρέει από την αρχή της αναλογικότητας ο αποκλεισμός επικλήσεως της δυνατότητας εξαιρέσεως της ακροάσεως (εδώ της διατάξεως του 6 § 3 ΚΔΔιαδ.). Στη διοίκηση δηλαδή καταλογίζεται κάθε λόγος για την άμεση λήψη του μέτρου, ο οποίος εμπίπτει στη σφαίρα ευθύνης της, όταν δηλαδή η ίδια προκάλεσε τις προϋποθέσεις εξαιρέσεως από την ακρόαση.

III. Το ζήτημα της συγκρούσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως με το δημόσιο συμφέρον στη φορολογική διαδικασία

Στη φορολογική διαδικασία η χαρακτηριστικότερη περίπτωση συγκρούσεως του δικαιώματος ακροάσεως με το δημόσιο συμφέρον, η οποία απασχόλησε τη νομολογία του ΣτΕ και των δικαστηρίων της ουσίας, αποτυπώνεται στη διάταξη του άρθρου 14 ν. 2523/1997, τα οποία επιγράφονται ως διασφαλιστικά των συμφερόντων του Δημοσίου μέτρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής.²⁴ Η νομολογία του ΣτΕ και των δικαστηρίων της ουσίας παγίως έχει κρίνει ότι η λήψη των ένδικων μέτρων άνευ προηγούμενης ακροάσεως δεν συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, πλήττουσα το άρθρο 20 § 2 Σ δεδομένου ότι δικαιολογητικός λόγος της άμεσης επιβολής τους είναι η παρεμπόδιση της ματαιώσεως από μέρους των φερόμενων ως οφειλετών του Δημοσίου της εκπληρώσεως των διαπιστωθεισών φορολογικών τους υποχρεώσεων με την μεταβίβαση των περιουσιακών τους στοιχείων και την απόσυρση των καταθέσεών τους, είναι δε πέραν πάσης αμφιβολίας αναμενόμενο ότι ο διασφαλιστικός του δημοσίου συμφέροντος σκοπός των μέτρων αυτών θα διέτρεχε άμεσο κίνδυνο ματαιώσεως, αν ο ενδιαφερόμενος, στο πλαίσιο της προηγούμενης ακροάσεως, εκαλείτο και ελάμβανε γνώση των σχεδιαζόμενων σε βάρος του μέτρων.²⁵

Από την επισκόπηση της πάγιας επί του ζητήματος νομολογία του ΣτΕ συνάγεται ωστόσο ότι η σύγκρουση μεταξύ των αρχών του δημοσίου συμφέροντος και της προηγούμενης ακροάσεως δεν αντιμετωπίζεται με τη δέουσα μεθοδολογική ορθότητα τουλάχιστον στο στάδιο πριν την επιβολή των μέτρων. Η νομολογία προβαίνει παγίως σε μια συλλήβδην αφηρημένη μονομερή υπέρ του δημοσίου συμφέροντος στάθμιση μεταξύ των δύο αρχών, παραλείποντας τη διαπίστωση της ύπαρξης πραγματικής συγκρούσεως μεταξύ τους και διατυπώσεως εξειδικευμένης κρίσεως, αφού μόνο το γεγονός της υπάρξεως δημοσίου συμφέροντος δεν αρκεί για την παράκαμψη του

²⁴ Η διάταξη αυτή παρέσχε πλούσια νομολογία. Υπό το καθεστώς του ν. 4174/2013, τα διασφαλιστικά μέτρα ρυθμίζονται από τα άρθρα 46επ και θα αναλυθούν κατωτέρω

Στη γερμανική θεωρία οι Rätke/Klein, σε Abgabenordnung, 13. Aufl. 2016, AO § 91 - Anhörung Beteiligter, Rn. 13: υποστηρίζουν ότι επικείμενος κίνδυνος πολύ σπάνια θα υπάρχει στη φορολογική διαδικασία. Rn.20: Περιπτώσεις, στις οποίες η ακρόαση θα παραλείπεται λόγω εναντιώσεώς της σε λόγους επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, δεν εμφανίζονται σχεδόν καθόλου στο φορολογικό δίκαιο.

Έτσι και ο Köpfig, § 28 AO - Anhörung Beteiligter, Rn. 31 Η σημασία αυτής της εξαιρέσεως είναι στην πράξη πολύ περιορισμένη.

²⁵ Πάγια η νομολογία του ΣτΕ. Ενδεικτικά ΣτΕ 269/2019, 179/2017, 1619/2017, 2059/2016, 2721/2016. Η ΣτΕ 399/2015 απέρριψε ωστόσο τον ισχυρισμό περί παραβάσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως και για δύο επιπλέον λόγους α) διότι τα μέτρα αυτά δεν έχουν χαρακτήρα γνήσιας κύρωσης, ούτως ώστε να επιβάλλεται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας επιβολής τους η προηγούμενη τήρηση του δικαιώματος ακροάσεως του φορολογουμένου (ΣτΕ 1372/2014, πρβλ. 5/2014) και β) διότι η επιβολή των ένδικων μέτρων αποτελεί δέσμια αρμοδιότητα για τη διοίκηση, οπότε και εξ αυτού του λόγου δεν απαιτείται πριν από την επιβολή των μέτρων αυτών να κληθεί ο ενδιαφερόμενος να εκθέσει τις απόψεις του.

διαδικαστικού τύπου της προηγούμενης ακροάσεως.²⁶ Αυτό που απαιτείται επομένως δεν είναι μια θεωρητικού επιπέδου διαπίστωση της αναλογικότητας της επιβολής του περιοριστικού μέτρου αλλά ο σχηματισμός ad hoc κρίσεως περί του συνάδοντος ή απάδοντος προς την αρχή της αναλογικότητας χαρακτήρα των μέτρων, υπό το πρίσμα των πραγματικών περιστατικών της ιστορικής περιπτώσεως, και ης ως εκ τούτου αποχή ή όχι από τη διενέργεια ακροάσεως.

Το δημόσιο συμφέρον αποτελεί κατά γενική ομολογία την πλέον αόριστη λειτουργική - αξιολογική νομική έννοια,²⁷ η οποία επιδεικνύει δυναμισμό και συνεχή εξέλιξη στο χώρο και στο χρόνο. Εν καιρώ εθνικής δημοσιονομικής και οικονομικής κρίσης, η αντιμετώπιση της οποίας συνιστά «εθνικό διακύβευμα»,²⁸ στη θέση του γενικού εθνικού δημοσίου συμφέροντος υπεισήλθε η έννοια του δημοσιονομικού συμφέροντος.²⁹ Η έννοια αυτή, απορρέουσα από το λεγόμενο «Δημοσιονομικό Σύνταγμα», συναρτάται στενά με το φαινόμενο του φόρου και τις λειτουργίες που ο φόρος καλείται να επιτελέσει, όπως η αναδιανομή του πλούτου και η επίτευξη ισοσκελισμένου κρατικού προϋπολογισμού για την άσκηση αντικυκλικής πολιτικής.³⁰

²⁶ Πρβλ. και Δαγτόγλου, Ατομικά Δικαιώματα, 2005, σελ. 171, σε σχόλιο του επί της ΣτΕ 400/1986: «Όπου ο κοινός νομοθέτης θεσπίζει ρύθμιση προς εξυπηρέτηση «γενικότερου δημοσίου συμφέροντος» που αναφέρεται στο Σύνταγμα, η ρύθμιση αυτή υπερέχει κάθε αντίθετης ειδικής συνταγματικής διατάξεως».

²⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 558, Ε.Βενιζέλος, Το γενικό συμφέρον και οι περιορισμοί των συνταγματικών δικαιωμάτων, 1990, σελ. 13, Π.Δαγτόγλου, Ατομικά Δικαιώματα, 2005, σελ. 171, 176, που τονίζει ότι «η αοριστία του δημοσίου συμφέροντος πολλαπλασιάζεται λόγω της πληθώρας και ποικιλίας των φορέων του. Για το λόγο αυτό άλλωστε η συγκεκριμενοποίησή του είναι δυσχερής και επικίνδυνη, αφού οποιοσδήποτε ασκεί ή επιδιώκει να ασκήσει δημόσια εξουσία, επιδιώκει διά της επικλήσεώς του την πολιτική νομιμοποίησή του. Το ζήτημα ποιός και πώς εξειδικεύει το δημόσιο συμφέρον αποβαίνει το κεντρικό ζήτημα υπάρξεως και επιβιώσεως της δημοκρατίας και της ελευθερίας.» Μ. Καλογερόπουλος, Σκέψεις και ανάλεκτα επί της έννοιας του δημοσίου συμφέροντος, ΘΠΔΔ 10/2016, σελ. 921επ, Μάλλιου, ό.π., σελ. 1202 επ, Σοφοκλέους, ό.π., σελ. 790επ

²⁸ ΣτΕ 119/2019, 1620/2011: «...μείωση του δημοσίου χρέους δεν συνιστά έναν απλώς δημοσιονομικό στόχο, αλλά αποτελεί εθνικό διακύβευμα. Και τούτο διότι η δημοσιονομική κρίση έχει, εξαιτίας της πρωτοφανούς διάστασής της, χαρακτήρα εθνικής κρίσης». , ΣτΕ 1389/2015: «...Ηδη δε μετά την εκδήλωση της πρωτοφανούς, σε έκταση και διάρκεια, δημοσιονομικής κρίσης, η άμεση αύξηση των δημοσίων εσόδων (χωρίς περαιτέρω φορολογικές επιβαρύνσεις ή μειώσεις μισθών, συντάξεων και κοινωνικών δαπανών) δεν συνιστά απλώς έναν δημοσιονομικό στόχο, αλλά αποτελεί εθνικό διακύβευμα, αφού συμβάλλει στη διασφάλιση της εξυπηρέτησης του δημοσίου χρέους και κατ' ακολουθίαν στην αποτροπή της δημοσιονομικής κατάρρευσης της Χώρας», ΣτΕ Ολ 9/2013

²⁹ Έχει εντούτοις κριθεί από το ΕΔΔΑ (Απόφαση της 25.06.2009 Ζουμπολίδης κατά Ελλάδος, σκ. 35 και Απόφαση της 22.05.2008, Μειδάνης κατά Ελλάδος, σκ. 30,31 ότι «μόνο το δημοσιονομικό συμφέρον του Δημοσίου δεν μπορεί να αφομοιωθεί συλλήβδην σε ένα γενικότερο δημόσιο συμφέρον, το οποίο θα δικαιολογούσε σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση την παραβίαση των δικαιωμάτων του πολίτη». Το δημοσιονομικό συμφέρον αντιδιαστέλλεται πάντως από το ταμειακό συμφέρον του Δημοσίου, το συμφέρον του κρατικού αποθησαυρισμού, το οποίο δε συνδέεται με άμεσους και και συγκεκριμένους δημοσιονομικούς σκοπούς του κράτους. ΣτΕ 6/2010, 3072/2009, ΣτΕ Ολ 1663/2009.

³⁰ Δημοσιονομικό Σύνταγμα: 2, 4§5, 7§4, 17, 18, 20, 25§ 1και 4, 24§6, 36§2, 73, 75, 78, 79, 80, 82, 94, 98, 102, 103, 106, 107 Σ. Βλ. και εισαγωγή που αναλύεται εκτενώς η έννοια του φορολογικού κράτους. Περιλαμβάνει σκοπούς όπως η πάταξη της φοροδιαφυγής (ΣτΕ 36/2019) ή της καταχρηστικής φοροαποφυγής, ο περιορισμός της διαφθοράς των οργάνων της φορολογικής διοικήσεως (ΣτΕ 3474/2011, ΕΣ 1764/2005), η επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης (1/2011 ΑΠΔΠΧ), η φορολογική αυτοσυμμόρφωση, η ενίσχυση της διαφάνειας αναφορικά με τη συνεισφορά στα δημόσια βάρη (ΣτΕ Ολ 2318/2018), η τήρηση της φορολογικής ισότητας (ΣτΕ 1887/2018), η βελτίωση της δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας, η αποκατάσταση της δημοσιονομικής ισορροπίας, η μείωση του ελλείμματος, η εξυπηρέτηση του εξωτερικού χρέους και η δημοσιονομική εξυγίανση (ΕΣ Ολ 37/2018, ΣτΕ 919/2019, ΑΠ 1061/2018).

Η αναγκαιότητα της λήψης του μέτρου, όπως προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση του εδ. α΄ της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ., πρέπει να τεκμηριώνεται με τη δέουσα σαφήνεια, δεν αρκεί δηλαδή απλή επίκληση του δημοσίου συμφέροντος αλλά από τα στοιχεία του φακέλου της κάθε υποθέσεως απαιτείται αυξημένη αιτιολογία του επιβληθέντος μέτρου, από την οποία να προκύπτει ότι βάσει της αρχής της αναλογικότητας η άμεση λήψη του και η συνεπακόλουθη υποχώρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως είναι το μόνο πρόσφορο, αναγκαίο και πλέον αποτελεσματικό (ορθολογικό) μέσο για τη διασφάλιση του επιδιωκόμενου δημοσίου συμφέροντος σκοπού, πολλώ δε μάλλον κατά την επιδίωξη της διασφάλισης της φορολογικής αξιώσεως του κράτους, οπότε θα πρέπει να συνεκτιμάται και η φοροδοτική ικανότητα ως απόρροια της αρχής της ισότητας.³¹ Το δημόσιο συμφέρον δεν αποτελεί ως εκ τούτου κριτήριο πέρα και υπεράνω του θετικού δικαίου, αλλά εκφράζεται από αυτό, με τρόπο και κατά τους τύπους που αντιστοιχούν στην ιεραρχία του θετού δικαίου και κατά συνέπεια δεν μπορεί να θεμελιώσει απαλλαγή από την αρχή της νομιμότητας.³²

Ο εφαρμοστής ή ερμηνευτής του κανόνα δικαίου έρχεται πάντως αντιμέτωπος με μια ακόμη δυσκολία. Εάν κατά κανόνα τυπικό κριτήριο διακρίσεως μεταξύ των ατομικών και δημοσίων συμφερόντων είναι η επιδίωξη ατομικών και υπερατομικών σκοπών, στην περίπτωση της προηγούμενης ακροάσεως η κατηγοριοποίηση αυτή είναι δυσχερής, διότι διά της ακροάσεως δεν εξυπηρετείται αποκλειστικά το συμφέρον του φορέα του δικαιώματος μέσω της διατυπώσεως ισχυρισμών προ της εκδόσεως της δυσμενούς πράξεως αλλά και της διοικήσεως προς πληροφόρηση και της ολότητας για εξέλιξη της διαδικασίας σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας.^{33, 34} Ούτως ή άλλως η τελολογική ερμηνεία δεν είναι τίποτα περισσότερο από την ανεύρεση του δημοσίου σκοπού που υπηρετεί ο κανόνας δικαίου.³⁵ Έτσι η λειτουργική - τελολογική σημασία της ακροάσεως στο πλαίσιο άσκησης της διακριτικής ευχέρειας της αποφασίζουσας αρχής προωθεί και το δημόσιο συμφέρον.³⁶ Και η θεωρία της οικονομικής αναλύσεως του δικαίου αναγνωρίζει τη διττή φύση των ατομικών δικαιωμάτων, τα οποία κατ’

³¹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 560, του ίδιου, Δημοσιονομικό συμφέρον και δίκαιο της ανάγκης, ΘΠΔΔ, 8-9/2013, σελ. 689.

³² Δαγτόγλου, ό.π., σελ. 177.

³³ Bartels, ό.π., σελ. 99, Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Aufl. 2018, VwVfG § 28 - Anhörung Beteiligter, Rn.51

³⁴ BFH NJW 1997, 1725. Επίσης σημαντικές καθυστερήσεις στην καταβολή των φόρων είναι δυνατό να συνιστούν επιτακτικό δημόσιο συμφέρον. Και εδώ θα πρέπει να δίδεται ιδιαίτερη προσοχή στην αρχή της αναλογικότητας, ώστε το λαμβανόμενο μέτρο να περιορίζεται στο απολύτως αναγκαίο. Πρέπει να σημειωθεί ο εξαιρετικός χαρακτήρας της διατάξεως και η ως εκ τούτου περιοριστική ερμηνεία και εφαρμογή. Vgl. auch Meyer/Borgs § 28 Rn. 28; Weides JA 1984, 656; Kopp/Ramsauer § 28 Rn. 57.

³⁵ R. Uerpman, *Das öffentliche Interesse*, 1999, σελ. 16επ, P.Häberle, *Öffentliches Interesse als juristische Problem*, 1970, σελ. 22επ

³⁶ Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Aufl. 2018, VwVfG § 28 - Anhörung Beteiligter, Rn.51, H. Bartels, *Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren*, 1985, σελ. 101,

αυτήν αποτελούν αγαθά. Κάθε αγαθό, άρα και το δικαίωμα ακροάσεως, εμφανίζει αφενός αμιγώς ιδιωτικό χαρακτήρα αφετέρου συνδέεται με αγαθά που η οικονομική θεωρία χαρακτηρίζει ως δημόσια, δημιουργεί δηλαδή μια αγορά από την οποία επωφελείται το κοινωνικό σύνολο. Οι θετικές εξωτερικότητες που συνεπάγεται η εξατομικευμένη κατανάλωση του αγαθού της προηγούμενης ακροάσεως δεν γεννούν μόνο ιδιωτικό αλλά και κοινωνικό όφελος, επιβεβαιώνοντας τη διττή του φύση.³⁷

Τα ανωτέρω αποδεικνύουν ότι η σύγκρουση μεταξύ δημοσίου συμφέροντος και προηγούμενης ακροάσεως είναι πραγματική και άρα πραγματική πρέπει να είναι και η άρση της, η στάθμιση βάσει της αρχής της αναλογικότητας. Όχι αφηρημένη, ούτε προσχηματική. Η τεκμηρίωση της ανάγκης λήψεως του μέτρου επιβάλλει τη διενέργεια ακροάσεως στο μέτρο που υφίσταται διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως σχετικά με το χρονικό σημείο λήψεως της αποφάσεως, το είδος, την ένταση και την έκταση του επιβαλλόμενου περιορισμού, τη χρονική διάρκεια ισχύος του μέτρου, εφόσον η τοποθέτηση του ενδιαφερομένου μπορεί να επηρεάσει προς όφελός του κάποια από τις παραμέτρους αυτές καταλήγοντας στην σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας απόφαση.³⁸

IV. Διασύνδεση δημοσίου συμφέροντος με το χρονικό στοιχείο του επείγοντος

Σύμφωνα με το εδ. α' της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. η άμεση λήψη του μέτρου τελεί υπό την προϋπόθεση της συνδρομής δύο τελουσών εν διαζεύξει προϋποθέσεων: αφενός της ανάγκης αποτροπής κινδύνου αφετέρου της ανάγκης προστασίας επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος. Βαθύτερη εντούτοις συστηματική και τελολογική ερμηνεία των εννοιών αυτών επιβεβαιώνει την μεταξύ τους εννοιολογική και μεθοδολογική διαπερατότητα. Πρώτον, ο θεθείς επιθετικός προσδιορισμός «επιτακτικό» υποδηλώνει την ένταση της ανάγκης ικανοποιήσεως του δημοσίου συμφέροντος, η οποία συναρτάται ευθέως προς την αποτροπή κάποιου κινδύνου επικείμενου.³⁹ Κατ' αυτόν τον τρόπο η συστηματική θέση της δεύτερης εναλλακτικής περιπτώσεως του «επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος» επιβάλλει τη συνδυασμένη ερμηνεία της με την έννοια της «αποτροπής κινδύνου».

Δεύτερον, το στοιχείο του επείγοντος και άρα της αποτροπής κινδύνου συνάγεται ευθέως από την ανάγκη άμεσης λήψεως του μέτρου τόσο στην πρώτη όσο και στη δεύτερη εναλλακτική που

³⁷ Για τις έννοιες βλ. αναλυτικά Γ. Δελλής, Δήμος και Αγορά, 2018, σελ. 258

³⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 572, του ίδιου, Δημοσιονομικό συμφέρον και δίκαιο της ανάγκης, ΘΠΔΔ 8-9/2013, σελ. 688επ

³⁹ Ν. Σοφοκλέους, Η αντισυνταγματικότητα των άρθρων 14 ν. 2523/1997 για την προληπτική δέσμευση περιουσιακών στοιχείων και 152 του ΤΚ, ΔΦΝ 2011, σελ. 787, όπου ο συγγραφέας υποστηρίζει ότι η διάταξη του εδ. α' της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. εισάγει μια μορφή διαβάθμισης του δημοσίου συμφέροντος σε απλό και επιτακτικό.

θέτει το εδ.α΄της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ.⁴⁰ Η χρονικά άμεση λήψη του μέτρου για την διασφάλιση επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος δικαιολογεί την εξαίρεση από τη διενέργεια ακροάσεως μόνο εφόσον αποσκοπείται ταυτόχρονα η αποτροπή κάποιου κινδύνου, ο οποίος θα διακύβευε το δημόσιο συμφέρον.⁴¹ Κατά συνέπεια, άμεση απόφαση της διοικήσεως κατά την έννοια της διατάξεως αυτής νοείται η ειλημμένη χωρίς την παραμικρή χρονοτριβή τόσο στην πρώτη εναλλακτική δυνατότητα όσο και στη δεύτερη και άρα μπορεί να υποστηριχθεί ότι εκφράζεται δι' αυτής το ίδιο πραγματικό και οι έννοιες «αποτροπή κινδύνου» (επικείμενου λόγω της αμεσότητας του μέτρου) και «επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος» ταυτολογούν, με τη δεύτερη να είναι απλώς ευρύτερα διατυπωμένη από την πρώτη.⁴²

⁴⁰ Βλ. Λαζαράτο, ό.π., σελ. 559, υποσ. 88, όπου ο συγγραφέας ερμηνεύει την ομοίου περιεχομένου διάταξη της § 28 Abs. 2 S. 1 του γερμανικού VwVfG (ΚΔΔιαδ.). Τα ίδια ισχύουν και για την § 91 Abs. 1 S. 1 του γερμανικού ΑΟ (ΚΦΔ).

⁴¹ Στη γερμανική θεωρία η έννοια του δημοσίου συμφέροντος κατά την § 28 Abs 2 S. 1 και § 91 Abs. 2 S. 1 ΑΟ πρέπει να διακριθεί από την αντίστοιχη έννοια του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της Abs. 3 αμφοτέρων των ανωτέρω διατάξεων, η οποία αποκλείει την ακρόαση. Και οι δύο έννοιες δεν διαφοροποιούνται εν πρώτοις λόγω του στοιχείου του χρονικά επείγοντος αλλά λόγω της ιδιαίτερης εντάσεως και του στοιχείου του επείγοντος του άξιου προστασίας αγαθού δημοσίου συμφέροντος. Και στις δύο περιπτώσεις της Abs.2 πρέπει η άμεση λήψη του μέτρου να εμφανίζεται ως απολύτως αναγκαία. Κρίσιμη είναι η διαπίστωση ex ante, υπόκειται όμως σε δικαστικό έλεγχο. Για αυτή τη νομική αξιολόγηση πρέπει η περίπτωση της αντικειμενικής ανάγκης άμεσης λήψεως του μέτρου να εξισωθεί με την περίπτωση εκείνη, κατά την οποία η διοικητική αρχή κατά την έκδοση της διοικητικής πράξεως λόγω γνωστοποιήσεως σε αυτήν συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, θεωρεί δεδομένη την άμεση δράση της, ακόμα και αν τελεί σε συγγνωστή πλάνη. Πρόκειται για την έννοια του "Putativgefahr". Έτσι BVerwGE 68, 267, 271, BVerwG NVwZ 2013, 521 Rn. 22; Επιπλέον BVerwGE 154, 22 Rn. 55; Kopp/Ramsauer § 28 Rn. 36. Μια απλή θεωρητική, μη τεκμηριωμένη από συγκεκριμένες πραγματικές ενδείξεις δυνατότητα περιορισμού της αποτελεσματικότητας της ενέργειας του μέτρου δεν αρκεί. Έτσι Knack/Henneke/Ritgen Rn. 31, Hermann, σε Bekoch VwVfG, Bader/Ronellenfitsch, 41. Edition, VwVfG § 28 - Anhörung Beteiligter, Rn. 23 - 23.1, ο οποίος επισημαίνει ότι ενώ στην περίπτωση 2 η απόφαση περί ακροάσεως ανήκει στη διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως, στην περ. 3 η ακρόαση υποχρεωτικά παραλείπεται όταν εναντιώνεται σε επιτακτικό δημόσιο συμφέρον. Κατά την σχετική κρίση της, η διοίκηση πρέπει να εξετάζει εάν η ακρόαση παραλείπεται γενικά ή εν αναφορά προς συγκεκριμένα ζητήματα, θεωρεί πάντως ότι η διάταξη αυτή δεν παίζει κανένα ρόλο ούτε στην πράξη ούτε στη νομολογία. Δεν μπορεί να γίνει λόγος για επιτακτικό δημόσιο συμφέρον, όταν η ακρόαση απειλεί με ματαίωση την επιβολή δημοσίων συμφερόντων στην ατομική περίπτωση, στις περιπτώσεις αυτές βρίσκουν εφαρμογή βασικά οι περ. 2 αρ. 1, αρ. 2, αρ. 5. Ως επιτακτικό δημόσιο συμφέρον γίνεται νοητή η διακινδύνευση της ασφάλειας του κράτους ή σημαντικές απώλειες για την ευημερία του λαού αναγόμενες σε πλήγματα, περιπτώσεις καταστροφών αλλά και διακινδύνευση της ανθρώπινης ζωής. P.Häberle, Öffentliches Interesse als juristisches Problem, Athenaemum Verl., Bad Homburg, 1970, σελ. 65επ.

⁴² Λαζαράτος, ό.π., σελ. 59 επί της ομοίου περιεχομένου διατάξεως της § 28 Abs. 2 S. 1 του γερμανικού VwVfG (ΚΔΔιαδ.). Τα ίδια ισχύουν και για την § 91 Abs. 1 S. 1 του γερμανικού ΑΟ (γερμανικός ΚΦΔ), N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG, 2011, σελ. 152επ. που αναφέρει σχετικά με την § 28 Abs. 2 S1 ότι στην περίπτωση του δημοσίου συμφέροντος η βιασύνη για την έκδοση της πράξεως προϋποθέτει τη μετάβαση από το «χρονικό» στοιχείο σε αυτό του «πραγματικού», προϋπόθεση για την υπαγωγή στην αόριστη έννοια του κινδύνου του δημοσίου συμφέροντος είναι η πιθανότητα ματαίωσης του επιδιωκόμενου κρατικού σκοπού. Μια τέτοια ματαίωση συνιστά για παράδειγμα η απώλεια του αιφνιδιασμού ή κατάσχεση του αποδεικτικού υλικού. Τα παραδείγματα αφορούν και στην περίπτωση αυτή τις ίδες κατηγορίες, δηλαδή τη δημόσια τάξη, την ασφάλεια, τη ματαίωση της αποδείξεως όχι όμως σε συνάρτηση με το χρονικό στοιχείο αλλά σε συνάρτηση με το λειτουργικό. Obermayer, § 28, Rn. 41. Η περίπτωση αυτή διακρίνεται από την § 28 Abs 3 VwVfG και αντιστοίχως την § 91 Abs 3 ΑΟ, διότι οι περιπτώσεις αυτές ρυθμίζουν την απαγόρευση της ακροάσεως (Anhörungsverbot) στο πεδίο των εννόμων συνεπειών, σε περίπτωση συνδρομής στο πραγματικό επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος. Η σύνδεση από μέρους του νομοθέτη της απογορεύσεως ακροάσεως με τη συνδρομή λόγων επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, σημαίνει για την περ. 1 του

Κατά λογική ακολουθία συνάγεται, ότι εν προκειμένω άμεση είναι μια απόφαση για την έκδοση της οποίας δεν προηγήθηκε η διαδικασία της ακρόασης του θιγόμενου ενδιαφερομένου.⁴³ Ratio της υποχώρησης του δικαιώματος ακρόασης δηλαδή κατά την επιβολή των περιοριστικών μέτρων της § 1 του άρθρου 14 ν. 2523/1997 είναι ο άμεσος κίνδυνος ματαιώσεως που διατρέχει ο διασφαλιστικός του δημοσίου συμφέροντος σκοπός της εκπλήρωσεως των φορολογικών υποχρεώσεων, τον οποίο θα προκαλούσε η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων και η απόσυρση των τραπεζικών καταθέσεων των φερόμενων ως οφειλετών του Δημοσίου προ της οριστικοποίησεως των φορολογικών εγγραφών, εάν αυτοί καλούνταν και ελάμβαναν γνώση των σχεδιαζομένων σε βάρος τους μέτρων. Ο δικαιολογητικός λόγος της εξαιρέσεως από το δικαίωμα του 20 § 2 Σ έγκειται εν προκειμένω άμεσα στη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη και έμμεσα στη διασφάλιση της εκπλήρωσεως της φορολογικής αξιώσεως της Πολιτείας.⁴⁴

Η επίκληση των ανωτέρω ωστόσο αποκαλύπτει μια έμμεση αναφορά στην αρχή της αναλογικότητας και όχι την *in concreto* στάθμιση που θα δικαιολογούσε την εξαίρεση του ουσιώδους τύπου της ακρόασης. Το κεντρικό διαδικαστικό δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης θυσιάζεται αφηρημένα και συλλήβδην υπέρ της ανάγκης διασφάλισεως της εκπλήρωσεως των φορολογικών αξιώσεων της Πολιτείας, χωρίς να έχει προηγηθεί ο έλεγχος των κριτηρίων της προσφορότητας, αναγκαιότητας και ορθολογικότητας και η κρίση ότι το ληφθέν προσωρινό μέτρο και όχι κάποιο άλλο, είναι το λιγότερο περιοριστικό και σύμφωνο με την αρχή

κινδύνου τρώσεως του δημοσίου συμφέροντος δύο τινά: Πρώτον ότι στην περίπτωση της § 28 Abs 2 S1 και § Abs 2 S 1 91 AO δεν διακινδυνεύονται τα σημαντικότερα αγαθά, όπως η ασφάλεια και η υγεία των πολιτών. Σε μια τέτοια περίπτωση θα εφαρμόζονταν η περ. 3. Αφορά ηπιότερα δημόσια αγαθά, των οποίων κοινός παρονομαστής είναι η σπουδή της πραγματοποιήσεώς τους. Δεύτερον εννοεί ότι σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση, υφισταμένης διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως, και άρα διενέργειας σταθμίσεως, ενδέχεται να επικρατήσουν ιδιωτικά συμφέροντα, οπότε και στο δικαίωμα ακρόασης αναγνωρίζονται περισσότερες πιθανότητες επιβολής. Εδώ αναδεικνύεται ο χαρακτήρας του δικαιώματος ακρόασης ως αρχής. Πρβλ. όμως και Λαζαράτο, σελ. 560 που αναφέρει μια από τις τρεις περιπτώσεις άμεσης απόφασης θα είναι περιττή.

⁴³ Βλ. H. Bartels, Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren, 1985, σελ. 101 Η περίπτωση του δημοσίου συμφέροντος κατά την έννοια των § 28 Abs 2 S1 και § Abs 2 S 1 91 AO μπορεί να εφαρμοστεί μόνο όταν η λήψη της άμεσης αποφάσεως γίνεται κατανοητή ως απόφαση δίχως ακρόαση. Αναφέρεται στην περίπτωση εκείνη, κατά την οποία η έκδοση της αποφάσεως είναι αναγκαία για το δημόσιο συμφέρον και ως εκ τούτου παραλείπεται η ακρόαση, ανεξαρτήτως του χρονικού σημείου στο οποίο αυτή εκδίδεται. Αυτό συμβαίνει επί παραδείγματι όταν η ακρόαση αντιπαράθεται προς το φορολογικό απόρρητο ή αποσκοπεί στον αιφνιδιασμό του διοικουμένου. Έτσι ο συγγραφέας καταλήγει ότι η άμεση λήψη του μέτρου κατά την έννοια του 24 εδ. 2 περ. 1 VwVfG (διάταξη αντίστοιχη προς τις §§ 91 AO και 28 VwVfG) δεν είναι μόνο κάθε περίπτωση σπουδής της διοικήσεως αλλά κάθε περίπτωση άνευ ακρόασης. Η άποψη αυτή στοιχεί προς τη διάταξη του άρθρο 80 εδ. 2 περ. 4 του γερμανικού VwGO (ΚΔΔ), κατά την έννοια της οποίας, άμεση εκτέλεση δεν συνιστά μόνο η βιαστική εκτέλεση αλλά και η εκτέλεση χωρίς ανασταλτικό αποτέλεσμα, έτσι και κατά την έννοια των ανωτέρω §§ 91, 28, 24 άμεση απόφαση δεν είναι μόνο η βιαστική απόφαση, αλλά κάθε απόφαση χωρίς ακρόαση.

⁴⁴ ΣτΕ 2024/2010

της αναλογικότητας.⁴⁵ Η νομολογία αν και έχει αποφανθεί επαρκώς για τη φύση των μέτρων αυτών, δεν εξετάζει την αναλογικότητα της επιβολής τους σε συνάρτηση με την εξαίρεση από το δικαίωμα ακροάσεως.⁴⁶

Η παράλειψη διενέργειας *in concreto* σταθμίσεως συνεπιφέρει και έλλειψη αιτιολογίας τόσο του επιβαλλόμενου μέτρου⁴⁷ όσο και της απουσίας ακροάσεως. Απαιτείται συγκεκριμένη αναφορά, προκύπτουσα από τα στοιχεία του φακέλου σχετικά με το «πώς», το «γιατί» και σε «ποιό μέτρο» και ιδίως με «ποιό ακριβώς τρόπο» το επιδιωκόμενο διά του ληφθέντος μέτρου δημόσιο συμφέρον θα ματαιούτο, εάν είχε χωρήσει προ της λήψεως του ακρόαση του φορολογούμενου, ώστε να καθίσταται εφικτός και ο δικαστικός έλεγχος της σχετικής διακριτικής ευχέρειας της αποφασίζουσας αρχής ως προς την επιλογή του προσωρινού μέτρου.⁴⁸ Η λήψη του διασφαλιστικού μέτρου όμως δεν είναι αυτοσκοπός, αλλά κατά το γράμμα της διατάξεως του εδ. α΄ της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. πρέπει να κρίνεται αναγκαία ενόψει του συγκεκριμένου κάθε φορά πραγματικού φορολογικού περιστατικού. Η αναγκαιότητα της λήψεως του προσωρινού μέτρου προϋποθέτει αναφορά των λόγων επείγοντος, δεδομένου ότι η επιβολή τους δεν θίγει μόνο το δικαίωμα ακροάσεως αλλά περιορίζει και μια σειρά ατομικών δικαιωμάτων όπως το δικαίωμα ιδιοκτησίας ή περιουσίας. Η αναγκαιότητα συνεπώς δεν αποτελεί πραγματικό γεγονός αλλά ερμηνεία.⁴⁹

⁴⁵ Πρβλ. Ε. Θεοχαροπούλου, Η δραματική «προέλαση» του δημοσιονομικού συμφέροντος του κράτους στη θέση του δημοσίου συμφέροντος σε καιρούς εθνικής δημοσιονομικής κρίσης εν μέσω παγκόσμιας οικονομικής κρίσης, ΔΦΝ 11/2012, σελ. 1539 επ., όπου η συγγραφέας αναφέρει ότι σε φορολογικές, τελεωνειακές και δημοσιονομικές υποθέσεις εφαρμόζεται η *lato sensu* αναλογικότητα, το δικαστήριο ασκεί δηλαδή τον κλασικό περιφερειακό, εξωτερικό, οριακό έλεγχο, όπως και στην ΣτΕ Ολ 668/2012. Ελέγχεται δηλαδή (μόνο) το προφανώς δυσανάλογο για τη θεραπεία του δημοσιονομικού συμφέροντος του κράτους, που κατά την απόφαση αυτή ανήχθη σε σοβαρούς λόγους δημοσίου συμφέροντος., πρβλ. επίσης Μ. Καλογερόπουλος, Σκέψεις και ανάλεκτα επί της έννοιας του δημοσίου συμφέροντος, ΘΠΔΔ, 10/2016, σελ. 921επ, S.Tsakyarakis, Proportionality:an assault on human rights?, International Journal of Constitutional Law, 2009, σελ. 470επ

⁴⁶ ΣτΕ 269/2019, 158/2018, 1619/2017, 1214/2017, 2199/2013, 1159/2012, 1160/2012, 2024/2010

⁴⁷ ΣτΕ 1619/2017, 399/2015, 1372/2014 «...ο λόγος αυτός είναι, εν πάση περιπτώσει, αόριστος, δεδομένου ότι η αναιρεσείουσα δεν είχε θέσει ενώπιον των δικαστηρίων της ουσίας πραγματικά περιστατικά σε σχέση με τις συντρέχουσες εν προκειμένω ειδικότερες προϋποθέσεις επιβολής των μέτρων του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, σε ό,τι αφορά το ύψος των δεσμευθεισών καταθέσεων της και του συνόλου αυτών, ούτως ώστε να δύναται να διακριβωθεί εάν η επιβολή των μέτρων υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις έχει οδηγήσει στην δέσμευση περιουσιακών στοιχείων της προδήλως δυσανάλογου ύψους σε σχέση με το ύψος των αποδοθεισών σε αυτήν φορολογικών παραβάσεων.

⁴⁸ Λαζαράτος, ό.π. σελ. 567

⁴⁹ F. W. Nietzsche, Nachlass, Herbst 1887, KSA 12: 7[60]. Η οριοθέτηση του δημοσίου συμφέροντος για την κρίση περί επιβολής των μέτρων του άρ. 14 ν. 2523/1997 και αυτών του άρ. 46 ΚΦΔ πρέπει να κρίνεται και να εξειδικεύεται πάντα αναφορικά με τις συγκεκριμένες αληθείς και πραγματικές συνθήκες. Απαιτείται η στάθμιση από την εκτελεστική εξουσία των συντρεχόντων πραγματικών περιστατικών καθώς και του αιτιώδους συνδέσμου του προσώπου με την παραβατική συμπεριφορά και του βαθμού του επικείμενου κινδύνου που τα μέτρα καλούνται να διασφαλίσουν. Βλ. και ειδικότερη γνώμη στη ΣτΕ 1619/2017., Ν.Σοφοκλέους, Η αντισυνταγματικότητα των άρθρων 14 ν. 2523/1997 για την προληπτική δέσμευση περιουσιακών στοιχείων και 152 του ΤΚ, ΔΦΝ 2011, σελ. 787 και Α. Μάλλιου, σε Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία Ν. 4174/2013, 2018, σελ. 1201

V. Η βέλτιστη επιλογή της προσωρινής διοικητικής πράξης

Η προσωρινότητα των μέτρων του άρθρου 14 § 1 ν. 2523/1997 δεν εκφράζεται ρητά στο νομοθετικό κείμενο, συνάγεται σαφώς ωστόσο κατά τη νομολογία από διάφορα σημεία του κειμένου του νόμου αλλά και από τη φύση των μέτρων αυτών.⁵⁰ Αναφορικά με την τελευταία, ενόψει της επιδιώξεως διασφάλισης των αξιώσεων του Δημοσίου και του περιορισμού της επισφάλειας των απαιτήσεων του για την είσπραξη των φόρων, που προορίζονται για την εξυπηρέτηση των σκοπών του Κράτους, τα περιοριστικά αυτά μέτρα, παρά το νομοθετικό τους χαρακτηρισμό ως κυρώσεων, δεν έχουν γνήσιο κυρωτικό χαρακτήρα, ούτε, άλλωστε, προσλαμβάνουν τέτοιο χαρακτήρα εκ μόνου του λόγου ότι ενδέχεται να κατατείνουν και στη συμμόρφωση των παραβατών προς τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται σε βάρος τους. Εφόσον δε δεν είναι δυσανάλογα προς τον προαναφερόμενο σκοπό τους, τα εν λόγω μέτρα δεν έχουν το χαρακτήρα οριστικών διοικητικών κυρώσεων και ποινών, η νομιμότητα επιβολής των οποίων κρίνεται από το χρόνο τελέσεως των σχετικών παραβάσεων, αλλά αποτελούν μέτρα προσωρινού και επείγοντος χαρακτήρα, η αναγκαιότητα και νομιμότητα επιβολής των οποίων κρίνεται κατά το χρόνο διαπιστώσεως των σχετικών παραβάσεων (ανεξαρτήτως του χρόνου τέλεσης αυτών).⁵¹ Πρόσθετο ενδεικτικό στοιχείο του προσωρινού χαρακτήρα των μέτρων αυτών είναι η προβλεπόμενη από τις §§ 5 και 6 του άρθρου 14 ν. 2523/1997 δυνατότητα μερικής ή ολικής υποχρεωτικής άρσεώς τους στις οριζόμενες στο νόμο περιπτώσεις διοικητικής περαιώσεως της διαφοράς ή πληρωμής άνω του 70% του συνόλου των οφειλόμενων ποσών.⁵²

⁵⁰ Γίνεται αναφορά στα μέτρα του άρθρου 14 ν. 2523/1997 διότι επί αυτών έχει δημιουργηθεί πλούσια νομολογία. Την επιβολή διασφαλιστικών μέτρων προβλέπει και ο ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) στα άρθρα 46επ., τα οποία αναλύονται στη συνέχεια.

⁵¹ ΣτΕ 269/2019, 1619/2017, 2059/2016, 399/2015, 1567/2015, 1587/2015, 4199/2015, ΣτΕ 2199/2013, 1159/2012 1160/2012, 2024/2010. «... Αφού δεν συνιστούν κύρωση ή ποινή, τα μέτρα αυτά δεν προσκρούουν στο άρθρο 7 της Συμβάσεως της Ρώμης για τα ανθρώπινα δικαιώματα, σύμφωνα με το οποίο κανένας δεν μπορεί να καταδικαστεί για πράξη ή παράλειψη η οποία, κατά τη στιγμή που διαπράχθηκε, δεν αποτελούσε αδίκημα κατά το εθνικό ή διεθνές δίκαιο», Σ. Λύτρα, Έννοια και βασική διάκριση των κυρώσεων στο Ελληνικό θετικό δίκαιο, Σάκκουλας, 1984, σελ. 16, κατά τον συγγραφέα τα προληπτικά των συμφερόντων του Δημοσίου μέτρα είναι ενέργειες που γίνονται σε χρόνο προγενέστερο από την εκδήλωση ορισμένης δραστηριότητας και σκοπεύουν ακριβώς να εμποδίσουν την εκδήλωση αυτή, σε αντίθεση με τις διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες σύμφωνα με τη νομολογία, μπορούν να χαρακτηριστούν ως τέτοιες, μόνο αν έχει προηγηθεί παράβαση ορισμένου κανόνα δικαίου, δηλαδή μόνο αν αποτελούν συνέπεια ορισμένης παραβάσεως.

⁵² ΣτΕ 269/2019, 158/2018, 1619/2017, 1214/2017, 2199/2013, 1159/2012, 1160/2012, 2024/2010. Βλ. όμως και ΣτΕ Ολ 3316/2014, η οποία έκρινε επί των ομοίου περιεχομένου μέτρων του άρ. 30 § 5 περ. ε' ν. 3096/2994 ότι το κατά τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' του ν. 3296/2004 μέτρο της δεσμεύσεως των τραπεζικών λογαριασμών και οιοδήποτε είδους περιοριστικών στοιχείων συνεπάγεται σοβαρή επέμβαση σε συνταγματικώς προστατευόμενα αγαθά του ελεγχόμενου προσώπου, διότι καθ' όσον χρόνο διαρκεί η δέσμευση το ελεγχόμενο πρόσωπο στερείται της δυνατότητας χρήσεως και διαθέσεως των δεσμευθέντων περιουσιακών στοιχείων του (και δη ρευστού χρήματος και κινητών αξιών φυλασσόμενων σε πιστωτικά ιδρύματα), το πρόσωπο αυτό υφίσταται σοβαρό περιορισμό των περιουσιακών δικαιωμάτων του και της οικονομικής και επαγγελματικής ελευθερίας του, ήτοι αγαθών, των οποίων η

Ένα τρίτο στοιχείο ενισχυτικό της προσωρινότητας των μέτρων αυτών είναι η απορρέουσα από τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με τις συνταγματικές αρχές της αναλογικότητας (άρθρ. 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του κράτους δικαίου, διατύπωση, κατά τρόπο λυσιτελή, ενώπιον της Διοικήσεως των απόψεων και αντιρρήσεων του θιγόμενου φορολογούμενου επ' αυτών, ώστε να επιτύχει, κατόπιν επανεκτιμήσεως της υποθέσεως από το αρμόδιο διοικητικό όργανο, την ολική ή μερική άρση τους.⁵³ Η δυνατότητα αυτή αναγνωρίζεται από την διάταξη του άρθρου 14 παρ. 4 εδ. α' του ν. 2523/1997, σύμφωνα με την οποία η φορολογική αρχή κοινοποιεί αμελλητί στο φορολογούμενο την πράξη της περί επιβολής σε βάρος του των μέτρων, μαζί με τη σχετική ειδική έκθεση ελέγχου που τη στηρίζει, ο δε θιγόμενος μπορεί να ζητήσει με αίτηση στον Υπουργό Οικονομικών την ολική ή μερική άρση των επιβληθέντων μέτρων και ως εκ τούτου διατηρεί την ευχέρεια να εκθέσει κατά τρόπο λυσιτελή στη Διοίκηση τις απόψεις και αντιρρήσεις του. Η εν λόγω διάταξη είναι μεταγενέστερη και ειδική σε σχέση με τις

προστασία κατοχυρώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 17 παρ.1 και 5 παρ.1 του Συντάγματος. Και να μην η θέσπιση του μέτρου αποσκοπεί στην εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος [ήτοι, στη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου προσώπου για να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού σε περίπτωση διαπιστώσεως – βάσει του πορίσματος της σχετικής έρευνας – της εκ μέρους του τελέσεως της πιθανολογηθείσης παραβάσεως, καθώς επίσης και στη διασφάλιση των αναγκαίων στοιχείων για την έρευνα], αλλά ο ως άνω σκοπός του νομοθέτη – και μόνον αυτός – δεν εξαρκεί για να καταστήσει συνταγματικώς ανεκτή τη ρύθμιση, εφ' όσον μάλιστα αυτή δεν έτυχε περαιτέρω εξειδικεύσεως με το π.δ. 85/2005. Επεβάλλετο, επί πλέον, εν όψει επεμβάσεως του κοινού νομοθέτη σε συνταγματικώς κατοχυρωμένα δικαιώματα, αφ' ενός μεν να διαγράφονται οι προϋποθέσεις της δεσμεύσεως των περιουσιακών στοιχείων στον ίδιο τον νόμο κατά τρόπο σαφή και αντικειμενικό, σύμφωνα με τις επιταγές της αρχής του κράτους δικαίου, αφ' ετέρου δε η ρύθμιση να κινείται εντός των ορίων που τάσσει η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Όμως, η διάταξη του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' του ν. 3296/2004 ορίζει ότι η δέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων επιβάλλεται «σε ειδικές περιπτώσεις διασφαλίσεως συμφερόντων του Δημοσίου ή περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης εκτάσεως φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου». Με τη χρήση αυτών των αορίστων εννοιών καταλείπεται ευρύτατο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στη Διοίκηση, χωρίς να καθορίζονται από τον ίδιο τον νομοθέτη, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και συγκεκριμένο, οι προϋποθέσεις της επιβολής του μέτρου. Περαιτέρω, ο νομοθέτης δεν θέτει περιορισμό ως προς την έκταση των περιουσιακών στοιχείων, τα οποία επιτρέπεται να τίθενται υπό δέσμευση από τη Διοίκηση, ούτε – κυρίως – ως προς τη χρονική διάρκεια της δεσμεύσεως. Τέλος, δεν ρυθμίζεται ειδικότερα η διαδικασία της επιβολής και της άρσεως της δεσμεύσεως των περιουσιακών στοιχείων, με σχετική νομοθετική πρόβλεψη διαδικαστικών εγγυήσεων, ανάλογων προς τη σοβαρότητα του κατά περίπτωση λαμβανόμενου μέτρου. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, η διάταξη του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' του ν. 3296/2004, ως έχει, αντίκειται στα άρθρα 5 παρ.1, 17 παρ.1 και 25 παρ.1 του Συντάγματος και δεν δύναται να προσλάβει άλλο περιεχόμενο, ώστε να καταστεί συνταγματικώς ανεκτή, με ερμηνεία της από τον δικαστή, διότι το έργο τούτο θα υπερέβαινε τα όρια της ερμηνείας και θα ισοδυναμούσε με θέσπιση νέας διατάξεως, ήτοι με άσκηση νομοθετικής εξουσίας.

⁵³ Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Aufl. 2018, VwVfG § 28 - Anhörung Beteiligter, Rn. 51. Έτσι και VG Köln 19.6.2008 – 20 K 3142/06 – «Η ύστερη ακρόαση επιβάλλεται στην ατομική περίπτωση και από το άρθρο 6 ΕΣΔΑ, ιδίως εάν αυτό το απαιτήσει ο αποδέκτης της διοικητικής πράξεως. Αυτό αφορά κυρίως περιπτώσεις, κατά τις οποίες η ταχεία διεξαγωγή εξωτερικών γεγονότων ή οξείας έκτακτης ανάγκης απαιτούν ταχεία δράση από την αποφασίζουσα αρχή και προηγούμενη διαβούλευση ή η ανάγκη εντοπισμού των εμπλεκόμενων φορέων θα έθετε σε κίνδυνο την αποτελεσματικότητα της δράσεως αυτής».

διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 3 εδ. β' και γ' του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι οποίες, επομένως, δεν τυγχάνουν εφαρμογής σε περίπτωση λήψης των παραπάνω μέτρων.⁵⁴

Σε κάθε περίπτωση η πρόβλεψη της δυνατότητας εκδόσεως προσωρινών διοικητικών πράξεων, ειδικά στη φορολογική διαδικασία, οδηγεί σε ενίσχυση της αρχής της νομιμότητας, διότι η φορολογική διοίκηση δύναται αφενός να προβεί στη λήψη του προσωρινού διασφαλιστικού των συμφερόντων του Δημοσίου μέτρου, συντρεχούσης επείγουσας περιπτώσεως, αφετέρου παρέχεται σε αυτήν η ευχέρεια επανεκτιμήσεως της καταστάσεως κατόπιν ακροάσεως και κατόπιν επιγνώσεως των πραγματικών και νομικών δεδομένων να οριστικοποιήσει την απόφασή της, σε πλήρη συμφωνία με τις αρχές της νομιμότητας και ισότητας του φόρου.⁵⁵ Η έκδοση της προσωρινής πράξεως και -κατόπιν ακροάσεως- της οριστικής επιταχύνει την πρόοδο της διοικητικής αποτελεσματικότητας και την εκπλήρωση του διοικητικού έργου εντός του τεθέντος χρονικού και οικονομικού πλαισίου.⁵⁶ Αυτό διότι αποτρέπονται παλινδρομήσεις της διαδικασίας επί της εκδόσεως της πράξεως και απομακρύνεται το ενδεχόμενο ζημίας του δημοσίου συμφέροντος και λήψης επιφανειακής και άρα εσφαλμένης αποφάσεως.⁵⁷

Από τους επιθετικούς προσδιορισμούς «άμεση», «επιτακτικού» καθώς και από το κατηγορούμενο «αναγκαία» του εδ. α' της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. συνάγεται ότι η έκδοση

⁵⁴ Εξάλλου, σε τέτοια περίπτωση, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ούτε η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 6 του ίδιου Κώδικα, η οποία αφορά μόνο στις περιπτώσεις που επιβάλλεται κλήση του ενδιαφερόμενου σε προηγούμενη ακρόαση, κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του αυτού άρθρου. ΣτΕ 1567, 1587, 4199/2015, 1567, 1587/2015, 397/2015.

⁵⁵ Κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ τα μέτρα αυτά περιορίζουν θεμιτά την οικονομική και επαγγελματική ελευθερία του καθ' ου και επιτρεπώς επιβάλλονται σε σχέση με αποδιδόμενες παραβάσεις που ανάγονται σε χρόνο προγενέστερο της θεσπίσεως της ανωτέρω ρυθμίσεως, χωρίς να παραβιάζεται εντεύθεν η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, η οποία δεν προστατεύει τους παραβάτες της φορολογικής νομοθεσίας από τη λήψη τέτοιων μέτρων εξασφάλισης της πληρωμής των οφειλών τους και του δημοσίου συμφέροντος. ΣτΕ 2024/2010

⁵⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 581, Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Aufl. 2018, *VwVfG* § 28 - *Anhörung Beteiligter*, Rn. 51. Κατά το Γερμανικό Ομοσπονδιακό Διοικητικό Δικαστήριο προσωρινό μέτρο λαμβάνεται όταν η προφορική ή τηλεφωνική ακρόαση θα συνεπάγονταν υπερβολική καθυστέρηση στη λήψη του μέτρου. Η αρχή της αναλογικότητας επιβάλλει, το χαρακτηρισμό του ληφθέντος μέτρου ως προσωρινού και τη λήψη του οριστικού μέτρου αμέσως μετά τη διενέργεια ακροάσεως. Έτσι BVerwGE 68, 267, 271; NJW 2012, 2823 Rn. 16, VG Berlin NJW 2002, 1063., N.Penidis, *Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG*, 2011, σελ. 157, Knack, § 28, Rn.25, Obermayer, § 28, Rn. 40.

⁵⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 581 επ.

Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Aufl. 2018, *VwVfG* § 28 - *Anhörung Beteiligter*, Rn. 51. Η επιταγή για άμεση εκτέλεση δεν απαλλάσσει καθεαυτή τη διοίκηση από τη διενέργεια ακροάσεως προ της εκδόσεως της πράξεως, ακόμα και σε περιπτώσεις επικείμενου κινδύνου. Έτσι VG Neustadt 29.9.2008 – 4 L 1083/08.NW – m. w. N. Ferner Stelkens Rn. 264; Ritgen in Knack/Henneke § 28 Rn. 76.

Για την αποδοχή του δημοσίου συμφέροντος δεν αρκεί η παραπομπή στην αρχή της νομιμότητας της διοικητικής δράσεως αλλά πρέπει να πληρούνται κάποια κριτήρια. Πρόκειται με άλλα λόγια για τη διακινδύνευση της ευημερίας του συνόλου του κράτους ή κατηγορίας πολιτών από την προηγούμενη ακρόαση καθώς και για περιπτώσεις διακινδυνεύσεως σημαντικών εννόμων αγαθών της δημόσιας τάξεως και ασφάλειας από τη διενέργεια προηγούμενης ακροάσεως. Μόνο το δημοσιονομικό συμφέρον του κράτους δεν συνιστά λόγο δημοσίου συμφέροντος, ικανό να αποκλείσει τη διενέργεια ακροάσεως. A. A. Kopp/Ramsauer § 28 Rn. 60; Παρομοίως Ritgen in Knack/Henneke § 28 Rn. 83., έτσι και Bartel, ό.π., σελ. 103

προσωρινής αποφάσεως πρέπει να είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να επέρχεται δηλαδή κατόπιν σταθμίσεως.⁵⁸ Η έκδοσή της πρέπει να αποτελεί την αναγκαία, πρόσφορη και (πλέον αποτελεσματική) ορθολογική επιλογή κατά τη σύγκρουση μεταξύ των αρχών του δημοσίου συμφέροντος και της προηγούμενης ακροάσεως. Η μεγιστοποίηση του περιεχομένου των αρχών, ως προϊόν σταθμίσεως, πρέπει σε κάθε περίπτωση να αποτελεί συγκεκριμενοποίηση αυτών των αόριστων αξιολογικών εννοιών.

Σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας είναι η θέση ότι η έκδοση του προσωρινού μέτρου συνιστά την εξαίρεση από τον κανόνα της διενέργειας ακροάσεως προ της λήψεως επιβαρυντικού μέτρου και ότι δεν αφορά κάθε περίπτωση συγκρούσεως μεταξύ των προκείμενων αρχών παρά μόνο όσες δεν επιδέχονται αναβολή, αφού κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως το δημόσιο συμφέρον πρέπει να παρίσταται ως «επιτακτικό».⁵⁹ Έτσι ο θεσμός της προσωρινής διοικητικής πράξεως διχοτομεί τη φορολογική διαδικασία.⁶⁰ Σε μια πρώτη φάση, η αποφασίζουσα αρχή καλείται να αποφανθεί οριστικά επί ζητημάτων επί των οποίων δεν θα διενεργηθεί ακρόαση και για τα υπόλοιπα -εφόσον νοείται διαχωρισμός τους- προβαίνει στην έκδοση προσωρινής πράξεως, επί της οποίας αναφέρεται όχι μόνο η αιτιολογία αποχής από την ακρόαση αλλά και η συγκεκριμένη προθεσμία, εντός της οποίας θα ληφθεί η οριστική απόφαση. Η διενέργεια ακροάσεως σε ικανό χρονικό διάστημα προ της εκπνοής της ανωτέρω προθεσμίας σηματοδοτεί την έναρξη της δεύτερης φάσεως, που θα καταλήξει στην έκδοση της οριστικής πράξης κατόπιν συνεκτιμήσεως των ισχυρισμών του θιγόμενου επί της προσωρινής πράξεως.⁶¹

Πρέπει στη συνέχεια να επισημανθεί ότι ο θεσμός της προσωρινής πράξεως είναι απολύτως συμβατός με τον προστατευτικό και ειρηνευτικό σκοπό της ακροάσεως, αφού όχι μόνο επιτείνει το αίσθημα ασφάλειας δικαίου αλλά η αντιπαράθεση του πληττόμενου φορολογούμενου με τα νομικά και πραγματικά δεδομένα, που αποτέλεσαν το έρεισμα της προσωρινής πράξεως, συμβάλλει στην ειλικρινή επίγνωση της καταστάσεώς του και στην ορθή απόφαση περί δικαστικής προσβολής της οριστικής πράξεως. Η ασφάλεια δικαίου εντείνεται από την αυτοδίκαιη άρση του μέτρου, σε περίπτωση μη ακροάσεως εντός 15ημέρου από τη λήψη του.

Βάσει των ανωτέρω ο θεσμός της προσωρινής διοικητικής πράξεως συνιστά το «μικρότερο δυνατό κακό»,⁶² το οποίο στην θεωρία της οικονομικής αναλύσεως του δικαίου αντιστοιχεί στην καλύτερη σχέση ποιότητας/τιμής για τους συμμετέχοντες στο παίγνιο εξουσίας (τις συγκρουόμενες αρχές της διοικητικής αποτελεσματικότητας/δημοσίου συμφέροντος και του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως). Κατά την θεωρία της οικονομικής προσεγγίσεως του δημοσίου

⁵⁸ BVerwG NVwZ 1984, 577

⁵⁹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 583

⁶⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 583

⁶¹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 583-584

⁶² Λαζαράτος, ό.π., σελ. 584

δικαίου, η αναγκαιότητα της άμεσης λήψεως του προσωρινού μέτρου αναζητά την αποτελεσματικότητα *in concreto* ως μορφή αποδοτικότητας και διερωτάται εάν υπάρχει κάποιο άλλο μέσο δημόσιας παρεμβάσεως, το οποίο να υπηρετεί τον ίδιο σκοπό προκαλώντας μικρότερο κόστος, με καλύτερη όμως κατανομή των πόρων.⁶³ Η έκδοση της προσωρινής πράξεως πληροί την προϋπόθεση της αποτελεσματικής κάθετης κατανομής ιδιωτικών δικαιωμάτων και δημόσιας εξουσίας, στην οποία επιμένει η οικονομική ανάλυση.⁶⁴ Χαράσσει δηλαδή τα όρια μεταξύ της ιδιωτικής και της δημόσιας σφαίρας με τρόπο τέτοιο, ώστε ούτε οι ατομικές ελευθερίες να ασκούνται σε βάρος του «γενικού συμφέροντος» (5 § 1Σ) και η κρατική παρέμβαση να είναι εξαιρετική⁶⁵ (αποτροπή κινδύνου - επιτακτικό δημόσιο συμφέρον) σε σύγκριση με την ιδιωτική δράση, ούτε να πλήττει τα δικαιώματα στον πυρήνα τους και περάν του αναγκαίου μέτρου, τηρώντας το άρθρο 25 Σ.⁶⁶ Με δεδομένο ότι η έκδοση της προσωρινής πράξεως συνιστά τη χρυσή τομή, όταν υφίσταται κίνδυνος, η μη άμεση αποτροπή του οποίου θα διακύβευε το δημόσιο συμφέρον αλλά και η πρόβλεψη αυτοδίκαιης άρσεως της πράξεως, εάν εντός της ταχθείσης προθεσμίας δεν διενεργηθεί ακρόαση, αντιστοιχεί σε ένα σύστημα συνεργατικών αντιβάρων που μειώνει το κόστος σε βάθος χρόνου, αφού θέτει εκείνες τις συνεργατικές συμπεριφορές που είναι αμοιβαία επωφελείς για την αύξηση της συλλογικής και ιδιωτικής ευημερίας.⁶⁷

Δεν μένει όμως εκεί, αλλά διευρύνει τη λογική των συνεργατικών αντιβάρων, αφού δεν επιτελεί μόνο σημειακή λειτουργία⁶⁸ (διευκόλυνση διοικητικού έργου, υποβοήθηση έννομης θέσεως του φορολογούμενου) αλλά και συστημική, εμπλουτίζοντας το δόγμα του δημοσίου δικαίου διά της παρεισαγωγής εννοιολογικών και τυπολογικών αναπροσαρμογών.⁶⁹ Η πληθώρα θετικών εξωτερικοτήτων (διευκόλυνση επιβαρυσμένης διοικητικής δράσεως - διοικητική αποτελεσματικότητα/δημόσιο συμφέρον και διενέργεια ακροάσεως πριν την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής) καθιστά το θεσμό της προσωρινής διοικητικής πράξεως ένα εργαλείο για τη βελτιστοποίηση των δημόσιων επιλογών με θετικό αντίκτυπο στην κοινωνική ευημερία, η οποία αποτελεί την οικονομική εναλλακτική του δημοσίου συμφέροντος.⁷⁰

⁶³ Γ.Δελλής, Δήμος και Αγορά, 2018, σελ. 190

⁶⁴ Πρβλ. Δελλή, ό.π., σελ. 238

⁶⁵ ΣτΕ 397/2015

⁶⁶ Βλ. σχετικά Δελλή, ό.π., σελ. 239

⁶⁷ Δελλής, σελ. 238

⁶⁸ Δελλής, ό.π., σελ. 351

⁶⁹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 579

⁷⁰ Για την έννοια των θετικών και αρνητικών εξωτερικοτήτων βλ. Δελλή, ό.π. σελ. 78επ, 217επ, 258επ. Αρνητική εξωτερικότητα εντούτοις θα μπορούσε να θεωρηθεί η στηριζόμενη στην αρχή της διακρίσεως των εξουσιών και της ίσης μεταχειρίσεως από την έννομη τάξη, άποψη περί προνομίου της δικαστικής εξουσίας και μόνο στην προσωρινή ρύθμιση καταστάσεων. Έτσι κάθε αρνητική εξωτερικότητα της συναλλαγής ισοδυναμεί με κοινωνικό κόστος, το οποίο εάν δεν, εσωτερικοποιηθεί» με οποιοδήποτε τρόπο αυξάνει την αναποτελεσματικότητά της, την εκτρέπει δηλαδή από τη βέλτιστη κατανομή των πόρων, την οποία υποτίθεται ότι επιτυγχάνει το αόρατο χέρι της αγοράς. Συν τοις άλλοις αρνητικές εξωτερικότητες, δηλαδή μη «εσωτερικοποιημένο» κοινωνικό κόστος που αυξάνει την

αναποτελεσματικότητα της συναλλαγής, βλ. για τα μέτρα του άρθρου 14 ν. 2523/1997 σε Ν.Σοφοκλέους, Η αντισυνταγματικότητα των άρθρων 14 ν. 2523/1997 για την προληπτική δέσμευση περιουσιακών στοιχείων και 152 του ΤΚ, ΔΦΝ 2011, σελ. 787, ο οποίος τονίζει ότι τα μέτρα του άρθρου 14 ν. 2523/1997 και 153 του ΤΚ δεν μπορούν να υπαχθούν στα μέσα διασφάλισης μη ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων του Δημοσίου του άρθρου 8 ΚΕΔΕ ούτε στα ασφαλιστικά μέτρα των άρθρων 682επ ΚΠολΔ διότι ελλείπει σε αυτά η βασική προϋπόθεση της υπέρξεως βεβαιωμένης οφειλής. Δεύτερον, υποστηρίζει ότι η έννομη τάξη δεν αναγνωρίζει ασφαλιστικά μέτρα, παρά μόνο όσα επιβάλλονται με δικαστική απόφαση, άλλως παραβιάζεται το άρθρο 26Σ. Η σημαντικότερη όμως αρνητική εξωτερικότητα που συνεπιφέρει η επιβολή των μέτρων αυτών είναι ότι τα μέτρα αυτά ανιστρατεύονται τον διακεκρυγμένο από τον σχετικό τίτλο, τη νομολογία και τις εισηγητικές εκθέσεις σκοπό τους, αφού κατά τον συγγραφέα δε επιτυγχάνουν καμία «διασφάλιση», αφού ως τέτοια νοείται η προστασία της μελλοντικής απαιτήσεως του Δημοσίου από ήδη υφιστάμενες και μελλοντικές απαιτήσεις τρίτων και κανένα μέσο από τα προβλεπόμενα με το άρθρο αυτό δεν επιτυγχάνει οποιοδήποτε προνόμιο υπέρ του δημοσίου.

§ 3. Αυτοματοποιημένες διοικητικές πράξεις

I. Το δικαίωμα ακροάσεως στην αυτοματοποιημένη φορολογική διαδικασία

Η παροχή διοικητικών υπηρεσιών στην κατεύθυνση της ψηφιοποίησης γρηγορότερα, απλούστερα και καλύτερα ανήκει στις βασικές επιδιώξεις του σύγχρονου κράτους δικαίου. Η αυτοματοποίηση της διοικητικής διαδικασίας, η οποία συνιστά το αποτύπωμα της προϊούσας τεχνητής νοημοσύνης στο χώρο του δικαίου, δεν εξοπλίζει τη διαδικασία μόνο με ευελιξία, ταχύτητα και συνέπεια.¹ Εγγυάται επιπλέον την απαιτούμενη ουδετερότητα, αφού η επιτυχής προγραμματοποίηση μέσω του κατάλληλου λογισμικού την καθιστά ασφαλέστερη και ακριβέστερη σε σχέση με την ανθρώπινη κρίση, μη υποκείμενη καταρχήν σε πλάνη, χειραγωγήσεις και κάθε είδους επιρροές.² Ειδικά στο πεδίο της περιοριστικής φορολογικής διοίκησης, η αυτοματοποίηση δεν συναρτάται αποκλειστικά προς την «σκόπιμη χρήση των διοικητικών πόρων», αλλά τα αντανακλαστικά αποτελέσματά της καταλαμβάνουν και την εγγύηση των αρχών της νομιμότητας και ισότητας του φόρου, μειώνοντας τα ελλείμματα κατά την εφαρμογή των σχετικών νόμων.³

Ο Ιανός όμως έχει δύο όψεις. Έτσι το ισοζύγιο της αυτοματοποιημένης διαδικασίας παρουσιάζει και αρνητικό σκέλος. Σε αυτό καταλογίζονται όχι μόνο η αβεβαιότητα που προξενεί η μόνιμη εξάρτηση της διοικητικής λειτουργίας από τον τεχνολογικό παράγοντα⁴ αλλά και η γενικευμένη αδυναμία ευελιξίας συνιστάμενη στην απώλεια ελαστικότητας, ευχέρειας και περιθωρίων εκτιμήσεως.⁵ Εύλογες θεωρούνται και οι αντιρρήσεις που διατυπώνονται αναφορικά με την ευχέρεια διακριβώσεως του πραγματικού της υποθέσεως.⁶

¹ P. Lazaratos, *Rechtliche Auswirkungen der Verwaltungsautomation auf das Verwaltungsverfahren*, 1990, σελ. 11, 33, 73επ, Π.Λαζαράτος, Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως του άρθρου 20 § 2 Σ κατά την έκδοση διοικητικών πράξεων με τη βοήθεια ηλεκτρονικών υπολογιστών, NoB, 1990, σελ. 428, του ιδίου, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 611επ

² A.Guckelberger, *Vollständig automatisierte Verwaltungsakte*, σε S.van Oostrom/S. Weth, FS. Maximilian Herberger, 2016, σελ. 404, Hill, Hill/Schliesky, *Auf dem Weg zum Digitalen Staat - auch ein besserer Staat?*, 2015, σελ. 267, 274

³ P. Lazaratos, *Rechtliche Auswirkungen der Verwaltungsautomation auf das Verwaltungsverfahren*, 1990, σελ. 109, 115, M.Eifert, *Electronic Government*, Nomos, Baden Baden, 2006, σελ. 122, A.Guckelberger, *Vollständig automatisierte Verwaltungsakte*, σε S.van Oostrom/S. Weth, FS. Maximilian Herberger, 2016, σελ. 404: «Μέσω της αυτοματοποίησης μπορούν οι υπάλληλοι να επικεντρωθούν στις σοβαρές υποθέσεις και να αποφορτιστούν από μονότονες υποθέσεις ρουτίνας ή ο πολίτης να αιτείται την έκδοση μιας πράξης ανεξαρτήτως ωραρίου της διοικητικής υπηρεσίας καθώς και να ανταλλάσσει πληροφορίες με τη διοίκηση αποφεύγοντας μια επιτόπια επίσκεψη. Η αυτοματοποίηση στην περιοριστική διοίκηση σημαίνει την προώθηση της αποτελεσματικής εφαρμογής των νόμων και συνιστά μέσο μείωσης των εκτελεστικών ελλειμμάτων. Συμβάλλει στην οικονομική ελάφρυνση των κρατικών πόρων. Μέσω της εφαρμογής της τεχνολογίας επιτυγχάνεται η ισότητα και νομιμότητα για τη μάζα».

⁴ Guckelberger, *ό.π.*, σελ. 404επ. Τι συμβαίνει άραγε σε περιπτώσεις διακοπής ρεύματος ή παράνομης, μη εξουσιοδοτημένης πρόσβασης, διείσδυσης στα τηρούμενα από τη διοίκηση αρχεία; (hacking, υποκοπές κλπ)

⁵ Πρβλ. Lazaratos, *ό.π.*, σελ. 81, όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι «η βραδυφλεγής αντίδραση των αυτοματοποιημένων διαδικασιών στην εσφαλμένη εισαγωγή πληροφοριών, η πραγματική αδυναμία των χειριστών να λαμβάνουν υπ' όψιν άτυπες περιπτώσεις (όπως η αυτοματοποιημένη παρακολούθηση ραντεβού, υπενθυμίσεων), ο διαχωρισμός των

Η ουσία όμως του προβληματισμού σε διαδικασίες στις οποίες η τεχνολογία τείνει να αντικαθιστά την προσωπική επαφή με τη διοίκηση θέτει επιτακτικά το ζήτημα της επιβίωσης των διαδικαστικών δικαιωμάτων.⁷ Έτσι για τον φορέα του δικαιώματος ακροάσεως είναι πράγματι αδιάφορος ο αριθμός των εκδιδόμενων κατά την αυτοματοποιημένη διαδικασία ατομικών πράξεων⁸ και η ομοιομορφία του περιεχομένου τους,⁹ εφόσον η αμυντική φύση της προηγούμενης ακροάσεως συναρτάται αποκλειστικά με την ατομική περίπτωση, το status activus processualis του δικαιώματος ακροάσεως αποσκοπεί στην απόκρουση των δυσμενών συνεπειών και στην υπεράσπιση των εννόμων συμφερόντων του θιγόμενου και μόνο και όχι του συνόλου των βλαπτόμενων. Διότι αυτό που αμφισβητείται σε κάθε περίπτωση και που αποτελεί το αντικείμενο της ακροάσεως δεν είναι ο συγκεκριμένος αλγοριθμικός κανόνας βάσει του οποίου τα δεδομένα εισόδου μετασχηματίζονται σε δυσμενή πράξη, αλλά ο βαθμός εξακριβώσεως των ίδιων των δεδομένων εισόδου, των πραγματικών δεδομένων δηλαδή που θα υπαχθούν στον αφηρημένο κανόνα δικαίου που είναι ενσωματωμένος στο εφαρμοζόμενο πρόγραμμα.¹⁰ Η διατύπωση ισχυρισμών εκτείνεται περαιτέρω στην εφαρμογή του συγκεκριμένου αλγόριθμου στην υπό κρίση

διαδικασιών και η εναλλαγή της αντιμετώπισής της σε δια χειρός, η μη έγκαιρη ή ασυνήθιστα πρόωγη ενημέρωση του πολίτη, είναι χαρακτηριστικές περιπτώσεις που καθιστούν την απώλεια ευελιξίας στην (αυτοματοποιημένη) ανάθεση καθηκόντων αδιαμφισβήτητη. Ο πολίτης αισθάνεται αδύναμος απέναντι σε τέτοιες υπερβολικές αντιδράσεις ή αντιδραστικές καθυστερήσεις».

⁶ Lazaratos, ό.π., σελ. 105επ, όπου ο συγγραφέας υπογραμμίζει την αξιοσημείωτη έλλειψη διερευνητικής δραστηριότητας σχετικά με το πραγματικό της υποθέσεως, ως την κύρια αιτία για την εκτεταμένη παραγωγή παράνομων διοικητικών πράξεων., Guckelberger, ό.π., σελ. 404επ. «Πώς εξασφαλίζει άραγε μια πλήρως αυτοματοποιημένη διαδικασία την τόσο απαραίτητη για την εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής διακρίβωση του πραγματικού της υποθέσεως, με δεδομένη την αδυναμία διενέργειας επιτόπιων ελέγχων»;

⁷ Herrmann, BeckOk VwVfG Bader/Ronellenfitsch, 41. Edition, §28 Anhörung Beteiligter, Rn. 38, που αναφέρει ότι δεν αρκεί για την αποχή από την ακρόαση το γεγονός της εκδόσεως των πράξεων με τη βοήθεια ηλεκτρονικού υπολογιστή. (Kopp/Ramsauer Rn. 68a). Τουναντίον η ραγδαία τεχνολογική εξέλιξη ισχυροποιεί ακόμα περισσότερο την ανάγκη σεβασμού του 28 § 2 εδ. 4 VwVfG.

Guckelberger, ό.π., σελ. 405, υποσ. 60, 73: «Παραγνωρίζεται το status activus processualis και η εντός και διά της διαδικασίας προστασία του, εκτός από την πρόσθετη δαπάνη που συνεπάγεται για τον διοικούμενο, καθώς αυτός θα πρέπει να προσκομίσει σε ηλεκτρονική μορφή τα στοιχεία που απαιτούνται για την υπόθεσή του.

⁸ Penidis, σελ. 170-171. Γενικά πρέπει να ισχύει ότι όσο μικρότερος είναι ο αριθμός των αποδεκτών των αυτοματοποιημένων πράξεων σε μια διαδικασία τόσο πιο βέβαιη πρέπει να θεωρείται η ακρόαση. Η άποψη αυτή συμβιβάζεται με το ενδιαφέρον στην ατομική περίπτωση που αποτελεί τον προσανατολισμό του γερμανικού 28 § 1 και 91 § 1 αλλά και με την εξατομίκευση της οφειλής, η οποία προϋποθέτει επαρκή γνώση των ατομικών παραμέτρων της υποθέσεως.

⁹ Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, σελ. 611

¹⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 612, Koenig, Abgabenordnung, 3.Aufl. 2014, Rn. 35 που υποστηρίζει για τη διάταξη του 91 §2 περ. 4 του ΑΟ (“die Finanzbehörde eine Allgemeinverfügung oder gleichartige Verwaltungsakte in größerer Zahl oder Verwaltungsakte mit Hilfe automatischer Einrichtungen erlassen will”) ότι αυτή συνεκτιμά την περιορισμένη διοικητική αποδοτικότητα κατά την έκδοση πράξεων σε μαζικές διαδικασίες και καταλήγει ότι σε περιπτώσεις εκδόσεως πράξεων κατά την αυτοματοποιημένη διοικητική διαδικασία η ακρόαση θα υπερέβαινε τα στενά όρια της διοικητικής αποδοτικότητας. Τέτοιες πράξεις συνιστούν μεν η υποβολή φορολογικής δηλώσεως όχι όμως και η έκδοση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων, οι οποίες μπορεί μεν να λαμβάνουν χώρα κατόπιν θέσεως σε κίνηση προγραμματοποίησης, προϋποθέτουν όμως εξειδικευμένο έλεγχο των προϋποθέσεων για τον καθορισμό της φορολογικής οφειλής, διότι αφορούν προσωπικά τον κάθε φορολογούμενο και επομένως δεν είναι όμοιες.

περίπτωση και τη νομική ορθότητα της υπαγωγής των πραγματικών δεδομένων εισόδου σε αυτόν. Με δεδομένο μάλιστα ότι ο εφαρμοζόμενος από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή αλγόριθμος υπακούει στη λογική του σχήματος «Όταν - Τότε»,¹¹ οι λειτουργίες της ακροάσεως (προστατευτική - ειρηνευτική - νομιμοποιητική) αναπτύσσονται σε όλο τους το εύρος προκειμένου να αναδείξουν τις άτυπες ιδιορρυθμίες της εκάστοτε περιπτώσεως, οι οποίες επιβάλλουν την παραίτηση από την αυτοματοποίηση και την κεχωρισμένη, «διά χειρός» αντιμετώπισή τους,¹² με απώτατο στόχο την αποφυγή μιας αυθαίρετης τυποποίησης και των δυσμενών εννόμων συνεπειών που επιφέρει.

Το *status activus processualis* του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως δεν συμβιβάζεται με την άποψη περί ελλείποντος ενδιαφέροντος των φορολογουμένων, όταν η καταλογιστική σε βάρος τους πράξη αποτελεί προϊόν αυτοματοποίησης.¹³ Διότι πώς αλλιώς -αν όχι εντός και διά της εν εξελίξει διαδικασίας- θα μπορούσε ο θιγόμενος στα συμφέροντά του φορολογούμενος να επικαλεστεί όχι μόνο πραγματικά περιστατικά αλλά και δεδομένα της κοινής πείρας, εξ εκείνων που δεν έλαβε υπ' όψιν του ο νομοθέτης, και που αφορούν στη συγκεκριμένη περίπτωση αυτού ή της επιχειρήσεώς του, ώστε να αποδείξει το μαχητό των τεκμηρίων, αφού ο υπολογισμός του οφειλόμενου βάσει τεκμηρίων φόρου λαμβάνει χώρα αυτομάτως? Ή τη συνδρομή γεγονότων ανωτέρας βίας ή λόγων αναγόμενων στην προσωπική του κατάσταση εξαιτίας των οποίων πραγματοποίησε ετήσιο εισόδημα κατώτερο από το προσδιοριζόμενο με βάση το τεκμήριο για το οποίο πρόκειται;¹⁴ Ή πώς αλλιώς θα μπορούσε να αποδείξει -φέρων άλλωστε το σχετικό βάρος- ότι η προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 § 3 ν. 2238/1994 είναι μόνο λογιστική και όχι πραγματική καθώς και τη συγκεκριμένη αιτία της;¹⁵ Η σχετική απόδειξη, ως εικός, πρέπει να διενεργηθεί στο πλαίσιο της ακροάσεως, το δε ενδιαφέρον και συμφέρον του φορολογούμενου να τοποθετηθεί επ' αυτών κείται πέραν του προφανούς.¹⁶

¹¹ M.Martini, Wenn Maschinen entscheiden ... – vollautomatisierte Verwaltungsverfahren und der Persönlichkeitsschutz, NVwZ 10/2017, σελ. 12,

¹² Λαζαράτος, ό.π., 1992, σελ. 613

¹³ P. Lazaratos, Rechtliche Auswirkungen der Verwaltungsautomation auf das Verwaltungsverfahren, 1990, σελ. 134επ.: Ratio αυτής της άποψης φαίνεται ότι είναι η άκριτη διασύνδεση για λόγους διοικητικής αποδοτικότητας, μη αναγόμενος σε κάθε περίπτωση στη σφαίρα του θιγόμενου, των §§ 3 και 4 του γερμανικού 28§ 2VwVfG και των ταυτάριθμων και ομοίου περιεχομένου §§ 3 και 4 του 91§2 ΑΟ. Έλλειψη ενδιαφέροντος δεν μπορεί να υπάρξει όταν η πράξη απέχει από τα δεδομένα που υπεβλήθησαν με την αίτηση/δήλωση του ενδιαφερόμενου ούτε όταν το πραγματικό δεν έχει εξακριβωθεί πλήρως., Π. Λαζαράτος, Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως του άρθρου 20 § 2 Σ κατά την έκδοση διοικητικών πράξεων με τη βοήθεια ηλεκτρονικών υπολογιστών, ΝοΒ, 1990, σελ. 428, του ιδίου, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 612επ

¹⁴ Για το μαχητό των τεκμηρίων, βλ. αναλυτικά σε ΔΠρΠειρ 3228/1997 και ΔΠρΑθ 8558/1997

¹⁵ Στε 884/2016, 172/2017, Ι. Δρυλλεράκης, Η φορολογία της προσαυξήσεως περιουσίας, ΔιΔικ 2/2016, σελ.213επ, Γ. Σγουρόγλου, Η προσαύξηση περιουσίας ως εισόδημα, ΔιΔικ2/2016, σελ. 161επ, Γ. Μέντης, Η «προσαύξηση» περιουσίας ως νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος και τα εντεύθεν ζητήματα, ΘΠΔΔ11/2016, σελ. 999επ

¹⁶ Guckelberger, ό.π., σελ. 406, υποσ. 73 που τονίζει ότι μόνο όταν είναι εφικτή η ορθή και πλήρης μετατροπή των νομικών διατάξεων σε αλγόριθμους είναι ορθή και η εκδιδόμενη διοικητική πράξη στο τέλος της διαδικασίας. Ο εσφαλμένος προγραμματισμός προκαλεί μαζικές εσφαλμένες διοικητικές πράξεις. Όσο επομένως ο προγραμματισμός

Βάσει των ανωτέρω, εξαίρεση από τη διενέργεια ακροάσεως θα ήταν δυνατή, μόνο εάν κατά τη σχετική στάθμιση εμφανιστεί μία άλλη αρχή, η οποία διεκδικεί τη βελτιστοποίησή της, οπότε η αντίστοιχη σύγκρουση θα επιλυθεί βάσει της αρχής της αναλογικότητας.¹⁷ Αυτός ο πόλος σταθμίσεως πρέπει να αναζητηθεί στις λειτουργίες που επιδιώκει να εξυπηρετήσει η αυτοματοποίηση.¹⁸ Ο στόχος της ορθολογικότητας που επιδιώκει η διοίκηση μέσω της αντικαταστάσεως του ανθρώπινου παράγοντα από ηλεκτρονικούς υπολογιστές δεν θα επιτυγχάνετο, εάν κατά τη μαζική έκδοση αυτού του μεγάλου ή απροσδιόριστου αριθμού πράξεων καλούνταν σε προηγούμενη ακρόαση ο εκάστοτε αποδέκτης. Μια τέτοια ενέργεια από μέρους της διοικήσεως θα αντιστρατεύονταν τους επιδιωκόμενους διά της αυτοματοποίησης της φορολογικής διαδικασίας στόχους της πρακτικότητας, αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας κατά την συγκεκριμενοποίηση της οφειλής, με απώτατη συνέπεια την τρώση των αρχών της νομιμότητας και ισότητας, οι οποίες διέπουν τις ενέργειες των φορολογικών οργάνων.

Προκειμένου να καταστεί εφικτή η διατύπωση κρίσεως περί της αναλογικότητας του περιορισμού του δικαιώματος ακροάσεως κατά τη σχετική σύγκρουση, είναι απαραίτητη η εννοιολογική και ειδολογική οριοθέτηση της έννοιας της αυτοματοποίησης και της εντάσεως, με την οποία αυτή κάθε φορά εμφανίζεται, διεκδικώντας την μεγιστοποίηση της αποτελεσματικότητας.

δεν ανταποκρίνεται, άνευ ανθρώπινης παρεμβάσεως στις επερχόμενες νομοθετικές αλλαγές, το αποτέλεσμα είναι η έκδοση πληθμμένων αυτοαυτοποιημένων πράξεων λόγω σφάλματος στην επίκαιρη ερμηνεία των νομικών όρων.

¹⁷ P. Lazaratos, *Rechtliche Auswirkungen der Verwaltungsautomation auf das Verwaltungsverfahren*, 1990, σελ. 37, 57., Π. Λαζαράτος, Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως του άρθρου 20 § 2 Σ κατά την έκδοση διοικητικών πράξεων με τη βοήθεια ηλεκτρονικών υπολογιστών, NoB, 1990, σελ. 428, του ιδίου, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 614,

Kallerhof/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9.Aufl., § 28 Anhörung Beteiligter, Rn. 62 Εάν το περιεχόμενο της διοικητικής πράξεως απαιτεί για την πλήρη διαμόρφωσή του τη διενέργεια ακροάσεως, μόνο για πολύ συγκεκριμένους λόγους δικαιολογείται εξαίρεση από αυτήν. Λόγοι αναγόμενοι αποκλειστικά στις ανάγκες επεξεργασίας δεδομένων και αποτελεσματικότητας δεν επαρκούν για μια δικαιολογημένη αποχή από την ακρόαση. Πάντα απαιτείται στάθμιση για την επέλευση ενός εξατμοκευμένου αποτελέσματος.

¹⁸ Για το ρόλο της αυτοματοποίησης βλ. Lazaratos, *ό.π.*, σελ. 25: «Η διοικητική αυτοματοποίηση δεν είναι αυτοσκοπός, αλλά μέσο για την αντιμετώπιση αμέτρητων, ομοιόμορφα επαναλαμβανόμενων διαδικασιών μαζικής διοίκησης ή - σύμφωνα με τον κλασικό ορισμό του Luhmann - συντελεστής μειώσεως ενός κατά τα άλλα δυσχερώς ελεγχόμενου περίπλοκου διοικητικού περιβάλλοντος». Η δυνατότητα αυτοματοποιημένης διαμορφώσεως της διοικητικής διαδικασίας συνάγεται και από την αρχή της σκοπιμότητας της διοικητικής δράσεως. Αυτό γίνεται φανερό στον γερμανικό ΑΟ και VwVfG, καθώς ο νομοθέτης αποδίδει τις ίδιες έννομες συνέπειες στις αυτοματοποιημένες διοικητικές πράξεις και στις ομοιόμορφες διοικητικές πράξεις χωρίς τη βοήθεια υπολογιστή.

II. Εννοιολογική και ειδολογική οριοθέτηση των μορφών αυτοματοποιήσεως

Εάν κανείς προσεγγίσει την έννοια της αυτοματοποιήσεως¹⁹ ως την αντικατάσταση των ανθρωπίνων λογικών διεργασιών από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή²⁰ και την έννοια της διαδικασίας ως μια προγραμματισμένη και κατάλληλη σειρά διεργασιών, αποσκοπούσα στην έκδοση μιας αποφάσεως,²¹ τότε ως αυτοματοποιημένη διοικητική διαδικασία νοείται μια σειρά λογικών διεργασιών, μέρος των οποίων διεκπεραιώνονται με τη βοήθεια ηλεκτρονικού υπολογιστή και οι οποίες καταλήγουν στην έκδοση πληθώρας ομοίμορφων αυτοματοποιημένων διοικητικών πράξεων.²² Κατ' αναλογία ως αυτοματοποιημένη φορολογική διαδικασία θα μπορούσε να γίνει νοητή η διενέργεια μέρους του συνόλου των πράξεων που διενεργούνται στο πλαίσιο της φορολογικής έννομης σχέσεως από ηλεκτρονικούς υπολογιστές.²³

Επειδή όμως ένας τέτοιος ορισμός παρουσιάζει μεγάλο εύρος εννοιολογικής διακυμάνσεως, με σημαντικές αποκλίσεις στην ένταση της αυτοματοποιήσεως, ο όρος αυτοματοποιημένη διοικητική

¹⁹ Ενώ ο όρος "αυτοματισμός" αναφέρεται σε μια στατική κατάσταση με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά, η αυτοματοποίηση συνιστά μια δυναμική διαδικασία, η οποία στοχεύει στην ανάδειξη νέων περιοχών αυτοματισμού ή στην ποιοτική αναβάθμιση του ήδη υπάρχοντος επιπέδου αυτοματισμού. Αυτή η ορολογική διάκριση πρέπει να υπογραμμιστεί, καθώς επισημαίνει την οιονεί διαλεκτική σχέση μεταξύ του εννοιολογικού περιεχομένου των δύο εννοιών, που αντιστοιχεί στη διαχρονική, σχετική και κοινωνική/τεχνική φύση του συστήματος αυτοματισμού. Έτσι Lazaratos, ό.π., σελ. 8

²⁰ Λαζαράτος, 1992, σελ. 614, Lazaratos, ό.π., σελ. 4επ

²¹ Lazaratos, ό.π., σελ. 21

²² Λαζαράτος, ό.π., 1990, σελ. 430, Lazaratos, ό.π., σελ. 54επ, 204επ., N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG, 2011, σελ. 169. Εδώ έγκειται κατά τη γερμανική θεωρία η διαφορά του άρθρου 3a VwVfG που αναφέρεται στην ηλεκτρονική πράξη και στην αυτοματοποιημένη διοικητική πράξη. Αυτό που απαιτείται δηλαδή για να χαρακτηρίσει κανείς την πράξη ως αυτοματοποιημένη και που τη διακρίνει από την ηλεκτρονική πράξη είναι ότι η υπαγωγή στον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου λαμβάνει χώρα αυτομάτως, χωρίς τη μεσολάβηση ανθρώπινου παράγοντα (Αντιθέτως η § 3a VwVfG ορίζει ότι: "Die Übermittlung elektronischer Dokumente ist zulässig, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet"). Για την εφαρμογή αυτής της προϋποθέσεως εξαιρέσεως που απαιτεί το άρθρο 28 § 2 εδ. 4 του γερμανικού VwVfG δεν απαιτείται η έκδοση μεγάλου αριθμού διοικητικών πράξεων. Αυτό προκύπτει από την ανάγνωση του ίδιου του άρθρου. Ενώ για τις δύο πρώτες περιπτώσεις ο χρονικός παράγοντας και η αποφυγή υπερφόρτωσης της διοικητικής μηχανής αποτελούν τη ratio για την εισαγωγή της εξαιρέσεως από το δικαίωμα ακροάσεως στις κανονιστικές πράξεις και στις όμοιες πράξεις, για την εξαίρεση των αυτοματοποιημένων πράξεων από τη διενέργεια ακροάσεως η συστηματική ερμηνεία της διατάξεως καταλήγει στην ίδια ratio, για να είναι δηλαδή δικαιολογημένη η αποχή από την ακρόαση πρέπει η διενέργειά της να είναι ασυμβίβαστη προς τα τεθέντα χρονικά όρια και να πιέζει αφόρητα τη διοικητική διαδικασία. Η γενικότερη επιβράδυνση της διαδικασίας συνιστά τον κοινό παρονομαστή των τριών κατηγοριών εξαιρέσεως από την ακρόαση του άρθρου 28 § 2 εδ. 4 VwVfG και ΑΟ. Είναι δυνατό συνεπώς και οι αυτοματοποιημένες διοικητικές πράξεις να αφορούν σε περισσότερα πρόσωπα, όχι απαραίτητως τόσα σε όσα αναφέρονται οι προηγούμενες κατηγορίες των εδ. 4, όσο δε λιγότερους ενδιαφερόμενους καταλαμβάνει η πράξη τόσο πιο βέβαιη πρέπει να θεωρείται η παροχή σε αυτούς δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως.

²³ Α.Τσουρουφλής, Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, ΔΕΕ 2016, σελ. 174επ, Θ.Φορτσάκη/Κ.Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 2013, σελ. 21επ, 471επ, Ε. Θεοχαροπούλου, Η κατά χρόνον εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών, υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ, ΔΦΝ 2011, σελ. 713, Ι.Γ. Φωτόπουλος, Κριτήριο διάκρισης των κανόνων του φορολογικού δικαίου σε ουσιαστικούς και διαδικαστικούς, ΔΦΝ 2016, σελ. 248επ, του ίδιου, σε Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ. 2επ

διαδικασία πρέπει να νοηθεί πολύ στενότερα, κατά το πρότυπο των εξαιρέσεων των γερμανικών ΑΟ και VwVfG, προσανατολιζόμενος στη σύμφωνη με την οικονομία της διαδικασίας πρακτική περίπτωση.²⁴ Υπό το πρίσμα αυτό καταλαμβάνει ένα σύνολο από διαδικασίες, κατά τις οποίες μέρος των λογικών διεργασιών που τις απαρτίζουν διενεργείται από ηλεκτρονικούς υπολογιστές με τελικό αποτέλεσμα την έκδοση μεγάλου αριθμού ομοιόμορφων διοικητικών πράξεων.²⁵ Αποπειρώμενος συνεπώς ο εφαρμοστής να ερμηνεύσει τις διαδικαστικές διατάξεις με τον πλέον πρακτικό και αποτελεσματικό για το δημόσιο συμφέρον τρόπο, δεχόμενος ειδικότερα ότι οικονομικά πρακτικό είναι αυτό που επιτελεί πληθώρα διοικητικών καθηκόντων με τη μεγαλύτερη δυνατή εξοικονόμηση πόρων,²⁶ στην αυτοματοποιημένη διαδικασία δεν συγκαταλέγονται οι περιπτώσεις εκδόσεως μεμονωμένων πράξεων με τη βοήθεια η/υ και όχι οι μαζικώς εκδιδόμενες ούτε και εκείνες, στις οποίες η συνδρομή του η/υ περιορίζεται στη συλλογή, αποθήκευση, αρχική επεξεργασία δεδομένων, ενώ η έκδοση της τελικής πράξεως προϋποθέτει τη συμβολή του ανθρώπινου παράγοντα.²⁷ Για τη διαδικασία αυτή έχει προταθεί ο όρος «διαδικασία υποστηριζόμενη από τον αυτοματισμό».²⁸ Ο όρος καταλαμβάνει αντίθετα τις πλήρως αυτοματοποιημένες διαδικασίες, όπου μεταξύ προγραμματισμού και εκδόσεως της τελικής πράξεως δεν μεσολαβεί ανθρώπινος παράγοντας, καθώς και τις μερικώς αυτοματοποιημένες διαδικασίες, στις οποίες οι ανθρώπινες διεργασίες αναμειγνύονται με τις ηλεκτρονικές.²⁹

Ο βαθμός αυτοματοποίησης απαιτεί και την διακριτή αντιμετώπιση του ζητήματος υποχωρήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως επί της διαμορφωθείσας περιπτώσιολογίας.

²⁴ Lazaratos, ό.π., σελ. 57 και Λαζαράτος 1992 σελ. 616

²⁵ Λαζαράτος, 1992, σελ. 616

²⁶ Lazaratos, ό.π., σελ. 57

²⁷ Λαζαράτος, 1992, σελ. 616, του ιδίου, 1990, σελ. 430

²⁸ Lazaratos, ό.π., σελ. 55, Λαζαράτος, 1990 σελ. 430, του ιδίου 1992, σελ. 616

²⁹ Λαζαράτος 1992, σελ. 616, του ιδίου 1990, σελ. 430

III. Περιπτώσιολογική ανάλυση

1. Έκδοση μεμονωμένων πράξεων με τη βοήθεια η/υ

Βάσει της προσανατολιζόμενης στην αναζήτηση της πρακτικότερης και οικονομικότερης ερμηνευτικής επιλογής των διαδικαστικών διατάξεων, είναι απολύτως ανορθολογική η ένταξη στην αυτοματοποιημένη διαδικασία των μεμονωμένων, εκδιδόμενων με τη βοήθεια υπολογιστή διοικητικών πράξεων. Μια τέτοια τακτική οδηγεί το δίχως άλλο σε σπατάλη χρήσιμων διοικητικών πόρων, εφόσον επιβάλλει στη διοίκηση αφενός την κατάρτιση προγράμματος, το οποίο είναι εκ φύσεως γενικό και αφηρημένο, αφού προορίζεται να εξυπηρετήσει έναν αόριστο αριθμό περιπτώσεων αφετέρου την κατ' εξαίρεση χρήση του. Η έκδοση ωστόσο από μέρους της διοικήσεως μεμονωμένης αυτοματοποιημένης πράξεως δεν συνεπάγεται και υποχώρηση του δικαιώματος ακροάσεως, αφού τίποτα δεν κωλύει το αρμόδιο όργανο, μετά τη συλλογή και αποθήκευση των δεδομένων στη μνήμη του υπολογιστή, και πριν την τελική επεξεργασία και έκδοση της πράξεως, να καλέσει τον ενδιαφερόμενο σε ακρόαση. Αυτό διότι κατ' αυτόν τον τρόπο ούτε η εφαρμογή του νόμου ούτε η αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας διακυβεύονται, αντιθέτως δε παρακάμψη του άρθρου 20§2 Σ σημαίνει την πλήρη παρερμηνεία του ρόλου των η/υ στη φορολογική διαδικασία.³⁰

2. Διαδικασία υποστηριζόμενη από τον αυτοματισμό

Κάθε διαδικασία, η οποία αποσκοπεί στην έκδοση φορολογικής πράξεως, υποστηρίζεται άλλοτε περισσότερο και άλλοτε λιγότερο, αναλόγως των ιδιορρυθμιών της, από τον αυτοματισμό. Εάν επομένως η ratio της αυτοματοποιήσεως είναι η προώθηση της διοικητικής αποτελεσματικότητας, αυτή δεν συνεπάγεται και συρρίκνωση του κανονιστικού περιεχομένου της συνταγματικής διατάξεως. Τουναντίον μάλιστα, υπάρχουν στάδια «κεχωρισμένα» της αυτοματοποιήσεως, όπως της επεξεργασίας και διαμορφώσεως της τελικής κρίσεως, κατά τα οποία το αρμόδιο φορολογικό όργανο μπορεί να καλέσει τον καθ' ου σε ακρόαση, εφόσον το ανά χείρας του πραγματικό και νομικό υλικό δεν είναι πλήρες. Από την άλλη πλευρά, η υποστήριξη μέρους

³⁰ Λαζαράτος, 1992, σελ. 617, του ιδίου 1990 σελ. 430-431. Η αντιμετώπιση αυτή είναι σύμφωνη και με την οικονομική προσέγγιση του ζητήματος, η οποία αναζητά την πλέον αποτελεσματική λύση λαμβανομένων υπ' όψιν των υπάρχουσών μέσων. Η έκδοση μεμονωμένων πράξεων με τη βοήθεια η/υ διαφοροποιείται από την έκδοση αυτοματοποιημένης πράξεως, διότι στην τελευταία αυτή περίπτωση η υπαγωγή λαμβάνει χώρα αυτομάτως, το δε παραγόμενο output έμμεσα μόνο προέρχεται από ανθρώπινο παράγοντα. Στην προκειμένη περίπτωση η πράξη καταρτίζεται δια χειρός, αναπαράγεται όμως αυτόματα. Έτσι Lazaratos, ό.π., σελ. 192

της διαδικασίας από τον αυτοματισμό συμβάλλει καθοριστικά στη χρονική αποσυμπίεση του υπαλλήλου, ο οποίος πλέον δύναται να αφιερώσει στον θιγόμενο διοικητικό χρόνο για μια ποιοτική αντιπαράθεση. Η λειτουργική τελολογία της ακροάσεως και ο έλεγχος των τριών κριτηρίων της αρχής της αναλογικότητας δε δικαιολογούν εν προκειμένω την απόκλιση από τη διενέργειά της.³¹

3. Μερικώς αυτοματοποιημένες διαδικασίες

Η διαφορά των μερικώς αυτοματοποιημένων πράξεων από τις υποστηριζόμενες από τον αυτοματισμό διαδικασίες συνίσταται αποκλειστικά στην έκδοση της εκτελεστής διοικητικής πράξεως από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή και όχι με τη μεσολάβηση του ανθρώπινου παράγοντα. Έτσι και εδώ, όπως και στην προηγούμενη περίπτωση, η αφαίρεση μέρους των απαιτούμενων εργασιών από τον αρμόδιο υπάλληλο και η διεκπεραίωσή τους από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή, παρέχει στον πρώτο τη χρονική ευχέρεια για διενέργεια ακροάσεως κατά το στάδιο μεταξύ προγραμματισμού του υπολογιστή και εκδόσεως της τελικής αυτοματοποιημένης πράξεως. Το συχνά προβαλλόμενο αντεπιχείρημα περί πληθώρας αυτοματοποιημένων πράξεων και συνεπώς ακροάσεων δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό, διότι οι πράξεις αυτές είτε θα εκδίδονται κατά δέσμια αρμοδιότητα της φορολογικής διοικήσεως³² και άρα η υποχρέωσή της για διενέργεια ακροάσεως παρέλκει, είτε θα έχει προηγηθεί η υποβολή φορολογικής δηλώσεως -στην περίπτωση της μαζικής εκδόσεως των εκκαθαριστικών σημειωμάτων-, η οποία στην πλειονότητα των περιπτώσεων θα καλύπτει το δικαίωμα ακροάσεως. Αυτό βέβαια δεν ισχύει και άρα η διοίκηση υποχρεούται σε ακρόαση, όταν αυτή αφίσταται από τα δεδομένα της δηλώσεως και προβαίνει σε διόρθωση, τροποποίηση, συμπλήρωση των δεδομένων ή όταν έχει προηγηθεί διενέργεια ελέγχου από τα αρμόδια όργανα της δημοσιονομικής διοικήσεως. Όπως αναπτύχθηκε στο οικείο κεφάλαιο, η ακρόαση είναι απαραίτητη στις περιπτώσεις διορθώσεως, τροποποιήσεως ή συμπληρώσεως των

³¹ Λαζαράτος, 1992, Η ακρόαση πρέπει να διενεργείται στο βαθμό που δεν κωλύει την επεξεργασία των δεδομένων. Δεν υφίσταται πάντως μεταξύ της διενέργειας ακροάσεως και της επεξεργασίας των δεδομένων σχέση αμοιβαίου αποκλεισμού. Ακόμα και αν δεν υφίσταται στην αυτοματοποιημένη διαδικασία περιθώριο ακροάσεως, αυτό είναι δυνατό ωστόσο σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία ο επεξεργαστής των δεδομένων πρέπει να εξακριβώσει ή να επανεξετάσει τα δεδομένα πριν τη μεταφορά τους στο κατάλληλο έντυπο. Στον σύμφωνο με την τελολογία του δικαιώματος (τελολογική συστολή) περιορισμό συνηγορεί το γεγονός ότι -όπως προκύπτει και από το κείμενο των άρθρων 28 VwVfG και 91 AO- εξαίρεση αποτελεί η αυτοματοποιημένη ("mit Hilfe automatischer Einrichtungen erlassen will") και όχι η υποστηριζόμενη από τον αυτοματισμό διαδικασία. Αλλά ακόμα και στις περιπτώσεις της πρώτης κατηγορίας (αυτοματοποιημένη διαδικασία), όταν οι φάσεις της εξακριβώσεως και διασαφήσεως του πραγματικού αποτελούν το αναγκαίο προστάδιο της αυτοματοποιημένης διαδικασίας, η ακρόαση δεν μπορεί να παραλείπεται. Συνεπώς, οποιοδήποτε επιχείρημα περί ανασχέσεως της διοικητικής αποτελεσματικότητας δεν ευσταθεί συνταγματικά, διότι αντίκειται στην τελολογία του δικαιώματος ακροάσεως. Αντίθετη άποψη θα ήταν εξ'επόμενου δικαιιοπολιτικής απαράδεκτη -ιδιαιτέρα σημαντικό στη φορολογία- διότι θα μετέτρεπε την εξαίρεση σε κανόνα και τον κανόνα σε εξαίρεση. Έτσι Lazaratos, ό.π., σελ. 196-197, σελ. 622, Guckelberger, ό.π., σελ. 404

³² Όπου έγινε δεκτό σε προηγούμενο κεφάλαιο ότι δεν υπάρχει περιθώριο διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως.

δεδομένων της δηλώσεως, διότι ο φορολογούμενος είναι ο μοναδικός γνώστης των άτυπων ιδιορρυθμιών της περιπτώσεώς του, οι οποίες πρέπει ειδικώς να διασαφηνιστούν προ της υπαγωγής τους στον αλγόριθμο. Η διενέργεια ακροάσεως του φορολογούμενου, προ της εκδόσεως της αυτοματοποιημένης πράξεως, δίνει σε αυτόν τη δυνατότητα να διεκδικήσει μερίδιο στο πληροφοριακό μονοπώλιο της διοικήσεως και να αποτρέψει την δυσμενή σε βάρος του πράξη.

4. Πλήρως αυτοματοποιημένες διαδικασίες

Πρόκειται για τον ύψιστο βαθμό αυτοματοποιήσεως. Στις σχετικές διαδικασίες δεν μεσολαβεί ανθρώπινη παρέμβαση μεταξύ του προγραμματισμού και της αυτοματοποιημένης πράξεως.³³ Είναι προφανές ότι σε ένα τέτοιο πλαίσιο, περιθώριο για άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως δεν υπάρχει, διότι μετά πλήρους βεβαιότητας θα οδηγούσε στην αναίρεση των επιδιωκόμενων με την αυτοματοποίηση σκοπών. Όριο πάντως της εισαγωγής πλήρως αυτοματοποιημένων διαδικασιών από μέρους της διοικήσεως πρέπει να συνιστούν οι περιπτώσεις εκείνες, στις οποίες εμφανίζονται άτυπες ιδιορρυθμίες.³⁴ Αντίθετη τακτική από πλευράς της διοικήσεως σημαίνει κακή χρήση της διαδικαστικής και ουσιαστικής ευχέρειάς της, αφού προσβάλλει την αρχή της ισότητας υπό την αντίστροφη οπτική της, δηλαδή της άνισης μεταχειρίσεως των άνισων.

Και στις περιπτώσεις απόλυτου αυτοματισμού όμως περιθώρια ασκήσεως της προηγούμενης ακροάσεως υπάρχουν, εφόσον ο ενδιαφερόμενος λάβει γνώση μέσω εκδόσεως και επιδόσεως σε αυτόν ειδοποιήσεως για τη θέση σε κίνηση της αυτοματοποιημένης διαδικασίας, ώστε να έχει τη δυνατότητα εμφανίσεως ενώπιον της αρχής και διατυπώσεως των αντιρρήσεών του, προβάλλοντας τις ιδιαιτερότητες της περιπτώσεώς του, ώστε αυτή να τύχει «κεχωρισμένης» και «διά χειρός» επεξεργασίας ή διά της θέσεως σε αυτόν επί της αυτοματοποιημένης πράξεως αναβλητικής προθεσμίας, εντός της οποίας μπορεί να προσέλθει στην αρμόδια διοικητική αρχή και να υπεραμυνθεί των θέσεών του, άλλως σε περίπτωση παρελεύσεως απράκτου της προθεσμίας η πράξη καθίσταται ενεργός.

³³ Guckelberger, ό.π., σελ. 405επ Σε πλήρως αυτοματοποιημένες διαδικασίες η εφαρμογή του νόμου ταυτίζεται με την εκτέλεση του λογισμικού.

Martini, ό.π., σελ. 3, Πλήρως αυτοματοποιημένη είναι μια διαδικασία όταν κατά την περαίωσή της δεν υφίσταται έγγραφη διοικητική πράξη: Ο νομοθέτης για το λόγο αυτό προέβλεψε ένα πρόσθετο τύπο κοινοποιήσεως στο άρθρο 41 II a VwVfG, ο οποίος επιτρέπει στη διοικητική αρχή να κοινοποιεί την πράξη μέσω ενός δικτύου ελεύθερα προσβάσιμου στον αποδέκτη της πράξεως. § 37 II a SGB X και § 122 AO n.F.

³⁴ βλ. υποσ. 44 σελ. 621

IV. Δικαιοπολιτική σημασία της ακροάσεως στην αυτοματοποιημένη φορολογική διαδικασία

Η αυτοματοποίηση του έργου των φορολογικών αρχών για την αντιμετώπιση της μαζικότητας των ρυθμιστέων φορολογικών περιστατικών, την επαύξηση της διοικητικής αποτελεσματικότητας και τη βελτίωση της ποιότητας των παρεχόμενων στους πολίτες υπηρεσιών αποτελεί μονόδρομο για την επίτευξη του στόχου της ηλεκτρονικής διακυβερνήσεως.³⁵ Το σχέδιο του New Public Management³⁶ δεν βασίζεται όμως αποκλειστικά στην αυτοματοποίηση των μέσων αλλά και στη διάδραση των συμμετεχόντων στη φορολογική διαδικασία, δηλαδή των φορολογουμένων, των φορολογικών συμβούλων και των ίδιων των υπηρεσιών.³⁷ Αυτό διότι κατά την επιβολή των φόρων, η επίτευξη εσόδων για την χρηματοδότηση των αναγκών του φορολογικού κράτους είναι μόνο το κίνητρο του φορολογικού νομοθέτη που επισημαίνει το δημοσιονομικό-πολιτικό καθήκον του φορολογικού νόμου. Ο δημοσιονομικός σκοπός δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση μέτρο ούτε για την ερμηνεία ούτε για την εφαρμογή των φορολογικών νόμων.³⁸ Αντιθέτως η επιβολή του φόρου και ως εκ τούτου η υποχρέωση της φορολογικής αρχής για διακρίβωση του πραγματικού της υποθέσεως πρέπει πάντα να διέπεται από το παραστατικά λεγόμενο «συνταγματικό τρίγωνο», να κινείται δηλαδή μεταξύ των διαγραφόμενων από τις αρχές της νομιμότητας και της ισότητας του φόρου και του σεβασμού των θεμελιωδών δικαιωμάτων ορίων.³⁹

Εντός αυτού πρέπει να κινείται και η διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως προς διαμόρφωση της φορολογικής διαδικασίας. Στο πλαίσιο αυτό η φορολογική διοίκηση μπορεί να αναγνωρίσει την αυτοματοποίηση αποφάσεων διακριτικής ευχέρειας ή αποφάσεων που συγκεκριμενοποιούν αόριστες νομικές έννοιες, υπό την προϋπόθεση της συνεπούς και πλήρους κατοχυρώσεως του

³⁵ A.Guckelberger, Vollständig automatisierte Verwaltungsakte, σε S.van Oostrom/S. Weth, FS. Maximilian Herberger, 2016, σελ. 397επ, M.Martini/D.Nink, Subsumtionsautomates ante portas?, DVBl 2018, σελ. 1128επ, R.Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DSStjG 2007, σελ. 20, T.Groß, Die Informatisierung der Verwaltung – Eine Zwischenbilanz auf dem Weg von der Verwaltungsautomation zum E-Government, VerwArch. Bd. 95 (2004), 400, 401 f., ο οποίος διακρίνει 3 φάσεις της αυτοματοποίησης. Η πρώτη είναι η αυτοματοποίηση μέσω της προσθήκης υπολογιστικών κέντρων, η δεύτερη επικεντρώνεται στην εισαγωγή ηλεκτρονικών υπολογιστών και εκπαιδευμένου προσωπικού και η τρίτη είναι εξωτερική και συνίσταται στη δικτύωση/διασύνδεση της διοικήσεως και των πολιτών μέσω του διαδικτύου.

³⁶ R.Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DSStjG 2007, σελ. 20

³⁷ R.Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DSStjG 2007, σελ. 20, M. Eifert, Electronic Government – Das Recht der elektronischen Verwaltung, Habil. Hamburg, Baden-Baden 2006, 20 ff.

³⁸ Seer, ό.π., σελ. 19: Η επιδίωξη κέρδους από μέρους του κράτους για τη χρηματοδότηση του κρατικού προϋπολογισμού δεν αποτελεί αυτόνομο αγαθό ούτε κριτήριο εφαρμογής των φορολογικών νόμων, διότι θα ακύρωνε την συνταγματική αρχή της επιβολής του φόρου βάσει της φοροδοτικής ικανότητας. Η ισότιμη επιβολή του νόμου δεν απαιτεί έλεγχο αντίστοιχο του ποσοτικού αποτελέσματος, δηλαδή του ύψους του επιβλητέου φόρου ή προστίμου αλλά έλεγχο ανάλογο της ανάγκης προς έλεγχο. Υπ' αυτή την άποψη το ποσοτικό φορολογικό αποτέλεσμα εμφανίζεται ως αντανακλαστικό του φορολογικού ελέγχου., K. Vogel, Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht, in FS für G. Döllerer, Düsseldorf 1988, S. 677, 687; K.-D. Drüen, Zur Rechtsnatur des Steuerrechts und ihrem Einfluss auf die Rechtsanwendung, in FS für Kruse, Köln 2001, 191, 204 f.

³⁹ Seer, ό.ο., σελ. 13

δικαιώματος ακροάσεως σχετικά με τις αναδυόμενες άτυπες ιδιορρυθμίες της περιπτώσεως.⁴⁰ Αν η διοικητική πράξη συνιστά δήλωση βούλησεως του διοικητικού οργάνου με σκοπό τη θέσπιση μονομερούς ρυθμίσεως, τότε αυτή η δήλωση βούλησεως σε διαδικασίες αυτοματοποιημένες εκφράζεται διά της προγραμματοποίησης και εφαρμογής του συστήματος σε ένα στάδιο κατά το οποίο η ατομική περίπτωση δεν έχει σκιαγραφηθεί ως προς όλες τις λεπτομέρειές της.⁴¹ Η διενέργεια προηγούμενης ακροάσεως αναχαιτίζει τις αρνητικές εξωτερικότητες του φαινομένου της τυποποίησης που επιβάλλονται από την εφαρμογή του αλγορίθμου, ο οποίος δρα ισοπεδωτικά για τις περιπτώσεις εκείνες που εμφανίζουν άτυπες ιδιορρυθμίες.⁴²

Η αδυναμία διακριβώσεως του πραγματικού που συνεπιφέρει η αυτοματοποίηση είναι η μεγαλύτερη πρόκληση που πρέπει να αντιμετωπίσει η προηγούμενη ακρόαση, πολλώ δε μάλλον σε περιπτώσεις πλήρους αυτοματοποίησης που διατρέχουν τον κίνδυνο εξασθενήσεως της ανακριτικής αρχής και μετατοπίσεως των διαδικαστικών κινδύνων και της επιχειρηματολογίας στους διοικουμένους.⁴³ Ακόμα και εάν ένας έμπειρος προγραμματιστής κατορθώσει να

⁴⁰ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 625, Πρβλ. ΔΠρΠειρ 3228/1997, ΔΠρΑθ 8558/1997 περί της συνταγματικότητας των τεκμηρίων.

⁴¹ M.Martini, Wenn Maschinen entscheiden ... – vollautomatisierte Verwaltungsverfahren und der Persönlichkeitsschutz, NVwZ 10/2017, σελ. 2,3: Βλ. σχετικά τη διάταξη του άρθρου 3a VwVfG, η οποία αν και δεν αναφέρεται ρητά, ανοίγει ωστόσο το δρόμο για την έκδοση πλήρως αυτοματοποιημένων πράξεων (“Ein Verwaltungsakt kann vollständig durch automatische Einrichtungen erlassen werden, sofern dies durch Rechtsvorschrift zugelassen ist und weder ein Ermessen noch ein Beurteilungsspielraum besteht”). Η διοικητική πράξη μπορεί σύμφωνα με αυτή να εκδοθεί άνευ της παραμικρής μεσολαβήσεως και επεξεργασίας του διοικητικού οργάνου. Ωστόσο το άρθρο δεν επιτρέπει την ανεπιφύλακτη έκδοση πλήρως αυτοματοποιημένων πράξεων. Προϋπόθεση είναι η απουσία διακριτικής ευχέρειας ή περιθωρίου εκτιμήσεως της διοικήσεως. Αυτό διότι τα προβλεπόμενα από τον νομοθέτη περιθώρια ευχέρειας τείνουν στην ανάδειξη των ατομικών ιδιορρυθμιών της εκάστοτε μεμονωμένης περιπτώσεως και στην δικαιοσύνη στην ατομική περίπτωση, στόχο τον οποίο δεν μπορεί να εγγυηθεί -τουλάχιστον προς το παρόν- ο αλγόριθμος. Αντιστρόφως, όπως και η διατύπωση μεμονωμένης κρίσεως για ένα πραγματικό δεδομένο, έτσι και η άσκηση ευχέρειας αποτελεί πάντα συνάρτηση μιας δηλώσεως βουλήσεως ενόψει μιας συγκεκριμένης περιπτώσεως. Αυτό διότι απαιτείται ατομική εξέταση των άτυπων περιπτώσεων, η οποία εξαναγκάζει σε αποχή από τον κανόνα που διαμορφώνει ο αλγόριθμος. Έτσι η διάταξη του άρθρου 35a αποβλέπει κυρίως σε τυποποιημένες διαδικασίες. Μόνο εκεί μπορούν οι αλγόριθμοι να επιτελέσουν το στόχο τους και να αγγίζουν τον ύψιστο βαθμό αποτελεσματικότητας. Θεσπίζεται μάλιστα προς αποφυγήν μιας «βιαστικής αυτοματοποίησης» από το άρθρο 35a μια επιφύλαξη νόμου: η διοίκηση δεν μπορεί από μόνη της παρά μόνο βάσει διατάξεως να προχωρήσει στην πλήρη αυτοματοποίηση. Αντιθέτως ο γερμανικός ΚΦΔ στο άρθρο 155 IV 1 AO δεν περιέχει επιφύλαξη νόμου και περιορισμό της αυτοματοποίησης στις δέσμιες πράξεις της διοικήσεως και θέτει ως μοναδική προϋπόθεση για το παραδεκτό της αυτοματοποίησης την ανυπαρξία λόγου επεξεργασίας της υπόθεσης από υπάλληλο.

⁴² Martini, ό.π., σελ. 3. Ο Γερμανός νομοθέτης προκειμένου να αποτρέψει περιστατικά, τα οποία ο προγραμματιστής δεν εξετίμησε και τα οποία, υπό την πίεση της αυτοματοποίησης, επιδρούν ισοπεδωτικά για τις άτυπες περιπτώσεις με αποτέλεσμα την έκδοση εσφαλμένων ή ατελών πράξεων ανέπτυξε θέσπισε ως προστατευτικό αντίβαρο το νέο άρθρο 24 I 3 VwVfG, το οποίο υποχρεώνει τις διοικητικές αρχές, κατά την εισαγωγή αυτοματοποιημένων διαδικασιών σε συνεκτίμηση των πραγματικών δεδομένων κάθε ατομικής περιπτώσεως, τα οποία είναι καθοριστικά για αυτή και τα οποία δε θα ήταν εφικτό να συνεκτιμήσει μια μηχανική διαδικασία (“Die Behörde darf die Entgegennahme von Erklärungen oder Anträgen, die in ihren Zuständigkeitsbereich fallen, nicht deshalb verweigern, weil sie die Erklärung oder den Antrag in der Sache für unzulässig oder unbegründet hält”).

⁴³ Martini, ό.π., σελ. 2,

συμπεριλάβει στον αλγόριθμο μια πληθώρα πραγματικών ιδιαιτεροτήτων, αυτό δεν εγγυάται άνευ ετέρου και την εξατομίκευση κάθε αποφάσεως. Διότι όσο πιο σύνθετη και προσωποποιημένη είναι η βιοτική σχέση, ως το υπακτέο στο νομοθετικό φορολογικό περιστατικό, πραγματικό περιστατικό, τόσο μεγαλύτερος είναι αντίστοιχα ο κίνδυνος μη συμπεριλήψεως των ατομικών, ουσιωδών για την απόφαση στοιχείων στην αυτοματοποιημένη πράξη, τόσο μεγαλύτερος είναι ο εναπομείνας για μια non liquet απόφαση χώρος, η σχέση δε μεταξύ των δύο μεγεθών είναι παραπληρωματική.⁴⁴

Ο αλγόριθμος συνιστά μια κρυπτογραφημένη μείζονα πρόταση, διατυπωμένη κατά τους κανόνες της δυϊκής λογικής σε γλώσσα αντιληπτή από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή. Η ουσιαστική επικοινωνία του φορολογούμενου με το αρμόδιο για την επιβολή του φόρου όργανο ιδίως στην πλήρως αυτοματοποιημένη διαδικασία και η έγκαιρη προφορική ή έγγραφη επισήμανση των ατομικών ιδιαιτεροτήτων της υποθέσεως είναι εξ επόψεως δικαιολογικής ζήτημα συνυφασμένο με την ισότιμη εφαρμογή του νόμου στην ατομική περίπτωση, κατά την οποία ο κανόνας δικαίου εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση, η οποία πληροί το πραγματικό του και σε καμία περίπτωση, στην οποία αυτό δεν πληρούται. Έτσι η ισότητα «ενώπιον» του νόμου, σημαίνει και ισότητα «διά» του νόμου, με άλλα λόγια η ισότητα πραγματώνεται μέσω της νομιμότητας.⁴⁵

Σημαίνει περαιτέρω ότι στο κράτος δικαίου η πραγματικότητα οφείλει να προσαρμόζεται στο δίκαιο και όχι το δίκαιο στην πραγματικότητα,⁴⁶ δηλαδή ότι η αυτοματοποίηση της διαδικασίας δεν επιτρέπεται να παρακάμψει τις συνταγματικές αρχές φορολογήσεως και την ανάγκη εξατομικευμένου προσδιορισμού της φορολογικής οφειλής. Και παρόλο που αυτό συνιστά τον κανόνα, η σημασία της ακροάσεως αναδεικνύεται κυρίως στην αντίστροφη περίπτωση, η οποία

Στις περιπτώσεις αυτές η ακρόαση συνήθως παραλείπεται κάτι που δεν συμβιβάζεται με το σκοπό και το πνεύμα της διατάξεως. Αν παραλειφθεί η ακρόαση κατά το εδ. 4 του ΑΟ οι ενδιαφερόμενοι έχουν το δικαίωμα να διατυπώσουν τους ισχυρισμούς τους μεταγενεστέρως, κατά το στάδιο της ενδικοφανούς διαδικασίας. Έτσι οι Koenig, ό.π., Rn. 35, βλ. άρθρο 367 ΑΟ, Klein § 28 ΑΟ Rn. 16 που παραπέμπει σε § 367 Rn. 45επ

⁴⁴ A. Berger, Der automatisierte Verwaltungsakt - Zu den Anforderungen an eine automatisierte Verwaltungsentscheidung am Beispiel des § 35a VwVfG, NVwZ 2018, σελ. 1260, Seer, ό.π., σελ. 10, Το υψηλό βάρος αποδείξεως της πλήρους πεποιθήσεως παρασύρει μια απόφαση non liquet, η οποία πρέπει να αποφασιστεί με βάση τον κανόνα «όλα ή τίποτα». Seer, ό.π., σελ. 10, του ιδίου, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens - Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuW 4/2015, σελ. 317: Έτσι όχι μόνο η διαπίστωση της καταρτίσεως ενός ισολογισμού και των κερδών και απωλειών του αλλά και η δήλωση φορολογίας εισοδήματος μπορεί να περιέχουν τόσα πολλά φορολογικά πραγματικά περιστατικά, ώστε να είναι αδύνατο στη φορολογική αρχή να καταλήξει στη διαμόρφωση πλήρους πεποιθήσεως για αυτά. Αν κανείς απαιτούσε κάτι τέτοιο από το αρμόδιο φορολογικό όργανο αυτό θα σήμαινε είτε ότι ο κανόνας θα ήταν η πλήρης απόδειξη είτε την επεξεργασία ορισμένων μόνο υποθέσεων και όχι όλων, πράγμα ασυμβίβαστο με την αρχή της νομιμότητας του φόρου.

⁴⁵ Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStJG 2007, σελ. 11, του ιδίου, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens - Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuW 4/2015, σελ. 318

⁴⁶ Seer, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens - Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuW 4/2015, σελ. 318

σημαίνει ότι το ουσιαστικό δίκαιο θα πρέπει να είναι διαμορφωμένο έτσι ώστε να είναι διαδικαστικά εφαρμόσιμο.⁴⁷

Η δυνατότητα αναδείξεως των ατομικών ιδιορρυθμιών της εκάστοτε περιπτώσεως που εγγυάται η προηγούμενη ακρόαση επιδιώκει την κάλυψη του ελλείμματος εφαρμογής ή εσφαλμένης εφαρμογής ενός κανόνα στην ατομική περίπτωση.⁴⁸ Η διαφύλαξη της ατομικά προσανατολισμένης αντιμετώπισεως των υποθέσεων, δίχως δυσανάλογο κόστος σε αποτελεσματικότητα, συνιστά τη «χρυσή τομή»⁴⁹ που επιτυγχάνει η ακρόαση και έρχεται σε πλήρη αρμονία με τα κριθέντα από το BVerfG ότι ο ουσιαστικός φορολογικός κανόνας θα πρέπει από την πλευρά του να είναι έτσι διαμορφωμένος, ώστε η ισότιμη εφαρμογή του κατά τη μαζική διαδικασία επιβολής του φόρου να μην απαιτεί ούτε δυσανάλογη σύμπραξη για τον φορολογούμενο ούτε εξάντληση της ανακριτικής αρχής από πλευράς των φορολογικών αρχών.⁵⁰

Στην αυτοματοποιημένη φορολογική διαδικασία η διενέργεια ακρόασεως -όπου αυτό επιβάλλεται-, λόγω της εμφανίσεως άτυπων ιδιορρυθμιών, συμβιβάζεται απολύτως με το δόγμα 100%, σύμφωνα με το οποίο η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται στην εξακρίβωση κάθε φορολογικού περιστατικού, διότι αυτό θα σήμαινε ότι θα μπορούσε να διερευνήσει επακριβώς ορισμένες μόνο υποθέσεις, το σύνολο όμως όχι, σύμφωνα με τον ουσιαστικό φορολογικό νόμο. Στην περίπτωση των περιοδικά επαναλαμβανόμενων διαδικασιών οι περιορισμένοι διοικητικοί πόροι συνεπάγονται ότι η μέγιστη δυνατή υλοποίηση του νόμου στην ατομική περίπτωση δεν ταυτίζεται με τη μέγιστη δυνατή υλοποίηση του νόμου στο σύνολο, δηλαδή στο άθροισμα των μεμονωμένων περιπτώσεων. Οι ετήσιες περιοδικές μαζικές επαναλαμβανόμενες διαδικασίες δεν αποσκοπούν στην υλοποίηση του φόρου στην ατομική περίπτωση αλλά θέλουν να την εξασφαλίζουν για το σύνολο. Και δεδομένου ότι η επιβολή του φόρου λαμβάνει χώρα υπό συνθήκες περισσότερο ή λιγότερο περιορισμένης διοικητικής ικανότητας, τότε η αρχή της ίσης επιβολής του νόμου επιτάσσει ότι η εφαρμογή του νόμου στην ατομική περίπτωση πρέπει να

⁴⁷ Πρβλ. επ' αυτού και Lazaratos, ό.π., σελ. 180: "Eine bloße Anerkennung der Rechtssubjektivität ohne Verfahrenssubjektivität wäre lediglich eine leere Formel, denn das Verfahren stellt den entscheidenden Prozeß dar, in dem das materielle Recht erst zur Verwirklichung kommt und real wird"., Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStjG 2007, σελ. 11, του ιδίου, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens - Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuW 4/2015, σελ. 318., G.Radbruch, Einführung in die Rechtswissenschaft, 1. Aufl., Leipzig 1910, σελ. 12, H. Henkel, Einführung in die Rechtsphilosophie, 2. Aufl., München 1977, 118, 545: „Die Durchsetzbarkeit ist unabdingbares Geltungsmoment des positiven Rechts“; K. Tipke, Besteuerungsmoral und Steuermoral, Wiesbaden 2000, 54 ff.

⁴⁸ Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStjG 2007, σελ. 9, του ιδίου, Modernisierung des Besteuerungsverfahrens - Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StuW 4/2015, σελ. 318.,

⁴⁹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 626

⁵⁰ BVerfG, Urt. v. 9.3.2004 (Fn. 1), a.a.O., 115 ff

προσανατολίζεται στο πρακτικά υλοποιήσιμο της συνολικής επιβολής. Το συμπέρασμα είναι ότι οι αρχές της ισότητας και νομιμότητας του φόρου δε συμβιβάζονται με ένα δόγμα 100%.⁵¹

Αλλά και στη διατύπωση σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας συμβάλλει η αποκρυπτογράφηση του αλγόριθμου διά της ακροάσεως στην αυτοματοποιημένη διαδικασία, εφόσον καθιστά διαφανή τη συλλογιστική διαδικασία και επιχειρηματολογία της φορολογικής αρχής. Η παράθεση στην αυτοματοποιημένη πράξη πλέον του επεξηγηματικού κειμένου και ενός πρόσθετου, προσανατολισμένου στις ατομικές ιδιαιτερότητες κάθε περιπτώσεως,⁵² απαιτείται, ώστε ο θιγόμενος να γνωρίζει το έρεισμα του περιεχομένου της δυσμενούς για τα συμφέροντά του πράξεως ή να πείθεται για τις διαφοροποιήσεις από την εφαρμογή του ίδιου αλγορίθμου.⁵³

Η παροχή της δυνατότητας ουσιαστικής επικοινωνίας με το όργανο της δημοσιονομικής διοικήσεως στις αυτοματοποιημένες διαδικασίες, ιδιαίτερα όταν διακυβεύονται συμφέροντα που θίγουν το υπαρξιακό του minimum, αποκαθιστά τη σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής διοικήσεως και φορολογουμένου,⁵⁴ για την οποία εύλογα ο φορολογούμενος θεωρεί ότι αυτή αποδομείται εξαιτίας της απρόσωπης και τεχνοκρατικής εκπληρώσεως του έργου της δημοσιονομικής διοικήσεως από μηχανές. Η προστατευτική και ειρηνευτική λειτουργία του δικαιώματος ακροάσεως αποτρέπουν φαινόμενα παθητικής ή επιθετικής συμπεριφοράς, η δε διαπροσωπική σχέση που αναπτύσσεται μεταξύ των μερών και η αίσθηση του φορολογούμενου ότι η υπόθεσή του τυγχάνει εξατομικευμένης κρίσεως αναβαπτίζουν τη διοίκηση στη συνείδηση των πολιτών.⁵⁵

⁵¹ Το νέο άρθρο 35α VwVfG περί πλήρως αυτοματοποιημένων πράξεων δεν ορίζει κάτι επί του ζητήματος, συμπληρώνεται πάντως από το § 24 I 3 VwVfG και συνεπώς ισχύει ότι εάν η διοικητική αρχή εισάγει αυτοματοποιημένες διαδικασίες για την έκδοση των διοικητικών πράξεων, οφείλει να λαμβάνει υπ' όψιν της όλες τις σημαντικές πραγματικές παραμέτρους του ενδιαφερομένου, οι οποίες δεν εξακριβώθηκαν στην προηγηθείσα αυτοματοποιημένη διαδικασία. Πρόκειται για την άποψη του δόγματος 100%, το οποίο αν εφαρμόζονταν θα σήμαινε την απολυτοποίηση της ανακριτικής αρχής. Απαιτείται διάκριση μεταξύ φορολογικών νόμων, διά των οποίων καθορίζεται η φορολογική ενοχή και εκείνων, διά των οποίων επιτυγχάνεται η απόδειξη των πραγματικών περιστατικών που θα υπαχθούν στον κανόνα δικαίου. Seer, *ό.π.*, σελ. 10., ο οποίος συνεχίζει τονίζοντας ότι από τις §§ 88 και 6 ΑΟ συνάγεται ότι η ανακριτική αρχή δεν εφαρμόζεται πλήρως σε κάθε ατομική περίπτωση της μαζικής φορολογικής διαδικασίας, αλλά γίνεται μια επιλογή υποθέσεων προσανατολισμένη σε έναν συστημικό κίνδυνο, για τις οποίες τα κριτήρια είναι είτε η τυχαιότητα είτε η εμφάνιση άτυπων ιδιορρυθμιών, η εμφάνιση δηλαδή μεταξύ της πλήρους αυτοματοποιημένης επιβολής του φόρου και της εξετάσεως στην ατομική περίπτωση παραμέτρων κινδύνου.

⁵² Λαζαράτος, *ό.π.*, σελ. 627

⁵³ Martini, *ό.π.*, σελ. 12

⁵⁴ Λαζαράτος, *ό.π.*, σελ. 627-628, M.Eifert, *Electronic Government*, 2006, σελ. 122, Guckelberger, *ό.π.*, σελ. 405. Σε έναν προφορικό διάλογο μπορεί μια παρεξήγηση να διασαφηνιστεί, να αρθεί. Η αυτοματοποίηση της διαδικασίας όμως συνεπάγεται απώλεια της προσωπικής επαφής.

⁵⁵ Λαζαράτος, *ό.π.*, σελ. 628. Πρβλ. και νομολογία του BFH Urt. v. 15.04.1981 - IV R 44/79 - BFHE 133, 250, 252 (η οποία επικυρώθηκε και από το BVerfG με την Beschl. v. 8.12.1992 - 1 BVR 326-89) με την οποία κρίθηκε ότι ο απλουστευμένος αυτοματοποιημένος τρόπος εκδόσεως του εκκαθαριστικού σημειώματος δεν πλήττει το δικαίωμα του φορολογούμενου στην προσωπικότητά του. Με την ίδια απόφαση επίσης κρίθηκε (και επικυρώθηκε από το BVerfG) ότι ούτε η αρχή του κράτους δικαίου πλήττεται, διότι η απουσία επί της αποφάσεως του ονόματος του υπαλλήλου που

Εκ των ανωτέρω παρέπεται ότι η συνεργασία των νομικών και των προγραμματιστών θα εντατικοποιηθεί στην κατεύθυνση των πλήρως αυτοματοποιημένων πράξεων.⁵⁶ Η αδυναμία της πλήρους αυτοματοποίησης αναφάνεται ενόψει της υποχρέωσης εξαγωγής συμπεράσματος σχετικά με την ύπαρξη δέσμιας αρμοδιότητας ή διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως. Πώς καταλήγει άραγε μια πλήρως αυτοματοποιημένη διαδικασία στο σχετικό συμπέρασμα, περί υπάρξεως διακριτικής ευχέρειας ή συρρικνώσεως του περιθωρίου εκτιμήσεως στο μηδέν; Πλήρης αυτοματοποίηση επ' αυτού όχι μόνο την οικονομικότητα της φορολογικής διαδικασίας δεν προάγει, συνιστά τουναντίον μια ανεπίτρεπτη, προκατειλημμένη διοικητική απόφαση, ακριβώς διότι η πρόβλεψη στο νόμο περιθωρίων εκτιμήσεως αποβλέπει στην εγγύηση της απονομής δικαιοσύνης στην ατομική περίπτωση.⁵⁷ Η διενέργεια ακροάσεως στην ατομική περίπτωση αποβαίνει προς όφελος του θιγόμενου κυρίως κατά την εισαγωγή, στις πλήρως αυτοματοποιημένες διαδικασίες, συστημάτων διαχειρίσεως κινδύνων, τα οποία αποβλέπουν στην πάταξη της φοροδιαφυγής. Στις περιπτώσεις αυτές μόνο η δια χειρός περαιτέρω επεξεργασία της υποθέσεως από τον υπάλληλο ισοσκελίζει τη δυσμενή θέση, στην οποία περιάγεται ο φορολογούμενος.⁵⁸

Στις αρχές του 2016 το BVerfG επεσήμανε τη σχετική ανάγκη, αναφέροντας ότι, συνεπεία της περιορισμένης σαφήνειας και της ολοένα αυξανόμενης περιπλοκότητας των σύγχρονων βιοτικών και οικονομικών σχέσεων, τα νομικά ζητήματα πολύ συχνά δεν θα μπορούν να απαντηθούν άνευ προσφυγής στις ειδικές γνώσεις άλλων επαγγελματιών και η ζήτηση για συνδυασμένες διεπαγγελματικές υπηρεσίες θα αυξηθεί.⁵⁹ Η κυριότερη διαπίστωση όμως είναι ότι η ικανοποίηση των βασιζόμενων σε αλγόριθμους αυτοματοποιημένων εξατομικευμένων πράξεων αναδεικνύει - παρά την ευρεία έκταση του ψηφιοποιημένου κράτους- την αναγκαιότητα υπάρξεως στο φιλελεύθερο κράτος προστατευτικών μηχανισμών ανασχέσεως της υποταγής των βιοτικών σχέσεων στη λογική των αριθμών.

χειρίζεται την υπόθεση (Bezugsperson) σε καμία περίπτωση δε σημαίνει ότι δεν αναγνωρίζεται στον θιγόμενο από την πράξη δυνατότητα ουσιαστικού διαλόγου με το υπεύθυνο όργανο.

⁵⁶ Lazaratos, 1990, ό.π., σελ. 144, Guckelberger, ό.π., σελ. 414, Britz, σε Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann/Voßkuhle, GVwR II, 2. Aufl. 2012, C.H.Beck, § 26 R. 64

⁵⁷ Πρβλ. σχετικά τις διατάξεις των §§ 155 Abs. 4 S.2 Nr. 2 AO και της 35 a VwVfG και τη σχετική ανάπτυξη της υποσημειώσεως 41 του παρόντος. Αναλυτικότερα σε N.Braun-Binder, Vollständig automatisierter Erlass eines Verwaltungsaktes und Bekanntgabe über Behörden portale, DÖV 2016, Rn. 896, M.Herdegen, Beurteilungsspielraum und Ermessen im strukturellen Vergleich, JZ 1991, 747

⁵⁸ N. Braun - Binder, Auf dem Weg zum vollautomatisiertem Besteuerungsverfahren in Deutschland, Jusletter IT 25, 5/2016, sel. 8., Αναλυτικά για την έννοια του συστήματος διαχειρίσεως κινδύνου ("Risikomanagementsystem") στην § 88 Abs. 5 S.1 AO, η οποία αναφέρει ότι δικαιολογητικός λόγος της εισαγωγής των συστημάτων αυτών είναι η αναγκαιότητα περαιτέρω διερευνήσεως για λόγους τηρήσεως των αρχών της νομιμότητας και της ισότητας κατά την επιβολή του φόρου και των φορολογικών απαλλαγών, των εκπτώσεων και των προκαταβολών φόρου. Πρβλ. επίσης και N.Braun-Binder, Vollständig automatisierter Erlass eines Verwaltungsaktes und Bekanntgabe über Behörden portale, DÖV 2016, Rn. 896

⁵⁹ BVerfG, Beschl. v. 12.01.2016 - 1 BvL 6/13, Rn. 68

§ 4. Διοικητική εκτέλεση και προηγούμενη ακρόαση

I. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως προ της λήψεως μέτρων διοικητικής εκτελέσεως

Η πάγια θέση της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας αρνείται κατηγορηματικά τη χορήγηση δικαιώματος ακροάσεως πριν τη λήψη μέτρων διοικητικής εκτελέσεως σε αντίθεση με τα δικαστήρια της ουσίας.¹ Αναφορικά για παράδειγμα με το ίδιο γεγονός της παραλείψεως κοινοποιήσεως ατομικής ειδοποιήσεως ή κατασχετηρίου εγγράφου, το ΣτΕ δέχεται ότι η διάταξη του άρθρου 4 παρ. 3 του Κ.Ε.Δ.Ε., είναι ερμηνευτέα σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, και άρα η καθυστερημένη ή η μη περιέλευση της ατομικής ειδοποιήσεως στον οφειλέτη, έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια για τον τελευταίο σταδίου δικονομικής προστασίας πριν τη λήψη του συγκεκριμένου μέτρου εκτελέσεως και την ακύρωση της σχετικής πράξεως εκτελέσεως, εφόσον ο οφειλέτης επικαλεσθεί το γεγονός της μη περιελεύσεως ή της μη έγκαιρης περιελεύσεως σ' αυτόν της ατομικής ειδοποιήσεως.² Αντιθέτως, τα δικαστήρια της ουσίας δέχονται ότι μη κοινοποίηση της ατομικής ειδοποιήσεως και η ως εκ τούτου στέρηση της δυνατότητας εναντιώσεως προς αυτήν και διενέργεια κατασχέσεως εις χείρας τρίτου συνεπάγεται παραβίαση του άρθρου 20 § 2 Σ.³

Η ασφαλής μεθοδολογική αντιμετώπιση του ζητήματος της εξαιρέσεως της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως κατά τη λήψη μέτρων εκτελέσεως καθιστά επιβεβλημένη την ανάγκη ανεύρεσης μιας *ratio* αποκλεισμού της. Ο προφανής δικαιολογητικός λόγος συνίσταται στην ανάγκη διαφυλάξεως της αποτελεσματικότητας της εκτελέσεως.⁴ Η χορήγηση δικαιώματος

¹ Ενδεικτικά ΣτΕ 359/2018, 29/2013, 1705/2008

² ΣτΕ 1806/2011, 1705/2008, αμφοτέρως μεταξύ των αυτών διαδικών, ΣτΕ 2701/2011, πρβλ. 1642-4, 1639/2003

³ ΔΕφΑθ 3006/2004

⁴ Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 587, Πρβλ. σχετικά με την § 28 Abs. 2 S. 3 VwVfG: N. Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG, 2011, σελ. 171,172, ο συγγραφέας αναφέρει ότι η διάταξη αποσκοπεί στην αποτελεσματικότητα της εκτελέσεως. Η φράση «μέτρα εκτελέσεως» “Maßnahmen in der Verwaltungsvollstreckung” στη γερμανική θεωρία πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Στο πεδίο της εμπίπτουν όλα τα μέτρα εκτελέσεως λόγω χρηματικής απαιτήσεως, ή καταδίκης σε πράξη, παράλειψη ή ανοχή καθώς και περιστάσεις κατά τις οποίες η διαταγή και η εκτέλεση συμβαίνουν ταυτόχρονα. Αν αντιθέτως υπάρχει διάκριση μεταξύ της διοικητικής πράξεως και της πράξεως εκτελέσεως, τότε η διενέργεια ακροάσεως στην πρώτη φάση δε σημαίνει την κατάφαση της εξαιρέσεώς της στη δεύτερη περίπτωση. Υποστηρίζεται ότι δεν προϋποτίθεται ότι θα υπάρχει μια συγκεκριμένη απειλή για την εκτέλεση. Στην απόφαση του BVerfG v. 29.04.1983, DVBl 1983, σελ. 999 επικυρώθηκε αυτό με τη χρήση του όρου «κυρίως, προπάντων» στην αιτιολογία του σχεδίου του κώδικα διοικητικής διαδικασίας, κατά τον οποίο η ακρόαση μπορεί «προπάντων» να παραλείπεται όταν δεν υπηρετεί την αποδοτικότητα της εκτέλεσης. Η διάταξη ωστόσο σύμφωνα με την απόφαση πρέπει να ερμηνεύεται στενά και με την απαιτούμενη επιμέλεια λαμβάνοντας υπ' όψιν τις υφιστάμενες άτυπες ιδιορρυθμίες. Στη σχέση αυτή δεν πρέπει να λησμονείται ότι ο κανόνας είναι η ακρόαση και η εξαίρεση η αποχή από την ακρόαση. Ο κίνδυνος ματαιώσεως της εκτελέσεως είναι σχετικός, η αξία όμως της ακροάσεως είναι σταθερή και στατική όχι σχετική και αυτό πρέπει να είναι δεσμευτικό κατά

ακροάσεως στον φορολογούμενος οφειλέτη πριν τη λήψη σε βάρος του μέτρων εκτελέσεως θα σήμαινε την ενδεχόμενη ματαίωση του σκοπού της εκτελέσεως, διότι τόσο η ενημέρωσή του καθ' εαυτή όσο και ο διαδραμών έως τη διενέργεια της ακροάσεως χρόνος θα απέβαιναν μοιραίοι για την εξασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου, αφού ο φορολογούμενος οφειλέτης υπό το φόβο της δεσμεύσεως των περιουσιακών του στοιχείων και επιδιώκοντας την αποφυγή δυσάρεστων εκπλήξεων θα έσπευδε να προστατεύσει τα περιουσιακά του στοιχεία, προβαίνοντας το ταχύτερο δυνατό στην ανάληψη ή μεταβίβασή τους.⁵

Έτσι η συλλήβδην παροχή δικαιώματος ακροάσεως πριν τη λήψη μέτρων εκτέλεσης θα σήμαινε την παντελή παρανόηση της τριπλής λειτουργίας του δικαιώματος ακροάσεως (προστατευτικής - ειρηνευτικής - νομιμοποιητικής) και τη μετάλλαξή του σε μέσο καταστρατηγήσεως⁶ των επιδιωκόμενων από το φορολογικό κράτος σκοπών, οι οποίοι σε καμία περίπτωση δεν βασίζονται στην κερδοσκοπία, η επιβίωσή τους όμως εξαρτάται από την ικανοποίηση των εκκαθαρισμένων χρηματικών απαιτήσεων του δημοσίου ή την επιβολή μέτρων διοικητικού καταναγκασμού.⁷

Τα ανωτέρω καθιστούν την παραδοχή ως επιτρεπτόν λόγω εξαιρέσεως του δικαιώματος ακροάσεως σε δύο τουλάχιστον περιπτώσεις. Πρώτον, όταν η διενέργεια ακροάσεως θα αντιστρατεύονταν τη σκοπιμότητα και τη νομιμότητα της διοικητικής πράξεως ή του μέτρου βάσει του οποίου προκύπτει η οφειλή του, πολλώ δε μάλλον όταν ο οφειλέτης είχε ήδη τη δυνατότητα να τοποθετηθεί επί των πραγματικών και νομικών δεδομένων του νόμιμου τίτλου κατά το στάδιο της συγκροτήσεώς του, οπότε μια δεύτερη ακρόαση επί των ίδιων δεδομένων δε θα προσέθετε τίποτα το ουσιαστικό στην αποτροπή της επικείμενης εκτελέσεως. Δεύτερον, όταν η διοίκηση δρα κατ' απόλυτη δέσμια αρμοδιότητα κατά την λήψη των μέτρων εκτελέσεως, οπότε δεν καταλείπεται στο όργανο της δημοσιονομικής διοικήσεως διακριτική ευχέρεια μεταξύ των διαβαθμίσεων της έντασης

την άσκηση από τη διοίκηση της διακριτικής της ευχέρειας. Συντρεχουσών ειδικών περιστάσεων που η διοίκηση πρέπει να συνεκτιμήσει, και οι οποίες παρέχουν ακρόαση, δεν επιτρέπεται σε αυτήν να απέχει. Έτσι και Hell's Angels Urteil des BVerfG v. 18.10.1988.

⁵ Έτσι και Klein, σε Klein/Rätke, Abgabenordnung, § 91 Anhörung Beteiligter, 13.Aufl. 2016, Rn. 17 ο οποίος αναφέρει ότι η επιδιωκόμενη από τη φορολογική διοίκηση λήψη μέτρων εκτελέσεως θα καθιστατο ανενεργή σε περίπτωση διενέργειας προηγούμενης ακροάσεως. § 91 (5) AO. Ο φορολογούμενος θα μπορούσε μέσω της προηγούμενης ενημερώσεως, με την οποία επαπειλείται η έναρξη της διαδικασίας εκτελέσεως να προπορεύεται αυτής. Στα μέτρα εκτέλεσης ανήκει επίσης η κατάθεση αιτήσεως πτωχεύσεως από μέρους της φορολογικής αρχής, η οποία επίσης δεν απαιτεί προηγούμενη ακρόαση του φορολογούμενου. (FG Köln DStRE 05, 298).

Ο Koenig Koenig/Wünsch, Abgabenordnung, 3.Auf. 2014, § 91 AO, Rn. 36 υποστηρίζει, ότι δεν απαιτείται προηγούμενη ακρόαση στην περίπτωση λήψεως μέτρων διοικητικής εκτελέσεως για να μη τεθεί σε κίνδυνο η ικανοποίηση της φορολογικής αξιώσεως. Μπορεί ωστόσο αυτή να είναι κατάλληλη στην ατομική περίπτωση, άρα πρέπει να κρίνεται κάθε φορά in concreto.

⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 588

⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 588

ή της βαρύτητας του σκοπούμενου μέτρου εκτελέσεως και κατά συνέπεια ούτε στον θιγόμενο φορολογούμενο οφειλέτη πεδίο αμφισβητήσεως της επιλογής της διοικήσεως.⁸

Είναι φανερό ότι οι ανωτέρω λόγοι αποτελούν και γενικούς λόγους εξαιρέσεως από το δικαίωμα ακροάσεως και όχι μόνο στο πλαίσιο εκτελέσεως. Ούτε η αντίστροφη περίπτωση της συλλήβδην υπεροχής της αποτελεσματικότητας της εκτελέσεως θα μπορούσε να γίνει ανεκτή από τη συνταγματική έννομη τάξη. Αυτό σημαίνει ότι πλην των ανωτέρω αναφερόμενων περιπτώσεων, το στοιχείο του φόρτου εργασίας και της επιβραδύνσεως της διοικητικής διαδικασίας, η οποία αποτελεί τη θεμελιωτική βάση του επιχειρήματος της αποτελεσματικότητας, δεν υφίσταται εν προκειμένω αφού κάθε διοικητική πράξη εκτελέσεως στρέφεται κατά συγκεκριμένου προσώπου και πλήττει αποκλειστικά τα συμφέροντά του. Η ατομική περίπτωση απαιτεί επομένως στάθμιση, η οποία επιτυγχάνεται διά της αρχής της αναλογικότητας. Αυτό διότι σε κάθε περίπτωση λήψεως μέτρων εκτελέσεως, το αρμόδιο για την επιβολή τους όργανο της δημοσιονομικής διοικήσεως υποχρεούται να κρίνει τόσο το «εάν», όσο και το «πόσο» ή «πώς» της επιβολής τους (λήψεώς τους), η σχετική δηλαδή διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως συνίσταται ειδικότερα στην κρίση περί της λήψεως ή μη του συγκεκριμένου μέτρου/ενέργειας, στο είδος, στο βαθμό της εντάσεως ή της βαρύτητας του επιβαλλόμενου περιορισμού.⁹ Η διατύπωση αμυντικών ισχυρισμών από τον οφειλέτη στο στάδιο αυτό μπορεί να επιδράσει ευθέως στο ουσιαστικό περιεχόμενο του επιβαλλόμενου μέτρου και να συνδράμει τη διοίκηση στη λελογισμένη χρήση της διαδικαστικής διακριτικής ευχέρειάς της. Το επικοινωνιακό αποτέλεσμα της ακροάσεως μπορεί να επιτύχει την συρρίκνωση των επιχειρημάτων εξαιρέσεως της ακροάσεως κατά τη σύγκρουση με την αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας μόνο στην περίπτωση κατά την οποία οι σχετικοί λόγοι δημοσίου συμφέροντος, οι οποίοι επιβάλλουν την εξαίρεση θα συνιστούν κατ' ουσίαν λόγους επείγοντος ή να επιδράσει ευθέως στο περιεχόμενο της πράξεως και στο ύψος της σκοπούμενης επεμβάσεως, καταλύοντας το σύνηθες επιχείρημα περί δεύτερης ακροάσεως, εφόσον ακόμα και το ύψος του επίδικου χρέους δεν ταυτίζεται με το αρχικό.

Εμμένοντας στη θεμελιώδη για τη θεωρία του φορολογικού δικαίου διάκριση των φορολογικών διατάξεων σε ουσιαστικές και διαδικαστικές,¹⁰ η αναζήτηση του υπό έρευνα τύπου

⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 589. Έτσι και Klein, σε Klein/Rätke, Abgabenordnung, § 91 Anhörung Beteiligter, 13.Aufl. 2016, Rn. 17, Koenig Koenig/Wünsch, Abgabenordnung, 3.Auf. 2014, § 91 AO, Rn. 36

⁹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 591

¹⁰ Βλ. σχετικά Α.Τσουρουφλής, Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, ΔΕΕ 2/2016, σελ. 174, Γ. Μέντης, Το διαχρονικό δίκαιο στη φορολογική διαδικασία και στις φορολογικές κυρώσεις - Ερμηνευτική προσέγγιση στις μεταβατικές διατάξεις του ΚΦΔ και του Ν 4337/2015, ΘΠΔΔ 10/2015, σελ. 897επ., Ε.Θεοχαροπούλου, Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διακρίσεως μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ, ΔΦΝ Β'5/2011, σελ. 707 επ., Α.Μάλλιου, Η διάκριση ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, στην περίπτωση της ρυθμίσεως του άρθρου 15 Ν.3888/2010 για τη φορολογική μεταχείριση της «προσαυξήσεως περιουσίας», ΔΦΝ Β'2/2016, σελ. 255επ.

σχετικά με την εξαίρεση ή μη του δικαιώματος ακροάσεως πριν τη λήψη μέτρων εκτελέσεως θα εξεταστεί περιπτωσιολογικά, βασιζόμενη στα προβλεπόμενα από τον ν. 4174/2013 μέτρα εκτελέσεως και διοικητικού καταναγκασμού, ενόψει και του βασικού κριτηρίου διακρίσεως των διαδικαστικών διατάξεων περί εφαρμογής αυτών στο χρόνο διενέργειας της σχετικής διαδικαστικής πράξεως.

II. Μέτρα διασφάλισης των οφειλών στο δημόσιο και δικαίωμα ακροάσεως (αρ. 46 ΚΦΔ)

Το άρθρο 46 ΚΦΔ προβλέπει για επείγουσες περιπτώσεις ή για την αποτροπή επικείμενου κινδύνου, μια σειρά μέτρων της φορολογικής διοικήσεως για τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου, αναφορικά με την είσπραξη φόρων, αναγόμενων στο ρυθμιστικό πεδίο του ΚΦΔ.¹¹ Ενδεικτικό του επείγοντος χαρακτήρα του μέτρου είναι όχι μόνο η δυνατότητα λήψεως των μέτρων πριν την πάροδο της προθεσμίας καταβολής της οφειλής (εδ. α') αλλά σε ορισμένες περιπτώσεις και πριν την έκδοση του προβλεπόμενου στο άρθρο 45 ΚΦΔ εκτελεστού τίτλου (§ 2). Η § 3 δε του άρθρου αυτού ορίζει τη λήψη των μέτρων της § 2 άνευ προηγούμενης κλήσεως του οφειλέτη, ρύθμιση, η οποία δεν ισχύει συνεπώς για την § 1.

1. Προηγούμενη ακρόαση επί συντηρητικής κατασχέσεως - αρ. 46 § 1 ΚΦΔ

Σε αντίθεση προς την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 707 ΚΠολΔ, κατά την οποία η λήψη του μέτρου της συντηρητικής κατασχέσεως σε βάρος του οφειλέτη προϋποθέτει αίτημα του δικαιούχου της ασφαλιστέας απαιτήσεως, η προκείμενη ρύθμιση αρκείται για τη λήψη του μέτρου στην έκδοση εκτελεστού τίτλου βάσει του άρθρου 45 ΚΦΔ ακόμα και αν δεν παρήλθε η προθεσμία καταβολής της οφειλής του. Η αρμοδιότητα δηλαδή για την διενέργεια της συντηρητικής κατασχέσεως του άρθρου 46 § 1 ΚΦΔ ανήκει στη φορολογική διοίκηση, δηλαδή στην εκτελεστική και όχι στη δικαστική (όπως στην περίπτωση του 707 ΚΠολΔ) εξουσία.¹²

¹¹ Βλ. Γ.Μέντη/Β.Μιχαλινάκη, Ερμηνεία κατ' άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση, Οικονομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ.271επ., Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, ε' έκδ. 2014, Ε.Μπακάλη/Π.Παναζόπουλο, Φορολογική διαδικασία, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 126επ., Χ.Τότση, Φορολογικό Ποινολόγιο - ΚΦΔ - Κώδικας Διοικητικών και Πολιτικών Κυρώσεων, 2016, σελ. 303επ.

¹² Για την έννοια και το περιεχόμενο της συντηρητικής κατασχέσεως κατά τον ΚΠολΔ βλ. ενδεικτικά: Χ. Απαλλαγάκη, Διαγράμματα Πολιτικής Δικονομίας, Ο νέος ΚΠολΔ σε πίνακες, 3η έκδ. 2016, Π.Γέσιου-Φαλτσή, Δίκαιο Αναγκαστικής Εκτελέσεως. Η διεθνής αναγκαστική εκτέλεση, 2006, Κ.Κεραμεύς/Δ.Κονδύλης/Ν.Νίκα, Ερμηνεία ΚΠολΔ, II, άρθρα 707επ., 2000, Κ.Μπέης, Πολιτική Δικονομία, Γενικές Αρχές και Ερμηνεία των άρθρων, 5ο βιβλίο, 1983, άρθρα 682-738.

Όπως προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 46 § 1 ΚΦΔ ο δικαιολογητικός λόγος της επιβαλλόμενης βάσει αυτής συντηρητικής κατασχέσεως κινητών, ακινήτων, εμπράγματων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου, ευρισκόμενων είτε στα χέρια του είτε στα χέρια τρίτου, συνίσταται στην επίκληση λόγων δημοσιονομικού συμφέροντος, επιδιώκεται δηλαδή η διασφάλιση της εισπράξεως των φόρων και όχι των λοιπών οικονομικών επιβαρύνσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ.¹³ Σύμφωνα δε με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δημοσιονομικό συμφέρον δεν εκλαμβάνεται ως απλό ταμειακό αλλά ως υπέρτερη μορφή δημοσίου συμφέροντος¹⁴ με γνώμονα το σχεδιασμό φορολογικής πολιτικής ως εργαλείο άσκησης κοινωνικής πολιτικής για την εξυπηρέτηση των αναγκών του φορολογικού κράτους.¹⁵

Δεδομένου ότι τα κράτη διαθέτουν ευρεία εξουσία ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και των τρόπων εισπράξεώς τους κατ' εκτίμηση των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων τους και της ευθείας επεμβάσεως που συνεπάγεται η επιβολή φορολογίας στην περιουσία του προσώπου, πρέπει η σχετική ρύθμιση να συνιστά έκφραση μιας δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των απαιτήσεων του δημοσίου συμφέροντος και των επιταγών προστασίας των ανθρωπίνων δικαιωμάτων, υπό την έννοια της υπάρξεως αναλογίας μεταξύ χρησιμοποιούμενων μέσων και επιδιωκόμενων σκοπών¹⁶.

Ειδικότερα από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 217 § 1 περ. α', β', γ', 224 §§ 1, 3, 4, 225 ΚΔΔ και 9 § 1, 2, 3, 30, §§1, 2, 3, 4 και 31 περ. ε' ΚΕΔΕ προκύπτει ότι η κρίση του Διευθυντή του Δημοσίου Ταμείου για τη λήψη των μέτρων διοικητικής εκτελέσεως που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές είναι μεν ελεύθερη, δεν πρέπει ωστόσο να παραβιάζει την αρχή της χρηστής διοικήσεως, κατά την οποία η Διοίκηση οφείλει να απέχει από τη λήψη μέτρων αναγκαστικής εισπράξεως τα οποία δεν είναι ούτε αναγκαία ούτε κατάλληλα για την επίτευξη του σκοπού της είσπραξεως των εσόδων, ενόψει των συγκεκριμένων περιστάσεων.¹⁷ Προς άρση των αμφιβολιών περί αντισυνταγματικότητας που εγείρει η διάταξη του άρθρου 46 § 1 ΚΦΔ σχετικά με την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας και τον σεβασμό των ατομικών δικαιωμάτων που η

¹³ Πρόστιμα άρθρων 53-62 ΚΦΔ

¹⁴ 268-2018 ΔΕφΑθ, πρβλ. ΣτΕ Ολ.668/2012, 3412/2017 7μ., 2502/2016, και την πρόσφατη ΣτΕ Ολ. 691/2019, σκ.5, η οποία αναφέρει ότι η εξυπηρέτηση σκοπών δημοσίου συμφέροντος έχει ιδιαίτερη σημασία στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, ως συνδεδεμένη με τη δημοσιονομική τάξη και την εν γένει οικονομική ζωή της χώρας.

¹⁵ ΣΤΕ 1222/2017, πρβλ. και ΒVerfGE 24.01.1962, 13, 331, 1 BvR 845/58 (Personenbezogene Kapitalgesellschaften) και ΒVerfG 15.12.1970 29, 402, σελ. 412 (Konjunkturzuschlag)

¹⁶ ΣτΕ 1222/2017. Επειδή, με το άρθρο 1 του ΠΠΠ της ΕΣΔΑ κατοχυρώνεται ο σεβασμός της περιουσίας του προσώπου και αναγνωρίζεται παράλληλα η εξουσία των Κρατών προς επιβολή φόρων και θέσπιση μέτρων προς εξασφάλιση της καταβολής τους.(βλ. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 3342-3349/2013, Ολομ. 1972/2012, 2406/2014 επταμ.).

¹⁷ ΣτΕ 848-850/2012,ΣτΕ 359/2018.

λήψη του μέτρου συνεπάγεται,¹⁸ κατά τη σχετική στάθμιση με την αρχή της προηγούμενης ακροάσεως, επιβάλλεται η ρητή αναγωγή της αόριστης έννοιας του δημοσίου συμφέροντος σε συγκεκριμένες διατάξεις. Αυτό σημαίνει ότι η λήψη ενός μέτρου περιοριστικού, όπως το επίδικο, απαιτεί από το νομοθέτη τεκμηρίωση με την δέουσα σαφήνεια και την παράθεση αναλυτικών στοιχείων, του λόγου για τον οποίο το μέτρο αυτό ήταν αναγκαίο, ικανό και πρόσφορο για τον επιδιωκόμενο σκοπό προστασίας του δημοσίου συμφέροντος, τηρουμένων των αρχών της ισότητας και της αναλογικότητας.¹⁹

Για τους ανωτέρω δύο λόγους, ήτοι της απουσίας δικαστικών εγγυήσεων και της ανάγκης οριοθέτησεως του δημοσίου συμφέροντος, ο νομοθέτης εξήρτησε τη νομιμότητα της λήψεως του μέτρου της συντηρητικής κατασχέσεως από δύο ειδικότερες τελούσες εν διαζεύξει προϋποθέσεις, συνιστάμενες στη διαπίστωση από μέρους της φορολογικής αρχής είτε «επείγουσας περιπτώσεως» είτε «ανάγκης αποτροπής επικείμενου κινδύνου». Αν και οι προϋποθέσεις αυτές συνιστούν αόριστες νομικές έννοιες που χρήζουν οπωσδήποτε εξειδικεύσεως κατά την εφαρμογή της διατάξεως στην ατομική περίπτωση, μπορεί ωστόσο να υποστηριχθεί ότι το εννοιολογικό τους περιεχόμενο σε σημαντικό βαθμό τέμνεται, διότι κάθε επείγουσα περίπτωση θα αποσκοπεί στην αποτροπή επικείμενου και όχι μελλοντικού κινδύνου, όπως και κάθε ανάγκη αποτροπής επικείμενου κινδύνου ενέχει το στοιχείο του επείγοντος. Η εξειδίκευση των εννοιών αυτών διά της υπαγωγής στο αόριστο περιεχόμενό τους των ατομικών ιδιαιτεροτήτων κάθε περιπτώσεως, ώστε να διαπιστωθεί η ύπαρξη μιας από τις δύο, είναι απαραίτητη προς αποτροπή της προσχηματικής και καταχρηστικής επίκλησης του επιχειρήματος που προσδίδει επείγοντα χαρακτήρα στην είσπραξη κάθε φορολογικής επιβαρύνσεως, συνδέοντάς την με την άμεση υλοποίηση των κρατικών στόχων.²⁰

Εφόσον συνεπώς στην εφαρμοστέα περίπτωση παρίστανται λόγοι, οι οποίοι συνιστούν «επείγουσες περιπτώσεις» ή ανάγκη «αποτροπής επικείμενου κινδύνου», με αιώτερη συνέπεια να διακινδυνεύει άμεσα και η είσπραξη των φόρων, συντρέχει περίπτωση εξαιρέσεως από την άσκηση

¹⁸ Πρβλ. και ΑΠ Ολ. 9/2015, 88/2018: «Με δεδομένο ότι (κατά τα νομολογηθέντα βάσει του άρθρου 707 ΚΠολΔ) το δικαστήριο δεν υποχρεούται στην επιβολή συντηρητικής κατασχέσεως αλλά έχει την ευχέρεια να απορρίψει την αίτηση ή/και να διατάξει τη λήψη άλλου ασφαλιστικού μέτρου, το οποίο κατά τη δικανική του κρίση επιλέγεται ως το πλέον σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας».

¹⁹ ΣτΕ 1222/2017: Τούτο σημαίνει ότι απαιτείται η σύνταξη ειδικής και συνολικής οικονομικής μελέτης, η οποία οφείλει να καταδείξει ότι έχουν εφαρμοστεί και εξαντληθεί όλα τα ηπιότερα από άποψη συνεπειών σε θεμελιώδη ατομικά δικαιώματα μέσα, όπως και ότι τα μέτρα αυτά ανταποκρίνονται στην φοροδοτική ικανότητα των πληττόμενων οικονομικώς τάξεων (ιδίως των ασθενέστερων, προς εξασφάλιση των ελάχιστων ορίων αξιοπρεπούς διαβίωσης), η δε εφαρμογή τους, ενόψει και των γενικότερων και αλληλένδετων επιπτώσεών τους στην εθνική οικονομία, θα οδηγήσει κατά τρόπο βέβαιο ή τουλάχιστον σφόδρα πιθανολογούμενο, στην οικονομική ανάκαμψη της χώρας (που αποτελεί και το ζητούμενο για την άρση των εξαιρετικών συνθηκών της οικονομικής κρίσεως). Πρβλ. και μειοψηφία στην ΟλΣτΕ 668/2012, σκέψεις 33 και 36, υπό στοιχείο Γ, πρβλ. ΟΛΕΣ 244/2017, σκέψεις Δ1 και, ιδίως, Δ2).

²⁰ Δημόσιο συμφέρον δεν συνιστά το ταμειακώς απλώς συμφέρον του δημοσίου (ΣτΕ 6/2010, 1663/2009)

του δικαιώματος ακροάσεως. Τέτοιοι λόγοι είναι επί παραδείγματι η απόπειρα από μέρους του οφειλέτη εκδόσεως αριθμού φορολογικής ενημερότητας για τη μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας του σε συνδυασμό με την ανυπαρξία άλλης εμφανούς περιουσίας του, η εγκατάλειψη της χώρας διαμονής σε συνδυασμό με την ανυπαρξία πηγών εισοδήματος ή περιουσίας, η ρευστοποίηση των κινητών αξιών του καθώς και η άρση των τραπεζικών καταθέσεών του.²¹

Ελλείπει συνεπώς ειδικής προβλέψεως στη διάταξη του άρθρου 46 § 1 ΚΦΔ περί χορηγήσεως δικαιώματος ακροάσεως, εφαρμόζεται αναλογικά η διάταξη του άρθρου 6 § 3 ΚΔΔιαδ. ως προς τις έννομες συνέπειές της, το πραγματικό της οποίας στο εδ. α' ταυτίζεται με αυτό της 46 § 1 ΚΦΔ. Κατ' εξαίρεση συνεπώς είναι δυνατή η διενέργεια συντηρητικής κατασχέσεως σε βάρος του οφειλέτη άνευ προηγούμενης ακροάσεώς του. Σε αυτή την περίπτωση όμως βρίσκουν εφαρμογή τα εδάφια β' και γ' της § 3 του άρθρου 6 και συνεπώς η φορολογική αρχή υποχρεούται μετά τη λήψη του δυσμενούς μέτρου της συντηρητικής κατασχέσεως να καλέσει τον οφειλέτη σε ακρόαση εντός δεκαπενθημέρου από τη λήψη του μέτρου, προκειμένου αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του επ' αυτού, άλλως το ληφθέν μέτρο ή η ρυθμισθείσα κατάσταση αυτοδικαίως παύουν να ισχύουν.

Και στην περίπτωση της νομικής και υλικής δέσμευσης των κατασχεθέντων όμως η εξαίρεση από το δικαίωμα ακροάσεως πρέπει να εξετάζεται σε συνάρτηση με την δέσμια ή την κατά διακριτική ευχέρεια ασκούμενη αρμοδιότητα της διοικήσεως για τη λήψη του εν λόγω μέτρου. Εάν η προσωρινή ρύθμιση της καταστάσεως μέσω της διενέργειας συντηρητικής κατασχέσεως αφήνεται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής διοικήσεως, αυτή οφείλει αιτιολογημένα να επικαλεστεί και να αποδείξει τη σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας δράση της, ότι δηλαδή το ληφθέν μέτρο ήταν το πλέον αναγκαίο, πρόσφορο και αναλογικό για την αντιμετώπιση της επείγουσας περιπτώσεως ή την αποτροπή του επικείμενου κινδύνου, που θα διακύβευαν τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου. Προς τούτο όμως απαιτείται η από μέρους της διοικήσεως, η οποία άλλωστε φέρει και το βάρος αποδείξεως, αιτιολογημένη διαπίστωση της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που θα συγκεκριμενοποιούν τον επείγοντα χαρακτήρα της καταστάσεως ή τον αναπότρεπτο κίνδυνο. Στην περίπτωση επομένως που η διοίκηση διαθέτει διακριτική ευχέρεια σχετικά με τη λήψη ή μη του μέτρου ή το περιεχόμενό του, η προστατευτική λειτουργία της ακροάσεως συνίσταται στην ενημέρωση και πρόσκληση του οφειλέτη του δημοσίου προς διατύπωση των ισχυρισμών του σχετικά με τα νομικά και πραγματικά δεδομένα, βάσει των οποίων η φορολογική διοίκηση προέβη στη συγκεκριμενοποίηση των αόριστων αξιολογικών εννοιών της «επείγουσας περιπτώσεως» και του «αναπότρεπτου επικείμενου κινδύνου» ώστε να

²¹ Μάλλιου, σε Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, σελ. 1167

καταλήξει στη νομική και υλική δέσμευση των περιουσιακών του στοιχείων, με σκοπό τον επηρεασμό της διοικητικής αρχής προς άρση του μέτρου ή την επιβολή του λιγότερο επαχθούς.²²

Αλλά και στην περίπτωση που το μέτρο της συντηρητικής κατασχέσεως λαμβάνεται κατά δέσμια αρμοδιότητα της φορολογικής διοικήσεως, η εκ των υστέρων ακρόαση του καθ' ου δεν πρέπει να αποκλειστεί. Αυτό διότι όπως έχει νομολογηθεί και στο στάδιο της αναγκαστικής εκτελέσεως, πόσο μάλλον στην περίπτωση της διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου, κατά τη λήψη μέτρων διοικητικού καταναγκασμού, ο φορολογικός χαρακτήρας της διαφοράς δεν μεταβάλλεται²³ και συνεπώς ισχύει και στο παρόν στάδιο η κατοχυρωμένη στο άρθρο 78 Σ αρχή της νομιμότητας του φόρου. Κατά συνέπεια η σύμφωνη με την αρχή της νομιμότητας του φόρου δράση της φορολογικής διοικήσεως προϋποθέτει την εκ των υστέρων ακρόαση του φορολογούμενου, ο οποίος ως μοναδικός γνώστης των πραγματικών περιστατικών που εμπίπτουν στη βιοτική σφαίρα του, μπορεί να επιβεβαιώσει τη συνδρομή ή μη αυτών για τη στοιχειοθέτηση των καταστάσεων που φέρουν το χαρακτήρα «επείγοντος» ή «επικείμενου κινδύνου», ώστε να τεκμηριώνεται η λήψη του καταναγκαστικού μέτρου.

Συντρέχει όμως και ένας επιπλέον λόγος υπέρ της εκ των υστέρων ασκήσεως του δικαιώματος ακροάσεως και αυτός είναι η αναποτελεσματικότητα της ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής για την άρση του μέτρου. Με δεδομένη την υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου εντός τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της πράξεως του προσδιορισμού φόρου στον φορολογούμενο, όπως προβλέπει το άρθρο 41 ΚΦΔ, η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής αποδεικνύεται αναποτελεσματική, διότι η προβλεπόμενη από το άρθρο 63 ΚΦΔ τριακονθήμερη προθεσμία προς άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ακόμα και αν ο καθ' ου το διασφαλιστικό μέτρο σωρεύσει αίτημα αναστολής όπως και η παροχή τριακονθήμερης προθεσμίας διαμόρφωσης της διοικητικής κρίσης της ΔΕΔ επί του αιτήματος της αναστολής δεν εξυπηρετούν το δικαίωμα του φορολογούμενου σε τέτοιο βαθμό, εν συγκρίσει με το άρθρο 6 § 3 ΚΔΔιαδ, το οποίο προβλέπει την αυτοδίκαιη άρση του μέτρου, σε περίπτωση μη κλήσεως του καθ' ου σε ακρόαση εντός 15 ημερών από τη λήψη του.²⁴

Εξαιτίας των γενικότερων και αλληλένδετων επιπτώσεων του μέτρου στην οικονομική και επαγγελματική σφαίρα του οφειλέτη, η διενέργεια ακροάσεως κατόπιν της λήψεώς του, συμβάλλει αφενός στην αποκάλυψη της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητάς του, καθιστώντας εφικτή τη συναγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τη στοιχειοθέτηση των αόριστων αξιολογικών εννοιών του «επείγοντος» και του «επικείμενου κινδύνου», αφετέρου στη ορθή κρίση της διοικήσεως περί

²² Λαζαράτος, σελ. 591. Εκεί ο συγγραφέας, ερμηνεύοντας τη συνταγματική διάταξη του άρθρου 20 § 2 Σ, αναφέρει ότι η αξία της διατυπώσεώς της έγκειται στη συρρίκνωση σε μία φράση όλων των κρίσιμων παραμέτρων: αναλογικότητα - στάθμιση - διακριτική ευχέρεια - διοικητική αποτελεσματικότητα - ανάγκη προηγούμενης ακροάσεως.

²³ ΣτΕ ΕΑ 496/2011, 215-217/2016

²⁴ Πρβλ. Μάλλιου, ό.π. σελ. 1175

τηρήσεως της αρχής της αναλογικότητας κατά την επιβολή του μέτρου, είναι δε επιπλέον σύμφωνη και με την αντίστοιχη διαδικασία μεταγενέστερης ακροάσεως, η οποία πλέον προβλέπεται ρητά με κανονιστική απόφαση της διοικήσεως, σχετικά με τη λήψη μέτρων εξαιρετικού χαρακτήρα του άρθρου 46 § 5 ΚΦΔ.²⁵

2. Προηγούμενη ακρόαση σε περίπτωση προσωρινής διαταγής - §§ 2 και 3 άρ. 46 ΚΦΔ

Ιδιαίτερος προβληματική είναι η περίπτωση των §§ 2 και 3 του άρθρου 46 ΚΦΔ τόσο γενικά στη φορολογική διαδικασία όσο και ειδικά για το δικαίωμα ακροάσεως. Οι διατάξεις αυτές, με τις οποίες προβλέπεται η θέση σε κίνηση του μηχανισμού της προσωρινής διαταγής για τη λήψη οποιουδήποτε προβλεπόμενου στον ΚΠολΔ ασφαλιστικού μέτρου τίθενται ως το μέσο για την διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου στην περίπτωση «επείγοντος» ή «προς αποτροπή επικείμενου κινδύνου», ακόμα και όταν δεν έχει προηγηθεί βεβαίωση της οφειλής, δεν έχει εκδοθεί δηλαδή ο κατά το άρθρο 45 ΚΦΔ εκτελεστός τίτλος.

Είναι όμως και η φύση της προσωρινής διαταγής, η οποία δε συμβιβάζεται με το δικαίωμα ακροάσεως. Αυτό, διότι κατά πάγια νομολογία του Αρείου Πάγου η προσωρινή διαταγή (691 παρ. 2 και 700 παρ. 3 ΚΠολΔ) που εκδίδεται από το δικαστήριο στα πλαίσια της διαδικασίας των ασφαλιστικών μέτρων και καθορίζει τα ασφαλιστικά μέτρα που πρέπει να ληφθούν αμέσως μέχρι την έκδοση της αποφάσεως, για την εξασφάλιση του δικαιώματος ή την προσωρινή ρύθμιση της καταστάσεως, δεν είναι δικαστική απόφαση, αφού δεν περιέχει αυθεντική διάγνωση της έννομης σχέσεως που ρυθμίζει,²⁶ στερείται των κατά το άρθρο 93 παρ.3 του Συντάγματος και 305 ΚΠολΔ στοιχείων της δικαστικής αποφάσεως, που ανάγονται από το νόμο σε προϋποθέσεις του κύρους αυτής, και επίσης δεν υποβάλλεται σε δημοσίευση, η οποία αποτελεί, κατά το άρθρο 313 παρ. 1 ΚΠολΔ, προϋπόθεση του υπαρκτού της δικαστικής αποφάσεως. Είναι, όμως, τίτλος εκτελεστός,

²⁵ ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1038/2015 και ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1282/2013, Α.Μάλλιου, σε Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018,σελ. 1175

²⁶ Με κριτήριο συνεπώς το δικαιολογητικό αυτό λόγο αποτελεί η προσωρινή διαταγή εγγύηση διασφάλισης του επικείμενου ασφαλιστικού μέτρου ή κατ' άλλη έκφραση συνάρτηση και τελολογικό παρεπόμενο της αίτησης και της απόφασης ασφαλιστικών μέτρων. Κατά την έννοια αυτή η προσωρινή διαταγή συνιστά ατελή έκφραση δικαιοδοτικού έργου του δικαστηρίου, αφού προηγείται της έκδοσής της έλεγχος των προϋποθέσεών της και κρίση ως προς την καταλληλότητα των μέτρων που αφορά, η κρίση όμως αυτή, στερούμενη αντικειμενικών εγγυήσεων ορθότητας, δεν κατοχυρώνει αυθεντικά τη νομιμότητα της έκδοσης της προσωρινής διαταγής, όπως αντίθετα συμβαίνει με την απόφαση ασφαλιστικών μέτρων, η οποία περιέχει αυθεντική και γι' αυτό δεσμευτική διάγνωση τόσο ως προς τη νομιμότητα των μέτρων που διατάσσει όσο και ως προς την ύπαρξη δικαιώματος του αιτούντος για παροχή σ' αυτόν προσωρινής δικαστικής προστασίας.

από αυτούς που αναφέρονται στο άρθρο 904 παρ. 2 περ. ζ ΚΠολΔ²⁷ ή κατ' άλλη ισοδύναμη έκφραση εκτελεστή πράξη της δικαστικής αρχής.²⁸

Εξάλλου ο μηχανισμός της προσωρινής διαταγής ούτως ή άλλως είναι δύσκολα εφαρμόσιμος στο χώρο του φορολογικού δικαίου διότι τελεί υπό την προϋπόθεση της παράλληλης αιτήσεως ασφαλιστικών μέτρων, η φύση των οποίων δεν συμβιβάζεται με την ασκούμενη από τη φορολογική διοίκηση κυριαρχική εξουσία προς επιβολή και είσπραξη των φόρων. Εάν μάλιστα πέραν της δυνατότητας αιτήσεως προσωρινής διαταγής χωρίς την ύπαρξη βεβαιωμένης οφειλής, συνεκτιμηθεί ότι στις § 2 και 3 του άρθρου 46 ΚΦΔ, ως έχει υποστηριχθεί,²⁹ δεν προκύπτει η συνδρομή της προϋποθέσεως προϋφιστάμενης εκκρεμούς αιτήσεως ασφαλιστικών μέτρων, αλλά όπως αντιθέτως από τη διατύπωση του άρθρου 46 ΚΦΔ συνάγεται, η προσωρινή διαταγή του άρθρου αυτού αποσυνδέεται από την κύρια λειτουργία της που συνίσταται στη διασφάλιση των συμφερόντων των αιτούντων μέχρι η δικαστική εξουσία να κρίνει επί των αιτηθέντων ασφαλιστικών μέτρων, είναι φανερό ότι διαμορφώνεται ένα εξαιρετικά ανασφαλές πλαίσιο για τον φορολογούμενο, το οποίο περιορίζει υπέρμετρα δικαιώματα, αναγόμενα στην περιουσία και την οικονομική ελευθερία του.

Χωρίς προηγούμενη έκδοση και κοινοποίηση εκτελεστού τίτλου του άρθρου 45 ΚΦΔ, ο καθ' αιφνιδιάζεται, εφόσον δεν έχει ενημερωθεί ούτε για την ύπαρξη οφειλής ούτε για τις δυσμενείς συνέπειες με τις οποίες συνδέεται το επικείμενο μέτρο της προσωρινής διαταγής. Χωρίς ενημέρωση του καθ' ου για τα επικείμενα μέτρα -και άρα εκτέλεση ενεργειών από μέρους του που θέτουν σε κίνδυνο την ικανοποίηση των συμφερόντων του δημοσίου- πώς άραγε στοιχειοθετεί η διοίκηση τις αόριστες έννοιες του επείγοντος και του επικείμενου κινδύνου και πώς καταλήγει στην αίτηση προσωρινής διαταγής; Ο χαρακτήρας του μέτρου είναι εξαιρετικός και απαιτεί εξειδικευμένη απόδειξη και αιτιολογία του υφιστάμενου επείγοντος ή επικείμενου κινδύνου που δύναται να οδηγήσει σε απώλεια την διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου. Πρόκειται αναντίρρητα για ένα δυσανάλογα επαχθές μέτρο, η απουσία δε ακροάσεως ενώπιον της φορολογικής διοικήσεως κατά τη συγκρότηση του εκτελεστού τίτλου, όπως ορίζει η § 3, και η διατύπωση ισχυρισμών προς αποτροπή ή μετριασμό της βαρύτητας και εντάσεως του μέτρου επιτείνουν το αίσθημα ανασφάλειας δικαίου.

Το δικαίωμα ακροάσεως μπορεί πάντως να ασκηθεί και στην περίπτωση αυτή εκ των υστέρων από το δικαστήριο, το οποίο καλείται ούτως ή άλλως να σταθμίσει κατ' εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας τη σχέση του αιτούμενου μέτρου με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Ενώπιον του δικαστηρίου ο φορολογούμενος αιτείται την κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 691Α' ΚΠολΔ ανάκληση ή και τροποποίηση του μέτρου/περιορισμό της σε βάρος του διαταγής. Η διατύπωση

²⁷ ΟΛΑΠ 17/2009 ΑΠ 557- 558/2010, υποσ. 41 σελ. 1182 Μάλλιου

²⁸ ΟΛΑΠ 4/2004

²⁹ Μάλλιου, ό.π., σελ. 1181.

ισχυρισμών ως προς τα πραγματικά και νομικά δεδομένα βάσει των οποίων η διοίκηση εξειδίκευσε τις έννοιες του επείγοντος ή του επικείμενου κινδύνου είναι απαραίτητη προκειμένου αυτός να καταδείξει το επαχθές του μέτρου και τη λήψη του κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.³⁰

3. Υποθήκη και προηγούμενη ακρόαση - 46 § 4 ΚΦΔ

Για την ακρόαση στην περίπτωση εγγραφής υποθήκης ισχύουν *mutatis mutandis* τα υποστηριχθέντα επί ακροάσεως στην § 1 του άρθρου 46 ΚΦΔ, επί επιβολής συντηρητικής κατασχέσεως. Η αναφορά της § 4 στις «ίδιες προϋποθέσεις» δεν εξασφαλίζει την απαιτούμενη βεβαιότητα σχετικά με τη βούληση του νομοθέτη ως προς την εφαρμογή επί της εγγραφής υποθήκης των τεθεισών από την § 1 ή από τις §§ 2 και 3 προϋποθέσεων. Η απάντηση έχει ιδιαίτερη σημασία, διότι στην περίπτωση της §1 η συντηρητική κατάσχεση προϋποθέτει εκτελεστό τίτλο του άρθρου 45 ΚΦΔ, άνευ δικαστικών εγγυήσεων, ενώ στην περίπτωση των §§2 και 3 η λήψη των ασφαλιστικών μέτρων προϋποθέτει δικαστικές εγγυήσεις, όχι όμως και εκτελεστό τίτλο.³¹ Επειδή ωστόσο η υποθήκη δεν συνιστά ασφαλιστικό μέτρο, ορθότερη φαίνεται η άποψη της συνδρομής εν προκειμένω των προϋποθέσεων της § 1 περί υπάρξεως εκτελεστού τίτλου και όχι των §§2 και 3.

Η άποψη αυτή επιρρωνύεται από το συμπέρασμα που προκύπτει από το συνδυασμό των άρθρων 1258 και 1329 ΑΚ, κατά τα οποία η εγγραφή υποθήκης είναι άκυρη αν δεν προκύπτει με βεβαιότητα το ποσό της ασφαλιζόμενης απαιτήσεως, ακόμα και αν αυτή αφορά απαίτηση μελλοντική ή υπό αίρεση. Είναι συνεπώς αυτονόητο ότι φορολογική απαίτηση από μέρους του δημοσίου, της οποίας το ύψος δεν είναι επακριβώς καθορισμένο δεν συμβιβάζεται με την αρχή της νομιμότητας του φόρου και ειδικότερα με την αρχή της βεβαιότητας, η οποία ορίζει ότι η φορολογική οφειλή προκύπτει *ex lege* βάσει των κατά τρόπο απολύτως σαφή και πλήρη

³⁰ Η βαρύτητα, η ένταση και η αναλογικότητα της προσωρινής διαταγής τελούν σε συνάρτηση με τη διάρκεια της επιβολής της, ιδιαίτερα εάν έχει παρέλθει μακρό χρονικό διάστημα από την έκδοση της εντολής ελέγχου, η δε φορολογική διοίκηση παραλείπει να βεβαιώσει οιαδήποτε οφειλή, παραμένει όμως η δέσμευση των περιουσιακών στοιχείων, το επιβαλλόμενο μέτρο είναι καταχρηστικό. Βλ. σχετικά Μάλλιου, *ό.π.*, σελ. 1184.

Αποδοχή της απόψεως ότι η προσωρινή διαταγή εξακολουθεί ισχύουσα έως την οριστική ικανοποίηση του εκτελεστού τίτλου, δηλαδή έως την ολοσχερή είσπραξη του τυχόν βεβαιούμενου ποσού φόρου δεν συνάδει με τον απολύτως πρόσκαιρο και χρονικά περιορισμένο χαρακτήρα της προσωρινής διαταγής. Άλλωστε η φορολογική αρχή είναι εξοπλισμένη και με λοιπά ευρείας έκτασης διασφαλιστικά και κατασταλτικά μέτρα για την ικανοποίηση των τυχόν εκτελεστών τίτλων της. Επομένως θα μπορούσε να γίνει ερμηνευτικά δεκτό ότι ο χρόνος ισχύος της προσωρινής διαταγής του άρθρου 46 § 2 , 3 ΚΦΔ δεν δύναται να εκτείνεται πλέον της ημερομηνίας που καθίσταται πληρωτέος τυχόν καταλογισθείς φόρος, δηλαδή του άρθρου 30. Αφού, απ' το χρονικό αυτό σημείο και μετά, το ελληνικό δημόσιο είναι εξοπλισμένο με πλήθος μέτρων και αναγκαστικής εκτέλεσης για τη διασφάλιση είσπραξης των βεβαιωθέντων ποσών. Βλ. Μάλλιου, *ό.π.*, σελ. 1184

³¹ Μάλλιου σελ. 1185-1186

προσδιοριζόμενων στον νόμο ουσιωδών στοιχείων του φόρου, απόρροια δεν της αρχής αυτής είναι και η απαγόρευση εκδόσεως πράξεως καταλογισμού υπό όρο ή αίρεση.³² Ορθότερη φαίνεται η άποψη κατά την οποία παρέχεται η δυνατότητα εγγραφής υποθήκης στη φορολογική διοίκηση βάσει της §1 του άρθρου 46 και εν συνεχεία βάσει των §§2,3 του άρ. 46 η έκδοση προσωρινής διαταγής.

4. Τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου (αρ. 46 §§ 5-7 ΚΦΔ)

Τα προβλεπόμενα στο άρθρο 46 §§ 5-7 ΚΦΔ διασφαλιστικά των συμφερόντων του δημοσίου μέτρα στοιχούν προς την ομοίου περιεχομένου διάταξη του άρθρου 14 του προΐσχυσαντος καθεστώτος του ν. 2523/1997 και, όπως προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση των σχετικών διατάξεων, συνιστούν μέτρα προληπτικού χαρακτήρα, επιβαλλόμενα άμεσα, κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου και αιτιολογημένης διαπιστώσεως από την αρμόδια αρχή της τελέσεως των περιοριστικά αναφερόμενων στο νόμο, αυξημένης ποινικής απαξίας αδικημάτων φοροδιαφυγής εκ μέρους του φορολογουμένου (είτε μέσω της ιδιοποίησης παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων στην κατανάλωση φόρων, είτε μέσω της υπεξαίρεσεως δημοσίου χρήματος με τη χρήση μεθόδων φορολογικής απάτης, π.χ. μέσω της εκδόσεως εικονικών/πλαστών φορολογικών στοιχείων).³³

Οι §§ 5-7 δεν περιέχουν ρύθμιση, από την οποία να προκύπτει εξαίρεση του δικαιώματος ακροάσεως πριν τη λήψη των μέτρων, όπως η § 3. Όπως προκύπτει από την ένταξη των §§ 5-7 στο άρθρο υπό τον τίτλο «μέτρα διασφάλισης των οφειλών στο Δημόσιο» όσο και από το περιεχόμενό τους, τα εν λόγω μέτρα σκοπούν στην εξασφάλιση της διατηρήσεως των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη, ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού από τις σχετικές πράξεις επιβολής φόρων κ.λπ., μετά των νομίμων προσαυξήσεων ή προστίμων.³⁴ Έτσι

³² Φορτσάκης, ό.π., σελ. 70, Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ. 148επ

³³ Μάλλιου, ό.π., σελ. 1191, τα διασφαλιστικά μέτρα, σε αντίθεση με τα μέτρα αναγκαστικής εκτελέσεως, δεν αποσκοπούν στην ικανοποίηση της αναγκαστικής εισπράξεως των δημοσίων εσόδων, επιβάλλονται βάσει ειδικής εκθέσεως ελέγχου, πριν ολοκληρωθεί ο φορολογικός έλεγχος, δεν απαιτούν δηλαδή την ύπαρξη νόμιμου τίτλου και την ύπαρξη βεβαιωμένης οφειλής. Μοναδική περίπτωση επιτρεπόμενης μονομερούς από τη διοίκηση επιβολής των μέτρων, προς διασφάλιση μη ληξιπρόθεσμης απαιτήσεως του δημοσίου, η οποία σε κάθε άλλη περίπτωση θα απαιτούσε δικαστική απόφαση είναι αυτή του άρθρου 8 ΚΕΔΕ. Λαζαράτος, ό.π., σελ. 602, Ν. Σοφοκλέους, Η αντισυνταγματικότητα των άρθρων 14 ν. 2523/1997 για την προληπτική δέσμευση περιουσιακών στοιχείων και 152 του ΤΚ, ΔΦΝ 2011, σελ. 790, ο οποίος ασκώντας κριτική απέναντι στα μέτρα του άρθρου 14 ν. 2523/1997 δεν υπάγονται στα μέτρα διασφάλισης μη ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων του δημοσίου του άρθρου 8 ΚΕΔΕ, ούτε όμως και στα ασφαλιστικά μέτρα των άρθρων 682επ. ΚΠολΔ, διότι ελλείπει σ' αυτά η βασική προϋπόθεση της υπάρξεως μη βεβαιωμένης οφειλής. Ο συγγραφέας αναφέρει ότι ο σκοπός των μέτρων είναι ταυτόσημος με τον σκοπό της διοικητικής εκτελέσεως, τα μέτρα του άρθρου 14 δεν εξομοιώνονται ούτε με τα μέτρα του άρθρου 8 ΚΕΔΕ, ούτε με ασφαλιστικά μέτρα, ούτε ανήκουν στη διοικητική εκτέλεση.

³⁴ Πρβλ. ΣτΕ 2797/2009 7μ., 2024/2010 για τα ομοίου περιεχομένου μέτρα του άρ. 14 ν. 2523/1997

τα υπό κρίση μέτρα αποτελούν εκδήλωση του καταναγκαστικού χαρακτήρα ασκήσεως δημόσιας φορολογικής εξουσίας, προς αποτροπή της εκποιήσεως ή της αποκρύψεως περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου και της αποσύρσεως των τραπεζικών του καταθέσεων, εν όψει επικείμενου σε βάρος του καταλογισμού³⁵ ενδέχεται δε να κατατείνουν στην - έστω συμπληρωματικά ή δευτερευόντως- φορολογική συμμόρφωση του καθ' ου προς τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις που εκδίδονται σε βάρος τους.

Μόνο όμως η γενική και αόριστη ανάγκη διασφαλίσεως των συμφερόντων του δημοσίου δε νομιμοποιεί τη διοίκηση στη λήψη του καταναγκαστικού μέτρου της δεσμεύσεως του 50% των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυρίδων καθώς και στη δέσμευση του συνόλου του μη χρηματικού περιεχομένου των θυρίδων και παρακαταθηκών άνευ προηγούμενης ακροάσεως του υπόχρεου παραβάτη, διότι με τον τρόπο αυτό παραβιάζεται το κανονιστικό περιεχόμενο της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 § 2 πέραν των τιθέμενων από την αρχή της αναλογικότητας ορίων. Όπως σημειώθηκε ήδη στη γενική θεώρηση, η λήψη μέτρων διοικητικής εκτελέσεως και γενικότερα καταναγκασμού, δεν θεωρείται αφ' εαυτής αυτοτελής ratio εξαιρέσεως από την υποχρέωση ακροάσεως, ούτε απαλλάσσει τη διοίκηση από την υποχρέωση σταθμίσεως μεταξύ των συγκρουόμενων αρχών της αποτελεσματικότητας της εκτελέσεως ή του δημοσίου συμφέροντος εν γένει και της προηγούμενης ακροάσεως, στο πλαίσιο της συστηματικής ερμηνείας του άρθρου 20§ 2 Σ.³⁶

Ratio της επιβολής των μέτρων του άρθρου 46 § 5 ΚΦΔ είναι η εξασφάλιση της πιστοληπτικής ικανότητας των φερόμενων ως οφειλετών του Δημοσίου, εξ αυτού δε του λόγου συνάγεται ότι η ταχύτητα της διαδικασίας είναι παράμετρος καθοριστική για τη λειτουργία και την ικανοποίηση του θεσμού. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση της § 5 του άρθρου 46 ΚΦΔ τα μέτρα αυτά είναι προληπτικά, έχουν δε άμεσο και επείγοντα χαρακτήρα. Ο προληπτικός χαρακτήρας τους, εκδηλώνεται διά ενεργειών, οι οποίες αναλαμβάνονται σε χρόνο προγενέστερο της εκδηλώσεως ορισμένης δραστηριότητας, η οποία θα διακύβευε το δημόσιο συμφέρον, και σκοπεύουν στην παρεμπόδιση τής.³⁷ Δύσκολα βέβαια μπορεί να γίνει αποδεκτός ο προληπτικός

³⁵ Πάγια η νομολογία, βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 2402/2010, αναλυτικότερα σε Μάλλιου, ό.π. σελ. 1193

³⁶ Λαζαράτος σελ. 601

³⁷ Λύτρας, ό.π., Έννοια και βασική διάκριση των κυρώσεων στο ελληνικό θετικό δίκαιο, σελ. 16, με διάκριση από τις κυρώσεις, οι οποίες προϋποθέτουν παράβαση κανόνα δικαίου, αποτελούν δηλαδή συνέπεια ορισμένης παραβάσεως. Πρβλ. και την κριτική του Σοφοκλέους, ό.π., σελ. 798, που αναφέρει ότι τα μέτρα αυτά δεν μπορούν να προσλάβουν το χαρακτήρα των προληπτικών μέτρων, ο οποίος νοείται σε συνάρτηση μόνο με την αποτροπή τελέσεως πράξεων φοροδιαφυγής ή λαθρεμπορίας και γενικώς παράνομων πράξεων, αφού σύμφωνα με το γράμμα των διατάξεων αυτών, λαμβάνονται, όταν οι πράξεις αυτές έχουν ήδη διαπιστωθεί και για την ακρίβεια όταν η τέλεσή τους έχει πιθανολογηθεί από τον έλεγχο και όχι για να προληφθεί ενδεχόμενη τέλεσή τους. Δε μπορεί δε να θεωρηθεί ότι αποβλέπουν στην τέλεση άλλων παράνομων πράξεων, που στην προκειμένη περίπτωση μόνο η καταδολίευση θα μπορούσε να είναι, και τούτο διότι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή η απόσυρση καταθέσεων του ελεγχόμενου, πριν καταστεί

χαρακτήρας των μέτρων του άρθρου 46 §§ 5-7 ΚΦΔ (όπως και των προΐσχυσάντων του άρθρου 14 ν. 2523/1997) αφού δεν επιδιώκουν την αποτροπή φορολογικών παραβάσεων αλλά αντιθέτως επιβάλλονται ως συνέπεια φορολογικών παραβάσεων και όχι για να προληφθούν αυτές ή άλλες παράνομες πράξεις.³⁸

Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ο άμεσος και επείγων χαρακτήρας των μέτρων αυτών συνιστά τη δεύτερη ratio, της εξυπηρετήσεως σκοπών επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος ή επικείμενου κινδύνου, κατά τη σχετική διάταξη του άρθρου 6 § 3 ΚΔΔιαδ.³⁹ Επείγον και δημόσιο συμφέρον ρυθμίζονται διαζευκτικά μεν στην § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ ενιαία δε, υπό το πρίσμα της εννοιολογικής, δογματικής και ουσιαστικής διασυνδέσεώς τους, εφόσον επίκληση επείγοντος μπορεί κατά βάση να γίνει μόνο προς προστασία αγαθού τεθειμένου χάριν του δημοσίου συμφέροντος. Η έννοια δε του «επικείμενου κινδύνου» συνδέεται με την πιθανολόγηση της προσεχούς αποξενώσεως του οφειλέτη από την κατασχετή περιουσία του, έτσι ώστε να καθίσταται αδύνατη η επίσπευση εναντίον του αναγκαστικής εκτελέσεως, όταν κάποτε ο αιτών δανειστής θα αποκτήσει εκτελεστό τίτλο μετά τον τερματισμό της διαγνωστικής δίκης.⁴⁰ Απαιτώντας συνεπώς ο νόμος επικείμενο κίνδυνο ή επείγουσα περίπτωση εννοεί προδήλως την ύπαρξη ασυνήθους ανάγκης έκτακτης δικαστικής προστασίας του δημοσίου συμφέροντος, που δικαιολογείται από τη συνδρομή παρόντων πραγματικών περιστατικών κάποιου συγκεκριμένου κινδύνου ματαιώσεως της απαιτήσεως η επείγουσας περιπτώσεως της παρούσας στιγμής.⁴¹ Για το λόγο αυτό προφανώς δύναται να επιβληθούν και πριν την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου και χωρίς την ύπαρξη του κατ' άρθρο 45 ΚΦΔ εκτελεστού τίτλου, παρά λαμβάνονται μόνο με βάση την ειδική έκθεση ελέγχου, η οποία και συνιστά την αιτιολογία της πράξεως επιβολής τους.⁴² Άμεση συνέπεια βέβαια είναι η πρόκληση στον καθ' ου το μέτρο ζημίας, χωρίς αντίστοιχα να υφίσταται φορολογική απαίτηση σε βάρος του.⁴³

οφειλέτης του δημοσίου, δεν αποτελεί καταδολεντική ούτε άλλως πως παράνομη πράξη, ώστε να αποτελεί επικείμενο κίνδυνο, προς αποτροπή του οποίου να νομιμοποιείται η λήψη ασφαλιστικών ή προληπτικών μέτρων».

³⁸ Σοφοκλέους, ό.π., σελ. 801, ο οποίος υποστηρίζει ότι τα μέτρα αυτά έχουν αμιγώς κυρωτικό χαρακτήρα. Αντίθετη η νομολογία. Τον κυρωτικό χαρακτήρα των μέτρων επιβεβαιώνει και η υποχρεωτική καταχώρησή τους στο αρχείο του «ΤΕΙΡΕΣΙΑ», ως δυσμενούς στοιχείου οικονομικής συμπεριφοράς, όπως η έκδοση ακάλυπτης επιταγής, που συνεπάγεται την απώλεια της πιστοληπτικής ικανότητας των θιγόμενων προσώπων.

³⁹ ΜΠρΘεσσ 19987/2005

⁴⁰ Έτσι, η ελαττωμένη περιουσιακή κατάσταση του καθού δεν αρκεί για να δικαιολογήσει τη λήψη του ασφαλιστικού μέτρου της συντηρητικής κατάσχεσης (ΜονΠρωτΧαλκ. 786/91 Δ23.262).

⁴¹ ΜΠρΑθ. 18488/1987, 12407/1985, 22493/94, 32309/1997, 11631/1998 ΔΕΝ. 54.1506, 7610/ 2003. Η αίτηση δε περί συντηρητικής κατασχέσεως πρέπει να αναφέρει έστω και συνοπτικά τα πιθανολογούνται τη συνδρομή του επικείμενου κινδύνου ή της επείγουσας περίπτωσης πραγματικά περιστατικά.

⁴² Μάλλιου σελ. 1192

⁴³ Η φύση των μέτρων αυτών έχει αντιμετωπιστεί με ιδιαίτερα έντονο σκεπτικισμό, κυρίως λόγω της αντίθεσεως της επιβολής τους στο άρθρο 26 Συντάγματος περί διακρίσεως των λειτουργιών. Βλ. Σοφοκλέους, ό.π., σελ. 797επ., Μάλλιου, ό.π., σελ. 1193, Σ.Λύτρα, Έννοια και βασική διάκριση των κυρώσεων στο ελληνικό θετικό δίκαιο, 1984, του ίδιου, Η έννοια των διοικητικών προστίμων και η συνταγματικότητα της επιβολής τους, 1986, Μ. Πρινωτάκη, Η

Η επείγουσα φύση του μέτρου ωστόσο επιβάλλει την άμεση λήψη του για λόγους αναγόμενους στην πραγμάτωση επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος και δικαιολογεί την υποχώρηση του δικαιώματος ακροάσεως κατά τη σχετική σύγκρουση. Αυτό διότι μόνο έτσι εξασφαλίζεται η βιωσιμότητα του σκοπού των μέτρων αυτών, ο οποίος θα κατέληγε αναπόφευκτα σε ματαίωση εάν η φορολογική διοίκηση δεν προέβαινε άμεσα, εντός των περιορισμένων χρονικών ορίων στη δέσμευση του ημίσεος των περιουσιακών στοιχείων του παραβάτη. Στην αντίστροφη περίπτωση, ο φερόμενος ως παραβάτης είναι αυτονόητο ότι θα εκμεταλλεύονταν προς όφελός του το χορηγηθέν προς διενέργεια ακροάσεως από τη φορολογική διοίκηση χρονικό διάστημα, προς άρση ή εκποίηση των περιουσιακών διαθεσίμων του, με συνέπειες επιζήμιες για την ικανοποίηση σκοπών δημοσίου συμφέροντος.⁴⁴ Η δέσμευση πάντως του 50% των περιουσιακών στοιχείων και του συνόλου των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη συνιστά ένα ιδιαζόντως επαχθές για τον οφειλέτη μέτρο, το οποίο εξαιτίας της καταναγκαστικής, άνευ προηγουμένης ακροάσεως και άνευ δικαστικών εγγυήσεων, χωρίς διακριτική ευχέρεια και χωρίς την ύπαρξη εκτελεστού τίτλου επιβολής του, θεωρείται συνταγματικό, μόνο όταν επιβεβαιώνει το χαρακτηρισμό του ως διασφαλιστικό, όταν εξυπηρετεί δηλαδή άμεσα και αποτελεσματικά το επιτακτικό δημόσιο συμφέρον, υπό τις συνθήκες δε της οικονομικής κρίσης και το δημοσιονομικό συμφέρον, όχι όμως και το αμιγώς ταμειυτικό συμφέρον του δημοσίου, το συμφέρον δηλαδή του κρατικού αποθησαυρισμού από το οποίο αντιδιαστέλλεται πλήρως.⁴⁵ Η διάκριση ευθυγραμμίζεται πλήρως προς την υποστηριζόμενη στον παρόντα τόπο θέση περί μη κερδοσκοπίας της φορολογικής διαδικασίας. Πάντως η φύση των υπό κρίση μέτρων δεν παύει να διεγείρει τον σκεπτικισμό αναφορικά με τον σεβασμό των ατομικών δικαιωμάτων, εύλογα δε στη θεωρία έχει εκτεταμένα υποστηριχθεί ότι η επιβολή των μέτρων αυτών αποσκοπεί στην προάσπιση στενής ταμειακής ανάγκης του δημοσίου και όχι του ευρύτερου δημοσιονομικού συμφέροντος, εφόσον πρόκειται για οφειλή μη γεγεννημένη καν κατά το χρόνο επιβολής τους.⁴⁶ Αυτή η κατηγορία πράξεων της διοικήσεως που επιτρέπει την κατ' εξαίρεση μη άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως καλύφθηκε νομοθετικά με την § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. και δικαιολογεί την παράλειψη «λόγω επιτακτικού

διοικητική εκτέλεση για την είσπραξη απαιτήσεων του Δημοσίου μετά τη θέση σε ισχύ του ΚΦΔ, Επιχείρηση, τ.142/2017, σελ. 941επ.

⁴⁴ Λαζαράτος, σελ. 601-602. Ο συγγραφέας χαρακτηρίζει τη σύγκρουση πραγματική, διότι εν προκειμένω το δημόσιο συμφέρον της πραγμάτωσης του μέτρου παραβιάζεται άμεσα μέσω της προηγούμενης ακροάσεως του ενδιαφερομένου, και δεν λειτουργεί απλώς ως «επικάλυψη» του επιχειρήματος, το οποίο δηλώνει ότι η ακρόαση δεν απαιτείται, αφού η αρχή έχει ήδη αποφασίσει ως προς το μέτρο που πρόκειται να ληφθεί.

⁴⁵ Μάλλιου, ό.π., σελ. 1200, ΣτΕ 6/2010, Ολ Στε 1663/2009, 3072/2009, 2993/2007. Πρβλ. και την άποψη του Σοφοκλέους, ό.π., σελ. 806, που υποστηρίζει ότι τα αντίστοιχα μέτρα του άρθρου 14 δεν είναι σε θέση να εξυπηρετήσουν το ταμειακό συμφέρον, παρά μόνο τη ρευστότητα των τραπεζών.

⁴⁶ Μάλλιου σελ. 1200

δημοσίου συμφέροντος», εισάγοντας με τον τρόπο αυτό, μια μορφή διαβαθμίσεως του δημοσίου συμφέροντος σε απλό και επιτακτικό.⁴⁷

Για να κριθεί όμως η συνταγματικότητα της επιβολής των μέτρων στην ατομική περίπτωση, να θεωρηθεί δηλαδή ότι η επιβολή τους αποβλέπει πράγματι στη διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος, απαιτείται ad hoc εξειδίκευση της αόριστης έννοιας του δημοσίου συμφέροντος, η οποία επιτυγχάνεται με ρητή αναφορά σε συγκεκριμένα συνταγματικά προστατευόμενα αγαθά,⁴⁸ τα οποία αποτελούν το νομιμοποιητικό έρεισμα του σκοπού που πραγματώνει εν προκειμένω το δημόσιο συμφέρον και δεύτερον εξέταση των συντρεχόντων σε κάθε επιμέρους περίπτωση πραγματικών περιστατικών, βάσει των οποίων θα κριθεί εντέλει και η αναλογικότητα της επιβολής τους.

Η διενέργεια ακροάσεως αντιστοιχεί επομένως σε μια προσωρινή διοικητική πράξη, η οποία αποτυπώνει μια κατάσταση που μπορεί να μεταβληθεί, σύμφωνα με την § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ., προϋποθέτει δηλαδή ότι τα επιβληθέντα μέτρα μπορούν να αρθούν. Βάσει των ανωτέρω, η φορολογική διοίκηση οφείλει ταυτόχρονα με την κοινοποίηση της πράξεως στον φερόμενο ως οφειλέτη ή εντός αποκλειστικής προθεσμίας 15 ημερών από την εφαρμογή των μέτρων να επιδίδει σε αυτόν και στα πρόσωπα της § 6 του άρθρου 46 ΚΦΔ με απόδειξη κλήση προς ακρόαση, βάσει των καταγεγραμμένων στην Ειδική Έκθεση Ελέγχου διαπιστώσεων, όπως ορίζει η § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ., διαφορετικά το επιβληθέν μέτρο αίρεται αυτοδικαίως.⁴⁹

⁴⁷ Πρβλ. στο προηγούμενο κεφάλαιο της γενικής θεωρίας την αντίστοιχη εξαίρεση από το δικαίωμα ακροάσεως στη γερμανική θεωρία, όπως αυτή ρυθμίζεται νομοθετικά στις § 28 Abs 2 S. 1 και § 91 Abs. 2 S. 1 AO και στην Abs. 3 αυτών.

⁴⁸ Όπως μάλιστα έχει κριθεί από το ΕΔΔΑ «μόνο το δημοσιονομικό συμφέρον του Δημοσίου δεν μπορεί να αφομοιωθεί συλλήβδην σε ένα γενικότερο δημόσιο συμφέρον, το οποίο θα δικαιολογούσε σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση την παραβίαση των δικαιωμάτων του πολίτη». Απόφαση ΕΔΔΑ της 25.06.2009, Ζουμπουλίδης κατά Ελλάδος, σκ. 35, Απόφαση ΕΔΔΑ της 22.05.2008, Μεϊδάνης κατά Ελλάδος, σκ. 30, 31

Έτσι η νομολογία έχει εξειδικεύσει την αόριστη έννοια του δημοσίου συμφέροντος, υπάγοντας σε αυτήν την ικανοποίηση σκοπών όπως την άταξη της φοροδιαφυγής ή της καταχρηστικής φοροαποφυγής, τον περιορισμό της διαφθοράς στη φορολογική διοίκηση, την επίτευξη φορολογικής δικαιοσύνης, τη φορολογική αυτοσυμμόρφωση, την ενίσχυση της διαφάνειας ως προς τη συνεισφορά στα δημόσια βάρη, την τήρηση της φορολογικής ισότητας και τη βελτίωση της δημοσιονομικής καταστάσεως της χώρας, την αποκατάσταση της δημοσιονομικής ισορροπίας, τη μείωση του ελλείμματος, την εξυπηρέτηση του εξωτερικού χρέους και η δημοσιονομική εξυγίανση. Βλ. Μάλλιου, ό.π., σελ. 1200, Σοφοκλέους σελ. 793, ΔΠρΑθ 3966/2006, ΔΦΝ 2006, σελ. 1468, Ν. Παπαϊωάννου, Η υποχρέωση εξειδίκευσης των λόγων δημοσίου συμφέροντος που αποκλείουν τη χορήγηση αναστολής, ΔΦΝ 2007, σελ. 1468, Κ.Τipke, σε Tipke/Lang, Steurrecht, 2018, σελ. 64, D.Birk, Steurrecht, 2011, σελ. 49επ.

⁴⁹ ΣτΕ 269/2019, 2059/2016. Υπό το προϋσχόσαν καθεστώς του άρθρου 14 ν. 2523/1997 η δυνατότητα ακροάσεως προς επανεκτίμηση της υποθέσεως από το αρμόδιο διοικητικό όργανο και την ολική ή μερική άρση των μέτρων διασφαλιζέτο μέσω της προπαρατεθείσης διατάξεως του άρθρου 14 παρ. 4 εδ. α' του ν. 2523/1997, περί υποχρέωσης κοινοποιήσεως από τη φορολογική αρχή στο φορολογούμενο της πράξεώς της περί επιβολής σε βάρος του των μέτρων μαζί με τη σχετική ειδική έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται, ο δε θιγόμενος ηδύνατο να ζητήσει με αίτηση ενώπιον του Υπουργού Οικονομικών την ολική ή μερική άρση των επιβληθέντων μέτρων. Η εν λόγω διάταξη ως μεταγενέστερη και ειδική σε σχέση με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 3 εδ. β' και γ' του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι οποίες, επομένως, δεν τυγχάνουν εφαρμογής σε περίπτωση λήψεως των ως άνω μέτρων.

Πολλώ δε μάλλον εάν συνεκτιμήσει κανείς ότι στο πλαίσιο της διαφοράς, η οποία γεννάται από την έκδοση πράξεως της φορολογικής αρχής περί επιβολής των κατ' άρθρο 14 του ν. 2523/1997 μέτρων ο δικαστής δεν έχει αρμοδιότητα διερευνήσεως ζητημάτων σχετικών με την τέλεση ή μη των παραβάσεων, (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και τυχόν αθώωση του φερομένου ως παραβάτη με απόφαση ποινικού δικαστηρίου), αλλά εξετάζει μόνον εάν, ενόψει των κατ' αρχήν και καθ' υπόνοια διαπιστώσεων του ελέγχου περί της τελέσεως, καθ' υποκείμενο και κατά αντικείμενο, των παραβάσεων, όπως αυτές παρατίθενται στην «ειδική έκθεση ελέγχου», συντρέχουν οι νόμιμες ουσιαστικές προϋποθέσεις, λόγω διακινδυνεύσεως των συμφερόντων του Δημοσίου, για την επιβολή των σχετικών περιορισμών⁵⁰, η ύστερη της επιβολής τους ακρόαση συμβάλλει κάθε φορά στην εξατομικευμένη εφαρμογή τους, βάσει των εκάστοτε πραγματικών περιστατικών, απορρίπτοντας μια γενική και αόριστη θεώρησή τους ως αναλογικά.

Οι επιθετικοί προσδιορισμοί του χαρακτήρα των μέτρων ως «άμεσου» και «επείγοντος» παραπέμπουν στην ορθή εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας, δηλαδή στη στάθμιση σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση,⁵¹ η οποία συνίσταται στην επιβολή όχι μόνο των κατάλληλων αλλά και αναγκαίων μέτρων για την ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου κατά του οφειλέτη από τις σχετικές πράξεις επιβολής φόρων, κατόπιν διενέργειας ακροάσεως για την εξακρίβωση των

Στην περίπτωση δε αυτή, ούτε η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 6 του ίδιου Κώδικα εφαρμόζεται, δεδομένου ότι αφορά μόνο στις περιπτώσεις που επιβάλλεται κλήση του ενδιαφερόμενου σε προηγούμενη ακρόαση, κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του αυτού άρθρου (ΣτΕ 1567, 1587, 4199/2015-πρβλ. ΣτΕ 397/2015), 179/2017, 1619/2017, 397-399/2015, 1567/2015, 1587/2015, 2297/2015, 4199/2015, 5/2014, 1372/2014

⁵⁰ Πρβλ. ΣτΕ 2797/2009 7μ., 1198/2012 7μ., 2297/2015

⁵¹ Πρβλ. και Σοφοκλέους, ό.π., σελ. 806επ, κατά τον οποίο τα εν λόγω μέτρα δεν είναι αναλογικά διότι δεν είναι α) πρόσφορα αφού δεν εξασφαλίζουν την προνομιακή ικανοποίηση της μέλλουσας απαιτήσεως του δημοσίου αλλά δε θα μπορούσε να είναι και δυνατή καθιέρωση προνομιακής ικανοποιήσεως μη γεγεννημένης κατά το χρόνο λήψεως των μέτρων αιτήσεως. Η δέσμευση λειτουργεί περισσότερο ως μέτρο ενισχύσεως της ρευστότητας των τραπεζών και σε βάρος του ταμειακού συμφέροντος του δημοσίου.

Πρβλ. και τη στάθμιση, τη διενέργεια της οποίας επιβάλλει η ΣτΕ Ολ. 3316/ 2014, στην περίπτωση της επιβολής των μέτρων του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' του ν. 3296/2004, η οποία αφού αναφέρει ότι εν όψει επεμβάσεως του κοινού νομοθέτη σε συνταγματικώς κατοχυρωμένα δικαιώματα, επιβάλλεται αφ' ενός μεν να διαγράφονται οι προϋποθέσεις της δεσμεύσεως των περιουσιακών στοιχείων στον ίδιο τον νόμο κατά τρόπο σαφή και αντικειμενικό, σύμφωνα με τις επιταγές της αρχής του κράτους δικαίου, αφ' ετέρου δε η ρύθμιση να κινείται εντός των ορίων που τάσσει η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, στο βαθμό δε 1) που η διάταξη περιέχει αόριστες αξιολογικές έννοιες και καταλείπει ευρύτατο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στη Διοίκηση, χωρίς να καθορίζονται από τον ίδιο τον νομοθέτη, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και συγκεκριμένο, οι προϋποθέσεις της επιβολής του μέτρου, 2) ο νομοθέτης δεν θέτει περιορισμό ως προς την έκταση των περιουσιακών στοιχείων, τα οποία επιτρέπεται να τίθενται υπό δέσμευση από τη Διοίκηση, ούτε – κυρίως – ως προς τη χρονική διάρκεια της δεσμεύσεως και 3) δεν ρυθμίζεται ειδικότερα η διαδικασία της επιβολής και της άρσεως της δεσμεύσεως των περιουσιακών στοιχείων, με σχετική νομοθετική πρόβλεψη διαδικαστικών εγγυήσεων, ανάλογων προς τη σοβαρότητα του κατά περίπτωση λαμβανόμενου μέτρου, η διάταξη του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' του ν. 3296/2004, ως έχει, αντίκειται στα άρθρα 5 παρ.1, 17 παρ.1 και 25 παρ.1 του Συντάγματος και δεν δύναται να προσλάβει άλλο περιεχόμενο, ώστε να καταστεί συνταγματικώς ανεκτή, με ερμηνεία της από τον δικαστή, διότι το έργο τούτο θα υπερέβαινε τα όρια της ερμηνείας και θα ισοδυναμούσε με θέσπιση νέας διατάξεως, ήτοι με άσκηση νομοθετικής εξουσίας. Για τους εκτεθέντες δε λόγους η διάταξη αντίκειται και στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α.

συγκεκριμένων περιστατικών της υποθέσεως και υπό τις κρατούσες συνθήκες. Συνεπώς οι θεσπίζουσες τα διασφαλιστικά μέτρα διατάξεις πρέπει να ερμηνεύονται στενώς, λαμβανομένης υπ' όψιν και της αρχής της αναλογικότητας, διότι ναι μεν οι διατάξεις αυτές αποβλέπουν, κατά τα αμέσως ανωτέρω εκτεθέντα, στην διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, τα θεσπιζόμενα, όμως, με αυτές μέτρα επιφέρουν πράγματι σοβαρούς περιορισμούς στα περιουσιακά δικαιώματα και στην οικονομική ελευθερία των φορολογουμένων, εις βάρος των οποίων λαμβάνονται, ενώ η λήψη αυτών στηρίζεται στα πορίσματα ελέγχου, πριν τα πορίσματα αυτά υιοθετηθούν από το αρμόδιο για την έκδοση καταλογιστικής πράξεως διοικητικό όργανο. Άλλωστε, το δημόσιο συμφέρον επιβάλλει όχι μόνον την διασφάλιση της μελλοντικής εισπράξεως φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, σε περίπτωση που αυτές τελικώς κριθούν βάσιμες, αλλά και της συνεχίσεως της οικονομικής δραστηριότητας των φορολογουμένων, ακόμη και εκείνων που έχουν υποπέσει σε φορολογικές παραβάσεις, ώστε να είναι αυτοί σε θέση να εκπληρώσουν όχι μόνον τις φορολογικές, αλλά και τις άλλες, οικονομικής φύσεως, υποχρεώσεις τους, και, συγχρόνως, να συμβάλλουν στην παραγωγή νέας φορολογητέας ύλης, από την οποία θα προκύψουν νέα φορολογικά έσοδα για την κάλυψη των δημοσίων δαπανών και στο μέλλον.⁵²

Κατά συνέπεια η διατύπωση ισχυρισμών από τον φερόμενο ως παραβάτη κατόπιν λήψεως των μέτρων είναι λυσιτελής μόνο όταν σύμφωνα με την § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ. η κατάσταση που διαμορφώθηκε μπορεί να μεταρρυθμιστεί, διότι τότε δύναται να ασκήσει επιρροή στο περιεχόμενο των επιβληθέντων μέτρων που θίγουν δικαιώματα ή συμφέροντά του, ώστε να επιτύχει την ολική ή μερική άρση τους και τη λήψη του λιγότερο επαχθούς, διότι εάν η έκταση, η ένταση, η βαρύτητα και η διάρκεια των μέτρων δεν τελούν σε συνάρτηση με τον επιδιωκόμενο σκοπό δημοσίου συμφέροντος τότε προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας, κατά την εφαρμογή της στην ατομική περίπτωση.⁵³

Το περιεχόμενο δηλαδή των ισχυρισμών των φερόμενων ως παραβατών μπορεί να συνίσταται στην αμφισβήτηση των πραγματικών και νομικών δεδομένων, βάσει των οποίων η φορολογική διοίκηση κατέληξε στην επιβολή των διασφαλιστικών μέτρων, ήτοι τη μη συνδρομή των

⁵² ΣτΕ 1619/2017. Εξειδίκευση της αρχής της αναλογικότητας επιχειρεί η ΣτΕ 1619/2017, η οποία ορίζοντας ότι κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 2523/1997, σε περίπτωση διαπιστώσεως με περισσότερες ειδικές εκθέσεις ελέγχου διαδοχικώς περισσότερων παραβάσεων σχετικών με εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον ίδιο φορολογούμενο, το μέτρο της δεσμεύσεως του πενήντα τοις εκατό των τραπεζικών λογαριασμών του, κ.λπ. άπαξ μόνον μπορεί να επιβληθεί εις βάρος του. Και τούτο, διότι η επιβολή του εν λόγω μέτρου για κάθε παράβαση που θα διαπιστωνόταν με διαφορετική έκθεση ελέγχου - η δέσμευση, δηλαδή, του υπάρχοντος κατά τον χρόνο της κάθε δεσμεύσεως ποσοστού πενήντα τοις εκατό των τραπεζικών του λογαριασμών, κ.λπ. - θα είχε ως συνέπεια ότι τελικώς θα δεσμευόταν μεγαλύτερο ποσοστό από το κατά νόμο επιτρεπόμενο (50%), το οποίο, προφανώς, καθορίστηκε, προκειμένου να μην καταστεί αδύνατη ή σχεδόν αδύνατη η συνέχιση οποιασδήποτε οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου, έως ότου εκδοθεί η σχετική καταλογιστική πράξη και, σε περίπτωση αμφισβητήσεως της νομιμότητάς της δικαστικώς, επιλυθεί τελεσιδικώς η σχετική διαφορά.

⁵³ Για τον σχετικό προβληματισμό βλ. και Μάλλιου, ό.π., σελ. 1205.

τασσίμενων από την § 5 του άρθρου 46 προϋποθέσεων, της αμφισβητήσεως δηλαδή της υπάρξεως αντικειμενικά δικαιολογημένης υπόνοιας διαπράξεως της φορολογικής παραβάσεως που διαπιστώθηκε με τη σχετική έκθεση ελέγχου είτε επειδή οι επίμαχες συναλλαγές δεν υπερβαίνουν το ποσό των 150.000 ευρώ είτε γιατί η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη οπότε δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστεως του οφειλέτη.

Κατά συνέπεια η στάθμιση των συγκρουόμενων αρχών, η οποία επιτυγχάνεται μέσω της ακροάσεως εδραιώνει την αρχή της νομιμότητας κατά την οποία το επιβαλλόμενο μέτρο πρέπει να αντιστοιχεί στα ουσιώδη στοιχεία του φόρου, όπως αυτά περιγράφονται στον τυπικό νόμο και την αρχή της ισότητας, διότι, όπως ακριβώς η μη λήψη των μέτρων, συντρεχουσών των προϋποθέσεων του νόμου, συνιστά αδικαιολόγητη διάκριση σε βάρος των συνεπών φορολογουμένων, υπό την έννοια της άνισης συμμετοχής στη δημοσιονομική θυσία, αντιστοίχως και η επιβολή των μέτρων δεν είναι συνταγματικά ανεκτή, όταν είναι δυσανάλογη, όταν δηλαδή τα μειονεκτήματα από την επιβολή τους υπερσκελίζουν τα πλεονεκτήματα.

III. Ατομική ειδοποίηση και προηγούμενη ακρόαση - αρ. 47 ΚΦΔ

Το ζήτημα της διενέργειας ακροάσεως προ της κοινοποίησεως ατομικής ειδοποίησεως πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα της νομικής της φύσεως. Η ατομική ειδοποίηση του άρθρου 4 ΚΕΔΕ δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη, εκδιδόμενη στο πλαίσιο της διαδικασίας διοικητικής εκτελέσεως, αλλά πληροφοριακό έγγραφο, το οποίο ακολουθεί την έκδοση εκτελεστού τίτλου και αποστέλλεται από τον Προϊστάμενο της οικείας Δ.Ο.Υ. προς τον οφειλέτη, με σκοπό την έγκαιρη γνωστοποίηση σε αυτόν του υφιστάμενου έναντι του Δημοσίου χρέους του και την κλήση για καταβολή ή ρύθμισή του.⁵⁴

Η κοινοποίηση ατομικής ειδοποίησεως πρέπει να ενταχθεί στο πεδίο προστασίας του άρθρου 20 § 1 Σ και να ερμηνευτεί ως στάδιο αναγκαίας διοικητικής προδικασίας της δράσεως της φορολογικής εξουσίας -μετά την έκδοση του εκτελεστού τίτλου και πριν την έναρξη της αναγκαστικής εκτελέσεως- εντός του πεδίου που ορίζει το 20 § 2 Σ, ώστε να διασφαλιστεί η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος του υπόχρεου να προσφύγει και να επιδιώξει τη δικονομική του προστασία, προ της λήψεως συγκεκριμένων μέτρων αναγκαστικής εκτελέσεως.⁵⁵ Ενόψει των ανωτέρω, η τήρησή της δεν συνιστά απλή υποχρέωση της φορολογικής διοικήσεως.⁵⁶

⁵⁴ ΑΠ Ολ. 5/2019, ΣτΕ 1552/2017, 2104/2014, 2999/2013, 1566/2012, 4417/2011, 1705/2008, 1639/2003, 324/1998, ΕΣ 6474/2015, ΕλΣυν 1515/2010, ΕλΣυν 1512/2010, ΕλΣυν 46/2010, ΔΠρΑΘ 2866/2005, ΜΠρ 2445/2017, ΑΠ 391/2017

⁵⁵ Α. Μάλλιου, σε Ι. Φωτόπουλος, Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ. 1254, Έτσι και οι Α.Γέροντας/ Αθ.Ψάλτη, Ερμηνεία ΚΕΔΕ, γ' Έκδοση, σελ. 150, όπου αναφέρεται ότι: «Ratio της ατομικής ειδοποίησεως είναι ακριβώς το άρθρο 20 § 2 Σ, που σήμαινει ότι η ατομική ειδοποίηση συνιστά έκφραση (εφαρμογή)

Τουναντίον, σύμφωνα με την πάγια επ' αυτού νομολογία του ΣτΕ και των διοικητικών δικαστηρίων, η πρόβλεψη της § 3 του άρθρου 4 ΚΕΔΕ περί μη επιδράσεως της παραλείψεως αποστολής ατομικής ειδοποιήσεως στο κύρος των αναγκαστικών μέτρων που λαμβάνονται κατά του οφειλέτη, καθιστά άκυρη τη λήψη οιαδήποτε μέτρου αναγκαστικής εκτελέσεως, διότι απολήγει είτε στη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτελέσεως σε βάρος του, άνευ χορηγήσεως προηγούμενης δυνατότητας εξοφλήσεως του χρέους του είτε στην απώλεια σταδίου δικονομικής προστασίας του.⁵⁷

Επειδή όμως κρίσιμο γεγονός δεν είναι μόνο η γνώση από μέρος του οφειλέτη της εν ευρεία εννοία βεβαιώσεως του χρέους, δηλαδή η ύπαρξη της οφειλής αλλά και της βεβαιώσεως αυτού ως οφειλόμενο ποσό,⁵⁸ η σημασία της κοινοποιήσεως ατομικής ειδοποιήσεως αναδεικνύεται έτι εντονότερη υπό το καθεστώς του ισχύοντος ΚΦΔ, οι ρυθμίσεις του οποίου καταργούν τη βεβαιωτική διαδικασία για τις εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής του οφειλές.⁵⁹

του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασεως, με σκοπό τη δημιουργία περιβάλλοντος για την έγκαιρη και αποτελεσματική έννομη (δικονομική) προστασία του φορολογούμενου».

ΜΠρΑθ 2445/2017: Αντιφατική η νομολογία, η οποία αφού εκ των προτέρων δέχεται ότι δεν απαιτείται πριν την έκδοση και την αποστολή της ατομικής ειδοποιήσεως η προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, εντούτοις δέχεται ότι ο ρόλος συνίσταται στην ενημέρωση και έκθεση των απόψεών του, αφού σε αυτό ακριβώς αποσκοπεί, δηλαδή στην ενημέρωση του διοικουμένου για την εναντίον του απειλή ενάρξεως διαδικασίας διοικητικής εκτελέσεως, ώστε να ασκήσει πριν την έναρξή της τα ένδικα μέσα που του παρέχει ο νόμος, όπως εν προκειμένω η ανακοπή του άρθρου 73 ΚΕΔΕ

⁵⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 596, Μάλλιου, ό.π., σελ. 1256, η οποία υποστηρίζει ότι παράλειψη κοινοποιήσεως ατομικής ειδοποιήσεως συνιστά έλλειψη ουσιώδους τύπου της προδικασίας που αφορά στο δικαίωμα για προηγούμενη ακρόαση και σχετίζεται με το ατομικό δικαίωμα της έννομης προστασίας. Η ερμηνεία όμως για την ακυρότητα σε περίπτωση ελλείψεως ατομικής ειδοποιήσεως ιδίως για τις περιπτώσεις που εντάσσονται στο ρυθμιστικό πεδίο του ΚΦΔ, για τις οποίες δεν προβλέπεται αυτοτελές στάδιο εκδόσεως και κοινοποιήσεως ταμειακής βεβαιώσεως (45 ΚΦΔ), πραγματώνει αποκλειστικά την απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχή της εμπιστοσύνης στη δράση της φορολογικής διοικήσεως, συμβιβάζεται δε πλήρως με το κανονιστικό περιεχόμενο της αρχής της βεβαιότητας του φόρου.

⁵⁷ ΣτΕ, 2319/2018, 2636/2018, 2267/2016 7μ., 1623/2015, 1477/2014, 29/2013, 844/2012, 1806/2011, 2701/2011, 708/2008, 1642-4, 1639/2003. Εφόσον ο οφειλέτης επικαλεσθεί το γεγονός αυτό της μη περιελεύσεως ή της μη έγκαιρης περιελεύσεως σ' αυτόν της ατομικής ειδοποιήσεως. ΣτΕ 1644/2003, 29/2013, 3214/1999. Και η έλλειψη ουσιωδών στοιχείων όπως αυτά αναφέρονται στα άρθρα 4 ΚΕΔΕ και 47 § 3 ΚΦΔ πρέπει να γίνει δεκτό ότι οδηγεί, κατόπιν ασκήσεως ανακοπής, στην ακύρωση της τυχόν επιγενόμενης πράξεως αναγκαστικής εκτελέσεως, έστω και υπό το βάρος αποδείξεως από τον οφειλέτη βλάβης, λόγω ουσιαστικής ή δικονομικής του αδυναμίας για την προστασία των δικαιωμάτων του, η οποία βλάβη δύναται να επανορθωθεί μόνο με την ακύρωση της επιγενόμενης διαδικασίας αναγκαστικής εκτελέσεως. Βλ. ΣτΕ 3652/2012, 324/1998.

⁵⁸ ΔΕφΑθ 6214/2013, Μάλλιου, ό.π., σελ. 1254-1255. Πάντως πρέπει να γίνει δεκτό ότι κατά τον συνταγματικό κανόνα της βεβαιότητας του φόρου, όπως αυτός εφαρμόζεται στο πεδίο της φορολογικής διοικήσεως, με τις αποφάσεις της ΔΕΔ και της ΔΑΔ δεν είναι δυνατή η αύξηση του αρχικώς καταλογισθέντος με τις πράξεις, φόρου και προστίμου, με περαιτέρω συνέπεια να μην υφίσταται ως προς το οφειλόμενο ποσό δυσάρεστος αιφνιδιασμός του φορολογούμενου.

⁵⁹ Υπό την ισχύ του ΚΦΔ δεν υφίσταται πλέον η έννοια της βεβαιώσεως, κατά μείζονα δε λόγον, η διάκριση αυτής σε βεβαίωση εν ευρεία εννοία (φορολογική) και εν στενή εννοία (ταμειακή), ούτε η έννοια του «νόμιμου τίτλου». Η διάταξη του άρθρου 30 § 1 εδ.β' ΚΦΔ είναι ίσως η μόνη περίπτωση που ο νομοθέτης του ΚΦΔ χρησιμοποιεί τον όρο «βεβαιώνεται», αλλά από τη διατύπωσή της συνάγεται ότι η βεβαίωση δεν γίνεται επί τη βάσει της πράξεως προσδιορισμού φόρου (ως όριζε η προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 74 § 1 εδ.β'ν. 2238/1994) αλλά ότι η βεβαίωση του φόρου ενυπάρχει στην έκδοση της πράξεως. Βλ. σχετικά Γ. Μέντης, Η νομική φύση της ατομικής ειδοποιήσεως

Ειδικότερα, επειδή η πράξη καταχωρίσεως του τίτλου της φορολογικής οφειλής στα βιβλία της Φορολογικής Διοικήσεως, όπως προβλέπει το γ'εδάφιο του άρθρου 30 ΚΦΔ, δεν ταυτίζεται κατά τη νομική της φύση με την κατά το άρθρο 2 ΚΕΔΕ ταμειακή (εν στενή εννοία) βεβαίωση της οφειλής προς το Δημόσιο, όπως αυτή ίσχυε προ της ενάρξεως του ΚΦΔ, αλλά αποτελούσα, σε αντίθεση με εκείνη, εσωτερική απλώς διοικητική διαδικασία, μη παράγουσα για τον διοικούμενο έννομες συνέπειες, δεν φέρει εκτελεστό χαρακτήρα, το ΣτΕ προσέδωσε εκτελεστότητα σε ένα καταρχήν πληροφοριακού χαρακτήρα και στερούμενο εκτελεστότητας έγγραφο, όπως η ατομική ειδοποίηση του άρθρου 47 ΚΦΔ, ακριβώς για να μην στερήσει τον οφειλέτη της αναγκαίας δικονομικής προστασίας που εγγυάται το άρθρο 20 § 1 Σ και ειδικότερα, η ανακοπή του άρθρου 217 § 1 ΚΔΔ.⁶⁰ Συνεπώς υπό το καθεστώς του άρθρου 47 ΚΦΔ, η μη εκτελεστότητα της ατομικής ειδοποίησης παύει να αποτελεί ικανό κριτήριο αποκλεισμού του δικαιώματος ακροάσεως.

Εξαιτίας συνεπώς των δυσμενών εννόμων συνεπειών που επάγεται η κοινοποίηση ατομικής ειδοποίησης σε βάρος του υπόχρεου φορολογικής οφειλής αλλά και του γεγονότος ότι -υπό το καθεστώς του ΚΦΔ- αποτελεί τη μόνη εκτελεστή πράξη κατά το στάδιο που προηγείται της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτελέσεως, ενόψει της τηρήσεως του δικαιώματος ακροάσεως προ της κοινοποίησης ατομικής ειδοποίησης σημειωτέον πρώτον, ότι η διατύπωση ισχυρισμών από μέρους του καθ' ου δεν απαιτείται παρά μόνο στο βαθμό που αυτός αντιπαρατέθηκε με τα πραγματικά και νομικά δεδομένα της υποθέσεως ήδη κατά το στάδιο, το προγενέστερο της εκδόσεως του εκτελεστού τίτλου του άρθρου 45 ΚΦΔ.⁶¹

Τόσο η ισχύουσα διάταξη του άρθρου 47 ΚΦΔ όσο και η προγενέστερη του άρθρου 4 ΚΕΔΕ δεν αποκλείουν μέσω της διατυπώσεώς τους την τήρηση της απορρέουσας από το άρθρο 20 § 2 Σ υποχρέωσης, το οποίο ως άμεσης εφαρμογής ισχύει ανεξαρτήτως ρητής νομοθετικής κατοχυρώσεως.⁶² Άρνηση αναγνώρισεως δικαιώματος ακροάσεως σε κάθε περίπτωση επιβολής μέτρων αναγκαστικής εκτελέσεως, λόγω προβλέψεως δυνατότητας ανακοπής από μέρους του οφειλέτη θα παραγνώριζε ευθέως τον προστατευτικό και ειρηνευτικό σκοπό της ακροάσεως.⁶³

του άρθρου 47 ΚΦΔ. Η έννοια του εκτελεστού τίτλου του άρθρου 45 ΚΦΔ., Παρατηρήσεις στην ΜΔΠρΛαρ 1735/2017, ΔιΔικ 3/2018, σελ. 496. Κατά τον συγγραφέα η αυτονόητη αυτή ερμηνεία επιρρωνύεται τόσο από τις λοιπές διατάξεις του ΚΦΔ, στις οποίες δεν ορίζεται διαδικασία βεβαίωσης, αλλά και από την κρίση της ΕπΑνΣτΕ 215/2016 ότι η καταχώριση της πράξεως αυτής, που ορίζεται στο εδ. γ' του άρθρου 30 ΚΦΔ, δεν αποτελεί βεβαίωση εν στενή εννοία (ταμειακή), κατά την προϊσχύσασα νομοθεσία, αλλά εσωτερική απλώς διοικητική διαδικασία, μη παράγουσα για τον διοικούμενο έννομες συνέπειες. Βλ. επίσης σχετικά με το άρθρο 45 ΚΦΔ Φ. Μάλαμα, σε Μέντης/Μιχαλινάκης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2016, σελ. 316, Α.Μάλλιου, ό.π., σελ. 1132-1140

⁶⁰ Μέντης, ό.π., σελ. 497

⁶¹ Βλ. σχετικά σε Λαζαράτο, ό.π., σελ. 608

⁶² Λαζαράτος, ό.π., σελ. 608

⁶³ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 594, Μάλλιου, ό.π., σελ. 1261, Βλ. και ΣτΕ 2005/2013 7μ, 795/2013: Δεν είναι αναγκαία η προηγούμενη της ταμειακής βεβαίωσης ή ατομικής ειδοποίησης ακρόαση, αφού και οι δύο αυτές ενέργειες συνιστούν αναγκαία συνέπεια της εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Παρομοίως βλ. και ΕΣ Ελασ.Ολ. 329/2018:«...δεν υποχρεούτο η διοίκηση να τον καλέσει να διατυπώσει τις απόψεις του πριν από την έκδοσή τους,

Αυτή είναι άλλωστε αναπόφευκτα και η συνέπεια της πάγιας νομολογιακής παραδοχής περί μη χορηγήσεως δικαιώματος ακροάσεως πριν την έκδοση και αποστολή της ατομικής ειδοποιήσεως, διότι η τελευταία, αφενός δεν συνιστά δυσμενή εκτελεστή διοικητική πράξη αλλά αποτελεί πράξη απλής ανακοινώσεως της διοικήσεως προς το διοικούμενο,⁶⁴ αφετέρου διότι το σε βάρος της διοικητικό μέτρο δεν συνδέεται κατά νόμον με υποκειμενική της συμπεριφορά αλλά λαμβάνεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων, η δε φορολογική διοίκηση, έχουσα δέσμια αρμοδιότητα, προβαίνει στην αποστολή της ατομικής ειδοποίησης βάσει του άρθρου 4 παρ. 1 ΚΕΔΕ, επ' απειλή μάλιστα πειθαρχικής ευθύνης του αρμόδιου οργάνου.

Εάν η ratio της ατομικής ειδοποιήσεως είναι το άρθρο 20 § 2 Σ,⁶⁵ τότε αυτή δεν πρέπει να εξαντλείται στην υποχρέωση ενημερώσεως του φορολογούμενου σχετικά με την ύπαρξη, το ύψος και την αιτία του χρέους αλλά πρέπει να καταλαμβάνει και τις τρεις απορρέουσες από το κανονιστικό περιεχόμενο της συνταγματικής διατάξεως αξιώσεις, ήτοι να παρέχει σε αυτόν επιπλέον τη δυνατότητα αφενός να αμυνθεί αποτελεσματικά διά των ισχυρισμών του προ της λήψεως των μέτρων, αφετέρου να εισακουστούν οι απόψεις του από την αποφασίζουσα φορολογική αρχή.⁶⁶

Η επιχειρηματολογία αναφορικά με τη διενέργεια ακροάσεως προ της λήψεως μέτρου αναγκαστικής εκτέλεσεως είναι λυσιτελής μόνο όταν η αρμόδια φορολογική αρχή δρα κατά διακριτική ευχέρεια και μπορεί να προβεί σε σταθμίσεις βάσει της αρχής της αναλογικότητας.⁶⁷ Εξυπακούεται επομένως ότι το επικοινωνιακό αποτέλεσμα της ακροάσεως ελάχιστα μπορεί να συμβάλει σε περιπτώσεις, κατά τις οποίες η ανάγκη λήψεως του μέτρου είναι άμεση, επιβαλλομένη

διότι, αφενός με την πράξη της ταμειακής βεβαιώσεως αρχίζει η διαδικασία της διοικητικής εκτελέσεως σε βάρος του, η οποία είναι αυτόθροη συνέπεια της καταλογιστικής αποφάσεως...»

⁶⁴ ΣτΕ 1639/2003, 324/1998, ΕΣ 6474/2015, όπως τούτο άλλωστε προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), οι οποίες ορίζουν ρητώς ότι η ατομική ειδοποίηση δεν εξομοιώνεται με επιταγή προς πληρωμή, ΜΠρΑθ 2445/2017: «...Επομένως δεν απαιτείται πριν την έκδοση και την αποστολή της η προηγούμενη ακρόαση του διοικούμενου, ώστε να ενημερωθεί και να εκθέσει τις απόψεις του, αφού σε αυτό ακριβώς αποσκοπεί, δηλαδή στο ενημερωθεί ο διοικούμενος για την εναντίον του απειλή έναρξης διαδικασίας διοικητικής εκτέλεσης, ώστε να ασκήσει πριν την έναρξη αυτής τα ένδικα μέσα που του παρέχει ο νόμος, όπως την ανακοπή του άρ. 73 ΚΕΔΕ. Και να μεν γίνεται δεκτό ότι κατ' εξαίρεση η ατομική ειδοποίηση έχει εκτελεστό χαρακτήρα στην περίπτωση που αποστέλλεται σε τρίτο πρόσωπο, το οποίο είναι κατά νόμο αλληλεγγύως υπεύθυνο με τον οφειλέτη για την εξόφληση του χρέους, χωρίς, μάλιστα, να είναι αναγκαία η έκδοση ταμειακής βεβαιώσεως και κατ' αυτού, και ότι επομένως - ελλείψει προγενέστερης προσβλητής με ανακοπή εις βάρος του πράξης - παραδεκτώς προσβάλλεται με ανακοπή του άρθρου 217 ΚΔΔ (περί αυτού και μόνον αφορά το ερειζόμενο ζήτημα περί της δυνατότητας προσβολής της με ανακοπή, αφού το άρθρο 73 ΚΕΔΕ ρητά την περιλαμβάνει ως πράξη δεκτική προσβολής), τούτο όμως δεν σημαίνει, ότι απολύει τον χαρακτήρα της απλής ανακοινώσεως - πληροφοριακού εγγράφου και ότι αναβιβάζεται σε δυσμενή ατομική διοικητική πράξη, της οποίας σε κάθε περίπτωση δεν έχει τα χαρακτηριστικά, αφού με αυτήν δεν θεσπίζεται μονομερώς από τη Διοίκηση κανόνας δικαίου, αλλά απλώς γνωστοποιείται στον διοικούμενο ο ήδη μονομερώς θεσπισθείς κανόνας δικαίου, ήτοι η πράξη της ταμειακής βεβαιώσεως του εσόδου».

⁶⁵ ΔΕφΑθ 312/2012, Μάλλιου, ό.π., σελ. 1261, Γέροντας/Ψάλτης, ό.π., σελ. 150

⁶⁶ Βλ. και Λαζαράτος, ό.π., σελ. 593, υποσ. 26α

⁶⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 591

από λόγους επείγοντος, όπως ο κίνδυνος αναλήψεως των χρηματικών καταθέσεων και ματαιώσεως του σκοπού του μέτρου. Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση του εδ. β΄ της § 2 του άρθρου 47 ΚΦΔ, η οποία ορίζει ότι δεν απαιτείται κοινοποίηση της ειδοποίησεως για την επιβολή κατασχέσεως χρηματικών ποσών ή απαιτήσεων στα χέρια του φορολογούμενου ή τρίτου.⁶⁸ Η διάταξη αυτή στη γενικότητα της διατυπώσεώς της, χωρίς καμία αναφορά στον δικαιολογητικό της εξαιρέσεως από την αποστολή ατομικής ειδοποίησεως λόγο, εμφανίζει προβλήματα συμβατότητας με το άρθρο 20 § 2 Σ. Όπως αναλύθηκε ήδη κατά τη γενική θεώρηση του ζητήματος, η λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτελέσεως σε βάρος του οφειλέτη δε συνιστά αφ' εαυτής ικανό, νομιμοποιητικό της αυτοδύναμης παρακάμψεως της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 § 2 κριτήριο από μέρους τόσο της διοικήσεως όσο και του νομοθέτη, διότι έτσι αφαιρείται από τη διοίκηση η υποχρέωση σταθμίσεως των συγκρουόμενων αγαθών και συρρικνούνται το κανονιστικό εύρος της συνταγματικής διατάξεως πέραν των ορίων που τάσσει η αρχή της αναλογικότητας.

Το προβλεπόμενο από τις διατάξεις των άρθρων 4 § 1, 7, 10 § 2, 30 ΚΕΔΕ σύστημα εισπράξεως δημοσίων εσόδων αποσκοπεί στη μη ματαίωση της εισπράξεως των χρεών προς το Δημόσιο, με παράλληλη και έγκαιρη ενημέρωση του οφειλέτη του Δημοσίου, ο οποίος μπορεί να ασκήσει επικαίρως τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις ένδικα βοηθήματα και άρα η μη κοινοποίηση σε αυτόν ατομικής ειδοποίησεως οφείλεται στον προφανή λόγο, ότι, εάν αυτός επληροφορείτο την επικείμενη λήψη του μέτρου, θα έσπευδε να εισπράξει από τον τρίτο τα οφειλόμενα σε αυτόν χρήματα ή απαιτήσεις ή θα ανελάμβανε τα εις χείρας τρίτου κινητά του, με συνέπεια βεβαίως να καθίσταται αδύνατη η ικανοποίηση της αξιώσεως του Δημοσίου.⁶⁹ Ο δικαιολογητικός λόγος της συνταγματικής ανοχής του περιορισμού της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 § 2, ο οποίος παραμένει κοινός και υπό το καθεστώς του άρθρου 47 ΚΦΔ, στηρίζεται στην αρχή της αναλογικότητας και επιδιώκει τη διατήρηση μιας δίκαιης ισορροπίας ανάμεσα στην αξίωση του Δημοσίου προς αποτελεσματική είσπραξη των οφειλόμενων σε αυτό ποσών και στην αξίωση του οφειλέτη για παροχή έγκαιρης και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, πριν και μετά την κατάσχεση των οφειλομένων εις χείρας τρίτου.⁷⁰ Η κατ' αυτόν τον

⁶⁸ Η κοινοποίηση του κατασχετηρίου εγγράφου στον τρίτο δεν ορίζεται ευθέως στο νόμο (άρθρο 30 παρ. 1 του ΚΕΔΕ) προκύπτει, όμως, εμμέσως από τη διάταξη αυτή, στην οποία ορίζεται ότι το κατασχετήριο δεν κοινοποιείται στον οφειλέτη και από τη συμπληρωματικώς κατ' άρθρο 89 του ΚΕΔΕ, εφαρμοζόμενη διάταξη του άρθρου 983 παρ. 1, σύμφωνα με την οποία το κατασχετήριο έγγραφο κοινοποιείται στον τρίτο.

⁶⁹ ΣτΕ 1130/2017, 2080/2014, ΑΠ432/2017, Α. Γέροντας, Κατάσχεση στα χέρια τρίτου απαίτησης οφειλέτη του Δημοσίου - Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 1130/2017, ΔιΔικ 3/2018 (30), σελ. 423, Ν.Νίκας, Δίκαιο Αναγκαστικής Εκτελέσεως, τ. Ι, 2017, § 6 αρ. 77-78, σελ. 168-169: « Η ανατροπή των πράξεων εκτέλεσης, με βάση την αρχή της αναλογικότητας, θα πρέπει να ακολουθείται ως εξαίρεση και μόνο σε ακραίες περιπτώσεις».

⁷⁰ ΣτΕ 2080/2014. Και το ΕΔΔΑ διέγνωσε την εύλογη σχέση αναλογικότητας μεταξύ σκοπών και περιορισμών στην αναγκαστική εκτέλεση, βλ. Απόφαση της 2.06.2016, Παπαϊωάννου κατά Ελλάδας, Απόφαση της 6.12.2001, Τσιρώνης κατά Ελλάδας, Ελ. Συν. Πρακτ. Ολομ. της 4ης Ειδικής Συνεδρίασης της 31.10.2012, Ολομ. ΣτΕ 602/2003, ΣτΕ 1508/2002, αποφ. ΕΔΔΑ της 2.4.2015 Dimech κατά Μάλτας, σκ. 64, της 7.2.2013 Fabris κατά Γαλλίας, σκ. 66), Βλ.

τρόπο ενεργοποίηση και νομική αυθυπαρξία της κατασχέσεως συνιστά περίπτωση πραγματικής⁷¹ και όχι προσχηματικής συγκρούσεως με το έννομο αγαθό της προηγούμενης ακροάσεως, η οποία εξαιτίας της χρονικής στενότητας και προς αποφυγή του ενδεχομένου της ματαιώσεως του σκοπού που επιδιώκεται με το μέτρο εκτελέσεως, επιτρέπει βάσει της αρχής της αναλογικότητας την υποχώρηση του δικαιώματος κατά τη σχετική στάθμιση. Αντίθετη άποψη περί διενέργειας ακροάσεως πριν τη λήψη του μέτρου θα απέβαινε ενδεχομένως μοιραία για την ικανοποίηση των αξιώσεων του Δημοσίου και θα αντιστρατεύονταν (όχι μόνο το δημόσιο συμφέρον αλλά) συν τοις άλλοις την αρχή της ισότητας, καθώς θα επάγονταν ανισότητα στη δημοσιονομική θυσία για λοιπές κατηγορίες οφειλετών του Δημοσίου, σε βάρος των οποίων θα επεβάλετο το αναγκαστικό μέτρο της κατασχέσεως.

IV. Ακρόαση λόγω λήψεως μέτρων σε περίπτωση υπόνοιας καταδολιεύσεως (άρθρο 49 ΚΦΔ)

Το άρθρο 49 ΚΦΔ προβλέπει έναν κατ' εξαίρεση προληπτικό⁷² μηχανισμό λήψεως μέτρων αναγκαστικής εκτελέσεως από τη φορολογική διοίκηση, κατόπιν εκδόσεως του εκτελεστού τίτλου του άρθρου 45 ΚΦΔ, πριν όμως της πάροδο της προθεσμίας καταβολής της οφειλής από τον υπόχρεο, σε περίπτωση υπάρξεως πληροφοριών ή υπονοιών περί μεταβίβασεως περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή προπαρασκευαστικών ενεργειών από μέρους του προς εγκάλειψη της χώρας ή εν γένει διακινδυνεύσεως της εισπράξεως του φόρου.⁷³ Η διατύπωση του κειμένου της διατάξεως δεν αποκλείει ρητά τη διενέργεια ακροάσεως και άρα μια συλλήβδην εξαίρεσή του κατά την εφαρμογή του άρθρου αυτού θα αντέβαινε στο κανονιστικό περιεχόμενο του άρθρου 20 § 2 Σ.

Ως εκ τούτου το αρμόδιο όργανο της φορολογικής διοικήσεως οφείλει να σταθμίζει κάθε φορά τα πραγματικά περιστατικά προκειμένου να καταλήξει εάν η ανάγκη λήψεως μέτρου αναγκαστικής εκτελέσεως είναι τέτοιας εντάσεως ή εκτάσεως, ώστε να επιβάλλει την παράκαμψη του δικαιώματος ακροάσεως κατά την σχετική πραγματική σύγκρουση. Εξάλλου η αναφορά τελουσών εν διαζεύξει αόριστων νομικών εννοιών στη διατύπωση του άρθρου όπως «εξαιρετικές περιπτώσεις», «προπαρασκευαστικές ενέργειες», «οποιαδήποτε άλλη ενέργεια που θέτει σε κίνδυνο

επίσης Κ. Σαμαρτζής, η αρχή της αναλογικότητας στην αναγκαστική εκτέλεση, ΔιΔικ 3/2018 (30), σελ. 429επ, Α. Γέροντας, Ικανοποίηση της απαίτησης του Δημοσίου με λιγότερο επαχθή μέτρα, ΔιΔικ 3/2018, σελ. 432

⁷¹ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 601-602

⁷² Η § 3 του άρθρου 49 ΚΦΔ προβλέπει την ενεργοποίηση ενός κατασταλτικού μηχανισμού προστατευτικής για το Δημόσιο δράσης, συνιστάμενης στην δυνατότητα της φορολογικής διοικήσεως να ασκήσει αγωγή διάρρηξης λόγω καταδολιεύσεως και να λάβει στο μεσοδιάστημα το ασφαλιστικό μέτρο της δικαστικής μεσεγγύσης. Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 730-731, Α. Μάλλιου, ό.π., σελ. 1297

⁷³ Πρβλ. και την ομοίου περιεχομένου διάταξη του άρθρου 8 ΚΕΔΕ. Στην § 1 του άρθρου 48 ΚΦΔ ο νομοθέτης εισάγει ρητή εξαίρεση από την εφαρμογή των ρυθμίσεων του ΚΕΔΕ για την περίπτωση κατά την οποία ο ΚΦΔ ρυθμίζει ειδικότερα ζητήματα αναγκαστικής εισπράξεως φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του.

την είσπραξη του φόρου» μαρτυρά την ύπαρξη διακριτικής ευχέρειας του οργάνου της φορολογικής διοικήσεως κατά την συγκεκριμενοποίηση των εννοιών αυτών στην ατομική περίπτωση και επιβεβαιώνει τον κανόνα της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής για την ανάγκη λήψεως του μέτρου μόνο εφόσον συντρέχουν τα ουσιώδη στοιχεία της φορολογικής ενοχής, όπως αυτά τίθενται στο πραγματικό του εφαρμοστέου τυπικού νόμου, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας του φόρου κατά το άρθρο 78 Σ. Εφόσον επομένως κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, η ανάγκη λήψεως του μέτρου έχει καταστεί επείγουσα για την εξυπηρέτηση των σκοπών δημοσίου συμφέροντος, ενδεχόμενος περιορισμός του δικαιώματος ακροάσεως πληροί τα κριτήρια της αρχής της αναλογικότητας, διότι προγενέστερη της λήψεως του μέτρου ενημέρωση και κλήση του καθ' ου προς διατύπωση ισχυρισμών θα επιτάχυνε την αντίδραση του οφειλέτη (εγκατάλειψη της χώρας - απόσυρση τραπεζικών διαθεσίμων - μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων κλπ) προς την κατεύθυνση της ματαιώσεως του σκοπού του μέτρου.⁷⁴

Παρέπεται επομένως ότι επειδή η λήψη των μέτρων αυτών προϋποθέτει την βάσει της αρχής της αναλογικότητας στάθμιση του μέσου προς τον επιδιωκόμενο σκοπό απαιτείται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία της σχετικής κρίσεως του οργάνου της φορολογικής διοικήσεως, εκτεινόμενη όχι μόνο στους λόγους επιβολής του συγκεκριμένου μέτρου αναγκαστικής εκτελέσεως, αλλά και στους λόγους υποχωρήσεως του δικαιώματος ακροάσεως στην ατομική περίπτωση, ώστε να καταφανεί έναντι ποιού ακριβώς κινδύνου ζημίας του Δημοσίου ή έναντι ποιού οφειλέτη, η αφερεγγυότητα του οποίου τελεί στο παρόν στάδιο υπό πιθανολόγηση, εφόσον η οφειλή δεν έχει καταστεί ληξιπρόθεσμη και απαιτητή, λαμβάνεται το μέτρο.⁷⁵ Ειδικότερα πρέπει η φορολογική αρχή να αιτιολογεί στην πράξη της περί λήψεως το μέτρο, ότι η υφιστάμενη και εναπομείνασα μετά την «καταδολιευτική» ενέργεια του οφειλέτη περιουσία του δεν επαρκεί για

⁷⁴ Σημειωτέον ότι το διαγραφόμενο από την § 1 του άρθρου 49 ΚΦΔ πλαίσιο λήψεως των αναγκαστικών μέτρων κατέστη δυσμενέστερο για τον υπόχρεο οφειλέτη μετά την τροποποίηση της αρχικής διατύπωσής της § 1 του άρθρου 49 ΚΦΔ με τον νόμο 4223/2013 και πάντως προ της ενάρξεως ισχύος τους του ΚΦΔ. Η αρχική ρύθμιση προέβλεπε τη δυνατότητα λήψεως των αναγκαστικών μέτρων και σε περίπτωση μη ληξιπρόθεσμης και απαιτητής οφειλής, με τη σύμφωνη όμως γνώμη του Οικονομικού Εισαγγελέα. Η φορολογική διοίκηση δύναται να λάβει μέτρα αναγκαστικής εκτελέσεως, χωρίς η κρίση της να ελέγχεται προληπτικά από τον Οικονομικό Εισαγγελέα, η σύμφωνη γνώμη του οποίου θα αποτελούσε εγγύριο τόσο για τη συγκεκριμενοποίηση των αόριστων εννοιών της διατάξεως όσο κυρίως για την ορθή τήρηση της αρχής της αναλογικότητας κατά τη σχετική στάθμιση μεταξύ σκοπού δημοσίου συμφέροντος που επιδιώκεται με το μέτρο εκτέλεσης και δικαιώματος ακροάσεως. Πρβλ. και Φ. Μάλαμα, σε Μέντη/Μιχελινάκη, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2016, σελ. 343, Α. Μάλλιου, ό.π., σελ. 1299

⁷⁵ Ιδιαίτερα αν συνεκτιμήσει κανείς ότι τα εξαιρετικά αυτά μέτρα δύναται να επιβληθούν κατά του οφειλέτη ακόμα και στις περιπτώσεις που -ενώ εξεδόθη μεν ο προβλεπόμενος από το άρθρο 45 ΚΦΔ εκτελεστός τίτλος- η οφειλή δεν έχει καταστεί ληξιπρόθεσμη και απαιτητή καθώς δεν έχει παρέλθει η νόμιμη τριακονθήμερη προθεσμία καταβολής που προβλέπουν οι §§ 1, 3 του άρθρου 41 ΚΦΔ ή δεν έχει κοινοποιηθεί ατομική ειδοποίηση κατά το άρθρο 47 ΚΦΔ ή δεν παρήλθε η τασσόμενη από την § 2 του ως άνω άρθρου τριακονθήμερη προθεσμία προς καταβολή των ποσών που αναφέρονται στην ατομική ειδοποίηση.

την ικανοποίηση των οφειλών του που έχουν ήδη αποτελέσει το αντικείμενο του εκτελεστού τίτλου, δεν έχουν όμως ακόμη καταστεί ληξιπρόθεσμες και απαιτητές.

Σε κάθε περίπτωση ισχύουν και εν προκειμένω οι διατυπώσεις της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ και άρα ο καθ' ου το μέτρο υπόχρεος οφειλέτης πρέπει εντός 15ημέρου από της εκδόσεως της προσωρινής πράξεως να καλείται σε ακρόαση επί ποινή της αυτοδίκαιης άρσεως του μέτρου. Η λήψη των μέτρων του άρθρου 49 ΚΦΔ συνιστά χαρακτηριστική περίπτωση μέτρων λαμβανόμενων βάσει υποκειμενικής συμπεριφοράς του προσώπου,⁷⁶ οπότε το επικοινωνιακό αποτέλεσμα της ακροάσεως συμβάλλει κυρίως στην συγκεκριμενοποίηση των αόριστων εννοιών που τίθενται στο πραγματικό του άρθρου 49 ΚΦΔ, διά της εξακριβώσεως και υπαγωγής των πραγματικών φορολογικών περιστατικών στο νομοθετικό φορολογικό περιστατικό.⁷⁷

⁷⁶ Δεδομένης της εννοιολογικής συνάρτησης των §§ 1 και 3 του άρθρου 49 ΚΦΔ πρέπει να θεωρηθεί η μεταβιβαστική ή οποιαδήποτε άλλη προπαρασκευαστική πράξη του οφειλέτη με την οποία διακυβεύεται η είσπραξη του φόρου γίνεται με πρόθεση (έστω ενδεχόμενο δόλο) βλάβης της φορολογικής αρχής, η οποία θεωρείται ότι υπάρχει, όταν ο οφειλέτης γνωρίζει ότι με την πράξη του θα περιέλθει σε τέτοια οικονομική κατάσταση, ώστε η υπόλοιπη περιουσία που του απομένει να μην αρκεί για την ικανοποίηση της απαίτησης του δημοσίου, αφού στην περίπτωση αυτή είναι προφανές ότι ο οφειλέτης γνωρίζει ότι συνέπεια της πράξεως του, είναι η βλάβη του δημοσίου, την οποία αποδέχεται. Περαιτέρω, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 939 ΑΚ, ως «υπόλοιπη περιουσία» του οφειλέτη θεωρείται η εμφανής περιουσία αυτού, της οποίας μπορούν να επιληφθούν οι δανειστές για ικανοποίηση τους, όχι δε η αφανής, η οποία είναι ανύπαρκτη γ' αυτούς (ΑΠ 537/2011, ΑΠ 2043/2013 ΝοΒ 2014.922). Αντίθετη εκδοχή θα οδηγούσε σε ματαίωση του με τη διάρρηξη επιδιωκόμενου από το νόμο σκοπού της προστασίας των δανειστών, από την καταδολίευση αυτών από τον οφειλέτη (ΑΠ 1815/2012 ΝοΒ 2013.1005, ΑΠ 941/2007 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 637/2001 ΕλλΔνη 43 1410, Εφ Δωδ 159/2007 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ). Ως υπόλοιπη κατά την έννοια του άρθρου 939 ΑΚ, μετά την απαλλοτρίωση, περιουσία του οφειλέτη, νοείται η εμφανής περιουσία και όχι η κρυφή, η οποία είναι ανύπαρκτη για το δανειστή, αφού δεν μπορεί να επιληφθεί αυτής με αναγκαστική εκτέλεση (ΕφΔωδ 11/2006 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ). Εξάλλου, ο όρος περί ανεπάρκειας της υπόλοιπης περιουσίας θα πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως και να περιλαμβάνει κάθε μείωση της περιουσίας του οφειλέτη που οδηγεί σε ολική ή μερική αδυναμία ή δυσχέρεια ικανοποίησης των δανειστών από την επίσπευση εκτέλεσης στα υπόλοιπα περιουσιακά του στοιχεία. Δυσχερής δε μπορεί να καθίσταται η ικανοποίηση του δανειστή όταν πχ είναι δυσχερής η ρευστοποίηση περιουσιακού στοιχείου του οφειλέτη μέσω πλειστηριασμού (Ε. Ρίζος, Διάρρηξη καταδολιευτικής δικαιοπραξίας, 2012, σελ. 174). Η διενέργεια ακροάσεως κατόπιν της λήψης των μέτρων είναι απαραίτητη διότι πληρούνται και η μία εκ των δύο διαζευκτικών προϋποθέσεων που έθεσε σχετικά η ΣτΕ Ολ. 2370/2007. ΔΕφΘεσσαλ 1946/2018

⁷⁷ Ο προστατευτικός και ειρηνευτικός σκοπός της ακροάσεως έστω και κατόπιν της λήψεως των προληπτικών αναγκαστικών μέτρων των §§ 1,2 του άρθρου 49 ΚΦΔ επιτελεί μια προληπτική-αποτρεπτική λειτουργία στη λήψη του κατασταλτικού μέτρου της § 3 του άρθρου 49 ΚΦΔ, η οποία προβλέπει τη δυνατότητα ασκήσεως από μέρους της φορολογικής αρχής αγωγής διαρρήξεως κατ' εφαρμογή των άρθρων 939 επ. ΑΚ. Επειδή η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων αποτελεί κοινή εννοιολογική προϋπόθεση όλων των παραγράφων του άρθρου 49 ΚΦΔ, η εξειδίκευση του περιεχομένου των αόριστων εννοιών της § 1 («εξαιρετικές περιπτώσεις», «πληροφορίες ή υπόνοιες», «προπαρασκευαστικές ενέργειες») διά της εξακριβώσεως των πραγματικών περιστατικών, όπως αυτή επετεύχθη διά του επικοινωνιακού και αμυντικού περιεχομένου της ακροάσεως, δια φωτίζει τη φορολογική διοίκηση σχετικά με τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων της § 3. Αυτό προκειμένου να διακριθεί ρητά από την έννοια της απαλλοτριώσεως του άρθρου 939 ΑΚ, διότι το πραγματικό της § 3 του άρθρου 49 ΚΦΔ, αναφερόμενο αποκλειστικά σε μεταβίβαση και όχι γενικά σε κάθε απαλλοτρίωση περιουσιακού στοιχείου, περιορίζοντας αντίστοιχα τη δυνατότητα ασκήσεως αγωγής διαρρήξεως, είναι στενότερο. Αυτό διότι η πάγια θέση των πολιτικών δικαστηρίων και του ΑΠ, ότι η απαίτηση του δανειστή μπορεί μεν να τελεί υπό αναβλητική αίρεση, πρέπει όμως τα δημιουργικά περιστατικά της να έχουν συντελεσθεί κατά το χρόνο της απαλλοτριώσεως και να είναι αυτή ληξιπρόθεσμη κατά την πρώτη συζήτηση της αγωγής στο δικαστήριο, (ΟΛΑΠ 709/1974, ΑΠ 1654/2008 ΕλλΔνη 52.456, ΑΠ 278/2011, ΑΠ 602/2005, ΑΠ 698/2004 Δημ ΝΟΜΟΣ, Εφ Αθ 1309/2012 ΕλλΔνη 53,818, ΕφΑΘ 147/2009 ΕλλΔνη 52.1661) δεν δύναται να τύχει αναλογικής

V. Προηγούμενη ακρόαση στην περίπτωση της επέκτασης των υποκειμενικών ορίων εκτελεστότητας - άρθρο 50 ΚΦΔ

Με τη διάταξη της § 7 του άρθρου 50 ΚΦΔ παρέχεται στα πρόσωπα της § 1 του άρθρου αυτού, διά της οποίας καθιερύεται αλληλέγγυα ευθύνη αυτών για την καταβολή των οφειλόμενων από μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας φόρων, τόκων και προστίμων,⁷⁸ το δικαίωμα να ασκήσουν έναντι της φορολογικής διοικήσεως, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχαν στη διάθεσή τους τα τελευταία.

Η νομοθετική διεύρυνση του κύκλου των ενεργητικά νομιμοποιούμενων σε άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής (άρθρο 63 ΚΦΔ) κατά της πράξεως επιβολής φόρου ή προστίμου, ενώπιον της Διεύθυνσης Επιλύσεως Διαφορών και εν συνεχεία σε άσκηση του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής του άρθρου 64 § 1 ΚΔΔ κατά της ρητής ή σιωπηρής απορριπτικής αποφάσεως της ΔΕΔ, η οποία εισάγεται με τη ρύθμιση αυτή, αίρει τη νομολογιακή διχογνωμία ως προς το δικονομικό ζήτημα της αναγνωρίσεως δικαιώματος ασκήσεως προσφυγής των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων για χρέη του νομικού προσώπου.⁷⁹

εφαρμογής στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, περί ασκήσεως αγωγής διαρρήξεως από μέρους της φορολογικής διοικήσεως, πριν το χρέος καταστεί ληξιπρόθεσμο ή πριν την έκδοση του εκτελεστού τίτλου ή την έκδοση εντολής ελέγχου, δεδομένου ότι ο φορολογικός καταλογισμός επέρχεται μόνο σε συμφωνία με την αρχή της νομιμότητας του φόρου και την ειδικότερη, απορρέουσα από αυτήν αρχή της βεβαιότητας, οι οποίες απαιτούν την στοιχειοθέτηση των πραγματικών περιστατικών που συνιστούν το πραγματικό του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου.

Βλ. περαιτέρω Α. Μάλλιου, ό.π., σελ. 1301, Ν. Τριάντος, ΑΚ- Ερμηνεία κατ' άρθρο, σελ. 1341επ, Β.Βαθρακοκοίλης, ΕΡΝΟΜΑΚ - Ερμηνεία, Νομολογία Αστικού Κώδικα, 2006, σελ. 1134

⁷⁸ Για τη νέα διάταξη του άρθρου 50 ΚΦΔ βλ. Γ. Μέντη, σε Μέντη/Μιχελινάκη, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2016, σελ. 347, Α. Φινοκαλιώτη, Η αστική ευθύνη των διοικούντων ΑΕ και ΕΠΕ για φορολογικές οφειλές, 2014, σελ. 10επ, Κ.Καλλιντέρη, Προσωπική ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων για φορολογικές παραβάσεις και χρέη προς το Δημόσιο, 2004, σελ. 126, του ίδιου, Η προσωπική ευθύνη διοικούντων νομικά πρόσωπα για φορολογικές οφειλές, ΔΕΕ 2001, σελ. 807, Γ. Φουφόπουλος, σε Ι.Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Ερμηνεία ν. 4174/2013, 2018, σελ. 1314επ

⁷⁹ Τίθεται έτσι εκποδών το ζήτημα που ανέκυψε στη νομολογία αναφορικά με τα νομιμοποιούμενα σε άσκηση προσφυγής πρόσωπα, αφού αφενός με την ΣτΕ 844/2012 (ΣτΕ 2267/2016, 1623/2015, 3663-64/2015, 4357/2014) εκρίθη ότι οι διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι και οι εκκαθαριστές ανωνύμων εταιριών είναι τρίτοι, των οποίων η ευθύνη γεννάται το πρώτον κατά το στάδιο της εισπράξεως του φόρου που βεβαιώθηκε επ' ονόματι της εταιρίας, τα πρόσωπα αυτά αποκτούν κατά τον ΚΕΔΕ, την ιδιότητα του «οφειλέτη», μόνο από και διά της εκδόσεως και κοινοποιήσεως προς αυτά της ατομικής ειδοποιήσεως που προβλέπεται στην § 1 του άρ. 4 του ΚΕΔΕ, μέσω της οποίας πληροφορούνται την ύπαρξη, το ύψος και την αιτία του χρέους τους και τους παρέχεται η δυνατότητα είτε να αμυνθούν αποτελεσματικά, ασκώντας την ανακοπή της § 1 του άρ. 217 ΚΔΔ κατά της ατομικής ειδοποιήσεως, με την οποία θεωρείται συμπροσβαλλόμενη και η ταμειακή βεβαίωση, είτε να προβούν σε ρύθμιση του χρέους τους. Αντιθέτως με τις υπ' αριθμόν ΣτΕ 7μ 1316-17/2013 κρίθηκε ότι προσφυγή κατά του φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ανώνυμης εταιρίας, που διαπιστώνει αποκρυβέντα κέρδη, μπορεί να ασκήσει, ως έχων άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον και ο διευθύνων ή εντεταλμένος σύμβουλος της, ο οποίος, κατά νόμο, ευθύνεται αλληλεγγύως με αυτόν για την καταβολή του αναλογούντος φόρου, όταν μάλιστα μνημονεύεται στο οικείο φύλλο.

Είχαν προηγηθεί οι ΣτΕ 4045-50/2011, αναφορικά με τις διατάξεις του άρθρου 64 § 1 ΚΔΔ (ο έχων «άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον») και της προΐσχυσάσης του άρθρου 74 § 1ΚΦΔ («ο αμέσως βαρυνόμενος από την πράξη»), με τις οποίες κρίθηκε ότι η § 1 του άρθρου 64 ΚΔΔ, η οποία δεν αναφέρεται πλέον σε εκείνον «που

Η παραδοχή αυτή επιτρέπει κατά λογική ακολουθία τη συναγωγή συμπεράσματος περί χορηγήσεως στα πρόσωπα της § 1 δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, με βάση και τα όσα αναπτύχθηκαν στο οικείο κεφάλαιο περί υποκειμένου του δικαιώματος. Πράγματι όπως εκεί έγινε δεκτό, το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως αναγνωρίζεται στα πρόσωπα εκείνα, τα οποία έχουν έννομο συμφέρον για την άσκηση προσφυγής.⁸⁰ Αντίθετη άποψη περί εξαιρέσεως των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων από τη δυνατότητα διατυπώσεως ισχυρισμών δε θα ήταν σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας. Αυτό διότι οι διαχειριστές, οι διευθύνοντες σύμβουλοι και οι εκκαθαριστές ανωνύμων εταιρειών δεν είναι τα υποκείμενα της φορολογικής υποχρεώσεως, δεν έχουν μετάσχει στη διαδικασία του ελέγχου και δεν τους έχει κοινοποιηθεί η πράξη καταλογισμού του φόρου, αλλά είναι τρίτοι, των οποίων η ευθύνη γεννάται το πρώτον κατά το στάδιο της εισπράξεως του φόρου που βεβαιώθηκε επ' ονόματι της εταιρείας,⁸¹ και συνεπώς αποστέρηση αυτών της δυνατότητας ακροάσεώς τους ισούται με ελλιπή γνώση των πραγματικών και νομικών παραμέτρων της υποθέσεώς τους και άρα αδυναμία αποτελεσματικής προστασίας των δικαιωμάτων ή εννόμων συμφερόντων τους, λόγω δε της κατ' αρχήν ισχύος της αρχής της αυτοτέλειας των νομικών προσώπων και του διακριτού της νομικής προσωπικότητας αυτών, το

βαρύνεται άμεσα από την πράξη», όπως ο προϊστάμενος Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας (βλ. άρθρ. 74 παρ. 1 του π.δ. 331/1985, Α' 116), νομιμοποιείται καταρχήν να ασκήσει προσφυγή κατά πράξεως που καταλογίζει δασμούς, φόρους κ.λπ. όχι μόνο εκείνος σε βάρος του οποίου εκδίδεται από την αρμόδια αρχή η πράξη αυτή, αλλά και όποιος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώδες έννομο συμφέρον προς τούτο, όπως είναι, καταρχήν, ο βαρυνόμενος προς καταβολή των καταλογισθέντων με την πράξη αυτή δασμών, φόρων κ.λπ. δυνάμει συμβάσεως εγγυητικής επιστολής, η οποία έχει ήδη καταπέσει.

⁸⁰ Λαζαράτος, βλ. και αντίστοιχο κεφάλαιο

⁸¹ Κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2267/2016, 1623/2015, 3663-64/2015, 4357/2014, 844/2012) επί της § 1 του άρθρου 115, ομοίου περιεχομένου προς την ισχύουσα §1 του άρθρου 50 ΚΦΔ. Πρέπει πάντως να σημειωθεί ότι ο χρόνος ευθύνης των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων διακρίνεται ανάλογα με το είδος της οφειλής. Πρέπει να γίνει κατ' ακολουθίαν η εξής διάκριση:

- 1) Για την πληρωμή των φόρων, τόκων και προστίμων τα πρόσωπα αυτά πρέπει να είχαν τις ιδιότητες της §1 κατά το χρόνο διάλυσης ή συγχώνευσης των νομικών προσώπων ή οντοτήτων που εκπροσωπούν. Έτσι ΣτΕ 1326/2012, 2748/2013, 3594/2013.
- 2) Για την πληρωμή παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων η διάταξη της § 2 του άρθρου 50 ΚΦΔ ορίζοντας ότι τα πρόσωπα της § 1 ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν καθιστά αναγκαία μια περαιτέρω διάκριση: α) εάν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου ευθύνονται όλα τα πρόσωπα που είχαν τις ως άνω ιδιότητες, β) εάν δεν έχει γίνει παρακράτηση φόρου ευθύνονται τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες κατά το χρόνο υποχρέωσης παρακράτησης του φόρου. (Πρβλ. αρ. 115 § 3 ν. 2238/1994, 55 εδ. β' ΚΦΠΑ, ΣτΕ 1465/2014, 1028/2013)
- 3) Η § 3 του άρθρου 50 ορίζει ότι οι ως άνω ιδιότητες πρέπει να υπάρχουν κατά το χρόνο διάλυσης των εταιρειών στις οποίες μετέχουν,
- 4) η δε § 4 ορίζει ως χρόνο κατά τον οποίο τα πρόσωπα αυτά είχαν τις ως άνω ιδιότητες τα τρία τελευταία έτη πριν τη λύση των εταιρειών αυτών, εννοώντας οποιοδήποτε χρονικό σημείο εντός της 3ετίας, προς διαφοροποίηση και με την § 3. Βλ. αναλυτικά Μέντης, σε Μέντη/Μιχαηλινάκη, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2016, σελ. 353επ.

Αναφορικά με την εξέταση του δικαιώματος ακροάσεως ο χρόνος έχει σημασία, προκειμένου να διευκρινιστεί αν το αλληλεγγύως ευθυνόμενο πρόσωπο άσκησε πράγματι καθήκοντα, οπότε μπορεί να ακούστηκε από τη διοίκηση κατά τη συγκρότηση του νόμιμου τίτλου.

χρέος του νομικού προσώπου είναι χρέος ξένο προς τα πρόσωπα αυτά, δεν αποτελεί δηλαδή χρέος των διοικούντων αυτό.⁸²

Κατά συνέπεια, η αντιπαράθεση με τις απόψεις της διοικήσεως στα πρόσωπα της §1 του άρθρου 50 επιβάλλεται από τον προστατευτικό και ειρηνευτικό σκοπό της ακροάσεως και συνίσταται στην επίκληση ισχυρισμών περί παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας κατά την επιβολή του μέτρου είτε λόγω αδυναμίας ασκήσεως των καθηκόντων είτε λόγω απουσίας στο εξωτερικό, ασθένειας κλπ.⁸³ Μη χορήγηση ακροάσεως θα συνεπάγονταν διαφορετική μεταχείριση των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων έναντι των αρχικών υποχρέων, παραβιάζουσα την αρχή της ισότητας, κατά τις επιταγές της οποίας τα πρόσωπα αυτά θα έπρεπε να είχαν στην ίδια τουλάχιστον έκταση με τον αρχικό υπόχρεο τη δυνατότητα να ασκήσουν επιρροή μέσω της επιχειρηματολογίας τους αναφορικά με τη συνδρομή στο πρόσωπό τους των προϋποθέσεων, επί τη βάσει των οποίων εφαρμόζεται η νομοθετική διάταξη που διευρύνει τα υποκειμενικά όρια εκτελεστότητας.⁸⁴

Στη σχετική επιχειρηματολογία πρέπει να προστεθεί τέλος ότι η άποψη περί μη διενέργειας ακροάσεως των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων εξαιτίας του αντικειμενικού χαρακτήρα της ευθύνης τους δεν δύναται σε καμία περίπτωση να γίνει αποδεκτή ως λόγος εξαιρέσεως αυτών από το δικαίωμα ακροάσεως.⁸⁵ Ο δικαιολογητικός λόγος της διαχρονικά καθιερωμένης από το νομοθέτη ως αντικειμενικής, άνευ δηλαδή υπαιτιότητας, της ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα είναι η διασφάλιση της εισπράξεως των οφειλόμενων χρεών χάριν του δημοσίου συμφέροντος,⁸⁶ συνιστά δε φαινόμενο ρεαλισμού του φορολογικού δικαίου, διότι με την πρόσδοση

⁸² Φουφόπουλος, ό.π., σελ. 1326. Δες αναλυτικά την ΑΠ 154/2018. Ιδιαίτερα έντονη είναι η εκδήλωση της αυτοτέλειας της εταιρείας στην περίπτωση των μονοπρόσωπων ανωνύμων εταιρειών, ΕΠΕ, ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας του ν. 4072/2012.

⁸³ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 600, Γ. Φουφόπουλος, ό.π., σελ. 1328

⁸⁴ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 600

⁸⁵ Βλ. Λαζαράτο, ό.π., σελ. 600 όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι ο εκ του νόμου υπόχρεος μπορεί να μην ακούστηκε ούτε στη διαδικασία συγκροτήσεως του νόμιμου τίτλου, ο οποίος είναι δυνατόν να μην αποτελεί μέτρο λαμβανόμενο επί τη βάσει αντικειμενικών δεδομένων., σελ. 603, ...«Ο νομοθέτης έχει φροντίσει να καθορίσει ευρύτατο κύκλο προσώπων στα οποία μπορούν να επιβληθούν τα μέτρα του άρθρου 50 ΚΦΔ...»

⁸⁶ Όπως παγίως έκρινε η νομολογία του ΣτΕ επί της ομοίου περιεχομένου διατάξεως του άρθρου 115 ν. 2238/1994, οι διατάξεις αποβλέπουν εις την επίτευξιν σκοπού δημοσίου συμφέροντος και ειδικότερον εις την διασφάλισιν της εισπράξεως οφειλομένων υπό νομικών προσώπων φόρων, ώστε να αποτραπεί η απώλεια εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού, με επακόλουθον την υστέρησιν των δημοσίων εσόδων, απαραίτητου μέσου προς εκπλήρωσιν κρατικών σκοπών, και, συνακολούθως, την επιβράδυνσιν ή την ανατροπήν της προγραμματισμένης υπό της Διοικήσεως δράσεως. Εν όψει των ανωτέρω, η θέσπισις προσωπικής και αλληλεγγύου ευθύνης των φυσικών προσώπων, τα οποία διευθύνουν ημεδαπάς ανωνύμους εταιρείας - και εις τα διευθυντικά καθήκοντα των οποίων, προδήλως, περιλαμβάνεται και η μέριμνα δια την συμμόρφωσιν του νομικού προσώπου προς τας απορρεούσας εκ της φορολογικής νομοθεσίας υποχρεώσεις του - δια την καταβολήν, μεταξύ άλλων, παρακρατουμένων ή επιρριπτομένων εις την κατανάλωσιν υπό των εν λόγω εταιρειών φόρων και η απαγόρευσις χορηγήσεως αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητος εις τα πρόσωπα αυτά λόγω υπάρξεως οφειλών εκ τοιούτων φόρων των ανωνύμων εταιρειών δεν

στα πρόσωπα αυτά αντικειμενικής ευθύνης προς καταβολή αλλότριου χρέους, επιχειρείται από τον νομοθέτη η σύλληψη της οικονομικής ουσίας πραγματικών γεγονότων ή καταστάσεων με απώτερο στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής.⁸⁷ Επειδή όμως ο ομοιόμορφος τρόπος με τον οποίο επιδιώκει να συλλάβει ο ρεαλισμός την οικονομική φοροδοτική ικανότητα ενδέχεται να εγείρει αμφιβολίες σχετικά με την τήρηση της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η ακρόαση συμβάλλει στο βαθμό που η αρχή αυτή δε θα ανέχονταν φορολογικό καταλογισμό άνευ προηγούμενης εξατομίκευσης των πραγματικών περιστατικών.

προσक्रούει εις το κατά το άρθρον 5 παρ. 1 του Συντάγματος δικαίωμα του πολίτου να αναπτύσσει ελευθέρως την προσωπικότητά του και να συμμετέχει ελευθέρως εις την οικονομικήν και κοινωνικήν ζωήν της Χώρας (πρβλ. Σ.τ.Ε. 1392/2008, 3438/1998 Ολομ., 4674/1998 Ολομ., 3078/1997). ΣτΕ 1028/2013

⁸⁷ Α. Τσουρουφλής, Το φορολογικό δίκαιο στην έννομη τάξη, 2010, σελ. 78επ. Ο ρεαλισμός του φορολογικού δικαίου αποτελεί τελολογική ερμηνεία των φορολογικών κανόνων υπό το πρίσμα της φορολογίας με βάση τη φοροδοτική ικανότητα. Επιτάσσει την ίση φορολογική μεταχείριση όμοιων καταστάσεων και όχι όμοιων νομικών τύπων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο

§ 1. Η ενδικοφανής διαδικασία στο φορολογικό δίκαιο

I. Ο συμβιβασμός στο φορολογικό δίκαιο

Το προβάδισμα που αναγνωρίζει το Σύνταγμα στην αρχή της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, κατά τις οποίες οι φορολογικές υποχρεώσεις ορίζονται κατά τρόπο δεσμευτικό για τη διοίκηση βάσει του τυπικού νόμου, αλλά και αυτή καθεαυτή η φύση της φορολογικής υποχρέωσης, δεν επιτρέπουν στη διοίκηση να προβαίνει στη σύναψη φορολογικών συμβάσεων ή συμφωνιών με τους ιδιώτες. Δεν νοείται ως εκ τούτου η αναγνώριση απαλλαγών ή εξαιρέσεων από το φόρο με σύμβαση μεταξύ Δημοσίου και ιδιωτών στο πλαίσιο που διαγράφουν τα άρθρα 78§ 1,4 και 4§ 5Σ.¹

Έχει εντούτοις προσφύως υποστηριχθεί ότι σπάνια Σύνταγμα και πραγματικότητα έρχονται σε τόσο ασυνήθιστη δυσαρμονία όσο στο χώρο του φορολογικού δικαίου.² Μολονότι θεωρία και νομολογία τονίζουν ιδιαίτερα τη δέσμια αρμοδιότητα της διοικήσεως κατά την επιβολή του φόρου, η πραγματικότητα αποδεικνύει ότι η άτεγκτη και αυστηρή προσήλωση στη θέση αυτή συνεπάγεται σημαντικές δυσχέρειες στην εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής. Κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στο πλαίσιο της ελεγκτικής διαδικασίας, η διοίκηση προβαίνει συχνά σε εκτιμήσεις και αξιολογήσεις, οι οποίες αν και θεωρητικώς ανάγονται στο πεδίο της δέσμιας αρμοδιότητας, παρέχουν εξ αντικειμένου στην πράξη, σημαντική εξουσία διακανονισμού της φορολογικής ενοχής, εντός ορισμένων περιθωρίων ουσιαστικής εκτιμήσεως.³ Είναι δε προφανές ότι σε πολλές περιπτώσεις ελλείπουν εκ των πραγμάτων τα απαραίτητα συγκριτικά στοιχεία για τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ενώ σε άλλες περιπτώσεις παρατηρούνται σημαντικές αποκλίσεις μεταξύ των στοιχείων αυτών και του αντικειμένου της φορολογητέας ύλης. Εκ των πραγμάτων συνεπώς το φορολογικό δίκαιο δεν δρα πάντα ως *ius strictum* αλλά εμφανίζει πεδία στα οποία παρίσταται ανάγκη συγκεκριμενοποίησης και τα οποία η φορολογική διοίκηση καλείται να

¹ Πρβλ. και Γ. Δελλής, Δήμος και Αγορά, 2018, σελ. 376, ο συγγραφέας αναφέρει επ' αυτού ότι η νομιμότητα δεν είναι διαπραγματεύσιμη., Μ.Κυπραίος, Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου, σελ. 550: «...μια διαπραγμάτευση για το μέγεθος του φόρου είναι δικαιοπρακτικά ανεπίτρεπτη από κάθε άποψη».

² Κ.Ρέμελης, Ο συμβιβασμός στη διοικητική διαδικασία, 1994, σελ. 95, DSJG 1989, Der Bestimmtheitsgrundsatz, σελ. 61

³ Ρέμελης, ό.π., σελ. 95, Κ. Φινοκαλιώτης, Η συνταγματική κατοχύρωση των αρχών της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου και της απαγόρευσης της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων, 1983, σελ. 44επ.

πληρώσει κατ' αντιπαράθεση με τον φορολογούμενο.⁴ Υπάρχουν πράγματι περιπτώσεις, για τις οποίες η διαλεύκανση των πραγματικών ζητημάτων είναι δύσκολη ή απαιτείται η κατανάλωση δυσανάλογης δαπάνης για την εξακρίβωση των πραγματικών περιστατικών.⁵ Ο φορολογούμενος άρα, ως ο κεντρικός άξονας της φορολογικής έννομης σχέσης, διαθέτοντας μια σφαιρική συνευθύνη διασαφήνισης του πραγματικού, δύναται να συμβάλει στην ανάγκη συγκεκριμενοποίησης των πραγματικών περιστατικών καθεαυτών ή των αόριστων αξιολογικών εννοιών που εμπεριέχει στο πραγματικό του ο εφαρμοστέος τυπικός νόμος, δεδομένου ότι οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα σύμπραξης είναι έκφραση της αρχής της συνεργασίας. Εύλογα επομένως καταλήγει κανείς στο συμπέρασμα ότι η φορολογική αρχή επιβάλλει το φόρο κατά δέσμια αρμοδιότητα, διαθέτει όμως μια λανθάνουσα διακριτική εξουσία ως προς τον ουσιαστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.⁶

Εκ των ανωτέρω έπεται ότι η αρχή της συνεργασίας μεταξύ των μερών της φορολογικής έννομης σχέσης εκτείνεται και στο στάδιο που έπεται της επιβολής του φόρου, εισάγοντας το θεσμό της συμβιβαστικής ή εξώδικης επίλυσης των φορολογικών διαφορών.⁷ Η συμβιβαστική διαδικασία που αποσκοπεί στην εξεύρεση κοινώς αποδεκτής λύσης, εφόσον ολοκληρωθεί καταλήγει στην τροποποίηση της αρχικής πράξης επιβολής του φόρου που εκδίδεται κατά το διοικητικό στάδιο.⁸ Η ανάγκη αποφυγής της αντιδικίας και ειρηνικής και συμφιλιωτικής επίλυσης της διαφοράς εφάπτεται με την ανάγκη επίτευξης δεσμευτικής συμφωνίας μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογουμένου.⁹ Ratio του συμβιβασμού είναι η μη επιβάρυνση του χρόνου

⁴ R. Seer, σε Tipke/Lang, Steurrecht, 2005, σελ. 829, R. Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1989, σελ. 300

⁵ Έτσι και Γ. Δελλής, Δήμος και Αγορά, 2018, σελ. 377, όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι και υπό το πρίσμα της οικονομικής θεωρίας δέχεται την ύπαρξη περιθωρίων συμβιβασμού ή διαμεσολάβησης έξω από τις δικαστικές αίθουσες, ιδίως για εκείνες με αμιγώς χρηματικό αντικείμενο, όπως όσες αφορούν το ύψος του προστίμου ή του φορολογικού βάρους, καθώς πρόκειται για διαφορές που εστιάζουν στην εκτίμηση πραγματικών στοιχείων και όχι πρωτογενώς στην ερμηνεία του νόμου.

R. Seer, σε Tipke/Lang, Steurrecht, 2005, σελ. 830, Έτσι και BFH 1996, 625, 626, 2002, 408, 410, 2004, 975, 977, D.Birk, Steuerrecht, 2011, σελ. 144, BFH VIII R 131, 76

⁶ Ρέμελης, ό.π., σελ. 95

⁷ Η συνεργασία αυτή εκδηλώνεται καταρχήν με την υποβολή δήλωσης από τον φορολογούμενο, ο οποίος με τον τρόπο αυτό εκφράζει τη βούλησή του να υπαχθεί σε ένα φορολογικό καθεστώς, γνωστοποιώντας στη διοίκηση την ύπαρξη συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών και στοιχείων. Η κατά τα ανωτέρω σύμπραξή του στη διαδικασία βεβαιώσεως του φόρου εμφανίζεται αναμφίβολα επιβεβλημένη και στοχεύει στη διασφάλιση και εφαρμογή της αρχής της εξατομίκευσης του φόρου. Ρέμελης, ό.π., σελ. 96

⁸ Ρέμελης, ό.π., σελ. 54

⁹ Δελλής, ό.π., σελ. 176, αναφέρεται συναφώς ότι κατά τον William Niskanen, οι διοικητικές αρχές δεν ασκούν τα καθήκοντά τους με μόνο με γνώμονα τί προβλέπει ο νόμος αλλά έχουν και ιδιοτελείς στόχους, όπως να αυξήσουν τις εξουσίες, το κύρος, το προσωπικό τους, ώστε να διεκδικήσουν μεγαλύτερο προϋπολογισμό, άρα τη δυνατότητα να διαχειρίζονται περισσότερα κεφάλαια.

βεβαιώσεως του φόρου και η κατά τον δυνατόν ταχεία είσπραξή του.¹⁰ Έτσι λόγοι ασφάλειας δικαίου, ως απόρροια του κράτους δικαίου που επιβάλλουν την αρχή της βεβαιότητας του φόρου, και σκοπιμότητας επίτευξης δικαιοσύνης αποτελούν ικανό έρεισμα για την εν γένει νομιμοποίηση και καθιέρωση του συμβιβασμού στο φορολογικό δίκαιο.¹¹ Η διαπίστωση αυτή κατ' ακολουθίαν σημαίνει, ότι είναι ανεπίτρεπτη η διενέργεια συμβιβασμών ή φιλικών διακανονισμών από μέρους της διοικήσεως, όταν αυτοί αντιβαίνουν στους σκοπούς που η ίδια η έννομη τάξη στοχεύει.¹²

Δεδομένου του τεράστιου όγκου φορολογικών υποθέσεων, ο κίνδυνος παρεισφρήσεως ουσιαστικών και νομικών σφαλμάτων κατά τη διαδικασία βεβαιώσεως του φόρου είναι πάντα παρών.¹³ Διά του συμβιβασμού η διοίκηση επεμβαίνει στα νομικά και ουσιαστικά ελαττώματα της αρχικής πράξεως συνεισφέροντας στην προστασία των δικαιωμάτων και συμφερόντων του ιδιώτη¹⁴ και ταυτόχρονα λειτουργεί ως μέσο διηθήσεως, αποτρέποντας τη μαζική προσφυγή φορολογικών υποθέσεων ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και απαλλάσσοντάς τα από μεγάλο φόρτο δικαιοδοτικού έργου.^{15,16} Η οικονομική ανάλυση του δικαίου εντοπίζει την αιτία του θεσμού της εναλλακτικής επίλυσης στη μείωση του input των προς εκδίκαση υποθέσεων και εξαρτά την επιτυχία του θεσμού από την ικανότητά του να «προβλέψει» την πιθανολογούμενη έκβαση της διαφοράς, εάν επιλύονταν από τα τακτικά δικαστήρια.¹⁷ Δεδομένη πρέπει επίσης να θεωρείται και η δημιουργία συναινετικού κλίματος μεταξύ των μερών της φορολογικής έννομης σχέσεως, η προαγωγή της αμοιβαιότητας στη μεταξύ τους συνεργασία, που αξιολογείται ως σημαντικός όρος εφαρμογής των φορολογικών νόμων.¹⁸

Ο θεσμός της συμβιβαστικής επίλυσης της διαφοράς παρουσιάζει ομοιότητες με το θεσμό της προηγούμενης ακροάσεως, με κυριότερη την εμφάνιση μιας ηπιότερης διάστασης της αυστηρής κυριαρχικής μονομέρειας της διοικητικής δράσεως.¹⁹ Λεκτέα δύο σημεία, ενδεικτικά της σχέσης τους και του λειτουργικού εύρους τους.

¹⁰ Ρέμελης, ό.π., σελ. 169., Έτσι η φορολογική ενοχή απορρέει ευθέως εκ του νόμου, όμως οποιαδήποτε τροποποίηση της φορολογικής εγγραφής γίνει μετά την κατάρτιση του συμβιβασμού έχει ως βάση το πρακτικό συμβιβασμού. Επιδιώκει δλδ τους ίδιους σκοπούς που επιδιώκει και ο συμβιβασμός του ιδιωτικού δικαίου την ειρηνική και συμφιλιωτική επίλυση της διαφοράς, την προαγωγή των σχέσεων των διαδίκων και την εξοικονόμηση χρόνου και δαπανών. Ν. Νίκας, Ο δικαστικός συμβιβασμός, σελ. 20, Μ. Κυπραίου, Στοιχεία φορολογικού δικαίου, σελ. 550

¹¹ Ρέμελης, ό.π., σελ. 190

¹² Ρέμελης, ό.π., σελ. 191

¹³ Ρέμελης, ό.π., σελ. 42

¹⁴ υποσ. 3 Ρέμελης.

¹⁵ υποσ. 4 Ρέμελης

¹⁶ υποσ. 6 Ρέμελης.

¹⁷ Δελλής, ό.π., σελ. 377

¹⁸ υποσ. 7 Ρέμελης

¹⁹ Ρέμελης, ό.π., σελ. 4, W. Schick, Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht, σελ. 13

Πρώτον όπως η αντιπαράθεση στο πλαίσιο προηγούμενης ακροάσεως με τη φορολογική διοίκηση αποσκοπεί στον επηρεασμό της αναφορικά με τον ύψος της φορολογικής ενοχής έτσι και κάθε συμφωνία/συμβιβασμός μαζί της σχετικά με τα φορολογικά πραγματικά περιστατικά επηρεάζει άμεσα το ύψος της φορολογικής αξίωσης. Η φορολογική διοίκηση δεν παραμένει έτσι πιστή στον απόλυτο διαχωρισμό πραγματικών και νομικών ζητημάτων.^{20, 21, 22} Όπως διευκρινίστηκε ήδη στο αντίστοιχο κεφάλαιο περί αντικειμένου του δικαιώματος ακροάσεως, η επιβολή του φόρου προϋποθέτει τη διασύνδεση του φορολογικού νομοθετικού περιστατικού, όπως αυτό περιγράφεται στον τυπικό νόμο, με το πραγματικό φορολογικό περιστατικό. Η επέλευση συνεπώς των εννόμων συνεπειών όπως αυτές ορίζονται στον τυπικό νόμο, ως αποτέλεσμα υπαγωγής των πραγματικών περιστατικών στο πραγματικό του κανόνα δικαίου, προϋποθέτουν τη διερεύνηση και διαπίστωση των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών. Η υπαγωγική διαδικασία πιστοποιεί την άρρηκτη σχέση και την ενότητα των πραγματικών με τα νομικά ζητήματα. Είναι άρα αυτονόητο ότι η παραμικρή μεταβολή/διαφοροποίηση ως προς τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών θα επηρεάσει άμεσα τόσο την επιλογή της μείζονας πρότασης του δικανικού συλλογισμού, στην οποία περιγράφεται το φορολογικό νομοθετικό περιστατικό, όσο και το αποτέλεσμα της υπαγωγικής διαδικασίας, την επέλευση των εννόμων συνεπειών, την επιβολή του φόρου/φορολόγηση. Κατά συνέπεια συμβιβασμός ή οποιαδήποτε συμφωνία ως προς τα πραγματικά περιστατικά οδηγεί άνευ ετέρου σε συμβιβασμό επί νομικών ζητημάτων.²³

Αντίθετα ο συμβιβασμός δεν περιλαμβάνει κάθε είδους πραγματικό περιστατικό. Ενόψει όμως της έννοιας του συμβιβασμού ως επίτευξη συμφωνίας κατόπιν αμοιβαίων υποχωρήσεων, πρέπει να γίνει αποδεκτό ότι δε χωρεί ως προς «αμιγώς» πραγματικά περιστατικά, αφού αυτό θα σηματοδοτούσε τη συνδρομή ενός διαφορετικού νομοθετικού περιστατικού και την εφαρμογή

²⁰ R. Seer, σε Tipke/Lang, *Steuerecht*, 2005, σελ. 831, BFH BStBl 2001, 520, 524, K. Buciek, DSStZ 1999, 389, 396, όπου γίνεται λόγος για “mixed questions of law and fact”. Πρβλ. και J. Hoffmann, *Der maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht*, 1999, σελ. 127επ. και 207επ. που αναφέρει ότι αντικείμενο συμβιβασμού μπορούν να είναι και τα νομικά ζητήματα., D.Birk, *Steuerrecht*, 2011, σελ. 145. που αναφέρει ότι το BFH (BFH II R 64/97) ανέχεται μια συμφωνία επί νομικών ζητημάτων, όταν αυτή τελεί σε άμεση συνάρτηση με ένα δυσχερώς εξακριβώσιμο πραγματικό περιστατικό, σε βαθμό τέτοιο ώστε να θεωρείται αδύνατη η διακριτή αντιμετώπισή τους.

²¹R. Seer, σε Tipke/Lang, *Steuerecht*, 2005, σελ. 831, D.Birk, *Steuerrecht*, 2011, σελ. 145, Στην περίπτωση που δε μπορεί να γίνει διάκριση μεταξύ νομικών και πραγματικών ζητημάτων χωρίς να εγείρονται αμφιβολίες, συμφωνία επί νομικών ζητημάτων παρίσταται δικαιολογημένη. Λόγοι διοικητικής αποτελεσματικότητας και ασφάλειας δικαίου επιβάλλουν την αποφυγή αντιδικιών και εξαναγκάζει τα μέρη σε αμοιβαία τήρηση των υποχρεώσεών τους.

²² D.Birk, *Steuerrecht*, 2011, σελ. 144, BFH I R 63/07: Εάν το πραγματικό σε περίπτωση μη τήρησης ή πλημμελούς τήρησης βιβλίων και στοιχείων δεν είναι σαφές, δύναται τα μέρη της φορολογικής έννομης σχέσης να προβούν σε συμφωνία. Αυτή η συμφωνία είναι δεσμευτική για τα μέρη όταν διενεργείται από το αρμόδιο όργανο της αποφασίζουσας αρχής και όταν προφανώς δεν οδηγεί σε λογικό συμπέρασμα.

²³ Ρέμελης, σελ. 192: Σε μια φορολογική υπόθεση ορισμένες φορές τα πραγματικά ζητήματα έχουν μεγαλύτερη σημασία και από αυτά τα καθαρώς νομικά.

διαφορετικής μείζονος πρότασης από τη διοίκηση, αλλά ως προς εκείνα τα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων υπάρχει πεδίο εκτιμήσεως και χωρεί αξιολόγηση.²⁴

Πρέπει όμως να γίνει στο σημείο αυτό μια διευκρίνιση μεταξύ των θεσμών. Όταν η διοίκηση αφίσταται της αρχικής ερμηνευτικής εκδοχής της και υιοθετεί την άποψη του φορολογουμένου σχετικά με την εφαρμογή του φορολογικού νόμου, η στάση της αυτή δεν συνιστά συμβιβασμό διότι ο φορολογούμενος δεν έχει προβεί σε καμία παραχώρηση.²⁵ Όταν δηλαδή η διοίκηση πείθεται για την ορθότητα της ερμηνευτικής πρότασης του φορολογούμενου και την ακολουθεί, δε σημαίνει ότι συμβιβάζεται αλλά ότι ακολουθεί την αρχή της νομιμότητας. Εξάλλου αυτός ο επηρεασμός είναι πρωτίστως ο στόχος της προηγούμενης ακροάσεως. Το γεγονός ότι η εφαρμογή του νόμου κατά το συγκεκριμένο τρόπο προκλήθηκε με πρωτοβουλία του διοικουμένου, προφανώς δε μπορεί να θέσει σε αμφισβήτηση τον μονομερή χαρακτήρα της συγκεκριμένης διοικητικής ενέργειας. Πρόκειται και πάλι για δέσμια αρμοδιότητα και όχι για αμοιβαίες παραχωρήσεις.²⁶ Και αντιστρόφως εάν ο διοικούμενος πεισθεί μετά την άσκηση της προσφυγής του για την ορθότητα της νομικής ερμηνείας που ακολούθησε η διοίκηση και παραιτηθεί από το δικαίωμα ή το δικόγραφο της προσφυγής, δε σημαίνει ότι πρόκειται περί παραιτήσεως κατόπι συμβιβασμού, αλλά περί μονομερούς παραιτήσεως του προσφεύγοντος.²⁷

Ήδη πάντως με την όπως ορίζει η § 44 του άρθρου 44 ΚΦΔ από την 1.01.2014, ημερομηνία έναρξης ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Το νέο φορολογικό καθεστώς του άρθρου 63, ως προς την επίλυση των φορολογικών διαφορών, επέφερε την άμεση κατάργηση, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, υποθέσεων, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994.

²⁴ Τέτοια είναι η εκτίμηση της οικονομικής αξίας ενός αγαθού, η εκτίμηση του καθαρού κέρδους. Χωρίς βέβαια αυτό αν σημαίνει ότι η κρίση του φορολογικού οργάνου είναι απεριόριστα ελεύθερη ή 100% βέβαιη. Παραμένει εξ ολοκλήρου ελεγκτή σχετικά με το εάν τα χρησιμοποιηθέντα αποδεικτικά μέσα οδήγησαν ή όχι στην απόδειξη του υπό κρίση ζητήματος. Πρέπει όμως κάθε πραγματικό και ουσιαστικό δεδομένο να είναι αποδεδειγμένο, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί μια αντικειμενική πραγματική κατάσταση και όχι μια αυθαίρετη αντίληψη του διοικητικού οργάνου. Για το δόγμα 100% έχει γίνει λόγος σε προηγούμενο κεφάλαιο, βλ. Seer, σε Tipke/Lang και Seer άρθρο από DStJG.

²⁵ Ρέμελης, ό.π., σελ. 189, Seer, σε Tipke/Lang, 2005, σελ. 829επ

²⁶ Ρέμελης, ό.π., σελ. 189

²⁷ Ρέμελης, ό.π., σελ. 190

II. Το καθεστώς προ του ΚΦΔ

Ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας των φορολογικών διαφορών είναι καινοφανής, ήταν δε έως το πρόσφατο παρελθόν άγνωστος στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, οπότε εισήχθη η διάταξη του άρθρου 70 Α ν. 2238/1994.²⁸ Με μοναδική εξαίρεση την απευθυντέα στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών αίτηση του εδ.α΄ της § 4 του άρθρου 14 ν. 2523/1997 για την ολική ή μερική άρση των διασφαλιστικών των συμφερόντων του Δημοσίου μέτρων του ως άνω άρθρου, η οποία κρίθηκε από τη νομολογία ότι συνιστά ενδικοφανή προσφυγή,²⁹ η διοικητική διαδικασία των φορολογικών διαφορών εξαντλούνταν στην πρόβλεψη διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, όπως όριζαν οι ειδικές για κάθε αντικείμενο φόρου διαδικαστικές διατάξεις της οικείας φορολογικής νομοθεσίας.³⁰

Με το άρθρο 70 Α του ν. 2338/1994 εισήχθη η ενδικοφανής διαδικασία στις φορολογικές διαφορές, εφόσον το αντικείμενό τους υπερέβαινε το ποσό των 300.000 ευρώ, διατηρουμένων παράλληλα εν ισχύι των διατάξεων του άρθρου 70 του ως άνω νόμου για μικρότερου αντικειμένου διαφορές καθώς και αντίστοιχες διατάξεις των λοιπών φορολογικών νόμων που ρύθμιζαν τη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.³¹ Η παράλληλη εφαρμογή των ως άνω διατάξεων ίσχυσε έως την 31.08.2013 οπότε με την εισαγωγή του άρθρου 70 Β του ν. 2238/1994 γενικεύθηκε η ενδικοφανής διαδικασία στις ανωτέρω φορολογικές διαφορές ανεξαρτήτως ποσού. Από αυτήν δεν αποκλίνει ουσιωδώς η νεοπαγής διάταξη του άρθρου 63 ν. 4174/2013, η οποία ισχύει πλέον από 1.01.2014.

²⁸ Γ. Μέντης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2016, σελ. 474, Ε.Πριστούρη, σε Ι.Φωτόπουλος, Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ. 1780επ.

²⁹ Κρίθηκε ότι η αίτηση του άρθρου 14 ν. 2523/1997 έχει ενδικοφανή χαρακτήρα τόσο όταν προβλέπεται γι αυτή προθεσμία (ΣτΕ 1159/2012) όσο και όταν είναι απρόθεσμη (ΣτΕ 3964/2014, 7μ) . Βλ. Μέντης, ό.π., σελ. 474 που κάνει λόγο για μια ιδιόμορφη ενδικοφανή προσφυγή.

³⁰ Στο πεδίο του ΚΦΕ άρθρο 70 ν. 2238/1994, η οποία δυνάμει του άρθρου 9 §4 ν. 2523/1997 εφαρμόζεται αναλογικά και για τα πρόστιμα του ΚΒΣ, για τον ΦΠΑ άρθρο 52 ν. 2859/2000, για το πεδίο του φόρου κληρονομιών άρθρο 80 ν. 2961/2001

³¹ Μέντης, ό.π., σελ. 474, Ε.Πριστούρη, σε Ι.Φωτόπουλος, Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ. 1780επ.

III. Η στάση της νομολογίας

Σημείο τομής υπήρξε η ΣτΕ Ολ 2370/2007 με την οποία κρίθηκε ότι η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την απορρέουσα από τη διάταξη της § 2 του άρθρου 20 Σ υποχρέωσή της να διασφαλίζει στον φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να εκθέτει σχετικά τις απόψεις του, ειδικότερα δε να του επιδίδει το σχετικό σημείωμα με κλήση για παροχή εξηγήσεων (36§7ΚΒΣ) αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας και δεν μπορεί να αναπληρωθεί από τη δυνατότητα που παρέχεται στον επιτηδευματία, στον οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο, από την διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, μετά την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου, επιδιώκοντας την εξαφάνιση ή την τροποποίησή της, διότι, κατά το γράμμα και το σκοπό της ως άνω συνταγματικής διατάξεως, το θεσπιζόμενο με αυτήν δικαίωμα του διοικουμένου συνίσταται ακριβώς στην «προηγούμενη», δηλαδή στην προ της εκδόσεως της εις βάρος του εκτελεστής πράξεως, ακρόασή του από την αρμόδια αρχή. Αναγνωρίζει δηλαδή η νομολογία ότι διαδικασία ακρόασης, η οποία λαμβάνει χώρα μετά την έκδοσης της καταλογιστικής του προστίμου πράξεως δεν αναπληρώνει την απαιτούμενη εκ των προτέρων ακρόαση του ενδιαφερομένου, στο στάδιο της οποίας, δικαιούται, αφού λάβει γνώση όλων των σε βάρος του στοιχείων, να προβεί σε ανταπόδειξη και να αναπτύξει όλους τους ισχυρισμούς που θεωρεί αναγκαίους για την προάσπιση των συμφερόντων του.³²

³² Με την ΣτΕ Ολ. 2370/2007 επιβεβαιώνεται η τάση των δικαστηρίων της ουσίας, όπως αυτή είχε διαμορφωθεί πριν την εισαγωγή του άρ. 6 § 4 ΚΔΔιαδ. Σύμφωνα με αυτή, η υποχρέωση κλήσης του ενδιαφερομένου σε ακρόαση, προκειμένου να παράσχει ενώπιον της φορολογικής αρχής τις απόψεις του, αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, η δε παράλειψη ή πλημμελής άσκηση του καθιστά την πράξη μη νόμιμη. Χαρακτηριστική η ΜΔΠρΣυρ. 134/2002, η οποία δέχτηκε την εφαρμογή του άρθρου 6§4 ΚΔΔιαδ. και έκρινε παραπέμποντας στην ΣτΕ 6105/1995 ότι μετά την έκδοση της πράξεως επιβολής φορολογικών κυρώσεων, διαδικασία διοικητικής επίλυσεως της διαφοράς εκπληρώνει την συνταγματική επιταγή του άρθρου 20 παρ. 2 μόνον κατά το σκέλος της ακρόασης. Η έως την ΣτΕ Ολ. 2370/2007 νομολογία του ΣτΕ αποτυπώνεται στη μειοψηφία της ως άνω απόφασης που παγίως έως τότε έκρινε ότι η περιλαμβανόμενη στη συνταγματική αυτή διάταξη επιταγή για ακρόαση του διοικουμένου από τη Διοίκηση ικανοποιείται, στην περίπτωση αυτή, με την ευχέρεια που παρέχει η προαναφερόμενη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στον επιτηδευματία, στον οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και να εκθέσει τις απόψεις του στη φορολογική αρχή, η οποία, κατά τη διαδικασία αυτή και εν όψει των διευκρινήσεων του επιτηδευματία, έχει κατά νόμο την αρμοδιότητα να επανέλθει και να τροποποιήσει ή και να εξαφανίσει τη σχετική πράξη της.

Βλ. συναφώς σε Ε. Θεοχαροπούλου, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική διαδικασία, ΧρΙΔ ΣΤ/2006, σελ. 276επ, Χ. Δετσαρίδης, Η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου σε περιπτώσεις επιβολής προστίμου και η εφαρμογή της σε σχέση με την προβλεπόμενη διοικητική επίλυση της διαφοράς (Με αφορμή την ΣτΕ Ολ. 2370/2007), ΕΔΔΔΔ 4/2008, σελ. 853επ, Α. Τσαμαδινός, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στις διοικητικές διαφορές ουσίας, ΔΦΝ 2007, σελ. 14επ, Α. Πρέζας, Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων του ΚΒΣ, ΔΦΝ 2007, σελ. 583επ, Α. Μάλλιου, Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης φορολογικών πράξεων, ΔΦΝ 2007, σελ. 1096επ.

Κατόπιν τούτων η νομολογία αφίσταται από την καταγραφόμενη με ιδιαίτερη συνέπεια έως τότε θέση της, σύμφωνα με την οποία η μη κλήση του διοικουμένου από τη διοίκηση καλύπτονταν από την υποχρέωση της διοικήσεως να τον ενημερώσει για την προβλεπόμενη κατά της εκδοθείσης πράξεως άσκηση διοικητικής προσφυγής.³³ Τη γνώμη αυτή εξέφρασε και η μειοψηφία της ΣτΕ Ολ 2370/2007 θεωρώντας ότι σε περίπτωση επιβολής προστίμου λόγω παράβασης των διατάξεων του ΚΒΣ, η περιλαμβανόμενη στη συνταγματική διάταξη επιταγή για ακρόαση του διοικουμένου ικανοποιείται διά της παρεχόμενης σε αυτόν ευχέρειας να επιδιώξει βάσει του άρθρου 34 § 4 ΚΒΣ τη διοικητική επίλυση της διαφοράς. Ο φορολογούμενος κατά την άποψη αυτή ηδύνατο να εκθέσει τις απόψεις του ενώπιον της φορολογικής αρχής και να επιτύχει εν τέλει τη σκοπούμενη διαγραφή ή τον περιορισμό του ύψους του επιβληθέντος προστίμου απ' αυτήν, η οποία ενόψει των ισχυρισμών του είχε κατά νόμο την αρμοδιότητα να επανέλθει και να τροποποιήσει ή να εξαφανίσει τη σχετική πράξη της.³⁴

Σημειωτέον ωστόσο ότι τα ανωτέρω απηχούν τη διαμορφωθείσα επί του ζητήματος νομολογία του ΣτΕ σε καθεστώς αναγόμενο πριν τη θέση σε ισχύ του άρθρου 6 ΚΔΔ, η § 4 του οποίου ρητά ορίζει ότι η υποχρέωση των διοικητικών αρχών να καλέσουν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του ισχύει και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής. Ratio της διατάξεως όπως προκύπτει από τη σχετική Εισηγητική Έκθεση του άρθρου 6§ 4 ΚΔΔιαδ. είναι η πληρέστερη εφαρμογή της συνταγματικής επιταγής του άρθρου 20 § 2 Σ και η ως εκ τούτου πληρέστερη προστασία του διοικουμένου, παρά την αντίθεσή της προς τη νομολογία του ΣτΕ. Ο νομοθέτης δεν έθεσε περιορισμό στην άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως αναφορικά με την πρόβλεψη διοικητικής προσφυγής και ως εκ τούτου δεν φαίνεται σύμφωνη με το γράμμα της διατάξεως η εμμονή της νομολογία στην αντίθετη άποψη.³⁵

Ήδη η νομολογία κρίνουσα φορολογική διαφορά αναγόμενη σε καθεστώς υπό την ισχύ του άρθρου 6 § 4 ΚΔΔιαδ. απεφάνθη σε συμμόρφωση προς την ΣτΕ Ολ. 2370/2007 ότι το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσης, με την έννοια που κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και ρυθμίζεται ειδικότερα, υπό την αυτή έννοια, με τις ανωτέρω διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συνίσταται στην δυνατότητα εκείνου για τον οποίον η Διοίκηση άγεται στην έκδοση πράξης βλαπτικής για τα συμφέροντά του, να εκθέσει σχετικά τις απόψεις του στην αρμόδια διοικητική αρχή έτσι ώστε να επηρεάσει την διαμόρφωση της κρίσης της ήδη στο στάδιο πριν από τον σχηματισμό της και την έκδοση της πράξης. Συνέπεια της φύσης αυτής και του σκοπού του δικαιώματος είναι ότι η παραβίασή του δεν θεραπεύεται με την εκ των υστέρων

³³ ΣτΕ 2265/1977, 3957/1979, 2667/1982, 2998/1984, 1385/1995, 4293/1986, Ολ.4113/1983, 644/2000

³⁴ ΣτΕ 1732/2002, 2351/2001, 3361/1989, 3855/1983

³⁵ ΣτΕ 1732/2002, 3855/1983, 2709/1984, 3361/1989

παροχή στον ενδιαφερόμενο της δυνατότητας να ζητήσει την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης μέσω διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.³⁶

Όπως έχει μάλιστα υποστηριχθεί, η νομική κατάσταση του φορολογούμενου δεν είναι συμβιβαστική αλλά αντικειμενική, η δε πράξη διατηρεί το μονομερή της χαρακτήρα και παρά το γεγονός ότι υπογράφεται από τη φορολογική αρχή και το φορολογούμενο, έχει τα αποτελέσματα αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, η δε φορολογική διαφορά θεωρείται επιλυθείσα, ολικά ή μερικά ανάλογα με την ολική ή μερική σύμπτωση των απόψεων των μερών. Εξ αυτών παρέπεται ότι, στην περίπτωση τέτοιας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, αποκλείεται κάθε περαιτέρω αμφισβήτηση όσων απετέλεσαν αντικείμενο της επίλυσης αυτής, η δε πράξη διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, που ενεργείται, μετά την έκδοση του φύλλου ελέγχου, αποτελεί νέα καταλογιστική του φόρου πράξη, διαφορετική από την αρχική. Σε ένα τέτοιο συνεπώς ασφυκτικό για το φορολογούμενο πλαίσιο και με δεδομένη την αναμφισβήτητη πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας, η προβλεπόμενη δυνατότητα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ταυτίζεται με την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως κατά την έννοια του άρθρου 20§2Σ και 6ΚΔΔιαδ.³⁷

³⁶ ΣτΕ 1183/2017

³⁷ Βλ. Δετσαρίδης, ό.π., σελ. 864, Ε. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 280επ, Ρέμελης, ό.π., σελ. Κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ η πράξη διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, που ενεργείται μετά την έκδοση του φύλλου ελέγχου, αποτελεί νέα καταλογιστική του φόρου πράξη, ΣτΕ 2250/2017, ΣτΕ 1623/2015 ΣτΕ 4592-4594/2012, ΣτΕ 1799/2012, 3286/2007, ΣτΕ 1226/2006

IV. Η ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 ΚΦΔ και το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως

Η ρύθμιση του άρθρου 63 ΚΦΔ αποσκοπεί στην -κατά νόμο και ουσία-³⁸ επαρκή και αποτελεσματική διερεύνηση της υποθέσεως³⁹ από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και αφετέρου στην ευεργετική για τη διοίκηση και τον φορολογούμενο διευθέτηση της διαφοράς, εφόσον θεμέλιο της είναι οι διατάξεις περί ακροάσεως του ενδιαφερομένου.⁴⁰ Δύο στοιχεία ενισχύουν τη θεμελίωση της ενδικοφανούς διαδικασίας στο δικαίωμα ακροάσεως του ενδιαφερομένου. Πρώτον η ανάθεση της επανεξέτασης της προσβαλλόμενης με ενδικοφανή προσφυγή πράξης στο πλαίσιο της ενδικοφανούς διαδικασίας σε ειδική αποκεντρωμένη Υπηρεσία, επιπέδου Διεύθυνσης, υπαγόμενη απευθείας στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, ως αρμόδιο όργανο, η οποία εγγυάται κατ' αρχάς την αποκατάληπτη και αντικειμενική επανεξέταση των νομικών και πραγματικών παραμέτρων της φορολογικής πράξεως.⁴¹ Δεύτερο στοιχείο, η μη τήρηση του οποίου αντίκειται στην αρχή της προηγούμενης ακροάσεως του διοικουμένου είναι η λεγόμενη διοικητική συνδρομή, η δυνατότητα δηλαδή συμπληρώσεως των στοιχείων του φακέλου

³⁸R. Seer, σε Tipke/Lang, *Steuerecht*, 2005, σελ. 950. Δέχεται μάλιστα τη συζήτηση επί νομικών και πραγματικών ζητημάτων.

³⁹ Από τη συστηματική ερμηνεία των άρθρων 63§1 ΚΦΔ, 2 ΚΦΔ, το παράρτημα του ΚΦΔ συνάγεται το εύρος του αντικειμένου της ενδικοφανούς προσφυγής. Έμμεσα ορίζεται στις διατάξεις του ΚΦΔ ότι με ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλεται η λήψη των διασφαλιστικών μέτρων του άρθρου 46 ΚΦΔ. Μοναδική περίπτωση πράξης της Φορολογικής Διοικήσεως μη υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή, αλλά σύμφωνα με ειδική εξαιρετική διάταξη του 35 § 1 ΚΦΔ απευθείας σε προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, είναι η πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.

⁴⁰ R. Seer, σε Tipke/Lang, *Steuerecht*, 2005, σελ. 950. Και στη γερμανική θεωρία αναγνωρίζεται ότι θεμέλιο της συμβιβαστικής επίλυσης είναι η διάταξη περί προηγούμενης ακροάσεως της § 91 ΑΟ, δυνάμει αυτής μάλιστα αναπτύχθηκε περαιτέρω ο θεσμός της επίλυσης διαφορών. Η αρχή της ακροάσεως ισχύει επίσης και στην ενδικοφανή διαδικασία που προβλέπεται στην § 364a ΑΟ. Και η γερμανική θεωρία αναγνωρίζει την υποχρέωση ενημέρωσης του φορολογικού οργάνου σχετικά με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, όπως επίσης να του γνωστοποιεί κάθε έγγραφο και κάθε αποδεικτικό στοιχείο, χρήσιμο για την επιδίωξη των συμφερόντων του. Σε περίπτωση που η διοίκηση αθετεί τις ανωτέρω υποχρεώσεις της από το άρθρο 364, θεμελιώνεται λόγος αποδοχής της αίτησης της ενδικοφανούς διαδικασίας λόγω μη θεραπείας του διαδικαστικού σφάλματος. Η ακρόαση του αιτούντος την ενδικοφανή προσφυγή είναι ευεργετική για τη διευθέτηση της διαφοράς, δέχεται μάλιστα τη συζήτηση επί νομικών και πραγματικών ζητημάτων. Η διάταξη του 364a είναι *Soll-Vorschrift*, αυτό σημαίνει ότι η διοίκηση οφείλει να εκπληρώνει την επιθυμία του φορολογουμένου για τη διεξαγωγή ακροάσεως επί νομικών και πραγματικών ισχυρισμών στο στάδιο της ενδικοφανούς διαδικασίας, με μόνη εξαίρεση την υπερβολική επιβράδυνση της διαδικασίας. Η προσβολή του δικαιώματος ακροάσεως στην ενδικοφανή διαδικασία προβάλλεται με το δικόγραφο του κυρίου ενδίκου βοηθήματος και όχι αυτοτελώς. Η προσωπική εμφάνιση του θιγόμενου δεν απαιτείται κατά το 364a ΑΟ. Κριτικοί απέναντι σε αυτό οι Tipke/Kruse, ΑΟ, § 364a Τζ. 10επ. Πρβλ. και την αντίστοιχη διάταξη της § 44 VwVfG.

⁴¹ R. Seer, σε Tipke/Lang, *Steuerecht*, 2005, σελ. 945: Η εγγύηση μιας αποκατάληπτης και αντικειμενικής επανεξέτασης των νομικών και πραγματικών παραμέτρων της απόφασης απαιτεί όπως η λήψη απόφασης ανατίθεται σε ειδικές υπηρεσίες, οργανικά και υπηρεσιακά διακριτές από αυτές του λοιπού δημόσιου ταμείου.

Αρμόδιο για την επανεξέταση της προσβαλλόμενης με ενδικοφανή προσφυγή πράξης όργανο είναι η ΔΕΔ, όπως μετονομάστηκε σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κατόπιν της ΔΕΑ 1198069 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β'3367/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών από Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης. Πρόκειται για μια ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, επιπέδου Διεύθυνσης, υπαγόμενη απευθείας στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

με πλείονα στοιχεία, δι' απευθύνσεως στην εκδούσα την πράξη φορολογική αρχή, υπό την προϋπόθεση ότι αυτά έχουν συνεκτιμηθεί από το αρμόδιο για την έκδοση της πράξεως όργανο της φορολογικής διοικήσεως και ετέθησαν υπ' όψιν του αιτούντος προ της εκδόσεως της προσβαλλόμενης πράξεως.⁴² Η φειδωλή γραμματική διατύπωση του άρθρου 63 ΚΦΔ ορίζει ότι το ζήτημα της τήρησης του δικαιώματος ακροάσεως κατά την ενδικοφανή διαδικασία απόκειται στην ευχέρεια της ΔΕΔ, η οποία δύναται, εφόσον το κρίνει απαραίτητο, να καλεί τον υπόχρεο να εκφράσει τις απόψεις του,⁴³ προκύπτει ωστόσο υποχρέωσή της σε κλήση του φορολογούμενου για ακρόαση στην περίπτωση που προσκομιστούν νέα στοιχεία ενώπιόν της ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, επί των οποίων δεν τοποθετήθηκε ο θιγόμενος φορολογούμενος στην πρωτοβάθμια διαδικασία ακροάσεως.⁴⁴

⁴² Μέντης, ό.π., σελ. 485. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά, τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η αρμόδια για την έκδοση της πράξης αρχή και ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης., Ε.Πριστούρη, σε Ι.Φωτόπουλος, Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ. 1780επ., σελ. 1801

⁴³ 8. Πρβλ. συναφώς την ομοίου περιεχομένου προς το άρθρο 63 ΚΦΔ ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 70B ν. 2238/1994. Βλ. σχετικά ΔΕφΑθ 3662/2015: Ωστόσο, ανεξάρτητα από το ότι ο προσφεύγων είχε ζητήσει με την ενδικοφανή προσφυγή να κληθεί σε ακρόαση από την Επιτροπή, «...στη διακριτική ευχέρεια της αρχής εναπόκειται, σύμφωνα με την παρ 5 του ως άνω άρθρου 70B, να καλέσει αυτόν σε ακρόαση (πρβλ. ΣτΕ 4514/2013), διότι ο ίδιος, με τα υπομνήματά του σε απάντηση διαδοχικών κλήσεων σε ακρόαση, πριν την έκδοση των φύλλων ελέγχου που αφορούσε η ενδικοφανής προσφυγή, είχε εκθέσει τα πραγματικά περιστατικά που προέβαλε με τη προσφυγή αυτή και δεν προσκόμισε νέα στοιχεία, δεδομένου ότι τα στοιχεία που επικαλέστηκε με αυτήν, σε σχέση με τη χρήση των ακινήτων ως αποθηκευτικών χώρων της εταιρείας «...», συνδέονταν με την απόδειξη πραγματικών περιστατικών που είχαν ήδη τεθεί υπόψη της ελεγκτικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση, άλλωστε, σκοπός του κατά τα άρθρα 20 παρ 2 του Συντάγματος και 6 του ως άνω Κώδικα δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, είναι να ακούσει η Φορολογική Διοίκηση τον προσφεύγοντα πριν από την έκδοση των προσβαλλομένων με την ενδικοφανή προσφυγή φύλλων ελέγχου, τα οποία φέρουν το τεκμήριο νομιμότητας και παράγουν έννομες συνέπειες, ανεξαρτήτως αν κατ' αυτών μπορεί να ασκηθεί διοικητική προσφυγή οποιασδήποτε μορφής, ενώ με την τήρηση εν προκειμένω του ουσιαστικού αυτού τύπου, πριν την έκδοση των εν λόγω φύλλων ελέγχου, είχαν τεθεί ενώπιον του αρμοδίου φορολογικού οργάνου οι ισχυρισμοί και τα στοιχεία του προσφεύγοντος, με συνέπεια η τελικώς εκδιδόμενη πράξη να είναι προϊόν εκτίμησης του συνόλου των στοιχείων του φακέλου».

⁴⁴ Μέντης, ό.π., σελ. 485, 486, Ε.Πριστούρη, σε Ι.Φωτόπουλος, Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σελ. 1780επ., σελ. 1801. Πρβλ. και νομολογία του ΣτΕ επί του άρθρου 68 ν. 2238/10994: Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, φύλλο ελέγχου, ακόμη και αν κατέστη οριστικό κατόπιν διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, όπως είναι η επερχόμενη κατ' εφαρμογή των προαναφερθεισών διατάξεων του ν. **3259/2004**, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στο αρχικό φύλλο (πρβλ. ΣτΕ 402/2014, 2122/2012, 3705/2011, 495/2009, 465, 3293/2008, 572 - 574/2007, 877/2002, 1426/2000). Συνεπώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήσαν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ήδη κατά την έκδοση της πράξης περαίωσης των άρθρων 1-11 του ν. **3259/2004**, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοσή τους (πρβλ. ΣτΕ 3953/2011, 3705/2011, 3296/2008, 574/2007, 2426/2002, 2703/1997, 2473/1996 κλπ). Εξάλλου, κρίσιμος, ως προς τη γνώση ή μη των συμπληρωματικών στοιχείων εκ μέρους του αρμοδίου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. είναι ο χρόνος της υπογραφής της οικείας πράξης επί του ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος από το φορολογούμενο και τον ίδιο (βλ. ΣτΕ 2122/2012, 3293/2008, 574/2007). Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο

Η ρητή καθιέρωση από τη νεοπαγή διάταξη του άρθρου 63 §1 ΚΦΔ της ενιαίας για το σύνολο των φορολογικών αντικειμένων ρύθμισης της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής εγείρει το ζήτημα ενδεχόμενης συρρίκνωσης του κανονιστικού πεδίου της συνταγματικής διάταξης του άρθρου 20§2 Σ.

Αναφορικά με το προϊσχύσαν του άρθρου 6 § 4 ΚΔΔιαδ. καθεστώς, η νομολογία του ΣτΕ παγίως έκρινε ότι η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής θεράπευε την έλλειψη ακροάσεως προ της αρχικής αποφάσεως. Ειδικότερα, είχε κριθεί ότι όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανώτερων οργάνων, η μη τήρηση του ως άνω τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά τη διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.⁴⁵ Η σχετική νομολογιακή κρίση κατέληγε στο δογματικό παράδοξο της κατάφασης ευρύτερης προστασίας στον διοικούμενο στην περίπτωση της ειδικής νομοθετικής κατοχύρωσης του δικαιώματος ακροάσεως εν συγκρίσει με την συνταγματική.⁴⁶ Την εσφαλμένη αυτή νομολογιακή πορεία ανέκοψε η θέσπιση της § 4 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ., στη συνέχεια η νομολογία των φορολογικών διαφορών, αρχής γενομένης με την ΣτΕ Ολ. 2370/2007,⁴⁷ και τέλος η νομολογία των κοινωνικοασφαλιστικών διαφορών. Πλέον η νομολογία κρίνει ότι σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ΚΔΔιαδ), οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του ίδιου άρθρου, που προβλέπουν την υποχρέωση της διοίκησης να καλέσει σε προηγούμενη ακρόαση πρόσωπο εις βάρος του οποίου πρόκειται να ληφθεί ενέργεια ή μέτρο και ρυθμίζουν τις διαδικαστικές λεπτομέρειες άσκησης του ως άνω δικαιώματος, εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή πράξη διατάξεις προβλέπουν τη δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής κατ' αυτής.

Κατά πάγια νομολογία, η παράλειψη τήρησης της διαδικασίας ακρόασης του ενδιαφερομένου συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία δεν καλύπτεται με την άσκηση εκ

φορολογούμενος και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 402/2014, 494, 3947/2012, 304/2003, 919/1997, 3774/1995, 279/1992 κ.ά.). Δες την 857/2015 ΔΕΦΑΘ

⁴⁵ Βλ. ΣτΕ 4447/2012 και βαλε και άλλη νομολογία. Αυστηρή η κριτική της θεωρίας, Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 415, του ίδιου, Η θεραπεία της έλλειψης προηγούμενης ακροάσεως του διοικουμένου στην ενδικοφανή προσφυγή, ΔιΔικ 5/1993, σελ. 928επ, του ίδιου, Περί του δικαιώματος ακροάσεως στην κοινωνικοασφαλιστική διαδικασία, ΕΦΔΔ, 3/2016 Κ. Γώγος, Διαδικαστικά Σφάλματα και Ακύρωση των διοικητικών πράξεων, 2017, σελ. 161 Εθεωρείτο ότι μόνο με την απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής ρυθμίζεται οριστικά η έννομη σχέση.

⁴⁶ Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ. 415, του ίδιου, Η θεραπεία της έλλειψης προηγούμενης ακροάσεως του διοικουμένου στην ενδικοφανή προσφυγή, ΔιΔικ 5/1993, σελ. 928επ, του ίδιου, Περί του δικαιώματος ακροάσεως στην κοινωνικοασφαλιστική διαδικασία, ΕΦΔΔ, 3/2016

⁴⁷ Είχαν προηγηθεί βέβαια αποφάσεις των δικαστηρίων της ουσίας, βλ. ανωτέρω υποσ. 32

μέρους του ενδικοφανούς προσφυγής κατά της εκδοθείσας σχετικής διοικητικής πράξης.⁴⁸ Πιο πρόσφατα, η νομολογία του ΣτΕ κρίνοντας επί διαφοράς ουσίας, προέβη σε περαιτέρω συσταλτική ερμηνεία του δικαιώματος ακροάσεως, καθώς απεφάνθη ότι το δικαίωμα διατύπωσης υπερασπιστικών ισχυρισμών, προς επηρεασμό της διοικητικής κρίσης και απόκρουση της επικείμενης δυσμενούς ρύθμισης θεωρείται ότι υποκαθίσταται από την πράγματι ασκθείσα ενδικοφανή προσφυγή, απαιτείται δε ο ενδιαφερόμενος να επικαλείται ισχυρισμούς, από τους οποίους να στοιχειοθετείται ειδική βλάβη από την παράλειψη της πρωτοβάθμιας ακροάσεως.⁴⁹ Με την 1392/2016 απόφαση του Ε'Τμ. του ΣτΕ συνεστάλη έτι περαιτέρω το κανονιστικό πεδίο των άρθρων 20 §2 Σ και 6§4 ΚΔΔιαδ. αφού -χωρίς παραπομπή στη δυνατότητα επίκλησης από μέρους του θιγόμενου βλάβης από την έλλειψη διενέργειας πρωτοβάθμιας ακροάσεως- επιχειρείται μια επιπλέον συσταλτική του κανονιστικού εύρους των 20§2 Σ και 6§ 4 ΚΔΔιαδ. θεωρητική προσθήκη, συνιστάμενη στην θεώρηση ως εκτελεστής πράξης, προ της εκδόσεως της οποίας πρέπει να τηρηθεί το δικαίωμα ακροάσεως, η εκδιδόμενη κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, στην οποία ενσωματώνεται η αρχική πράξη, η οποία απωλύει κατά νόμο την εκτελεστότητά της.

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένης πλέον της γενικευμένης υποχρέωσης άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής σε όλες τις φορολογικές διαφορές (63 ΚΦΔ, 63 ΚΔΔ) ανακύπτει ζήτημα θεραπείας της νομικής πλημμέλειας της παράλειψης κλήσης του φορολογούμενου σε προηγούμενη ακρόαση διά της διενέργειας εκ των υστέρων ακροάσεως κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής. Παρά τη ρητή και αυτοτελή καθιέρωση των δύο διαδικασιών στον ΚΦΔ (άρθρα 28, 62 ΚΦΔ και 63 ΚΦΔ), η προσήκουσα αντιμετώπιση του ανωτέρω ζητήματος καθίσταται εφικτή μόνο σε συνάρτηση αφενός με τον έλεγχο των λειτουργιών/σκοπών της ακροάσεως και τον σχηματισμό κρίσης περί του βαθμού ικανοποίησης αυτών στην περίπτωση που η διατύπωση ισχυρισμών από μέρους του φορολογούμενου λάβει χώρα στη δευτεροβάθμια διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής αφετέρου με τις συνταγματικές αρχές που διέπουν την επιβολή κάθε είδους φορολογικού βάρους.

⁴⁸ ΣτΕ 2180/2013. Στη θεωρία υποστηρίχθηκε συναφώς ότι η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής δεν καλύπτει την παράλειψη ακροάσεως του ενδιαφερομένου πριν την έκδοση της αρχικής πράξης της διοίκησης, για το λόγο ότι δεν επιτρέπεται η στέρηση από τον ενδιαφερόμενο του πρώτου βαθμού διοικητικής κρίσης. Κύβελος, Η ενδικοφανής προσφυγή, 2η εκδ., σελ. 341επ, Γώγος, ό.π., σελ. 161

⁴⁹ ΣτΕ 3251/2015, η κρίση αυτή όμως είχε διατυπωθεί και στην ΣτΕ Ολ. 4447/2012, έτσι και 98/2015. Έτσι και οι 63/2014 ΔΕΦΠΕΙΡ, 16/2014 ΔΕΦΑΘ, 857/2015 ΔΕΦΑΘ, 110/2014 ΔΕΦΑΘ, 3662/2015 ΔΕΦΑΘ

1. Ενόψει του προστατευτικού σκοπού της ακροάσεως

Όπως έχει επισημανθεί σε πλείστα σημεία του υπό έρευνα τόπου, η προστατευτική λειτουργία της ακροάσεως έχει διττή κατεύθυνση, αποσκοπούσα αφενός στην ευχέρεια που παρέχεται στον φορολογούμενο για έγκαιρο επηρεασμό της κρίσης του αρμόδιου οργάνου της φορολογικής διοικήσεως σχετικά με την μέλλουσα να εκδοθεί, επιβαρυντική των συμφερόντων του πράξη και αφετέρου στην πληρέστερη δυνατή ενημέρωση της διοικήσεως ως προς τα κρίσιμα φορολογικά πραγματικά περιστατικά και νομικά ζητήματα. Παρά τα υποστηριζόμενα στη γερμανική θεωρία, ότι η δυνατότητα θεραπείας του διαδικαστικού σφάλματος συνιστά έκφραση της επιβοηθητικής λειτουργίας των διαδικαστικών δικαιωμάτων έναντι του ουσιαστικού δικαίου,⁵⁰ εστιάζοντας στην αποδοτικότητα και κυρίως στην επιτάχυνση της διαδικασίας,⁵¹ έχει ήδη αναδειχθεί σε πλείστα σημεία του υπό έρευνα τόπου ότι το *status activus processualis* του δικαιώματος ακροάσεως, το οποίο εγγυάται την εντός και διά της διαδικασίας προστασία του φορολογούμενου, πληρούται μέσω της παρεχόμενης δυνατότητας ανάδειξης των άτυπων ιδιορρυθμιών της εκάστοτε περιπτώσεως. Ο καίριος ρόλος του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως μπορεί να γίνει αντιληπτός και κατά την οικονομική ανάλυση του δικαίου, αφού η θεωρία αυτή τοποθετεί το κέντρο βάρους στα οργανωτικά και διαδικαστικά χαρακτηριστικά του αποφασίζοντος μηχανισμού διότι αυτά καθορίζουν το περιεχόμενο των αποφάσεών του.⁵² Η πρωτοβάθμια διαδικασία ακροάσεως είναι στοιχείο εκ των οποίων ουκ άνευ της συνταγματικής υποχρέωσης εξατομίκευσης της φορολογικής ενοχής, διότι η κατά το δυνατόν ορθή και πλήρης διάγνωση του πραγματικού άγει σε διάπλαση της φορολογικής οφειλής σύμφωνα με τις επιταγές των 78 §§ 1,4 Σ και 4§ 5 Σ.⁵³

Ενόψει μάλιστα της λειτουργικής - τελολογικής διαπερατότητας των δύο διαδικαστικών υποχρεώσεων (προηγούμενης ακροάσεως - αιτιολογίας) έπεται ότι έλλειψη προσωπικής αντιπαράθεσεως με τη φορολογική αρχή ως προς τις ουσιώδεις πραγματικές και νομικές παραμέτρους της υπό κρίση περιπτώσεως⁵⁴ συνεπάγεται τη διαμόρφωση ισχνής αιτιολογίας της δυσμενούς ατομικής πράξης ως προς τα ανωτέρω στοιχεία. Κατά συνέπεια παντελής άγνοια ή

⁵⁰ Και όχι αυτοσκοπό, βλ. σχετικά Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Auflage 2018, VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter, Rn. 72

⁵¹ Πρβλ. S. Nöhmer, *Das Recht Auf Anhörung im europäischen Verwaltungsverfahren*, 2012, σελ. 281 "Die Möglichkeit einer Heilung eines Verfahrensverstößes ist Ausdruck der dienenden Funktion des Verwaltungsverfahrenrechts gegenüber dem materiellen Recht". Βλ. και υποσ. 313 σελ. 281

⁵² Δελλής, *ό.π.*, σελ. 225

⁵³ Ρέμελης, *ό.π.*, σελ. 192, Θεοχαροπούλου, *ό.π.*, σελ. 282, Λ. Σωφρονά σε Ι. Φωτόπουλο, *Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας*, 2018, σελ. 765, Μ. Κυπραίό, *Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου*, σελ. 118, Λ. Θεοχαρόπουλο, *Φορολογικό Δίκαιο*, σελ. 160

⁵⁴ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Auflage 2018, VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter, Rn. 84: και σε περίπτωση που στο μεσοδιάστημα ανακλύψουν νεότερα στοιχεία αυτονόητο ότι πρέπει να ακουστεί και επ' αυτών.

ανεπαρκής γνώση των λόγων επί των οποίων η φορολογική διοίκηση βάσισε το δυσμενές μέτρο της πλήττει ευθέως την αξιώσή του για αποτελεσματική δικαστική προστασία κατά το άρθρο 20§1 Σ, αφού ο θιγόμενος δεν γνωρίζει ούτε το «εάν», «πώς», «πότε» της προσβολής της φορολογικής πράξεως ούτε δύναται να διατυπώσει κατά το ενδικοφανές στάδιο πειστικά επιχειρήματα για την ακύρωση ή τροποποίηση της πράξεως, η ορθή διατύπωση των οποίων είναι υψίστης σημασίας ζήτημα, διότι η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού της προσφυγής που πρόκειται να ασκηθεί στη συνέχεια, οι δε επικαλούμενοι με την ενδικοφανή προσφυγή λόγοι ακύρωσης ή τροποποίησης της πράξης ταυτίζονται με τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής (άρθρα).⁵⁵ Κατά λογική ακολουθία η ενεργητική ή παθητική στάση του φορολογούμενου θα είναι προϊόν άγνοιας η δε απώλεια του διαλεκτικού στοιχείου, το οποίο αποτελεί εγγενές στοιχείο του άρ. 20§2 Σ, αφαιμάζει τον αμυντικό του χαρακτήρα, προβάλλοντας μια επιθετική εκδοχή του, ομοιάζουσα περισσότερο σε «οιονεί» δικαστικό αγώνα παρά σε γόνιμη αντιπαράθεση.⁵⁶

Το δυσχερέστερο όμως σημείο ανατροπής της απόφασης, εντοπίζεται στην τάση επιβεβαίωσης της αρχικής πράξης που διακατέχει το όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής. Αυτή η «εγωιστική» στάση του οργάνου της ενδικοφανούς προσφυγής, απορρέει από ένα «διοικητικό - ψυχολογικό δεδουλευμένο»,⁵⁷ το οποίο δεν παύει να λειτουργεί με την ίδια βαρύτητα ακόμα και όταν το αποφασίζον όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής -εδώ η ΔΕΔ- δεν ταυτίζεται -όπως εν προκειμένω στη διαδικασία του άρθρου 63ΚΦΔ- με το εκδόν την πράξη όργανο. Αυτό διότι η ήδη διαταραγμένη επικοινωνιακή σχέση μεταξύ διοίκησης - φορολογούμενου εντείνει τη λογική της επιβεβαίωσης,⁵⁸ κάλυψης και διατήρησης μιας πράξης, η οποία ενδεχομένως δε θα είχε εκδοθεί ποτέ με το περιεχόμενο αυτό, εάν είχε προηγηθεί διαδικασία ακροάσεως. Η θεραπεία του διαδικαστικού σφάλματος της διοικήσεως υπό το πρίσμα του προστατευτικού σκοπού της ακροάσεως, η οποία απηχεί την διαμορφωμένη από τη γερμανική θεωρία αρχή της «πραγματικής θεραπείας» των διαδικαστικών σφαλμάτων, σημαίνει ότι ο φορολογούμενος μπορεί μετά την επανάληψη της ακροάσεως να βρίσκεται στη νομική θέση που θα βρίσκονταν εάν δεν είχε εισχωρήσει η τυπική πλημμέλεια.⁵⁹

⁵⁵ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 420, του ιδίου, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 3521/2015, ΤμΣΤ', ΘΠΔΔ 10/2016, σελ. 931επ, του ιδίου, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 98/2015, ΘΠΔΔ 1/2016, σελ. 61επ

⁵⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 423

⁵⁷ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 424

⁵⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 424

⁵⁹ "Grundsatz der realen Fehlerheilung" Για αυτή κάνουν λόγο οι: Hufen, Rn. 942, ο οποίος τονίζει ότι η αρχή αυτή προϋποθέτει αποζημίωση για την απώλεια του πρώτου βαθμού διοικητικής προδικασίας, Hill, das fehlerhafte Verfahren und seine Folgen im Verwaltungsrecht, σελ. 99, Nöhmer, ό.π., σελ. 282, P. Längenbach, Der Anhörungseffekt, 2017, σελ. 161, N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG, 2011, σελ. 191, Kallerhoff/Mayen σε

Η οικονομική ανάλυση του δημοσίου δικαίου αποδίδει στη συμπεριφορά αυτή τον όρο μεροληψία αυτοεπιβεβαίωσης (confirmation bias) και καταδεικνύει ακριβώς την τάση του ανθρώπου να επεξεργάζεται επιλεκτικά τις νέες πληροφορίες που λαμβάνει, προσπαθώντας υποσυνείδητα να επιβεβαιώσει τις υφιστάμενες θέσεις του,⁶⁰ οφείλεται δε στη γενικότερη τάση διακράτησης (endowment effect), την οποία εμφανίζουν οι άνθρωποι για τα αγαθά που τους ανήκουν.⁶¹

Έτσι, βάσει της αρχής της πραγματικής θεραπείας των διαδικαστικών πλημμελειών, πρέπει οι εγγυήσεις της θεραπείας της ακρόασης να ταυτίζονται με εκείνες των 20 § 2 Σ, 6§ 4 ΚΔΔιαδ., 28 § 1 ΚΦΔ και 62 § 4ΚΦΔ. Αυτό σημαίνει ότι ο θιγόμενος πρέπει να τοποθετείται όχι μόνο για τα πραγματικά ζητήματα -και να συμβάλει στην εξακρίβωσή τους- αλλά και για τα νομικά καθώς και το νομικό συλλογισμό.⁶² Εδώ η δυνατότητα επηρεασμού της διοικήσεως συρρικνώνεται στο μηδέν, διότι είναι ασυγκρίτως ευκολότερο να επηρεάσει ο θιγόμενος μια μη διαμορφωθείσα κρίση παρά να επηρεάσει και να ανατρέψει προς όφελός του ήδη σχηματισθείσα διοικητική κρίση.⁶³ Ακόμα και στην περίπτωση που το όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής, όπως εν προκειμένω η ΔΕΔ- είναι διαφορετικό από το εκδόν την πράξη όργανο έχει υποστηριχθεί ότι αναπτύσσεται μια αλληλεγγύη μεταξύ τους (Behördensolidarität), η οποία επηρεάζει την διαδικασία λήψης απόφασης σε δεύτερο βαθμό, καθώς υποδηλώνει μια πραγματική δέσμευση προς την αρχική πράξη.⁶⁴

Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Auflage 2018, VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter, Rn. 69, οι οποίοι αναφέρουν ότι προϋπόθεση θεραπείας είναι πάντα μια κριτική στάση απέναντι στην πρωτοβάθμια απόφαση.

⁶⁰ Γ. Δελλής, Δήμος και Αγορά, 2018, σελ. 80

⁶¹ Γ. Δελλής, *ό.π.*, σελ. 110, υποσ. 12

⁶² Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Auflage 2018, VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter, Rn. 66, BVerfGE 17, 95; 18, 150, 404

⁶³ Πρβλ. P.Langenhach, *Der Anhörungseffekt*, 2017, σελ. 163, Sachs σε Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 45 Rn. 74: που αναφέρεται ότι συνιστά μεγάλη πρόκληση για τη διοίκηση η αποστασιοποίηση από την ειλημμένη απόφαση. Έτσι και Kopp/Ramsauer, VwVfG § 45, Rn.33, Hoffmann-Riem, σε Hoffmann-Riem/Schmidt-Abmann, *Verfahren und Verfahrensgesetz*, σελ. 9, 46επ

⁶⁴ Hufen/Siegel, *Fehler im Verwaltungsverfahren*, Rn. 940. Ο F.Schoch σε *Heilung unterbliebener Anhörung im Verwaltungsverfahren durch Widerspruchsverfahren?* NVwZ 1983, σελ. 249, 252, 254 αποδίδει αυτή την κατάσταση δέσμευσης απέναντι στην αρχική πράξη με τον τεχνικό όρο που απαντάται στην επιστήμη της χημείας “Verfestigung” (στερεοποίηση).

Η κατάσταση έχει αποτυπωθεί με εξαιρετική ενάργεια από τον Langenhach, *ό.π.*, σελ. 164, ο οποίος αναφέρει ότι φαντάζει παντελώς ουτοπική στο συγκεκριμένο χρονικό σημείο της ενδικοφανούς διαδικασίας η απροκατάληπτη κρίση του οργάνου αναφορικά με την επιβεβαίωση ή τροποποίηση/ακύρωση της διοικητικής πράξης. Πολύ ισχυρές και επίμονες δυνάμεις υποδηλώνουν την διατήρηση της εκδοθείσας πράξεως: λόγοι φήμης της διοικήσεως, διαδικαστικοί τακτικισμοί και -αναλόγως του είδους της σύγκρουσης- η προστασία της διοικητικής αυθεντίας επιτρέπουν την υπόθεση ότι η διοίκηση σε κάθε στάδιο θα επιχειρεί να «σώσει» την πλημμελή πράξη. Πρβλ. και U.Kirschel, *Folgen von Begründungsfehlern.Verwaltungsprozeß, Zivilprozeß, Verwaltungsverfahren*, 2004, σελ. 157, ο οποίος αναφέρει ότι αυτές οι επίμονες δυνάμεις (Beharrungskräfte) διατήρησης της πράξης αυξάνονται έτι περαιτέρω στη διαδικασία ενώπιον δικαστηρίου.

Ενόψει της προστατευτικής λειτουργίας της ακροάσεως φαίνεται ότι ο επηρεασμός της κρίσης του οργάνου, που επιλαμβάνεται της υποθέσεως, εξασθενεί όσο προχωρεί η διοικητική διαδικασία.⁶⁵ Το χρονικό στοιχείο επομένως, όπως αυτό εμφανίζεται μέσω των λέξεων «προηγούμενη» του άρθρου 20 § 2Σ, «προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου» του άρθρου 28 § 1 ΚΦΔ και «πριν την έκδοσή της» του άρθρου 62 § 4 ΚΦΔ, συνδέεται τελολογικά με την προστατευτική λειτουργία της ακροάσεως, σε βαθμό τέτοιο, ώστε να είναι αδύνατος ο επηρεασμός της διοικήσεως στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Ενόψει της αρχής της βεβαιότητας του φόρου και της συνεπεία αυτής αδυναμίας ανάκλησης των φορολογικών πράξεων, η παροχή στον καθ' ου το δυσμενές μέτρο δυνατότητας διαφώτισης και πραγματικού επηρεασμού της διοικητικής κρίσης αποκλείει την ικανοποίηση της προστατευτικής λειτουργίας του δικαιώματος ακροάσεως από την ενδικοφανή προσφυγή. Η θέση αυτή εξακολουθεί να ισχύει ακόμα και απέναντι στο επιχείρημα της κάμψης της οριστικότητας του φόρου διά της ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής,⁶⁶ διότι πρόσδοση προστατευτικής των

⁶⁵ Hufen/Siegel, *ό.π.*, σελ. 380, Rn. 939, Langenbach, *ό.π.*, σελ. 165. Επ' αυτού ο Penidis, (*ό.π.*, σελ. 192) σημειώνει ότι πρόκειται για δύο διαφορετικές διοικητικές ενέργειες διότι η πρώτη συνιστά προηγούμενη ακρόαση και η δεύτερη επανάληψη μιας ανύπαρκτης ή πλημμελούς ακροάσεως. Όσο μεγαλύτερη είναι η χρονική απόσταση μεταξύ της έλλειψης ή της πλημμελούς ακροάσεως και της επανάληψης της ακρόασης, τόσο μικρότερο είναι το κέρδος για τη διοικητική διαδικασία, διότι αυτή θα συνιστά μια νέα, μεμονωμένη ακρόαση χωρίς ουσιαστική δυνατότητα επηρεασμού της διοικητικής πράξης. Τον προβληματισμό αυτό διατύπωσε και το OVG Münster με την από 16. 12.1977 απόφασή του έκρινε ότι σε περίπτωση που εκδοθεί πράξη χωρίς προηγούμενη ακρόαση και η ελλείπουσα ακρόαση επαναληφθεί, τότε δεν μπορεί να αποκλειστεί ο κίνδυνος, στη συγκεκριμένη μεμονωμένη περίπτωση η ύστερη τοποθέτηση του θιγόμενου να μην επηρεάζει ούτε κατ' ελάχιστον την πράξη συγκριτικά με την έγκαιρη ακρόαση. Τον κίνδυνο αυτό ανέχτηκε ο νομοθέτης του § 45 Abs. 2 Nr. 3 VwVfG. Ο λόγος συνεπώς για τον οποίο η ποιοτική υστέρηση μιας ύστερης αν όχι καθυστερημένης ακροάσεως δεν ελήφθη υπ' όψιν υποδεικνύει ότι η αποδοχή του θα σήμαινε την αδυναμία θεραπείας της πλημμελούς ή ελλιπούς ακροάσεως. Για αυτό το λόγο επισημαίνει ο Ramsauer ότι ο νομοθέτης της ως άνω διατάξεως προέβλεψε τη διάταξη αυτή, προκειμένου να περιορίσει τον αριθμό των ενδίκων βοηθημάτων».

⁶⁶ Γ. Μέντης, Η ανάκληση της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος. Η έννοια της οριστικοποίησης, ειδικότερη έκφραση της αρχής της βεβαιότητας του φόρου, και του αμετάκλητου της φορολογικής εγγραφής., *ΔιΔικ*, 1/2019, σελ. 65επ: «Η οριστικότητα της καταλογιστικής του φόρου πράξεως συνιστά αρχή συνιστάμενη στο ότι επ' αυτής δεν επιτρέπεται για οποιοδήποτε λόγο, επιφυλασσομένων τυχόν ειδικών αντίθετων νομοθετικών ρυθμίσεων, η ανάκληση, ακύρωση, ή τροποποίηση διά της διοικητικής οδού ει μη μόνο διά της δικαστικής οδού». Έτσι Λ. Θεοχαρόπουλος, *Φορολογικό Δίκαιον Ι*, τ.Α', ημ. Α', 1981, σελ. 190. Ο όρος «αμετάκλητος» που κρατεί στη θεωρία, όπως τον χρησιμοποιεί ο νομοθέτης στη διάταξη του άρθρου 61 § 4 ν. 2238/1994, δεν έχει την έννοια του αμετάκλητου με την δικονομική έννοια, αλλά με την έννοια του μη ανακλητού από τη φορολογική αρχή. Ν. Σοφοκλέους, *Η αμετάκλητη φορολογική εγγραφή και το δεδικασμένο*, ΔΕΕ, 2000, σελ. 819.

Υπό το προΐσχύσαν του ΚΦΔ καθεστώ, η αρχή της οριστικότητας του φόρου κάμπτονταν στην περίπτωση εμφάνισης συμπληρωματικών στοιχείων (αρ. 68 ν. 2238/1994, 49§3 ν. 2859/2000, 77 ν. 2961/2001) και στην περίπτωση του αρ. 75 ν. 2238/1994, το οποίο προέβλεπε την ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής εγγραφής για τους περιοριστικά αναφερόμενους σε αυτό λόγους. Υπό την ισχύ του ΚΦΔ η οριστικότητα της κάμπτεται στην εδώ εξεταζόμενη περίπτωση του άρθρου 63 ΚΦΔ και στην περίπτωση του άρθρου 34 ΚΦΔ, οπότε και παρέχεται το δικαίωμα στη φορολογική διοίκηση η εξουσία μεταγενέστερης διόρθωσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού λόγω εμφάνισης νέων στοιχείων. Βλ. αναλυτικότερα Λ.Σωφρονά σε Ι. Φωτόπουλος, *ό.π.*, σελ. 767

συμπερόντων του θιγόμενου λειτουργίας σε ένα θεσμό με διαφορετική τελολογία, στερεί από τον τελευταίο ένα αναγκαίο στάδιο διοικητικής προδικασίας.⁶⁷

Τα ανωτέρω οδηγούν στην εκ των προτέρων απόρριψη μιας λογικής «αυτοματισμού» στην θεραπεία της έλλειψης πρωτοβάθμιας ακροάσεως,⁶⁸ διότι κάθε ενδικοφανές όργανο πρέπει να ασχοληθεί εκ νέου με την πλήρη εξέταση της υποθέσεως και μάλιστα όσο πιο «διακριτική» είναι η ευχέρεια του πρωτοβάθμιου οργάνου, όσο ευρύτερα τα περιθώρια εκτίμησης και όσο πιο έντονη η ανάγκη στάθμισης τόσο πιο επιτακτικά τίθεται το ζήτημα της πραγματικής θεραπείας της έλλειψης προηγούμενης ακροάσεως.⁶⁹ Σε αυτές τις περιπτώσεις, κάθε περίπτωση ελλείψεως ακροάσεως δεν αναβάλλει απλώς το αποτέλεσμα της στάθμισης αλλά ενισχύει επιπλέον και τις επίμονες δυνάμεις διατήρησης της πράξης (ψυχολογικό δεδικασμένο).⁷⁰ Η θεραπεία της έλλειψης ακροάσεως μέσω της ενδικοφανούς διαδικασίας και η πρωτοβάθμια διαδικασία ακροάσεως, αδιαφόρως του χρονικού σημείου κατα το οποίο λαμβάνει χώρα η θεραπεία, δεν είναι λειτουργικά ισοδύναμες.⁷¹ Αυτό που μπορεί να υποστηριχτεί είναι μόνο η «προσέγγιση» μιας λειτουργικής ισοδυναμίας, αφαιρουμένου ενός αναπόφευκτου ελάχιστου βαθμού επιρροής.⁷²

⁶⁷ Έτσι και Hufen/Siegel, σελ. 380, Rn. 939

⁶⁸ Hufen, ό.π., Rn.972, 946

⁶⁹ W.-R.Schenke, VwProzR, 15AufL., 2017, Rn. 804a, Hufen, ό.π., σελ. 383, Rn. 946

⁷⁰ Hufen, ό.π., σελ. 391, Rn. 968. Αυτό περαιτέρω συνδέεται με την επιρροή του διαδικαστικού λάθους στο ουσιαστικό περιεχόμενο της πράξης. Έτσι αυτή η «παγίδα» του διαδικαστικού σφάλματος αντανακλάται στη σχέση των §§ 45 και 46 VwVfG. Πιο συγκεκριμένα εάν δεν είναι φανερό κατά την § 46 ότι το διαδικαστικό λάθος της διοικήσεως επηρέασε το περιεχόμενο της πράξης, τότε τυπικά δεν μπορεί να θεραπευτεί κατά την § 45.

⁷¹ Βλ. Σ. Μαυρίδη, Η σχέση δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως και ενδικοφανούς προσφυγής υπό το καθεστώς του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρ. 28 και 63 ΚΦΔ), ΘΠΔΔ 10/2018, σελ. 893επ., όπου ο συγγραφέας καταλήγει ότι η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως διασφαλίζεται με την υιοθέτηση της άποψης ότι μεταξύ του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και της ενδικοφανούς προσφυγής, στο πεδίο ειδικά του φορολογικού δικαίου, λόγω της αρχής της βεβαιότητας του φόρου, δημιουργείται σχέση παραπληρωματικότητας και όχι αλληλοεπικάλυψης. Πρβλ. και κριτική επί της αποτελεσματικότητας της ενδικοφανούς διαδικασίας και την ανάγκη τόνωσης του διαδικαστικού δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως σε www.edd.gr : 1) Αγγελική Λαϊνιώτη, Ενδικοφανείς προσφυγές: Επιστημάνσεις - Παρατηρήσεις- Προτάσεις, 3/2013, Β.Φαϊτάς, Μερικές σκέψεις για την αιτία της καθυστέρησης της απονομής της Δικαιοσύνης και το προτεινόμενο «σύστημα υποχρεωτικής ενδικοφανούς προσφυγής», Λ.Φακίτσα, «Κριτική ανάλυση του προσχεδίου νόμου περί γενίκευσης των ενδικοφανών διαδικασιών στις διοικητικές διαφορές ουσίας», της ίδιας, Πρώτες σκέψεις επί του προσχεδίου νόμου για τη γενίκευση των ενδικοφανών προσφυγών και την κατάργηση ενός βαθμού δικαιοδοσίας.

Nöthmer, ό.π., σελ. 283, Schwarz σε Fehling/Kastner/ Störmer, Verwaltungsrecht, § 45, Rn. 9, Kopp/Ramsauer, VwVfG, § 45 Rn. 5

⁷² Langenbach, ό.π., σελ. 165. Για την έννοια της «κατά προσέγγιση» μόνο «λειτουργικής ισοδυναμίας» βλ. επίσης Kopp/Ramsauer, VwVfG § 45, Rn. 33, H.A.Wolff, Die dienende Funktion der Verfahrensrechte - eine dogmatische Figur mit Aussagekraft und Entwicklungspotential, σε Pitschas, Rainer/Uhle, Arnd, Wege gelebter Verfassung in Recht und Politik, FS R.Scholz, 2007, σελ. 977, 981. Για την έννοια της λειτουργικής ισοδυναμίας των δύο θεσμών βλ. και N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von § 28 VwVfG, 2011, σελ. 191

2. Ενόψει του ειρηνευτικού σκοπού της ακροάσεως

Όπως ήδη σημειώθηκε, η αμφίδρομη λειτουργική - τελολογική σχέση δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως και αιτιολογίας της δυσμενούς πράξεως συμβάλλει στην επίγνωση των νομικών και πραγματικών ζητημάτων της υπό κρίση περιπτώσεως καθ' όλο τους το εύρος, έτσι ώστε η περαιτέρω ενεργητική ή παθητική στάση του θιγόμενου να αποτελεί προϊόν συνειδητής επιλογής για την καλύτερη δυνατή ικανοποίηση των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.⁷³ Η διατύπωση πλήρους, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας, ως αποτέλεσμα της συνεκτίμησης των θέσεων του φορολογουμένου στο προστάδιο της ακροάσεως, δύναται όχι μόνο να συμβάλει στην αποτροπή άσκησης αστήρικτων ενδίκων βοηθημάτων αλλά και στην καλλιέργεια της αναγκαίας για τη συνέχεια του φορολογικού κράτους φορολογικής ηθικής και αυτοσυμμόρφωσης.

Ο ειρηνευτικός σκοπός της ακροάσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εξυπηρετείται μέσω της δευτεροβάθμιας ακροάσεως στο πλαίσιο της ενδικοφανούς διαδικασίας, πόσο μάλλον όταν η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η οποία ρητά συμπεριλαμβάνεται μεταξύ των απαριθμούμενων εκτελεστών τίτλων του άρθρου 45 § 2 εδ. δ'ΚΦΔ, εξοπλίζεται με άμεση εκτελεστότητα και χωρίς καμία περαιτέρω προϋπόθεση οριστικοποίησης, δύναται να αποτελέσει το νόμιμο έρεισμα για την είσπραξη του επιβληθέντος δι' αυτής ποσού φόρου, εντός της προθεσμίας των 30 ημερών από την κοινοποίησή της στον υπόχρεο.⁷⁴ Εάν αναλογιστεί κανείς ότι και η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής είναι 30 ημέρες (63 ΚΦΔ) από την κοινοποίηση της πράξης και ότι οι προθεσμίες καταβολής φόρου (41ΚΦΔ) και άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής τρέχουν παράλληλα, τότε εύλογα μπορεί να υποστηριχθεί ότι υπό το κράτος συνθηκών έντονης χρονικής πίεσης και με δεδομένη την ανεπαρκή -λόγω ελλείπουσας ακροάσεως- αιτιολογία της πράξεως, η διατύπωση επιχειρημάτων στο πλαίσιο της ενδικοφανούς διαδικασίας θα είναι οπωσδήποτε επιπόλαιη και επιφανειακή. Εφόσον η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού (63 § 8 ΚΦΔ, 63 ΚΔΔ) της άσκησης προσφυγής ενώπιον των δικαστηρίων της ουσίας και με δεδομένη την ταυτότητα των λόγων ενδικοφανούς προσφυγής και δικαστικής προσφυγής, παρέπεται ότι ο ειρηνευτικός σκοπός της ακροάσεως δεν ικανοποιείται διά της θεραπείας της ελλείψεως ακροάσεως από την ενδικοφανή διαδικασία, η οποία αποτελεί κατ' ουσία «προθάλαμο» της δικαστικής αίθουσας και «προκαταρκτικό στάδιο» της ένδικης διαδικασίας.⁷⁵ Η μαζική μετάθεση της ουσιαστικής εξατομικευμένης κρίσης στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής προκαλεί περαιτέρω ζητήματα χρονοκαθυστέρησης και συσσώρευσης

⁷³ Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, ό.π., σελ. 427επ, του ιδίου, Η θεραπεία της ελλείψεως προηγούμενης ακροάσεως του διοικουμένου στην ενδικοφανή προσφυγή, ό.π., σελ. 932

⁷⁴ Μέντης, ό.π., σελ. 491

⁷⁵ Ε.Πρεβεδούρου, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 3521/2015, ΘΠΔΔ 6/2016, σελ. 566

υποθέσεων και διαταράσσει την ισορροπία μεταξύ των κατοχυρωμένων στο άρθρο 26 Σ κρατικών λειτουργιών.⁷⁶ Ο ειρηνευτικός σκοπός της ακροάσεως έγκειται ακριβώς στην άρση της νομοτελειακής αντίφασης που προκαλείται είτε με την ανοχή της σώρευσης υποθέσεων κατά τρόπο ώστε η εκδίκασή τους να είναι πάντα ανεπίκαιρη είτε της παρέμβασης της διοικήσεως στην κατεύθυνση του ουσιώδους περιορισμού της προσβασιμότητας στο δικαστήριο, καθώς τον δια φωτίζει σχετικά με τις επερχόμενες κινήσεις του.

3. Ενόψει του νομιμοποιητικού σκοπού της προηγούμενης ακροάσεως

Η διενέργεια πρωτοβάθμιας ακροάσεως διασφαλίζει την τήρηση της αρχής της νομιμότητας από μέρους της διοικήσεως κατά την εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής, αφού η αντιπαράθεση με τη φορολογική αρχή πριν την έκδοση της πράξης αναδεικνύει τις άτυπες ιδιορρυθμίες των υπό κρίση πραγματικών φορολογικών περιστατικών, ώστε η υπαγωγή αυτών στο νομοθετικό φορολογικό περιστατικό να είναι σύμφωνη με τις αρχές της βεβαιότητας και ισότητας του φόρου. Είναι ευνόητο ότι η ανάδειξη της υποκειμενικής διάστασης δεν μπορεί να επέλθει στο στάδιο της δευτεροβάθμιας ακροάσεως, κατά το οποίο η προσβαλλόμενη με ενδικοφανή προσφυγή πράξη έχει ήδη εκδοθεί και εξοπλιστεί με άμεση εκτελεστικότητα και η σχετική φορολογική εγγραφή έχει οριστικοποιηθεί. Οι χρόνιες, εγγενείς παθογένειες της διοικητικής διαδικασίας δεν καταλείπουν περιθώριο για εκτίμηση των ειδικών περιπτώσεων κατά την ενδικοφανή διαδικασία,⁷⁷ ιδιαίτερα υπό το καθεστώς του άρθρου 63 ΚΦΔ όπου η ενδικοφανής διαδικασία αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος (63§8ΚΦΔ). Συνέπεια αυτής της διοικητικής ακαμψίας είναι η εμφάνιση φαινομένων τυποποίησης,⁷⁸ ασύμβατων με τις συνταγματικές αρχές

⁷⁶ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 427

⁷⁷ Παρά το ότι το ΕΔΔΑ βούλο ότι τα δικαστήρια πρέπει να είναι σε θέση να απαντούν σε όλους τους ισχυρισμούς (απόφαση της 27.9.2011, Menarini Diagnostics S.R.L. κατά Ιταλίας, 43509/08, σκ. 57-65, απόφαση της 16.6.2009, απόφαση της 4.3.2004, Silvester's Horeca Service κατά Βελγίου, 47650/99 σκ. 25-30), παρά το ότι οι πολίτες επιμένουν πάντα στα δικόγραφα τους, σχεδόν από ένστικτο, να προβάλουν τέτοιους υποκειμενικής φύσης ισχυρισμούς, αυτοί απορρίπτονται ως αλυσιτελείς, νόμω αβάσιμοι κλπ, με ελάχιστες αντίθετες μειοψηφούσες φωνές (ΣΕ 962/2013). Έτσι, η επίκληση οικονομικής αδυναμίας δεν δικαιολογεί την απαλλαγή από τις επιβαρύνσεις, η έλλειψη παντός είδους δόλου ή αμέλειας δεν ενδιαφέρει, οι παραβάσεις είναι αυστηρά τυπικές, ο τρόπος επιμέτρησης προστίμων, φόρων κλπ αντικειμενικός και απολύτως προδιαγεγραμμένος από το νόμο. Ως εκ τούτου, τα περιθώρια εκτίμησης τόσο των δικαστηρίων, όσο και των όποιων επιτροπών -εφόσον αυτές επιμένουν να είναι «νομοκεντρικές»- είναι περιορισμένα, όση «φιλική διάθεση» κι αν υπάρχει.

⁷⁸ Λαζαράτος ό.π., σελ. 429-430, Lazaratos, Rechtliche Auswirkungen der Verwaltungsautomation auf das Verwaltungsverfahren, 1989, σελ. 31επ, 81επ, 105επ: Υπό την έννοια της τυποποίησης, η οποία εκφράζει το βαθμό συνάρτησης του επιδιωκόμενου σκοπού με την αποδοτικότητα, γίνονται αντιληπτές οι κάθε είδους πραγματικές, υπηρεσιακές/εργασιακές και οικονομικές συνθήκες, υπό τις οποίες η διοίκηση πρέπει να εκπληρώσει τα καθήκοντά της. Ο συγγραφέας αναφέρει ότι ειδικά στο πεδίο του φορολογικού δικαίου η τυποποίηση συνιστά μια προσπάθεια

φορολόγησης και την ανάγκη εξατομίκευσης. Απόπειρα θεραπείας της πρωτοβάθμιας ακροάσεως στο πλαίσιο της δευτεροβάθμιας δεν είναι αποτελεσματική ούτε για την ίδια τη φορολογική αρχή όπως κατωτέρω θα καταδειχθεί.(αναπομπή)

V. Η θεραπεία της προηγούμενης ακροάσεως από την ενδικοφανή προσφυγή

Εκ των ανωτέρω διεφάνη ότι ο προστατευτικός, ειρηνευτικός και νομιμοποιητικός σκοπός της ακροάσεως ικανοποιούνται πλήρως μόνο όταν η ακρόαση του θιγόμενου από το δυσμενές μέτρο λαμβάνει χώρα πριν την έκδοση της αρχικής πράξης. Η έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου άνευ προηγούμενης ακροάσεως δεν συνεπάγεται απλώς τη χρονική μετατόπιση της υποθέσεως του φορολογουμένου αλλά την απώλεια του ουσιωδέστερου διαδικαστικού προνομίου, αυτού του επηρεασμού της διοικητικής κρίσης, η οποία τελεί σε ένα στάδιο υπό διαμόρφωση και πάντως όχι τελικό.⁷⁹ Για τη δυνατότητα θεραπείας της έλλειψης προηγούμενης ακροάσεως από την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί επιγραμματικά να διατυπωθεί ότι δεν σημαίνει απλά την αυτοματοποιημένη θεραπεία ενός διαδικαστικού σφάλματος, αλλά πολύ περισσότερο αυτή η επανάληψη της διαδικαστικής ενέργειας επέρχεται διά α) της διενέργειάς της στο κατάλληλο χρονικό σημείο (αυτό όπως αναπτύχθηκε είναι το συντομότερο δυνατό), β) από την αρμόδια διοικητική αρχή (η οποία θα αντιπαρατεθεί πλήρως με την υπόθεση) και γ) κατ' αποτελεσματικό τρόπο (ο οποίος συνίσταται στην πραγματική άρση της έλλειψης ακροάσεως και στην νομική και πραγματική εξίσωση του φορέα του δικαιώματος με τη θέση στην οποία θα βρίσκονταν εάν δεν είχε εμφιλοχωρήσει η πλημμέλεια.⁸⁰

Η πρόβλεψη ενδικοφανούς διαδικασίας ακόμα και η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι μετά την εισαγωγή του άρθρου 6 § 4 ΚΔΔιαδ. θεραπεύουν τους σκοπούς που επιτυγχάνονται διά της πρωτοβάθμιας ακροάσεως.⁸¹ Η πλημμέλεια της μη χορήγησης

γεφυροποίησης της «συστηματικής ασυμφωνίας» μεταξύ του διοικητικού κανόνα, του δέοντος και της διοικητικής πραγματικότητας, του όντος.

⁷⁹ Έτσι ο Hufen αναφέρει μια σειρά διαπιστώσεων προκειμένου να καταλήξει ότι πρόκειται για «αθεράπευτες» πλημμέλειες, μεταξύ των οποίων είναι 1) όταν ο νόμος προβλέπει τη λήψη ενός διοικητικού μέτρου αναγκαστικά πριν την έκδοση της πράξεως, διότι μετά απολύεται ο προστατευτικός σκοπός του, όταν η έκδοση της πράξεως είναι άμεσα εκτελεστή, 3) όταν προκύπτει ότι η αρχική αρχή έδρασε κατά τέτοιο τρόπο, ώστε είναι πλέον πραγματικά και νομικά αδύνατο στην αρχή που επιλαμβάνεται της πράξεως στη συνέχεια να ενεργήσει σαν να ήταν η πρωτοβάθμια αρχή. Hufen, ό.π., σελ.381-382, Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, 9. Auflage 2018, VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter, Rn. 72

⁸⁰ Hufen, ό.π., Rn. 970

⁸¹ Και στη γερμανική θεωρία οι §§ 45, 46 διαγράφουν μια τάση οικονομοποίησης του διοικητικού δικαίου. Σκοπός του περιορισμού της δυνατότητας θεραπείας αποκλειστικά διαδικαστικών πλημμελειών είναι η επαύξηση της αποδοτικότητας της διοικητικής μηχανής, η σταθερότητα των διοικητικών αποφάσεων και η ασφάλεια δικαίου. Βλ.

ακροάσεως ορθώς δεν διορθώνεται και αυτό αναγνωρίστηκε από τη νομολογία του ΣτΕ τόσο αναφορικά με το θεσμό της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς όσο και με τον θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής στα λοιπά πλην του φορολογικού πεδία.⁸²

Η διάταξη της §3 του άρθρου 63 ΚΦΔ ακολουθεί την πάγια κατεύθυνση της νομολογίας. Όπως σημειώθηκε ήδη, η ΔΕΔ δεν υποχρεούται αλλά απόκειται στη διακριτική της ευχέρεια να καλέσει τον φορολογούμενο σε ακρόαση, εντός της προθεσμίας των 120 ημερών για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου αυτός να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως, εντός πέντε ημερών το αργότερο, ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.⁸³ Η διάταξη αυτή ευθυγραμμίζεται με την παγίως υποστηριζόμενη στη νομολογία άποψη της άσκησης του δικαιώματος ακροάσεως μέσω αιτήσεως.⁸⁴ Κατ' αναλογία όπου ο νόμος προβλέπει ενδικοφανή προσφυγή χωρίς να ρυθμίζει περαιτέρω το ζήτημα της προφορικής ακροάσεως (δεύτερη ακρόαση) η υποβληθείσα έγγραφη αίτηση συνιστά την ακρόαση. Η ενδικοφανής προσφυγή επιτελεί δηλαδή το ρόλο της έγγραφης αιτήσεως στην πρωτοβάθμια βασική διαδικασία και καλύπτει αφ' εαυτής τις συνταγματικές απαιτήσεις του άρθρου 20 § 2 Σ αναφορικά με την πράξη που θα εκδοθεί επί της ασκηθείσης ενδικοφανούς προσφυγής.⁸⁵ Έτσι ο θιγόμενος ιδιώτης δεν έχει αξίωση για μια προφορική δεύτερη ακρόαση, εφόσον αυτό δεν προβλέπεται νομοθετικά, η δε φορολογική αρχή δεν υποχρεούται να ικανοποιήσει σχετικό αίτημά του και άρα άρνησή της δεν συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.⁸⁶ Ο ΚΦΔ (και η ΠΟΛ 1064/2017) προκρίνει -έχοντας απόλυτη για αυτό εκτιμητική ευχέρεια- τον έγγραφο τύπο της ενδικοφανούς προσφυγής. Αυτό βέβαια δε σημαίνει ότι η διοίκηση δεν υποχρεούται στο πλαίσιο της καλής της πίστης να συνεκτιμά τις ατομικές ιδιορρυθμίες κάθε περιπτώσεως και κατόπιν σταθμίσεως σύμφωνα με την αρχή της

σχετικά A. Voßkuhle, Duldung rechtswidrigen Verwaltungshandelns? Zu den Grenzen des Opportunitätsprinzips. Die Verwaltung 29, 1996, σελ. 531επ, A.v. Arnould, Rechtssicherheit. Perspektive Annäherungen an eine idee directrice des Rechts, Tübingen 2006, σελ. 304-307, Hufen/Siegel, Fehler im Verwaltungsverfahren, Rn. 911-917, οι οποίοι υποστηρίζουν ότι η θεραπεία βασίζεται στη σκέψη ότι μια διόρθωση είναι πάντα ταχύτερη, οικονομικότερη και αποδοτικότερη όταν λαμβάνει χώρα ενώπιον της διοικήσεως αντί του δικαστηρίου. Αναφορικά με την §45 του γερμανικού VwVfG ο νομοθέτης επέλεξε την πιο ορθολογική λύση για τη διοίκηση.(Rn. 934, 935), P. Langenbach, Der Anhörungseffekt, 2017, σελ. 159

⁸² 2180/2013

⁸³ Αρ. 3 § 2 ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση ΑΑΔΕ

⁸⁴ Λαζαράτος, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 98/2015, ό.π., σελ. 61επ.

⁸⁵ Λαζαράτος, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 98/2015, ό.π., σελ. 61επ.

⁸⁶ Λαζαράτος, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 98/2015, ό.π., σελ. 61επ.

αναλογικότητας να καταλήγει στον τύπο ακρόασης που εξυπηρετεί καλύτερα το δικαίωμα του ενδιαφερομένου.⁸⁷

Ο ΚΦΔ στο εδ. γ' της § 3 του άρθρου 63 ρυθμίζει και το ζήτημα της προσκόμισης νέων στοιχείων ή επίκλησης νέων πραγματικών περιστατικών. Αναγνωρίζοντας ο νομοθέτης του ΚΦΔ ότι σε μια τέτοια περίπτωση η διοίκηση πρόκειται να αποστεί από την υποβληθείσα (ενδικοφανή προσφυγή) αίτηση και να την απορρίψει επί τη βάση πραγματικών δεδομένων ή/και αποδεικτικών στοιχείων κείμενων εκτός αυτής, προβλέπει την υποχρέωση της ΔΕΔ να καλέσει σε ακρόαση τον φορολογούμενο. Η πρόβλεψη χορήγησης δεύτερης ακρόασης στην περίπτωση που ανακύψουν νέα στοιχεία είναι απολύτως σύμφωνη με τον προστατευτικό σκοπό και τον αμυντικό χαρακτήρα της 20§ 2 Σ, διότι πλήρης ακρόαση σημαίνει την δυνατότητα του διοικούμενου να εκφράσει γραπτώς ή προφορικώς τις απόψεις του για όλα τα πραγματικά περιστατικά, αποδεικτικά στοιχεία και νομικά δεδομένα επί των οποίων θα στηριχθεί η τελική σε βάρος του πράξη.⁸⁸

Ενόψει της διαμορφωθείσας νομολογίας τίθεται το ερώτημα εάν η έλλειψη πρωτοβάθμιας ακρόασης και μη προβολή της κατά το στάδιο της ενδικοφανούς διαδικασίας επιτρέπουν την προβολή του σχετικού λόγου περί παραβίασεως του θεμελιώδους αυτού διαδικαστικού δικαιώματος το πρώτον με το δικόγραφο της προσφυγής.⁸⁹ Στο ερώτημα προσήκει καταφατική

⁸⁷ Βλ. οικείο κεφάλαιο, Λαζαράτος, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 98/2015, ό.π., σελ. 61επ: Το κράτος υποχρεούται να διευκολύνει τον πολίτη στην ακώλυτη άσκηση του ατομικού δικαιώματος. Άρα μόνο όταν αυτός κωλύεται αντικειμενικά, ex ante και με βάση την αρχή της αναλογικότητας. 98/2015

⁸⁸ Λαζαράτος, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 98/2015, ό.π., σελ. 61επ., BVerfGE 17, 95; 18, 150, 404; OVG Münster InfAuslR 1983, 244, Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter, 9. Aufl. 2018, Rn. 66 και § 45 VwVfG Rn. 84, Penidis, ό.π., σελ. 193

⁸⁹ Kallerhoff/Mayen σε Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz, 9. Auflage 2018, VwVfG § 28 Anhörung Beteiligter, Rn. 73, και η γερμανική θεωρία κατόπιν αλλαγής του Abs. 2 § 45 VwVfG δέχεται ότι μπορεί να γίνει μέχρι τον δεύτερο βαθμό δικαιοδοσίας (Tatsacheninstanz). Υπό το προγενέστερο καθεστώς ήταν εφικτή έως το ενδικοφανές στάδιο. Αλλά και σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ η θεραπεία της ελλείψεως ακρόασης είναι δυνατή μόνο μέχρι το πέρας της διοικητικής διαδικασίας. Απόφαση του ΔΕΚ της Rs. 107/82, AEG, Slg. 1983, Rn. 29, ΔΕΚ Rs. 44/85 Hochbaum u. Rawes, Slg. 1987, Rn. 10. Έχει κριθεί όμως ότι και κατά τη διάρκεια της διοικητικής διαδικασίας μια θεραπεία της ακρόασης μπορεί να υπό προϋποθέσεις να είναι απαράδεκτη, όταν λαμβάνει χώρα πολύ αργά για το σχηματισμό άποψης ή όταν για πρακτικούς λόγους δεν μπορεί πλέον να εκπληρώσει τον σκοπό της. Απόφαση του Δικαστηρίου της 10ης Ιουλίου 2001, Ismeri Europa Srl κατά Ελεγκτικού Συνεδρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Υπόθεση C-315/99 P, σκ. 31. Σε παλαιότερη νομολογία του ΔΕΕ έκανε δεκτή τη θεραπεία της ελλείψεως ακρόασης ενώπιον του δικαστηρίου (ΔΕΕ Rs. 85/76, Hoffmann-La Roche/Kommission, σκ. 14επ.) παρόλο που με προηγούμενη απόφασή του είχε απορρίψει ρητά τη σχετική δυνατότητα (ΔΕΕ Rs. 17/74, Transocean Marine Paint/Kommission, σκ. 20επ.). Αυτή η κρίση του ωστόσο δεν κράτησε. Έτσι αποκλείεται η θεραπεία του διαδικαστικού σφάλματος ενώπιον του δικαστηρίου κατά το ΔΕΕ με την αιτιολογία ότι σε διαφορετική περίπτωση η διοίκηση θα παρέμενε ατιμώρητη για την παράβαση των διαδικαστικών διατάξεων. ΔΕΕ Rs. C-204/00 P, Aalborg Portland, Slg. 2004, Rn. 104, ΔΕΕ Rs. C-61/95, Ελλάδα κατά Επιτροπής, Slg. 1998, σκ. 40, Ismeri Europa Srl κατά Ελεγκτικού Συνεδρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Υπόθεση C-315/99 P, σκ. 31, ΔΕΕ Rs. 138/79, Roquette Freres, Slg. 1980, Rn. 33, ΔΕΕ C-39/94, SFEI, Rn. 67, Πρωτ. EK Rs. T-32/91, Solvay II, Rn. 53, Schlussanträge GA Wagner, ΔΕΕ, Rs. 30/78, Distillers Company Schwarze, Europäisches Verwaltungsrecht, σελ. 1370, S. Nöhmer, ό.π., σελ. 254-255, Booß σε Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 230 EGV, Rn. 102

απάντηση εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις. Πρώτη προϋπόθεση είναι η παράλειψη της ακροάσεως στην πρωτοβάθμια βασική διαδικασία και η παραδεκτή -λόγω έλλειψης ορθής και πλήρους ενημέρωσης- παράλειψη του σταδίου της ενδικοφανούς διαδικασίας. Δεύτερη προϋπόθεση είναι η λυσιτελής προβολή της παραβάσεως των 20 § 2, 6§4, 28 §1, 62§4, υπό την έννοια της προβολής των ουσιωδών εκείνων ισχυρισμών, οι οποίοι αν ετίθεντο σε γνώση της διοικήσεως θα μπορούσαν να επηρεάσουν την εκτίμηση των πραγμάτων από αυτή, ειδικά δε στη φορολογική διαδικασία απαιτείται η επίκληση και απόδειξη βλάβης από την παράβαση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως βάσει του άρθρου 79 § 5 β'ΚΔΔ, διαφορετικά η διαδικαστική έλλειψη των άρθρων αυτών θεραπεύεται ενώπιον του δικαστηρίου της ουσίας. Σε αυτή την περίπτωση ο σχετικός λόγος προβάλλεται παραδεκτά κατά το 6 § 4 ΚΔΔιαδ., διότι το δικαίωμα ακροάσεως πριν την έκδοση της αρχικής πράξης εφαρμόζεται πλήρως ακόμα και όταν προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία.⁹⁰

Το γεγονός ότι με την ενδικοφανή προσφυγή δεν προεβλήθη η έλλειψη προηγούμενης ακροάσεως δεν καθιστά απαράδεκτο τον σχετικό λόγο προσφυγής ενώπιον του πρωτοβάθμιου Δικαστηρίου, εφόσον, εν πάση περιπτώσει, δεν προκύπτει ότι είχαν γνωστοποιηθεί στον διοικούμενο οι συνέπειες μη άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής και άρα ο προσφεύγων δεν προέβαλε με το δικόγραφο της προσφυγής όλες τις αιτιάσεις του επί του δικαιώματος ασκήσεως της προσφυγής και της εκτάσεως αυτού. Με άλλα λόγια, η διοικητική υποχρέωση ενημερώσεως του διοικουμένου ως προς την ενδικοφανή προσφυγή δεν καταλαμβάνει απλώς την επισήμανση των εννόμων συνεπειών της μη ασκήσεως αυτής επί του παραδεκτού του κυρίου ενδίκου βοηθήματος, αλλά και επί της παραδεκτής εκτάσεώς του.⁹¹ Εάν δηλαδή λόγος δεν προεβλήθη ενώπιον του ενδικοφανούς οργάνου αν και μπορούσε, και προβάλλεται το πρώτον με το δικόγραφο της προσφυγής ενώπιον του δικαστηρίου της ουσίας είναι απαράδεκτος, ακριβώς διότι καθιστά ανενεργό την ενδικοφανή διαδικασία, η οποία αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού για την άσκηση του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής.⁹² Αντιστρόφως, εάν λόγος περί παραβίασης του δικαιώματος ακροάσεως έχει προβληθεί λυσιτελώς ενώπιον του ενδικοφανούς οργάνου, έμεινε όμως από αυτό αναπάντητος, δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο το πρώτον απόφασης του

⁹⁰ Το ίδιο ισχύει βάσει του 6§4 ΚΔΔιαδ. και στην περίπτωση που ο διοικούμενος δεν εκφράσει τις απόψεις του στην πρωτοβάθμια διαδικασία και ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλοντας λυσιτελώς την έλλειψη προηγούμενης ακροάσεως.

⁹¹ ΣτΕ 1394/2009 και 3114/2010, Π. Λαζαράτος, Περί του δικαιώματος ακροάσεως στην κοινωνικοασφαλιστική διαδικασία, ΕΦΔΔ, 3/2016

⁹² Μέντης, ό.π., σελ. 498

δικαστηρίου, διότι δε μπορεί το τελευταίο να υποκαταστήσει το ενδικοφανές όργανο σε μια μη ασκηθείσα εξουσία του.⁹³

VI. Η τελολογικά συνεπής λύση

Βάσει της νομολογιακής παραδοχής περί νομικής πλημμέλειας λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και της ως εκ τούτου ακύρωσης και αναπομπής της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή τίθεται το ερώτημα εάν ο ΚΦΔ προβλέπει - αν δύναται να υποστηριχθεί από την έννομη τάξη ένα αποδοτικό σύστημα διαδικαστικών εγγυήσεων που θα διασφαλίζει τη ratio του 20 § 2 Σ σε περίπτωση θεραπείας της ελλείψεως πρωτοβάθμιας ακροάσεως ή εάν μπορεί να αντικατασταθεί ο κανόνας της θεραπείας της διαδικαστικής παράλειψης.

1. Αναστολή εκτέλεσης της αρχικής απόφασης

Έχει ήδη αναφερθεί σε πολλά σημεία του παρόντος ότι ο ΚΦΔ έχει καταργήσει την έννοια του νόμιμου τίτλου (αρ. 74 §1 ν. 2238/1994) και αναγνωρίζει πλέον μόνο την έννοια του «εκτελεστού τίτλου» του άρθρου 45 § 2 ΚΦΔ. Κατά συνέπεια δεν υφίσταται πλέον στον ΚΦΔ η διάκριση μεταξύ «βεβαιώσεως εν ευρεία εννοία» και «βεβαιώσεως εν στενή εννοία» («ή ταμειακής βεβαίωσης»). Εκ των ανωτέρω παρέπεται ότι και η πράξη προσδιορισμού του φόρου υπό το καθεστώς του ΚΦΔ εξοπλίζεται με άμεση εκτελεστότητα, δύναται δηλαδή, άνευ άλλης τινός προϋποθέσεως οριστικοποίησώς της, παρά μόνο της κοινοποίησώς της, να αποτελέσει νόμιμο έρεισμα για την είσπραξη του επιβαλλόμενου δι' αυτής ποσού φόρου.

Η ρύθμιση αυτή ενεργοποιεί έντονα τον προστατευτικό και αμυντικό μηχανισμό της ακροάσεως στο στάδιο της πρωτοβάθμιας διαδικασίας, ιδιαίτερα αν ληφθεί υπ' όψιν ότι από της κοινοποίησώς της πράξεως οι προθεσμίες άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής (30 ημέρες, 63 § 1 ΚΦΔ) και καταβολής του φόρου τρέχουν παράλληλα (30 ημέρες, 41 § 3 ΚΦΔ), μετά την πάροδο δε των 30 ημερών το Δημόσιο δύναται βάσει του εκτελεστού τίτλου (45 ΚΦΔ) να προβεί στην αναγκαστική είσπραξη του ποσού. Βάσει αυτών σε περίπτωση που δεν έλαβε χώρα ακρόαση κατά

⁹³ Μέντης, ό.π., σελ. 498. Ορθό είναι να περιορίζεται το απαράδεκτο της το πρώτον ενώπιον του δικαστηρίου προβολής λόγου, στους λόγους εκείνους, ο οποίοι μπορούσαν να προβληθούν ενώπιον του διοικητικού οργάνου και δεν προεβλήθησαν, κατ' ανάλογη εφαρμογή του 96 § 2ΚΔΔ. Έτσι οψιγενείς και άλλοι ισχυρισμοί μπορούν να προβληθούν παραδεκτώς το πρώτον ενώπιον δικαστηρίου, το οποίο εξετάζοντας το παραδεκτό του προβαλλόμενου λόγου θα πρέπει να κρίνει αιτιολογημένα, αν η μη επίκλησή τους στην ενδικοφανή διαδικασία είναι δικαιολογημένη. ΣτΕ Ολ. 2468/2008, 893/2013

το στάδιο της πρωτοβάθμιας διαδικασίας, ακόμα και αν προβλέπεται στάδιο ενδικοφανούς διαδικασίας, ο προστατευτικός και αμυντικός χαρακτήρας της ακροάσεως πλήττονται εάν εντός του ως άνω διαγραφόμενου πλαισίου ο θιγόμενος από το δυσμενές μέτρο δεν έχει τη δυνατότητα να επιτύχει την αναστολή της πράξης προσδιορισμού φόρου μέχρι την ενδεχόμενη ακύρωση ή τροποποίησή της από το ενδικοφανές όργανο.

Ο νόμος δεν χορηγεί ανασταλτικό αποτέλεσμα ούτε στην προθεσμία για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ούτε στην άσκησή της, εάν όμως εντός της 30ήμερης προθεσμίας καταβληθεί το 50% του ποσού του φόρου και ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, αναστέλλεται το 50% του φόρου.⁹⁴ Περαιτέρω, ούτε η προθεσμία ούτε η υποβολή αιτήσεως αναστολής έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα,⁹⁵ μεγάλο δε πρόβλημα εντοπίζεται στην υποχρέωση ταυτόχρονης υποβολής της αιτήσεως αναστολής με την ενδικοφανή προσφυγή, έτσι ώστε αυτή να θεωρείται εκπρόθεσμη ακόμα και αν κατατεθεί σε διαφορετική ημέρα, εντός πάντως της προθεσμίας άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.⁹⁶ Εάν η αίτηση αναστολής γίνει δεκτή από τη ΔΕΔ, αναστέλλεται η υποχρέωση καταβολής του αρχικού 50% του αμφισβητούμενου φόρου και κατ' ακολουθίαν αναστέλλεται και το υπόλοιπο 50% αυτού, αφού χορηγηθείσης της αναστολής, δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής ούτε του υπόλοιπου 50% του φόρου.⁹⁷ Αυτή η νομοθετική ρύθμιση του συστήματος χορήγησης αναστολής είναι εμφανές ότι περιστέλλει ασφυκτικά το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως του φορολογούμενου, διότι εντός της εξαιρετικά σύντομης προθεσμίας των 30 ημερών ούτε ο διοικούμενος μπορεί να προετοιμάσει ικανοποιητικά την άμυνά του ούτε η ήδη υπερφορτωμένη διοίκηση να εντρυφήσει σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση και να δεχτεί ή να απορρίψει το αίτημα, κατόπιν σταθμίσεως τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας. Αλλά και εντός του χρονικού διαστήματος που μεσολαβεί από την κατάθεση της αιτήσεως αναστολής έως την έκδοση απόφασης επ' αυτής, ο φορολογούμενος μένει ολοκληρωτικά απροστάτευτος, ευελπιστώντας στην επίδειξη καλής πίστης από μέρους της διοικήσεως και στην τήρηση της αρχής της χρηστής διοικήσεως, ώστε αυτή να μην προχωρήσει σε εκτέλεση εκκρεμούσης της αιτήσεως αναστολής. Σε περίπτωση όμως ρητής ή σιωπηρής απόρριψης της αίτησης αναστολής, οφείλεται στο Δημόσιο το σύνολο του αμφισβητούμενου με την ενδικοφανή προσφυγή φόρου, έχον ήδη καταστεί ληξιπρόθεσμο και απαιτητό. Μέχρι δε της εκδόσεως ρητής απορριπτικής η παρερχομένης της προθεσμίας των 120 ημερών, σιωπηρής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής, ο

⁹⁴ 63 § 3 ΚΦΔ

⁹⁵ 63 §4 ΚΦΔ

⁹⁶ Μέντης, σελ. 503

⁹⁷ Η § 4 του άρθρου 63 ΚΦΔ ορίζει ότι χορήγηση αναστολής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου. Πρβλ. και την προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 74§6 ν. 2238/1994 και την επ' αυτής διαμορφωθείσα νομολογία ΣτΕ Ολ.1538/2015.

φορολογούμενος δεν έχει το δικαίωμα να ακουστεί από το διοικητικό δικαστήριο ούτε στο επίπεδο της προσωρινής δικαστικής προστασίας.⁹⁸

Προς επίρρωση των ανωτέρω σχετικά με την αδυναμία θεραπείας της έλλειψης ακροάσεως στην πρωτοβάθμια διαδικασία, η διάταξη της § 4 του άρθρου 63 ορίζει ότι το αίτημα αναστολής γίνεται δεκτό μόνο στην περίπτωση που η καταβολή του ποσού του φόρου θα συνεπάγονταν την πρόκληση ανεπανόρθωτης βλάβης στον φορολογούμενο και σε αντίθεση με τη χορήγηση δικαστικής αναστολής δεν προβλέπεται όταν η ενδικοφανής προσφυγή παρίσταται προδήλως βάσιμη.⁹⁹ Η εισαχθείσα ρύθμιση αναφορικά με την τήρηση του δικαιώματος ακροάσεως σημαίνει ότι ακόμα και αν οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί παρίστανται ως προδήλως βάσιμοι δε θα είναι εντούτοις σε θέση να εξασφαλίσουν την αναστολή της πράξης εάν δεν προκαλούν σε αυτόν ανεπανόρθωτη βλάβη και άρα ο θιγόμενος από το μέτρο δεν δύναται να περιέλθει σε κατάσταση ανάλογη με εκείνη στην οποία θα βρισκόταν εάν είχε προηγηθεί πρωτοβάθμια ακρόασή του.

Αδικοιολόγητη φαίνεται σύμφωνα με τις θέσεις του παρόντος και η ρύθμιση του εδ. β΄ της § 3 του άρθρου 63 ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία απορρίπτεται ως απαράδεκτο αίτημα αναστολής που υποβάλλεται ενώπιον της ΔΕΔ επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση. Ο επικαλούμενος κατά την αιτιολογική έκθεση του νόμου δικαιολογητικός λόγος εξαίρεσης από τη δυνατότητα αναστολής βασίζεται στην απορρέουσα από τη φορολογική δήλωση του διοικούμενου αξίωση της φορολογικής διοικήσεως και όχι στην κίνηση της διαδικασίας με πρωτοβουλία των ελεγκτικών οργάνων. Ο περιορισμός της δυνατότητας αναστολής είναι απαράδεκτος για τους εξής λόγους: πρώτον διότι η φορολογική δήλωση κατά τη νομική της φύση αποτελεί υποχρέωση σύμπραξης του φορολογούμενου στη φορολογική διαδικασία, αποσκοπούσα στην εξατομίκευση της φορολογικής του οφειλής και δεν αφιέται στη σχετική διακριτική του ευχέρεια, γεγονός που αποδεικνύεται τόσο από την πρόβλεψη επιβολής κυρώσεων σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της ή παράλειψης υποβολής της ή ανακρίβειας του περιεχομένου της όσο και από το γεγονός ότι ο ΚΦΣ στο άρθρο 45 την αναγνωρίζει ως εκτελεστό τίτλο.¹⁰⁰ Δεύτερον και σημαντικότερο, όπως έχει γίνει δεκτό στην παρούσα, η διοίκηση ενδέχεται να αφίσταται της δηλώσεως του φορολογουμένου, στην περίπτωση που προκύψουν νέα στοιχεία. Υπό το πρίσμα αυτό και ενόψει του εν προκειμένω εξεταζόμενου ζητήματος -της δυνατότητας θεραπείας της παράλειψης ακροάσεως στον πρώτο

⁹⁸ Μέντης, ό.π., σελ.493

⁹⁹ Επ.Αν. ΣτΕ Ολ, 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.

¹⁰⁰ Βλ. Ε. Πριστούρη σε Ι. Φωτόπουλος, ό.π., σελ. 1800, Φορτσάκη/Σαββαΐδου, 2013, σελ. 492-493, Κ.Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 602-603

βαθμό διά της χορηγήσεως αναστολής- η διάταξη αυτή αντιστρατεύεται την § 5 του περί ου ο λόγος άρθρου, η οποία αναφέρεται σε υποχρέωση ακροάσεως σε περίπτωση εμφάνισης νέων στοιχείων, ακριβώς διότι παραγνωρίζει την πιθανότητα αποστασιοποίησης της διοικήσεως από τα δηλωθέντα τη στιγμή που το ίδιο άρθρο στην § 5 αναγνωρίζει την υποχρέωση ακροάσεως όταν υπάρχουν νέα στοιχεία.

Υπό το κρατούν σύστημα οργάνωσης του συστήματος αναστολής που θεσπίζει ο ΚΦΔ, ακρόαση του θιγόμενου στο δεύτερο βαθμό αποδεικνύεται αλυσιτελής, αφού δεν δύναται να ανατρέψει τις συντελεσθείσες καταστάσεις που ενδεχομένως να επισυμβούν έως την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

2. Επαναφορά των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση

Από τις αρχές του κράτους δικαίου απορρέει η αξίωση του φορολογούμενου πολίτη για επαναφορά των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση,¹⁰¹ όταν για λόγους παράλειψης ή πλημμελούς ενημερώσεώς του αναγόμενος στην έλλειψη πρωτοβάθμιας ακροάσεως, απωλύει την προθεσμία άσκησης του κατάλληλου ενδίκου βοηθήματος.¹⁰² Στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, όπου η πράξη προσδιορισμού του φόρου είναι άμα τη εκδόσει της άμεσα εκτελεστή, σχετικό διαδικαστικό σφάλμα της διοικήσεως θα οδηγούσε στην απώλεια της τριακονθήμερης προθεσμίας άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής -και την ίδια ημέρα υποβολής αιτήματος αναστολής καταβολής του ποσού του φόρου- με αποτέλεσμα το χρέος να καταστεί ληξιπρόθεσμο και απαιτητό.¹⁰³ Είναι επόμενο ότι αυτή η δυσμενής για τα συμφέροντα του ενδιαφερομένου εξέλιξη απορρέει από διαδικαστικό σφάλμα της διοικήσεως και δεν ανάγεται στη σφαίρα ευθύνης του θιγόμενου. Έτσι η υποβολή αίτησης επαναφοράς των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση επιτελεί διπλό ρόλο στοχεύοντας αφενός στην πραγμάτωση του 20§1Σ και αφετέρου στην διασφάλιση του προστατευτικού πεδίου του 20 § 2Σ. Σε κάθε περίπτωση η κατάφαση της επαναφοράς των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση απαιτεί έλεγχο της ανυπαρξία υπαιτιότητας από μέρους του φορολογούμενου και της αιτιώδους συνάφειας του διαδικαστικού σφάλματος της παράλειψης ακροάσεως από μέρους της διοικήσεως απέναντι στην απώλεια της προθεσμίας άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής. Ο έλεγχος αυτός βασίζεται σε κριτήρια αντικειμενικά. Δύναται να αποσκοπεί είτε στην διασφάλιση ευρύτερης προστασίας στον θιγόμενο αναδεικνύοντας τη σημασία

¹⁰¹ Πρβλ. και § 60 Abs. 1 VwGO

¹⁰² Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, ό.π., σελ. 433επ, του ιδίου, Η θεραπεία της ελλείψεως προηγουμένης ακροάσεως του διοικουμένου στην ενδικοφανή προσφυγή, ό.π., σελ. 935επ.

¹⁰³ Μέντης, ό.π., σελ. 493

της διαδικαστικής φύσης των δικαιωμάτων και την ερμηνεία των προθεσμιών προς όφελός του είτε στην ασφάλεια του δικαίου και στην προσπάθεια αποσυμπύεσης της κρατικής μηχανής. Έτσι αν στοχεύει στον πρώτο στόχο η αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της έλλειψης πρωτοβάθμιας ακροάσεως και απράκτου παρόδου της προθεσμίας αρκεί να βασίζεται σε μια αντικειμενική περί αυτού κρίση, εφόσον δε δεν συντρέχουν άλλοι λόγοι υπαιτιότητας του θιγόμενου, πρέπει να συνάγεται αμάχητο τεκμήριο ανυπαρξίας υπαιτιότητάς του και σε συνδυασμό με αυτό να χορηγείται ικανοποιητική προθεσμία ανάπτυξης των ισχυρισμών του. Εάν στοχεύει στη δεύτερη περίπτωση απαιτείται πρόσφορη αιτιότητα μεταξύ της έλλειψης ακροάσεως και της παθητικής στάσης του διοικούμενου, για λόγους δε διοικητικής αποτελεσματικότητας πρέπει να χορηγείται συντομότερη σε σχέση με την προηγούμενη περίπτωση προθεσμία.

3. Η προβλεπόμενη στον ΚΦΔ δυνατότητα αναπομπής

Η ανάλυση που προηγήθηκε κατέδειξε ότι η τελολογική συστολή της έννοιας της προηγούμενης ακροάσεως δεν είναι συμβατή με τον προστατευτικό, ειρηνευτικό και νομιμοποιητικό σκοπό της ακροάσεως ούτε μπορεί να αναπληρωθεί διά της χορηγήσεως από τη διοίκηση αιτήσεως αναστολής, υπό το κρατούν στον ΚΦΔ σύστημα αναστολής.

Ο νόμος δεν αναφέρεται ρητά στην εξουσία αναπομπής,¹⁰⁴ συνάγεται ωστόσο αυτή η εξουσία της από τη δυνατότητα της ΔΕΔ για ακύρωση των πράξεων λόγω τυπικών πλημμελειών κατά το εδ. δ' της § 6 του άρθρου 63 ΚΦΔ.¹⁰⁵ Έτσι η ΔΕΔ έχει τη σχετική εξουσία αναπομπής υπό την προϋπόθεση της ακύρωσης διά της αναπεμπτικής αποφάσεως της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου,¹⁰⁶ κατ' αναλογία προς τα ισχύοντα υπό το καθεστώς του ΚΔΔ, όπου ο δικαστής κατά τα άρθρα 79 και 97 έχει την εξουσία αναπομπής της υπόθεσης στην εκδούσα αρχή προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακροάσεως και

¹⁰⁴ Μέντης, ό.π., σελ. 483, ΠΟΛ 1002/2013

¹⁰⁵ 3/2018, 316/2018, 3223/2015 ΔΕΔ. Η ΔΕΔ αναπέμπει στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη για περαιτέρω έλεγχο βάσει των διαπιστώσεων που αναφέρονται στην απόφασή της.

¹⁰⁶ Η αναπομπή της υπόθεσης από τη ΔΕΔ πρέπει να χωρεί στις περιπτώσεις εκείνες δεν έχει αρμοδιότητα αναπλήρωσης, συμπλήρωσης ή θεραπείας των πλημμελειών της προσβαλλόμενης πράξης, οι οποίες ανάγονται σε διαδικαστικά σφάλματα της εκδούσας αρχής. Η εξουσία αναπομπής αφορά την περίπτωση των τυπικών και όχι των ουσιαστικών πλημμελειών, δεν μπορεί δηλαδή η ΔΕΔ να αναπέμπει για λόγους που αφορούν την αιτιολογία ή την εκτίμηση πραγματικών περιστατικών, αφού έχει εξουσία μερικής ή ολικής ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης, η δε απόφαση της ΔΕΔ αποτελεί τίτλο εκτελεστό σύμφωνα με το 45 § 2 περ. η' ΚΦΔ. Μέντης, ό.π., σελ. 484

εκ νέου εκδόσεως πράξεως απαλλαγμένης από την πλημμέλεια της έλλειψης πρωτοβάθμιας ακροάσεως.¹⁰⁷

Η λύση της αναπομπής ωστόσο πρέπει να αντιμετωπιστεί με τον δέοντα σκεπτικισμό, διότι καθολική εφαρμογή της σε κάθε περίπτωση παράλειψης ακροάσεως πριν την έκδοση της αρχικής πράξης και την ικανοποίηση των συμφερόντων των φορολογουμένων δυσχεραίνει και την πρόοδο της διοικητικής διαδικασίας ανακόπτει. Κάθε περίπτωση αναπομπής συνεπάγεται τη διενέργεια τεσσάρων διαδικασιών και συγκεκριμένα μια αρχική διαδικασία, στην οποία παρελήφθη η διενέργεια ακροάσεως, τη δεύτερη ενώπιον της ΔΕΔ, η οποία διαπιστώνει την πλημμέλεια και αναπέμπει στην εκδούσα αρχή, την τρίτη κατά την οποία η τελευταία αποφαινεται εκ νέου επί της υποθέσεως, τηρουμένου του διαδικαστικού τύπου της προηγούμενης ακροάσεως του φορολογουμένου και μια τέταρτη, ενώπιον της ΔΕΔ, η οποία αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού για την άσκηση ενδίκου βοηθήματος ουσίας, εφόσον ο φορολογούμενος θεωρεί ότι παρά τη διενέργεια ακροάσεως πλήττεται από το περιεχόμενο της πράξεως. Είναι επομένως προφανές ότι η αναπομπή μπορεί να καταλήξει ένα δυσανάλογο μέτρο για την ικανοποίηση των συμφερόντων των μερών της φορολογικής διαδικασίας, η οποία κατά τα λοιπά πρέπει να διακρίνεται από πρόθεση αποφυγής γραφειοκρατικών λύσεων και επιδίωξη αμεσότητας και ευελιξίας στην επιβολή του φόρου.¹⁰⁸

Ο θεσμός της δυνητικής παραπομπής που έχει προταθεί από τον Καθηγητή Λαζαράτο, είναι η στάθμιση μεταξύ του θεσμού της υποχρεωτικής παραπομπής, η οποία αναμφίβολα συρρικνώνει το κανονιστικό πεδίο του 20 § 1, εφόσον δεν εξασφαλίζει έγκαιρη και αποτελεσματική προστασία στον θιγόμενο, και στην θεραπεία της έλλειψης πρωτοβάθμιας ακροάσεως στο ενδικοφανές στάδιο. Αυτός ο τύπος παραπομπής που διατάσσεται από το ενδικοφανές όργανο κατόπιν αιτήσεως του θιγόμενου φέρει κατά κύριο λόγο το πλεονέκτημα της διενέργειας in concreto σταθμίσεως μεταξύ της ανάγκης ικανοποίησης της έλλειψης ακροάσεως ή του δικαιώματος σε αποτελεσματική δικαστική προστασία και της ανάγκης για ταχεία εκκαθάριση των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου. Παράλληλα αναδεικνύει το «ουσιώδες» του διαδικαστικού τύπου της προηγούμενης ακροάσεως, αφού η διοίκηση γνωρίζοντας τη δυνατότητα δυνητικής αναπομπής γίνεται πιο φειδωλή στην έλλειψη πρωτοβάθμιας ακροάσεως, μειώνοντας τις αναποτελεσματικότητες της κρατικής παρέμβασης. Ο έλεγχος της νομικής και ουσιαστικής ορθότητας της υποθέσεως που εγγυάται ο θεσμός της δυνητικής παραπομπής εξασφαλίζει και την πληρότητα της αιτιολογίας της

¹⁰⁷ Έτσι η νομολογία των δικαστηρίων της ουσίας κρίνει ότι η έλλειψη πρωτοβάθμιας ακροάσεως καθιστά την πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και αναπέμπει την απόφαση στον εκδόν όργανο. ΔΕφ Αθ 2798/2015, 370/2015, 802/2015, 1479-81/2015, ΔΕφΠειρ 132-135/2014, 330/2014, ΔΠρΡοδ 207/2015

¹⁰⁸ Seer, σε Tipke/Lang, Kirchhof

πράξης προσδιορισμού του φόρου, η οποία ως δημόσια επιλογή είναι αδιανόητο να μην συνοδεύεται από την απαιτούμενη τεκμηρίωση,¹⁰⁹ διευκολύνοντας παράλληλα το έργο του διοικητικού δικαστή. Να σημειωθεί τέλος ότι ο θεσμός της δυνητικής παραπομπής εκφράζει την - κατά την οικονομική ανάλυση του δικαίου- ώσμωση των διαδικαστικών μορφών δημόσιας δράσης, καθώς πραγματώνει το σκοπό της θέσπισης δημόσιας ρύθμισης στο όνομα της ευημερίας, αφενός διότι δι' αυτής τηρείται η αρχή της νομιμότητας (τήρηση του 20 § 1 αλλά και 25Σ) αφετέρου διότι προάγει μέσω του τρόπου παραγωγής της την αποτελεσματικότητα της δημόσιας δράσης.¹¹⁰

¹⁰⁹ Γ. Δελλής, ό.π., σελ. 345

¹¹⁰ Δελλής, ό.π., σελ. 341

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο

§ 1. Το ζήτημα της λυσιτελούς προβολής λόγων παραβίασεως του δικαιώματος ακροάσεως

I. Η θεωρία της λυσιτέλειας

Η διττή φύση του δικαιώματος ακροάσεως είναι δεδομένη. Οι θετικές εξωτερικότητες που συνεπάγεται η άσκησή του είναι ευεργετικές τόσο για τον φορέα του, αφού η δυνατότητα επηρεασμού και άρα «συνδιαμορφώσεως» του περιεχομένου της δυσμενούς πράξεως αυξάνει την από μέρους του «αποδοχή» της, όσο και για τη φορολογική αρχή, διότι η επικοινωνιακή διάδραση μεταξύ φορολογουμένου και φορολογικής αρχής αίρει ασάφειες του πραγματικού και συμβάλλει στην ορθή και σύμφωνη προς τα άρθρα 4 § 5 και 78 §§ 1, 4 Σ υπαγωγή του στο νομοθετικό φορολογικό περιστατικό, ώστε να επέλθει εντέλει η εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής.

Η άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως, όπως άλλωστε και κάθε θεσμού δημόσιας παρεμβάσεως, συνεπάγεται εντούτοις και αρνητικές εξωτερικότητες, ένα κοινωνικό κόστος δηλαδή, το οποίο εάν δεν «εσωτερικοποιηθεί» αυξάνει την αναποτελεσματικότητα της συναλλαγής αυτής, εκτρέποντάς την από τη βέλτιστη κατανομή των πόρων.¹ Είναι πράγματι γεγονός ότι η άκαμπτη προσήλωση στη διενέργεια προηγούμενης ακροάσεως οδηγεί άνευ ετέρου στην επίταση των χρονοβόρων διαδικασιών, στην επιβράδυνση της δράσεως των διοικητικών οργάνων και στην ένταση φαινομένων γραφειοκρατίας, προκαλώντας πραγματικό αδιέξοδο στη διοίκηση.² Επειδή όμως στο φιλελεύθερο σύστημα του σύγχρονου φορολογικού κράτους ο λόγος του κόστους προς το όφελος της συναλλαγής αποτελεί -κατά το θεώρημα του Coase- και δείκτη μετρήσεως της αποτελεσματικότητάς της, το διαδικαστικό δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως υποβάλλεται από τα διοικητικά δικαστήρια στη δοκιμασία της λυσιτέλειας, προκειμένου να κριθεί, εάν η διαδικαστική παρατυπία της ελλείψεως ή πλημμελούς ασκήσεως του δικαιώματος ακροάσεως προκάλεσε εν τοις πράγμασι βλάβη στα συμφέροντα του θιγόμενου, ικανή να επιφέρει την ακύρωση της φορολογικής πράξεως.

¹ Γ. Δελλής, Δήμος και Αγορά, 2018, σελ. 78

² Π. Λαζαράτος, Το δικαίωμα ακροάσεως στη διοικητική διαδικασία, 1992, σελ., του ιδίου, Αποτελεσματικότητα της διοικήσεως: Ένα νομικό επιχείρημα με συνταγματική θεμελίωση, ΤοΣ 4/1991, σελ. 509επ

Η ratio επομένως της επιβαλλόμενης διά του «νομολογιακού χειρισμού»³ της λυσιτέλειας τελολογικής συστολής του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως είναι η εξασφάλιση της οικονομίας της διαδικασίας,⁴ όπως επιτυγχάνεται μέσω του περιορισμού των διαδικαστικών τύπων στο απολύτως αναγκαίο μέτρο προς αποφυγή «άχρηστων μορφών διοικητικού κόστους».⁵ Έτσι σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, δεν αρκεί η απλή επίκληση παραβιάσεως του διαδικαστικού δικαιώματος του άρθρου 20 § 2 Σ αλλά για το λυσιτελές της προβολής λόγου περί παραβιάσεως του 20 § 2 Σ απαιτείται και παράλληλη αναφορά των ισχυρισμών που ο ενδιαφερόμενος θα προέβαλε ενώπιον της διοικήσεως, εάν είχε κληθεί, και οι οποίοι είναι ουσιώδεις, υπό την έννοια ότι θα μπορούσαν να επηρεάσουν την εκτίμηση των πραγμάτων από τη φορολογική αρχή.⁶

Η νομολογιακή παραδοχή της λυσιτέλειας συνιστά ρωγμή στο πεδίο της διοικητικής διαδικασίας και δηλώνει την υπό όρους παράκαμψη του ελέγχου των κανόνων της εξωτερικής νομιμότητας της εκδοθείσης πράξεως, όταν επί της ουσίας αποκλείεται η έκδοση πράξεως με διαφορετικό περιεχόμενο. Αυτή η «αποκλίνουσα νομολογιακή συμπεριφορά»⁷ προσανατολίζεται στην σύμφωνη με το ουσιαστικό δίκαιο αναβάθμιση του διαδικαστικού αποτελέσματος και στην ταυτόχρονη υποβάθμιση του κατεξοχήν διαδικαστικού τύπου διοικητικής εξωστρέφειας, της προηγούμενης ακροάσεως του ενδιαφερομένου, αφού ενδεχόμενη δικαστική ακύρωση της νομικά πλημμελούς λόγω μη τηρήσεως του τύπου πράξεως και αναπομπή της στο αρμόδιο όργανο, θα συνιστούσε το δίχως άλλο επιβράδυνση της φορολογικής διαδικασίας εξατομικεύσεως της φορολογικής οφειλής. Αλλά και στο επίπεδο της θεωρίας του ενωσιακού δικαίου, επιχειρείται η εξίσωση ενός διαδικαστικού σφάλματος με τον όρο του ουσιώδους της τυπικής διατάξεως του άρθρου 263 εδ. β' ΣΛΕΕ. Η αυστηρή θεώρηση του παραλληλισμού αυτού οδηγεί στο συμπέρασμα

³ Παπαγεωργίου, ό.π., σελ. 1205-1218

⁴ J.Schwarze, *Europäisches Verwaltungsrecht, Entstehung und Entwicklung im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft*, 2 Aufl. 2005, σελ. 1368, S. Nöhmer, *Das Recht auf Anhörung im europäischen Verwaltungsverfahren*, 2013 σελ. 256, Η νομολογία του ΔΕΕ δέχεται την έννοια της «λυσιτέλειας» για λόγους οικονομίας της διαδικασίας καθώς και για λόγους λειτουργικότητας της διοικήσεως. Ενόψει συνεπώς της αρχής της αποτελεσματικότητας της διοικήσεως ένα διοικητικό μέτρο δεν επιτρέπεται να αρθεί, το οποίο στη συνέχεια κατόπιν τήρησης όλων των διαδικαστικών κανόνων θα έπρεπε να εκδοθεί με το ίδιο ακριβώς περιεχόμενο., O.Mader, *Verteidigungsrechte im europäischen Gemeinschaftsverwaltungsverfahren*, 2006, σελ. 277: Κατάφαση της δραστηκότητας του επιχειρήματος της οικονομίας της διαδικασίας μπορεί να νοηθεί αποκλειστικά σε αυτό το στενό πλαίσιο., Πρβλ. V. Kapsali, *Les droits des administrés dans la procédure administrative non contentieuse : étude comparée des droits français et grec*, 2015, σελ. 500

⁵ Δελλής, ό.π., σελ. 355

⁶ ΣτΕ 754/2018, 88/2018, 1620/2017, 39/2017, 540/2017, 3139/2014, 1873/2014, 1368-69/2014, 3578, 3871/2013, 2180/2013, ΣτΕ Ολομ. 4447/2012, 948/2012, 2383/2012, 4821/2012

⁷ Π.Παραράς, *Και μια περιττή απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας*, ΔτΑ, 20/2003, σελ. 1203

ότι δεν πρόκειται για την παράβαση ενός ουσιώδους τύπου αλλά για την ουσιώδη παράβαση ενός τύπου.⁸

Το Συμβούλιο της Επικρατείας κατέληξε στην έννοια της λυσιτέλειας προφανώς επηρεασμένο από τη συγγενή επί του ζητήματος νομολογία του Conseil d'Etat περί ανενεργών (αλυσιτελών) λόγων (moyens inopérants), ως τέτοιων νοουμένων των λόγων που στρέφονται κατά της in concreto μοναδικής νόμιμης -εξ επόψεως ουσιαστικού δικαίου- διοικητικής πράξεως, την οποία η διοίκηση εκδίδει κατά δέσμια αρμοδιότητα, ακύρωσή της δε στην περίπτωση αυτή στερείται νοήματος και οφέλους για τον προσφεύγοντα, διότι η διοίκηση είναι υποχρεωμένη να εκδώσει την ίδια κατά περιεχόμενο πράξη.⁹

Βαθύτερη όμως απόπειρα αναζητήσεως ενός τελολογικού ερείσματος της νομολογιακής αυτής κατασκευής καταλήγει στην § 46 του γερμανικού Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και στην αντίστοιχη § 127 του γερμανικού Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.¹⁰ Αμφότερες οι διατάξεις

⁸ S. Nöhmer, Das Recht auf Anhörung im europäischen Verwaltungsverfahren, 2013 σελ. 256, Gundel, Justiz- und Verfahrensgrundrechte, σε D.Ehlers/U.Becker, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, De Gruyter, Berlin 2014, §20, Rn. 14.

⁹ Κ. Γώγος, Οι αλυσιτελείς τυπικοί λόγοι ακυρώσεως επί πράξεων δέσμιας αρμοδιότητας, ΔτΑ 50/2011, σελ. 405, του ιδίου Διαδικαστικά Σφάλματα και Ακύρωση των Διοικητικών Πράξεων, 2017, σελ. 255 με πληθώρα περαιτέρω παραπομπών στη γαλλική θεωρία, Β.Καυάλη § 589, σελ. 481

¹⁰ Πρβλ. στη γερμανική θεωρία την αντίστοιχη διάταξη της § 127 AO: “Die Aufhebung eines Verwaltungsakts, der nicht nach § 125 nichtig ist, kann nicht allein deshalb beansprucht werden, weil er unter Verletzung von Vorschriften über das Verfahren, die Form oder die örtliche Zuständigkeit zustande gekommen ist, wenn keine andere Entscheidung in der Sache hätte getroffen werden können” και την § 46 VwVfG n.F.: “Die Aufhebung eines Verwaltungsaktes, der nicht nach § 44 nichtig ist, kann nicht allein deshalb beansprucht werden, weil er unter Verletzung von Vorschriften über das Verfahren, die Form oder die örtliche Zuständigkeit zustande gekommen ist, wenn offensichtlich ist, dass die Verletzung die Entscheidung in der Sache nicht beeinflusst hat”. Η διάταξη της § 127 AO, η οποία έχει τεθεί ως μέσο άμυνας της διοικήσεως (R.Rößler Aufhebung eines abgabenrechtlichen Verwaltungsakts wegen Form- und Verfahrensfehler, NJW 1981, σελ. 436), αντιστοιχεί στην προϊσχύσασα ομοίου περιεχομένου διάταξη της § 46, η οποία αφορούσε αποκλειστικά την περίπτωση δέσμιας αρμοδιότητας της διοικήσεως, ενώ η νέα διάταξη περιλαμβάνει και περιπτώσεις διακριτικής ευχέρειας. Η «έλλειψη εναλλακτικής» επομένως που απαιτεί η νέα διάταξη αντιστοιχεί στις πράξεις δέσμιας αρμοδιότητας και στις πράξεις συρρικνώσεως της σχετικής διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως στο 0. Η συνέπεια της αλλαγής είναι ότι η νέα διάταξη παρέχει τη δυνατότητα της παραλείψεως διαδικαστικών σταδίων στη μεμονωμένη περίπτωση με σκοπό την επιτάχυνση της διαδικασίας και συνιστά για το λόγο αυτό ένα μέσο άμυνας της διοικήσεως. Η νέα διάταξη συνιστά τη θετικοδικαιϊκή αποτύπωση της έως τώρα διαμορφωθείσας νομολογίας περί ελλείπουσας αιτιώδους συνάφειας και της σημασίας των διαδικαστικών διατάξεων αναφορικά με το περιεχόμενο της πράξης. Έτσι N. Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von §28 VwVfG, 2011, σελ. 205

Βλ. και Nöhmer, ό.π., σελ. 287: Η διαφορά της νέας διατάξεως από την παλαιά είναι ότι πλέον δεν τίθεται το ερώτημα εάν στην υπό κρίση περίπτωση δεν θα μπορούσε να είχε ληφθεί απόφαση με διαφορετικό περιεχόμενο (ob keine andere Entscheidung in der Sache hätte ergehen können) αλλά εάν το εκάστοτε σφάλμα μπορεί να επιδράσει στην διαμόρφωση του περιεχομένου της πράξεως. Στις περιπτώσεις ελλείψεως νομικής εναλλακτικής καθώς και στις περιπτώσεις όπου η διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως συρρικνώνεται στο 0 η ακύρωση της πράξης όπως πάντα αποκλείεται. Στις λοιπές αποφάσεις διακριτικής ευχέρειας τίθεται το ερώτημα εάν η παράβαση μπορεί πραγματικά να επηρεάσει το περιεχόμενο της πράξεως. Η νέα διάταξη της § 46 δεν προσανατολίζεται αστηρά μόνο στο ορθό αποτέλεσμα της πράξεως αλλά τονίζει emphaticά την ορθότητα της διαδικασίας λήψεως αποφάσεως.

Sachs, σε Stelkens/Bonk/Sachs, §46 VwVfG, Rn. 18, Kopp, § 46 VwVfG, Rn. 11 αναφέρουν σχετικά με τη σχέση των §§ 45 και 46 ότι ενώ η διάταξη της § 45 οδηγεί στην παρανομία της πράξεως, η § 46 προσπαθεί να τη σώσει, και οι δύο

αυτές, αφού δέχονται τη σχετικοποίηση των διαδικαστικών πλημμελειών, προκειμένου να μην ανακοπεί η διαδικαστική πρόοδος, βασίζονται, κατά τη γνώμη σύμπασας της θεωρίας και της νομολογίας, σε μια υποβοηθητική της πραγματώσεως των ουσιαστικού δικαίου αξιώσεων του φορέα τους λειτουργία των διαδικαστικών δικαιωμάτων. Πιο συγκεκριμένα, το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, ως κανόνας εξωτερικής νομιμότητας της διοικητικής πράξεως, γίνεται μεν αντιληπτό ως δικαιοκρατική εγγύηση ταχθείσα υπέρ του ιδιώτη, δεν παύει όμως να αποτελεί και το μέσο προς πραγμάτωση της ουσιαστικής ορθότητας και νομιμότητας της εκδοθησόμενης αποφάσεως και όχι αυτοσκοπό.^{11, 12}

Πρέπει πάντως να σημειωθεί ότι ο «μετριασμός εις την τυπικολογίαν» μέσω της εμπειρικής διακρίσεως των τυπικών και διαδικαστικών ρυθμίσεων σε ουσιώδεις και επουσιώδεις συνιστά μια απόπειρα άρσεως της αέναης σχέσης εντάσεως μεταξύ της ανάγκης προστασίας των ιδιωτών και της διασφαλίσεως εσωτερικά ορθών και ποιοτικών πράξεων και της ταχύτητας και

§§ μπορούν να εφαρμοστούν παράλληλα, εάν όμως εφαρμοστεί η § 45 και θεραπευτεί η πλημμέλεια, τότε δεν υπάρχει πεδίο εφαρμογής της § 46. Αντιθέτως η εφόρμαγη της § 46 σε καμία περίπτωση δεν περιορίζει τη μεταγενέστερη θεραπεία σύμφωνα με την § 45. Ακόμα όμως και αν δεν μπορεί να εφαρμοστεί η § 45 και η τυπική πλημμέλεια της ακροάσεως δε μπορεί να θεραπευτεί, η § 46 μπορεί να εφαρμοστεί. Έτσι Nöhmer, σελ. 288. Η σχετικότητα της § 46 αφορά μόνο την αξίωση άρσεως της και δεν αποκλείει την παρανομία της πράξεως, η οποία πηγάζει από την μη θεραπευθείσα πλημμέλεια. Παρομοίως και στον γερμανικό ΑΟ. Πρβλ. Fritsch σε Koenig, ΑΟ, § 127, Rn. 6, όπου αναφέρεται ότι τα αντίστοιχα άρθρα περί θεραπείας της πλημμελούς πράξεως και λυσιτέλειας αλληλοσυμπληρώνονται. Έτσι: α) Εάν ένα διαδικαστικό σφάλμα έχει θεραπευτεί κατά την § 126 ΑΟ, τότε δεν βρίσκει εφαρμογή η § 127 ΑΟ., β) Εάν παραλείφθηκε μια πιθανή θεραπεία κατά την § 126 ΑΟ, τότε η § 127 ΑΟ εναντιώνεται στην αξίωση ακυρώσεως. Πρέπει πάντως να σημειωθεί ότι η § 127 αποκλείει την αξίωση ακυρώσεως του φορολογούμενου και όχι της διοικήσεως. Έτσι Ratschow, σε Klein ΑΟ, § 127, Rn.15.

¹¹ Sachs, σε Stelkens/Bonk/Sachs, §46 VwVfG, Rn. 18, Η έλλειψη ακροάσεως παραμένει επομένως χωρίς συνέπειες όταν το διαδικαστικό σφάλμα δεν είναι καθοριστικό για την πρόοδο της διαδικασίας ή η παράβαση θεωρείται δευτερεύουσας σημασίας. ΔΕΕ, Rs. 100-103-80, S.A. Musique Diffusion Francaise, σκ. 30, Nöhmer, ό.π., σελ. 258 Έτσι όταν διαπιστώνεται ότι η ακρόαση δεν επηρέασε το περιεχόμενο της πράξεως, η παράλειψη της υποχρεωτικής ακροάσεως δεν επιφέρει ακυρότητα στο εκάστοτε μέτρο. Απόφαση του ΔΕΕ C-301-87, Γαλλία/Επιτροπής, σκ. 31

¹² Πρβλ. V. Kapsali, Les droits des administrés dans la procédure administrative non contentieuse: étude comparée des droits français et grec, επί της απόφασης Danthony, όπου η συγγραφέας αναφέρει ότι με την απόφαση αυτή επισημοποιήθηκε ο περιορισμένος χαρακτήρας του ελέγχου της εξωτερικής νομιμότητας. Δι' αυτής η Ολομέλεια του γαλλικού Συμβουλίου της Επικρατείας απεφάνθη ότι εάν οι διοικητικές πράξεις πρέπει να εκδίδονται σύμφωνα με τους τύπους και τις διαδικασίες που προβλέπονται από τους νόμους και τις κανονιστικές διατάξεις, μία πλημμέλεια που επηρεάζει την εξέλιξη μιάς πρωταρχικής διοικητικής διαδικασίας, που ακολουθείται υποχρεωτικά ή προαιρετικά δεν είναι τέτοιας φύσεως, ώστε να οδηγεί στην παρανομία της εκδιδόμενης αποφάσεως, παρά μόνο εάν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ότι μπορούσε να ασκήσει επίδραση στη συγκεκριμένη περίπτωση στο περιεχόμενο της εκδιδόμενης απφάσεως ή εάν στέρησε τους ενδιαφερόμενους από μία τεθείσα υπέρ τους εγγύηση. Η παραδοχή αυτή απαιτεί μια αξιολόγηση από μέρους του δικαστή, σε πρώτο στάδιο in abstracto, ώστε να καταλήξει εάν ο τύπος του οποίου την παραβίαση προβάλλει ο αιτών συνιστά ή όχι εγγύηση, και στη συνέχεια σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, in concreto, ώστε να επιβεβαιώσει εάν η ενσκήψασα πλημμέλεια ισοδυναμεί για τους ενδιαφερομένους με τη στέρηση αυτής της εγγυήσεως. Εάν διαπιστωθεί η στέρηση, η προσβαλλόμενη πράξη ακυρώνεται, απαλλασσομένου του δικαστή από την εξέταση της ενδεχομένης επιδράσεως της πλημμελείας στο περιεχόμενο της πράξεως.

αποτελεσματικότητας της διοικητικής δράσεως.¹³ Η ίδια η έννοια της λυσιτέλειας αποτελεί περαιτέρω σχετικοποίηση των ουσιωδών τύπων, διότι αυτή η κατά σχήμα πρωθύστερο τελολογική θεώρηση της διοικητικής διαδικασίας με βάση αποκλειστικά τη συμφωνία της διοικητικής πράξεως με το ουσιαστικό δίκαιο, εισάγει την έννοια της «πραγματιστικής νομιμότητας» στη διοικητική διαδικασία.¹⁴

II. Η διάταξη του άρθρου 79 § 5 περ. β' ΚΔΔ

Αποκλειστικά για τους ουσιώδεις τύπους στο πεδίο των φορολογικών και τελωνειακών διαφορών,¹⁵ ο νομοθέτης τυποποιεί με τη διάταξη του άρθρου 79 § 5 περ. β' ΚΔΔ την έννοια της λυσιτέλειας. Πέραν συνεπώς της διατάξεως του άρ. 79 § 3 περ.β' ΚΔΔ, περί υποχρέωσης ακυρώσεως και αναπομπής της πράξεως στη διοίκηση σε περίπτωση παραβάσεως ουσιώδους τύπου, η διάταξη του άρ. 79 § 5 εδ.β' εξαρτά την ακύρωση της νομικά πλημμελούς λόγω διαδικαστικής παραβάσεως πράξεως από την επίκληση και απόδειξη βλάβης από τον προσφεύγοντα. Αυτή αποτελεί και τη μοναδική προϋπόθεση εφαρμογής του κανόνα, ο οποίος εισήχθη στο διοικητικό δικονομικό δίκαιο με τον ν. 3900/2010, αποσκοπών στην παρεμπόδιση της παρελκυστικής επικλήσεως τυπικών πλημμελειών με την ανάγκη αναδείξεως της αιτιώδους σχέσεώς τους με βλάβη, έστω ενδεχόμενη του προσφεύγοντος, ώστε να εξασφαλιστεί η οικονομία της δίκης και η αποφυγή παρελκύσεων και άσκοπης παρατάσεως εκκρεμοτήτων, σε διαφορές που από τη φύση τους προσφέρονται ιδιαίτερα σε τέτοιες καθυστερήσεις.¹⁶

¹³ Μ. Στασινόπουλου, Δίκαιο των διοικητικών διαφορών, δ' έκδ. σελ. 217, Κ. Γώγος, Οι αλυσιτελείς τυπικοί λόγοι ακυρώσεως επί πράξεων δέσμιας αρμοδιότητας, ΔτΑ 50/2011, σελ. 397επ, Α.Γέροντας, Η διοικητική διαδικασία, ΝοΒ, σελ. τ.37, σελ. 44

¹⁴ Χ.Μουκίου, Η αλυσιτέλεια του ελέγχου της εξωτερικής νομιμότητας, ΔτΑ 20/2003, σελ. 1229, υποσ.23, Κ. Γώγος, Διαδικαστικά Σφάλματα και Ακύρωση των Διοικητικών Πράξεων, 2017, σελ. 256

¹⁵ Προηγούμενη ακρόαση (28 § 2 ΚΦΔ, 62) έκθεση κατάσχεσης, έκθεση ελέγχου

¹⁶ Βλ. Εισ.Εκθ. ν. 3900/2010. Δεν αποκλείεται πάντως την εισαγωγή της ρυθίσεως αυτής να επηρέασε και η ΣτΕ Ολ. 2370/2007, η οποία αναγνώρισε την παροχή δικαιώματος ακροάσεως επί επιβολής προστίμου ΚΒΣ. Βλ. σχετικά Κ.Γώγο, σελ. 171. Δεν μπορεί πάντως να αποκρουστεί το επιχείρημα ότι η διάταξη αυτή θεσπίστηκε εν καιρώ δημοσιονομικής κρίσεως, εντάσσεται σε μια προσπάθεια μεταρρυθμίσεως των φορολογικών διαφορών προς την κατεύθυνση της επτεύξεως ταμειακών σκοπιμοτήτων. Φινokaλιώτης, ΔιΔικ 2014, Ι.Συμεωνίδης, Οι πρόσφατες μεταρρυθμίσεις στη διοικητική δικαιοσύνη και ο διάλογος που έχει ανοίξει για μια νέα πορεία του κλάδου, ΕφημΔΔ 3/2011, Χ.Δετσαρίδης, Ζητήματα συνταγματικότητας των διατάξεων του ν. 3900/2010 που ρυθμίζουν τις φορολογικές διαφορές (οι τροποποιήσεις των άρθρων 6, 79 και 277 ΚΔΔ), ΕφημΔΔ, 3/2011, Πρβλ. και Ν.Ταμιωλάκη, Ο νόμος 3900/2010: Η διοικητική δικαιοσύνη in vitro, ΕφημΔΔ, 3/2011

P. Langenbach, Der Anhörungseffekt, 2017, σελ. 184επ. αναφορικά με την ratio της § 46: «Εάν επιλαμβάνονταν της υποθέσεως ένα δικαστήριο παντογνώστης και μπορούσε ως εκ τούτου να διαπιστώσει με απόλυτη βεβαιότητα την αιτιώδη συνάφεια του διαδικαστικού σφάλματος προς το περιεχόμενο της πράξεως, τότε ο περιορισμός που τίθεται στην ακύρωση της πράξεως μέσω της έννοιας του «προφανούς» δε θα είχε κανένα νόημα. Το κριτήριο που εισάγεται

Η ομοιότητα της διατάξεως αυτής με τη νομολογιακή σύλληψη της λυσιτέλειας είναι εμφανής. Όπως επί λυσιτέλειας το δικαστήριο απέχει από την ακύρωση πράξεως και την αναπομπή της στη διοίκηση, εφόσον ο λόγος ακυρώσεως αφορά στην μη τήρηση του ουσιώδους διαδικαστικού τύπου της προηγούμενης ακροάσεως πριν την έκδοση της δυσμενούς πράξεως, εάν ο θιγόμενος από αυτήν δεν αναφέρει παράλληλα και τους ουσιώδεις ισχυρισμούς που θα προέβαλε ενώπιον της διοικήσεως, εάν είχε κληθεί, προκειμένου να επηρεάσει την εκτίμηση των πραγμάτων από τη φορολογική αρχή,¹⁷ έτσι και στην περίπτωση του άρθρου 79 § 5 περ. β' ΚΔΔ η πράξη δεν ακυρώνεται εάν ο προσφεύγων δεν επικαλεστεί και δεν αποδείξει τη βλάβη που προκάλεσε στα έννομα συμφέροντά του η παράλειψη διενέργειας προηγούμενης ακροάσεως. Προκύπτει επομένως ότι μοναδική προϋπόθεση αποσυνδέσεως του διαδικαστικού σφάλματος από την έννομη συνέπεια της ακυρώσεως της πράξεως είναι η από μέρους του φορολογούμενου αδυναμία επικλήσεως και αποδείξεως βλάβης.¹⁸

1. Η απαίτηση επικλήσεως βλάβης

Παρά τη ρητή συνταγματική κατοχύρωση του ουσιώδους διαδικαστικού τύπου της προηγούμενης ακροάσεως, η οποία αποτελεί άλλωστε εξειδίκευση του κράτους δικαίου, η διάταξη του άρθρου 79 § 5 περ.β' ΚΔΔ απαξιώνει την τήρησή του στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας, αφενός διότι αξιώνει από τον θιγόμενο φορολογούμενο να αποδείξει την αυτονόητη προστατευτική λειτουργία του δικαιώματος απέναντι στην ούτως ή άλλως κυριαρχική δράση της φορολογικής διοικήσεως, αφετέρου διότι εισάγει ένα είδος ακυρώσεως υπό αναβλητική αίρεση της φορολογικής πράξεως, εφόσον ο θιγόμενος επικαλεστεί και αποδείξει την δυσμενή για τα συμφέροντά του

με την έννοια της «προφανούς μη επιρροής» πηγάζει από τη βεβαιότητα ότι, η διαμόρφωση μιας υποθετικής αιτιώδους συνάφειας θα καταλήξει πάλι σε μια ελαττωματική πράξη. Στο στοιχείο επομένως του «προφανούς της μη επιρροής» μπορεί να δει κανείς μια απόπειρα ελαχιστοποίησης του διαδικαστικού σφάλματος προς το σκοπό της εξασφαλίσεως της λειτουργικότητας της διαδικασίας. Η απαίτηση του «προφανούς» της §46 οφείλει να μειώσει τον αριθμό των περιπτώσεων, κατά τις οποίες λόγω μιας εσφαλμένης εφαρμογής της § 46 ένα διαδικαστικό σφάλμα με επίδραση στο περιεχόμενο της πράξεως μένει ατιμώρητο». Έτσι και N.Penidis, Die verfassungsrechtliche Dimension von §28 VwVfG, σελ. 202, όπου αναφέρεται ότι η εξέταση της αιτιώδους συνάφειας είναι αρνητική, δηλαδή δεν πρέπει να αποδειχθεί ότι εάν είχε ακολουθηθεί ένας άλλος συγκεκριμένος διαδικαστικός δρόμος αλλά η αφηρημένη δυνατότητα ενός τέτοιου αρκεί. Η εφαρμογή της § 46 προϋποθέτει μια εκ των προτέρων κρίση του ζητήματος, σχετικά με το προφανές της παραβιάσεως της διαδικαστικής διατάξεως της προηγούμενης ακροάσεως και την επιρροή της στο περιεχόμενο της πράξεως. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό προϋποθέτει με τη σειρά της την εξέταση της υπάρξεως μιας αιτιώδους συνάφειας μεταξύ της παραβιάσεως του διαδικαστικού τύπου και του περιεχομένου της αποφάσεως. Έτσι Sachs, σε Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, §46, Rn.?

¹⁷ ΣτΕ Ολ. 4447/2012, 1368-69/2014, ΣτΕ 3578/2013, 948/2012, 2383/2012

¹⁸ ΣτΕ 841/2019, 88/2018, 39/2017, 1620/2017, ΔΕφαθ 1292/2015. Πρβλ. Κ. Γώγος, ό.π., σελ. 173, Β. Τσιγαρίδας, Οι αλυσιτελώς προβαλλόμενοι λόγοι ακυρώσεως στο μεταίχμιο της συνταγματικής νομιμότητας. Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣτΕ 2180/2013, ΘΠΔΔ 8-9/2013, σελ. 826επ.

επιρροή της διαδικαστικής παρατυπίας,¹⁹ με ενδεχόμενη πάντα την οξύμωρη κατάληξη της απορρίψεως ενός κατά τα λοιπά παραδεκτού και βάσιμου βάσιμου λόγου προσφυγής και τελικά του ενδίκου βοηθήματος στο σύνολό του.²⁰ Υπό αυτό το πρίσμα η κρίση περί λυσιτέλειας του

¹⁹ Η απόρριψη λόγου αναίρεσης επί τη βάση της αλυσιτέλειας επαναλαμβάνεται, κατόπιν, σε υποθέσεις προστίμων ΚΒΣ και επιβολής πολλαπλών τελών σε αστικούς συνυπευθύνους (Βλ. ΣτΕ 1367 – 1369/2014, 3870 – 3871/2013, 4610 - 4611/2013), ενώ, σε υποθέσεις διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος κρίθηκε, κατ' εναρμόνιση με την ανωτέρω νομολογία, ότι απαιτείται, για το λυσιτελές προβολής σχετικού λόγου εφέσεως, και η παράλληλη αναφορά των ισχυρισμών που ο ήδη εκκαλών θα προέβαλε ενώπιον της Διοικήσεως, αν είχε, τελικώς κληθεί (ΔΕφΑθ 804/2013). Αντιθέτως, με τη ΣτΕ 948/2012, η οποία αφορούσε προσφυγή κατά πράξεως Προϊσταμένου ΔΟΥ, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο για παράβαση του ΚΒΣ, κρίθηκε ότι λυσιτελώς προβλήθηκε ο λόγος περί μη κλήσης σε ακρόαση του διοικουμένου, διότι ο τελευταίος ισχυρίστηκε παράλληλα ότι, κατά το φορολογικό έλεγχο, δεν ελήφθησαν υπόψη όλα τα Βιβλία και Στοιχεία του, ήτοι η φορολογική αρχή στηρίχθηκε, κατά την έκδοση της πράξεως, σε ελλιπές πραγματικό. Συνεπώς, αν τηρείτο το δικαίωμα ακροάσεώς του, θα μπορούσε να είχε προσαγάγει όλα τα απαραίτητα πραγματικά στοιχεία.

²⁰ Πρβλ. ΣτΕ 87/2019, σκ.6: λόγος σχετικός με την ικανοποίηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως του φορολογουμένου κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος με την εφαρμογή των τεκμηρίων διαβίωσης προβάλλεται αλυσιτελώς, ενόψει του ότι τα στοιχεία, τα οποία επικαλέστηκαν οι αναιρεσείοντες προς κάλυψη της διαφοράς τεκμαρτής δαπάνης το πρώτον με την προσφυγή τους ελήφθησαν, πάντως, υπόψη και εκτιμήθηκαν από το δικάσαν δικαστήριο της ουσίας, κρίθηκαν δε από αυτό αιτιολογημένα απρόσφορα προς κάλυψη της καταλογισθείσας σε αυτούς διαφοράς τεκμαρτής δαπάνης., ΣτΕ 547/2018, σκ. ΣτΕ 3139/2014, σκ.10: Βάσιμος ο λόγος του αντιδίκου, διότι ο εν προκειμένω δεν είχε επικαλεσθεί συγκεκριμένους ισχυρισμούς, που ο ίδιος θα μπορούσε να έχει προβάλει ενώπιον της Διοικήσεως, αν του είχε επιδοθεί το, κατ' άρθρο 36 παρ. 7 ΚΒΣ, σημείωμα με κλήση προς παροχή εξηγήσεων., ΔΕφΑθ 2179/2015, σκ.8: ...η εφεσίβλητη εταιρεία με την προσφυγή της είχε προβάλει ότι της επιβολής του ένδικου προστίμου πρέπει να προηγείται πάντοτε η τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως και ότι παράλληλα με τη διατύπωση του λόγου αυτού, δεν είχε αμφισβητήσει τη διάπραξη της συγκεκριμένης παραβάσεως (έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου), διατυπώνοντας, συγχρόνως, και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που στηρίζουν την άποψή της αυτή και αφορούν την ουσία της υποθέσεως, τους οποίους θα μπορούσε να είχε θέσει και ενώπιον της φορολογικής αρχής, εάν είχε κληθεί (ΣτΕ 1369/2014), κρίνει ότι ο λόγος της αυτός είχε προβληθεί αλυσιτελώς και συνεπώς πρέπει να απορριφθεί..., Πρβλ. και την ΔΕφΑθ 857/2015 για την επίκληση λυσιτελών λόγων αναφορικά με την τήρηση του έτερου ουσιώδους τύπου της φορολογικής διαδικασίας, την έκθεση κατασχέσεως, σκ.15: απορρίπτεται ως αβάσιμος λόγος προσφυγής περί έγκαιρης συντάξεως εκθέσεως κατασχέσεως, διότι ο προσφεύγων δεν επικαλείται ότι υπέστη συγκεκριμένη βλάβη από τις πλημμέλειες που αποδίδει στη διαδικασία της κατασχέσεως, όπως απαιτείται για το λυσιτελές του λόγου από τη διάταξη της παρ. 5 περ. β' του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Αντιθέτως, με τις ΣτΕ 1368-69/2014 κρίθηκε ότι λυσιτελώς προβάλλεται λόγος περί παραβιάσεως της συνταγματικής υποχρέωσης του άρθρου 20 § 2 επί της παραβάσεως της παραλείψεως εκδόσεως φορτωτικών του άρ. 16 ΚΒΣ σε πέντε περιπτώσεις, που συνεπάγεται τεκμήριο αποκρύψεως των αντίστοιχων συναλλαγών αφενός διότι η αναιρεσίβλητη, προκειμένου να ανατρέψει το σε βάρος της συναχθέν νόμιμο τεκμήριο, προέβαλε ήδη με την προσφυγή και την έφεσή της ότι της επιβολής της κυρώσεως πρέπει να προηγείται πάντοτε η τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως, ο λόγος της δε αυτός δεν προκύπτει ότι είχε προβληθεί αλυσιτελώς, δοθέντος ότι αυτή, παράλληλα με τη διατύπωση αυτού, είχε αμφισβητήσει τη διάπραξη των συγκεκριμένων παραβάσεων, διατυπώνοντας, συγχρόνως, και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που στηρίζουν την άποψή της αυτή και αφορούν την ουσία της υποθέσεως, τους οποίους θα μπορούσε να είχε θέσει και ενώπιον της φορολογικής αρχής, εάν είχε κληθεί (ΣτΕ 3578/2013, 2383, 948/2012). Αφετέρου, διότι η φορολογική αρχή χαρακτήρισε την αναιρεσίβλητη και ως υπότροπη, χαρακτηρισμός που έχει ως επιβαρυντική γι' αυτήν συνέπεια την ευχέρεια της φορολογικής αρχής να της επιβάλει, κατόπιν ασκήσεως εξουσίας επιμετρήσεως, πρόστιμο ανερχόμενο μέχρι του τριπλασίου της αξίας της συναλλαγής, η αναιρεσίβλητη έπρεπε, και εξ αυτού του λόγου να κληθεί προκειμένου ν' ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, ΣτΕ 88/2018, σκ.7: Παραδεκτός και βάσιμος ο λόγος ο λόγος περί παραβιάσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως προ της εκδόσεως της επίδικης πράξεως περί καταλογισμού προστίμων Κ.Β.Σ. για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, λαμβανομένου υπόψη ότι η αναιρεσείουσα ανέφερε στην προσφυγή της ουσιώδεις ισχυρισμούς, που θα μπορούσε να έχει προβάλει στη Διοίκηση, αν είχε κληθεί από αυτήν., ΣτΕ 3578/2013, σκ.9: Ο λόγος προβάλλεται παραδεκτός....

λόγου ακυρώσεως λόγω παραβάσεως του ουσιώδους τύπου της ακροάσεως εμφανίζεται ως αρνητική από μέρους του δικαστηρίου,²¹ ως θετική δε από μέρους του θιγόμενου, ο οποίος καλούμενος να αποδείξει τη βλάβη που υπέστη, καλείται ουσιαστικά να αποδείξει την ύπαρξη του εννόμου συμφέροντός του για την παροχή δικαστικής προστασίας. Η διάταξη αυτή στερείται επομένως ουσιαστικού περιεχομένου διότι επαναλαμβάνει τον κανόνα της υπάρξεως εννόμου συμφέροντος,²² σωρευτικά κατά το χρόνο εκδόσεως της διοικητικής πράξεως, ασκήσεως του ενδίκου βοηθήματος και συζητήσεώς του έως την έκδοση αποφάσεως, ταυτίζει δηλαδή την ύπαρξη βλάβης με τη νομική και πραγματική κατάσταση του προσφεύγοντος, πράγμα το οποίο είναι αυτονόητο, διότι άλλως δεν στοιχειοθετείται έννομο συμφέρον και δεν παρέχεται δικαστική προστασία.²³

Παρά το γεγονός ότι η επίκληση ουσιαστικών ισχυρισμών ως έκθεση απόψεων συνιστά μια μορφή εξετάσεως της λυσιτελείας εγγύτερη στο λειτουργικό ρόλο της ακροάσεως,²⁴ η επίκληση και απόδειξη βλάβης υποβαθμίζει σημαντικά τη συμβολή των τύπων και της διαδικασίας στο πεδίο λήψεως νόμιμων, ορθών και κοινωνικά αποδεκτών αποφάσεων.²⁵ Η παράλληλη αναφορά ουσιαστικών ισχυρισμών από πλευράς του φορολογουμένου για τη στοιχειοθέτηση της επιδράσεως

Εξάλλου, είναι και βάσιμος, Εξάλλου, ο ως άνω λόγος προσφυγής δεν προκύπτει ότι προβλήθηκε αλυσιτελώς, λαμβανομένου υπόψη ότι, με την προσφυγή της, η ήδη αναιρεσείουσα αμφισβήτησε τη διάπραξη της παραβάσεως και διατύπωσε, προς υποστήριξη της θέσεώς της αυτής, συγκεκριμένους ισχυρισμούς για την ουσία της υποθέσεως (προσκομίζοντας και σχετικά αποδεικτικά στοιχεία), τους οποίους θα μπορούσε να έχει προβάλει και ενώπιον της Διοικήσεως (πρβλ. ΣτΕ 948/2012, 2383/2012), ΣτΕ 2383/2012, σκ.5: δεν προκύπτει ότι ο λόγος περί μη τηρήσεως του δικαιώματος ακροάσεως δεν προβάλλεται λυσιτελώς, διότι η αναιρεσείουσα προς απόδειξη δε των ισχυρισμών της είχε επικαλεστεί και προσκομίσει σχετικά στοιχεία, τα οποία θα μπορούσε αλλά αποστερήθηκε της δυνατότητας να υποβάλει στη φορολογική αρχή (πρβλ. ΣτΕ 3382/2010 επταμ., 948/2012).

²¹ Χ. Μουκίου, ό.π., σελ. 1222, Β.Καψάλη, Διοικητική αποτελεσματικότητα, διαδικαστική νομιμότητα και ακυρωτική δίκη, ΘΠΔΔ 8-9/2016, της ίδιας, Η δικονομική αλυσιτελεία ως έκφραση μεθοδολογικής αμηχανίας. Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣτΕ Ολ 4447/2012, 8-9/2013

²² Πρβλ. V. Karsali, ό.π., σελ. 506

²³ Δετσαρίδης, Ε. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, ό.π., παρ. 457, Π. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, ό.π., σ. 510 επ., Π. Παυλόπουλος, Η συνταγματική προστασία της αιτήσεως ακυρώσεως, 1971, σ. 235 επ., Σ. Δεληκωστόπουλος, Αι προϋποθέσεις του παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως, 1973, σ. 331 επ., Δ. Αναγνώστου, Το συλλογικό έννομο συμφέρον για την άσκηση αιτήσεως ακυρώσεως και το Σύνταγμα, ΤοΣ 1988, σ. 649 επ., 72 επ., Κ. Χιώλος, Το έννομο συμφέρον στην ακυρωτική δίκη ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, Διδικ 2010, σ. 846 επ., Π. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, ό.π., σ. 515 επ., Ε. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, ό.π., παρ. 458 επ., ΣτΕ 4045/1998, 1103/2005, 524/2001, 416/2002, Ολ. 3095/2001, 4544/1996., ΣτΕ 328/2011, 224/2011, 2989/2002, 493/1995, 280/1996, 379/1998, 324/2001, 413/2008., ΣτΕ 379/1998, 3941/1998, 379/1998, 181/1998, Ολ. 280/1996, 3104/1987, 414/2002, 2697/2005, 328/2011., Σ. Δεληκωστόπουλος, Αι προϋποθέσεις του παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως, ό.π., σ. 351 επ., Κ. Ρέμελης, Η αίτηση ασφαλιστικών μέτρων ενώπιον του ΣτΕ, 2000, σ. 179 επ., ΣτΕ 2738/1968, 2056/1970, ΣτΕ 3104/1987, Σ. Δεληκωστόπουλος, Αι προϋποθέσεις του παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως, ό.π., σ. 353 επ., Σ. Δεληκωστόπουλος, Αι προϋποθέσεις του παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως, ό.π., σ. 354 επ..

²⁴ πότε εισήχθη πρώτη φορά, ποιες ήταν πριν οι προϋποθέσεις, 530 που έπρεπε να συντρέχουν σωρευτικά

²⁵ Α.Γέροντας, Η πρόσφατη μεταρρύθμιση της διοικητικής δικαιοσύνης, ΕφημΔΔ, 3/2011, του ιδίου, Η διοικητική διαδικασία, ΝοΒ 1989, σελ. 42επ

της παραβάσεως του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως στο επιβλαβές περιεχόμενο της προσβαλλόμενης φορολογικής πράξεως συνομολογεί την αναγκαιότητα της συνδρομής ουσιαστικής βλάβης, την επέλευση δηλαδή πλήγματος στα ουσιαστικά δικαιώματα ή έννομα συμφέροντα του ενδιαφερομένου, και όχι διαδικαστικής, βλάβης δηλαδή προκληθείσας εκ μόνης της πραγματικής απώλειας της δυνατότητας τοποθέτησεως επί των νομικών και πραγματικών δεδομένων της επαπειλούμενης πράξεως.²⁶ Ειδικότερα, η ανάγκη τεκμηριώσεως του αιτιώδους συνδέσμου μεταξύ του διαδικαστικού σφάλματος και του βλαπτικού αποτελέσματος συνίσταται στην επίδραση ή στη δυνατότητα επιδράσεως της ελλείψεως ακροάσεως, ενόψει των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, στο επίσημο για τον ιδιώτη περιεχόμενο της προσβαλλόμενης πράξεως.²⁷ Έτσι ερμηνευόμενη η διάταξη αυτή, ευθυγραμμίζεται πλήρως προς την πάγια νομολογιακή θέση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία δέχεται ότι η διαδικαστική

²⁶ Πρβλ. Γώγο, Διαδικαστικά Σφάλματα και Ακύρωση των Διοικητικών Πράξεων, 2017, σελ. 174-177: Ο συγγραφέας παραλληλίζει την πρόκληση διαδικαστικής βλάβης λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας με τη σχετική ακυρότητα του άρθρου 62 § 2 περ. β'ΚΔΔ και με το άρθρο 159 περ. 3) ΚΠολΔ, αναγνωρίζοντας ότι και στις τρεις περιπτώσεις πρόκειται για απώλεια της διαδικαστικής δυνατότητας υπεράσπισης των θέσεων του ενδιαφερομένου ενόψει του δυσμενούς αποτελέσματος και άρα δεν είναι κρίσιμη η απόδειξη αιτιώδους συνάφειας μεταξύ της παράβασης και του βλαπτικού για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του αποτελέσματος. Η διάταξη όμως του άρθρου 79 § 5 περ. β'ΚΔΔ αφορά ουσιώδεις τύπους -σε αντίθεση με το αρ. 62 § 2 περ. β'ΚΔΔ, το οποίο τυγχάνει εφαρμογής μόνο όταν η παραβιασθείσα δικονομική διάταξη δεν συνιστά ουσιώδη τύπο της δίκης- και μάλιστα τις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες το διαδικαστικό σφάλμα «καλύφθηκε», ο σκοπός του διαδικαστικού κανόνα επετεύχθη με άλλο τρόπο και δεν υφίσταται χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος. Ειδικότερα για το δικαίωμα ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία υποστηρίζει ότι η βλάβη από την έλλειψη προηγούμενης ακροάσεως καλύπτεται διά της προβολής των νομικών και πραγματικών ισχυρισμών του ενώπιον του δικαστηρίου, δεδομένης και της μεταρρυθμιστικής εξουσίας του δικαστή ουσίας.

²⁷ ΔΕΚ Cimenteries CBR SA/Kommission, Rs. T-10, 11, 12, 15-92, σκ. 241 ΔΕΚ, Hercules Chemicals, T-7/89, σκ. 56 ΔΕΚ Arena u. Alstom, T-121/07, σκ. 112, Nöhmer, ό.π., σελ. 257. Καθοριστικό για την κρίση περί λυσιτέλειας του διαδικαστικού σφάλματος είναι το κριτήριο της αιτιώδους συνάφειας. Σύμφωνα με την αρχή του “harmless error principle” υπάρχει παράβαση των δικαιωμάτων άμυνας όταν και κατά την ελάχιστη πιθανότητα, η διοίκηση - τηρουμένων των δικαιωμάτων αυτών- ενδέχεται να είχε καταλήξει σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Κατά το ενωσιακό δίκαιο, η παραβίαση των αμυντικών δικαιωμάτων οδηγεί κατά κύριο λόγο στην παρανομία της πράξεως, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, ωστόσο μπορεί οι παραβάσεις των διαδικαστικών δικαιωμάτων να είναι ασήμαντες, όταν μπορεί να αποκλειστεί η επίδρασή τους στο περιεχόμενο της πράξεως. Nöhmer, ό.π., σελ. 258, ΔΕΕ, Βέλγιο/Επιτροπής, Rs. 234/84, σκ. 39, Γαλλία/Επιτροπής, Rs. 259/85, σκ. 13, Γαλλία/Επιτροπής, Rs. 301/86, σκ. 31

Παρομοίως και Schwarze, ό.π., σελ. 1373. Το ΔΕΕ παγίως κρίνει ότι η άρση της επίμαχης πράξεως τότε μόνο πρέπει να αποκλείεται, όταν η ελλείπουσα ακρόαση δεν επέδρασε στον περιορισμό των δικαιωμάτων άμυνας του ενδιαφερομένου.

Πρόκειται κυρίως για την περίπτωση που, έστω και αν συμπεριελήφθη στην ανακοίνωση των αιτιάσεων μια ελλιπής ή διφορούμενη διατύπωση, ο ενδιαφερόμενος ωστόσο αντελήφθη το ακριβές νόημα ορθά. Η αρχή της αιτιώδους συνάφειας φανερώνει ότι το ΔΕΕ δεν απαιτεί την τήρηση των διαδικαστικών τυπικών διατάξεων «μόνο για ίδιον όφελος». Αυτό σχετικοποιεί την απαίτηση επιρροής στο περιεχόμενο της πράξεως. Βλ. και Boob, σε Grabitz/Hilf/Nettesheim/Athen/Dörr/Eisele/Seiler, Das Recht der Europäischen Union, C.H.Beck, 2019, Art. 230 EGV, Rn. 103, C.Ladenburger, Verfahrensfehlerfolgen im deutschen und französischen Verwaltungsrecht, Springer, Berlin, 1999, σελ. 284επ, C.D. Classen, Strukturunterschiede zwischen deutschem und europäischem Verwaltungsrecht, NJW 1995, σελ. 2459, οι οποίοι υποστηρίζουν ότι παραβάσεις του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως είναι πάντα βαρύνουσες και οδηγούν μόνο κατ' εξαίρεση βάσει της αρχής της “harmless error principle” στη μη ακυρότητα της πράξεως.

πλημμέλεια απαιτείται να επηρεάσει ή να ήταν σε θέση να επηρεάσει την έκβαση της υποθέσεως ενώπιον της φορολογικής αρχής.²⁸

Είναι εμφανές ότι η διάταξη του άρθρου 79 § 5 περ. β' ΚΔΔ και η ερμηνευτική εκδοχή που υιοθετεί η παγία νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, περί επηρεασμού του διαδικαστικού σφάλματος του αποτελέσματος της διαδικασίας, αμφισβητούν τον προστατευτικό ρόλο της προηγούμενης ακροάσεως και θίγουν ευθέως τη διαδικαστική αυθυπαρξία του. Η στάση αυτή αποτελεί άμεση αναγνώριση και αποδοχή μιας «εργαλειακής» ή «υποβοηθητικής» λειτουργίας των διαδικαστικών δικαιωμάτων, η οποία εξαντλείται στην διασφάλιση της ουσιαστικής ορθότητας του περιεχομένου της διοικητικής πράξης. Η αντίληψη αυτή, κρατούσα στη γερμανική θεωρία,²⁹ δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή στη ελληνική έννομη τάξη, δεδομένης της συνταγματικής κατοχυρώσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, πρακτική συνέπεια της οποίας είναι η άμεση εφαρμογή του θεμελιώδους διαδικαστικού δικαιώματος, η άσκηση του οποίου δεν μπορεί να εξαρτάται από τη βούληση του τυπικού ή του κανονιστικού νομοθέτη, όπως προβούν στην γενική ή κατά περίπτωση ρύθμισή του,³⁰ αλλά αντιθέτως δεσμεύει ευθέως τη διοίκηση και συνιστά ουσιώδη

²⁸ Ενδεικτικά ΣτΕ 1368-69/2014. Η γερμανική θεωρία υιοθετεί πάντως αντίθετη άποψη, κατά την οποία όταν η απόδειξη του αιτιώδους συνδέσμου δεν είναι δυνατή, υπάρχει τεκμήριο υπέρ της συνδέσεως του διαδικαστικού σφάλματος με το περιεχόμενο της πράξεως. Έτσι, Γέροντας, ό.π., σελ. 42επ και Nöhmer, ό.π., σελ. 258, W.Kahl, Grundrechtsschutz durch Verfahren in Deutschland und in der EU, VerwArch 2004, σελ. 23

Για να αποδειχθεί η αρχή της αιτιώδους συνάφειας πρέπει να περιλαμβάνει επομένως εκτός από τις περιπτώσεις αποκλεισμού ενός διαφορετικού ουσιαστικού περιεχομένου της πράξεως για νομικούς λόγους και την έλλειψη εναλλακτικής ως προς τα πραγματικά περιστατικά, έργο εξαιρετικά δυσχερές. Έτσι C.D.Classen, Die Verwaltung 31, Nomos, 1998, σελ. 307

²⁹ Αλλά και στη γερμανική θεωρία η “dienende Funktion” των διαδικαστικών δικαιωμάτων δεν είναι απόλυτη. Σχετικοποιείται όταν τα διαδικαστικά δικαιώματα ανεξαρτητοποιούνται και επιτυγχάνουν διακριτούς στόχους, πέρα από την υποβοήθηση στην πραγμάτωση των ουσιαστικών αξιώσεων. Βλ. σχετικά H.-A. Wolff., Die dienende Funktion der Verfahrensrechte - eine dogmatische Figur mit Aussagekraft und Entwicklungspotential, σε R.Pitschas/A.Ule, FS R.Scholz, 2007, σελ. 978, Penidis, ό.π., σελ. 210, 211. Η γερμανική θεωρία απαιτεί για τον χαρακτηρισμό του διαδικαστικού σφάλματος ως απόλυτου την τρώση θεμελιωδών δικαιωμάτων μέσω της πλημμέλειας αυτής. Ειδικότερα αυτό σημαίνει ότι μέσω της παραβιάσεως του διαδικαστικού δικαιώματος της ακροάσεως ο διοικούμενος πρέπει να εθίγη άμεσα σε ένα θεμελιώδες δικαίωμά του. Στη γερμανική θεωρία υποστηρίζεται ότι είναι εξαιρετικά γόνιμη για την κατάφαση ή την άρνηση του απόλυτου διαδικαστικού σφάλματος η αντιστοιχία της διαδικαστικής διατάξεως προς τις συνταγματικές διατάξεις. Για αυτό όμως προϋποτίθεται μια άμεση και αδιαφιλονίκητη συνάφεια της διαδικαστικής διατάξεως προς το θεμελιώδες δικαίωμα. Η σχέση αυτή αποδεικνύεται είτε 1) όταν μέσω της διαδικαστικής παραβιάσεως, θίγεται ευθέως συνταγματικό δικαίωμα είτε 2) όταν η διαδικαστική διάταξη πραγματώνει δικαίωμα. Ο Penidis, ό.π., σελ. 211 υποστηρίζει ότι κάτι τέτοιο δεν ισχύει για την προηγούμενη ακρόαση, διότι αυτή είναι αρχή απορρέουσα από το άρ. 1 §1 GG και το ζήτημα της ακροάσεως αφορά τη σύμφωνη προς το Σύνταγμα ερμηνεία (verfassungskonforme Auslegung), δεν επιβεβαιώνεται δηλαδή εδώ κάποια άμεση σχέση.

Πρβλ. και Bettermann, σελ. 272επ. που αναφέρει ότι ως λόγο περιορισμού της λήψεως υπ' όψιν των διαδικαστικών σφαλμάτων την ανάγκη να θίγει η παρανομία της διοικητικής πράξεως τον προσφεύγοντα άμεσα σε θεμελιώδες δικαίωμά του.

³⁰ ΣτΕ 3143/2000, 2426/2007, 3745/2007, 251/2009, 2972/2014, Βλ. και Νικολάκης, Ερμηνεία Συντάγματος, σελ. 516

τύπο της διοικητικής διαδικασίας εκδόσεως δυσμενών διοικητικών πράξεων, η μη τήρηση του οποίου επάγεται την ακύρωσή τους.³¹

Η ρητή συνταγματική κατοχύρωση του δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως δεν πρέπει να παρακάμπτεται νομοθετικά ή νομολογιακά. Διότι κατά την οικονομική ανάλυση του δικαίου, η αποτελεσματική κατανομή των (ιδιωτικών) δικαιωμάτων και της (δημόσιας) εξουσίας συμβάλλει στη δημιουργία των κατάλληλων συνθηκών συνεργασίας για τη μείωση του κόστους. Ο οπορτουνισμός (αναποτελεσματική συγκέντρωση ισχύος) αναχαιτίζεται μέσω της θεσπίσεως «εκείνων των συνεργατικών συμπεριφορών που είναι αμοιβαία επωφελείς για την αύξηση της συλλογικής και ιδιωτικής ευημερίας».³²

Η κατάσταση αυτή αποδίδεται εναργέστερα υπό την αντίστροφη όψη της, η οποία απαντάται στη γερμανική έννομη τάξη, όπου το δικαίωμα ακροάσεως δεν κατοχυρώνεται συνταγματικά. Η «υπηρετική λειτουργία» των διαδικαστικών δικαιωμάτων έχει καταστεί αντικείμενο έντονης κριτικής λόγω των υψηλών «δαπανών» αιτιολογίας που απαιτεί η εφαρμογή τους, δεδομένης της μη ρητής συνταγματικής κατοχυρώσεώς τους.³³ Επειδή το Σύνταγμα υπάρχει ως απάντηση σε μια διπλή αβεβαιότητα, τόσο σε επίπεδο δημοσίων θεσμών όσο και ατόμων,³⁴ οποιοδήποτε κενό στην εφαρμογή των διαδικαστικών δικαιωμάτων μπορεί να εξισωθεί μόνο διά της συγκεκριμενοποίησεως άλλων συνταγματικών διατάξεων, σε κάθε περίπτωση όμως τα συνταγματικά θεμέλια του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως είναι ισχνά και ελλιπή εν συγκρίσει προς την πλήρη κατοχύρωση.³⁵ Έτσι η γερμανική θεωρία και νομολογία αντλούν ερείσματα από το άρθρο 19 § 4 του γερμανικού Συντάγματος περί παροχής δικαστικής προστασίας σε περιπτώσεις προσβολών προερχόμενων από την άσκηση δημόσιας εξουσίας, στις αρχές της ανθρώπινης αξιοπρέπειας και του κράτους δικαίου.³⁶

³¹ Νικολάκης σελ. 516, Δαγτόγλου για ακρόαση 2012

³² Δελλής, ό.π., σελ. 238

³³ Wolff, ό.π., σελ. 984 Η διάταξη της § 46 είναι απόρροια της υποστηρικτικής/επιβληθητικής φύσης των διαδικαστικών δικαιωμάτων και του διαδικαστικού δικαίου απέναντι στο ουσιαστικό δίκαιο. Η κριτική που ασκείται κυρίως στη διάταξη αυτή, επικαλείται την «καταχρηστική» άσκηση των διαδικαστικών δικαιωμάτων λόγω της ανάγκης επιτάχυνσης της διαδικασίας και έτσι δίνεται η δυνατότητα στη διοίκηση να υπερβαίνει τα «ενοχλητικά, βαρετά» γι' αυτήν διαδικαστικά βήματα και να ελαχιστοποιεί την προστασία του ενδιαφερομένου., Nöhmer, ό.π., σελ. 288, Mayer, σε Knack/Henneke, VwVfG, § 46, Rn. 8. Πάντως δέχεται η γερμανική θεωρία ότι η σύμφωνη με το Σύνταγμα ερμηνεία της διατάξεως αναγνωρίζει ότι ένα διαδικαστικό λάθος, παρά την έκδοση ορθής απόφασης, δεν είναι σε καμία περίπτωση ασήμαντο, όταν έχει επηρεάσει το βαθμό πραγμάτωσης θεμελιωδών δικαιωμάτων του φορέα., Baumeister, Der Beseitigungsanspruch als Fehlerfolge des rechtswidrigen Verwaltungsakts, 2006, σελ. 257επ.

³⁴ Δελλής, ό.π., σελ. 239

³⁵ BVerfG, NJW 1990, σελ. 501επ., Wolff, ό.π., σελ. 984, Βλ. και v. Mutius, Gerichtsverfahren und Verwaltungsverfahren, σελ. 575, 589.

³⁶ Wolff, ό.π., σελ. 984

2. Η απαίτηση αποδείξεως βλάβης

Ο σκεπτικισμός απέναντι στη διάταξη του άρθρου 79 § 5 περ. β'ΚΔΔ οφείλει να επικεντρωθεί και στον κίνδυνο αντιστροφής του βάρους αποδείξεως. Ακόμα και αν δεχτεί κανείς ότι η διάταξη δεν απαιτεί την απόδειξη πραγματικής βλάβης, δηλαδή «την αναπαραγωγή της πραγματικής αιτιακής αλυσίδας»³⁷ που καταλήγει στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως, αλλά αρκείται στη δυνητική (ενδεχόμενη) βλάβη του προσφεύγοντος, απαιτεί δηλαδή μόνο την επίκληση και απόδειξη στοιχείων με βάση τα οποία μπορεί να προκύψει η -κατά τη φυσιολογική πορεία των πραγμάτων- δυνατότητα επιπτώσεως της παραλείψεως διενέργειας προηγούμενης ακροάσεως στο περιεχόμενο της προσβαλλόμενης πράξεως,³⁸ η μετάθεση του βάρους αποδείξεως και η δυσχερής θέση, στην οποία περιέρχεται ο προσφεύγων, είναι εμφανείς.

Ενόψει της «εσωτερικής ομοιότητας»³⁹ της φορολογικής βεβαιωτικής διαδικασίας προς τη διοικητική δίκη, καθώς, σχετικά με ένα συγκεκριμένο φορολογικό περιστατικό, τίθεται ως μείζων πρόταση ο ίδιος κανόνας του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, στον οποίο υπάγονται τα ίδια κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, ισχύουν κατά συνέπεια οι ίδιοι κανόνες ως προς το βάρος αποδείξεως.⁴⁰ Σε αμφοτέρως τις διαδικασίες επομένως ισχύει το ανακριτικό σύστημα, βάσει του οποίου η υποχρέωση εισαγωγής του κρίσιμου πραγματικού υλικού δεν καταλείπεται στους διάδικους/φορολογούμενους, αλλά για λόγους αποφυγής καταστρατηγήσεως της αντικειμενικής νομιμότητας της φορολογικής διαφοράς και διαφυλάξεως του δημοσίου συμφέροντος, η πρωτοβουλία για την προώθηση της διαδικασίας, η εξέταση των πραγματικών περιστατικών και η εν γένει αναζήτηση της αντικειμενικής αλήθειας συνιστούν υπηρεσιακό καθήκον του δικαστηρίου ή της φορολογικής αρχής.⁴¹ Στις διαδικασίες αυτές επομένως δεν νοείται βάρος αποδείξεως κατά την υποκειμενική έννοια,⁴² δεν προσδιορίζονται δηλαδή τα προς απόδειξη πραγματικά περιστατικά για κάθε διάδικο/φορολογούμενο, αλλά αντικειμενικά ορίζεται ο φέρων τον κίνδυνο της αποδεικτικής δυσχερείας (non liquet) διάδικος, στην περίπτωση που ο σχηματισμός πλήρους δικανικής πεποιθήσεως ως προς τη συνδρομή των οντολογικών προϋποθέσεων του εφαρμοστέου φορολογικού κανόνα δικαίου είναι ανέφικτος.⁴³

³⁷ Κ. Γώγος, Διαδικαστικά Σφάλματα και Ακύρωση των Διοικητικών Πράξεων, 2017, σελ. 179

³⁸ Γώγος, ό.π., σελ. 179, ΣτΕ 91/2018, 88/2018

³⁹ Ράικος, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, 2000, σελ. 89

⁴⁰ Ράικος, ό.π., σελ. 89επ.

⁴¹ Ράικος, ό.π., σελ. 90

⁴² Β. Σκουρής, Το βάρος αποδείξεως στη διοικητική δίκη, ό.π., Β. Σκουρής, Η προσωρινή δικαστική προστασία, ό.π., σ. 120 επ..

⁴³ Όπως έχει ήδη τονιστεί ο σχηματισμός πλήρους πεποιθήσεως είναι ανέφικτος στη φορολογική διαδικασία, σύμφωνα με το δόγμα 100%. Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, 2005, σελ. 822επ. Συνεπώς ανέφικτος είναι και ο σχηματισμός

Η διάταξη του άρθρου 79 § 5 περ.β'ΚΔΔ εκτός των ανωτέρω παραβλέπει και τον κανόνα του άρθρου 145 ΚΔΔ, βάσει του οποίου κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται για να αποδείξει τους ισχυρισμούς του, και εναποθέτει στον φορολογούμενο/προσφεύγοντα το βάρος επικλήσεως και αποδείξεως βλάβης από την παράλειψη κλήσεως σε ακρόαση, σε αντίθεση με την πάγια θέση της νομολογίας ότι το βάρος αποδείξεως για την τήρηση των στοιχείων του ουσιώδους τύπου φέρει η υπόχρεη προς τήρησή του διοίκηση.⁴⁴ Θίγει κατά τον τρόπο αυτό το δικαίωμα δικαστικής προστασίας και ειδικότερα τις αρχές της δίκαιης δίκης και της δικονομικής ισότητας, όπως αυτές θεμελιώνονται στο άρθρα 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και τα άρθρα 4 παρ. 1 και 20 παρ. 1 Σ, οι οποίες δεν επιτρέπουν την αναστροφή του βάρους αποδείξεως, άλλα αντίθετα επιβάλλουν το βάρος της αποδείξεως για την παραβίαση της διαδικασίας εκδόσεως της διοικητικής πράξεως να το φέρει η αρχή που «παρانونήσε». ⁴⁵ Συνεπώς στην περίπτωση μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, η φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει ότι θα κατέληγε στην ίδια απόφαση ακόμη και αν δεν υπήρχε η τυπική παρανομία.

Στη φορολογική διαδικασία εξάλλου, εφόσον οι ασάφειες του πραγματικού δεν αποδίδονται σε πλημμελή εκπλήρωση των υποχρεώσεων συμπράξεως που υπέχει ο φορολογούμενος, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που θεμελιώνουν (ή επαυξάνουν) τη φορολογική εγγραφή, ενώ ο φορολογούμενος φέρει το βάρος αποδείξεως των καταλυτικών ή μειωτικών της φορολογικής ενοχής περιστατικών.⁴⁶ Μοναδική ίσως περίπτωση αντιστροφής του βάρους απόδειξης, η οποία είναι σύμφωνη με τα άρθρα 4 § 5, 20 § 1, 26 και 78

πλήρους δικανικής πεποιθήσεως, μεταξύ δε του μέτρου αποδείξεως και της αποφάσεως που εκδίδεται από το αρμόδιο όργανο ή το δικαστήριο της ουσίας υφίσταται μια παραπληρωματική σχέση. Ράικος, ό.π., σελ. 92, Β. Σκουρής, Το βάρος αποδείξεως στη διοικητική δίκη, σε: Προσανατολισμοί στο Δημόσιο Δίκαιο Ι, 1996, σ. 557 επ., Π. Καργάδος, Το βάρος αποδείξεως μεταξύ δικονομικού και ουσιαστικού δικαίου, 1983, σ. 67 επ., Β. Σκουρής, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις διοικητικές διαφορές, 4η εκδ., 2001, σ. 115 επ., Δ. Ράικος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές, ό.π., σ. 134, επ., Ν. Χατζητζάνης, Ερμηνεία κατ' άρθρο ΚΔΔ, 2002, σ. 898 επ., Δ. Ράικος, Τα γνωσιολογικά θεμέλια της αποφάσεως του διοικητικού δικαστή, ΔιΔικ 2005, σ. 567 επ. (583). Βλ. επίσης ΣτΕ 2784/2002, 564/2003, 1715/2003, 3351/2002.

⁴⁴ ΣτΕ 1432/1998, ΝοΒ 2000, σ. 125, Π. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, ό.π., σ. 569 επ., Δετσαρίδης, ό.π.. Έτσι και Ν.Πενιδis, Die verfassungsrechtliche Dimension von §28 VwVfG, 2011, σελ. 200, Sachs, σε Stelkens/Bonk/Sachs, § 46 VwVfG, 2018, Obermayer, § 46, Rn. 33

⁴⁵ Σχετική επισήμανση γίνεται και στη σελ. 11 της από 6.12.2010 Έκθεσης του Επιστημονικού Συμβουλίου της Βουλής. Πρβλ. και ερμηνεία Langenbach, ό.π., σελ. 184επ. για την § 46: Το στοιχείο του «προφανούς» της μη επιρροής πρέπει να ερμηνεύεται στενά, ώστε να μπορεί να γίνει λόγος για παράβαση του δικαιώματος ακροάσεως, όταν αυτό είναι αναγνωρίσιμο το δίχως άλλο, χωρίς άλλες προϋποθέσεις, ότι αυτό δεν επέδρασε στο περιεχόμενο της πράξεως. Η διοίκηση εδώ πρέπει να έχει το βάρος αποδείξεως. Για τον λόγο αυτό οι αποφάσεις δέσμιες αρμοδιότητας δεν μπορούν να αποκλειστούν κατηγορηματικά από το πεδίο εφαρμογής της § 46.

⁴⁶ BFH, X R 17/85, BStBl II 1989, 879 (881), BFH BStBl 1971, 220, 224; 1976, 562, 563, Tipke/Lang, Steuerrecht, 2005, σελ. 883, D. Birk, Steuerrecht, 2011, σελ. 149, § 480, Ράικος, σελ. 93

του Συντάγματος, συνιστά η περίπτωση των τεκμηρίων προς σύλληψη εισοδημάτων διαφευγόντων τη φορολογία.⁴⁷

Κατά τα λοιπά, τεκμήριο συνιστά ο ίδιος ο θεσμός της λυσιτέλειας στο βαθμό που διά της υποχρέωσης παράλληλης αναφοράς ουσιωδών ισχυρισμών για την απόδειξη βλάβης από τη μη διενέργεια της προηγούμενης ακροάσεως συνιστά λήψη του αιτούμενου.⁴⁸ Η απαιτούμενη δε αμφισβήτηση των πραγματικών περιστατικών στο στάδιο ακυρώσεως της πράξεως ενώπιον του δικαστηρίου της ουσίας δεν συμβιβάζεται με την τήρηση της αρχής της βεβαιότητας στην επιβολή του φόρου και εγείρει αμφιβολίες για μια καθ'υποψίαν φορολόγηση.⁴⁹

III. Η λυσιτελής προβολή λόγων για παράβαση του δικαιώματος ακροάσεως επί πράξεων δέσμιας αρμοδιότητας και διακριτικής ευχέρειας

Εκ της γραμματικής ερμηνείας της έννοιας της λυσιτέλειας⁵⁰ σε συνδυασμό με την απαίτηση της πάγιας νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας για παράλληλη, προς την προβολή λόγου περί μη τηρήσεως του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως, αναφορά ουσιωδών ισχυρισμών, οι οποίοι, εάν προβάλλονταν ενώπιον της διοικήσεως κατόπιν κλήσεως του ενδιαφερομένου, θα ήταν σε θέση να επηρεάσουν την εκτίμηση των πραγμάτων από αυτήν,⁵¹ συνάγεται ότι ο δικονομικός αυτός περιορισμός αποτελεί μάλλον ένα «σόφισμα» που αποβλέπει στην «κυνική» περιστολή «άχρηστων» μορφών διοικητικού κόστους, παρά για μια απόπειρα σταθμίσεως του νομοθέτη και της νομολογίας των συγκρουόμενων αρχών της διοικητικής αποτελεσματικότητας και της οικονομίας της δίκης με το θεμελιώδες διαδικαστικό δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως. Αυτό διότι η αντιμετώπιση του ζητήματος της λυσιτελούς προβολής της παραβιάσεως της προηγούμενης ακροάσεως χαρακτηρίζεται από μεθοδολογική ασυνέπεια, ώστε το Συμβούλιο της Επικρατείας να αντιφάσκει προς την ίδια αυτού νομολογία.

Όπως έχει ήδη αναλυθεί στο οικείο κεφάλαιο,⁵² η κανονιστική εμβέλεια του δικαιώματος ακροάσεως εξαρτάται από τη φύση της προσβαλλόμενης πράξεως -ως εκδιδόμενης κατόπιν

⁴⁷ Ράικος, ό.π., σελ. 93

⁴⁸ Η σύμπραξη του φορολογούμενου τον προστατεύει από το δόγμα του «Όλα η Τίποτα», που φανερώνει και μια εμμονή στον κανόνα του βάρους αποδείξεως. Η λυσιτέλεια ως νομολογιακή σύλληψη εκφράζει το ανωτέρω πρότυπο και είναι ασυμβίβαστη με το χαρακτήρα του δικαιώματος ακροάσεως ως αρχής. Seer, σε Tipke/Lang, ό.π., σελ. 883.

⁴⁹ Tipke/Lang, Steuerrecht, 2005, σελ. 883

⁵⁰ Αριστοτέλης, Ηθικά Νικομάχεια (1156b-1157b), Γ. Μπαμπινιώτης, λυσιτελής = ωφέλιμος, τελεσφόρος, επωφελής, Ι. Σταματάκος, Λεξικόν της Αρχαίας Ελληνικής Γλώσσης, λυσιτελής<λύω +τέλος = ο αποζημιών

⁵¹ ΣτΕ 3578/2013, 948/2012, 2383/2012

⁵² Κεφάλαιο 6 V και VI

δέσμιας αρμοδιότητας ή κατά την άσκηση διακριτικής ευχέρειας- και άρα από την αντίστοιχη ελευθερία κινήσεως της διοικήσεως και όχι από τη διατύπωση ουσιωδών ισχυρισμών περί αποδείξεως της -έστω δυνητικής- βλάβης απο την παράλειψη του τύπου.⁵³ Τούτου παρέπεται ότι η προβολή λυσιτελών λόγων ακυρώσεως συναρτάται επίσης προς τη φύση της προσβαλλόμενης πράξεως.

Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας δεν προβαίνει σε σχετική διάκριση και απολυτοποιεί την απαίτηση περί λυσιτελούς προβολής χωρίς να συνεκτιμά τη φύση της προσβαλλόμενης πράξεως. Με την πλέον πρόσφατη υπ' αριθμόν 1183-4/2017 το ΣτΕ κρίνοντας επί επιβολής προστίμου για μη επικόλληση σημάτων σε παιγνιομηχανήματα δέχτηκε ότι το δικαίωμα ακροάσεως αναγνωρίζεται σε κάθε περίπτωση που προσάπτεται σε ορισμένο πρόσωπο παραβατική συμπεριφορά και επαπειλείται η επιβολή εις βάρος του της αντίστοιχης κυρώσεως, ακόμα και αν το ύψος της τελευταίας είναι προκαθορισμένο στον νόμο χωρίς ευχέρεια επιμετρήσεως από την διοίκηση, η δε στοιχειοθέτηση της παραβάσεως παρουσιάζεται στον νόμο ως «τυπική», διότι, και στην περίπτωση αυτή, ο φερόμενος ως παραβάτης δύναται να συμβάλει στην λήψη νόμιμης αποφάσεως, αμφισβητώντας την ίδια την διάπραξη της παραβάσεως και προβάλλοντας προς τούτο ισχυρισμούς αναγόμενους στην υποκειμενική του σφαίρα και συνιστάμενους, μεταξύ άλλων, σε διαφορετική -έναντι της διοικητικής αρχής- εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού της υποθέσεως.⁵⁴

Παρά την έντονη παρουσία του επιβαλλόμενου από τις συνταγματικές αρχές φορολογήσεως νομικού φορμαλισμού του ουσιαστικού φορολογικού νόμου, κατά τον οποίο η έκδοση της

⁵³ Kapsali, ό.π., σελ. 591: Το γαλλικό Συμβούλιο της Επικρατείας είχε ήδη πριν την απόφαση Montaignac δεχθεί δύο φορές τον λυσιτελή χαρακτήρα των λόγων ακυρώσεως εξωτερικής νομιμότητας στην περίπτωση πράξεων δεσμίας αρμοδιότητος: Αυτή είναι η περίπτωση των αποφάσεων Jaquemin και Faugeroux, που εκδόθηκαν τα έτη 1971 και 1986 αντίστοιχα, με το δικαιολογητικό λόγο ότι οι παραλειφθείσες τυπικότητες αποτελούσαν για το διοικούμενο εγγυήσεις, τις οποίες δεν ήταν δυνατό να στερηθεί χωρίς άλλη εξήγηση και κυρίως χωρίς αναφορά στην επίδραση των τυπικών πλημμελειών στην εκτίμηση των πραγματικών γεγονότων όπως το είχε προτείνει ο εισηγητής. Είχε πάντως προηγηθεί κρίση του Εισηγητή στην υπόθεση Brisseau ότι όταν η υποχρέωση της διοικητικής αρχής να αποφασίσει προς μία συγκεκριμένη κατεύθυνση προκύπτει από την εκτίμηση των στοιχείων της περίπτωσης και κατά αποτέλεσμα δεν υπάρχει πλήρης αυτοματισμός στη λήψη της αποφάσεως, τέτοιου είδους παρανομίες μπορούν να έχουν επίδραση στο περιεχόμενο του φακέλου ενόψει του οποίου εκτιμώνται τα πραγματικά περιστατικά από την διοίκηση και στη συνέχεια από το δικαστή. Πρβλ. και την πρώτη μειοψηφία της ΣτΕ 3219/2010. Πρβλ. επίσης Kapsali, ό.π., σελ. 593 σχετικά με την απόφαση Montaignac, που έκρινε ότι αιτήσεις ακυρώσεως εναντίον πράξεως δέσμιας αρμοδιότητας πρέπει να απορρίπτονται ως αλυσιτελείς, επειδή ακόμα κι αν θεμελιωνόταν το βάσιμό τους ειδικώς, η διοίκηση θα έπρεπε στη συνέχεια να εκδώσει την ίδια απόφαση με εκείνη που ακυρώθηκε.

⁵⁴ ΣτΕ 1183/2017, ΣτΕ 4447/2012 Ολ., 3578/2013, 4587/2013. Αντίθετα στη Γαλλία Απόφαση Montaignac, βλ. Kapsali, ό.π., σελ. 593: Οι δικαστές του Παλέ Ρουαγιάλ επιβεβαίωσαν στην ουσία την ιδέα του εισηγητή, όπως αυτή αναδείχθηκε στην εισήγηση του στην υπόθεση Sieur Brisseaud το 1957, σύμφωνα με την οποία η επιλογή της αλυσιτέλειας «δικαιολογείται απόλυτα σε όλες τις περιπτώσεις όπου η υποχρέωση της διοικήσεως να λάβει μια δεδομένη απόφαση δηλαδή να αποφασίσει προς μία συγκεκριμένη κατεύθυνση προκύπτει από την ερμηνεία του νόμου ή της κανονιστικής πράξεως ή μίας γενικής αρχής του δικαίου ή από συγκεκριμένα γεγονότα» αλλά όχι όταν προκύπτει από την εκτίμηση των σχετικών γεγονότων.

ατομικής φορολογικής πράξεως εμφανίζεται ως επακόλουθο της δέσμιας αρμοδιότητας της δράσεως της φορολογικής διοικήσεως, το ΣτΕ με την ανωτέρω απόφασή του αναγνώρισε την προηγούμενη ακρόαση ως ουσιώδη τύπο της διαδικασίας εκδόσεως πράξεως επιβολής προστίμου για κάθε παράβαση των διατάξεων του ΚΒΣ, ακόμη και αν αυτή είναι "τυπική" ή προβλέπεται επιβολή «αντικειμενικού», ήτοι χωρίς εξουσία επιμετρήσεως, προστίμου, κατά τις διατάξεις του ν.2523/1997. Και μπορεί η προβολή ισχυρισμών αναγόμενων στην «υποκειμενική σφαίρα» του φερόμενου ως παραβάτη να μην αφίσταται των παραδοχών της ΣτΕ Ολ. 2370/2007, δέχεται όμως η απόφαση σαφώς ότι τέτοιοι ισχυρισμοί πρέπει να προβληθούν όχι μόνο στις περιπτώσεις προστίμων, «για την επιβολή των οποίων προβλέπεται ρητώς υπαιτιότητα», κατά τη διατύπωση της σκέψεως, αλλά σε «κάθε περίπτωση που προσάπτεται σε ορισμένο πρόσωπο παραβατική συμπεριφορά». Δέχεται, δηλαδή, ότι ακόμα και αν η υπαιτιότητα δεν αποτελεί στοιχείο του υποστατού της παραβάσεως, πράγμα που, ούτως ή άλλως σπανίως συμβαίνει στην κυρωτική φορολογική νομοθεσία, προηγούμενη ακρόαση προβλέπεται σε κάθε περίπτωση παραβάσεως του ΚΒΣ, εφόσον ο προσφεύγων συμβάλλει διά των ισχυρισμών του στη διαφορετική έναντι της φορολογικής αρχής εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Από τα ανωτέρω παρέπεται ότι η πράξη δεν ακυρώνεται για παράβαση ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως χωρίς την επίκληση ισχυρισμών, από τους οποίους να προκύπτει μια διαφορετική εκτίμηση του πραγματικού υλικού, ικανή να επηρεάσει την κρίση της φορολογικής αρχής και να διαμορφώσει ένα ευνοϊκότερο για τον φορολογούμενο αποτέλεσμα. Παροράται έτσι ότι βλάβη μπορεί να συνιστά και αυτή η ίδια η διαδικαστική πλημμέλεια, η αποκατάσταση της οποίας επέρχεται μόνο με την ακύρωση της πράξεως. Η νομολογία δηλαδή ζητά αποδείξεις για κάτι που η ίδια έχει αναγνωρίσει, παραγνωρίζοντας τον προστατευτικό σκοπό της ακροάσεως.

Ακόμα όμως και στον χώρο της γερμανικής έννομης τάξεως, η οποία συλλήβδην υποστηρίζει αυστηρά την υπηρετική φύση των διαδικαστικών δικαιωμάτων,⁵⁵ γίνεται δεκτό ότι αυτά μπορούν να αυτονομηθούν, και να αναπτύξουν μια ανεξάρτητη λειτουργία, όταν επιδιώκουν και διακριτούς στόχους, πέραν της συνδρομής τους στην πραγμάτωση ουσιαστικού δικαίου αξιώσεων.⁵⁶ Έτσι ενόψει και της τυπικής ισοδυναμίας των λόγων εσωτερικής - εξωτερικής νομιμότητας για την

⁵⁵ P.Langenhach, Der Anhörungseffekt, 2017, σελ. 182, Grimm, NVwZ, 1985, σελ. 865, 871, Langenhach, ό.π., σελ. 200, όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι: λόγιοι οικονομίας της διαδικασίας αποτελούν τη ratio της § 46, και οι οποίοι κατατάσσουν το διαδικαστικό σφάλμα της πλημμελούς ασκήσεως της ακροάσεως σε «έλλειψη μεσαίου βαθμού». Φυσικά η άποψη αυτή σχετίζεται με την dienende Funktion των διαδικαστικών δικαιωμάτων, οδηγεί ωστόσο σε σημαντική απομείωση της κανονιστικής πυκνότητας των διαδικαστικών εγγυήσεων.

⁵⁶ H.-A. Wolff, Die dienende Funktion der Verfahrensrechte - Eine dogmatische Figur mit Aussagekraft und Entwicklungspotential, σε R.Pitschas, Wege gelebter Verfassung in Recht und Politik, FS Scholz, Duncker & Humblot, Berlin, 2007, σελ. 977επ.

ακύρωση της πράξεως,⁵⁷ η παράβαση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως καθιστά την πράξη ακυρωτέα και δύναται αφ' εαυτής να θεμελιώσει το αίτημα ακυρώσεως της φορολογικής πράξεως, καθιστώντας αλυσιτελή την επίκληση ισχυρισμών.

Αλλά και για έναν ακόμη λόγο η επίκληση ουσιωδών ισχυρισμών για την απόδειξη βλάβης από την παράλειψη κλήσεως σε ακρόαση μπορεί να θεωρηθεί αλυσιτελής στις πράξεις απόλυτα δέσμιας αρμοδιότητας. Πρόκειται για την περίπτωση της αναδρομικής μεταβολής του διέποντος την επίδικη σχέση καθεστώτος.⁵⁸ Ειδικά στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, λόγω των αλληπάλληλων νομοθετικών μεταβολών και ενόψει της κρατούσας αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επεικεστέρας κυρώσεως⁵⁹,⁶⁰,⁶¹ δεν πρέπει να θεωρείται βέβαιη η επανέκδοση πράξεως ταυτόσημου περιεχομένου. Είναι συνεπώς πιθανό εκ της εξαφανίσεως της τυπικώς παρανόμου πράξεως να δημιουργηθούν για περιορισμένο έστω χρονικό

⁵⁷ Πρβλ. Μουκίου, ό.π., σελ. 1241, Εκ της γραμματικής ερμηνείας της διατάξεως του άρθρου 95 §1 εδ.α' Σ, η οποία αναφέρει ότι νόμος είναι και κάθε συνταγματική διάταξη που ρυθμίζει τη διαδικασία ενώπιον των διοικητικών οργάνων συνάγεται ότι η εξωτερική νομιμότητα χαιρεί συνταγματικής κατοχυρώσεως, όπως και η εσωτερική νομιμότητα, η δε διάταξη του άρθρου 95 § 1 εδ.α' Σ δεν ερμηνεύεται αυτοτελώς αλλά συστηματικά με τη διάταξη του άρθρου 20 § 2 στο πλαίσιο της ενοποιητικής λειτουργίας του Συντάγματος, κατοχυρώνοντας μια εγγύηση θεσμού και μια θεσμική εγγύηση. Δεδομένης της διττής φύσεως της ακροάσεως το 20 § 2 Σ κατοχυρώνει πέραν την εγγυήσεως θεσμού και μια θεσμική εγγύηση, υπηρετεί δηλαδή την ορθή, έγκαιρη και αποτελεσματική τήρηση των διοικητικών διαδικασιών και συνεπώς η διοικητική διαδικασία και η εξωτερική νομιμότητα κατοχυρώνονται στο σύνολό τους.

⁵⁸ Πρβλ. και την άποψη του Α.Γέροντα, Η διοικητική διαδικασία, ΝοΒ, 1989, σελ. 42επ, όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι: Το διοικητικό αποφασίζει είναι το αποτέλεσμα μιας διαδικασίας, στα πλαίσια της οποίας αναζητούνται, αποτελούν αντικείμενο επεξεργασίας και συστηματοποιούνται συγκεκριμένα δεδομένα, τα οποία ενόψει της ιστορικής εξελίξεως, υπόκεινται στο νόμο της μεταβλητότητας, ακόμη και στα περιορισμένα χρονικά περιθώρια της διαδικασίας λήψεως των διοικητικών αποφάσεων».

⁵⁹ ΣτΕ 1438/2018 επταμ., 4469/2014, 3278/2007, 3821/2005, 4055/1998, ΣτΕ 1525/1955, 2460/1981, 4011/1981, 2672/1984, 3250/1988, 4055/1998, 3281/2005, 3278/2007, 4158/2009, 2408/2010, 1491/2011, 4166/2012 κ.ά. Ι. Γράβαρη, Φορολογικές κυρώσεις. Όροι και όρια της τιμωρίας, ΘΠΔΔ 12/2011, σελ. 1095.

⁶⁰ Στο καθεστώς του ΚΦΔ αντίστοιχη περίπτωση είναι η μεταβατική διάταξη της παρ. 32 του άρθρου 72 ΚΦΔ, η οποία θέτει ζήτημα εφαρμογής επεικεστέρας κυρώσεως με την διάταξη, της περ. α' και δύο διατάξεις, των περ. β' και γ', με κριτήριο το στάδιο στο οποίο ευρίσκεται η υπόθεση, και στις δύο, όμως, περιπτώσεις υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Ειδικότερα, για όλες τις περιπτώσεις, ορίζει ότι οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 ΚΦΔ είναι δυνατόν να εφαρμοσθούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τον χρόνο δημοσιεύσεως του ΚΦΔ (26.7.2013) και επισύρουν πρόστιμα του άρθρου 5 παρ. 10 και του άρθρου 6 του Ν 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπιστώσεώς τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 ΚΦΔ επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου. Κοινό χαρακτηριστικό βέβαια όλων των περιπτώσεων είναι ότι η πράξη (α.ε.π. = απόφαση επιβολής προστίμου) έχει ήδη εκδοθεί. Αναλυτικά για το σύστημα των κυρώσεων υπό τον ΚΦΔ βλ. Γ.Μέντη, Το διαχρονικό δίκαιο στη φορολογική διαδικασία και στις φορολογικές κυρώσεις - Ερμηνευτική προσέγγιση στις μεταβατικές διατάξεις του ΚΦΔ και του Ν 4337/2015, ΘΠΔΔ 10/2015, σελ. 897επ

⁶¹ ΣτΕ 1438/2018 7μ., 2556/2014 7μ., 4469/2014, 2957/2013. Κατά την οποία ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένο διοικητικό αδίκημα δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περιπτώσεως, κατόπιν συγκρίσεως όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παραβάσεως έως και την εκδίκαση της υποθέσεως από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο.

διάστημα (μέχρι της εκδόσεως έστω της νέας πράξεως ταυτόσημου περιεχομένου) ευνοϊκές υπέρ του φορολογουμένου πραγματικές και νομικές καταστάσεις μη δεκτικές ανατροπής.⁶²

Η γερμανική θεωρία δέχεται συναφώς ότι οι πράξεις δέσμιας αρμοδιότητας που παρουσιάζουν τυπικά ελαττώματα θα πρέπει να ακυρώνονται όταν μετά την έκδοσή τους έχει αλλάξει το νομοθετικό καθεστώς που τις διέπει.⁶³ Η παράκαμψη εν προκειμένω της πλημμέλειας του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως ως αλυσιτελούς, με την υπόδειξη μάλιστα ότι σε κάθε περίπτωση θα παρέμενε και μετά την ακυρωτική απόφαση εφαρμοστέο το ουσιαστικό δίκαιο που ίσχυε κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, θα οδηγούσε σε ανεπιεική αποτελέσματα, καθώς θα διατηρούσε εν ισχύ μια τυπικά παράνομη πράξη, η οποία εάν ακυρωνόταν για το λόγο αυτό, θα διέπονταν από το ευνοϊκότερο για τον φορολογούμενο καθεστώς και θα ήταν σύμφωνη με τις συνταγματικές αρχές φορολογήσεως. Έλλειμμα εκτελέσεως των άρθρων 28 παρ. 1 εδ. γ' και 62 παρ. 4 ΚΦΔ από μέρους των οργάνων της δημοσιονομικής διοικήσεως αντανακλά άνευ ετέρου στην ουσιαστική βάση της φορολογικής επιβαρύνσεως ενάντια στην αρχή της νομιμότητας του φόρου κατά το 78 §§ 1,4 Σ και στην αρχή της φορολογικής ισότητας κατά το άρθρο 4 § 5 Σ, διότι καταλήγει στην πρόκληση διαφοροποιήσεων ως προς την φορολογική επιβάρυνση φορολογουμένων με την ίδια φοροδοτική ικανότητα.⁶⁴

Εάν λοιπόν το κριτήριο για την κρίση περί λυσιτελούς προβολής της τυπικής πλημμέλειας της παραλείψεως διενέργειας προηγούμενης ακροάσεως είναι η κατά το δυνατόν καλύτερα εμπεριστατωμένη επίκληση της χρησιμότητας που θα είχε για τον προσφεύγοντα η τήρηση του ουσιώδους τύπου, είναι πρόδηλο ότι αυτό είναι αλυσιτελές στην περίπτωση πράξεως εκδοθείσας κατόπιν ασκήσεως από το δημοσιονομικό όργανο της διακριτικής του ευχέρειας. Όταν η διοίκηση διαθέτει -έστω και περιορισμένο- περιθώριο εκτιμήσεως είτε ως προς το οντολογικό τμήμα του κανόνα δικαίου, στο οποίο καλείται να αξιολογήσει τα πραγματικά περιστατικά ή να προβεί στην υπαγωγή τους σε κάποια αόριστη νομική έννοια, είτε ως προς το δεοντολογικό τμήμα του κανόνα δικαίου, όποτε μπορεί να ασκήσει το καθήκον επιμετρήσεώς της, η προηγούμενη ακρόαση είναι πάντα λυσιτελής διότι μπορεί πάντα να συμβάλει στη διύλυση του πραγματικού και να οδηγήσει στο σχηματισμό νόμιμης και αποδεκτής από το φορολογούμενο διοικητικής κρίσεως και κατ'

⁶² Παπαγεωργίου, ό.π., 1217, Πρβλ. και Κ.Γώγο, ο οποίος αναφέρει ότι ο δικαστής οφείλει να κρίνει μια διαφορά λαμβάνοντας υπ'όψιν το δίκαιο που έχει ενώπιόν του και στο οποίο δεσμεύεται σύμφωνα με το άρθρο 87 § 2 Σ. Το ενδεχόμενο μελλοντικής αλλαγής του δικαίου δε μπορεί να στηρίξει ενεστώσα δικαστική κρίση. Το πρόβλημα καθίσταται όμως πιο σύνθετο όταν μετά την έκδοση διοικητικής πράξεως που πάσχει απο ορισμένο τυπικό σφάλμα και μέχρι τη συζήτηση της υπόθεσης έχει ήδη αλλάξει το ισχύον ουσιαστικό δίκαιο.

⁶³ Γώγος, σελ. 415, Bettermann, ό.π., σελ. 275επ.

⁶⁴ Ράικος, ό.π., σελ. 9, 24-25

επέκταση σε αποτροπή βλάβης προκληθείσας από την αρχική εσφαλμένη κρίση της.⁶⁵ Εξάρτηση του ακυρωτικού αποτελέσματος της πράξεως από τις συνέπειες (βλάβη) που θα υποστεί ο προσφεύγων από την παράλειψη προηγούμενης ακροάσεως όχι μόνο καταδικάζει τον προστατευτικό ρόλο της προηγούμενης ακροάσεως, προδικάζοντας την αδυναμία επηρεασμού της φορολογικής διοικήσεως αλλά προκαλεί και σύγχυση ως προς την ίδια τη φύση της διακριτικής ευχέρειας, εφόσον συνομολογεί κατ' ουσίαν την ύπαρξη διοικητικής αυθεντίας.⁶⁶

IV. Δικαιοκρατική αντιμετώπιση της θεωρίας της λυσιτέλειας

1. Ενόψει του άρθρου 20 § 1 Σ

Η απαίτηση διασυνδέσεως του διαδικαστικού σφάλματος και του περιεχομένου της πράξεως για την απόδειξη της βλαπτικής επενέργειάς του επί της έννομης θέσεως του φορολογουμένου και εντέλει την εξαφάνιση της πράξεως, απαξιώνει τους λόγους ακυρώσεως, οι οποίοι ανάγονται στην εξωτερική νομιμότητα της πράξεως, όπως ο λόγος περί μη τηρήσεως της αρχής της προηγούμενης

⁶⁵ Σε αυτές τις περιπτώσεις πρέπει το διαδικαστικό λάθος να μην επηρεάζει το αποτέλεσμα της διαδικασίας., Nöhmer, ό.π., σελ. 257., Απόφαση του Δικαστηρίου της 25ης Οκτωβρίου 1983. Allgemeine Elektrizitäts-Gesellschaft AEG-Telefunken AG κατά Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.Υπόθεση 107/82., σκ. 30: «Συμπερασματικά, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι λόγοι που προέβαλε η AEG και με τους οποίους αμφισβητεί τη νομότυπη διεξαγωγή της διαδικασίας που οδήγησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης απόφασης, δεν ευσταθούν, εκτός από το λόγο που βασίζεται στην παραβίαση του δικαιώματος ακροάσεως. Ο τελευταίος όμως αυτός λόγος έχει περιορισμένη σημασία, εφόσον με αυτόν αμφισβητούνται παραβιάσεις που έγιναν σε ατομικές περιπτώσεις συνεπώς δεν είναι δυνατόν να συνεπάγεται το παράνομο όλης της διαδικασίας. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο αποκλεισμός ορισμένων εγγράφων, που χρησιμοποίησε η Επιτροπή παραβιάζοντας το δικαίωμα ακροάσεως, θα είχε σημασία μόνο αν οι κατηγορίες της Επιτροπής, μπορούσαν να αποδειχθούν μόνο με τα έγγραφα αυτά». Έτσι το ΔΕΕ αρνείται την ακύρωση πράξεων δέσμιας αρμοδιότητας της διοικήσεως, διότι χωρίς την ύπαρξη σχετικού περιθωρίου εκτίμησης δεν είναι εφικτός ο σχηματισμός διαφορετικής διοικητικής κρίσης. Το ίδιο ισχύει και όταν για πραγματικούς αντικειμενικούς λόγους δεν είναι εφικτή η έκδοση της πράξης με διαφορετικό περιεχόμενο. ΔΕΕ Chemiefarma, Geist, Morello

⁶⁶ Έτσι και Hufen / Siegel, Fehler im Verwaltungsverfahren, 6. Aufl.2018, σελ. 398, Rn. 985. Το ερώτημα που τίθεται είναι εάν και στις περιπτώσεις διακριτικής ευχέρειας δύναται να υπάρξει έλλειψη εναλλακτικής ως προς τα πραγματικά ζητήματα, η οποία σε μεμονωμένες περιπτώσεις θα μπορούσε να αποδείξει την έλλειψη επιρροής του διαδικαστικού σφάλματος στην πράξη. Σε αυτές τις περιπτώσεις θα ήταν προφανές ότι το σφάλμα δε θα επηρέαζε την απόφαση. Αυτό που θα πρέπει να σκεφτεί κανείς είναι ότι και στις περιπτώσεις διακριτικής ευχέρειας, επιμετρήσεως ή σταθμίσεως δεν υπάρχει εκ των πραγμάτων καμία εναλλακτική, η οποία να είναι τόσο ορθή ή καλύτερη ή καταλληλότερη, η οποία να πραγματώνει την από κάθε άποψη και κατά τους σκοπούς του νομοθέτη δικαιότερη διευθέτηση της διαφοράς». Πρβλ. και Bettermann, σελ. 275επ: Σε περίπτωση πράξεων διακριτικής ευχέρειας αυτή η αναγκαστική επανάληψη του περιεχομένου της πράξης δεν υπάρχει. Κατόπιν ακυρώσεως της πράξης, η διοίκηση υποχρεούται να ασκήσει εκ νέου την διακριτική της ευχέρεια, αυξάνονται συνεπώς οι πιθανότητες εκδόσεως ευνοϊκής για τον προσφεύγοντα αποφάσεως, αυτός δε έχει πάντα έννομο συμφέρον για την προσβολή της πράξης. Και εδώ η γερμανική θεωρία δέχεται όμως ότι θα πρέπει να υπάρχει ταυτότητα μεταξύ της αιτιώδους συνάφειας και του ουσιώδους της ελλείψεως του διαδικαστικού τύπου. Δεσμευτική είναι η δυναμική και όχι η πραγματική αιτιότητα. Μόνο όπου η απόφαση του πρώτου βαθμού δε θα μπορούσε να έχει διαφορετικό περιεχόμενο, ακριβώς διότι το περιεχόμενο της προκύπτει ευθεως από το νόμο δεν εξετάζεται η αιτιώδης συναφεια.

ακροάσεως και υπονομεύει τη συνταγματική αποστολή του, περί συμβολής στην ουσιαστική νομιμότητα και ορθότητα της πράξεως.⁶⁷

Και ναι μεν δεν αποκλείεται η θέσπιση με κοινό νόμο δικονομικών προϋποθέσεων για το έγκυρο της άσκησης των ενδίκων μέσων και την πρόοδο της δίκης, πλην όμως οι προϋποθέσεις αυτές, για να είναι ανεκτές, πρέπει να συνάπτονται προς τη λειτουργία των δικαστηρίων και την υπό αυτών απονομή της δικαιοσύνης και να μην υπερβαίνουν τα όρια, πέρα των οποίων θα ισοδυναμούν με κατάλυση, άμεση ή έμμεση, του ατομικού δικαιώματος που προστατεύεται από το Σύνταγμα με τη συγκεκριμένη διάταξη.⁶⁸ Σε συμφωνία προς την αρχή της αναλογικότητας, πρωταρχικό μέλημα του νομοθέτη πρέπει να είναι η ευχερής πρόσβαση του πολίτη στη δικαιοσύνη διά της χαράξεως απλών διαδικαστικών πλαισίων, τα οποία θα εγγυώνται την κατοχύρωση μιας αμερόληπτης και δίκαιης δικαστικής αποφάσεως.⁶⁹

Έχει ήδη υπομνησθεί στα απαραίτητα σημεία του υπό έρευνα τόπου ότι η ειρηνευτική λειτουργία της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως συνίσταται στην συνειδητή επιλογή από μέρους του θιγόμενου της ενεργητικής ή παθητικής στάσεώς του απέναντι στην δυσμενή πράξη, η οποία τον προσβάλλει στα δικαιώματα ή έννομα συμφέροντά του. Εντούτοις η επίκληση ουσιωδών ισχυρισμών προς απόδειξη βλάβης τελεί σε πλήρη δυσαρμονία προς το δικαίωμα παροχής δικαστικής προστασίας του άρθρου 20 § 1 Σ και το άρθρο 6 § 1 ΕΣΔΑ περί δίκαιης δίκης.⁷⁰

Το επιχείρημα, ότι τα άρθρα 20 §1 Σ και 6 § 1 ΕΣΔΑ, στο βαθμό που εγγυώνται την απονομή ουσιαστικής δικαστικής προστασίας και όχι την απαγγελία θεωρητικών αποφάσεων που δεν σηματοδοτούν την πραγματική βελτίωση της θέσης του αιτούντος, συμβιβάζονται με την άποψη ότι νομικά πλημμελής λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως διοικητική πράξη, νόμιμη όμως ως προς το περιεχόμενό της, δεν βλάπτει τα έννομα συμφέροντα του αιτούντος, και επομένως, έναντι αυτής δεν καταλείπεται δυνατότητα, ούτε υπάρχει ανάγκη δικαστικής προστασίας, αποδεικνύεται με βάση το Σύνταγμα εντελώς επιφανειακό και καιροσκοπικό, πρωτίστως διότι παραγνωρίζει την αυτοτελή αξίωση προσφυγής του διοικουμένου

⁶⁷ Α.Γέροντας, Η πρόσφατη μεταρρύθμιση της διοικητικής δικαιοσύνης, ΕφημΔΔ, 3/2011, σελ. 377επ., Κ.Γώγος, Διαδικαστικά Σφάλματα και Ακύρωση των Διοικητικών Πράξεων, 2017, σελ. 181

⁶⁸ ΣτΕ Ολ. 3621/1981, Κ.Γώγος, ό.π., σελ. 417. Έτσι και Fritsch, σε Koenig AO, § Rn. 5

⁶⁹ Δ. Ράικος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές, ό.π., σ. 61 επ., Π. Δαγτόγλου, Η συνταγματικότητα του νομοθετικού αποκλεισμού της αναστολής ή αναβολής του πλειστηριασμού (γνση) Δ 22, σ. 75 επ. (77)., Π. Παυλόπουλος, Η συνταγματική κατοχύρωση της αιτήσεως ακυρώσεως, ό.π., 118 επ., Π. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, ό.π., σ. 56 επ., Δ. Κόρσος, Το κύρος του άρθρου 59 παρ. 5 ν.δ. 3323/1955 περί φορολογίας εισοδήματος υπό το κράτος του άρθρου 20 παρ. 1 και 2 Σ 1975, ΕΔΔΔ 25, σ. 189 επ. (190).

⁷⁰ Κ. Γώγος, Οι αλυσιτελείς τυπικοί λόγοι ακυρώσεως επί πράξεων δεσμίας αρμοδιότητας, ΔτΑ, 50/2011, σελ. 416, του ίδιου, Η δικαστική προσβολή παραλείψεων της διοικήσεως, Αθήνα - Θεσσαλονίκη, 2005, σελ. 75

ιδιότη στη δικαιοσύνη όχι για πράξη ορισμένου ευνοϊκού περιεχομένου αλλά για την έκδοση της πράξεως τηρουμένων των δικαιοκρατικών εγγυήσεων που προβλέπει η οικεία διαδικασία.⁷¹

Άρνηση του δικαστηρίου να ακυρώσει την προσβαλλόμενη πράξη, μη προβαλλομένων λυσιτελών ισχυρισμών από μέρους του διαδίκου περί παραβίασεως του διαδικαστικού τύπου, σημαίνει πρώτον ότι το δικαστήριο αρνούμενο την ακύρωση της πράξεως, παρά την προβολή ενός βάσιμου λόγου προσφυγής,⁷² δέχεται ότι το ένδικο βοήθημα δεν μπορεί να περιλαμβάνει μόνο τυπικούς λόγους, παρά μόνο ως παρακολούθημα λόγων πλάνης περί τα πράγματα και δεύτερον ότι ανέχεται την εκτέλεση παράνομων αποφάσεων, οι οποίες πάντως μετά την απόρριψη του ενδίκου βοηθήματος αναβαπτίζονται και παραδίδονται «καθαγιασμένες»⁷³ στην έννομη τάξη. Το Σύνταγμα όμως καθιερώνοντας στο άρθρο 95 § 1εδ. α' το δικαστικό έλεγχο της αρχής της νομιμότητας δεν διακρίνει αυτή σε εσωτερική και εξωτερική, πολλώ δε μάλλον δεν αξιολογεί τη δεύτερη ως υποδεέστερη της πρώτης, αλλά αντιθέτως συνάγεται ότι αυτή θίγεται εξίσου στην περίπτωση νομικώς πλημμελούς πράξεως λόγω παραβάσεως διαδικαστικών τύπων που διέπουν τη διαδικασία εκδόσεώς της και στην περίπτωση νομικών πλημμελειών αναγόμενων στο ουσιαστικό περιεχόμενό της.⁷⁴

Η παροχή πλήρους και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας απαιτεί εν προκειμένω, όπως το δικαστήριο αντιπαρατεθεί με το ζήτημα της λυσιτέλειας της ακυρώσεως πράξεων εξαιτίας διαδικαστικών παραβάσεων, νόμιμων όμως ως προς το περιεχόμενό τους, στο πεδίο του ουσιαστικού διοικητικού δικαίου και όχι μέσω ενός επιδέξιου «δικονομικού χειρισμού»,⁷⁵ συνίσταται δε ειδικότερα στην πραγματική εξέταση της σχετικής αιτιάσεως, αδιαφόρως του χαρακτηρισμού της ως λόγου εσωτερικής ή εξωτερικής νομιμότητας, ώστε η προκληθείσα βλάβη

⁷¹ Κ. Γώγος, ό.π., σελ. 419, Κ.-Α. Bettermann, Die Anfechtung von Verwaltungsakten wegen Verfahrensfehlern, σε FS. für H.P. Ipsen, σελ.289, Hill, Das fehlerhafte Verfahren und seine Folgen im Verwaltungsrecht, σελ. 103

⁷² Κ. Γώγος, ό.π., σελ. 417

⁷³ Παπαγεωργίου,ό.π., σελ. 1212

⁷⁴ Παπαγεωργίου, ό.π., σελ. 1211, Ε. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, ό.π., παρ. 154, 499, Π. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, ό.π., σ. 567 επ., Σ. Δεληκωστόπουλος, Η παράβασης ουσιάδους τύπου ως λόγω ακυρώσεως διοικητικών πράξεων, 1970, σ. 35 επ., Ν. Χατζητζανής, Η μη τήρησις προηγούμενων διατυπώσεων ως λόγος νομικής πλημμελείας της πράξεως, ΔΦΝ 1965, σ. 979, ΣτΕ 3516/2003, 2271/2004, 1803/1986, 3052/2009.

⁷⁵ Το δικαίωμα δικαστικής προστασίας απαιτεί την επέμβαση του δικαστή όταν το δίκαιο αναγνωρίζει στον προσφεύγοντα αξίωση για ακύρωση της πράξεως και δεν επιτρέπει στο δικαστήριο να παραβλέψει τους ισχυρισμούς που θεμελιώνουν την αξίωσή του αυτή: ubi jus, ibi remedium. Ο ιδιώτης απολαύει του (διαδικαστικού ως προς τη φύση του) δικαιώματος για πρόσβαση σε δικαστήριο και έκδοση αποφάσεως επί της ουσίας της διαφοράς όταν βλάπτεται σε θέση που του αναγνωρίζει το ουσιαστικό δίκαιο, δηλαδή σε δικαίωμα ή έννομο συμφέρον του., Κ. Γώγος, Οι αλυσιτελείς τυπικοί λόγοι ακυρώσεως επί πράξεων δεσμίας αρμοδιότητας, σελ. 417-418, Β. Σκουρής, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο Ι, β'εκδ., Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 1996, σελ. 65, Κ. Χρυσόγονου, Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα, γ'εκδ., Αθήνα, 2006, σελ. 427, Π.Μ.Ευστρατίου, Το δίκαιο της διοικητικής διαδικασίας και των εννόμων συνεπειών των διαδικαστικών ελαττωμάτων, ΕΔΔΔ 2005, σελ. 245

να αποκατασταθεί με την άρση της παρανομίας, δηλαδή τη δικαστική απόφαση που θα διαπιστώνει την παράβαση, στην οποία θα συμμορφωθεί η διοίκηση.⁷⁶

2. Ενόψει της αρχής της ισότητας

Η θεωρία της λυσιτέλειας στο βαθμό που απαιτεί από τον προσφεύγοντα, για την εκφορά δικαστικής κρίσεως περί ακυρότητας της νομικά πλημμελούς πράξεως λόγω παραβάσεως του ουσιώδους τύπου, την επίκληση ουσιωδών ισχυρισμών για την απόδειξη των βλαπτικών συνεπειών της αποστερήσεως από αυτόν του δικαιώματος διατυπώσεως των απόψεών του προ της εκδόσεως της πράξεως, πλήττει την αρχή της ισότητας και μάλιστα υπό τις δύο εκφάνσεις της, την ουσιαστική και τη δικονομική.

Αναφορικά με τους διαδίκους του συγκεκριμένου κάθε φορά ενδίκου βοηθήματος, κρίσιμη είναι η δικονομική ισότητα και η απορρέουσα από αυτήν αρχή της ισοπλίας και τηρήσεως ίσων αποστάσεων μεταξύ των,⁷⁷ ενώ η ουσιαστική ισότητα κείται εκτός των ορίων της συγκεκριμένης δίκης και αποτελεί νομικό κανόνα, ο οποίος επιβάλλει την ομοιόμορφη μεταχείριση προσώπων που τελούν υπό τις αυτές ή παρόμοιες συνθήκες, αποκλείοντας τόσο την έκδηλα άνιση μεταχείριση, είτε με τη μορφή της εισαγωγής χαριστικού μέτρου ή προνομίου μη συνδεομένου προς αξιολογικά κριτήρια είτε με την μορφή της επιβολής αδικαιολόγητης επιβαρύνσεως, όσο και την αυθαίρετη εξομοίωση διαφορετικών καταστάσεων ή την ενιαία μεταχείριση προσώπων που τελούν υπό διαφορετικές συνθήκες με βάση όλως τυπικά ή συμπτωματικά ή άσχετα μεταξύ τους κριτήρια,⁷⁸ ενδιαφέρει δε δευτερευόντως το δικαστή, αφού μετατοπίζεται στο στάδιο συμμορφώσεως της διοικήσεως.⁷⁹

Οι κατοχυρωμένες στα άρθρα 6 § 1 ΕΣΔΑ, 20 § 1 Σ και 4 § 1 Σ αρχές της δίκαιης δίκης και της δικονομικής ισότητας των διαδίκων δεν συμβιβάζονται με την αναστροφή του βάρους αποδείξεως που επιχειρεί η διάταξη του άρθρου 79 § 5 περ. β'ΚΔΔ, η οποία λειτουργεί αποκλειστικά προς όφελος της διαδίκου διοικήσεως. Αντιθέτως επιβάλλουν το βάρος αποδείξεως για την παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας να το φέρει η αρχή που «παρανόμησε»,⁸⁰ συγκεκριμένα δε η φορολογική/τελωνειακή αρχή οφείλει να αποδεικνύει ότι -τηρουμένου του τύπου της προηγούμενης ακροάσεως- θα κατέληγε στην ίδια απόφαση και όχι να προσπαθεί ο

⁷⁶ Χ.Μουκίου, Η αλυσιτέλεια του ελέγχου της εξωτερικής νομιμότητας, ΔτΑ 20/2003, σελ. 1222

⁷⁷ Για την υποχρέωση των διοικητικών δικαστηρίων να αντιμετωπίζουν τη διοίκηση ως διάδικο επί ίσοις όροις έναντι του διοικουμένου, βλ. ΕΔΔΑ Πλατάκου κατά Ελλάδας, Γ. Παπαγεωργίου, Η αντισυνταγματική άρνηση του ελέγχου της εξωτερικής νομιμότητας, ΔτΑ 20/2003, σελ. 1205-1218

⁷⁸ ΑΕΔ 8/2019, ΣτΕ Ολ. 986/2014

⁷⁹ Μουκίου, ό.π., σελ. 1244

⁸⁰ Πρβλ. σελ. 11 της από 6.12.2010 Έκθεσης του Επιστημονικού Συμβουλίου της Βουλής, Δετσαρίδης, ό.π.,

θιγόμενος ιδιώτης να πείσει το δικαστήριο, ότι η φορολογική αρχή -τηρουμένης της προηγούμενης ακροάσεως- θα κατέληγε σε διαφορετική απόφαση, διότι *impossibilium nulla est obligatio*.

Αλλά και η αρχή της ισότητας υπό την ουσιαστική της όψη θίγεται από τη διάταξη του άρθρου 79 § 5 περ. β' ΚΔΔ, διότι δημιουργείται μια διακριτή εντός του ΚΔΔ δικονομία φορολογικών διαφορών, η οποία εισάγει επιβαρυντικές ρυθμίσεις τεχνικής και διαδικαστικής φύσεως,⁸¹ περιάγοντας τον ιδιώτη διάδικο στη φορολογική δίκη σε δυσμενέστερη θέση συγκριτικά προς τις λοιπές διοικητικές διαφορές ουσίας. Η νομοθετική αυτή πρόβλεψη βασίζεται στην ιδιοτελή βλέψη της αποθαρρύνσεως ασκήσεως ενδίκων μέσων και της αποφυγής παρελκύσεων και άσκοπης παρατάσεως εκκρεμοτήτων, σε διαφορές που από τη φύση τους προσφέρονται ιδιαίτερα σε τέτοιες καθυστερήσεις, ώστε να αμβλυνθούν οι δυσμενείς για το Δημόσιο συνέπειες από τη διατήρηση επί μακρό χρονικό διάστημα δικαστικών εκκρεμοτήτων στις φορολογικές και τελωνειακές υποθέσεις.⁸²

3. Ενόψει της αρχής της διακρίσεως των λειτουργιών

Η προσπάθεια αιτιολογήσεως του χαρακτηρισμού του προβαλλόμενου τυπικού λόγου ως αλυσιτελούς από το δικαστήριο υποδηλοί την πρόθεσή του να αποφύγει την ακύρωση της νομικά πλημμελούς πράξεως, υποκαθιστώντας κατ' ουσίαν τη διοίκηση, αφού προεξοφλεί το αποτέλεσμα της διοικητικής διαδικασίας και τη μηδαμινή επένεργεια της διατυπώσεως των ισχυρισμών του ενδιαφερομένου επί της υποθέσεως. Και μπορεί μεν η διοίκηση, βάσει του άρθρου 79 § 5 περ. γ' ΚΔΔ να έχει τη δυνατότητα μεταρρυθμίσεως της προσβαλλόμενης πράξεως,⁸³ όταν το δικαστήριο είτε δεν άσκησε καθόλου είτε άσκησε πλημμελώς την εξουσία επιμετρήσεως, με την νομοθετική όμως αυτή πρόβλεψη, το δικαστήριο υποκαθίσταται στο έργο της ενεργού φορολογικής ή τελωνειακής αρχής κατά τρόπο ανεπίτρεπτο.⁸⁴ Έτσι παρά την περιορισμένη ανεκτικότητα του άρθρου 26 Σ στη διασταύρωση των εξουσιών, η σύγχυση των οργάνων αποκλείεται σε κάθε

⁸¹ Βλ. Έκθεση Επιστημονικού Συμβουλίου της Βουλής

⁸² Βλ. Αιτιολογική Έκθεση ν. 3900/2010 επί του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' ΚΔΔικ.

⁸³ Υπό το προγενέστερο καθεστώς η νομολογία κατά πάγια θέση δεχόταν ότι κατά την ακύρωση πράξεων, που εκδίδονται κατά διακριτική ευχέρεια, το Δικαστήριο δεν έχει εξουσία να προβεί σε κατ' ιδίαν εκτίμηση, που ενέχει κατά περιεχόμενο άσκηση διακριτικής εξουσίας, που ανήκει στη διοίκηση, ούτε σε διατύπωση κρίσεως καθ' υποκατάσταση της διοικήσεως, αλλά οφείλει, όπως επιβάλλει το άρθρο 79 παρ. 3 ΚΔΔ σε συμφωνία προς την αρχή της διακρίσεως των εξουσιών, να ακυρώσει την πράξη και να την αναπέμψει για σύννομη άσκηση της διακριτικής της εξουσίας. Υπό το ισχύον καθεστώς, κατά παραβίαση και της αρχής της ισότητας, αφού η ρύθμιση αναφέρεται μόνο σε τελωνειακές και φορολογικές διαφορές, αφήνοντας στο προηγούμενο καθεστώς όλες τις άλλες διοικητικές διαφορές ουσίας, ο νομοθέτης απαγορεύει στον Δικαστή την αναπομπή της προσβαλλόμενης πράξεως, άλλα τον υποχρεώνει να ενεργήσει ασκώντας έργο διοικήσεως, δηλ. υποκαθιστώντας την. Πρβλ. ΣτΕ 2002/2017, 2722/2016, 1834/2016, 1545/2016, 297/2003 7μ., 2402/2010 7μ., 3807/2011, 3936/2012.

⁸⁴ Σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του ν. 3900/2010 η ρύθμιση στοχεύει στην ενίσχυση της ουσιαστικής δικαιοδοσίας του Δικαστηρίου με το να αποφαινεται εκείνο κατ' ουσίαν για το επίδικο δικαίωμα ή υποχρέωση της διοικήσεως, έτσι ώστε να επιτευχθεί η αποφυγή παρελκύσεων και παράτασης των φορολογικών εκκρεμοτήτων.

περίπτωση, διότι η ανωτέρω συνταγματική διάταξη επιτάσσει την αρχή της συμπτώσεως της τυπικής και ουσιαστικής διακρίσεως των λειτουργιών, κατά την οποία δεν επιτρέπεται η ανάθεση αρμοδιοτήτων σε κρατικό όργανο, όταν δεν αντιστοιχούν στη δομή του και στη βασική λειτουργία που ασκεί.⁸⁵ Στις πράξεις δέσμιας αρμοδιότητας έχει αντιθέτως υποστηριχθεί ότι είναι δυνατή η υποκατάσταση της διοικήσεως σε περίπτωση ακυρώσεως. Πράγματι σε πράξεις απόλυτα δέσμιας αρμοδιότητας, όταν ο ουσιαστικός φορολογικός νόμος δεν καταλείπει καμία αμφιβολία αναφορικά με το εάν, τότε, πώς του επικείμενου μέτρου, θα μπορούσε η εξουσία υποκαταστάσεως του δικαστή να θεμελιωθεί στις συνταγματικές αρχές της βεβαιότητας του φόρου και της ισότητας και καθολικότητας.⁸⁶ Κατά τα λοιπά, σε κάθε περίπτωση διακριτικής ευχέρειας ή υπάρξεως αόριστων αξιολογικών εννοιών στο πραγματικό του δέσμιου κανόνα δικαίου ή σε περίπτωσης συρρικνώσεως της διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως στο μηδέν,⁸⁷ η υποκατάσταση του δικαστή στο έργο της ενεργού διοικήσεως είναι πάντα ανεπίτρεπτη, διότι η ακρόαση μπορεί πάντα να οδηγήσει τη διοικητική διαδικασία σε μια άλλη απόφαση, λιγότερο βλαπτική για τον θιγόμενο, η σχετική δε κρίση ανήκει στη διοίκηση, άλλως αναιρείται κάθε έννοια διαδικασίας και ακροάσεως.⁸⁸

⁸⁵ Α. Μάνεσης, Αι εγγυήσεις τηρήσεως του Συντάγματος τ. ΙΙ, 1965, σ. 358 επ., Γ. Δασκαλάκης, Μαθήματα Συνταγματικού Δικαίου, 1971, σ. 131 επ., Κ. Χρυσόγονος, Οι Ανεξάρτητες Αρχές στο Σχέδιο της Επιτροπής Αναθεώρησης του Συντάγματος, ΤοΣ 2000, σ. 1163 επ. (1166), Ε. Βενιζέλος, Μαθήματα Συνταγματικού Δικαίου Ι, 1991, σ. 284 επ., Δ. Δημούλης, Η διάκριση των λειτουργιών ως συνταγματικός κανόνας, 2002, σ. 122 επ., Α. Μάνεσης, Αι εγγυήσεις τηρήσεως του Συντάγματος, ό.π., σ. 368 επ., Κ. Hesse, Grundzüge des Verfassungsrechts der BRD, 1993, παρ. 489, Δετσαρίδης, ό.π., ΕφημΔΔ 3/2011

⁸⁶ Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο 2014, σελ. 817 πχ. εάν η φορολογική αρχή είχε προσδιορίσει τα καθαρά κέρδη εργολάβου με εφαρμογή ορισμένου συντελεστή, το δε δικαστήριο κρίνει ότι εφαρμοστέος είναι άλλος συντελεστής, τότε προβαίνει στη μεταρρύθμιση της νομικά πλημμελούς πράξης και προσδιορίζει το εισόδημα με βάσει τον προσήκοντα συντελεστή. ΣτΕ 1661/1999, Χ.Δετσαρίδης, Ζητήματα συνταγματικότητας των διατάξεων του ν. 3900/2010 που ρυθμίζουν τις φορολογικές διαφορές (οι τροποποιήσεις των άρθρων 6, 79 και 277 ΚΔΔ), ΕφημΔΔ, 3/2011, Πρβλ. και Ν.Ταμιωλάκη, Ο νόμος 3900/2010: Η διοικητική δικαιοσύνη in vitro, ΕφημΔΔ, 3/2011, που διακρίνει μεταξύ διακριτικής ευχέρειας και εξουσίας επιμετρήσεως, με την πρώτη περίπτωση να μην επιτρέπει την υποκατάσταση της από το δικαστή. Στη Γερμανία πάντως η διάκριση έχει παύσει να απασχολεί, πρβλ. σχετικά S.Müller-Franken, Maßvolles Verwalten, Mohr Siebeck, Tübingen 2004, σελ. 315επ.

⁸⁷ Έτσι απεφάνθη το ΒVerwGE 62, 108 (116) αναφορικά με την εφαρμογή της § 46 VwVfG σε περίπτωση συρρικνώσεως της διακριτικής ευχέρειας στο 0, κρίνοντας ότι δεν πρόκειται για ένα προδιατυπωμένο αποτέλεσμα αλλά για μια διαδικασία, η πορεία της οποίας μπορεί να επηρεαστεί από τη συμμόρφωση ή την παραβίαση των διαδικαστικών διατάξεων. Βλ. σχετικά Hufen / Siegel, Fehler im Verwaltungsverfahren, 6. Aufl.2018, σελ. 395, Rn. 979. Αντίθετα ο Langenbach, Der Anhörungseffekt, 2017, σελ. 183, υποστηρίζει ότι η έλλειψη νομικής εναλλακτικής για την οποία κάνει λόγο η § 46 υφίσταται στην περίπτωση της συρρικνώσεως της διακριτικής ευχέρειας στο 0.

⁸⁸ Πρβλ. και τη συγκλίνουσα γνώμη της ΣτΕ Ολ. 4447/2012, σκ.7: «...Η παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος -σε αντίθεση με την παρ. 1 αυτού- αφορά στο δικαίωμα προβολής ισχυρισμών και υποβολής στοιχείων στην Διοίκηση, στην εξουσία της οποίας ανήκει, κατά το άρθρο 26 του Συντάγματος, η ουσιαστική αξιολόγηση αυτών πριν από «κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο» εις βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του διοικουμένου. Κατά τις ανωτέρω, λοιπόν, διατάξεις, στην ουσιαστική εκτίμηση ισχυρισμών και στοιχείων που αποτελούν αντικείμενο του δικαιώματος «προηγουμένης» ακροάσεως δεν δύναται να προβεί το πρώτον (όταν, δηλαδή, δεν έχει παρασχεθεί στον διοικούμενο η δυνατότητα προβολής των ενώπιον της Διοικήσεως) ο δικαστής, κατ' εξοχήν δε ο ακυρωτικός δικαστής η λυσιτέλεια, συνεπώς, και, εντεύθεν, η δυνατότητα εξετάσεως λόγου ακυρώσεως περί παραβάσεως του δικαιώματος ακροάσεως δεν

4. Ενόψει της αρχής της αναλογικότητας

Εάν ο βασικός στόχος που προώριεται να εξυπηρετήσει η νομολογιακή σύλληψη της λυσιτέλειας και -άρα η συνδεόμενη με αυτήν διάταξη του άρθρου 79 § 5 περ. β'ΚΔΔ- είναι η άμβλυνση των δυσμενών για το Δημόσιο συνεπειών από τη διατήρηση επί μακρό χρονικό διάστημα δικαστικών εκκρεμοτήτων στις φορολογικές και τελωνειακές υποθέσεις για την επαύξηση των ταμειακών διαθεσίμων και αν αυτός αναζωπυρώνεται από την αέναη σχέση εντάσεως μεταξύ των αρχών της διοικητικής αποτελεσματικότητας -ως έκφανση του δημοσίου συμφέροντος- και της υποχρέωσης τηρήσεως διαδικαστικών τύπων, τότε αυτός πολύ λίγο εξυπηρετείται μέσω της υποβαθμίσεως του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως, στην οποία οδηγεί η άρνηση του δικαστηρίου να ακυρώσει την εκδοθείσα κατά παράλειψή του πράξη.

Εκ πρώτης όψεως η λυσιτέλεια είναι πράγματι αποτελεσματική· ο μονόπλευρος προσανατολισμός του δικαστικού ενδιαφέροντος αποκλειστικά στο αποτέλεσμα της φορολογικής διαδικασίας και ειδικότερα στη συμφωνία του με το ουσιαστικό δίκαιο, οδηγεί το δίχως άλλο στον επιθυμητό μετριασμό της τυπικολογίας,⁸⁹ αφού ο σχετικός βάσιμος και παραδεκτός λόγος ακυρώσεως της φορολογικής πράξεως απορρίπτεται, εάν δεν συνοδεύεται από την επίκληση ουσιωδών ισχυρισμών ικανών να οδηγήσουν τη διοίκηση σε διαφορετική διάγνωση.⁹⁰ Αυτό περαιτέρω σημαίνει ότι παραβίαση του δικαιώματος ακροάσεως και διαδικαστική παρανομία συμβιβάζονται στο μέτρο που ο προσφεύγων δεν προβάλλει ειδικούς και συγκεκριμένους, πραγματικούς ισχυρισμούς, οι οποίοι, ως εκ της φύσεώς τους, είναι σε θέση να επιδράσουν στο περιεχόμενο της βλαπτικής γι' αυτόν πράξεως.⁹¹ Τούτου παρέπεται ότι σε περίπτωση που τέτοιοι ουσιώδεις ισχυρισμοί δεν προβληθούν ενώπιον του δικαστηρίου, αυτό δεν δύναται να αποφανθεί περί της επιδράσεως της παραλείψεως στο περιεχόμενο της πράξεως -και άρα την πρόκληση ή μη βλάβης-, εάν δηλαδή παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως ή όχι και συνεπώς ο σχετικός λόγος απορρίπτεται ως αλυσιτελής.⁹² Όπως έκρινε μάλιστα η πρόσφατη ΣτΕ 88/2018 σε υπόθεση που τυγχάνει εφαρμοστέα κατά χρόνον η διάταξη του άρθρου 79 § 5 περ.β'ΚΔΔ - βασιζόμενη στις κατά το αιτιολογικό της έμμεσες, πλην σαφείς ερμηνευτικές κρίσεις των ΣτΕ 948/2012 και 2383/2012- για το λυσιτελές τέτοιου λόγου προσφυγής δεν απαιτείται (πανηγυρική) διατύπωση από τον προσφεύγοντα ειδικού και συγκεκριμένου ισχυρισμού αναφορικά με τους

δύναται να συναρτάται με την παράλληλη αναφορά και των ισχυρισμών τους οποίους «θα προέβαλλε» ο αιτών, ως διοικούμενος, ενώπιον της Διοικήσεως...»

⁸⁹Γέροντας, Η διοικητική διαδικασία, ΝοΒ 1989, σελ. 42επ

⁹⁰ ΣτΕ 2707/2016, 429/2017, 689/2016

⁹¹ Χ. Δετσαρίδης, Το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, σε Σ.Βλαχόπουλος, Θεμελιώδη δικαιώματα, 2017, σελ.779, Γώγος, Διαδικαστικά Σφάλματα και Ακύρωση των Διοικητικών Πράξεων, 2017, σελ. 268

⁹² ΣτΕ 3578/2013, 1369/2014, 2301/2015, 689/2016, 1098/2016, 37/2017, 157/2017, 4447/2012, 88/2018

ουσιώδεις ισχυρισμούς (συμπεριλαμβανομένων, αναλόγως του περιεχομένου τους, και ισχυρισμών περί των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων) που αποστερήθηκε της δυνατότητας να θέσει υπόψη της Διοικήσεως, πριν από την έκδοση της επίδικης πράξεώς της, αλλά αρκεί αυτός να αναφέρει τους εν λόγω ισχυρισμούς του με την προσφυγή του (όπως τυχόν συμπληρώνεται παραδεκτώς με δικόγραφο πρόσθετων λόγων).

Ωστόσο η απαίτηση επικλήσεως και αποδείξεως και άλλης βλάβης, πέραν του εννόμου συμφέροντος, ώστε να πειστεί το δικαστήριο από τους ισχυρισμούς του αιτούντος, αφενός καθιστά αλυσιτελείς όλους τους τυπικούς λόγους ακυρώσεως που ανάγονται στην εξωτερική νομιμότητα της ένδικης πράξεως κατά παράβαση των άρθρων 20 § 1 και 26 και 95 § 1 Σ,⁹³ αφετέρου παραγνωρίζει τη φύση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασεως στη φορολογική διαδικασία, όπως επιβάλλεται δυνάμει των άρθρων 20 §2 Σ, 28 § 1 γ'ΚΦΔ, 62 § 4 ΚΦΔ, 6 ΚΔΔιαδ και αρκεί ως τέτοια για την προβολή εκ μέρους του αιτούντος λόγου ακυρώσεως της πράξεως δυνάμει του κατα νόμον και ουσίαν, η προσπάθειά του δε να πείσει το δικαστήριο για την προκληθείσα βλάβη και μάλιστα διά ισχυρισμών νόμω βάσιμων, άγει εμμέσως σε εξέταση αυτής ταύτης της αιτιολογίας της επίδικης πράξεως, ζήτημα το οποίο εξετάζεται στο πλαίσιο προβολής του αυτοτελούς λόγου για παράβαση κατ'ουσίαν διατάξεως νόμου.⁹⁴ Ακόμα και αν υποστηριχτεί ότι ο διενεργούμενος δικαστικός έλεγχος δεν υπερβαίνει τα όρια ενός εξωτερικού ελέγχου λογικής συνάφειας των ισχυρισμών του αιτούντος δικαστική προστασία με το περιεχόμενο της βλαπτικής πράξεως,⁹⁵ η λυσιτέλεια δεν παύει να προκαλεί σύγχυση σε περίπτωση που ο προσφεύγων επικαλεστεί με την προσφυγή του αποκλειστικά την παράβαση του ουσιώδους τύπου και να καταλείπει ανασφάλεια αναφορικά με τον ακριβή νομικό χαρακτηρισμό που θα πρέπει να αποδοθεί στον λόγο περί παραλείψεώς του.⁹⁶

⁹³ Π.Λαζαράτος, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, 2η έκδ., σελ. 490επ., του ιδίου, Σχόλιο σε 98/2015, ΘΠΔΔ 1/2016, Χ.Δετσαρίδης, Ζητήματα συνταγματικότητας των διατάξεων του ν. 3900/2010 που ρυθμίζουν τις φορολογικές διαφορές (οι τροποποιήσεις των άρθρων 6, 79 και 277 ΚΔΔ), ΕφημΔΔ 3/2011

⁹⁴ Πρβλ. τη μειοψηφία της ΣτΕ 3382/2010, Π.Λαζαράτος, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, 2η έκδ., σελ. 490επ., του ιδίου, Σχόλια σε 98/2015, ΘΠΔΔ 1/2016, σελ.61επ., Β.Καψάλη, Η παραβίαση του δικαιώματος προς προηγούμενη ακρόαση ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος λόγος ακυρώσεως: με αφορμή την απόφαση ΣτΕ 3382/2010, ΘΠΔΔ 4/2011, σελ. 395επ., της ίδιας Η δικονομική αλυσιτέλεια ως έκφραση μεθοδολογικής αμηχανίας. Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣτΕ Ολ 4447/2012, ΘΠΔΔ 8-9/2013, σελ. 817επ., Οι Hufen/Siegel, ό.π., σελ. 398, Rn. 986, παρομοιάζουν την κατάσταση αυτή ως "hypothetisches Rückspülen (backwash) des Entscheidungsprozesses".

⁹⁵ Γώγος, Διαδικαστικά Σφάλματα και Ακύρωση των Διοικητικών Πράξεων, 2017, σελ. 271

⁹⁶ Καψάλη, σε υποθέσεις όπου τηρήθηκε ενδικοφανής διαδικασία στα πλαίσια της οποίας ο ενδιαφερόμενος εξέθεσε τους κρίσιμους ισχυρισμούς του. Πράγματι, η πλειοψηφία δεν διευκρίνισε στην μείζονα πρόταση αν ο σχετικός ακυρωτικός λόγος είναι απορριπτέος ως αλυσιτελής, ενώ η γενική αναφορά της στην «κάλυψη» της αρχικής διαδικαστικής πλημμέλειας θα μπορούσε κάλλιστα να θεωρηθεί ότι παραπέμπει στην δικονομική συνέπεια της απόρριψης του λόγου ως αβασίμου., Η. Κουβαράς, Αποσόβηση των δογματικών ακυρώσεων και αρχή της οικονομίας της διοικητικής δράσης, ΔιΔικ 2016, σελ. 321επ.,

Στη γερμανική θεωρία οι συνέπειες της εφαρμογής του άρθρου 46 VwVfG φανερώνονται ήδη από τη διατύπωση του άρθρου «δεν μπορεί να απαιτηθεί» (.kann nicht allein deshalb beansprucht werden.): αυτές προκύπτουν από τη σχέση

Το σημαντικότερο όμως κόστος που συνεπάγεται για την έννομη τάξη η εφαρμογή της θεωρίας περί λυσιτέλειας έγκειται στην άρνηση του διοικητικού διαδικαστικού δικαίου ως συγκεκριμενοποιημένο συνταγματικό δίκαιο,⁹⁷ εφόσον, θέτοντας στην ουσία εκποδών το δίκαιο της διοικητικής διαδικασίας, βάλλει ευθέως όχι μόνο κατά του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως αλλά, όπως αναπτύχθηκε στις ανωτέρω ενότητες, και κατά μιας σωρείας συνταγματικών διατάξεων. Η θεωρία της λυσιτέλειας -σε συνάρτηση πάντα με το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως- απαρνείται όχι μόνο την διαδικαστική αυταξία και αυθυπαρξία του αλλά και το χαρακτηρισμό του ως αρχής, διότι του αποδίδει -κατ' αντιδιαστολή προς το εγγενές μαξιμαλιστικό περιεχόμενό του ως αρχή- ένα προδιαγεγραμμένο μινιμαλιστικό περιεχόμενο, που καταλήγει σε μια γενικευμένη και μόνιμη συστολή της κανονιστικής του εμβέλειας. Στο δίπολο των αρχών διαδικαστική νομιμότητα - διοικητική αποτελεσματικότητα η λυσιτέλεια προσδίδει στατικό περιεχόμενο και στις δύο. Κατά τη θεωρία της λυσιτέλειας, η διοικητική αποτελεσματικότητα και οι εκφάνσεις της -ο μόνιμος σκοπός της ταχείας περαιώσεως των φορολογικών εκκρεμοτήτων- πάντα προηγούνται της τηρήσεως του θεμελιωδέστερου διαδικαστικού δικαιώματος των φορολογουμένων. Ενόψει της παραδοχής αυτής, η μείζων αδυναμία της λυσιτέλειας έγκειται στην εσφαλμένη δογματική βάση της. Επειδή όμως στη

του με το 113VwGO, το οποίο στην συνηθισμένη περίπτωση επιβάλλει στο δικαστήριο, να άρει την πλημμελή και παράνομη διοικητική πράξη. Η § 46 αποκλείει αυτήν ακριβώς την αξίωση άρσης (Sanktionsanspruch). Σε περίπτωση εφαρμογής της § 46, οι ενδικοφανείς αρχές και τα δικαστήρια οφείλουν να μην ακυρώσουν την πράξη αλλά πρέπει να απορρίψουν το ένδικο βοήθημα ως αβάσιμο και όχι ως απαράδεκτο. Μόνο σε αυτή την εξαιρετική περίπτωση μένει το σφάλμα χωρίς κύρωση. Αυτονόητα, το δικαστήριο ακυρώνει εάν δεν συντρέχει η § 46 και η επίδραση του σφάλματος είναι προφανής, πρόδηλη. Hufen / Siegel, Fehler im Verwaltungsverfahren, 6. Aufl.2018, σελ. 399. Έτσι και οι Guckelberger, JuS 2011, σελ. 577-580, Hill, Jura 1985, σελ. 61, Pietzner/Ronellenfisch, Assessorenexamen, 14.Aufl. 2014, Rn. 1208.

Αντιθέτως ο K.A. Bettermann, ό.π., σελ. 271, υποστηρίζει την απόρριψή του ως απαράδεκτου, λόγω ελλείψεως εννόμου συμφέροντος (fehlendes Rechtsschutzbedürfnis). Στις περιπτώσεις των απόλυτα δέσμιας αρμοδιότητας πράξεων της διοικητικής αρχής, οι οποίες ακόμα και αν ακυρωθούν εξαιτίας της διαδικαστικής πλημμέλειας θα επαναληφθούν με το ίδιο περιεχόμενο, θεωρείται ότι ελλείπει το έννομο συμφέρον του προσφεύγοντος για την αξίωση δικαστικής προστασίας. Αυτό περαιτέρω σημαίνει ότι η προσφυγή απορρίπτεται αν και η διοικητική πράξη είναι παράνομη. Δεν απορρίπτεται λόγω της παρανομίας αλλά λόγω της ελλείψεως εννόμου συμφέροντος. Επίσης σε περίπτωση μεταβολής της πραγματικής ή νομικής καταστάσεως επί το ευνοϊκότερον για τον προσφεύγοντα, τότε η πράξη πρέπει να ακυρώνεται, διότι στην περίπτωση αυτή δεν ελλείπει το έννομο συμφέρον του για την ακύρωση της πλημμελούς πράξεως., V. Kapsali, Les droits des administrés dans la procédure administrative non contentieuse: étude comparée des droits français et grec, 2015, Απόρριψη ως αβάσιμου του σχετικού λόγου, όταν η τυπική πλημμέλεια δεν επιδρά στη νομιμότητα της πράξης.

⁹⁷ C.-H.Ule/F.Becker, Verwaltungsverfahren im Rechtsstaat, Grote, 1964, σελ.4: "Aber auch das Verwaltungsverfahrensrecht ist wie das materielle Verwaltungsrecht konkretisiertes Verfassungsrecht. Παρομοίως, P.Häberle, Verfassungsprinzipien, σε Schmitt Glaeser, FS Boorberg, 1977, σελ.47-48, F.Kopp, Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahrensrecht, Beck München, 1977, σελ. 5, του ιδίου, Die Verwaltung, 1987, σελ.1 - 4, H.-W.Laubinger, Grundrechtsschutz durch Gestaltung des Verwaltungsverfahrens, VerwArch 73, 1982, σελ. 60, W.-R.Schenke, Der verfahrensfehlerhafte Verwaltungsakt gemäß § 46 VwVfG, DÖV 39, 1986, σελ. 305, E.Schmidt-Assmann, Die Grundgedanken des Verwaltungsverfahrens und das neue Verwaltungsverfahrensrecht, Jura 1979, σελ.509

δημοκρατία ο σκοπός δεν αγιάζει τα μέσα, η άρση της σχέσεως εντάσεως μεταξύ των ανωτέρω αρχών, επιπεριουσιακών βάλλει την επίλυσή της σε επίπεδο ουσιαστικού δικαίου μέσω σταθμίσεως βάσει της αρχής της αναλογικότητας και όχι μέσω ενός δικονομικού χειρισμού.

Η ανωτέρω ανάλυση καταδεικνύει ότι η θεωρία της λυσιτέλειας είναι αλυσιτελής για την αντιμετώπιση του ζητήματος της σχέσεως εντάσεως του διαδικαστικού δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως προς την οικονομία της δίκης και της διαδικασίας.⁹⁸ Η σύνδεση της διαδικαστικής παρανομίας με το περιεχόμενο της πράξεως και η απαίτηση επικλήσεως ουσιωδών ισχυρισμών για την ακύρωση της πράξεως είναι όπως προαναφέρθηκε κατάλληλο μέτρο, δηλαδή *in abstracto* αποτελεσματικό. Η ρυθμιστική παρέμβαση της λυσιτέλειας είναι θεωρητικά ικανή να επιτύχει τον σκοπό που η ίδια έχει θέσει ως «κοινωνική ευημερία», δηλαδή την οικονομία της δίκης και την ταχύτερη περαίωση των εκκρεμών υποθέσεων φορολογικού ή τελωνειακού αντικειμένου διά της απορρίψεως λόγων αναγόμενων στην τυπική πλημμέλεια της ακροάσεως, όταν δεν αποδεικνύεται η επιρροή της στο αποτέλεσμα της διαδικασίας.

Δεν εγγυάται όμως την *in concreto* αποτελεσματικότητα του μέτρου, όπως η αρχή της αναλογικότητας, αφού παραβλέποντας τον δυναμικό χαρακτήρα των αρχών, οδηγείται σε δικονομικές απολυτοποιήσεις, δεν εξετάζει δηλαδή το κριτήριο της αναγκαιότητας της δημόσιας παρεμβάσεως της λυσιτέλειας συγκριτικά με άλλα δημόσια μέσα, ώστε να επιλεγεί αυτό με το μικρότερο κόστος.

Εκεί όμως που αποτυγχάνει παντελώς η έννοια της λυσιτέλειας είναι κατά την εξέταση του τρίτου κριτηρίου, αυτού της εν στενή έννοια αναλογικότητας, όπου δοκιμάζεται συγκριτικά η αποδοτικότητα της ελεγχόμενης δημόσιας παρεμβάσεως σε συνάρτηση προς τις υπόλοιπες συνιστώσες, τις λοιπές συγκρουόμενες αρχές γενικού ή ατομικού συμφέροντος που θίγονται από τη δημόσια παρέμβαση.⁹⁹ Έτσι εάν κριτήριο της αποτελεσματικότητας είναι η επιτυχία ενός σκοπού, κριτήριο της αποδοτικότητας είναι ο λόγος του κόστους (χρησιμοποιούμενα μέσα-πηγές) προς το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα (όφελος-κέρδος-επιτυχία), εάν δηλαδή η αποτελεσματικότητα επικεντρώνεται στο σκοπό, η αποδοτικότητα υπενθυμίζει το κόστος.¹⁰⁰ Η αποδοτικότητα, υπό την

⁹⁸ Εδώ πρόκειται για τυποποίηση του ζητήματος των αλυσιτελώς προβαλλόμενων λόγων που ανάγονται σε τυπικές πλημμέλειες της πράξεως, καθιερώνοντας έτσι ρητά την έννοια της θεμιτής διαδικαστικής παρανομίας. Έτσι και Fritsch σε Koenig AO, AO § 127 Folgen von Verfahrens- und Formfehlern, 3.Aufl.2014, Rn.4. Στόχος δεν είναι ούτε η εξυπηρέτηση της οικονομίας της δίκης αλλά αποκλειστικά και μόνο η ταχύτερη βεβαίωση και είσπραξη του οφειλόμενου ποσού, δηλαδή οικονομικών/ταμειευτικών συμφερόντων του κράτους που φαίνεται ότι στη σύγχρονη εποχή ανάγονται από τον νομοθέτη σε μορφή δημοσίου συμφέροντος., Ι.Συμεωνίδης, Οι πρόσφατες μεταρρυθμίσεις στη διοικητική δικαιοσύνη και ο διάλογος που έχει ανοίξει για μια νέα πορεία του κλάδου, ΕφημΔΔ 3/2011

⁹⁹ Δελλής, ό.π., σελ. 190

¹⁰⁰ E.Schmidt-Aßmann, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee - Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung, 2006, σελ. 284επ. Αρχή οικονομικότητας = αποδοτικότητα, απορρέει από το άρθρο 114 του γερμανικού Σ, αυτή συμβιβάζεται με τη λειτουργία της κρατικής κυριαρχίας ως καταπιστευματοδόχος

μινιμαλιστική της εκδοχή, υποχρεώνει στην επίτευξη του τιθέμενου σκοπού με το μικρότερο δυνατό κόστος, ενώ υπό την μαξιμαλιστική απαιτεί με τα υπάρχοντα μέσα την πραγμάτωση του σκοπού στον υψηλότερο δυνατό βαθμό.¹⁰¹

Οι αρνητικές εξωτερικότητες που συνεπάγεται ο θεσμός της λυσιτέλειας συνεπάγονται κόστος, το οποίο δεν μπορεί να εσωτερικοποιηθεί η έννομη τάξη. Η θεωρία της λυσιτέλειας θίγει πρωτίστως το *status activus processualis* του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως και δευτερευόντως το *status activus processualis* περιουσιακής ή οικονομικής φύσεως δικαιωμάτων που πλήττει η επιβολή του φόρου. Η άρνηση ακυρώσεως πράξεως πάσχουσας από διαδικαστική πλημμέλεια υποθάλπει μέσω της θεωρίας της λυσιτέλειας έναν μιθριδατισμό στη διαδικαστική παρανομία, μη ανεκτό από το δικαιοκρατικό πλέγμα εγγυήσεων του άρθρου 20 § 2 Σ.

Η εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής, όπως αποτυπώνεται στην φορολογική πράξη, παρά την κρατούσα στη θεωρία άποψη περί *ex lege* επιβολής του φόρου, συνιστά στάθμιση των αντικρουόμενων συμφερόντων βάσει της αρχής της αναλογικότητας, η οποία είναι αναπόφευκτη στο πλαίσιο του σύγχρονου φιλελεύθερου φορολογικού κράτους, που αντιμετωπίζει σε έντονο βαθμό τη στενότητα των αγαθών και υπηρεσιών καθώς και την περιορισμένη διάθεση των οικονομικών πόρων.¹⁰² Η λήψη σύμφωνων προς τις συνταγματικές αρχές φορολογήσεως και κοινωνικά αποδεκτών αποφάσεων προϋποθέτει τη διενέργεια μια διαδικασίας, εντός της οποίας εξισορροπούνται τα αντίρροπα συμφέροντα και προσδιορίζεται το μέτρο της εκτάσεως ή εντάσεως του περιορισμού τους. Η απαραίτητη στάθμιση προϋποθέτει μια δυναμική και όχι τυποημένη διάσταση της φορολογικής διαδικασίας¹⁰³ και προσανατολίζεται σε ένα φαινόμενο που ονομάζεται «νομιμοποίηση μέσω της διαδικασίας», ανάγεται δε στο γενικότερο επίπεδο της λεγόμενης «διαδικαστικής δικαιοσύνης», που διεκδικεί εφαρμογή στο πλαίσιο πράξεων εκδιδόμενων τόσο κατά διακριτική ευχέρεια όσο και κατά δέσμια αρμοδιότητα.¹⁰⁴ Ενόψει αυτών και κατά τα γενόμενα δεκτά στο πεδίο του άρθρου 46 του γερμανικού Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, μόνο όπου είναι «πρόδηλος» ο μη επηρεασμός της διοικητικής κρίσεως από τις αιτιάσεις του ενδιαφερόμενου, μόνο σε περιπτώσεις δηλαδή απολύτως δέσμιας αρμοδιότητας της διοικητικής δράσεως, όπου τα πραγματικά περιστατικά και η υπαγωγή τους δεν αμφισβητούνται από αυτόν, χωρεί μη ακύρωση της πράξεως εξαιτίας της διαδικαστικής παρανομίας.

του γενικού συμφέροντος και αυτή εγγυάται τη βιωσιμότητα. Η αρχή της αποδοτικότητας βρίσκει το νομιμοποιητικό έρεισμά της στην αρχή της αναλογικότητας. Εγγυάται την προστασία των ατομικών ελευθεριών απέναντι σε διακινδύνευση προερχόμενη από την κρατική δράση, η οποία προκύπτει από την ανεξέλεγκτη κατανάλωση δημόσιων αγαθών.

¹⁰¹ E.Schmidt-Aßmann, ό.π., σελ. 284επ.

¹⁰² Γέροντας, Η διοικητική διαδικασία, ΝοΒ 1989, σελ. 42επ

¹⁰³ N. Luhmann, Legitimation durch Verfahren, 1969

¹⁰⁴ Γέροντας, Η διοικητική διαδικασία, ΝοΒ 1989, σελ. 42επ, Β.Σκουρής, Θεμελιώδη ζητήματα της διοικητικής διαδικασίας, ΝοΒ 8-9/1993, σελ. 53επ

Βάσει των ανωτέρω, η ακύρωση της πλημμελούς λόγω παραλείψεως της προηγούμενης ακροάσεως πράξεως οφείλει να αποσυνδεθεί από τον έλεγχο της ουσιαστικής ορθότητας του περιεχομένου της.¹⁰⁵ Η αρχή της διαδικαστικής νομιμότητας είναι αδιαπραγμάτευτη και άρνηση ακυρώσεως τυπικά πλημμελούς πράξεως ισοδυναμεί με πρόγνωση της διοικητικής κρίσεως, κατά παράβαση των άρθρων 2, 26 § 1 και 95 Σ.¹⁰⁶ Η ακύρωση της διοικητικής πράξεως επέρχεται κατόπιν σταθμίσεως βάσει της αρχή της αναλογικότητας εν στενή εννοία, με άλλα λόγια της αναλύσεως κόστους/οφέλους κατά την οικονομική θεωρία. Η λυσιτέλεια, κατά την οικονομική ανάλυση του δικαίου, συνιστά μια μορφή «δικονομικού ομοιοτισμού» επιταχύνσεως της διοικητικής δίκης, που όπως επισημάνθηκε, δεν εσωτερικοποιεί τα κόστη της και δεν προβαίνει στην αδιαμφισβήτητη ανάγκη εκτιμήσεως επιπτώσεων¹⁰⁷. Η μη ακύρωση της πράξεως δεν τερματίζει τη διοικητική διαφορά αλλά αντιθέτως, αυτή συνεχίζεται στον επόμενο βαθμό δικαιοδοσίας, διότι η πράξη δεν κατέστη κοινωνικά αποδεκτή από τον θιγόμενο. Αυτό συνεπάγεται την πρόκληση υψηλότερου κοινωνικού κόστους εξαιτίας της καταναλώσεως των ήδη σπάνιων δικαστικών πόρων.

Εάν αντιθέτως η πράξη ακυρωθεί και αναπεμφθεί στη διοίκηση προς νέα κρίση, η αύξηση του μέτρου της αποδοτικότητας είναι προφανής. Η διενεργηθείσα στάθμιση βασιζόμενη στην αρχή της αναλογικότητας (ανάλυση κόστους/οφέλους), εκτός από την αποκατάσταση της νομιμότητας και την αναγνώριση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως και των λοιπών συνταγματικών διατάξεων που θίγονται από την επικύρωση από το δικαστήριο της νομικά πλημμελούς πράξεως, ανακόπτει το παθογενές φαινόμενο μιθριδατισμού στην διαδικαστική παρανομία που υποθάπτει η θεωρία περί λυσιτέλειας.¹⁰⁸

¹⁰⁵ Πρβλ. και Bettermann, σελ. 290, ο οποίος, δέχεται ότι η διοικητική πράξη ακυρώνεται όχι μόνο για πλημμέλειες του περιεχομένου της αλλά και για πλημμέλειες της διαδικασίας όπως η κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας ή μη χρήση της διακριτικής ευχέρειας. Πρόκειται για σφάλματα που δεν προκύπτουν από το περιεχόμενο της πράξης αλλά αφορούν τη διαδικασία παραγωγής της πράξης και το σχηματισμό κρίσης της φορολογικής αρχής.

¹⁰⁶ Έτσι και Hufen/Siegel, Fehler im Verwaltungsverfahren, 6. Aufl.2018, σελ. 395επ. «...Το δικαστήριο θα αποφεύγει εν προκειμένω σαν λοταρία τη διείσδυση στην εσωτερική διαδικασία καταρτίσεως της πράξεως και θα απαιτεί ένα είδος υποθετικής επαναλήψεως της διαδικασίας εκδόσεως της πράξεως, η οποία θα κινείται πάντα στη σφαίρα του υποθετικού. Η πιστή εφαρμογή της διατάξεως επιβραδύνει, δεν επιταχύνει τη διαδικασία». Ο Langenbach ό.π., σελ. 184, υποστηρίζει ότι για το λόγο αυτό εισήχθη το κριτήριο του «προφανούς», με το οποίο ο νομοθέτης επιδιώκει να εξισορροπήσει επιτυχώς τη σχέση εντάσεως μεταξύ της οικονομίας της διαδικασίας και των τυπικών διαδικαστικών απαιτήσεων, οι οποίοι όμως αποσκοπούν τόσο στην προστασία των φορέων τους όσο και στη δημιουργία μιας αποδοτικής, συστημικής διοικήσεως. Έτσι και οι Kopp/Ramsauer, VwVfG §46, Rn. 37, Hill, Das fehlerhafte Verfahren, σελ. 371, Sachs σε Stelkens/Bonk/Sachs, § 46 VwVfG, Rn. 77

¹⁰⁷ Για τις έννοιες βλ. Δελλή, ό.π., σελ. 346

¹⁰⁸ Έτσι και οι Hufen/Siegel, Fehler im Verwaltungsverfahren, 6. Aufl.2018, σελ. 398-399: οι οποίοι δέχονται ότι και αναφορικά με τις περιπτώσεις διακριτικής ευχέρειας και σταθμίσεως η § 46 κάθε άλλο παρά ελκυστική είναι και για τη διοίκηση. Σε περίπτωση που αυτή δεν μπορεί να αποδείξει ότι η επίδραση της παραβάσεως είναι προφανής, τότε το άρθρο δεν εφαρμόζεται, άρα το σφάλμα παραμένει σοβαρό και θεωρείται ότι επέδρασε στην πράξη. Εάν αντιθέτως η διοίκηση τονίζει εμφατικά ότι τη στιγμή διενέργειας του διαδικαστικού σφάλματος, ήξερε ότι αυτό δε θα επιδράσει

Είναι πάγια η συμπεριφορά των διοικητικών οργάνων στην επίρριψη του κόστους συναλλαγής στο άλλο μέρος, δηλαδή στα δικαστήρια, παρακάμπτοντας διαδικασίες που θα καθιστούσαν τη λήψη της τελικής απόφασης πιο σαφή, διάφανη και εντέλει αποδεκτή.¹⁰⁹ Η μείωση όμως του δικού τους διαδικαστικού κόστους μοιραία συνεπάγεται την αύξηση του κόστους έρευνας και εποπτείας των δικαστηρίων κατά την εκδίκαση ενδίκων βοηθημάτων/μέσων κατά των νομικά πλημμελών αποφάσεων. Παρά την ύπαρξη διοικητικού ψυχολογικού δεδικασμένου, που υποδηλοί την εμμονή της διοικήσεως στην αρχική κρίση της, είναι γεγονός ότι αυτή ευαισθητοποιείται περισσότερο με την ακύρωση της διοικητικής πράξεως και λιγότερο ή σχεδόν καθόλου με την ακύρωση της διοικητικής ενέργειας.¹¹⁰ Η ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως και η συμμόρφωση του κρατικού μηχανισμού δεν διασφαλίζει μόνο την έμπρακτη δικαίωση του ιδιώτη φορολογούμενου αλλά συμβάλλει στη θεραπεία των αναποτελεσματικότητων της δράσεως των δημοσίων θεσμών κατά τρόπο ώστε οι συλλογικές επιλογές να υπηρετούν το ιδανικό της ευημερίας.¹¹¹

Είναι σαφές ότι από το ακυρωτικό δεδικασμένο δεν προκύπτει υποχρέωση της διοικήσεως να εκδώσει πράξη με διαφορετικό περιεχόμενο από την ακυρωθείσα.¹¹² Χάριν όμως της θεραπευτικής λειτουργίας της συμμορφώσεως της διοικήσεως στην ακυρωτική απόφαση, η επανάληψη της

στην πράξη, τότε κινδυνεύει να κατηγορηθεί για μια απαράδεκτη προκατάληψη, που θίγει τις αρχές της ισότητας και της αμεροληψίας. Καταλήγουν λέγοντας ότι το προφανές της ελλείψεως επιρροής στην ουσία του περιεχομένου της πράξης, ισοδυναμεί με έλλειψη δυνατότητας σταθμίσεως. Πρβλ. και U. di Fabio, *Risikoentscheidungen im Rechtsstaat*, Mohr Siebeck, 1994, σελ. 468

¹⁰⁹ Δελλής, ό.π., σελ. 354. Πρβλ. και Kapsali, ό.π., σελ. 616 σχετικά με την άποψη του Εισηγητή της αποφάσεως *Montaignac*: πρότεινε εκ νέου την εγκατάλειψη της θεωρίας των αλυσιτελών λόγων στην περίπτωση της δέσμιας αρμοδιότητας, θεωρώντας ότι οδηγεί στη στέρηση των διοικουμένων από εγγυήσεις, οι οποίες είναι ουσιώδεις και προβλέπονται σε ορισμένες περιπτώσεις από τον ίδιο το νόμο. Αναφερόμενος στις εγγυήσεις, όπως η κατά αντιμωλία διαδικασία, τονίζει ότι το να εξαναγκάσουμε την διοίκηση να τηρήσει την ίδια την διαδικασία σημαίνει κυρίως να την εξαναγκάσουμε «να εργαστεί σωστά, να ακούσει, να διαβάσει και να συνδυάσει τις διαφορετικές απόψεις» προσθέτοντας ότι «ακόμα κι αν το διοικητικό δίκαιο είναι εδώ και καιρό αναγκασμένο να εξαναγκάζει την διοίκηση να τηρεί τους κανόνες τύπου χωρίς ο δικαστής να υποκαθίσταται στην ουσία της κρίσεως της διοίκησης, οι διαδικαστικές εγγυήσεις θα μπορούσαν να κινδυνέψουν εφεξής από την επίκληση της δέσμιας αρμοδιότητας».

¹¹⁰ D. Grimm, *Verfahrensfehler als Grundrechtsverstöße*, *NVwZ* 1985, σελ. 865, 871,

¹¹¹ Δελλής, ό.π., σελ. 389

¹¹² ΣτΕ 757-758/2018, 3259/2017: Επειδή, ενόψει του λόγου για τον οποίο ακυρώθηκε η ένδικη καταλογιστική πράξη, η φορολογική αρχή μπορούσε, συμμορφούμενη προς την αναιρεσιβαλλόμενη τελεσίδικη απόφαση, να καλέσει την αναιρεσίβλητη σε ακρόαση και στη συνέχεια να εκδώσει την πράξη είτε με περιεχόμενο όμοιο με αυτό της ακυρωθείσας με την προσβαλλόμενη απόφαση πράξεως, είτε με διαφορετικό περιεχόμενο, κατ' αποδοχή, ενδεχομένως ισχυρισμών της αναιρεσίβλητης που θα είχαν προβληθεί κατά την ακρόασή της. Ενόψει τούτου, η ανáιρεση της προσβαλλόμενης αποφάσεως θα ήταν λυσιτελής, μόνον στη περίπτωση που η φορολογική αρχή δεν θα είχε προβεί σε καμία ενέργεια σε συμμόρφωση με την απόφαση αυτή, αλλά θα ανέμενε την κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας περί του αν, εν προκειμένω, νομίμως ακυρώθηκε η πράξη λόγω μη κλήσεως της αναιρεσίβλητης σε ακρόαση (ΣτΕ 2282-2287/2017), 642/2010 Γώγος, *Διαδικαστικά Σφάλματα και Ακύρωση των Διοικητικών Πράξεων*, 2017, σελ. 290

διοικητικής φορολογικής διαδικασίας από το σημείο στο οποίο εμφίλοχώρησε το ελάττωμα¹¹³ είναι πολύ πιθανό να καταλήξει στο σχηματισμό μιας διαφορετικής διοικητικής κρίσεως, ευνοϊκότερης για τον θιγόμενο. Ακόμα όμως και στην περίπτωση που το ουσιαστικό περιεχόμενο της πράξεως δεν διαφοροποιηθεί, οι θετικές εξωτερικότητες της ακυρώσεως παραμένουν και εκφράζονται διά του ειρηνευτικού σκοπού της ακροάσεως. Η έκδοση μιας νόμιμης, ορθής και διαδικαστικά δίκαιης πράξεως μειώνει το κενό πληροφόρησης και αυξάνει το δείκτη αποδοχής της από τον θιγόμενο, ο οποίος παράλληλα, είναι σε θέση να αντιληφθεί πλήρως τις πιθανότητες επιτυχούς εκβάσεως μιας μελλοντικής δικαστικής προσβολής της πράξεως.

¹¹³ ΣτΕ 1523/2003, 2987/2002, Γώγος, Διαδικαστικά Σφάλματα και Ακύρωση των Διοικητικών Πράξεων, 2017, σελ. 289

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10^ο

§ 1. Το ζήτημα της αυτεπάγγελτης εξετάσεως του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως

Με το άρθρο 20 ν. 3900/2010 προστέθηκε η νέα § 5 στο άρθρο 79, σύμφωνα με το εδάφιο β' της οποίας, επί προσφυγών κατά πράξεων της φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξεως ή παραλείψεως χωρεί αυτεπαγγέλτως, προκειμένου να διακριβωθεί, εάν υπάρχει παράβαση δεδδικασμένου.¹ Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, δικαιολογητικός λόγος εισαγωγής του περιορισμού του αυτεπάγγελτου ελέγχου σε μόνη την παράβαση δεδδικασμένου είναι η ανάγκη παρεμποδίσεως της παρελκυστικής επικλήσεως τυπικών πλημμελειών με άξονα την οικονομία της δίκης και την αποφυγή καθυστερήσεων στην επίλυση των σχετικών διαφορών.

Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας -προφανώς υπό την επήρεια της νέας διατάξεως, αν και δεν έτυχε εφαρμογής- παγιώθηκε εντέλει με την υπ' αριθμόν ΣτΕ 921/2012 απόφασή της, μετά από μια περίοδο έντονης διακυμάνσεως.² Έκτοτε η κρατούσα θέση του αναιρετικού δικαστηρίου επί του ζητήματος της αυτεπάγγελτης εξετάσεως από το δικαστή του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως στις φορολογικές διαφορές είναι αρνητική, υποστηρίζουσα ότι η μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 § 2 Σ, ταχθέντος για την έκδοση της πράξεως, δεν ελέγχεται αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο, διότι η περ. α' της § 1 του άρθρου 79 ΚΔΔ παραπέμπει μόνο στην περ. α' και όχι στην περ. β' της § 3 αυτού. Και τούτο, διότι το γεγονός ότι το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος επιβάλλει, πριν από την έκδοση δυσμενούς για τον πολίτη διοικητικής πράξεως, την προηγούμενη ακρόασή του, έστω και αν

¹ Η νομολογία του ΔΕΕ εξαρτά τον αυτεπάγγελο έλεγχο της προσβολής του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, ως γενικής αρχής του δικαίου της Ενώσεως, από τον χαρακτήρα του ως κανόνα δημόσιας τάξεως στο οικείο εθνικό δίκαιο. Βλ. σχετικά ΔΕΕ της 17ης Μαρτίου 2016, C-161/15, Abdelhafid Bensada Benallal κατά Βελγικού Δημοσίου.

Κατά πάγια νομολογία, ο σεβασμός των δικαιωμάτων άμυνας συνιστά ουσιώδη τύπο, η παράβαση του οποίου μπορεί να εξεταστεί αυτεπαγγέλτως (Αποφάσεις του Δικαστηρίου της 7ης Μαΐου 1991, C-291/89, Interhotel κατά Επιτροπής, σκ. 14, και της 2ας Απριλίου 1998, C-367/95 P, Επιτροπή κατά Sytraval και Brink's France, σκ. 67· βλ. επίσης την Απόφαση του Πρωτοδικείου της 15ης Μαρτίου 2000 στις υποθέσεις T-25/95, T-26/95, T-30/95 έως T-32/95, T-34/95 έως T-39/95, T-42/95 έως T-46/95, T-48/95, T-50/95 έως T-65/95, T-68/95 έως T-71/95, T-87/95, T-88/95, T-103/95 και T-104/95, Cimenteries CBR κ.λπ. κατά Επιτροπής, σκ. 487).

² Προ της ισχύος του ν. 3900/2010, παρά την απόφαση ΣτΕ 3718/2003, τα δικαστήρια της ουσίας ακύρωναν συστηματικά διοικητικές πράξεις για μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, την οποία εξέταζαν αυτεπαγγέλτως. Βλ. σχετικά: ΔΠρΠειρ 1458/2007, ΔΠρΑθ 2634/2007, ΔΕφΑθ 25/2007, ΔΕφΠειρ 2038/2007, ΔΠρΙωαν 232/2008, ΔΠρΙωαν 332/2008, ΔΕφΑθ 1076/2009, ΔΕφΑθ 505/2009, 649/2009, 655/2009, 831/2009, 304/2009, 307/2009, 310/2009, 381/2009, 401/2009, 298/2009, 300/2009, ΔΠρ Θεσσ 2939/2008, ΔΠρΑθ 5799/2008.

καθιερώνει ατομικό δικαίωμα τούτου, δεν συνεπάγεται υποχρέωση των δικαστηρίων να εξετάζουν αυτεπαγγέλτως την τήρηση του συνταγματικού αυτού κανόνα από μέρους των διοικητικών αρχών, καθώς υποχρέωση αυτεπάγγελτου ελέγχου το Σύνταγμα επιβάλλει στα δικαστήρια, στο άρθρο 93 παρ. 4 αυτού, μόνον σε σχέση με την εξέταση της συμφωνίας του εφαρμοστέου, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, νόμου προς το Σύνταγμα, που αφορά στον έλεγχο του κύρους του κανόνα δικαίου, όχι δε και στο διαφορετικό ζήτημα του ελέγχου της τηρήσεως των εφαρμοστέων συνταγματικών κανόνων κατά τη διαδικασία εκδόσεως διοικητικών πράξεων.³ Πέραν της άνισης μεταχειρίσεως των φορολογικών και τελωνειακών διαφορών που προκαλεί η θέσπιση της νομοθετικής διατάξεως⁴ και η νομολογιακή επιχειρηματολογία επί του ζητήματος φαίνεται ήκιστα πειστική.⁵

Το ζήτημα της αυτεπάγγελτης ή μη λήψεως υπ' όψιν από το δικαστήριο του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως πρέπει αρχικά να εξεταστεί σε συνάρτηση με τις αρχές που διέπουν τη διοικητική δίκη και το σκοπό που αυτή καλείται να εκπληρώσει. Από τη διάταξη του άρθρου 79 § 1 εδ. α' ΚΔΔ, την οποία επικαλείται η παγία νομολογία στη μείζονα πρότασή της, προκύπτει ότι στη διοικητική δίκη, όπως άλλωστε και στην πολιτική, ισχύει η αρχή της ελεύθερης διαθέσεως του αντικειμένου της δίκης (από τη σκοπιά του διαδίκου) ή της μη αυτεπάγγελτης κινήσεως της δίκης (από τη σκοπιά του δικαστή), και η οποία δηλώνει ότι η έναρξη, υπόσταση, η έκταση και η περάτωση της διοικητικής δίκης εξαρτώνται κατά βάση από τη βούληση των διαδίκων και όχι από την αυτεπάγγελτη ενέργεια του δικαστηρίου.⁶ Έκφραση της διαθετικής αρχής συνιστά η αρχή της δικαστικής αποφάνσεως εντός των ορίων της αιτήσεως του ιδιώτη (*ne eat index ultra petita partium*), ο οποίος είναι και ο μόνος που δικαιούται να απαιτήσει έννομη προστασία.⁷

³ ΣτΕ 1765/2019, 755/2018, 492/2017, 1891/2016, 1826-1839/2016, 1883/2014, 21/2012 7μ., 4938-4940/2012, 2440/2013, 3718/2003

⁴ Χ.Δετσαρίδης, Ζητήματα συνταγματικότητας των διατάξεων του ν. 3900/2010 που ρυθμίζουν τις φορολογικές διαφορές (οι τροποποιήσεις των άρθρων 6, 79 και 277 ΚΔΔ), ΕφημΔΔ 3/2011, σελ. 407 - 423, του ίδιου, Η αρχή της προηγούμενης ακροάσεως ως αυτεπαγγέλτως εξεταζόμενος λόγος, ΕφημΔΔ 4/2009, σελ. 494 - 498

⁵ Για το ζήτημα του αυτεπάγγελτου ελέγχου στη φορολογική διαδικασία βλ. σχετικά Χ. Δετσαρίδης, Η αρχή της προηγούμενης ακροάσεως του φορολογούμενου σε περιπτώσεις επιβολής προστίμου και η εφαρμογή της σε σχέση με την προβλεπόμενη διοικητική επίλυση της διαφοράς (Με αφορμή τη ΣτΕ Ολ. 2370/2007), ΕΔΔΔΔ 4/2008, σελ. 853επ, Α.Τσαμαρδίνος, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως στις διοικητικές διαφορές ουσίας, ΔΦΝ 2007, σελ. 14επ, Α.Σκιαδά, Ο αυτεπάγγελτος έλεγχος της τυπικής νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, ΘΠΔΔ 7/2015, σελ. 619επ, Ε.Θεοχαροπούλου, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία, ΧρΙΔ ΣΤ/2006, σελ. 276επ, Σ. Παπαδημητρίου, Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων του ΚΒΣ, ΔΦΝ 2007, σελ. 1623επ, Α.Πρέζας, Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ, ΔΦΝ 2007, σελ. 583επ.

⁶ Π.Λαζαράτος, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, 2014, σελ. 410

⁷ Πρβλ. Δ. Ράικος, Διαθετική αρχή και διοικητική δίκη, ΔιΔικ 8-9/2009, σελ. 1092 όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι η διαθετική αρχή διασφαλίζει την ανεξαρτησία του δικαστηρίου και την αποστασιοποίηση της διοικητικής δικαιοσύνης από τα δρώμενα στη δημόσια διοίκηση. Πρβλ. και Μ. Kaufmann, Untersuchungsgrundsatz und Verwaltungsgerichtsbarkeit, 2002, σελ. 291, ο οποίος διακρίνει μεταξύ δημοσίου συμφέροντος στη διοικητική δίκη (*Öffentliches Interesse im Verwaltungsprozeß*), δημοσίου συμφέροντος κατά τη διοικητική δίκη (*Öffentliches Interesse*

Πρωταρχικός στόχος συνεπώς της διοικητικής δίκης είναι η υπαγορευόμενη από τη διαθετική αρχή, προστασία των συμφερόντων του προσφεύγοντος, δεν είναι όμως ο μόνος, καθώς ο κανόνας αυτός σχετικοποιείται λόγω του συνδέσμου της με το δημόσιο συμφέρον.⁸ Η παρεχόμενη στο πλαίσιο της διοικητικής δίκης δικαστική προστασία υπηρετεί την αρχή της νομιμότητας και την πραγμάτωση του κράτους δικαίου, στο μέτρο που ελέγχει και επιδιώκει τη συμμόρφωση της διοικήσεως προς την αρχή της νομιμότητας.⁹ Το συνδεδεμένο με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας ανακριτικό σύστημα (άρθρο 33 ΚΔΔ) χορηγεί στο δικαστήριο εξουσίες και πρωτοβουλίες με σκοπό την εξακρίβωση της ουσιαστικής - αντικειμενικής αλήθειας.¹⁰ Έτσι το ζήτημα της εκτάσεως του δικαστικού ελεγχου επί προσφυγής, που αποτελεί το εισαγωγικό διαπλαστικό ένδικο βοήθημα για την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης φορολογικής πράξεως, συνδέεται στενά τόσο με τη διαθετική αρχή όσο και με άλλες αρχές που καθορίζουν τον τρόπο διαπιστώσεως και συλλογής του πραγματικού υλικού της δίκης.¹¹

Στο πλαίσιο αυτό, η αυτεπάγγελτη κατά το ανακριτικό σύστημα έρευνα του διοικητικού δικαστή για την εξακρίβωση της ουσιαστικής αλήθειας συναρτάται με το βαθμό και την ποιότητα του προσκομιζόμενου πραγματικού υλικού από τους διαδίκους. Με άλλα λόγια, τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά που εμπίπτουν στον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου και τα οποία επικαλείται ο προσφεύγων με το δικόγραφο της προσφυγής είναι αναγκαία για την οριοθέτηση και συγκεκριμενοποίηση του αντικειμένου της δίκης, το οποίο αποτελεί ταυτόχρονα και την περίμετρο, εντός της οποίας και μόνο ο δικαστής κατά την ανακριτική αρχή δεν δεσμεύεται από τις αποδείξεις που προσκομίζουν οι διάδικοι και διαθέτει την ελευθερία ανασυστάσεως του πραγματικού υλικού, βάσει του οποίου θα διαμορφώσει την ελάχιστο πρόταση του δικανικού συλλογισμού, πριν την υπαγωγή της στον προσήκοντα κανόνα δικαίου.¹²

am Verwaltungsprozeß) και δημοσίου συμφέροντος μέσω της διοικητικής δίκης (Öffentliches Interesse durch Verwaltungsprozeß), καταλήγοντας ότι η πρώτη περίπτωση διακυβεύει τη δικαστική ανεξαρτησία, καθιστώντας τη δικαστική κρίση παθητική και ουδέτερη απέναντι στο αντικείμενο της δίκης, για τη δεύτερη περίπτωση δέχεται ότι το έννομο συμφέρον πρέπει σίγουρα να υπερβαίνει τα συμφέροντα της επίδικης υποθέσεως, όντας συγχρόνως σύμφωνο με τις αρχές της νομιμότητας της διοικήσεως και της τηρήσεως των νόμων από πλευράς δικαστηρίων. Για την τρίτη περίπτωση ορίζει ότι το έννομο συμφέρον συνιστά μια εξισορροπητική λειτουργία ετερογενών συμφερόντων. Στην περίπτωση αυτή επιδιώκεται μια σκόπιμη προσέγγιση των δύο διαδικασιών, διοικητικής και δικαστικής, κατά την οποία ο δικαστής συγκεκριμενοποιεί το δημόσιο συμφέρον, το οποίο έχει ήδη προσδιορίσει σχεδόν κατά τρόπο προσεγγίζοντα την κρίση του δικαστή. Έτσι και P. Häberle, Öffentliches Interesse als juristische Problem, σελ. 224

⁸ Ράικος, ό.π. σελ. 1093επ.

⁹ Ράικος, ό.π., σελ. 1093επ.

¹⁰ Kaufmann, ό.π., σελ. 310, W. Niese, Doppelfunktionelle Prozeßhandlungen, ein Beitrag zur allgemeinen Prozeßrechten, 1950, σελ. 16

¹¹ Ράικος, ό.π., σελ. 1090, Kaufmann, ό.π., σελ. 20επ.

¹² Πρβλ. Ράικος, ό.π., σελ. 1101: «Οι διάδικοι έχουν υποχρέωση μεταφοράς του πυρήνα των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών στο δικονομικό ορίζοντα του δικαστή, μη ανταπόκρισή τους στο βάρος συγκεκριμενοποιήσεως του αντικειμένου της διαφοράς έχει ως συνέπεια την αυτεπάγγελτη από μέρους του δικαστηρίου απόρριψη του ενδίκου βοηθήματος. Ο δικαστής δηλαδή οφείλει να κινείται μέσα στο σύστημα βαρών, κινδύνων και υποχρεώσεων που

Εξ αντιδιαστολής παρέπεται, ότι εντός της ανωτέρω περιμέτρου και με σκοπό την εξακρίβωση της ουσιαστικής αλήθειας της υποθέσεως, ο δικαστής δύναται βάσει της ανακριτικής αρχής -μη δεσμευόμενος από το αίτημα και τους ισχυρισμούς των διαδίκων-¹³ να συλλέξει υπ' ευθύνη του όλα τα απαραίτητα στοιχεία προκειμένου να διαμορφώσει το δικανικό του συλλογισμό. Υπό αυτό το πρίσμα η ανακριτική αρχή εγγυάται τον έλεγχο της νομιμότητας της διοικητικής δράσεως.¹⁴

Είχε κριθεί συναφώς σχετικά με την έννοια «όρια της προσφυγής» του άρθρου 79 ΚΔΔ ότι το δικαστήριο ερευνά το κύρος των πράξεων ως προς τα κεφάλαιά τους που έχουν αμφισβητηθεί με την προσφυγή. Κατά τη σαφή δε έννοια της, η διάταξη του άρθρου 79 του ΚΔΔ δεν αποκλείει στο δικαστήριο της ουσίας να εξετάζει αυτεπαγγέλτως λόγους ακυρώσεως της προσβαλλομένης με την προσφυγή διοικητικής πράξεως, οι οποίοι δεν έχουν προβληθεί με την προσφυγή, ειδικότερα δε, λόγος ακυρώσεως σχετικός με την τήρηση ή μη του τύπου της προηγούμενης ακροάσεως του ενδιαφερομένου, είναι λόγος αυτεπαγγέλτως εξεταζόμενος.¹⁵ Δείγμα της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου είναι και η υποστηριχθείσα άποψη, ότι στις φορολογικές διαφορές, η έκταση του δικαστικού ελέγχου του νόμου βασίμου μπορεί να υπερβαίνει το *ultra petita*, λόγω της *ex lege* επιβολής του φόρου και της συνεπεία αυτής απόλυτα δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοικήσεως στην έκδοση της πράξεως.¹⁶

διέπουν τη διοικητική δίκη και άρα δεν μπορεί να εξέρχεται των ορίων που έχουν διαγράψει με τους ισχυρισμούς τους οι διάδικοι κατά την ανασύσταση του πραγματικού».

¹³ Λ. Θεοχαρόπουλος, Φορολογικό Δίκαιο, Γενικό, 2002, σ. 344 επ., Ε. Θεοχαροπούλου, Ιδιαιτερότητες κατά την εφαρμογή των φορολογικών νόμων και τη Φορολογική Διοίκηση και τον Δικαστή σε σχέση προς την εφαρμογή των διοικητικών νόμων, ΔΦΝ 2010, σ. 531 επ. (553), Α. Μάλλιου, Φορολογικοί έλεγχοι και νομικές πλημμέλειες. Επισκόπηση δικαστικών αποφάσεων, ΔΦΝ 2008, σ. 12 επ..

¹⁴ Δετσαρίδης, ό.π., υποσ. 4, σελ. 494επ.

¹⁵ ΣΤΕ 1968/2008, ΔΕφΑθ 300/2009

¹⁶ Θεοχαροπούλου, ό.π., Δετσαρίδης, ό.π.: Έτσι, είναι δυνατή, κατά μία άποψη, η τυχόν χειροτέρευση της θέσης του φορολογούμενου (*reformatio in pejus*) στον βαθμό που, κατά τον αυτεπάγγελτο έλεγχο της προβαλλόμενης πράξεως, διαπιστωθεί πλημμέλεια της νόμιμης βάσεώς της. Η νομολογία δέχεται ότι στις διαφορές αυτές ο αυτεπάγγελτος έλεγχος περιορίζεται στην εξέταση των νομικών πλημμελειών, σύμφωνα με την αρχή του δικαστικού ελέγχου *ultra petita*, στους τομείς των κεφαλαίων της φορολογικής πράξεως, όπως αυτά προσβάλλονται με τους λόγους της προσφυγής και δεν υποχρεούται το Δικαστήριο στην αυτεπάγγελτη εξέταση όλων των νομικών πλημμελειών και στα μη προσβαλλόμενα με την προσφυγή στοιχεία της υπό κρίση πράξης (ΣτΕ 4355/1985, 1521/1992, 2248/1985, 2592/1988, Ολ. 2370/2007). Ο αυτεπάγγελτος έλεγχος περιοριζόταν, όμως, σε κάθε περίπτωση στους οριζόμενους από το 79 παρ. 1 ΚΔΔ λόγους. Το Δικαστήριο σε κάθε περίπτωση προβαίνει στην αυτεπάγγελτη έρευνα για ζητήματα που αφορούν τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης ατομικής πράξεως, θεωρώντας ότι πρόκειται για λόγους που προεχόντως συνάπτονται με την τήρηση κανόνων δημόσιας τάξεως, δηλαδή των κανόνων οργάνωσης της διοικήσεως και όχι με το συμφέρον του ενδιαφερομένου (Έτσι ΣτΕ 3718/2003, 2960/2005, 3745/2007). Η νομική πλημμέλεια, η οποία συνεπάγεται την ακύρωση ή τη μεταρρύθμιση της πράξεως της φορολογικής αρχής, ελέγχεται αυτεπαγγέλτως όταν αυτή προκύπτει από την ίδια την πράξη ή την έκθεση ελέγχου, στην οποία στηρίζεται η προσβαλλόμενη πράξη (ΣτΕ 3887/2010, 2960/2005, 3745/2007, ΔΕφΑθ 119/2009, 235/2009, 350/2009). Πρβλ. πάντως και την 177/2015, η οποία κρίνει βάσει του ισχύοντος καθεστώτος και η οποία απεφάνθη ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 6 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., το διοικητικό δικαστήριο έχει την εξουσία να εξετάσει αυτεπαγγέλτως, ακόμα και προς βλάβη του προσφεύγοντος, πλημμέλεια της νόμιμης βάσεως της προσβληθείσας με την προσφυγή πράξεως (βλ. ΣτΕ 2475/201, 298-300/2003). Αυτός, όμως, ο έλεγχος της νόμιμης βάσεως της εν λόγω πράξεως προϋποθέτει ότι το δικαστήριο διατηρεί την πραγματική της βάση όπως την δέχθηκε η αρχή που την εξέδωσε. Δεν του επιτρέπουν,

Βάσει λοιπόν των ανωτέρω πρέπει να σταθεί κανείς με έντονο σκεπτικισμό απέναντι στη βασική θέση της νομολογίας, με την οποία αυτή αρνείται την αυτεπάγγελτη εξέταση της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 § 2 Σ, ισχυριζόμενη ότι παρά την συνταγματική κατοχύρωση του ατομικού δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως, από το άρθρο 93 § 4 Σ συνάγεται υποχρέωση αυτεπάγγελτου ελέγχου μόνο αναφορικά με την εξέταση της συμφωνίας του εφαρμοστέου, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, νόμου προς το Σύνταγμα, που αφορά στον έλεγχο του κύρους του κανόνα δικαίου, όχι δε και στο διαφορετικό ζήτημα του ελέγχου της τηρήσεως των εφαρμοστέων συνταγματικών κανόνων κατά την έκδοση διοικητικών πράξεων.¹⁷

Η ανάγκη εξασφαλίσεως όμως της αποτελεσματικής επιβολής και εφαρμογής των συνταγματικών κανόνων επιτάσσει καταρχήν τον αυτεπάγγελο έλεγχο από μέρους του δικαστή όχι μόνο ως προς τη συμφωνία του περιεχομένου των εφαρμοζόμενων κανόνων δικαίου με τους συνταγματικούς κανόνες αλλά και ως προς την τήρηση των θεσπιζόμενων από τους συνταγματικούς κανόνες διαδικασιών κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων ενώπιόν του διοικητικών πράξεων.¹⁸ Αυτό διότι κάθε συνταγματικό δικαίωμα πραγματώνεται σε δύο στιγμές: α) μια ουσιαστική, η οποία ταυτίζεται με τον πρακτικό σκοπό του, δηλαδή τα οφέλη, τα πλεονεκτήματα και το κέρδος, τα οποία εγγυάται στον φορέα η κατοχύρωσή του και β) μια τυπική, η οποία λαμβάνει εν τοις πράγμασι το ρόλο ενός «μέσου» απέναντι στον ίδιο του το σκοπό, και η οποία συνίσταται πάνω από όλα στην αναγνώριση της έννομης προστασίας του δικαιώματος.¹⁹ Ενόψει της ανωτέρω διαπιστώσεως, προστασία του δικαιώματος σημαίνει ότι το αποτέλεσμα της διαδικασίας διοικητικής ή δικαστικής διαφυλάσσει την ουσιαστική αξίωση που περικλείει το δικαίωμα.²⁰ Αυτή η συνάρτηση του δικαιώματος με ορισμένη αποστολή και ορισμένο σκοπό αποτελεί την κατοχύρωσή του ως θεσμική εγγύηση,²¹ είναι δείγμα της υπέρτερης τυπικής ισχύος

συνεπώς, οι εν λόγω διατάξεις να εξετάσει αυτεπαγγέλτως την πράξη κατά την ουσία της και, κρίνοντας εσφαλμένη την πραγματική της βάση, να την τροποποιήσει αναλόγως και επί τα χείρω για τον προσφεύγοντα.

¹⁷ Βλ. ανωτέρω νομολογία

¹⁸ Π.Λαζαράτος, Περί του δικαιώματος ακροάσεως στην κοινωνικοασφαλιστική διαδικασία, ΕφημΔΔ 3/2016, σελ. 488 επ.Πρβλ. και τη μειοψ. της ΣτΕ 2545/2013.

¹⁹ R. Alexy, *Theorie der Grundrechte*, 1985, σελ. 165, R.v.Jhering, *Geist des römischen Rechts*, Teil. 3, σελ. 339

²⁰ Alexy, *ό.π.*, σελ. 444, BVerwGE 24, 367 (401), 35, 348 (361), 37, 132 (148), 39, 276 (294), 44, 105 (120)

²¹ Το ΔΕΕ σεβόμενο τη διαδικαστική αυτονομία των κρατών μελών δεν καθόρισε αφηρημένα τα κριτήρια χαρακτηρισμού ενός λόγου ως δημόσιας τάξεως, για τον ευνόητο λόγο ότι αυτός εξαρτάται από τις θεμελιώδεις αξίες της οικείας έννομης τάξεως, τον ρόλο που διαδραματίζουν οι διάδικοι, τους εφαρμοστέους δικονομικούς κανόνες καθώς και το είδος του επιληφθέντος δικαστηρίου (πολιτικό-διοικητικό) και τον βαθμό του δικαστηρίου αυτού (ουσίας ή αναιρετικό). Βλ. Προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα F. G. Jacobs, *Salzgitter κατά Επιτροπής* (C-210/98 P, EU:C:2000:172, σκ. 134. Πάντως, όσον αφορά την έννομη τάξη και το δικαιοδοτικό σύστημα της Ενώσεως, στοιχεία που αντλούνται από τη νομολογία παρέχουν τη δυνατότητα οριοθέτησεως των κριτηρίων αυτών με σχετική ακρίβεια. Ο Γενικός Εισαγγελέας Mengozzi προκρίνει, συναφώς, τα δύο κριτήρια που συνήγαγε ο γενικός εισαγγελέας F. G. Jacobs στις σκ. 141-142 των προτάσεών του στην υπόθεση *Salzgitter κατά Επιτροπής* (C-210/98 P, EU:C:2000:172) [βλ. και προτάσεις Mengozzi στην υπόθεση *Common Mark και Fertilizers κατά Επιτροπής* (C-443/05

του Συντάγματος και αναφορικά με το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως σημαίνει την επιπλέον κατοχύρωση του δικαιώματος όχι μόνο ως αυτοσκοπό, δηλαδή όχι μόνο χάριν του εκάστοτε φορέα αλλά ανεξάρτητα από αυτόν και χάριν της ολότητας, δεδομένου ότι ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακροάσεως πέραν της δυνατότητας συνδιαμορφώσεως του περιεχομένου της διοικητικής πράξεως που προσφέρει στον ενδιαφερόμενο, έχει θεσπιστεί και ως θεμελιώδης δικαιοκρατική εγγύηση για το σύγχρονο κράτος δικαίου, ώστε από γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, που ήταν προηγουμένως, έχει αναχθεί από το συνταγματικό νομοθέτη σε συνταγματικό κανόνα δικαίου.²² Η άρνηση του αυτεπάγγελτου ελέγχου της παραλείψεως της προηγούμενης ακροάσεως από μέρους της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας αρνείται την εγγυητική της διαδικαστικής νομιμότητας φύση του και προσβάλλει ευθέως το *status activus processualis* του δικαιώματος και την έννοια του κράτους δικαίου, στο μέτρο που καθιστά την αρχή της νομιμότητας αντικείμενο διαθέσεως των διαδίκων.²³ Συμβαίνει έτσι το παράδοξο, ο δικαστής να έχει διαγνώσει την παρανομία της προσβαλλόμενης πράξεως αλλά -μη προβληθέντος σχετικού λόγου από τους διαδίκους- να μην μπορεί να την ακυρώσει.²⁴

P, EU:C:2007:127, σκ.102,103) και στην υπόθεση *Internationaler Hilfsfonds* κατά Επιτροπής (C-362/08 P, EU:C:2009:553, σκ78, 79)]. Πρέπει να εξετασθεί επομένως εάν ο παραβιαζόμενος κανόνας έχει θεσπιστεί για να εξυπηρετεί θεμελιώδη σκοπό ή αξία της έννομης τάξεως της Ενώσεως και αν διαδραματίζει σημαντικό ρόλο για την επίτευξη του σκοπού αυτού ή της αξίας αυτής και, αφετέρου, αν ο κανόνας αυτός θεσπίστηκε προς το συμφέρον τρίτων ή προς το γενικό συμφέρον και όχι απλώς προς το συμφέρον των ατόμων που αφορούσε άμεσα.

²² ΣτΕ 2545/2013, 1272, 2011, 3704/2012. Το Στε κατ' εξαίρεση ελέγχει αυτεπαγγέλτως τους αναφερομένους στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 79 λόγους, μεταξύ των οποίων την αναρμοδιότητα του οργάνου και τη μη νόμιμη συγκρότηση ή σύνθεση του οργάνου που εξέδωσε την πράξη, δεν περιλαμβάνεται, όμως στους λόγους αυτούς και, συνεπώς, δεν ερευνάται αυτεπαγγέλτως η μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης κλήσεως του ενδιαφερομένου σε ακρόαση. Η νομολογία του ΔΕΕ έκρινε επ' αυτού ότι λόγοι δημόσιας τάξεως που εξετάζονται αυτεπαγγέλτως καθώς και κατ' αναίρεση, πέραν των λόγων απαραδέκτου του ενδίκου μέσου (ΔΕΕ Ιταλία κατά Επιτροπής, C-298/00, σκ. 35 και ΔΕΕ *Stichting Woonlinie* κ.λπ. κατά Επιτροπής C-133/12 P, σκ. 32, ΔΕΕ *Hassan* και *Ayadi* κατά Συμβουλίου και Επιτροπής C-399/06 P και C-403/06 P, (κυρίως λόγοι συνδεδεμένοι με την εξωτερική νομιμότητα των πράξεων) είναι η αρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε πράξη της Ένωσης (*Salzgitter* κατά Επιτροπής, C-210/98 P, σκ. 56, την αρμοδιότητα του επιληφθέντος δικαστηρίου (*Planet* κατά Επιτροπής (C-564/13 P, σκ.20 και *Elitaliana* κατά *Eulex Kosovo* (C-439/13 P, σκέψη 37), η πλημμελής σύνθεση του Γενικού Δικαστηρίου (*Chronopost* και *La Poste* κατά *UFEX* κ.λπ. (C-341/06 P και C-342/06 P, σκ. 48, 49), καθώς και η έλλειψη ή η ανεπάρκεια της αιτιολογίας της πράξεως, Αποφάσεις Επιτροπή κατά Ιρλανδίας κ.λπ. (C-89/08 P, σκ.34, 35) και *Mindo* κατά Επιτροπής (C-652/11 P, σκ. 30).

²³ Δετσαρίδης, ό.π. σελ. 494επ., Πρβλ. και Δ. Ράικος, Το δικαίωμα της δικαστικής προστασίας του πολίτη απέναντι στη δημόσια διοίκηση, 2005, ό.π., σ. 170 επ., όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι «... στη διοικητική δίκη δεν υπάρχει η δυνατότητα παρακάμψεως αναλόγως της πρωτοβουλίας των διαδίκων της υπαγορευόμενης από το δημόσιο συμφέρον διασφαλίσεως της αντικειμενικής νομιμότητας της διαφοράς καταστρατηγώντας κανόνες, που βασίζονται στο κράτος δικαίου και ενδιαφέρουν τη δημόσια τάξη».

²⁴ Δετσαρίδης, ό.π., σελ. 494επ., του ίδιου σε ΕφημΔΔ, 3/2001, σελ. 407επ.. Αντίθετος ο Α.Τσιφινάς, Η δικονομική μεταρρύθμιση του ν. 3900/2010 και ο νέος ρόλος του Συμβουλίου της Επικρατείας, ΕφημΔΔ 3/2011, σελ. 424 - 439, ο οποίος υποστηρίζει ότι η διάταξη δεν απαγορεύει στον δικαστή τη διενέργεια αυτεπάγγελτου ελέγχου, διότι θα ήταν ανοίκειο να επιβάλλεται στο δικαστήριο να αποσιωπήσει (*contra* στην αρχή της νομιμότητας) νομική πλημμέλεια που διαπίστωσε. Πάντως το ΣτΕ με τις πρόσφατες 47/2017, 754/2018 αποφάσεις του έκρινε ότι το ζήτημα της επιδράσεως της ελλείψεως ακροάσεως της αναιρεσίβλητης στη νομιμότητα της επίδικης πράξεως, έχοντας εξετασθεί πρωτοδίκως,

Αλλά και η ερμηνεία του άρθρου 79 ΚΔΔ κατά τη συνδυασμένη ανάγνωσή του με το άρθρο 75 ΚΦΔ εγείρει αντιδράσεις, διότι το Συμβούλιο της Επικρατείας αρνείται πλέον²⁵ την πλημμέλεια της πράξεως κατά τη νόμιμη βάση της, ως συνέπεια της παραβάσεως του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως, θεωρώντας ότι η διαφοροποίηση μεταξύ του άρθρου 79 § 1 περ. β' ΚΔΔ («πράξη πλημμελής κατά τη νόμιμη βάση της») και 75 ΚΦΔ («νόμο βάσιμο της πράξεως»- «νομικώς πλημμελής πράξη») είναι ηθελημένη.²⁶ Η διάκριση των εννοιών «νομικής πλημμέλειας» και «ελλείψεως νόμιμης βάσεως» δεν επιβεβαιώνεται από την ιστορική ερμηνεία του ΚΔΔ σε σύγκριση με τον ΚΦΔ, πόσο μάλλον όταν η Αιτιολογική Έκθεση του ν. 2717/1999 διευκρίνιζε ότι η διαφορετική διατύπωση είναι απλώς ορολογική.²⁷ Πάντως η εξέταση των όρων αυτών από εννοιολογικής σκοπιάς προκαλεί σύγχυση γι' αυτό και κρίνεται σκόπιμο να μεταφερθεί στο επίπεδο της καταστρώσεως του δικανικού συλλογισμού από το δικαστή.²⁸ Η νομική βάση της διοικητικής πράξεως θεωρείται ότι λείπει όταν είναι προφανές ότι πάσχει και η αιτιολογία της πράξεως, όταν λείπει δηλαδή η λογική ακολουθία μεταξύ πρώτου και δεύτερου τμήματος της ελάχιστονης προτάσεως του δικανικού συλλογισμού.²⁹ Πρόκειται κυρίως για την περίπτωση μιας παράλογης αιτιολογίας, όταν τα διαπιστούμενα και υπαγόμενα στον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου πραγματικά περιστατικά δεν έχουν σχέση με αυτόν ή για την περίπτωση όπου ορισμένα πραγματικά περιστατικά θεμελιώνουν έναν κανόνα δικαίου ενώ άλλα, άλλον, αντιφατικό του.³⁰

Έχει ήδη επισημανθεί στον υπό έρευνα τόπο η παραπληρωματική σχέση της κρατούσας στο φορολογικό δίκαιο αρχής της συνεργασίας με την ανακριτική αρχή, απόρροια δε της πρώτης

δεν μπορούσε, ν' αποτελέσει αντικείμενο αυτεπάγγελτου ελέγχου κατ' έφεση, ακόμα κι αν αναγόταν σε νομική πλημμέλεια της πράξεως. Συνεπώς το δευτεροβάθμιο δικαστήριο κατά παράβαση του άρθρου 97 του Κ.Δ.Δ. και καθ' υπέρβαση της δικαιοδοσίας του έκρινε αυτεπαγγέλτως, επί του εν λόγω ζητήματος. Τούτο, δε, ανεξαρτήτως αν τη σχετική κρίση του εστήριξε, κατά τα προλεχθέντα, στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος. Διότι, το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως του διοικουμένου, υπό την αυτή έννοια με την οποία κατοχυρώνεται στην εν λόγω συνταγματική διάταξη, ρυθμίζεται και στην εφαρμοσθείσα πρωτοδικώς αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ΣτΕ 3717/2015).

²⁵ Πρβλ. και Α. Σκιαδά, Ο αυτεπάγγελτος έλεγχος της τυπικής νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, ΘΠΔΔ 7/2015, σελ. 619επ.

²⁶ Βλ. ΣτΕ 2545/2013

²⁷ Βλ. Αιτιολογική Έκθεση ν. 2717/1999 για άρθρο 79

²⁸ Λαζαράτος, ό.π., σελ. 488επ.

²⁹ Λαζαράτος, Περί του δικαιώματος ακροάσεως στην κοινωνικοασφαλιστική διαδικασία, του ίδιου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 488, υποσ. 205

³⁰ Λαζαράτος, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 488, υποσ. 205. Σε επίπεδο ενωσιακού δικαίου πάντως το κριτήριο της εξυπηρέτησεως θεμελιώδους σκοπού ή αξίας της έννομης τάξεως της Ενώσεως συντρέχει διότι ο σεβασμός του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως σε κάθε διοικητική διαδικασία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του σεβασμού των δικαιωμάτων άμυνας που συνιστά γενική και θεμελιώδη αρχή του δικαίου της Ενώσεως. Έτσι ΔΕΕ Mukarubega, C-166/13, EU:C:2014:2336, σκ. 45, Boudjlida C-249/13, EU:C:2014:2431, σκ. 34. Το κριτήριο εντούτοις της εξυπηρέτησεως του γενικού συμφέροντος και όχι απλά των ατόμων που αφορά άμεσα θεωρείται παρακινδυνευμένο διότι κατά τη γνώμη του Γ.Ε. δύσκολα χαρακτηρίζεται ως ουσιώδης τύπος, ικανός να επιφέρει την ακύρωση της πράξεως, δέχεται ότι προωθεί το δημόσιο συμφέρον μόνο σε σύνδεση με την αιτιολογία της πράξεως και ως εκ τούτου με την αρχή της χρηστής διοικήσεως που εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον.

συνιστά η κάθε μορφή συμπράξεως του φορολογούμενου με τη φορολογική αρχή για την ανασύσταση του πραγματικού φορολογικού περιστατικού και την υπαγωγή του στον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου, που αποτελεί το νομοθετικό φορολογικό περιστατικό. Πράγματι το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, ως δικαίωμα συμπράξεως, συμβάλλει στη διύλιση του πραγματικού κατά τρόπο τέτοιο, ώστε όχι μόνο να εξασφαλίζεται η πληρότητα της αιτιολογίας της πράξεως αλλά να είναι αυτή σύμφωνη με την απορρέουσα από την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου, αρχή της βεβαιότητας του φόρου, στο βαθμό που επιτυγχάνει τη μέγιστη δυνατή ακρίβεια ως προς την τέλεση των πραγματικών περιστατικών. Έχει μάλιστα υποστηριχθεί ότι η σχέση της συμπράξεως του φορολογούμενου και της ανακριτικής αρχής είναι ανάλογη, διότι όσο αυξάνει η σύμπραξη, τόσο αυξάνει και το εύρος της ανακριτικής αρχής, όσο λιγότερο συμπράττει ο φορολογούμενος τόσο λιγότερα «ερεθίσματα» δέχεται και η ανακριτική αρχή για την εξακρίβωση της αντικειμενικής αλήθειας.³¹ Με δεδομένο συνεπώς ότι η νομιμότητα της φορολογικής διαδικασίας έχει αντανακλαστικές συνέπειες στη νομιμότητα της εξατομικεύσεως της φορολογικής οφειλής κατά το άρθρο 78 §§1 και 4 Σ, μπορεί να υποστηριχτεί ότι έλλειψη διενέργειας προηγούμενης ακροάσεως οδηγεί στην έλλειψη νόμιμης βάσεως της πράξεως και επιβάλλεται η αυτεπάγγελτη εξέτασή της από τον διοικητικό δικαστή προς αποφυγή του φαινομένου της επιβολής του φόρου/προστίμου κατά παράβαση των αρχών της νομιμότητας.³²

Εξάλλου το επιχείρημα περί προνομιακού δικονομικού καθεστώτος που απολαμβάνουν οι αυτεπαγγέλτως εξεταζόμενες διαδικαστικές και νομικές πλημμέλειες, δηλαδή η προβολή αυτών σε κάθε στάση της δίκης,³³ ακόμα και με το υπόμνημα, κατά παρέκκλιση από τις θεμελιώδεις δικονομικές αρχές και καθ' υπέρβαση του πρώτου βαθμού δικαιοδοσίας, δεν μπορεί να κατηγορηθεί για αιφνιδιασμό της αντιδίκου φορολογικής διοικήσεως, διότι ο ολοένα και συχνότερα απαντώμενος όρος Tax Compliance Strategy, αποτελεί έκφανση της αρχής της καλής πίστεως της φορολογικής διοικήσεως και την αντίστροφη όψη της αρχής της συνεργασίας και περιγράφει αυτήν ακριβώς την παράπλευρη υποχρέωση της διοικήσεως για υποστήριξη των ενδιαφερομένων μέσω

³¹ Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, 2005, σελ. 978, R. Köhler-Rott, Untersuchungsgrundsatz im Verwaltungsprozeß und die Mitwirkungslast der Beteiligten, 1997, σελ. 112επ.

³² Seer, σε Tipke/Lang, Steuerrecht, 2005, σελ. 883, πρόκειται για ένα φαινόμενο φορολόγησης καθ' υποψίαν ("Besteuerung auf bloßer Verdacht")

³³ ΣτΕ 3704/2012, 718/2011, 3403/2010, 1769/2005, 3270/2004, 542/2005. Το δευτεροβάθμιο δικαστήριο ερευνά την υπόθεση εντός των ορίων των αιτιάσεων που προβάλλονται κατά της αποφάσεως του πρωτοβαθμίου δικαστηρίου, ερευνά δε αυτεπαγγέλτως μόνον τους λόγους, τους οποίους και το πρωτοβάθμιο δικαστήριο όφειλε να εξετάσει αυτεπαγγέλτως, αλλά δεν τους εξέτασε, καθώς και τις μνημονευόμενες στην παραγρ. 2 του άρθρου 97 του ΚΔΔ πλημμέλειες που αναφέρονται στη δικαιοδοσία, αρμοδιότητα, συγκρότηση και σύνθεση του πρωτοβαθμίου δικαστηρίου. Παράλειψη δε του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου να προβεί αυτεπαγγέλτως στην εξέταση της νομιμότητας της ένδικης πράξης δεν καθιστά την απόφασή του αναιρετέα εφόσον δεν έχει προβληθεί με το ένδικο μέσο της εφέσεως λόγος που να πλήττει το συγκεκριμένο κεφάλαιο της διοικητικής πράξης, στο οποίο να εντοπίζεται η πλημμέλεια. ΣτΕ 223/2015, 4246-47/2015, 1157/2014, 1352/2014

της ενημερώσεώς τους ως προς τυπικά και ουσιαστικά ζητήματα της φορολογικής διαδικασίας καθώς επίσης και σχετικά με τα προβλεπόμενα δικαιώματά τους, ευελπιστώντας και η ίδια ταυτόχρονα, μέσω της συμπεριφοράς της αυτής, στο σχηματισμό μιας επαρκέστερης πεποιθήσεως για το πραγματικό της υποθέσεως.³⁴

Εν κατακλείδι, η αναγκαιότητα του αυτεπάγγελτου ελέγχου της τηρήσεως της διαδικασίας της προηγούμενης ακροάσεως προ της εκδόσεως της δυσμενούς φορολογικής πράξεως, δεδομένης και της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου, συνάγεται από τη συστηματική ερμηνεία των άρθρων 93 § 4, 4 Σ, 78§§ 1,4Σ, και 20 §§1,2 Σ, εναρμονίζοντας τη φαινομενική σχέση εντάσεως μεταξύ της διαθετικής και της ανακριτικής αρχής και προωθώντας τον ατομικό και υπερατομικό σκοπό της διοικητικής δίκης.³⁵

³⁴ B. Spilker, Behördliche Amtsermittlung, Mohr Siebeck, Tübingen 2015, σελ. 15-16, C.Möllenbeck, Das Verhältnis der EG Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, Lang, F.a.M., 2010, σελ. 15. Στόχος είναι πάντα η προώθηση της συνεργασίας των μερών και η καλύτερη εξακρίβωση του πραγματικού. Από την πλευρά της διοικήσεως είναι μέσο διαλευκάνσεως του πραγματικού, από την πλευρά του φορολογουμένου είναι έκφανση της αρχής της συνεργασίας. Το φορολογικό δίκαιο είναι αναγκαστικό δίκαιο που σημαίνει ότι πρέπει, ανεξαρτήτως των συμφερόντων των συμμετεχόντων, να εφαρμοστεί με ορθότητα και πληρότητα η επιβολή του φόρου, διότι υπηρετεί το συμφέρον της ολότητας.

³⁵ Η κατάργηση της υποχρεώσεως αυτεπάγγελτου ελέγχου στις φορολογικές διαφορές περιορίζει πάντως και τον οικείο αναιρετικό λόγο. Υπό το προϊσχύσαν καθεστώς, ο προσφεύγων αφενός δεν ήταν υποχρεωμένος να προβάλλει σχετικούς με τις νομικές πλημμέλειες της πράξεως λόγους, αφετέρου, λόγω της υποχρεώσεως του οίκοθεν ελέγχου, μπορούσε να επικαλεσθεί τα αυτεπαγγέλτως ελεγχόμενα ελαττώματα για πρώτη φορά σε οποιοδήποτε στάδιο της δίκης και σε οποιοδήποτε βαθμό. Πλέον το νομικό ελάττωμα που δεν προεβλήθη με την προσφυγή, δεν μπορεί για πρώτη φορά να προβληθεί στην αναιρετική δίκη. Ουσιαστικά η μόνη δυνατότητα που παρέχεται στον αναιρεσείοντα είναι να επικαλεστεί έστω και το πρώτον κατ' ανάρτηση την ύπαρξη δεδικασμένου. Βλ. Α.Τσιρώνας, ό.π., σελ. 424επ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11^ο

§ 1. Αστική ευθύνη και αξίωση αποζημιώσεως εξαιτίας διαδικαστικής παρανομίας.¹

Οι διαφορές που προκαλούνται από παράνομες πράξεις ή παραλείψεις της φορολογικής αρχής δε δημιουργούν φορολογικές διαφορές² αλλά διαφορές αστικής ευθύνης του Δημοσίου, υπαγόμενες στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Ενόψει της αντανakλαστικής επιδράσεως της διαδικαστικής νομιμότητας στην σύμφωνη με τις συνταγματικές αρχές φορολογήσεως συγκεκριμενοποίηση της φορολογικής οφειλής, παρέπεται ότι υπάρχουν πράγματι περιπτώσεις, κατά τις οποίες οι διαφορές αστικής ευθύνης της φορολογικής διοικήσεως συνάπτονται με τις ουσιαστικές φορολογικές ρυθμίσεις.³

Κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, από το άρθρο 105 ΕισΝΑΚ προκύπτει ότι για να στοιχειοθετηθεί ευθύνη του Δημοσίου ή νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου προς αποζημίωση, απαιτείται ενόψει της συγκεκριμένης αξιώσεως, της οποίας ζητείται η ικανοποίηση, σωρευτική συνδρομή παράνομης πράξεως ή παραλείψεως ή υλικής ενέργειας ή παραλείψεως πράξεως ή υλικής ενέργειας οργάνων του Δημοσίου ή του νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου κατά την άσκηση της ανατεθειμένης σε αυτά δημόσιας εξουσίας, επίκληση και απόδειξη συγκεκριμένης ζημίας, καθώς και αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της παράνομης πράξεως ή παραλείψεως ή υλικής ενέργειας ή παραλείψεως υλικής ενέργειας και της επελθούσας ζημίας.⁴

¹ F.Hufen/T. Siegel, Fehler im Verwaltungsverfahren, Nomos, 6. Aufl. 2018, σελ. 365. Το ζήτημα έχει τύχει περιορισμένης αντιμετώπισης μόνο στη γερμανική έννομη τάξη.

² ΣτΕ 288-89/2018, 330/2018, 2105/2018, 1100/2017, 1209/2017. 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

³ Θ.Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, γ' έκδ., σελ. 662-663. Μεμονωμένες αναφορές επί του ζητήματος της αξιώσεως αποζημιώσεως εξαιτίας διαδικαστικών παραβάσεων σε:

⁴ ΣτΕ 3562/2010 7μ, 322/2009 7μ, F.Hufen/T. Siedel, Fehler im Verwaltungsverfahren, 6. Aufl. 2018, σελ. 365, § 902. Εδώ υπάγονται κυρίως αξιώσεις αποζημιώσεως κατά το άρθρο 839 BGB σε συνδυασμό με το άρθρο 34 GG (συνταγματική κατοχύρωση της αστικής ευθύνης του Δημοσίου). Αυτές προϋποθέτουν: άσκηση δημόσιας εξουσίας, παραβίαση καθήκοντος απέναντι σε κάποιον τρίτο, υπαιτιότητα του δημοσίου οργάνου (φορέα του δημοσίου αξιώματος), αιτιώδη συνάφεια και μη συνδρομή λόγου που να αίρει την ευθύνη., F.Henneberg, Der Amtshafungsprozeß im Steuerrecht, Verlag Dr. Kovac, 2008, σελ. 39. Στο ζήτημα δεν έδωσε απάντηση ούτε το BFH, Urteil v. 13.12.1984, BStBl II 1985, σελ. 601. Εκ της γραμματικής ερμηνείας του άρθρου 91 ΑΟ συνάγεται ότι δεν στοιχειοθετείται ευθύνη του αρμόδιου οργάνου σε περίπτωση μη διενέργειας προηγούμενης ακροάσεως για νομικούς λόγους, καθώς η διάταξη αναφέρεται συγκεκριμένα σε αποκλίσεις ως προς το πραγματικό, οι νομικές αποκλίσεις μπορούν να επιλυθούν στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής. Τα νομικά και τα πραγματικά ζητήματα όμως είναι de facto αλληλένδετα κατά την εξατομίκευση της φορολογικής.

Κλίμακα για την κατάφαση της αιτιώδους συνάφειας συνιστά η θεωρία της πρόσφορης αιτιότητας,⁵ μεταξύ της διαδικαστικής παρανομίας και του επιζήμιου αποτελέσματος.⁶ Ειδικότερα, πρέπει να εξετάζεται εάν η ζημιογόνος ενέργεια θα εισέρχονταν στη διοικητική διαδικασία ακόμα και κατά τη νομότυπη άσκηση του υπηρεσιακού καθήκοντος.⁷ Από την άποψη αυτή, η αιτιώδης συνάφεια είναι τόσο περισσότερο πιθανή, όσο ευρύτερο είναι το πεδίο διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως προς λήψη της απόφασης και τόσο πιο απίθανη, όσο πιο δέσμια είναι η φύση της διοικητικής δραστηριότητας.⁸

Αυτό βέβαια δε σημαίνει ότι μόνο επί διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως ή μόνο επί πλημμελών αποφάσεων της διοικήσεως στοιχειοθετείται αξίωση αποζημιώσεως. Κατά την ερμηνεία αόριστων αξιολογικών εννοιών, κατά την εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας καθώς και σε περιπτώσεις σταθμίσεως, όπου αποδεδειγμένα πάντα είναι δυνατή μια άλλη απόφαση, στην οποία δε θα είχε εισρεύσει το ζημιογόνο γεγονός και η απόφαση θα ήταν απαλλαγμένη από διαδικαστικό λάθος, είναι πάντα δυνατή η πρόκληση διαδικαστικής πλημμέλειας και άρα βρίσκει έδαφος η αξίωση αποζημιώσεως.⁹

Το ζήτημα της ευθύνης του οργάνου της δημοσιονομικής διοικήσεως λόγω παραλείψεως διενέργειας προηγούμενης ακροάσεως και η συνεπεία αυτού αξίωση αποζημιώσεως από μέρους του φορολογούμενου πρέπει να εξεταστεί σε συνάρτηση με την πρόβλεψη θεραπείας της ελλείψεως ακροάσεως ενώπιον του ενδικοφανούς οργάνου (6 § 4 ΚΔΔιαδ.) καθώς και με το ζήτημα της ακυρώσεως της πράξεως (79 § 5 περ. β' ΚΔΔ μη ακύρωση χωρίς απόδειξη βλάβης), ώστε να

⁵ F.Hufen/T. Siegel, Fehler im Verwaltungsverfahren, 6. Aufl. 2018, σελ. 365, § 908, Erbguth/Guckelberger, Allgemeines Verwaltungsrecht, Nomos, 10.Aufl. 2020, § 37, Rn. 22, Grzeszick, σε Ehlers/Pünder, Allgemeines Verwaltungsrecht, De Gruyter Studium, 15 Aufl. 2016, § 44, Rn. 30

⁶ Και στον χώρο του δικαίου της ΕΕ δεν αναγνωρίζεται αξίωση αποκαταστάσεως της προκληθείσας υλικής ζημίας από αναιτιώδη πλημμέλεια της προηγούμενης ακροάσεως. Βλ. σχετικά Απόφαση του ΔΕΕ της 10ης Ιουλίου 2001, Imeri Europa Srl κατά Ελεγκτικού Συνεδρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, C-315/99 P, σκ. 34επ. «...από το σύνολο των περιστάσεων της υποθέσεως προκύπτει ότι η ακρόαση της Imeri σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να μεταβάλει την άποψη του Ελεγκτικού Συνεδρίου ως προς τη σκοπιμότητα της κατονομασίας της εταιρίας αυτής στην έκθεση 1/96 και ως προς τους όρους που θα χρησιμοποιούσε προς τούτο η διαπραχθείσα παρανομία δεν άσκησε επιρροή επί του περιεχομένου της εκθέσεως 1/96 και, κατά συνέπεια, δεν υφίσταται αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της παραλείψεως της προηγούμενης ακροάσεως της Imeri και της ζημίας την οποία θεωρεί ότι υπέστη εξ αιτίας της δημοσιεύσεως της εν λόγω εκθέσεως», P.Langenbach, ό.π., σελ. 221, C.Quabeck, Dienende Funktion des Verwaltungsverfahrens und Prozeduralisierung, Mohr Siebeck, 2010, σελ. 144

⁷ F.Hufen/T. Siedel, Fehler im Verwaltungsverfahren, 6. Aufl. 2018, σελ. 365, § 908

⁸ F.Hufen/T. Siedel, Fehler im Verwaltungsverfahren, 6. Aufl. 2018, σελ. 365, § 908

⁹ F.Hufen/T. Siedel, Fehler im Verwaltungsverfahren, 6. Aufl. 2018, σελ. 365, § 909. Αντιστρόφως ισχύει ότι στις γνήσιες περιπτώσεις εφαρμογής του άρθρου 46 VwVfG, η αιτιώδης συνάφεια μπορεί και να παραλειφθεί, εάν η διοίκηση τηρώντας μια ορθή διαδικασία και δεσμευόμενη από το νόμο δε θα μπορούσε να είχε καταλήξει σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Έτσι στις περιπτώσεις διακριτικής ευχέρειας πρέπει να εξετάζεται πώς θα μπορούσε υποθετικά να είχε διαμορφωθεί το περιεχόμενο της πράξεως, τηρουμένης μιας ορθής διαδικασίας. Πρέπει να σημειωθεί ότι σε περίπτωση δόλου ή αμέλειας του ενδιαφερόμενου ως προς την άσκηση από αυτόν του ενδίκου βοηθήματος κατά της πράξεως, η αστική ευθύνη του οργάνου αποκλείεται ή περιορίζεται λόγω συντρέχοντος πταίσματος. (300AK, §254 BGB).

καταδειχθεί η σοβαρή ανάγκη της συνεκτιμώσεως της θέσεως του φορολογουμένου και της παροχής μιας ωθήσεως στη διοίκηση για την απαρέγκλιτη τήρηση του διαδικαστικού διοικητικού δικαίου.¹⁰ Ενόψει των ανωτέρω τίθενται τα ακόλουθα ερωτήματα:

1) α) Υφίσταται αξίωση αποζημιώσεως ακόμα και όταν το διαδικαστικό σφάλμα θεραπευτεί κατά το άρθρο 6 § 4 ΚΔΔιαδ. (και § 45 VwVfG, 126 ΑΟ) και άρα δεν υφίσταται πλέον παρανομία; β) Για την αξίωση αποζημιώσεως αρκεί η τυπική παρανομία (ύπαρξη διαδικαστικής πλημμέλειας) ή απαιτείται επιπλέον ως προϋπόθεση και η κατάφαση ουσιαστικής παρανομίας;

α) Η άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως ενώπιον της δευτεροβάθμιας ενδικοφανούς διαδικασίας θεραπεύει την πλημμέλεια της ελλείψεως πρωτοβάθμιας ακροάσεως, είναι βέβαια διαφιλονικούμενο εάν η θεραπεία αυτή επέρχεται *ex tunc* ή *ex nunc*. Έτσι εάν ταχθεί κάποιος υπέρ της απόψεως ότι η θεραπεία επέρχεται *ex nunc* υφίσταται υποχρέωση αποζημιώσεως για το προγενέστερο χρονικό διάστημα, μέχρι δηλαδή την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, ενώ στην αντίθετη περίπτωση της *ex tunc* θεραπείας της διαδικαστικής πλημμέλειας, της αναδρομικής δηλαδή άρσεώς της, τέτοια αξίωση αποζημιώσεως δεν υφίσταται.¹¹

β) Το ζήτημα εάν θεραπεύεται όχι μόνο η παρανομία, η οφειλόμενη σε τυπικούς λόγους αλλά και η οφειλόμενη σε ουσιαστικούς, τίθεται, διότι κατά την ακύρωση της διαδικαστικά πλημμελούς πράξεως η παρανομία της αποφάσεως λόγω του διαδικαστικού λάθους δεν αρκεί, όταν πράγματι επί πράξεων απόλυτα δέσμιας αρμοδιότητας δε θα μπορούσε να είχε ληφθεί καμία άλλη απόφαση επί της ουσίας, διότι στην περίπτωση αυτή η πράξη δεν είναι παράνομη. Αναφορικά με τη δευτερεύουσα κύρωση¹² μιας αξιώσεως αποζημιώσεως πρέπει να γίνει η ακόλουθη διάκριση: i) Εάν η βλάβη επήλθε άμεσα λόγω της διαδικαστικής παραβάσεως, τότε η παρανομία του μέτρου εξαιτίας τυπικών λόγων είναι αιτιώδης και υφίσταται αξίωση αποζημιώσεως. ii) Εάν ωστόσο η βλάβη προκλήθηκε μέσω της αποφάσεως, δηλαδή εμμέσως από το διαδικαστικό σφάλμα, τότε η διαδικαστική παράβαση, η οποία στηρίζει την παρανομία, δεν μπορεί να είναι αιτιώδης για τη βλάβη, εφόσον επί της ουσίας δε θα μπορούσε να είχε ληφθεί απόφαση διαφορετικού περιεχομένου. Έτσι κατ' αποτέλεσμα, όταν η ακύρωση του μέτρου λόγω της διαδικαστικής παραβάσεως αποκλείεται, αποκλείεται και η αξίωση αποζημιώσεως λόγω της παρανομίας, ακριβώς

¹⁰ Αυτός είναι ο κύριος στόχος της αξίωσης αποζημιώσεως λόγω τυπικών πλημμελειών. Βλ. σχετικά P. Langenbach, *Der Anhörungseffekt*, 2017, σελ. 221, E.Bülow, *Die Relativierung von Verfahrensfehlern im Europäischen Verwaltungsverfahren und nach §§ 45, 46 VwVfG, Nomos*, 2007, σελ. 427

¹¹ H. Hill, *Das fehlerhafte Verfahren und seine Folgen im Verwaltungsrecht*, v. Decker-Verl., G. Schenck, Heidelberg, 1986, σελ. 448επ. Kopp, *VwVfG*, § 45, n. 10, τάσσεται υπέρ της *ex nunc* θεραπείας του σφάλματος

¹² Ο Hill, ό.π., σελ. 450επ. διακρίνει μεταξύ της *primäre* και της *sekundäre Sanktion*, με την πρώτη να αναφέρεται στην ακύρωση της πράξεως λόγω της τυπικής παρανομίας (§46 VwVfG) και τη δεύτερη να αφορά στην αξίωση αποζημιώσεως.

διότι λείπει η αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της στηρίζουσας την παρανομία διαδικαστικής παραβάσεως και της βλάβης.¹³

Επί πράξεως διακριτικής ευχέρειας ισχύει ότι, εφόσον η βλάβη επήλθε άμεσα μέσω της στηρίζουσας την παρανομία της πράξεως διαδικαστικής παραβάσεως, υφίσταται αιτιώδης συνάφεια και η βλάβη πρέπει να αποκατασταθεί. Εάν όμως η βλάβη επήλθε μέσω της αποφάσεως της διοικήσεως, τότε η παρανομία του μέτρου λόγω της διαδικαστικής παραβάσεως είναι αιτιώδης για την επελθούσα βλάβη, μόνο εάν η εκδοθείσα στο πλαίσιο πλημμελούς διαδικασίας πράξη εξ επόψεως ουσιαστικής (λόγω παραβιάσεως του σκοπού της ευχέρειας ή λόγω υπερβάσεως της ευχέρειας) με αυτό το αποτέλεσμα, δε θα ήταν επιτρεπτό να ληφθεί, όταν πάσχει δηλαδή το αποτέλεσμα της ρυθμίσεως.¹⁴

Σύμφωνα όμως με τη νομολογία του BGH¹⁵ η αντικειμενική παρανομία της πράξεως δεν αρκεί, απαιτείται επιπλέον ως άγραφη προϋπόθεση της αξιώσεως αποζημιώσεως και η προσβολή των υποκειμενικών δικαιωμάτων, εξισορροπώντας την πρωτοβάθμια και δευτεροβάθμια δικαστική προστασία. Πρέπει να υπάρχει παραβίαση των ουσιαστικών δικαιωμάτων του θιγόμενου, στην περίπτωση αυτή, πρέπει δηλαδή να υπάρχει αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της παραβιάσεως ενός υποκειμενικού δικαιώματος και της βλάβης στα υποκειμενικά ουσιαστικά δίκαια του θιγόμενου. Η απαίτηση αυτή είναι αναγκαία για την στοιχειοθέτηση της αξιώσεως αποζημιώσεως σε πράξεις απόλυτα δέσμιας αρμοδιότητας της διοικήσεως, διότι άλλως δεν επέρχεται η ακύρωση της πράξεως.¹⁶

2) Τίθεται εν συνεχεία το ερώτημα εάν οι διατάξεις που ρυθμίζουν τα ζητήματα της θεραπείας της παραλείψεως προηγούμενης ακρόασεως ή τη μη ακυρώσεώς της -μη αποδεδειγμένης βλάβης-

¹³ Hill, ό.π., σελ. 450

¹⁴ Hill, ό.π., σελ. 450., LG Köln, Urt.v. 04.04.1995 - 5 O 348/94 - n.v., “Σε περίπτωση που η φορολογική αρχή δεν συνεκτίμησε δαπάνες ύψους 60.000 γερμανικών μάρκων, εκπεστέο εισόδημα από μισθώματα περιληφθέν στη φορολογική δήλωση, χωρίς προηγουμένως να καλέσει σε ακρόαση τον ενδιαφερόμενο ή να του παράσχει τη δυνατότητα να προσκομίσει τις σχετικές αποδείξεις, η συμπεριφορά της αυτή συνιστά παραβίαση του άρθρου 91 ΑΟ και στοιχειοθετεί άμεση υπαίτια παραβίαση της διατάξεως, ενώ στον φορολογούμενο καταβάλλονται τα έξοδα που καταβάλλει στον φορολογικό σύμβουλό του για παράσταση ενώπιον του ενδικοφανούς οργάνου”. LG Münster, Urt. v. 28.01.1993 - 11 O 621/92 - n.v., Επίσης κρίθηκε ότι “σε περίπτωση μεταβολής του εκκαθαριστικού σημειώματος (και αποχής από την υποβληθείσα δήλωση) κατόπιν εμφανίσεως συμπληρωματικών στοιχείων από άλλη φορολογική αρχή, χωρίς προηγουμένως να έχει ακουστεί ο θιγόμενος, ακόμα και αν το εκκαθαριστικό σημείωμα πρόκειται να προσβληθεί ενώπιον της ενδικοφανούς διαδικασίας, τότε αυτή η μεταβολή των δηλωθέντων από τον φορολογούμενο από μέρους της φορολογικής διοικήσεως στοιχειοθετεί ευθύνη του οργάνου λόγω υπαίτιας παραβιάσεως του υπηρεσιακού του καθήκοντος για πρόσκληση σε προηγούμενη ακρόαση. Και στην περίπτωση αυτή επιδικάζονται τα έξοδα καλύψεως φορολογικού συμβούλου ενώπιον της ενδικοφανούς διαδικασίας., W.Nissen, Amtshaftung der Finanzverwaltung, 1997, σελ.83, Langenbach, ό.π., σελ.221, όπου ο συγγραφέας αναφέρει ότι η πιθανή ζημία από την πλημμέλεια της ακρόασεως περιορίζεται σε παρεπόμενα έξοδα, όπως παροχής νομικών συμβουλών, έξοδα καθυστερήσεως, όχι όμως και ηθικής βλάβης.

¹⁵ BGH, DVBl, 1983, 628, DÖV 1983,472, NJW 1983, 1795

¹⁶ Πρβλ. αντίστοιχη § 46 VwVfG όπου δεν απαιτείται αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της διαδικαστικής παραβάσεως και είναι αναγκαία η απόδειξη προσβολής ουσιαστικών δικαιωμάτων.

(6§4 ΚΔΔιαδ. και 79 §5 β'ΚΔΔ, αντίστοιχες §§ 45, 46 VwVfG, §§ 126, 127 ΑΟ) κατοχυρώνουν ταυτόχρονα προς την αρχική τους κύρωση (ακύρωση διαδικαστικά πλημμελούς πράξεως) και τη δευτερεύουσα αξίωση αποζημιώσεως.

Στη γερμανική θεωρία έχει υποστηριχτεί σχετικά, ότι ρύθμιση αναφορικά με τη θεραπεία της πρωτοβάθμιας από τη δευτεροβάθμια ακρόαση, δεν σημαίνει και πρόθεση του νομοθέτη περί αποκλεισμού της αξιώσεως αποζημιώσεως, δεδομένου ότι η διάταξη της § 45 VwVfG δεν μπορεί να ανατρέψει την υπηρεσιακή παράβαση της παραλείψεως πρωτοβάθμιας ακροάσεως.¹⁷

Αναφορικά με το ζήτημα της θεραπείας της παραλείψεως πρωτοβάθμιας ακροάσεως από την άσκησή της κατά τη ενδικοφανή διαδικασία ισχύουν τα εξής: εάν η βλάβη προκλήθηκε άμεσα από το διαδικαστικό σφάλμα, δεν τίθεται καν θέμα ακυρώσεως, διότι διεκδικεί άμεση εφαρμογή η διάταξη περί αξιώσεως αποζημιώσεως.¹⁸ Εάν όμως η βλάβη επέρχεται από το ουσιαστικό αποτέλεσμα της πλημμελούς διαδικασίας, τότε πρέπει να γίνει η ακόλουθη διάκριση:

α) εάν πρόκειται για απόφαση δέσμιας ενέργειας της διοικήσεως, η οποία ακόμα και χωρίς το σφάλμα θα ήταν ίδια, τότε λείπει η αιτιώδης συνάφεια της υπηρεσιακής παραβάσεως προς τη βλάβη, διότι και στην περίπτωση της νόμιμης ενέργειας του οργάνου, δε θα μπορούσε να είχε ληφθεί άλλη απόφαση. Ο φορέας του αξιώματος θεωρείται ότι σε αυτή την περίπτωση δεν παραβίασε το υπηρεσιακό του καθήκον και δεν εξέδωσε καμία ουσιαστικά εσφαλμένη πράξη. Εκτός από την αξίωση άρσεως της παράνομης πράξεως (§ 127 ΑΟ, § 46 VwVfG) αποκλείεται επομένως και η αξίωση αποζημιώσεως, όταν η δέσμια πράξη είναι κατ' αποτέλεσμα ορθή.¹⁹ Εάν αντιθέτως μπορούσε -πόσο μάλλον εάν έπρεπε- να είχε ληφθεί άλλη απόφαση, δεν υφίστανται λόγοι αποκλεισμού της αιτιώδους συνάφειας, η βλάβη είναι κατά κανόνα αιτιώδης.

β) Εάν πρόκειται για πράξη διακριτικής ευχέρειας δεν μπορεί κατά κανόνα να υποστηριχτεί με ασφάλεια -με εξαίρεση την περίπτωση της συρρικνώσεως της διακριτικής ευχέρειας στο 0- εάν η νόμιμη δράση της διοικήσεως δε θα προκαλούσε και την εισροή βλάβης στην απόφαση. Η πιθανότητα όμως και μόνο εκδόσεως άλλης αποφάσεως, δεν μπορεί εκ των προτέρων να αποκλείσει την αιτιώδη συνάφεια, οπότε η αξίωση αποζημιώσεως είναι βάσιμη, διότι το δικαστήριο ούτε μπορεί, ούτε επιτρέπεται να εξετάσει το πρώτον πώς θα είχε διαμορφωθεί η απόφαση χωρίς την διαδικαστική πλημμέλεια, διότι αυτό συνεπάγεται υποκατάσταση στο έργο της ενεργού διοικήσεως.^{20, 21}

¹⁷ Hill, ό.π., σελ. 457

¹⁸ Thode, DVb. 1982, 713 (720) για τα έξοδα της διαδικασίας

¹⁹ Kopp, VwVfG, § 46, Rn. 9

²⁰ H.Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, C.H.Beck, München 2017, § 25, Rn. 26.

²¹ Hill, ό.π., σελ. 455επ. Παρομοίως εξετάζεται και η περίπτωση των απόλυτων διαδικαστικών σφαλμάτων, δηλαδή των σφαλμάτων εκείνων, τα οποία οδηγούν -επί δεσμίας αρμοδιότητας- το δίχως άλλο στην ακυρότητα της πράξεως, ανεξαρτήτως του περιεχομένου τους. Εδώ δεν εξετάζεται η βλάβη, η οποία επέρχεται άμεσα από τη διαδικαστική

3) Αξίωση άρσεως των δυσμενών συνεπειών της διαδικαστικής πλημμέλειας

Η αξίωση άρσεως των συνεπειών, η οποία προσανατολίζεται στην αξίωση επαναφοράς των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση, συνεκτιμά την παράνομη κατάσταση στην οποία βρίσκεται ο θιγόμενος και όχι την παράνομη δράση του οργάνου. Εάν συνεπώς η πλημμέλεια θεραπεύτηκε, τότε από το σημείο αυτό και έπειτα δεν υφίσταται καμία παράνομη κατάσταση για τον ενδιαφερόμενο και η αξίωση άρσεως των δυσμενών συνεπειών αποκλείεται. Εάν από την άλλη το σφάλμα δεν θεραπεύτηκε ούτε και μπορεί να θεραπευτεί, και πρόκειται για απόφαση δέσμιας αρμοδιότητας, η παρανομία είναι μεν δεδομένη, η κατάσταση όμως αυτή καθαυτή δεν είναι παράνομη, εάν η απόφαση δεν θα μπορούσε εκ των πραγμάτων να έχει άλλο περιεχόμενο.²² Η προκληθείσα κατάσταση θα ήταν παράνομη, μόνο εάν η απόφαση θα μπορούσε να έχει λάβει διαφορετικό περιεχόμενο. Εάν όμως διαφορετικό περιεχόμενο δεν επιτρέπεται από το νόμο να λάβει, τότε αποκλείεται η αξίωση άρσεως των δυσμενών συνεπειών, όπως ακριβώς και η ακύρωσή της. Η αξίωση άρσεως των δυσμενών συνεπειών υφίσταται μόνο όταν διά της διαδικαστικής παρανομίας ο διοικούμενος υφίσταται άμεσα μια παράνομη κατάσταση.²³ Αντιθέτως, επί διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως δεν απαιτείται η πλημμέλεια να έχει προκαλέσει την παράνομη κατάσταση, διότι η ακύρωση της πράξεως επέρχεται άμεσα και αποκλειστικά από το διαδικαστικό σφάλμα, ανεξαρτήτως του αποτελέσματος της αποφάσεως, το οποίο μπορεί στην ουσία του να είναι νόμιμο. Μια παράνομη κατάσταση υπάρχει, όταν επί διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως, η απόφαση από ουσιαστικής σκοπιάς (λόγω παραβάσεως του σκοπού της ευχέρειας ή λόγω υπερβάσεώς του) δε θα εκδιδόταν με αυτό το περιεχόμενο.

παραβάση και η οποία είναι ούτως ή άλλως αποζημιωτέα, αλλά η βλάβη που προκύπτει από το περιεχόμενο της αποφάσεως. Ισχύουν *mutatis mutandis* τα ανωτέρω. Εάν η πράξη είναι δέσμιας αρμοδιότητας και συνεπώς αποκλείεται η έκδοση αποφάσεως άλλου περιεχομένου, τότε αποκλείεται και η αξίωση αποζημιώσεως. Εξετάζεται δηλαδή η αιτιώδης συνάφεια της παρανομίας με το ουσιαστικό περιεχόμενο της αποφάσεως. Εάν αυτή είναι ορθή και νόμιμη, τότε αποκλείεται η αποζημίωση ακριβώς διότι το διαδικαστικό λάθος δεν είναι αιτιώδες για την επελθούσα διά της αποφάσεως ζημία. Εάν αντιθέτως μπορούσε ή έπρεπε να είχε ληφθεί άλλη απόφαση, τότε είναι κατά κανόνα η απόφαση αιτιώδης για τη βλάβη.

²² *Dolo agit qui petit, quod statim redditurus est*, W.R.Schencke, *Der rechtswidrige Verwaltungsvetrag nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz*, JuS 1977, 281 (284)

²³ Τα αυτά ισχύουν και για την περίπτωση των απόλυτων διαδικαστικών σφαλμάτων επί δεσμίας αρμοδιότητας της διοικήσεως. Έτσι Hill, *ό.π.*, σελ. 456.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12^ο

§ 1. Η σχέση των άρθρων 28 § 1 ΚΦΔ, 62 § 4 και 6 § 3 ΚΛΔιαδ.

Από την έρευνα που προηγήθηκε συνάγεται το συμπέρασμα ότι από το πλέγμα των διατάξεων του ΚΦΔ, το δικαίωμα ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία κατοχυρώνεται σε μεγαλύτερη εμβέλεια εν συγκρίσει με το άρθρο 6 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Η διαπίστωση αυτή προκύπτει, κατά κύριο λόγο, από τις βασικές διατάξεις των 28 § 1 εδ. γ' και 62 § 4 ΚΦΔ, διά των οποίων προβλέπεται ρητά και διακριτά πλέον η δυνατότητα διατυπώσεως έγγραφων απόψεων/αντιρρήσεων για την πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και για την πράξη επιβολής προστίμου αντιστοίχως. Χαρακτηριστικό των νέων διατάξεων είναι ότι ο νόμος δεν εξαρτά την άσκηση της προηγούμενης ακροάσεως από τη δέσμια ή μη φύση της εκδιδόμενης πράξεως, προβλέπει ωστόσο περιορισμούς στην άσκησή της, οι οποίοι ανάγονται στο είδος του ελέγχου, και οι οποίοι αντιμετωπίστηκαν με σκεπτικισμό στα οικεία κεφάλαια.¹

Μια επιπλέον καινοτομία των νεοπαγών διατάξεων του ΚΦΔ, υιοθετώντας την ορθή επί του ζητήματος άποψη της νομολογίας, είναι η πρόβλεψη δικαιώματος ακροάσεως όχι μόνο πριν την έκδοση της πράξεως αλλά και πριν τη σύνταξη της έκθεσεως ελέγχου, σε περίπτωση που η καταλογιστική πράξη εκδίδεται κατόπιν διενέργειας ελέγχου, όπως προκύπτει από τη χρονική ακολουθία που τηρεί σχετικά η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 ΚΦΔ. Αυτό, διότι τα συμπεράσματα της εκθέσεως ελέγχου, τα οποία αποτελούν και την αιτιολογία της ακολουθούσας πράξεως προσωρινού προσδιορισμού φόρου ή καταλογισμού προστίμου, πρέπει να διαμορφώνονται μετά την ακρόαση του φορολογούμενου, ώστε να πληρούνται ο προστατευτικός σκοπός της ακροάσεως, ήτοι η διατύπωση ισχυρισμών προς επηρεασμό της φορολογικής διοικήσεως.

Αλλά και πέρα από τις δύο αυτές βασικές τομές, από το γενικότερο πνεύμα των διατάξεων του ΚΦΔ συνάγεται η πρόβλεψη της δυνατότητας επικοινωνίας του φορολογούμενου με τη φορολογική διοίκηση. Τέτοιες περιπτώσεις αποτελούν τα άρθρα 14 ΚΦΔ, το οποίο προβλέπει την υποχρέωση παροχής πληροφοριών από τον φορολογούμενο στη διοίκηση καθώς και από τα άρθρα 24 § 1 ΚΦΔ και 25 § 6 ΚΦΔ, τα οποία προβλέπουν την υποχρέωση του φορολογούμενου να διευκολύνει τη διενέργεια ελέγχου και να επιδεικνύει στον έλεγχο τα απαιτούμενα βιβλία και στοιχεία του. Οι διατάξεις αυτές, αν και δεν ρυθμίζουν σαφώς δικαίωμα ακροάσεως του φορολογούμενου, αποτελούν δε υποχρεώσεις συμπράξεως του φορολογούμενου στη φορολογική διαδικασία, οι

¹ Πρβλ. Κεφάλαιο 2ο § 3 ΙΙΙ

οποίες αντιδιαστέλλονται σαφώς από το δικαίωμα συμπράξεως της προηγούμενης ακροάσεως, διασφαλίζουν εντούτοις έναν πυρήνα επικοινωνίας του φορολογούμενου με τη φορολογική διοίκηση. Τέλος, πρέπει να θεωρηθεί ότι το περιεχόμενο της διατάξεως του άρθρου 32 § 3 ΚΦΔ τέμνεται υποχρεωτικά με αυτό του 28 § 1 εδ. α' ΚΦΔ, στο βαθμό που ρυθμίζει την υποχρέωση αιτιολογίας, διά της ειδικής αναφοράς των εμφανισθέντων νέων στοιχείων, κατόπιν διενέργειας διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, διότι κατά τα υποστηριζόμενα στον υπό έρευνα τόπο, εφόσον σημειώνεται απόκλιση από το περιεχόμενο της φορολογικής δηλώσεως, όπως αυτό προσδιορίστηκε από τον υπόχρεο κατά την υποβολή της, αποβαίνουσα σε βάρος του, απαιτείται διενέργεια προηγούμενης ακροάσεως.

Από τις τεθείσες στην § 1 του άρθρου 28 ΚΦΔ διαδικαστικές προϋποθέσεις, οι οποίες ισχύουν και επί πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 62 § 4 ΚΦΔ, συνάγεται ότι το διαδικαστικό εγγυητικό εύρος του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, όπως αυτό κατοχυρώνεται στον ΚΦΔ, τελεί σε αντιστοιχία με αυτό του άρθρου 6 § 2 ΚΔΔιαδ., καθώς προβλέπεται και υπό το καθεστώς του ΚΦΔ η τήρηση σχετικής εικοσαήμερης προθεσμίας έναντι της πενθήμερης υπό το καθεστώς του άρθρου 6 § 2 ΚΔΔιαδ., το δικαίωμα του φορολογούμενου για πρόσβαση στα έγγραφα (άρ. 28 § εδ. β' ΚΦΔ) και η αποτύπωση της συνεκτιμήσεως των ισχυρισμών του φορολογούμενου στην αιτιολογία της πράξεως του αρμοδίου οργάνου της φορολογικής διοικήσεως (άρ. 28§2ΚΦΔ) κατ' αντιστοιχίαν προς το εδ. δ' της § 2 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ..

Όσον αφορά στη σχέση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της ΔΕΔ, ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, το καθεστώς του οποίου καθιερώνει δύο αυτοτελείς διαδικασίες προηγούμενης ακροάσεως και ενδικοφανούς προσφυγής, ορίζει στο άρθρο 63 § 5 αφενός ότι η κλήση σε ακρόαση ενώπιον της ΔΕΔ αφιέται στη διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως, αφετέρου ότι η ΔΕΔ υποχρεούται σε κλήση του φορολογούμενου σε ακρόαση ενώπιον της μόνο στην περίπτωση της εμφανίσεως νέων στοιχείων. Τούτων έπεται, ότι ο νέος ΚΦΔ αναγνωρίζει την γενική, απορρέουσα από την διάταξη του άρθρου 6 § 4 ΚΔΔιαδ. υποχρέωση κλήσεως σε ακρόαση, κατά τη διαδικασία ενώπιον του δευτεροβάθμιου οργάνου της ΔΕΔ μόνο σε περίπτωση εμφανίσεως νέων στοιχείων, επί των οποίων δεν ακούστηκε ο φορολογούμενος, ειδάλλως η κλήση σε ακρόαση απόκειται στη διακριτική ευχέρεια της ΔΕΔ, υπό την προϋπόθεση ότι ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος διατύπωσε τους ισχυρισμούς του στο στάδιο της πρωτοβάθμιας διαδικασίας.

Ο ΚΦΔ όμως, εν αντιθέσει με την § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ., και επηρεασμένος προφανώς από το γενικότερο πνεύμα ταχύτητας και ευελιξίας κατά την έκδοση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, παραλείπει να ρυθμίσει το καίριο ζήτημα της συγκρούσεως του διαδικαστικού δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως με το δημόσιο συμφέρον ή την ανάγκη αποτροπής

κινδύνου, με μόνη εξαίρεση τη διάταξη του άρθρου 46 § 3 ΚΦΔ επί προσωρινής διαταγής, η οποία εκ των προτέρων αποκλείει την ακρόαση.

Με βάση τα γινόμενα στον υπό έρευνα τόπο δεκτά, είναι φανερό ότι ο νομοθέτης στις διατάξεις των άρθρων 28 § 1 εδ. γ' ΚΦΔ και 62 § 4 ΚΦΔ εκφράστηκε ευρύτερα από τη ratio της διατάξεως του άρθρου 20 § 2 Συντάγματος, περιέλαβε δηλαδή στο ρυθμιστικό βεληνικές των διατάξεων αυτών μια περίπτωση συγκρούσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως με το δημόσιο συμφέρον, η οποία όφειλε να εξαιρεθεί.² Το υπερχειλίζον γράμμα της διατάξεως σε συνδυασμό με το στενότερο τέλος της συνιστά περίπτωση συγκαλυμμένου κενού, το οποίο, όπως έχει ήδη ανωτέρω αναλυθεί,³ πληρούται διά της τελολογικής συστολής, της προσθήκης δηλαδή μιας ρυθμίσεως, κατόπιν συνεκτιμήσεως της ενυπάρχουσας τελολογίας του κανόνα δικαίου (εν προκειμένω των 28 § 1 εδ.γ' και 62 § 4 ΚΦΔ υπό το πρίσμα του 20 § 2 Σ). Η ρύθμιση αυτή, η οποία κατ' ουσίαν αποτελεί τη μείζονα πρόταση του δικανικού συλλογισμού, στην οποία θα υπαχθεί το κρινόμενο πραγματικό περιστατικό, είναι σύμφωνη με την αντίστροφη όψη της αρχής της ισότητας, η οποία επιτάσσει την άνιση μεταχείριση των ανόμοιων περιπτώσεων, ακολουθεί δε το πρότυπο της σύμφωνης προς το Σύνταγμα ερμηνείας,⁴ υπό την έννοια του αξιολογικού προσανατολισμού της μέλλουσας τελολογικής συστολής, ήτοι της διαμορφώσεως μιας ρυθμίσεως σύμφωνης με το άρθρο 20 § 2, 25 § 1 δ', αλλά και των 4, 3, 26 § 2, 50, 82, 83 Συντάγματος επί των οποίων εδράζεται η αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας. Ενόψει των ανωτέρω είναι φανερό ότι η πλήρωση του συγκαλυμμένου κενού μπορεί να γίνει και στη φορολογική διαδικασία διά της «οιονεί»⁵ αναλογικής εφαρμογής της ρυθμίσεως - πρότυπο του άρθρου 6 § 3 ΚΔΔιαδ., η οποία προβαίνει σε εξαιρετικά επιτυχή στάθμιση μεταξύ του δικαιώματος ακροάσεως και της διαφυλάξεως του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος.

² Π.Λαζαράτος, Οκτώ θεμελιώδεις σκέψεις για την πλήρωση συγκαλυμμένου κενού στο δίκαιο, Δίκη 8-9/2008, του ιδίου, Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή, Δίκη 4/2009, αμφότερα προσβάσιμα σε www.kostasbeys.gr, Π.Παπανικολάου, Μεθοδολογία του Ιδιωτικού Δικαίου και Ερμηνεία των Δικαιοπραξιών, 2000, σελ. 243επ., Κ.Larenz - C.W.Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl., Springer, Berlin 2018, σελ. 210.

³ Πρβλ. Κεφάλαιο 6ο § 1 Ι

⁴ Η σύμφωνη με το Σύνταγμα ερμηνεία (verfassungskonforme Auslegung) δεν αποτελεί μέθοδο πληρώσεως συγκαλυμμένων κενών. Larenz-Canaris, ό.π., σελ. 211

⁵ Δεδομένου ότι τα συγκαλυμμένα κενά δεν καλύπτονται με αναλογία, παρά μόνο με τελολογική συστολή. Βλ. αναλυτικότερα σε Π.Λαζαράτος, Οκτώ θεμελιώδεις σκέψεις για την πλήρωση συγκαλυμμένου κενού στο δίκαιο, Δίκη 8-9/2008, www.kostasbeys.gr, του ιδίου, Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή, Δίκη 4/2009, Μ.Σταθόπουλος, Εισαγωγή στο Αστικό Δίκαιο, 1986, σελ. 92-93, Π.Σούρλας, *Justi atque injusti scientia* - Μια εισαγωγή στην επιστήμη του δικαίου, Σάκκουλας 2003, σελ. 192επ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13^ο

Συμπερασματικές θέσεις

Κεφάλαιο 1^ο

1) Φορολογικό είναι το χρηματοδοτούμενο από τους φόρους, μη εξαντλούμενο όμως στην ταυτολογία του, κράτος. Δεν δρα κατά τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας, δεν επιδιώκει κερδοσκοπικούς σκοπούς, δεν αναλαμβάνει τον επιχειρηματικό κίνδυνο ούτε απαιτεί μονοπώλιο. Διέπεται από την αρχή της επικουρικότητας, κατά την οποία η κρατική οικονομία οφείλει να μην κάνει ό,τι μπορεί να κάνει η ιδιωτική πρωτοβουλία.

2) Ως εκ τούτου εγγενές συστατικό στοιχείο του σύγχρονου φορολογικού κράτους είναι η οικονομία της αγοράς, λειτουργικές προϋποθέσεις της οποίας είναι τα ατομικά δικαιώματα. Το φορολογικό κράτος μέσω της αναγνώρισης και του σεβασμού των λειτουργικών αυτών προϋποθέσεων που συνιστούν μηχανισμούς του ελεύθερου ανταγωνισμού και μέσο διαμορφώσεως της προσφοράς και της ζήτησης, χαράσσει μια κοινωνική πολιτική στο πλαίσιο της οικονομίας της αγοράς, αίροντας τη σχέση εντάσεως μεταξύ κοινωνίας και οικονομίας.

3) Εντός του πλαισίου του φιλελεύθερου φορολογικού κράτους, το φορολογικό δίκαιο αυτονομήθηκε, αναπτύσσοντας όχι μόνο δικό του θεμελιακό αξιακό σύστημα, βασιζόμενο στις συνταγματικές αρχές της νομιμότητας του φόρου (78Σ) και της φορολογικής ισότητας (4§5Σ) αλλά και διακριτές δομές και ορολογία, η οποία συνιστά εν τοις πράγμασι τελολογική μέθοδο για την ανεύρεση του αληθούς και αντικειμενικού σκοπού του ουσιαστικού και διαδικαστικού φορολογικού νόμου.

Κεφάλαιο 2^ο

1) Η δυνατότητα του φορολογούμενου μέσω της εκφράσεως των απόψεών του, να ασκήσει επιρροή στο αποτέλεσμα της διαδικασίας και να αναχαιτίσει μια αιφνιδιαστική, δυσμενή για τα συμφέροντά του απόφαση δεν αποτελεί μόνο αίτημα του κράτους δικαίου, αλλά οδηγεί στην αναβίβαση του από απλό αντικείμενο σε υποκείμενο της διαδικασίας. Ατομικές λειτουργίες της

προηγούμενης ακροάσεως είναι η προστατευτική, συμβουλευτική, προειδοποιητική και ειρηνευτική .

2) Αντικειμενικές λειτουργίες της ακροάσεως είναι όσες συμβάλλουν στην ενίσχυση των δεσμών επικοινωνίας του φορολογούμενου με τη διοίκηση και στην αποδοτική εκπλήρωση του διοικητικού έργου.

3) Για τις ανάγκες και τη συλλογιστική του υπό έρευνα τόπου η σημαντικότερη ιδιότητα του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως είναι ο χαρακτηρισμός του ως αρχή, διότι αυτή, ως επιταγή βελτιστοποίησης, προσδίδει μια πλαστικότητα στο κανονιστικό εύρος του δικαιώματος και του επιτρέπει να συστέλλεται και να διαστέλλεται κατά τη σύγκρουση με άλλες αρχές, ως επί το πλείστον με την αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας, αναζητώντας την αναλογική *in concreto* λύση. Την εγγενή σχετικότητα της υποστάσεως των αγαθών δέχεται και η θεωρία της οικονομικής ανάλυσεως του δικαίου, η οποία επιδιώκει την ανεύρεση της πλέον αποτελεσματικής, αποδοτικής λύσεως, μέσω της συγκρίσεως κόστους/οφέλους (κριτήριο Kaldor/Hicks).

4) Δεύτερη, ιδιαίτερα σημαντική για τη υπόστασή του στη φορολογική διαδικασία παράμετρος, είναι το *status activus processualis* του δικαιώματος, το οποίο απορρίπτει την «υπηρετική» ουσιαστικών δικαίου αξιώσεων του δικαιώματος ακροάσεως και αναγνωρίζει τη διαδικαστική του αυταξία, καθώς συνδέεται άμεσα με την προστατευτική και ειρηνευτική λειτουργία του δικαιώματος, μετατρέποντας σε ρεαλιστική αξίωση μια αφηρημένη κατάσταση.

5) Ενόψει του *status activus processualis* του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως τα αποτελέσματά της διαρθρώνονται σε δύο επίπεδα: Σε ένα πρώτο τυπικό επίπεδο, η ακρόαση εγγυάται το «προφανές» ενός ορθού αποτελέσματος και σε ένα δεύτερο, ουσιαστικό, την ουσιαστική ορθότητα της πράξεως.

6) Ενόψει των ανωτέρω ατομικών και υπερατομικών λειτουργιών που επιτελεί ο θεσμός της προηγούμενης ακροάσεως γενική για το μέλλον, αφηρημένη και εκ των προτέρων παραίτηση αντίκειται στο άρθρο 25 § 2 Σ. Στην εξατομικευμένη περίπτωση όμως παραίτηση από το δικαίωμα ακροάσεως είναι δυνατή, εφόσον ο φορολογούμενος ενημερώθηκε για τα νομικά και πραγματικά δεδομένα της υποθέσεώς του, λαμβάνει δε χώρα μετά το πέρας του ελέγχου και ειδικότερα μετά την κοινοποίηση στον φορολογούμενο του εγγράφου των αποτελεσμάτων του ελέγχου και του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου.

Κεφάλαιο 3°

1) Η αρχή του κράτους δικαίου δεν συμβιβάζεται με την απόκτηση πλεονασματικού κέρδους στη φορολογική διαδικασία, αλλά με τη σύμφωνη προς τις συνταγματικές αρχές φορολογήσεως (αρ.4§1Σ, 78Σ) εφαρμογή των φορολογικών νόμων. Ο σκοπός της συνεπώς είναι αφενός η υλοποίηση του περιεχομένου του ουσιαστικού φορολογικού νόμου, κατόπιν ορθής, αληθούς και πλήρους υπαγωγής των πραγματικών στο νομοθετικό φορολογικό περιστατικό και αφετέρου η αποδοχή του αποτελέσμάτος της από το φορολογούμενο, ενόψει της φύσεως της φορολογικής οφειλής, ως αναγκαστικής επεμβάσεως στην περιουσία του προσώπου και ασκήσεως κρατικής κυριαρχίας. Διέπεται συνεπώς η φορολογική διαδικασία από την αρχή της νομιμότητας και όχι από την αρχή της σκοπιμότητας.

2) Ως εκ τούτου, η επιβαλλόμενη από το δημόσιο συμφέρον ανακριτική αρχή για την ουσιαστική ορθότητα της φορολογικής πράξεως τελεί σε σχέση αμοιβαιότητας και αναλογίας προς την αρχή της συνεργασίας, έκφανση της οποίας είναι το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασεως του ενδιαφερομένου, υπό την έννοια ότι όσο περισσότερο συμπράττει ο φορολογούμενος στη διακρίβωση των πραγματικών περιστατικών, τόσο περισσότερο διανοίγεται το εύρος της ανακριτικής αρχής.

3) Ενόψει των διαφορετικών επιπέδων στα οποία βρίσκονται ο εφαρμοστέος κανόνας δικαίου και το πραγματικό φορολογικό περιστατικό, η υπεραξία της διαδικασίας έγκειται ακριβώς στην ύπαρξη θεσμών διασφαλιστικών της κανονικότητας-ομαλότητάς της, οι οποίοι επιτρέπουν την ανάπτυξη διαλόγου και επιχειρηματολογίας, όπως αυτού της προηγούμενης ακρόασεως, για την ορθή, αληθή και πλήρη διακριβωση του πραγματικού. Η ακρόαση του φορολογούμενου αναπτύσσει μια αντισταθμιστική ή συμπληρωματική λειτουργία αναφορικά με τα αναγόμενα στη σφαίρα επιρροής του πραγματικά περιστατικά και συμβάλλει στην επιτυχή διακριβωση του πραγματικού της υποθέσεως, ώστε η εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής να είναι σύμφωνη με τις αρχές της νομιμότητας του φόρου και της φοροδοτικής ικανότητας.

4) Επί τη βάσει σκέψεων τελολογικής υφής και λόγω φαινομένων ρεαλισμού του φορολογικού δικαίου, υποκείμενο του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασεως στη φορολογική διαδικασία είναι εκείνος, στον οποίο αναγνωρίζεται έννομο συμφέρον για την άσκηση προσφυγής ουσίας, το οποίο δικαιολογεί, κατά την έννομη τάξη, την αμφισβήτηση εκ μέρους του φορολογούμενου της νομιμότητας της πράξεως οργάνου της φορολογική αρχής.

5) Η προηγούμενη ακρόαση ως δικαίωμα συμπράξεως, προκειμένου να αναπτύξει σε όλο της το φάσμα τον προστατευτικό σκοπό της, περιλαμβάνει την τοποθέτηση του θιγόμενου όχι μόνο επί των πραγματικών περιστατικών και των αποδεικτικών στοιχείων αλλά και επί των νομικών ζητημάτων που αφορούν την υπαγωγική διαδικασία, όχι όμως και τη διενέργεια νομικού διαλόγου,

η οποία θα ηδύνατο να είναι έτσι μια ατελεύτητη διαδικασία, επιβάρυνε άσκοπα τη διαδικασία συγκεκριμενοποίησής της φορολογικής ενοχής. Αποτελεί έτσι η σύμπραξη του φορολογούμενου στη φορολογική διαδικασία ένα διαδικαστικό δικαίωμα νόμιμης και ισότιμης εξατομικεύσεως της φορολογικής υποχρεώσεως. Η φορολογική πραγμάτωση της Πολιτείας εναρμονίζει κατ' αυτόν τον τρόπο τις διατάξεις του ουσιαστικού και του διαδικαστικού δικαίου προς την κατεύθυνση της αποτελεσματικής εφαρμογής του τυπικού φορολογικού νόμου.

6) Αντιστρόφως, έλλειμμα εφαρμογής των διαδικαστικών διατάξεων από μέρους της διοικήσεως αντανakλά στη ουσιαστική βάση της φορολογικής επιβάρυνσης, στο μέτρο που συνεπάγεται διαφοροποιήσεις ως προς την τήρηση της αρχής της φορολογικής ισότητας.

Κεφάλαιο 4^ο

1) Οι διαδικαστικές προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία τίθενται από τον νομοθέτη ως διασφαλιστικές εγγυήσεις της ακώλυτης διενέργειας του δικαιώματος.

2) Ο τύπος της προκλήσεως προς ακρόαση πρέπει να είναι έγγραφος, ώστε να αποδεικνύεται άνευ αμφισβητήσεως το σταθερό γεγονός της προσκλήσεως, πρέπει δε αναφέρει όχι μόνο τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακροάσεως αλλά και τις πραγματικές και νομικές συνιστώσες της υποθέσεως, ώστε να είναι σε θέση ο φορολογούμενος να σταθμίσει νηφάλια αν θα ασκήσει το δικαίωμα ακροάσεως και σε ποιο εύρος. Στη φορολογική διαδικασία, όπως έχει κριθεί από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, χαρακτηριστικές περιπτώσεις κλήσεως προς ακρόαση συνιστούν οι διατάξεις των άρθρων 30 § 5 ΚΒΣ και 36 § 7 ΚΒΣ. Ο προστατευτικός σκοπός της προηγούμενης ακροάσεως επιβάλλει ότι το περιεχόμενο της κλήσεως σε ακρόαση πρέπει να τελεί σε συνάρτηση με το αντικείμενο της ακροάσεως, να είναι δε διατυπωμένο έτσι, ώστε να μην δείχνει ότι το μέτρο είναι προαποφασισμένο.

3) Η εύρεση της εύλογης κάθε φορά προθεσμίας συνιστά ζήτημα πρακτικής εναρμονίσεως μεταξύ του δημοσίου συμφέροντος, το οποίο επιτάσσει την απρόσκοπτη πρόοδο της διαδικασίας και των υποκειμενικών δικαιωμάτων του ενδιαφερομένου. Ο προστατευτικός και ειρηνευτικός σκοπός της ακροάσεως θίγονται στην περίπτωση της συντμήσεως της προθεσμίας διά της αιφνίδιας εκδόσεως της πράξεως, διά της χορηγήσεως ανεπαρκούς προθεσμίας προς ανάπτυξη απόψεων ή διά της αυθόρμητης ακροάσεως, διότι έτσι ανακόπτεται η δυνατότητα του φορολογούμενου προς επίδραση στο περιεχόμενο της πράξεως.

4) Παράταση της προθεσμίας είναι επιτρεπτή όπως και η επαναφορά των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση, αρκεί να μην υπάρχει υπαιτιότητα του φορολογουμένου και να μην ασκείται το σχετικό δικαίωμα καταχρηστικά.

5) Εάν επομένως δεν ρυθμίζεται συγκεκριμένος τύπος ακροάσεως τότε ο ενδιαφερόμενος δεν έχει αξίωση σε ακρόαση συγκεκριμένου τύπου. Και ο κανόνας όμως του εγγράφου τύπου της ακροάσεως οδηγείται εκ των πραγμάτων σε σχετικοποιήσεις, όταν η ratio του δικαιώματος σε συνδυασμό με τις αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας «επιβάλλουν» ως καταλληλότερη, δηλαδή ως αρμόζουσα στην ατομική περίπτωση, την επιλογή της προφορικής αντιπαραθέσεως με τη διοίκηση. Αν η διοίκηση εφαρμόζει τύπο ακροάσεως, ο οποίος εναντιώνεται στη φύση της υποθέσεως, τότε αυτό θεωρείται κακή χρήση της διακριτικής της ευχέρειας.

6) Ο διάλογος του φορολογουμένου με το επιφορτισμένο προς τούτο όργανο της φορολογικής διοικήσεως δύναται να λάβει χώρα όχι μόνο στο κατάστημα της αρμόδιας προς επιβολής του φόρου ή καταλογισμού του προστίμου φορολογικής αρχής αλλά και στον τόπο ασκήσεως της επαγγελματικής του δραστηριότητας,¹ ακόμα και στην κατοικία του, όταν συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι και η επιλογή αυτή είναι το αναλογικότερο (καταλληλότερο-αναγκαιότερο) διαδικαστικό μέτρο.

7) Γλώσσα της ακροάσεως είναι η ελληνική, επιβάλλεται όμως στην αρμόδια φορολογική αρχή βάσει των αρχών της καλής πίστεως και της χρηστής διοικήσεως, η υιοθέτηση μιας διαθέσεως συνεργασίας, η οποία πάντως δεν εξικνείται μέχρι του σημείου της εξασφάλισης της δυνατότητας ακροάσεως στη γλώσσα του αλλοδαπού, διότι κάτι τέτοιο θα επιβάρυνε αλόγιστα τη διοικητική μηχανή. Οι ενδιαφερόμενοι αλλοδαποί οφείλουν να μεριμνήσουν για την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματός τους, προσκομίζοντας, σε περίπτωση έγγραφης ακροάσεως, επίσημη μετάφραση των έγγραφων ισχυρισμών τους ή προσλαμβάνοντας διερμηνέα και επωμιζόμενοι το αντίστοιχο κόστος σε περίπτωση προφορικής ακροάσεως.

8) Το κρίσιμο χρονικό σημείο της διενέργειας προηγούμενης ακροάσεως συναρτάται προς τον βαθμό «ωριμότητας» της διοικητικής κρίσεως, ώστε τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το πραγματικό του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου να είναι επαρκώς διευκρινισμένα από τη διοίκηση και να μπορεί αυτή να τον ενημερώσει για τις επερχόμενες έννομες συνέπειες, έχοντας διαμορφώσει μια πανοραμική έποψη του περιεχομένου της επικείμενης πράξεως και σε καμία περίπτωση οριστική κρίση, διότι αυτό θα σήμαινε την εκ θεμελίων ανατροπή της τελολογίας του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως. Από τη χρονική ακολουθία που καθιερώνει το καθεστώς των άρθρων 28 § 1 εδ. γ' και 62 § 4 ΚΦΔ, συνάγεται ότι πλέον η διατύπωση ισχυρισμών από

¹ αρ. 36 ΚΒΣ

μέρους του θιγόμενου φορολογούμενου πρέπει να λαμβάνει χώρα προ της συντάξεως της εκθέσεως ελέγχου.

9) Ιδιαίτερη έμφαση πρέπει να δοθεί στον αριθμό των ακροάσεων, όταν αφενός προκύπτουν νεότερα στοιχεία, τα οποία μεταβάλλουν άρδην την πραγματική και νομική βάση, επί της οποίας η διοίκηση στήριξε το νομικό της προσανατολισμό, αλλά και κατά την απόρριψη της νομολογιακής παραδοχής περί παροχής δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως άπαξ, σε περιπτώσεις εκδόσεως πράξεων με διαφορετικό ρυθμιστικό περιεχόμενο/φορολογικό αντικείμενο, διότι αναιρείται ο προστατευτικός σκοπός του δικαιώματος όταν ο θιγόμενος δεν επίσταται αυτοτελώς και πλήρως των διαφορετικών συνεπειών που μπορεί να έχουν σε βάρος του οι εκάστοτε διαπιστούμενες παραβάσεις, προκειμένου να καταστρώσει την άμυνά του.

10) Η ratio της ακροάσεως επιβάλλει ότι αυτή πρέπει πάντα να είναι «επίκαιρη», υπό την έννοια της υπάρξεως εύλογου χρονικού συνδέσμου μεταξύ αυτής και του δυσμενούς μέτρου. Αυτό όχι μόνο επειδή είναι πολύ πιθανό η πάροδος μακρού χρονικού διαστήματος να οδηγήσει στην εμφάνιση νέων στοιχείων, αλλά κυρίως λόγω του συνδυασμού των 10 § 5 εδ.β'ΚΔΔιαδ' και της 36 § 1 ΚΦΔ, κατά την οποία η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση της πράξεως, οπότε το μοναδικό γνωστό στον φορολογούμενο σημείο είναι η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του εδ. γ' της § 1 του άρθρου 28 ΚΦΔ.

Κεφάλαιο 5^ο

1) Η χορήγηση δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως στο πλαίσιο της Tax Compliance Strategy, πριν την έκδοση φορολογικής πράξεως, ήτοι πράξεως μη συναινετικού θεσμού, υπογραμμίζει ακριβώς ότι το σύγχρονο δημόσιο δίκαιο δεν συνάδει με μυστικοπαθείς συμπεριφορές και τακτικές αιφνιδιασμού του φορολογούμενου αλλά προτάσσει τη διαφάνεια, και τον ανοιχτό χαρακτήρα της διαδικασίας.

2) Στην οικονομική ανάλυση του δικαίου το δικαίωμα ακροάσεως συνιστά αγαθό, το οποίο έχει μια τιμή, η οποία συνδιαμορφώνεται από τις θετικές και αρνητικές εξωτερικότητες που επιφέρει η ικανοποίησή του. Η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως συνιστά αναμφισβήτητα ένα κρίσιμο θεσμικό αντίμετρο στις εγγενείς αναποτελεσματικότητες των δημοσίων θεσμών, διότι αποτρέπει ομορτυνιστικές συμπεριφορές, καθώς μειώνει τον κίνδυνο ομηρίας και την ασυμμετρία πληροφόρησης του δημόσιου ρυθμιστή, η αλλόγιστη επίκλησή του όμως -λόγω του πεπερασμένου των πόρων- ανακόπτει την αποτελεσματικότητα της διοικήσεως.

3) Η οικονομική ανάλυση του δικαίου συνιστά τελολογική ερμηνεία, υπό την έννοια της ευρέσεως της βέλτιστης επιλογής, της πλέον αποδοτικής για την κοινωνική ευημερία. Η

αναλυθείσα διάκριση των προϋποθέσεων και εξαιρέσεων από το δικαίωμα ακροάσεως συνεκτιμά ακριβώς το πεπερασμένο των διοικητικών πόρων και είτε καταφεύγει σε τελολογική συστολή όπως στην πρώτη περίπτωση των προϋποθέσεων, είτε στην διενέργεια σταθμίσεως πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων σε όσους συμμετέχουν στο παίγνιο της αποφάσεως, της αναλύσεως δηλαδή του κόστους και του οφέλους.

4) Η αποτελεσματικότητα όμως πρέπει να αποτελεί ορόσημο κάθε ερμηνευτικής προσπάθειας στο μέτρο που δεν επάγεται την έκπτωση από κατακτήσεις του κράτους δικαίου. Χαρακτηριστικό παράδειγμα οι εισαχθέντες με το άρθρο 79 §5 περ. α και β ΚΔΔ δικονομικοί περιορισμοί της λυσιτελούς ασκήσεως του δικαιώματος ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία και της μη αυτεπάγγελτης εξετάσεώς του από τον δικαστή.

Κεφάλαιο 6^ο

1) Η επιλεχθείσα μέθοδος των προϋποθέσεων και εξαιρέσεων από το δικαίωμα ακροάσεως συνιστά ένα διαχρονικό ερμηνευτικό πρότυπο βασιζόμενο στον δυναμικό χαρακτήρα του δικαιώματος ακροάσεως ως αρχής, άρα επιταγής βελτιστοποίησης. Ενώ συνεπώς στην περίπτωση των προϋποθέσεων ο ερμηνευτής επιχειρεί μέσω της τελολογικής συστολής να ανεύρει το αληθές νόημα της διατάξεως, στην περίπτωση των εξαιρέσεων διενεργεί στάθμιση βάσει της αρχής της αναλογικότητας των συγκρουόμενων αρχών.

2) Η επιχειρούμενη συνεπώς από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ποιοτική κάλυψη του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως από την υποβληθείσα φορολογική δήλωση ελέγχεται εσφαλμένη, διότι στη φορολογική διαδικασία ο θεσμός της προηγούμενης ακροάσεως, ως δικαίωμα συμπράξεως δεν ταυτίζεται με τον διαδικαστικό θεσμό της φορολογικής δηλώσεως, που αποτελεί την κυρίαρχη υποχρέωση συνεργασίας, καθώς είναι φανερό ότι οι δύο θεσμοί επιτελούν προ της εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως διαφορετικές λειτουργίες και εξυπηρετούν διαφορετικούς σκοπούς, με περαιτέρω συνέπεια να μη μπορεί να γίνει λόγος για μια ποιοτική κάλυψη της προηγούμενης ακροάσεως από τον διαδικαστικό θεσμό της φορολογικής δηλώσεως, χωρίς να θίγεται το πνεύμα και ο σκοπός της συνταγματικής διατάξεως του άρθρου 20 § 2 Σ. Είναι προφανές επομένως ότι, εντός ενός τόσο εκτεταμένου αυτοματοποιημένου πλαισίου, το πεδίο επικοινωνίας μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένου περιστέλλεται ασφυκτικά, ώστε να μη μπορεί να γίνει λόγος για «ανάπτυξη απόψεων» όπως προβλέπει η 20 §2 και 6 ΚΔΔιαδ. Αυτή η πραγματική, ανεπίδεκτη αντιρρήσεων αδυναμία αναπτύξεως απόψεων διά της υποβολής της φορολογικής δηλώσεως αποδεικνύεται και από την έλλειψη του αναγκαίου προσανατολισμού, μη πλήρωση των διαδικαστικών προϋποθέσεων του άρθρου 6 § 2 ΚΔΔιαδ για

την άσκησή του και των 28 § 1 εδ.δ' ΚΦΔ. Έτσι το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως θεωρείται υφιστάμενο σε περίπτωση απορρίψεως της δηλώσεως επί τη βάσει δεδομένων κείμενων εντός αλλά και εκτός αυτής, όχι όμως σε περίπτωση αποδοχής της δηλώσεως, οπότε το σχετικό ζήτημα χωρίς να αποκλείεται, αφήνεται στη διακριτική ευχέρεια της διοικήσεως και συναρτάται προς την πρόοδο της διοικητικής αποτελεσματικότητας.

3) Ακρόαση προ της εκδόσεως κανονιστικών πράξεων όπως και επί της παρόμοιας φύσεως των γενικών διοικητικών πράξεων δεν προβλέπεται καταρχήν, διότι αναπόφευκτα θα συνεπάγονταν αδυναμία ευρέσεως μιας κοινής συνισταμένης εξαιτίας των διστάμενων συμφερόντων των μερών. Σχετικό εγχείρημα θα προκαλούσε όχι μόνο τον πλήρη εκτροχιασμό του διοικητικού μηχανισμού αλλά και την άνιση μεταχείριση μεταξύ εκείνων που κλήθηκαν σε σχέση με εκείνους που δεν κλήθηκαν σε ακρόαση, ειδικά δε στη φορολογική διαδικασία, αντιφάσκει με την έννοια της φορολογικής διαφοράς, η οποία ιδρύεται από ατομικές διοικητικές πράξεις, κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Δεν αποκλείεται ωστόσο η διενέργεια ακροάσεως στις ανωτέρω περιπτώσεις αναλόγως της εντάσεως του περιορισμού του προσβαλλόμενου εννόμου αγαθού και του εξακριβώσιμου του κύκλου των ενδιαφερόμενων προσώπων.

4) Ακρόαση του φορολογούμενου προ της συντάξεως εκθέσεως κατασχέσεως δεν προβλέπεται, διότι της εκθέσεως κατασχέσεως έπεται πάντα η έκθεση ελέγχου, πριν τη σύνταξη της οποίας πρέπει να διενεργείται η προηγούμενη ακρόαση, οπότε ικανοποιείται πλήρως ο προστατευτικός και ειρηνευτικός σκοπός της ακροάσεως στο επόμενο της εκθέσεως κατασχέσεως στάδιο.

5) Εξαίρεση από την επιταγή προηγούμενης ακροάσεως κρίνεται κάθε φορά *in concreto* και είναι συνταγματική, μόνο σε περιπτώσεις απόλυτα δέσμιας αρμοδιότητας της αποφασίζουσας διοικήσεως. Ακόμα συνεπώς και εντός του αναμφισβήτητα δέσμιου πλαισίου δράσεως της φορολογικής διοικήσεως, δεν μπορεί να γίνει λόγος για αυτόματο αποκλεισμό του δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως, διότι, ενόψει της φύσεως του φορολογικού κανόνα δικαίου, ως μίξεως δύο στοιχείων, του οντολογικού και του δεοντολογικού, ο προστατευτικός και νομιμοποιητικός σκοπός της ακροάσεως δεν συνίσταται αποκλειστικά στη διατύπωση ισχυρισμών ως προς τις επερχόμενες έννομες συνέπειες -εφόσον αυτές καταλείπουν πεδίο διοικητικής ευχέρειας- αλλά κατά μείζονα λόγο και πρότερο χρονολογικά αποσκοπεί στη διαλεύκανση του πραγματικού της υποθέσεως και στην συμπλήρωση του πραγματικού και νομικού υλικού, ώστε να προσδιοριστεί επακριβώς η φορολογητέα ύλη βάσει των §§ 1 και 4 του άρθρου 78 Σ.

6) Η *in concreto* εφαρμογή του δικαίου, μετ' επιγνώσεως όλων των προσωπικών ιδιορρυθμιών της κρινόμενης περιπτώσεως, κατόπιν ακροάσεως του ενδιαφερόμενου, ως του καλύτερου γνώστη αυτών, μεταφράζεται στις περιπτώσεις ευχέρειας στην έννοια της επιείκειας, η οποία ταυτίζεται με την παραπομπή στην ατομική περίπτωση και συνιστά ταυτόχρονα το περιεχόμενο και το όριο της δεσμευμένης ευχέρειας. Η αρχή της επιείκειας κυριαρχεί στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων

και σημαίνει τον ακριβή καθορισμό και την εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης, κατόπιν συγκρίσεως των εφαρμοστέων διατάξεων σε περίπτωση διαχρονικού δικαίου και ασκήσεως εξουσίας επιμετρήσεως για την επιβολή των απορρεουσών από την φορολογική έννομη σχέση επιβαρύνσεων.

7) Στην περίπτωση των αόριστων αξιολογικών εννοιών απαιτείται η υπαγωγή πραγματικών περιστατικών της κάθε υποθέσεως για τον προσδιορισμό τους, προκειμένου να αποδειχθεί η συνδρομή τους και να επέλθει η εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής. Δίχως να αναιρείται η *ex lege* επέλευση των εννόμων συνεπειών των φορολογικών κανόνων, η εξάρτηση επιβολής του φόρου από την ελευθερία κρίσεως της διοικήσεως και ουσιαστικής εκτιμήσεως πάνω στην πλαστικότητα της εκάστοτε έννοιας παρέχει πλήρες πεδίο εφαρμογής στο δικαίωμα ακροάσεως του φορολογουμένου.

8) Η άποψη ότι η συγκεκριμενοποίηση αόριστων αξιολογικών εννοιών επιτρέπει τη συναγωγή αποκλειστικά μιας ορθής λύσης ευθυγραμμίζεται με την επέκταση των συνταγματικών αρχών φορολογήσεως στην εξατομίκευση της φορολογικής ενοχής και συναρτάται απολύτως με την προστατευτική λειτουργία της ακροάσεως.

9) Ως εκ τούτου, η ευχέρεια συνιστά κάλυψη κενών και όχι ερμηνεία, και άρα το περιθώριο ευχέρειας, κατόπιν συνεκτιμήσεως όλων των προσωπικών παραμέτρων και ιδιορρυθμιών της περιπτώσεως, όπως κατέστησαν γνωστά στη διοίκηση μέσω της ακροάσεως, στενεύει τόσο πολύ στην ατομική περίπτωση, ώστε να δέχεται ως ορθή μόνο μια επιλογή - λύση, ακόμα και όταν στο πραγματικό του κανόνα δικαίου υπάρχει αόριστη αξιολογική έννοια. Αυτό σημαίνει ότι η υποχρεωτική άσκηση διακριτικής ευχέρειας συμπυκνείται στην αξίωση για μια πράξη συγκεκριμένου περιεχομένου. Το αποτέλεσμα της συρρικνώσεως της διακριτικής ευχέρειας στο μηδέν θα είναι έτσι σύμφωνο με την αρχή της αναλογικότητας, διότι μόνο ένα μέτρο θα είναι αυτό που θα υπηρετεί τον σκοπό της διατάξεως, ένα θα είναι το λιγότερο επιβαρυντικό και ένα θα αποδεικνύεται ως το αναλογικό μεταξύ επιδιώξεως του σκοπού και επιβαρύνσεως του καθ' ου.

Κεφάλαιο 7^ο

1) Η περίπτωση των εξαιρέσεων από το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως συνιστά σύγκρουση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως με την αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας, εκφάνσεως του δημοσίου συμφέροντος, η οποία αίρεται κατόπιν σταθμίσεως βάσει της αρχής της αναλογικότητας, ώστε να επιτευχθεί η συναίνεση των μερών.

2) Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας προβαίνει παγίως σε μια συλλήβδην αφηρημένη μονομερή υπέρ του δημοσίου συμφέροντος στάθμιση μεταξύ των δύο αρχών, παραλείποντας το σχηματισμό ad hoc κρίσεως περί του συνάδοντος ή απάδοντος προς την αρχή της αναλογικότητας χαρακτήρα των μέτρων, υπό το πρίσμα των πραγματικών περιστατικών της ιστορικής περιπτώσεως, και της ως εκ τούτου αποχής ή μη από τη διενέργεια ακροάσεως.

3) Η αναγκαιότητα της λήψεως του μέτρου, όπως προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση του εδ. α' της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ., πρέπει να τεκμηριώνεται με τη δέουσα σαφήνεια, διότι κατ' αυτόν τον τρόπο προκύπτει ότι αυτό είναι το μόνο πρόσφορο, αναγκαίο και πλέον αποτελεσματικό (ορθολογικό) μέσο για τη διασφάλιση του επιδιωκόμενου δημοσίου συμφέροντος σκοπού, πολλώ δε μάλλον κατά την επιδίωξη της διασφάλισης της φορολογικής αξιώσεως του κράτους.

4) Το εδ. α' της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ., από το οποίο συνάγεται η βαθύτερη συστηματική και τελολογική ερμηνεία των εννοιών της ανάγκης αποτροπής κινδύνου και της ανάγκης προστασίας επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, επιβεβαιώνει την μεταξύ τους εννοιολογική και μεθοδολογική διαπερατότητα. Έτσι η χρονικά άμεση λήψη του μέτρου για την διασφάλιση επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος δικαιολογεί την εξαίρεση από τη διενέργεια ακροάσεως μόνο εφόσον αποσκοπείται ταυτόχρονα η αποτροπή κάποιου κινδύνου, ο οποίος θα διακύβευε το δημόσιο συμφέρον

5) Η έκδοση της προσωρινής πράξεως και -κατόπιν ακροάσεως- της οριστικής επιταχύνει την πρόοδο της διοικητικής αποτελεσματικότητας και την εκπλήρωση του διοικητικού έργου εντός του θεθέντος χρονικού και οικονομικού πλαισίου. Χαράσσει δηλαδή τα όρια μεταξύ της ιδιωτικής και της δημόσιας σφαίρας με τρόπο τέτοιο, ώστε ούτε οι ατομικές ελευθερίες να ασκούνται σε βάρος του «γενικού συμφέροντος» (5 § 1Σ) και η κρατική παρέμβαση να είναι εξαιρετική (αποτροπή κινδύνου - επιτακτικό δημόσιο συμφέρον) σε σύγκριση με την ιδιωτική δράση, ούτε να πλήττει τα δικαιώματα στον πυρήνα τους και πέραν του αναγκαίου μέτρου, τηρώντας το άρθρο 25 Σ. Αντιστοιχεί κατ' αυτόν τον τρόπο σε ένα σύστημα συνεργατικών αντιβάρων που μειώνει το κόστος σε βάθος χρόνου, αφού θέτει εκείνες τις συνεργατικές συμπεριφορές που είναι αμοιβαία επωφελείς για την αύξηση της συλλογικής και ιδιωτικής ευημερίας. Δεν επιτελεί όμως αποκλειστικά σημειακή λειτουργία (διευκόλυνση διοικητικού έργου, υποβοήθηση έννομης θέσεως του φορολογούμενου)

αλλά και συστημική, εμπλουτίζοντας το δόγμα του δημοσίου δικαίου διά της παρεισαγωγής εννοιολογικών και τυπολογικών αναπροσαρμογών.

6) Ο κίνδυνος μатаιώσεως του σκοπού της εκτελέσεως καθιστά επιτρεπτή την παραδοχή λόγων εξαιρέσεως του δικαιώματος ακροάσεως σε δύο τουλάχιστον περιπτώσεις: πρώτον, όταν η διενέργεια ακροάσεως θα αντιστρατεύονταν τη σκοπιμότητα και τη νομιμότητα της διοικητικής πράξεως ή του μέτρου βάσει του οποίου προκύπτει η οφειλή του, πολλώ δε μάλλον όταν ο οφειλέτης είχε ήδη τη δυνατότητα να τοποθετηθεί επί των πραγματικών και νομικών δεδομένων του νόμιμου τίτλου κατά το στάδιο της συγκροτήσεώς του και δεύτερον, όταν η διοίκηση δρα κατ' απόλυτη δέσμια αρμοδιότητα κατά την λήψη των μέτρων εκτελέσεως, οπότε δεν καταλείπεται στο όργανο της δημοσιονομικής διοικήσεως διακριτική ευχέρεια μεταξύ των διαβαθμίσεων της εντάσεως ή της βαρύτητας του σκοπούμενου μέτρου εκτελέσεως και κατά συνέπεια ούτε στον θιγόμενο φορολογούμενο οφειλέτη πεδίο αμφισβήτησεως της επιλογής της διοικήσεως.

7) Κάθε άλλη περίπτωση πλην των ανωτέρω αναφερόμενων, όπως το στοιχείο του φόρτου εργασίας και της επιβραδύνσεως της διοικητικής διαδικασίας, απαιτεί στάθμιση, η οποία επιτυγχάνεται διά της αρχής της αναλογικότητας και δεν δύναται να οδηγεί άνευ ετέρου στη στέρηση του δικαιώματος διατυπώσεως αμυντικών ισχυρισμών από μέρους του φορολογουμένου.

8) Έκδοση από μέρους της διοικήσεως μεμονωμένης αυτοματοποιημένης πράξεως δεν συνεπάγεται και υποχώρηση του δικαιώματος ακροάσεως, αφού το αρμόδιο όργανο δεν κωλύεται, μετά τη συλλογή και αποθήκευση των δεδομένων στη μνήμη του υπολογιστή, και πριν την τελική επεξεργασία και έκδοση της πράξεως, να καλέσει τον ενδιαφερόμενο σε ακρόαση. Κατ' αυτόν τον τρόπο ούτε η εφαρμογή του νόμου ούτε η αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας διακυβεύονται, αντιθέτως δε παράκαμψη του άρθρου 20§2 Σ σημαίνει την πλήρη παρερμηνεία του ρόλου των η/υ στη φορολογική διαδικασία.

9) Παρομοίως σε διαδικασίες υποστηριζόμενες από τον αυτοματισμό όπως και σε μερικώς αυτοματοποιημένες διαδικασίες η λειτουργική τελολογία της ακροάσεως και ο έλεγχος των τριών κριτηρίων της αρχής της αναλογικότητας δεν δικαιολογούν την απόκλιση από τη διενέργειά της.

10) Στις περιπτώσεις των πλήρως αυτοματοποιημένων διαδικασιών, όπου δεν μεσολαβεί ανθρώπινη παρέμβαση μεταξύ του προγραμματισμού και της αυτοματοποιημένης πράξεως περιθώριο για άσκηση του δικαιώματος ακροάσεως δεν υπάρχει, διότι μετά πλήρους βεβαιότητας θα οδηγούσε στην αναίρεση των επιδιωκόμενων με την αυτοματοποίηση σκοπών. Όριο πάντως της εισαγωγής πλήρως αυτοματοποιημένων διαδικασιών από μέρους της διοικήσεως συνιστούν οι περιπτώσεις εκείνες, στις οποίες εμφανίζονται άτυπες ιδιορρυθμίες, διότι αντίθετη τακτική από πλευράς της διοικήσεως θα σήμαινε κακή χρήση της διαδικαστικής και ουσιαστικής ευχερείας της.

11) Στην αυτοματοποιημένη φορολογική διαδικασία, όπου επιβάλλεται η διενέργεια ακροάσεως λόγω της εμφανίσεως άτυπων ιδιορρυθμιών, αυτή συμβιβάζεται απολύτως με το δόγμα

100%, σύμφωνα με το οποίο η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται στην εξακρίβωση κάθε φορολογικού περιστατικού, διότι αυτό θα σήμαινε ότι θα μπορούσε να διερευνήσει επακριβώς ορισμένες μόνο υποθέσεις, το σύνολο όμως όχι, σύμφωνα με τις επιταγές του ουσιαστικού φορολογικού νόμου.

12) Συνεπώς λόγοι διοικητικής αποτελεσματικότητας επιβάλλουν την εξαίρεση από τη διενέργεια ακροάσεως στις πλήρως αυτοματοποιημένες πράξεις ή λόγω επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος ή προς αποτροπή κινδύνου ή λόγω μη ματαιώσεως του σκοπού της εκτελέσεως.

Κεφάλαιο 8^ο

1) Παρά το θεραπευτικό αποτέλεσμα της ελλείψεως προηγούμενης ακροάσεως που προσδίδει η νομολογία στην λυσιτελή άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, διακριτή εξέταση των σκοπών της προηγούμενης ακροάσεως αποδεικνύει ότι το πλήγμα που αυτοί υφίστανται από την έλλειψη μιας πρωτοβάθμιας ακροάσεως δεν δύναται να αναπληρωθεί από τη διενέργειά της στο δεύτερο βαθμό, διότι οι θεσμοί αυτοί δεν είναι λειτουργικά και ποιοτικά ισοδύναμοι.

2) Η διαπίστωση αυτή οφείλεται εν πολλοίς στην αδυναμία αναδείξεως των άτυπων ιδιορρυθμιών της περιπτώσεως, όταν το στοιχείο του «προηγούμενου» έχει πλέον απολεσθεί, καθώς και στη διαμόρφωση ενός διοικητικού - ψυχολογικού δεδικασμένου, κατά την οικονομική θεωρία, μεροληψίας αυτοεπιβεβαιώσεως, η οποία χαρακτηρίζεται από την τάση διακρατήσεως, την οποία εμφανίζουν οι άνθρωποι για τα αγαθά που τους ανήκουν. Εξάλλου ούτε η ανάπτυξη «συνεργατικών αντιβάρων» κατά τα λεγόμενα της οικονομικής αναλύσεως, δύναται να επιτύχει ένα ποιοτικά ισοδύναμο της πρωτοβάθμιας ακροάσεως αποτέλεσμα.

3) Την άποψη αυτή επιρρωνύει και το εξαιρετικά ασφυκτικό για το φορολογούμενο και τη διοίκηση πλαίσιο αναστολής που προβλέπει το άρθρο 63§4ΚΦΔ.

4) Η περίπτωση της επαναφοράς των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση, κατά τα πρότυπα του γερμανικού δικαίου - αφού δεν προβλέπεται από τον ελληνικό ΚΔΔ- θα ήταν μια λύση, διότι υπό το καθεστώς του ΚΦΔ, όπου η πράξη προσδιορισμού του φόρου είναι άμα τη εκδόσει της άμεσα εκτελεστή, απώλεια της προθεσμίας ενδικοφανούς προσφυγής και αναστολής υπαιτιότητας της διοικήσεως καθιστά το χρέος ληξιπρόθεσμο και απαιτητό.

5) Η λύση της προβλεπόμενης στην § 6 του άρ. 63 ΚΦΔ αναπομπής λόγω των τεσσάρων διαδικασιών που συνεπάγεται η επιλογή της ως δημόσια δράση δεν είναι αποτελεσματική σε αντίθεση με την προταθείσα δυναμική αναπομπή, η οποία διενεργεί in concreto στάθμιση μεταξύ της ανάγκης ικανοποίησεως της ελλείψεως ακροάσεως ή του δικαιώματος σε αποτελεσματική

δικαστική προστασία και της ανάγκης για ταχεία εκκαθάριση των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου και συμβιβάζεται έτσι με την αρχή της νομιμότητας.

Κεφάλαιο 9^ο

1) Η θεωρία της λυσιτέλειας, όπως ισχύει στη φορολογική διαδικασία μέσω της εισαγωγής του άρ. 79 § 5 περ. β' ΚΔΔ, όχι μόνο βάλλει ευθέως κατά μιας σωρείας συνταγματικών διατάξεων και αρχών, όπως των άρθρων 4, 20 § 1 και 2, 25 § 1 δ' και 26 Σ, είναι περαιτέρω εσφαλμένη και στη δογματική της βάση, διότι παραγνωρίζει αφενός τη διαδικαστική αυθυπαρξία του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως, θίγοντας πρωτίστως το *status activus processualis* του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως και δευτερευόντως το *status activus processualis* περιουσιακής ή οικονομικής φύσεως δικαιωμάτων τα οποία θίγει η επιβολή του φόρου, αφετέρου τον χαρακτήρα των αντικρουόμενων συμφερόντων/αγαθών ως αρχών, η υπεροχή της καθεμίας *in concreto* πρέπει να διέπεται από την αρχή της αναλογικότητας.

2) Η θεωρία της λυσιτέλειας συνιστά μορφή δικονομικού ομορτονισμού και απολυτοποιήσεως, διότι αρνείται τη σχέση εντάσεως των συγκρουόμενων αρχών και κατά συνέπεια την ανάγκη σταθμίσεως αυτών, αφού γι' αυτήν η υπεροχή του σκοπού της διοικητικής αποτελεσματικότητας και της ταχείας εκκαθαρίσεως των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων πάντα προηγείται της τηρήσεως της διαδικαστικής νομιμότητας.

3) Η οικονομική ανάλυση του δικαίου όμως, της οποίας καρπός είναι η λυσιτέλεια, δεν μπορεί να δικαιολογήσει επαρκώς το σύνολο των αρνητικών εξωτερικοτήτων που επιφέρει. Η ακύρωση της διαδικαστικά πλημμελούς πράξεως, ως *actus contrarius*, είναι αντιθέτως κατά την ως άνω θεωρία η πλέον αποδοτική και μόνη βιώσιμη λύση.

4) Όπως η εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής συνιστά στάθμιση των αντικρουόμενων συμφερόντων, υπό την έννοια της υποχρεώσεως σεβασμού των συνταγματικών αρχών φορολογήσεως και της αρχής της αναλογικότητας, εντός μίας διαδικασίας εξισορροπήσεως των αντίρροπων συμφερόντων των μερών και προσδιορισμού της εκτάσεως ή εντάσεως του περιορισμού τους, έτσι και η ακύρωση της διαδικαστικά πλημμελούς πράξεως, ως *actus contrarius*, οφείλει για λόγους νομιμότητας και κοινωνικής ευημερίας να μην βασίζεται σε μια «πρόγνωση» της διοικητικής κρίσεως αλλά να επέρχεται μέσω της δυναμικής και μη τυποποιημένης διενέργειας της σταθμίσεως, της αναλύσεως δηλαδή του κόστους και του οφέλους και εκτιμήσεως των επιπτώσεων.

5) Μη ακύρωση της διαδικαστικά πλημμελούς πράξεως συρρικνούται συνεπώς, μόνο όπου είναι «πρόδηλο» ότι η διενέργεια προηγούμενης ακροάσεως δεν θα επηρέαζε ούτε κατ' ελάχιστον

τη διοικητική κρίση, ήτοι σε περιπτώσεις απολύτως δέσμιας αρμοδιότητας της διοικητικής κρίσεως και μη αμφισβητήσεως των πραγματικών δεδομένων και της υπαγωγής αυτών. Κάθε άλλη περίπτωση αρνήσεως ακυρώσεως της πράξεως και υποχρεώσεως επικλήσεως ουσιωδών και μάλιστα νόμω βάσιμων ισχυρισμών, έστω και όχι πανηγυρικά, στοιχειοθετεί απορρόφηση του λόγου της παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας από την κατ' ουσίαν παράβαση νόμου.

Κεφάλαιο 10^ο

1) Από τη συνδυασμένη ερμηνεία των 93 § 4, 4 Σ, 78§§ 1,4Σ, και 20 §§1,2 Σ συνάγεται ότι υποχρέωση αυτεπάγγελτου ελέγχου από μέρος του δικαστή δεν υπάρχει μόνο ως προς τη συμφωνία του περιεχομένου των εφαρμοζόμενων κανόνων δικαίου με τους συνταγματικούς κανόνες, αλλά και ως προς την τήρηση των θεσπιζόμενων από αυτούς διαδικασιών κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων ενώπιόν του διοικητικών πράξεων, διότι κάθε συνταγματικό δικαίωμα δεν πραγματώνεται μόνο κατά την εγγύηση στον φορέα του των πλεονεκτημάτων της κατοχυρώσεώς του αλλά και κατά την εγγύηση του ρόλου του δικαιώματος ως «μέσου» απέναντι στον ίδιο του τον σκοπό.

2) Η αυτεπάγγελτη κατά το ανακριτικό σύστημα έρευνα του διοικητικού δικαστή για την εξακρίβωση της αντικειμενικής αλήθειας συναρτάται με τον βαθμό και την ποιότητα του προσκομιζόμενου πραγματικού υλικού από τους διαδίκους. Ο δικαστής διαθέτει ελευθερία ανασυστάσεως του πραγματικού υλικού που εμπίπτει στην περίμετρο του αντικειμένου της δίκης, προκειμένου να διαμορφώσει την ελάχιστονα πρόταση του δικανικού συλλογισμού.

3) Η προηγούμενη ακρόαση συμβάλλει στη διύλιση του πραγματικού κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να εξασφαλίζεται η πληρότητα της αιτιολογίας της καταλογιστικής πράξεως, σύμφωνα με τις αρχές της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου και συνεπώς μη αυτεπάγγελτη λήψη υπ' όψιν του ουσιώδους διαδικαστικού τύπου της προηγούμενης ακροάσεως παραβιάζει τις αρχές αυτές, στο βαθμό που τις καθιστά αντικείμενο διαθέσεως των διαδίκων.

Κεφάλαιο 11^ο

1) Η στοιχειοθέτηση αξιώσεως αποζημιώσεως του φορολογούμενου εξαιτίας παραλείψεως προηγούμενης ακροάσεώς του, ως ζήτημα καταφάσεως της αιτιώδους συνάφειας μεταξύ της διαδικαστικής παρανομίας και του επιζήμιου γι' αυτόν αποτελέσματος, συναρτάται αφενός με την ύπαρξη δέσμιας αρμοδιότητας ή διακριτικής ευχέρειας της διοικήσεως για την έκδοση της πράξεως και αφετέρου με τη δυνατότητα θεραπείας της ελλείψεως προηγούμενης ακροάσεως ενώπιον του ενδικοφανούς οργάνου ή ακυρώσεως της πράξεως.

2) Κατά συνέπεια, εάν η πράξη επέρχεται άμεσα λόγω της διαδικαστικής παραβάσεως, τότε η παρανομία της πράξεως είναι αιτιώδης και υφίσταται αξίωση αποζημιώσεως, διαπίστωση, η οποία ισχύει τόσο για πράξεις δέσμιας αρμοδιότητας όσο και για πράξεις διακριτικής ευχέρειας.

3) Αν η βλάβη επέρχεται μέσω της αποφάσεως, δηλαδή έμμεσα από το διαδικαστικό σφάλμα, τότε η βλάβη είναι αιτιώδης, μόνο εφόσον είναι δυνατή η λήψη της αποφάσεως με διαφορετικό περιεχόμενο η εφόσον ο θιγόμενος προσβάλλεται σε υποκειμενικά δικαιώματά του.

4) Η ανωτέρω διάκριση ισχύει και στην περίπτωση της «θεραπείας» της ελλείψεως πρωτοβάθμιας ακροάσεως από τη διενέργειά της κατά το στάδιο της ενδικοφανούς διαδικασίας.

Κεφάλαιο 12^ο

1) Ο ΚΦΔ καλύπτει σε μεγαλύτερο εύρος το δικαίωμα ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία εν συγκρίσει με τον ΚΔΔιαδ., με εξαίρεση την περίπτωση της απουσίας προβλέψεως σταθμίσεως των συγκρουόμενων αρχών του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως με το δημόσιο συμφέρον. Η περίπτωση αυτή, η οποία συνιστά συγκαλυμμένο κενό και πληρούται διά της τελολογικής συστολής, καλύπτεται εν προκειμένω διά της § 3 του άρθρου 6 ΚΔΔιαδ.. Επειδή η ρύθμιση - πρότυπο, η οποία θα αποτελέσει την ελλείπουσα μείζονα πρόταση είναι δεδομένη, μπορεί κατ' εξαίρεση να γίνει λόγος για οιονεί αναλογική εφαρμογή του άρθρου 6 § 3 ΚΔΔιαδ. στη φορολογική διαδικασία.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στο πλαίσιο του σύγχρονου φορολογικού κράτους το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως αναδεικνύεται σε θεμελιώδη θεσμό της φορολογικής διαδικασίας, όχι μόνο διότι αυτό -όπως άλλωστε κάθε δικαίωμα- αποτελεί λειτουργική προϋπόθεση της οικονομίας της αγοράς, συστατικό εκ των ων ουκ άνευ του φορολογικού κράτους, αλλά κυρίως χάριν της ουσιώδους συμβολής του στην εξατομίκευση της φορολογικής οφειλής, ώστε αυτή να είναι σύμφωνη με τις συνταγματικές αρχές της νομιμότητας του φόρου (αρ. 78 §§ 1 και 4 Σ) και της ισότητας κατά την επιβολή του (αρ. 4 §§ 1 και 5 Σ).

Έτσι η δυνατότητα του φορολογούμενου μέσω της διατυπώσεως των αμυντικών ισχυρισμών του να ασκήσει επιρροή στο αποτέλεσμα της διαδικασίας και να αναχαιτίσει μια αιφνιδιαστική, δυσμενή για τα συμφέροντά του απόφαση της κυριαρχικής φορολογικής διοικήσεως επιτελεί ταυτοχρόνως έναν ατομικό και υπερατομικό σκοπό, συνιστάμενο στην ενίσχυση των δεσμών επικοινωνίας του με τη διοίκηση και στην αποδοτική εκπλήρωση του διοικητικού έργου. Η αναγνώριση της διαδικαστικής αυταξίας του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, άλλως ενός *status activus processualis*, το οποίο απορρίπτει την «υπηρετική» ουσιαστικού δικαίου αξιώσεων φύση του, εγγυάται αφενός το «προφανές» ενός ορθού αποτελέσματος και αφετέρου την ουσιαστική ορθότητα της πράξεως, μέσω της υλοποιήσεως του περιεχομένου του ουσιαστικού φορολογικού νόμου, κατόπιν ορθής, αληθούς και πλήρους υπαγωγής των πραγματικών στο νομοθετικό φορολογικό περιστατικό.

Για τις ανάγκες και τη συλλογιστική του υπό έρευνα τόπου η σημαντικότερη ιδιότητα του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως είναι ο χαρακτηρισμός του ως αρχή. Αυτό, όχι μόνο διότι κάθε δικαίωμα συνιστά ταυτοχρόνως και αρχή, αλλά κυρίως διότι, η σύμφωνη και με την οικονομική ανάλυση του δικαίου, άποψη περί αρχής, δέχεται την εγγενή σχετικότητα της υποστάσεως των αγαθών, η οποία επιτρέπει τη συστολή και διαστολή του κανονιστικού εύρους του δικαιώματος ακροάσεως κατά τη σύγκρουση με την αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας, αναζητώντας την αναλογική και άρα βέλτιστη *in concreto* λύση.

Ενόψει των ανωτέρω, το διαχρονικό ερμηνευτικό πρότυπο των προϋποθέσεων και εξαιρέσεων από το δικαίωμα ακροάσεως βασίζεται στον δυναμικό χαρακτήρα του δικαιώματος ακροάσεως ως επιταγής βελτιστοποίησης και επιχειρεί στην περίπτωση των προϋποθέσεων να ανεύρει το σύμφωνο με την τελολογία του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως αληθές νόημά της ενώ στην περίπτωση των εξαιρέσεων διενεργεί στάθμιση βάσει της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως και της συγκρουόμενης αρχής, η οποία ως επί το πλείστον είναι η αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας. Κατόπιν αυτών στις προϋποθέσεις εντάσσονται

ενδεικτικά περιπτώσεις εφαρμογής του δικαιώματος ακροάσεως, εφόσον έχει υποβληθεί φορολογική δήλωση, διότι η προηγούμενη ακρόαση, ως δικαίωμα συμπράξεως στη φορολογική διαδικασία αντιπαράθεται ποιοτικά και λειτουργικά προς το θεσμό της φορολογικής δηλώσεως καθώς και περιπτώσεις ασκήσεως του δικαιώματος στο πανθομολογουμένως δέσμιας αρμοδιότητας πεδίο της φορολογικής διοικήσεως.

Από την άλλη πλευρά, στο πεδίο των εξαιρέσεων εντάσσονται περιπτώσεις συγκρούσεως του δικαιώματος ακροάσεως με την αρχή της διοικητικής αποτελεσματικότητας, η οποία αποτελεί έκφανση του δημοσίου συμφέροντος και αναζητείται η *in concreto* λύση, κατόπιν σταθμίσεως επί τη βάσει της αρχής της αναλογικότητας. Έτσι περιπτώσεις εισαγωγής αυτοματοποιήσεως στη φορολογική διαδικασία ή λήψεως μέτρου εκτελέσεως δεν οδηγούν άνευ ετέρου σε αποκλεισμό της δυνατότητας τοποθετήσεως του ενδιαφερομένου προ της λήψεως του επιβαρυντικού μέτρου, αλλά η συνέπεια αυτή επέρχεται μόνο εφόσον διακυβεύεται ο επιδιωκόμενος δημοσίου συμφέροντος σκοπός. Στην περίπτωση της προβλέψεως ενδικοφανούς διαδικασίας, αν και η νομολογία του ΣτΕ και πλέον και η νεοπαγής διάταξη του άρθρου 63 ΚΦΔ δέχονται ότι η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής καλύπτει τη μη διενέργεια ακροάσεως, η έλλειψη ποιοτικής και λειτουργικής ισοδυναμίας μεταξύ των θεσμών της προηγούμενης ακροάσεως και της ενδικοφανούς προσφυγής και άρα η αδυναμία πραγματικής θεραπείας της ελλείψεως πρωτοβάθμιας από τη δευτεροβάθμια διαδικασία, αναδεικνύει ακριβώς τη σημασία του χρονικού παράγοντα κατά τη διενέργεια ακροάσεως, επισημαίνει δηλαδή το στοιχείο του «προηγούμενου» της εκδόσεως της πράξεως, εφόσον ο λειτουργικός, αμυντικός σκοπός της έγκειται στην προσπάθεια επηρεασμού της διοικητικής κρίσεως, η οποία απόλλυται, όταν η πράξη έχει ήδη εκδοθεί, ενόψει και της υπάρξεως «ψυχολογικού δεδικασμένου», άλλως της «τάσεως διακρατήσεως», κατά την οικονομική ανάλυση του δικαίου, την οποία εμφανίζουν οι άνθρωποι για τα αγαθά που τους ανήκουν.

Η συνταγματική κατοχύρωση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, ως μία «διαδικασία εντός μίας διαδικασίας», είναι ικανή χάριν της αμέσου εφαρμογής της να επιτύχει τη βέλτιστη επιλογή με το μικρότερο δυνατό κόστος. Η μόνη βιώσιμη λύση, άρα και αποδοτική, είναι η διενέργεια *in concreto* σταθμίσεως των συγκρουόμενων κάθε φορά αγαθών, και όχι ο εκ των προτέρων αποκλεισμός του δικαιώματος ακροάσεως, ως μίας «άχρηστης μορφής διοικητικού κόστους», όπως στην περίπτωση των εισαχθέντων με τον ν. 3900/2010 δικονομικών περιορισμών της λυσιτελούς προβολής του και της μη αυτεπάγγελτης εξετάσεώς του από τον δικαστή, δεδομένου ότι αφενός συνιστά έκπτωση από μια κατάκτηση του κράτους δικαίου, αφετέρου δε συμβιβάζεται με τον μη κερδοσκοπικό σκοπό της φορολογικής διαδικασίας.

SYNOPSIS

Under the contemporary tax state, the right of hearing is highlighted as the fundamental institution of the tax-procedure, not only because it constitutes, as each and every right, a functional prerequisite of the market economy, which is an essential component of the tax state, but mainly thanks to its substantial contribution to the individualization of the tax liability, in such a way, that it complies with the constitutional principles of the lawfulness of the tax and the equality during the assessment of taxation.

The taxpayer's possibility to influence the outcome of the tax procedure by formulating his defense arguments, in order to restrain an unannounced and adverse to his interests act, achieves simultaneously an individual and a collective purpose, by strengthening his ties with the tax administration and fulfilling effectively the administrative work. The acknowledge of its "status activus processualis" guarantees on the one hand the obvious of the correctness of the outcome of the tax procedure and on the other hand the substantial legitimacy of the tax act, through the realization of the content of the tax law, after exact, sincere and complete inclusion of the facts to the normative state.

For the reasoning of the current research, the main attribute of the right of hearing is its characterization as a principle. This occurs, not only because fundamental rights at the same time principles are, but also, according to the economic analysis of the law, the theory of principle accepts the innate relativity of the existence of goods, which allows the contraction and the expansion of its normative range during a conflict. The right of hearing conflicts with the principle of effectivity, which is an aspect of the public interest, looking for the best in concreto solution.

In the light of the foregoing, the temporal interpretative model, which distinguishes between conditions and exceptions of the implementation of the right of hearing is based on its dynamic character as a dictat of optimizing. This attempts, in the case of conditions, to present the real meaning, the compatible with its "ratio legis", while in the case of the exceptions, it conducts the weighting according to the principle of proportionality between the right of hearing and the administrative efficiency.

The constitutional guarantee of the right of hearing as a "procedure within a procedure", is capable, thanks to its direct implementation, to ensure the best solution at the least cost. The only sustainable solution, thus efficient, is the in concreto weighting of the above mentioned conflicting goods (right of hearing - administrative efficiency) and not the ex ante exclusion of the right of hearing, as a worthless form of administrative cost. Such an opinion would recommend a deduction

from the guarantees of the rule of law and does not comply with the non - fiscal purpose of the tax procedure.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ι. ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΗ

Αγαπητός, Γ. (1994). Το Ελληνικό φορολογικό σύστημα, θύμα της ασκούμενης οικονομικής πολιτικής, ΔΦΝ 1994.

Αγγελόπουλος, Ι./Ασημακόπουλος, Κ./Καραντάνα, Α./ Μάλαμας, Φ./Μέντης, Γ./Μιχελινάκης, Β./Παπανδρέου, Π./Πουλάκος, Χ./Σγουρινάκης, Ν. (2016). Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία κατ'άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση, Επιμέλεια Μέντη Γρηγόρη και Μιχελινάκη Βαγγέλη, Οικονομική Βιβλιοθήκη.

Αναγνωστόπουλος, Ν. (1991). Μια προσέγγιση σ' ένα πρότυπο ελαχιστοποίησης της φορολογικής ανισότητας, ΔΦΝ 1991.

Αναγνώστου, Δ. (1988). Το συλλογικό έννομο συμφέρον για την άσκηση αιτήσεως ακυρώσεως και το Σύνταγμα, ΤοΣ 1988.

Αναγνώστου, Σ. (2001). Προληπτικός φορολογικός έλεγχος, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2001.

Αναστόπουλος, Ι.Δ. (1992). Φορολογικό Δίκαιο, Βασικές έννοιες, Γενικές αρχές, Έκδ. Αντ.Ν. Σάκκουλα.

Αναστόπουλος, Ι.Δ./Φορτσάκης, Θ. (2003). Φορολογικό Δίκαιο, Αθήνα-Κομοτηνή, Αντ.Ν.Σάκκουλας.

Ανδρουλάκη, Β. (2018). Ζητήματα δικαστικής ανεξαρτησίας, ΘΠΔΔ τ. 4-5/2018.

Απαλλαγάκη, Χ. (2016). Διαγράμματα Πολιτικής Δικονομίας, Ο νέος ΚΠολΔ σε πίνακες, 3η έκδ. 2016.

Αραβαντινού, Ι. (1984). Εισαγωγή στην επιστήμη του δικαίου, 2η εκδ. Αθήνα, Αντ.Ν.Σάκκουλας.

Αριστοτέλης, Πολιτικά, 1261b

Βαθρακοκοίλης, Β. (2006). ΕΡΝΟΜΑΚ - Ερμηνεία, Νομολογία Αστικού Κώδικα, Σάκκουλας.

Βενιζέλος, Ε. (1986). Η ερμηνεία του Συντάγματος μεταξύ νομικής, δογματικής και επιστημολογικής ειλικρίνειας, ΝοΒ 12/1986.

--- (1990). Το γενικό συμφέρον και οι περιορισμοί των συνταγματικών δικαιωμάτων, Θεσσαλονίκη, Παρατηρητής.

--- (1991). Μαθήματα Συνταγματικού Δικαίου Ι, Εκδόσεις Επίκεντρο.

Βηλαρά, Μ. (2017). Κρίση χρέους και ζητήματα δικαστικής προστασίας στην πρόσφατη νομολογία του ΔΕΕ, ΘΠΔΔ 7-8/2017.

Βλαχόπουλος Σ. (2014). Η δυναμική ερμηνεία του Σ: Η προσαρμογή του Συνταγματικού Κειμένου Στις Μεταβαλλόμενες Συνθήκες, Ευρασία.

--- (2017). Γενική Θεωρία των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, σε Βλαχόπουλος Σ. (επιμ.), Θεμελιώδη Δικαιώματα, Νομική Βιβλιοθήκη.

--- (2017). Θεμελιώδη δικαιώματα, 2017, Αθήνα, Νομική Βιβλιοθήκη.

Γεραπετρίτης, Γ. (1998). Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων. Θεσμική και δικαιοπολιτική αντιμετώπιση στην Ελλάδα, Αθήνα, Αντ. Ν. Σάκκουλας.

Γερμανικό Λεξικό Νομικών Όρων Creifelds, 20η έκδοση

Γέροντας, Α. (1989). Η διοικητική διαδικασία, ΝοΒ.

--- (2006). Η αρχή της αναλογικότητας και η τριτενέργεια των θεμελιωδών δικαιωμάτων μετά την αναθεώρηση του 2001, σε Κοντιάδης, Ξ.Ι. (2006). Πέντε χρόνια μετά τη Συνταγματική Αναθεώρηση του 2001, Σάκκουλας.

--- (2011). Η πρόσφατη μεταρρύθμιση της διοικητικής δικαιοσύνης (ν.3900/2010), ΕφημΔΔ 3/2011.

--- Η διοικητική διαδικασία, ΝοΒτ. 37

--- (2018). Ικανοποίηση της απαίτησης του Δημοσίου με λιγότερο επαχθή μέτρα, ΔιΔικ 3/2018.

--- (2018). Κατάσχεση στα χέρια τρίτου απαίτησης οφειλέτη του Δημοσίου - Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 1130/2017, ΔιΔικ 3/2018 (30).

Γέροντας, Α. / Ψάλτη, Αθ. (2016). Ερμηνεία ΚΕΔΕ, γ' Έκδοση, Σάκκουλας.

Γέσιου-Φαλτσή, Π. (2006). Δίκαιο Αναγκαστικής Εκτελέσεως. Η διεθνής αναγκαστική εκτέλεση, Εκδόσεις Σάκκουλα.

Γιαλούρη Δ. (2008). Φοροδιαφυγή : Τι πραγματικά ξέρουμε; Μία εισαγωγική ανάλυση σε ένα διεθνές οικονομικό φαινόμενο, ΔΦΝ 2006.1655 -, Το σύγχρονο κράτος ως «φορολογικό κράτος», δηλαδή ως κράτος που καλύπτει τις ανάγκες του μέσω των φόρων, ΔΦΝ 2008.1199.

Γκέρτσος, Β. / Πυργάκης, Δ. (2015). Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας/Ενημέρωση με το ν. 4325/2015.

Γράβαρης, Ι. (2011), Φορολογικές κυρώσεις. Όροι και όρια της τιμωρίας, ΘΠΔΔ 12/2011.

Γώγος, Κ. (2017). Διαδικαστικά Σφάλματα και Ακύρωση των Διοικητικών Πράξεων, Νομική Βιβλιοθήκη.

--- (2011). Οι αλυσιτελείς τυπικοί λόγοι ακυρώσεως επί πράξεων δέσμιας αρμοδιότητας, ΔτΑ 50/2011.

Δαγτόγλου, Π. (1984). Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα.

--- (1985). Ο κοινωνικός περιορισμός των ατομικών δικαιωμάτων, ΝοΒ33.

--- (2004). Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, (5η έκδοση ενημερωμένη από τον Π. –Μ. Ευστρατίου), Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.

--- (2012). Ατομικά Δικαιώματα Α', Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.

--- (2012). Συνταγματικό Δίκαιο, Ατομικά Δικαιώματα, 7η εκδ, Εκδόσεις Σάκκουλα.

--- (2014). Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Σάκκουλας Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 6η εκδ.

--- (2015). Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, 7η εκδ, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.

Δασκαλάκης, Γ. (1971). Μαθήματα Συνταγματικού Δικαίου, Αθήνα, Αλφειός.

Δεληκωστόπουλος, Σ. (1970). Η παράβασης ουσιώδους τύπου ως λόγω ακυρώσεως διοικητικών πράξεων.

--- (1973). Αι προϋποθέσεις του παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως.

Δελλής, Γ. (2004). Το ατομικό δικαίωμα αντιμέτωπο στο οικονομικό και οικολογικό γενικό συμφέρον, σε: Τσαπόγα/Χριστόπουλο, Τα δικαιώματα στην Ελλάδα, 1953-2003.

--- (2009). Κρατικός παρεμβατισμός, οικονομική ανάλυση του δικαίου και οργάνωση τω υπηρεσιών γενικού συμφέροντος: από την «αγοραφοβική» παρέμβαση στην

απελευθέρωση και από τη νεοφιλελεύθερη αποχή του κράτους στην «αναρρύθμιση» των οικονομικών δραστηριοτήτων», Το Σύνταγμα, 2009, σσ. 31 – 73.

--- (2010). Δημοκρατία και ελεύθερη οικονομία: δύο, εξίσου ατελείς, μηχανισμοί, ΤοΣ 2010.

--- (2018). Δήμος και Αγορά, Τόπος, Ευρασία.

Δετσαρίδης, Χ. (2008). Η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου σε περιπτώσεις επιβολής προστίμου και η εφαρμογή της σε σχέση με την προβλεπόμενη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ΕΔΔΔ 4/2008.

--- (2011). Ζητήματα συνταγματικότητας των διατάξεων του ν.3900/2010 που ρυθμίζουν τις φορολογικές διαφορές, ΕφημΔΔ 3/2011.

Δημητρακόπουλος, Ι. (2014). Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, Αθήνα, Νομική Βιβλιοθήκη.

Δημούλης, Δ. (2002). Η διάκριση των λειτουργιών ως συνταγματικός κανόνας, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.

Δρυλλεράκης, Ι. (2016). Η φορολογία της προσαυξήσεως περιουσίας, ΔιΔικ 2/2016.

Δωρής, Φ. (1991). Εισαγωγή στο Αστικό Δίκαιο, Α', Αθήνα, Αντ.Ν.Σάκκουλας.

--- (2003). Σκέψεις για τη διαπίστωση και πλήρωση των κενών στο δίκαιο (με αφορμή τις ΟΛΑΠ 20/2000 και ΑΠ 899/2001), ΧρΙΔ Γ/2003.

Ευστρατίου, Π.Μ. (2005). Το δίκαιο της διοικητικής διαδικασίας και των εννόμων συνεπειών των διαδικαστικών ελαττωμάτων, ΕΔΔΔ 2005.

--- (2013). Συστηματικά Θεμέλια του Ελληνικού Διοικητικού Δικαίου, Ουσιαστικού και Δικονομικού, Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.

Ζυλλιέν, Φ. (2013). Εγκώμιο της απραξίας, Πανεπιστημιακές Εκδόσεις Κρήτης-Προοπτικές.

Θεοχαρόπουλος, Λ. (1981). Φορολογικόν Δίκαιον Ι, τ. Α', ημίτομος Α'.

--- (2002). Φορολογικό Δίκαιο, Γενικό, 2η έκδ. Σάκκουλα.

Θεοχαροπούλου, Ε. (2009). Ιδιαιτερότητες κατά την εφαρμογή των φορολογικών νόμων από τη Φορολογική Διοίκηση και τον δικαστή σε σχέση προς την εφαρμογή των διοικητικών νόμων - Υπό το φως και της νομολογίας του ΣτΕ, ΑΕΔ, ΔΕΚ, εις Τιμητικό Τόμο των ομότιμων καθηγητών Λουκά και Δήμητρας Θεοχαροπούλου,

Χαριστήριο, ΝΟΜΟΣ, Επιστημονική Επετηρίδα Τμήματος Νομικής, Σχολής Νομικών Οικονομικών και Πολιτικών Επιστημών, Νο 10, εκδ. ΑΠΘ, τ.ΙΙΙ.

--- (2006). Το δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία, ΧρΙΔ 2006.

--- (2011). Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ, ΔΦΝ 2011.

--- (2012). Νέοι Προσανατολισμοί στο δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως στη φορολογική διαδικασία (Με αφορμή τη ΣτΕ 948/2012), ΔΦΝ 2012, τ.66.

Καββαδά, Δ.Δ. - Οικονόμου, Μ.Χ. (2011): Οικονομική κρίση: Μια νέα θεώρηση του ρόλου του Κράτους και του οικονομικού Συντάγματος. Στο «Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου», τχ. 10-11/2011 Οκτώβριος-Νοέμβριος.

Καϊδατζής, Α. (2017). Σύνταγμα, Κατ' άρθρο Ερμηνεία, Σάκκουλας.

Καλδής, Δ. (1989). Η εφαρμογή της καλής πίστεως στο διοικητικό δίκαιο, ΔΦΝ 1989.

Καλλιγέρου, Δ. (2016). Η προηγούμενη ακρόαση ως δικαίωμα και ουσιαστικός τύπος της διοικητικής διαδικασίας - Πρόσφατες Νομολογιακές Εξελίξεις, ΘΠΔΔ 5/2016.

Καλογερόπουλος, Μ. (2016). Σκέψεις και ανάλεκτα επί της έννοιας του δημοσίου συμφέροντος, ΘΠΔΔ 10/2016.

Καραμπατζός, Α. (2016). Ιδιωτική αυτονομία και προστασία του καταναλωτή, Σάκκουλας.

Καργάδος, Π. (1983). Το βάρος αποδείξεως μεταξύ δικονομικού και ουσιαστικού δικαίου, Αθήνα, Αντ.Ν.Σάκκουλας.

Κασιμάτης, Γ. (1976). Σύνταγμα και κοινό δίκαιο, σε: Η επίδραση του Συντάγματος του 1975 επί του Ιδιωτικού και επί του Δημοσίου Δικαίου, Τόμος 9.

Καψάλη, Β. (2010). Η αιτιολογία ως ουσιαστικός τύπος των ατομικών διοικητικών πράξεων: μία υποβαθμισμένη διαδικαστική εγγύηση, ΕφΔΔ 4/2010.

--- (2013). Η δικονομική αλυσιτέλεια ως έκφραση μεθοδολογικής αμηχανίας. Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣτΕ Ολ 4447/2012, 8-9/2013.

--- (2016). Διοικητική αποτελεσματικότητα, διαδικαστική νομιμότητα και ακυρωτική δίκη, ΘΠΔΔ 8-9/2016.

Κεραμεύς, Κ./Κονδύλης, Δ./Νίκα, Ν. (2000). Ερμηνεία ΚΠολΔ, ΙΙ, άρθρα 707επ.

Κοννιδάς, Κ. (1979). Το δικαίωμα ακροάσεως του φορολογουμένου, ΝοΒ 1979.

Κοντιάδης, Ξ.Ι. (2007). Η συνταγματική κατοχύρωση της αρχής της αναλογικότητας, ΔτΑ 2007.

Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, Δ. (1989). Η αρχή της αναλογικότητας στο εσωτερικό δημόσιο δίκαιο, Θεσσαλονίκη, Σάκκουλας.

Κόντος-Μάναλης, Λ. (2009). Η διακριτική εξουσία στη Φορολογική Διοίκηση, σε Χαριστήριο εις Λουκά Θεοχαρόπουλο και Δήμητρα Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, ΑΠΘ.

Κουβαράς, Η. (2016). Αποσόβηση των δογματικών ακυρώσεων και αρχή της οικονομίας της διοικητικής δράσης, ΔιΔικ 2016.

Κουτνατζής, Σ.Ι.(2009). Η συμβολή της αρχής της αναλογικότητας στην πραγμάτωση της σχέσης κανόνα-εξαιρέσεως μεταξύ θεμελιωδών δικαιωμάτων και περιορισμών τους, σε Χαριστήριο εις Λ. Θεοχαρόπουλο και Δ. Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, 2009.

Κύβελος, Σ. (2016). Η ενδικοφανής προσφυγή, 2η εκδ., Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.

Κυπραίος, Μ. (1963). Φορολογική Ελεγκτική Διαδικασία, Αθήνα.

--- (1980). Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου, Αθήνα.

Λαζαράτος, Π. (1991). Αποτελεσματικότητα της Διοικήσεως: Ένα νομικό επιχείρημα με συνταγματική θεμελίωση, ΤοΣ 4/1991.

--- (1992). Το δικαίωμα διοικητικής ακροάσεως, Αντ. Ν. Σάκκουλας.

--- (2008). Οκτώ θεμελιώδεις σκέψεις για την πλήρωση συγκαλυμμένου κενού στο δίκαιο, Δίκη, Αύγουστος-Σεπτέμβριος 2008.

--- (2009). Μερικές σκέψεις για την τελολογική συστολή - Στο παράδειγμα του άρθρου 20§2 Συντάγματος-, Δ 40/2009.

--- (2011). Αναλογικότητα, Δικαστικός Έλεγχος και Σκεπτικισμός - Με αφορμή τις ΣτΕ 1249/2010, ΑΠ 6/2009 και μια μελέτη του Μ. Σταθόπουλου, ΘΠΔΔ 2011.

- (2014). Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Σάκκουλας.
- (2016). Αυθαίρετες κατασκευές – Έκθεση αυτοψίας – Ενδικοφανής προσφυγή, ΘΠΔΔ τ.1.
- Λαζαρέτου, Θ. (2005). Προβληματισμοί για την εφαρμογή του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική νομοθεσία, ΔΦΝ 2005.
- Λαϊνιώτη, Α. (2013). Ενδικοφανείς προσφυγές: Επισημάνσεις - Παρατηρήσεις-Προτάσεις, 3/2013.
- Λασιθιωτάκης, Γ. (1996). Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στη φορολογική διαδικασία, ΔΕΕ 1996.
- (2012). Αποτελεσματικότητα του φορολογικού νόμου και αποδοτικότητα των φορολογικών διαδικασιών, ΔΦΝ 2012.
- Λιγωμένου, Α. (1990). Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου, Σύνταγμα, Διοικ.Μετ. 1990, τ.41-42.
- Η Νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου και το Δικαίωμα της Προηγούμενης Διοικητικής Ακρόασης, ΘΠΔΔ 8-9/2008.
- Λύτρας Σ. (1984). Έννοια και βασική διάκριση των κυρώσεων στο ελληνικό θετικό δίκαιο.
- Λύτρας Σ. (1986). Η έννοια των διοικητικών προστίμων και η συνταγματικότητα της επιβολής τους.
- Μάλλιου Α. (2004). Η αρχή της προηγούμενης ακρόασης, κατά τη διαδικασία εκδόσεως φορολογικών πράξεων. (Με αφορμή την 134/02 απόφαση ΜΔΠρΣυρ), ΔΦΝ 2004.
- (2008). Φορολογικοί έλεγχοι και νομικές πλημμέλειες. Επισκόπηση δικαστικών αποφάσεων, ΔΦΝ 2008.
- (2016). Η διάκριση ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, στην περίπτωση της ρυθμίσεως του άρθρου 15 ν. 3888/2010 για τη φορολογική μεταχείριση της «προσαυξήσεως περιουσίας», ΔΦΝ Β΄ 2/2016.
- Μάνεσης, Α. (1991). Αι εγγυήσεις τηρήσεως του Συντάγματος, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.

Μάνεσης, Α./ Μανιτάκης Α. Κρατικός παρεμβατισμός και Σύνταγμα: Έλεγχος τραπεζών βάσει των Α.Ν. 1665/1951 και Ν. 431/1976, ΝοΒ 1981.

Μανιτάκης, Α. (1985). Η νομική φύση και ο πολιτικός χαρακτήρας της ερμηνεία του Συντάγματος, ΤοΣ, 1985.

Μαντζούφας, Π. (2006). Συνταγματική προστασία των δικαιωμάτων στην κοινωνία της διακινδυνεύσεως, Σάκκουλας .

--- (2014). Οικονομική κρίση και Σύνταγμα, Σάκκουλας.

Μαστρογιαννοπούλου Π. (2012). Η χρονική εφαρμογή φορολογικών νόμων που προβλέπουν φορολογικά πρόστιμα και κυρώσεις ποινικής φύσεως και ιδίως η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης ποινής, με αφορμή την με αριθμό 815/2010 ΣτΕ και υπό το φως της νομολογίας του Δ.Ε.Ε., ΔΦΝ 2012.

Ματθίας, Σ. (2006). Το πεδίο λειτουργίας της αρχής της αναλογικότητας, ΕλλΔνση, 2006.

Μέντης, Γ. (2015). Το διαχρονικό δίκαιο στη φορολογική διαδικασία και στις φορολογικές κυρώσεις - Ερμηνευτική προσέγγιση στις μεταβατικές διατάξεις του ΚΦΔ και του Ν 4337/2015, ΘΠΔΔ 10/2015.

--- Η εξουσία του Δικαστηρίου για τον έλεγχο της νομικής πλημμέλειας και την εφαρμογή της επεικεστέρας διατάξεως στις φορολογικές διαφορές, σε ΔιΔικ 6/2016

--- Η προσαύξηση περιουσίας ως νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος και τα εντεύθεν ζητήματα, ΘΠΔΔ 11/2016.

--- Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία κατ' άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση. Νομική Βιβλιοθήκη.

--- (2017). Η προηγούμενη ακρόαση στις φορολογικές διαφορές, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 1184/2017, ΔιΔικ 2017.

--- (2019). Η ανάκληση της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος. Η έννοια της οριστικοποιήσεως και του αμετκλήτου της φορολογικής εγγραφής, ΔιΔικ 1/2019.

Μέντης, Γ./Μιχελινάκης, Β. (2016). Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Νομική Βιβλιοθήκη.

Μουζουράκη Π. (2013). Η αρχή της οικονομικότητας της κρατικής δράσης: μία νέα - ή καινοφανής- συνταγματική αρχή;, ΕφημΔΔ 2013.

Μουκίου, Χ. (2003). Η αλυσιτέλεια του ελέγχου της εξωτερικής νομιμότητας, ΔτΑ 20/2003.

Μουκίου, Χ. (2016). Έννομο Συμφέρον και Actio Popularis - Η ελαστικότητα της έννοιας του εννόμου συμφέροντος στο πλαίσιο μεταβολής των κοινωνικών και οικονομικών δεδομένων, ΘΠΔΔ, τ.8-9/2016.

Μπακάλη, Ε. /Πανταζόπουλος, Π.(2016). Φορολογική διαδικασία, Νομική Βιβλιοθήκη.

Μπαμπινιώτης, Γ. (1999). Λεξικό της Νέας Ελληνικής Γλώσσας, Κέντρο Λεξικολογίας

Μπέης, Κ. (1983). Πολιτική Δικονομία, Γενικές Αρχές και Ερμηνεία των άρθρων, 5ο βιβλίο.

--- (2005). Η αριστοτελική κατανόηση της δικαιοσύνης υπό το πρίσμα της μεσότητας και η σύγχρονη δικαιοσύνη της αναλογικότητας, Δίκη 36.

Μπρίνιας, Ι. (1987). Διοικητική Εκτέλεση, τ.Α-Β, 1987.

Νίκας, Ν. (2017). Δίκαιο Αναγκαστικής Εκτελέσεως, τ. Ι, 2017, Σάκκουλας.

Νικολάκης, Ν. (2017) σε Σύνταγμα, Ερμηνεία κατ' άρθρο, Σάκκουλας Α.Ε.

Νομικού, Π. (1956). Ο θεσμός των φορολογικών δηλώσεων, Αρχείο Φορολογίας

Οικονομίδης, Ν. (2007). Περί προηγούμενης ακροάσεως, με αφορμή τη ΣτΕ 2370/2007, ΔΦΝ 2007 τ.61.

Ορφανουδάκης, Σ. Κ. (2003). Η αρχή της αναλογικότητας στην ελληνική έννομη τάξη, Από τη νομολογιακή εφαρμογή της στη συνταγματική της καθιέρωση, επιμέλεια σειράς Α. Μανιτάκης, Γ. Πάσχος, Κ. Σταμάτης. - Θεσσαλονίκη Σάκκουλας.

Πανταζόπουλος, Π. (2008). Η προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερόμενου στη φορολογική διαδικασία, ΘΠΔΔ8-9/2008.

--- (2012). Τα Συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, Αθήνα, Νομική Βιβλιοθήκη.

Παπαδημητρίου, Γ. (1991). Το μεθοδολογικό οικοδόμημα της ερμηνείας του Συντάγματος, ΤοΣ 2-3/1991.

--- (2007). Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία της έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Κρίση επί της υπ' αριθμόν 2370/2007 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ, ΔΕΕ, 11/2007, σελ. 1623επ
Παπαδοπούλου, Ρ.-Ε. (2012). Το ήπιο δίκαιο στην έννομη τάξη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, Νομική Βιβλιοθήκη.

Παπαϊωάννου, Ν. (2007). Η υποχρέωση εξειδίκευσης των λόγων δημοσίου συμφέροντος που αποκλείουν τη χορήγηση αναστολής, ΔΦΝ 2007.

Παπανικολάου, Π. (2000). Μεθοδολογία του Ιδιωτικού Δικαίου και Ερμηνεία των Δικαιοπραξιών, Αθήνα, Αντ.Ν.Σάκκουλας.

Παραράς, Π. (2003). Και μια περιττή απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, ΔτΑ, 20/2003.

Παυλόπουλος, Π. (1971). Η συνταγματική προστασία της αιτήσεως ακυρώσεως.

--- (1979). Η ιστορική καταγωγή της διάκρισης του δικαίου σε δημόσιο και ιδιωτικό, ΕΔΔΔ 1979.

--- (2013). Το Δημόσιο Δίκαιο στον αστερισμό της οικονομικής κρίσεως, Λιβάνης.

Πικραμένος, Μ. (2012). Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, Σάκκουλας.

Πικραμένος, Π. (2017). Η αρχή της ανεξαρτησίας της δικαιοσύνης στην ΕΣΔΑ - Η απόφαση Βακα κατά Ουγγαρίας, ΘΠΔΔ τ.6/2017.

Πιτσιλής, Γ. (2012). Σκέψεις για τις παραμέτρους αποτελεσματικότητας του φορολογικού συστήματος: Η πραγμάτωση της φορολογικής δικαιοσύνης, ΔΦΝ 2012.

Πρεβεδούρου Ε. (1997). Η αρχή της αναλογικότητας στη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ΕΕΕυρΔ 1997.

--- (2013). Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στη νομολογία των Δικαστηρίων της Ένωσης. (Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΔΕΕ της 10ης Σεπτεμβρίου 2013, C-383/13 PPU, M. G. και N. R.), ΘΠΔΔ 10/2013 [diethneis_nomologia_Prevedourou].

--- (2014). Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης ως θεμελιώδης αρχή του ενωσιακού δικαίου (ΔΕΕ της 5ης Νοεμβρίου 2014).

--- (2015). Η προσχώρηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην ΕΣΔΑ και οι σχέσεις των δύο υπερεθνικών δικαστηρίων, ΤιμΤομ για τα 50 χρόνια των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων, σ. 1219-1252, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, Εκδ. Σάκκουλα.

--- (2015). Προβλήματα συμβατότητας του σχεδίου συμφωνίας για την προσχώρηση της ΕΕ στην ΕΣΔΑ: η γνωμοδότηση ΔΕΕ 2/13 της 18.12.2014, ΤοΣ 1-2/2015, σ. 127.

--- (2016). Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 3521/2015, ΘΠΔΔ 6/2016.

Πρεβεδούρου, Ε. (2016). Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, www.prevedourou.gr

--- (2017). Κανόνες soft law στο Διοικητικό Δίκαιο, Σάκκουλας, Αθήνα – Θεσσαλονίκη.

Πρέζας Α. (2006). Δυνατότητα βεβαίωσης χρέους για το οποίο υπάρχει διακστική αναστολή, ΔΦΝ 2006.

--- (2007). Το επιτρεπτό ή όχι της ταμειακής βεβαίωσης της οφειλής εφόσον έχει χορηγηθεί δικαστική αναστολή, ΔΦΝ 2007.

--- (2007). Η προηγούμενη ακρόαση στη διαδικασία έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων του ΚΒΣ-Το ζήτημα στην Ολομέλεια του ΣτΕ, ΔΦΝ 2007.

Ράικος, Αθ. (1972). Η φορολογική εξουσία του κράτους δικαίου.

Ράικος, Δ. (1993). Η προσωρινή δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές, Σάκκουλας.

--- (2000). Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, Αντ.Ν. Σάκκουλας.

--- (2005). Αντανακλάσεις της αυτονομίας του φορολογικού δικαίου στη διοικητική φορολογική διαδικασία, ΔΕΕ 5/2005.

--- (2005). Τα γνωσιολογικά θεμέλια της αποφάσεως του διοικητικού δικαστή, ΔιΔικ 2005.

--- (2009). Διαθετική αρχή και διοικητική δίκη, ΔιΔικ 8-9/2009.

--- «Η αμεροληψία κατά την απονομή της δικαιοσύνης», ομιλία στην ημερίδα ΕΔΔ-ΚΕΔΙΒΑ της 3-4-2014, ανάρτηση στην ιστοσελίδα της Ένωσης Διοικητικών Δικαστών (www.edd.gr).

Ράντος, Α. (2015). Εξελίξεις στο ζήτημα προσχωρήσεως της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην ΕΣΔΑ, ΘΠΔΔ 8-9/2015.

Ρέμελης Κ. (1987). Οι άτυπες διοικητικές προσφυγές.

- (1994). Ο συμβιβασμός στη διοικητική διαδικασία.
- Ρίζος, Ε. (2012). Διάρρηξη καταδολιευτικής δικαιοπραξίας, Σάκκουλας.
- Ροζάκης, Χ. (2013). Η Ολοκλήρωση της Ευρωπαϊκής Προστασίας των Δικαιωμάτων: Η Προσχώρηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, ΘΠΔΔ τ. 12/2013.
- Ρώτης, Β. (1989). Η περιπέτεια του άρθρου 20 παρ. 2 του συντάγματος: Συνταγματικές ελευθερίες στην πράξη, 1989, Αθήνα-Κομοτηνή, Αντ. Σακκουλας
- Σαββαΐδου, Α. (2009). Η ενημέρωση - πληροφόρηση των πολιτών και η δημόσια διαβούλευση των φορολογικών νομοσχεδίων ως παράγοντας βελτίωσης της ποιότητας της φορολογικής νομοθεσίας, ΔΦΝ 2009
- Σάκαλης Ι. (2005). Η διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών, ΔΦΝ 2005.
- Σαμαρτζής, Κ. (2018). Η αρχή της αναλογικότητας στην αναγκαστική εκτέλεση, ΔιΔικ 3/2018.
- Σγουρόγλου, Γ. (2016). Η προσαύξηση περιουσίας ως εισόδημα, ΔιΔικ2/2016.
- Σιούτη Γ. (1990). Η έννοια της διοικητικής διαδικασίας, ΕΔΔΔΔ 1990.
- (1998). Το έννομο συμφέρον στην αίτηση ακυρώσεως, Αντ. Ν Σάκκουλας.
- Σισιλιάνος, Λ. Α. (2017). ΕΣΔΑ- Ερμηνεία κατ' άρθρο, Νομική Βιβλιοθήκη.
- Σκιαδά, Α. (2015). Ο αυτεπάγγελτος έλεγχος της τυπικής νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, ΘΠΔΔ 7/2015.
- Σκουρής, Β. (1987). Η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας και οι περιορισμοί της επαγγελματικής ελευθερίας, ΕλλΔνη .
- (1993). Θεμελιώδη ζητήματα της διοικητικής διαδικασίας, ΝοΒ 1993.
- (1996). Το βάρος αποδείξεως στη διοικητική δίκη, σε: Προσανατολισμοί στο Δημόσιο Δίκαιο Ι.
- (2001). Η προσωρινή δικαστική προστασία στις διοικητικές διαφορές, 4η εκδ., Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Αθήνα- Κομοτηνή.
- Σκουρής, Π. (1983). Συνταγματική καθιέρωση του οργανικού κριτηρίου, ΔιΔικ 1983

Σκουρής, Σ. Το Δικαστήριο της ΕΕ και ο ΧΘΔ, www.constitutionalism.gr

Σούρλας, Π. (2003). *Justi atque injusti scientia* - Μια εισαγωγή στην επιστήμη του δικαίου, Σάκκουλας.

Σοφοκλέους, Ν. (2011). Η αντισυνταγματικότητα των άρθρων 14 ν. 2523/1997 για την προληπτική δέσμευση περιουσιακών στοιχείων και 152 του ΤΚ, ΔΦΝ .

Σπηλιωτόπουλος, Ε. (2007). *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 12η εκδ., Νομική Βιβλιοθήκη.

--- (2011). *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, τ. Ι, Νομική Βιβλιοθήκη.

--- (2015). *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, τ.ΙΙ., Νομική Βιβλιοθήκη 15η εκδ., 2015.

Σπυρόπουλος, Φ./ Κοντιάδης, Φ./ Ανθόπουλος, Χ./ Γεραπετρίτης, Γ. (2017). *Σύνταγμα Κατ' άρθρο Ερμηνεία*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, Σάκκουλας.

Σταθόπουλος, Μ. (1986). *Εισαγωγή στο Αστικό Δίκαιο*, Αντ. Ν.Σάκκουλας.

Σταματάκος, Ι. *Λεξικόν της Αρχαίας Ελληνικής Γλώσσης*, Εκδόσεις Δεδεμάδη.

Σταμάτης, Κ. (2005). Η ερμηνεία του φορολογικού δικαίου/Ανασκευή της κρατούσας γνώμης, *ΔιΔικ* 2005, τ.4ο.

--- (2016). *Μεθοδολογία του δικαίου: θεμελίωση των νομικών κρίσεων*, Σάκκουλας.

Στασινόπουλος, Μ. (1964). *Δίκαιο των διοικητικών διαφορών*, δ' έκδ, Αθήνα, Σάκκουλας.

--- (1966). *Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου*, Αθήνα, Σάκκουλας.

--- (1974). *Το δικαίωμα της υπερασπίσεως ενώπιον των διοικητικών αρχών*, Αθήνα, Σάκκουλας.

Συμεωνίδης, Ι. (2011). Οι πρόσφατες μεταρρυθμίσεις στη διοικητική δικαιοσύνη και ο διάλογος που έχει ανοίξει για μια νέα πορεία του κλάδου, *ΕφημΔΔ* 3/2011.

Ταμιωλάκη, Ν. (2011). Ο νόμος 3900/2010: Η διοικητική δικαιοσύνη *in vitro*, *ΕφημΔΔ*, 3/2011, , τ. 3^ο · Σάκκουλας.

Τάχος, Α. (1979). *Η διοικητική πράξη γενικής εφαρμογής*, ΤιμΤομ ΣτΕ 1929-1979.

--- (2000). Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999), Σάκκουλας Αθήνα – Θεσσαλονίκη.

--- (2006). Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, Σάκκουλας.

--- (2008). Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, 9^η εκδ., Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.

--- (2009). Ερμηνεία κατ' άρθρο του ΚΔΔιαδ, άρ.6.

--- (2017). Κατ' άρθρο ερμηνεία του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, Σύνταγμα, Κατ' άρθρο ερμηνεία.

Τότσης, Χ. (1996). Διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός), ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1996.

--- (1999). Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογία εισοδήματος, Λογιστής 46.

--- (2005). Γενικές αρχές φορολογίας: Δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασεως, Αρχή της καταχρηστικής ασκήσεως του δικαιώματος, Αρχή της εύρυθμης και χρηστής διοικήσεως, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2005.

--- (2016). Φορολογικό Ποινολόγιο - ΚΦΔ - Κώδικας Διοικητικών και Πολιτικών Κυρώσεων.

--- (2018). Ερμηνεία Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 3η έκδ., τ.γ'., Εκδόσεις Τότση.

Τράντας, Γ. (1995). Προβλήματα εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας κατά τον έλεγχο της συνταγματικότητας των φορολογικών νόμων, ΔΦΝ 1995.

Τριάντος, Ν. ΑΚ- Ερμηνεία κατ' άρθρο, 4^η έκδοση, Αθήνα, Νομική Βιβλιοθήκη.

Τσαμαρδίνος, Α. (2007). Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στις διοικητικές διαφορές ουσίας, ΔΦΝ 2007.

Τσαρούχας, Δ. (2007). Το δικαίωμα ακρόασεως στο πεδίο των διοικητικών φορολογικών κυρώσεων, ΔΕΕ 12/2007.

Τσάτσος, Δ. (1986). Θεωρητικά και ιστορικά προλεγόμενα στα θεμελιώδη Δικαιώματα κατά το Σύνταγμα του 1975, σε: «Συνταγματικές ελευθερίες στην πράξη». Πρακτικά του Α' Συνεδρίου της Ένωσης Ελλήνων Συνταγματολόγων, σελ. 35-45, Αθήνα-Κομοτηνή, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.

Τσάτσος, Κ. (1978). Το πρόβλημα της ερμηνείας του δικαίου, Σάκκουλας.

Τσιρώνας, Α. (2011). Η δικονομική μεταρρύθμιση του ν. 3900/2010 και ο νέος ρόλος του Συμβουλίου της Επικρατείας, ΕφημΔΔ 3/2011.

Τσουρουφλής, Α. (2010). Το Φορολογικό δίκαιο στην έννομη τάξη, Αθήνα, Νομική Βιβλιοθήκη.

--- (2016). Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, ΔΕΕ 2/2016.

Φαϊτάς, Β. Μερικές σκέψεις για την αιτία της καθυστέρησης της απονομής της Δικαιοσύνης και το προτεινόμενο «σύστημα υποχρεωτικής ενδικοφανούς προσφυγής», διαθέσιμο σε: <https://www.edd.gr/index.php/views/views-articles/21-updating/views/69-faitas-views3>

Φακίτσα, Λ. «Κριτική ανάλυση του προσχεδίου νόμου περί γενίκευσης των ενδικοφανών διαδικασιών στις διοικητικές διαφορές ουσίας»

--- Πρώτες σκέψεις επί του προσχεδίου νόμου για τη γενίκευση των ενδικοφανών προσφυγών και την κατάργηση ενός βαθμού δικαιοδοσίας.

Φινοκαλιώτης, Κ. (1983). Η συνταγματική κατοχύρωση των αρχών της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου και της απαγόρευσης της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων, Σάκκουλας.

--- (2014). Φορολογικό Δίκαιο, Ε' εκδ., Σάκκουλας.

Φορτσάκης Θ. (2002). Η Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και οι φορολογικές κυρώσεις (ποινικές και διοικητικές), σε Φορολογικές Κυρώσεις (επιμ. Ι.Φωτόπουλος), εκδ. Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή.

--- (2002). Οι φορολογικοί έλεγχοι και τα δικαιώματα των ελεγχόμενων φορολογουμένων, ΔΦΝ 2002.

--- (2003). Η σημασία της θεωρίας στη διαμόρφωση του φορολογικού δικαίου, ΔΕΕ 11/2003.

--- (2005). «Η αυτονομία του φορολογικού δικαίου», Αμοιβαία Επίδραση Ιδιωτικού και Φορολογικού Δικαίου: πρακτικά συνεδρίου (Ναύπλιο 1 – 2 Απριλίου 2005), Ελληνική Εταιρεία Φορολογικού Δικαίου και Φορολογικών Μελετών, Τομέας Δημοσίου Δικαίου Νομικής Σχολής Αθηνών, Δικηγορικός Σύλλογος Ναυπλίου, Αθήνα – Κομοτηνή, Αντ. Ν. Σάκκουλας.

--- (2008). Φορολογικό Δίκαιο, Αθήνα, Σάκκουλας

--- (2014). Φορολογικό Δίκαιο, Αθήνα, Σάκκουλας.

Φορτσάκης, Θ./ Πανταζόπουλος, Π. (2015). Η δυνατότητα αναδρομικής εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 3 Ν 3888/2010 και 48 παρ. 3 Ν 2238/1994 σε περίπτωση ελέγχου για την προσαύξηση περιουσίας, ΘΠΔΔ, 5/2015.

Φορτσάκης, Θ./Σαββαΐδου, Κ. (2014). Φορολογικό Δίκαιο, Αθήνα, Νομική Βιβλιοθήκη.

Φουφόπουλος Γ. (2001). Η ΕΣΔΑ και οι φορολογικές κυρώσεις στη νομολογία του ΕΔΔΑ, ΔΦΝ, 2001.

--- (2005). Το νομιμοποιητικό θεμέλιο της διαφοροποίησης του φορολογικού δικαίου από το ιδιωτικό δίκαιο, ΔΦΝ 2005.

Φωτόπουλος, Ι. (2013). Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Αθήνα, Σάκκουλας.

--- (2016). Κριτήριο διάκρισης των κανόνων του φορολογικού δικαίου σε ουσιαστικούς και διαδικαστικούς, ΔΦΝ Β' 2/2016, τ.1578

--- (2018). Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Αθήνα, Σάκκουλας.

Χαμηλοθώρης, Ι. (2017). Ο αμερόληπτος δικαστής κατά την ΕΣΔΑ, ΘΠΔΔ τ.6/2017

Χάνος, Α. (2009). «Αρνητική» και «θετική» έννοια της αρχής της αναλογικότητας: Εννοιολογικά στοιχεία και δικαστικός έλεγχος, σε Χαριστήριο Λ.Θεοχαρόπουλου Κοντόγιωργα-Θεοχαρούλου, 2009.

Χατζής, Α. (2012). Το θεώρημα του Coase και η Οικονομική Ανάλυση του Δικαίου, Συλ. Τόμ. Ο Ρόλος της Δικαιοσύνης στην Άσκηση της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας, ΝΒ 2012.

Χατζητζανής, Ν. (1965). Η μη τήρησης προηγούμενων διατυπώσεων ως λόγος νομικής πλημμέλειας της πράξεως, ΔΦΝ 1965.

--- (1991). Εγχειρίδιον Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου, Αντ.Ν.Σάκκουλας.

--- (2002). Ερμηνεία κατ' άρθρο ΚΔΔ, Αθήνα, Αντ.Ν.Σάκκουλας.

Χιώλος, Κ. (2003). Η συνταγματική επιταγή της προηγούμενης ακροάσεως του διοικουμένου, ΕΔΔΔΔ 4/2003.

--- (2010). Το έννομο συμφέρον στην ακυρωτική δίκη ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, ΔιΔικ 2010.

Χριστιανός, Β. (2014). Το ήπιο δίκαιο «soft law» στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ΕΕΕυρΔ 1/2014.

Χρυσανθάκης, Χ. (1990). Η δυνατότητα εφαρμογής διατάξεων της Πολιτικής Δικονομίας στο δίκαιο της είσπραξης των δημοσίων εσόδων, ΔιΔικ 1990.

--- (2013). (επιμ.), Διαγράμματα Γενικού & Ειδικού Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη.

Χρυσόγονος, Κ. (2000). Οι Ανεξάρτητες Αρχές στο Σχέδιο της Επιτροπής Αναθεώρησης του Συντάγματος, ΤοΣ 2000, διαθέσιμο σε: <http://metanastefsi.weebly.com/uploads/7/6/8/3/7683554/ada3.pdf>

--- (2006). Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα, γ' εκδ., Αθήνα.

--- (2006). Η κανονιστική δύναμη του Συντάγματος, ΔτΑ 2006.

Ψυχογιός, Θ. (2001). Η άμυνα των φορολογουμένων στις παράνομες εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών, ΔΦΝ 2001.

II. ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

Achterberg, N. (1982). Allgemeines Verwaltungsrecht, Heidelberg, Müller, Jurist. Verlag.

Achterberg, N. (1985). Allgemeines Verwaltungsrecht, Heidelberg, Schaeffers-Grundriss-Verl. v. Decker u. Müller.

Alchian, A.A./ Allen, W.R. (1983). Exchange & Production-Competition, Coordination & Control, Belmont, California: Wadsworth Publishing Company, 3η εκδ.

Alexy, R. (1980). Die logische Analyse juristischer Entscheidungen, σε ARSP-Beiheft, N.F.

--- (1986). Theorie der Grundrechte, Frankfurt am Main, Suhrkamp Verlag.

--- (1992). Individuelle Rechte und kollektive Güter, σε O.Weinberger, Internationales Jahrbuch für Rechtsphilosophie und Gesetzgebung, Aktuelle Probleme der Demokratie (Wien: Mansche Verlags- und Universitätsbuchhandlung), Begriff und Geltung des Rechts, Freiburg.

--- (1995). Rechtssystem und praktische Vernunft, σε του ιδίου, Recht, Vernunft, Diskurs, Suhrkamp Verlag, Frankfurt a/M.

--- (2003). Elemente einer juristischen Begründungslehre, Baden Baden, Nomos Verlagsgesellschaft.

--- (2010). A Theory of Constitutional Rights, Oxford, Oxford University Press.

--- (2012). Theorie der juristischen Argumentation, Suhrkamp, Frankfurt am Main, 7. Aufl, 2012.

Alexy, R./ Koch, H.-J. /Kuhlen, L./Rüßmann, H. (2003). Elemente einer juristischen Begründungslehre.

Arnauld, A. V. (2006). Rechtssicherheit. Prespektive Annäherungen an eine idee directrice des Rechts, Tübingen.

Bader/Ronellenfisch, (2016). Verwaltungsverfahrensgesetz, C.H.BECK, München, 2. Auflage 2016.

Badura, P. (1963). Das Verwaltungsmonopol, Berlin, Duncker & Humblot.

--- (1995). Zur Lage der parlamentarischen Demokratie, Tübingen, Mohr.

--- (2011). Wirtschaftsverfassung und Wirtschaftsverwaltung, Tübingen, Mohr Siebeck.

- Badura, P. / Erichsen, H.-U. (2012). Allgemeines Verwaltungsrecht, De Gruyter, 12η εκδ.
- Barak-Erez, D. (2012). Proportionality, Constitutional Rights and their Limitations, Cambridge University Press.
- Bartels, H. (1985). Die Anhörung Beteiligter im Verwaltungsverfahren, Berlin, Duncker & Humblot.
- Battis, S.U. (1997). Allgemeines Verwaltungsrecht, Heidelberg, C. F. Müller.
- Bauer, R. (2002). Das Recht auf eine gute Verwaltung im Europäischen Gemeinschaftsrecht. Inhalt, Anwendungsbereich und Einschränkungsvoraussetzungen des Grundrechts auf eine gute Verwaltung in Artikel 41 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Frankfurt am Main ; Berlin ; Bern ; Wien [u.a.], Lang.
- Baumeister, P. (2006). Der Beseitigungsanspruch als Fehlerfolge des rechtswidrigen Verwaltungsakts, 2006, Tübingen, Mohr Siebeck.
- Benz, M. (1985). Aktuelle Fragen bei der Anhörung nach § 24 SGB X, WzS 1985.
- Bethge, H. (1982). Grundrechtsverwirklichung und Grundrechtssicherung durch Organisation und Verfahren, NJW.
- Birk, D. (1990). Zur verfassungskonformen Auslegung im Steuerrecht, StuW 1990
- (1994). Zur Auslegung steuerrechtlicher Normen, Steuerrecht I, 2η εκδ.
- (2010/2011). Steuerrecht, C.F.Müller.
- (2018). Steuerrecht, Heidelberg, C.F.Müller.
- Böckenförde, E.-W. (1973). Die verfassungstheoretische Unterscheidung von Staat und Gesellschaft als Bedingung der individuellen Freiheit. Opladen, Westdt. Verl.
- Bonn Fleisch Ex- und Import GmbH, Συλλογή 2003
- Borowski, M. (1998). Grundrechte als Prinzipien, Baden Baden, Nomos.
- (2007). Grundrechte als Prinzipien, Baden-Baden, Nomos.
- Brandenburg, H.-F. (1983). Die teleologische Reduktion, Göttingen, Schwarz Verlag.
- Braun-Binder, N. (2016). Auf dem Weg zum vollautomatisiertem Besteuerungsverfahren in Deutschland, Jusletter IT 25, 5/2016
- (2016). Vollständig automatisierter Erlass eines Verwaltungsaktes und Bekanntgabe über Behörden portale, DÖV 2016.
- Bredemeier, B.(2007). Kommunikative Verfahrenshandlungen im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht, Tübingen, Mohr Siebeck.

- Brohm, W. (1994). Rechtsstaatliche Vorgaben für informelles Verwaltungshandeln, DVBl.
- Buciek K.D. (1998). Entscheidungen der Finanzgerichte σε A. Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, Baden-Württemberg, Urteil vom 16. Oktober 1997 10 K 130/97.
- Bull, H.P./Medhe, V. (2015). Allgemeines Verwaltungsrecht mit Verwaltungslehre, Heidelberg, C. F. Müller.
- Bülow, E. (2007). Die Relativierung von Verfahrensfehlern im Europäischen Verwaltungsverfahren und nach §§ 45, 46 VwVfG, Nomos.
- Bydlinski, F. (1982). Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, Wien, Sprieger.
- (1991). Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, Wien, Sprieger.
- Calogeropoulos, A. (1983). Le controle de la legalite externe, Paris .
- Canaris, C.W. (1964). Die Feststellung von Lücken im Gesetz, Berlin, Duncker & Humblot.
- (1983). Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, Berlin.
- (2018). Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl., Springer, Berlin.
- Christie, G.C. (1968). The Models of Principles, σε Duke Law Journal.
- Classen, C.D. (1995). Strukturunterschiede zwischen deutschem und europäischem Verwaltungsrecht, NJW 1995.
- (1998). Die Verwaltung 31, Nomos.
- (2008). Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union, Berlin, Duncker & Humblot GmbH.
- Coase, R.H. (1960). The Problem of Social Cost, The Journal of Law and Economics.
- Coglianese, C./Kilmartin, H./Mendelson, E. (2009). Transparency and Public Participation in the Federal Rulemaking Process: Recommendations for the New Administration, The George Washington Law Review.
- Danwitz, T. (2008). Europäisches Verwaltungsrecht, Berlin; Heidelberg, Springer.
- Dörr, G. (1999). Anhörung als Verfahrenspflicht der Sozialverwaltung, Kompaß.
- Dreier, H. (1992). Zur Eigenständigkeit der Verwaltung, DV 25 .
- Drüen, K.D. (2009). Das Steuerschuldverhältnis als besonderes Verwaltungsrechtsverhältnis σε Χαριστήριο εις Λουκά Θεοχαρόπουλο και Δήμητρα Θεοχαροπούλου-Κοντόγιωργα.

Dworkin, R. (1977). Taking Rights Seriously, 26 Cath. U. L. Rev. 908, Massachusetts Harvard University, Press.

--- Why efficiency?, A Response to Professors Calabresi and Posner," Hofstra Law Review: Vol. 8: Iss. 3, Article 5, διαθέσιμο στον διαδικτυακό τόπο: <http://scholarlycommons.law.hofstra.edu/hlr/vol8/iss3/5>

Eckhoff, R. (1989). Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Köln.

--- (1999). Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, Köln, Dr Otto Schmidt Verlag.

Eckhoff, T. (1976). Guiding Standards in Legal Reasoning, σε 29 Current Legal Problems.

Ehlers, D. (1984). Verwaltung in Privatrechtsform, Duncker & Humblot, Berlin

--- (1996). Anhörung im Verwaltungsverfahren, JURA 18 .

--- (1998) σε Erichsen, Allgemeines Verwaltungsrecht, Berlin-New York.

Eibelshäuser, M. (2002). Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht- Herkunft und Bedeutung, DStR.

Eidenmüller, H. (1998). Effizienz als Rechtsprinzip, Tübingen, Mohr Siebeck.

Eifert, M. (2006). Electronic Government, Nomos, Baden Baden

Eisenberg, E. (1999). Die Anhörung des Bürgers im Verwaltungsverfahren und die Begründungspflicht für Verwaltungsakste, Baden Baden, Nomos Recht.

Ely, J.H. (1980). Democracy and Distrust, Cambridge Mass./London.

Engisch, K. (1949). Der Begriff der Rechtslücke, σε F.S. für Wilhelm Sauer, De Gruyter.

--- (1956). Einführung in das juristische Denken, 3. Aufl.

--- (1963). Logische Studien zur Gesetzesanwendung, 3.Aufl. Heidelberg, Winter.

--- (1977). Einführung in das juristische Denken, 7.Aufl. Kohlhammer.

Engisch, K./ Würtenberger, T./ Dirk, O. (2010). Einführung in das juristische Denken, Stuttgart, Kohlhammer

Erbguth, W./Guckelberger, A. (2020). Allgemeines Verwaltungsrecht, 10. Auflage 2020, 666 S., Broschiert, Nomos.

Erichsen, H.-U. (2001). Besprechung von E. Schmidt-Aßmann, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee und System, σε AöR 126.

Erichsen, H.-U.D./Badura, P. (1998). Allgemeines Verwaltungsrecht, Berlin de Gruyter.

Ernst, H. (1999). Zwecke des Steuerrechts und Auslegung, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, 1995 Wolff/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht, I 11 εκδ, München.

Esser, J. (1975). Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung: Rationalitätsgrundlagen richterlicher Entscheidungspraxis, Kronberg /Ts, Scriptor Verl.

Fehling, M./ Kastner, B./ Störmer, R. (Hrsg.) (2013). Verwaltungsrecht, Handkommentar. 3. Aufl. Baden-Baden: Nomos.

Felix, G. (1955). Ermessensausübung im Steuerrecht,Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf.

Fengler, N. (2003). Die Anhörung im europäischen Gemeinschaftsrecht und deutschen Verwaltungsverfahrenrecht, Frankfurt am Main; Berlin; Bern; Wien [u.a.], Lang.

Fennell, L.-A./McAdams, R.-H. (2013). Fairness in Law and Economics. University of Chicago Coase-Sandor Institute for Law & Economics Research, Paper, No. 704 U of Chicago, Public Law Working Paper No.489.

Finkenbusch, N. (1994). Das Verwaltungsverfahren der Krankenkassen nach dem SGB – Anhörung und Akteneinsicht, WzS.

Fleiner, F. (1928). Institutionen des Deutschen Verwaltungsrecht, Tübingen, Mohr Siebeck.

Folger, R. (1977). Distributive and Procedural Justice: Combined Impact of “Voice” and Improvement on Experienced Inequity. Journal of Personality and Social Psychology 35.

Forsthoﬀ, E. (1954, 2013). Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, Berlin, Walter de Gruyter GmbH.

Frankena, W.-K. (1967). Value and Valuation, σε P.Edwards, The Encyclopedia of Philosophy, Bd.7, New York/London.

Frenz, W. (2010). Verwaltungskooperation mit der Union im Lichte von Art. 197 AEUV und des Lissabon-Urteils, DÖV.

Frey, B.-S./Benz, M./Stutzer, A. (2004). Introducing Procedural Utility: Not Only What, but Also How Matters.Journal of Institutional and Theoretical Economics 160.

Friedman, S./Friedmn, D./Sunder, S. (1994). Experimental Methods. A Primer for Economics, 28 January 1994, Cambridge University Press.

Friedrich S. (1999). Die europäische Perspektive des Verwaltungsverfahrens- und Verwaltungsprozeßrechts, in Schmidt/Aßmann/Hofmann-Riem, Strukturen des Europäischen Verwaltungsrechts.

Fuest, C. (2007). Steuerakzeptanz und Steuerwiderstand als Herausforderung an die Steuergesetzgebung, in Brandt (Hrsg), Mitverantwortung von Bürger und Staat für ein gerechtes Steuerrecht, Richard Boorberg Verlag, Stuttgart et al.

Gabel, E. (2000). Das Steuerstaatsgebot des Grundgesetzes.

Galetta/Grzeszick, in P.J.Tettinger/K.Stern, Kommentar GrCh, Art. 41, Rn. 16.

Gäntzsch, G. (1998). Gesetzmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung, DÖV 1998.

Gärditz, K. (2010). Die Verwaltungsdimension des Lissabon-Vertrags, DÖV .

Görlich, H. (1981). Grundrechte als Verfahrensgarantien, Baden-Baden, Nomos Verl.gesellschaft.

Grabenwarter, C. (2012, 2016). Europäische Menschenrechtskonvention: ein Studienbuch, 6 Auflage, München; Basel; Wien; C.H.Beck, Helbing Lichtenhang Verlag, Manz'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung.

Grabitz, E./Hilf, M./Nettesheim, M./Athen, M. / Dorr, O./Eisele, J./ Seiler, C. (2019). Das Recht der Europäischen Union, München, C.H. Beck.

Greenberg, J./Colquitt, J.A (2005). Handbook of Organizational Justice, Mahwah, New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates.

Greenberg, J./Folger, R. (1983). Procedural justice, participation and the fair process effect in groups and organizations. In P.B. Paulus (Ed.) Basic Group Processes (pp.235-256). New York, Springer Verlag.

Grimm, D. (1985). Verfahrensfehler als Grundrechtsverstöße, NVwZ 1985.

Gross, H. (1968/1969). Standards as Law, in Annual Survey of American Law 1968/69

Guckelberger, A. (2016). Vollständig automatisierte Verwaltungsakte, in S.van Oostrom/S. Weth, FS. Maximilian Herberger.

Gundel, J. (2009). Justiz- und Verfahrensgrundrechte, in Ehlers, B. (2009). Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, Berlin, De Gruyter Recht

--- (2014). Justiz- und Verfahrensgrundrechte, in D.Ehlers/U.Becker, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, De Gruyter, Berlin

Häberle, P. (1970). Öffentliches Interesse als juristische Problem, Athenaeum Verl., Bad Homburg.

- (1972). Grundrechte im Leistungsstaat, De Gruyter, Berlin- New York.
- (1977). Verfassungsprinzipien, σε Schmitt Glaeser, FS Boorberg.
- (1983). Effizienz und Verfassung, σε 98 Archiv des öffentlichen Rechts.
- Hahn, H. (1984). Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, Tübingen.
- Hartmann, B. /Walter, N. (1984). Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen: Grundlagen der Rechtsanwendung im Steuerrecht, Berlin, E.Schmidt.
- Hawking, S. -W. (1993). Einstein's Traum: Expeditionen an die Grenze der Raumzeit, Reinbek bei Hamburg, Rowohlt.
- Heber, C./ Schön, W. (2015). Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, DE, Springer.
- Heidenreich, J.P. (2004). Anhörungsrechte im EG Kartell- und Fusionskontrollverfahren: zugleich ein Beitrag zu Aufgaben und Kompetenzen des Anhörungsbeauftragten der Europäischen Kommission, 1. Aufl., Baden-Baden, Nomos.
- Heinz, W. (1986). Rechtstataachenforschung heute, Konstanz, Universitätsverl.
- Held, J. (1984). Der Grundrechtsbezug des Verwaltungsverfahrens, Berlin, Duncker und Humblot.
- (2012). Individualrechtsschutz bei fehlerhaftem Verwaltungsverfahren, NVwZ.
- Heller, H. (1986). Die Begründung der Staatslehre durch die politische Soziologie, in: ARSP 72 .
- Henkel, H. (1977). Einführung in die Rechtsphilosophie, 2. Aufl., München.
- Hensel, A. (1927). Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, VVDStRL 3.
- Herdegen, M. (1991). Beurteilungsspielraum und Ermessen im strukturellen Vergleich, JZ .
- Hesse, K. (1978). Bestand und Bedeutung der Grundrechte in der Bundesrepublik Deutschland, σε EuGRZ.
- Hilbert, P. (2015). Systemdenken in Verwaltungsrecht und Verwaltungsrechtswissenschaft, Tübingen, Mohr Siebeck.
- Hildreth, J.A.D/Moore, D.A/Blader, S.L. (2014). Revisiting the Instrumentality of Voice: Having Voice in the Process Makes People Think They Will Get What They Want. Social Justice Research 27

- Hill, H. (1985). *Verfahrensermessen der Verwaltung*, NVwZ.
- (1986). *Das fehlerhafte Verfahren und seine Folgen im Verwaltungsrecht*, v. Decker-Verl., G. Schenck, Heidelberg.
- (1986). *Das fehlerhafte Verfahren und seine Folgen im Verwaltungsrecht*, Heidelberg, v. Decker-Verl., G. Schenck.
- (1988). *Das Verhältnis des Bürgers zum Gesetz*, DÖV
- Hoffmann, J. (1999). *Der maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht*, Eul, Köln, Dr Otto Schmidt Verlag.
- (1999). *Der maßvolle Gesetzesvollzug im Steuerrecht*, Lohmar [u.a.], Eul.
- Hofmann-Riem, W. (1972). *Steuermittlung und Bankgeheimnis*, StuW .
- (1990). *Reform des allgemeinen Verwaltungsrechts als Aufgabe — Ansätze am Beispiel des Umweltschutzes*, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck).
- Huck, W. (2016). *Das System des rechtlichen Gehörs im europäisch geprägten Verwaltungsverfahren*, EuZW 2016, 132/ Danwitz *σε* Dausen, EU-Wirtschaftsrecht, 37 ErgL 2015, B. II Rn 23.
- (2016). *Das System des rechtlichen Gehörs im europäisch geprägten Verwaltungsverfahren*, EuZW 2016.
- Hufen, F. /Siegel, T. (2018). *Fehler im Verwaltungsverfahren*, 6. Auf. Baden Baden, Nomos.
- Hughes, G.(1968). *Rules, Policy and Decision Making*, *σε* The Yale Law Journal 77
- Ipsen, J. (2001). *Allgemeines Verwaltungsrecht*.
- Isaac, G. (1968). *La procedure administrative non contentieuse*, Paris
- Isensee, J. (1973). *Umverteilung durch Sozialversicherungsbeiträge*, Berlin, Duncker&Humblot.
- (1976). *Die typisierende Verwaltung, Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts*, Berlin, Duncker&Humblot.
- (1977). *Steuerstaat als Staatsform“* in R Stodter and W Thieme (eds), *Festschrift für Hans Ipsen* (Tübingen, Mohr, 1977) 409.
- (1981). *Grundrechte und Demokratie*. *Der Staat* 20 1981.
- (1996). *Kooperatives Verwaltungshandeln im Besteuerungsverfahren*, 1996, *σε*λ. 19-23*επ*, Helsper/Koch/Scholz, AO, §88, Rz.5.

--- (2001). Subsidiaritätsprinzip und Verfassungsrecht, Eine Studie über das Regulativ des Verhältnisses von Staat und Gesellschaft. (Schriften zum Öffentlichen Recht; SÖR 80), Berlin, Duncker & Humblot GmbH.

Jarass, H.D. (2016). Charta der Grundrechte der EU: unter Einbeziehung der vom EuGH entwickelten Grundrechte, der Grundrechtsregelungen der Verträge und der EMRK : Kommentar 3. München, C.H. Beck.

Jellinek, G. (1963). System der subjektiven öffentliche Rechte, Darmstadt, Wiss. Buchges.

Jellinek, W. (1931). Verwaltungsrecht, 3 Aufl., Berlin, Springer.

Kadelbach, K. (2018). Verfassungskrise in der Europäischen Union, Nomos, Baden Baden, § 26 Rn.76.

Kahl, W. (2012). Lücken und Ineffektivitäten im Europäischen Verfahrensverbund am Beispiel des Rechts auf Anhörung, DVBl 2012.

Kallerhoff/Mayen (2018) in: Stelkens/Bonk/Sachs (Hrsg.), VwVfG, 9. Aufl.

Kaltenborn, M. (2007). Streitvermeidung und Streitbeilegung im Verwaltungsrecht, Nomos, Baden Baden.

Kant, I. (1971). Kritik der Reinen Vernunft, Reclam, Leipzig.

Kapsali, V. (2015). Les droits des administrés dans la procédure administrative non contentieuse. Étude comparée des droits français et grec, L.G.D.J., collection Bibliothèque de droit public, tome 291, 2015 (XVI + 630 σ.)

Kaufmann, A. (1997). Rechtsphilosophie: Eine Einführung in das rechtsphilosophische Denken, München, C.H.Beck.

Kaufmann, M. (2002). Untersuchungsgrundsatz und Verwaltungsgerichtsbarkeit.

Kelsen, H. (1934). Reine Rechtslehre, Tübingen; Wien, Mohr Siebeck, Verlag Österreich.

Kirchhof, P. (1973). Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Frankfurt am Main, Athenaeum Verl.

--- (1983). Die Steuerung des Verwaltungshandelns durch Haushaltsrecht und Haushaltskontrolle, NVwZ .

--- (1992). Der allgemeine Gleichheitssatz, HStR, V, §124, Rz.265

Kirschel, U. (2004). Folgen von Begründungsfehlern. Verwaltungsprozeß, Zivilprozeß, Verwaltungsverfahren.

Kitch, E. W. (1984). "The new law-and-economics: A research review : Cento G. Veljanovski, Oxford: Centre for Socio-Legal Studies, 1982. International Review of Law and Economics, Elsevier, vol. 4(2).

Klein, F. (2018). Abgabenordnung: AO, C.H.BECK, München, 14.Aufl. 2018

Klein, F./Gersch, E.-M./Jäger, M./Ratke, B./Ratschow, E./Rusken, R./Werth, F. (2016, 2018). Abgabenordnung: einschließlich Steuerstrafrecht München, C.H.Beck.

Knack / Henneke, (2019). Verwaltungsverfahrensgesetz: VwVfG, Carl Heymanns Verlag, 11. Aufl. 2019

Knauff, M. (2011). Europäisches Soft Law als Gegenstand des Vorabentscheidungsverfahrens, EuR, 2011.

Knippel, W. (1987). Rechtsfolgen fehlerhafter Anhörung im Verwaltungsverfahren, Bergisch Gladbach, Köln.

Kobor, H. (2009). Kooperative Amtsermittlung im Verwaltungsrecht, Baden Baden, Nomos Verlag.

Koch, H.J. (1973). Philosophische Rundschau,Review: Neuere Schriften zur Rechtsphilosophie und Rechtstheorie, Mohr Siebeck.

--- (1979). Unbestimmte Rechtsbegriffe und Ermessensermächtigungen im Verwaltungsrecht, Frankfurt am Main: Alfred Metzner Verlag.

--- (1982). Elemente einer juristischen Begründungslehre, Die normtheoretische Basis der Abwägung, München, Beck.

--- (1990). Zur Methodenlehre des Rechtspositivismus, σε Dreier, R. Rechtspositivismus und Wertbezug des Rechts: Vorträge der Tagung der Deutschen Sektion der Internationalen Vereinigung für Rechts- und ... Und Sozialphilosophie - Beihefte, Band 37), Auflage: 1 (1. Januar 1990), Franz Steiner Verlag.

König, C. (1959). Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs im Verwaltungsbehördlichen Verfahren, DVBl.

Kopp, F. (1971). Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahrenrecht, München, Beck.

--- (1977). Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahrenrecht, Beck München.

--- (1981). Verfassungsrecht und Verwaltungsverfahrenrecht, München.

Kopp / Ramsauer, (2019). Verwaltungsverfahrensgesetz: VwVfG, C.H.BECK München, 20. Aufl. 2019.

Kopp/Schenke, (2019). Verwaltungsgerichtsordnung, C.H.BECK, München, 25. Auflage 2019.

- Krasney, E. (1986). Zur Anhörungspflicht im Verwaltungsverfahren, NVwZ
- (1978). Zum Grundwert des rechtlichen Gehörs im Sozialgesetzbuch, ZSR .
- Kruse, H.W. (1991). Lehrbuch des Steuerrechts: Allgemeiner Teil, München, C.H. Beck.
- (2004). Über das Ermessen im Verwaltungs- und Steuerrecht, σε Liber Amicorum H.-U. Erichsen, Köln, Heymann Verlag.
- Kugelman, D. (2001). Die informatorische Rechtsstellung des Bürgers: Grundlagen und verwaltungsrechtliche Grundstrukturen individueller Rechte auf Zugang zu Informationen der Verwaltung, Auflage: 1, Mohr Siebeck.
- Kunig, Ph.Rublack, S. (1990). Aushandeln durch Entscheiden? Jura.
- Kutschera, Fr.V. (1973). Einführung in die Logik der Normen, Werte und Entscheidungen, Freiburg/München
- Lambrecht, C. (1989). Normative Bindung und Sachverhaltserfassung, DStJG 12.
- Langenbach, P. (2017). Der Anhörungseffekt, Verfahrensfairness und Rechtsbefolgung im allgemeinen Verwaltungsverfahren, Tübingen, Mohr Siebeck.
- Larenz, K. (1983). Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6η εκδ., Berlin.
- (1999). Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Springer, 377.
- Larenz, K./Canaris, C.-W. (1995). Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., Springer, Berlin.
- Laubinger, H.-W. (1982). Grundrechtsschutz durch Gestaltung des Verwaltungsverfahrens, VerwArch 73.
- (1984). Zur Erforderlichkeit der Anhörung des Antragstellers vor Ablehnung seines Antrages durch die Verwaltungsbehörde, Verwaltungsarchive.
- (2003). Der Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts, σε Rechtsfragen der modernen öffentlich - rechtlichen Theorie, FS für Prof. Dr. Dr. J.Hyun, Seoul.
- Lautmann, R. (1971). Wert und Norm, 2.Aufl., Opladen.
- Lazaratos, P. (1990). Rechtliche Auswirkungen der Verwaltungsautomation auf das Verwaltungsverfahren, Berlin, Duncker und Humblot.
- Lehner, M. (2016). Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016.
- Leisner, W. (1971). Effizienz als Rechtsprinzip, Tübingen, Mohr Siebeck.

Lind, E. (1995). Verfahrensgerechtigkeit und Akzeptanz rechtlicher Autorität, σε: Verfahrensgerechtigkeit: rechtspsychologische Beiträge für die Jurisprudenz, Bierbrauer/Günter/Gottwald.

Lind, E. A. /Kanfer, R./ Earley, P. C. (1990). Voice, control, and procedural justice: Instrumental and noninstrumental concerns in fairness judgments. *Journal of Personality and Social Psychology*, 59, 952-959.

Lind, E. Allan/Kulik, Carol T. (2009). Hear Me Out: Voice and Justice, in: Greenberg, Jerald/Edwards, MarissaS.(Hrsg.), *Voice and Silence in Organizations*, Bingley 2009.

Löcher, J. (2005). Die Anhörung im Sozialverwaltungsverfahren, Diss. Uni Würzburg.

Lock, T. Oops! we did it again-das Gutachten des EuGH zum EMRK-Beitritt der EU, www.verfassungsblog.de

Lohmann, H.H. (1975). Die Praktikabilität des Gesetzesvollzuges als Auslegungstopos im Verwaltungsrecht, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck).

Luhmann, N. (1993). Legitimation durch Verfahren, Lucius & Lucius.

Mader, O. (2006). Verteidigungsrechte im europäischen Gemeinschaftsverwaltungsverfahren, Nomos.

Mandelartz, H. (1983). Anhörung, Absehen von der Anhörung, Nachholen der unterbliebenen Anhörung, Zur Relativierung eines Verfahrensrechts, DVBl

Martens, J. (1980). Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Arbeitskreis für Steuerrecht, Köln, C. B. Mohr (Paul Siebeck).

Martini, M. (2017). Wenn Maschinen entscheiden ... – vollautomatisierte Verwaltungsverfahren und der Persönlichkeitsschutz, NVwZ 10/2017.

Martini, M. (2018)/Nink, D. (2018).Subsumtionsautomates ante portas?, DVBl

Matscher, F. (1990). Der Gerichts begriff der EMRK, in: Prütting, Hans (Hrsg.): Festschrift für Gottfried Baumgärtel, Köln, 1990, S. 363–380.

Maurer, H./ Waldhoff, C. (2017). Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. Aufl C.H. Beck.

McNollgast, (1990). Positive and Normative Models of Procedural Rights: An interactive Approach to Administrative Procedures, *Journal of Law, Economics & Organization*.

Meinzenbach, N. (2004). Die Steueranmeldung, Berlin, Dr.Kovac.

Meyer, H. (2003). Der Verwaltungsakt in der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, σε Festgabe 50 Jahre Bundesverwaltungsgericht, Carl Heymanns Verlag KG.

Michelsen, N. (1984). Das rechtliche Gehör im Verwaltungsverfahren der Europäischen Gemeinschaften, Lange DVBl.

Möllenbeck, C. (2010). Das Verhältnis der EG Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, Lang, F.a.M.

Morley, M. (2002). How to Manage Your Global Reputation: A Guide to the Dynamics of International Public Relation, Palgrave Macmillan UK.

Müller-Franken, S. (2004). Maßvolles Verwalten. Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht, Mohr Siebeck Tübingen.

Müller-Graff, P.–Chr. (2012). Das “Soft Law” der europäischen Organisationen, EuR 1/2012.

Mutius, A.V. (1982). Grundrechtsschutz contra Verwaltungseffizienz im Verwaltungsverfahren? NJW .

Nehl, H.P. (2002). Europäisches Verwaltungsverfahren und Gemeinschaftsverfassung.

Nettesheim, M. (1994). Auslegung und Fortbildung des nationalen Rechts im Lichte des Gemeinschaftsrechts, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck).

--- (2006). Normenhierarchien im EU-Recht, EuR 2006.

Newmark, F. (1970). Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen, J.C.B. Mohr.

Niemeyer, H. (1976). Die Anhörung Beteiligter nach I § 34 SGB in der LAH, SdL .

Niese, W. (1950). Doppelfunktionelle Prozeßhandlungen, ein Beitrag zur allgemeinen Prozeßrechten.

Nietzsche, F.W. Nachlass, Herbst 1887, KSA 12: 7[60].

Nissen, W. (1997). Amtshaftung der Finanzverwaltung, Heidelberg Verlag.

Nöhmer, S. (2013). Das Recht auf Anhörung im europäischen Verwaltungsverfahren, Mohr Siebeck, Tübingen.

North, S.D.C. (1988). Theorie des institutionellen Wandels, Tübingen.

Nozick, R. (1974). Anarchy, State and Utopia, Oxford .

- Ossenbühl, F. (1981). Kernenergie im Spiegel des Verfassungsrechts, DÖV.
- (1982). Die Bewertung technischer Risiken bei der Rechtsetzung, DÖV.
- (1995). Abwägung im Verfassungsrecht, DVBl.
- (1996). Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, HStR III .
- Osterloch, L. (1992). Gesetzesbindung und Typisierungsräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Baden Baden, Nomos.
- Peczenik, A. (1971). Principles of Law, σε Rechtstheorie 2:17-35.
- Penidis, N. (2011). Die verfassungsrechtliche Dimension von §28, VwVfG, Diss. Uni. Heidelberg.
- Pestalozza, C. (1977). Der Untersuchungsgrundsatz, σε FS για R. Stuttgart/München/Hannover, Boorberg Verlag.
- Pitschas, R. (1996). Verwaltungsverantwortung und Verwaltungsverfahren. Strukturprobleme, Funktionsbedingungen und Entwicklungsperspektiven eines konsensualen Verwaltungsrechts, München, C.H.Beck.
- Plog/Tepperwien. (2010). Der Erörterungstermin im Verwaltungsverfahren, NdsVBl. 2010.
- Popper, K. (1987). Das Elend des Historismus, Tübingen, Mohr Siebeck.
- Posner, E. (2002). Law and Social Norms, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press.
- Posner, R.A. (1979). Utilitarianism, Economics, and Legal Theory, The Journal of Legal Studies.
- (1981). A Reply to Some Recent Criticisms of the Efficiency Theory of the Common Law, Hofstra Law Review: Vol. 9: Iss. 3, Article 2.
- (1992). Economic Analysis of Law, Boston, Little, Brown and Company; 4th Ed edition.
- Puhl, T. (1991). Besteuerungsverfahren und Verfassung, DStR.
- Quabeck, C. (2010). Dienende Funktion des Verwaltungsverfahrens und Prozeduralisierung, Mohr Siebeck.
- Radbruch, G. (1910). Einführung in die Rechtswissenschaft, 1. Aufl., Leipzig .
- Raupach, A. (2006). Steuern im Sozialstaat, DSjG.
- Rawls J. (1971). A Theory of Justice, Cambridge, Massachusetts, Harvard University Press.

- Raz, J. (1972). Legal Principles and the Limits of Law, σε The Yale Law Journal 81.
- Remmert, B. (1995). Verfassungs- und verwaltungsrechtsgeschichtliche Grundlagen des Übermaßverbots, Heidelberg, Müller.
- Ritschl, H. (1925). Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung: reine Theorie der Staatswirtschaft und allgemeine Steuerlehre, Bonn; Leipzig, Schroeder.
- Ritter, E.H. (1979). Der kooperative Staat, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck)
- Rossen-Stadtfeld σε GVwR II, §29, R.n. 22: “Die Anhörung nach §28 VwVfG sei Ausprägung des grundrechtsgestützten Prinzips der Verfahrensfairness.”
- Rossen-Stadtfeld, H. (2012). Beteiligung, Partizipation und Öffentlichkeit in: W. Hoffmann -Riem/E. Schmidt-Aßmann/A. Voßkuhle, § 29 σε GVwR II, 2. Auflage 2012.
- Rüßmann, H. (2003). Möglichkeit und Grenzen der Gesetzesbindung, σε Elemente einer juristischen Begründungslehre, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden Baden.
- Schencke, W.R. (1977). Der rechtswidrige Verwaltungsvetrag nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz, JuS.
- (1986). Der verfahrensfehlerhafte Verwaltungsakt gemäß § 46 VwVfG, DÖV 39.
- Schick, W. (1967). Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht, München.
- (1992). Die Verfahren des Steuerrechts, StuW.
- Schillinger, H.I. (2003). Mediation im Verwaltungsrecht, Tübingen Univ. Diss.
- Schlink, B. (1976). Abwägung im Verfassungsrecht, Auflage: 1. Duncker & Humblot.
- Schmidt, R. (1990). Öffentliches Wirtschaftsrecht, Allgemeiner Teil.
- Schmidt, W. (1969). Gesetzesvollziehung durch Rechtsetzung, Bad Homburg. v.d.H.
- Schmidt-Aßmann, E. (1973). Verwaltungsverfahren, HStR, III, §70, Rz.25.
- (1979). Die Grundgedanken des Verwaltungsverfahrens und das neue Verwaltungsverfahrenrecht, Jura.
- (1982). Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee und System: insbesondere zur Bedeutung von Rechtsform und Verfahren im Verwaltungsrecht [Vortrag 10. Mai 1982], Heidelberg, Mueller.
- (1984). Die Position der Bürger als Beteiligte im Entscheidungsverfahren gestaltender Verwaltung, σε Lerche/Schmitt-Gläser/Schmidt-Aßmann, Heidelberg .
- (1994). Die Verwaltung 27, 137(148ff).

--- (2010). Das Allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee. Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung, Berlin, Heidelberg, Springer.

Schmitt, C. (1931). Der Hüter der Verfassung, Berlin, Dunker & Humboldt.

Schmitt-Gläser, W. (1973). Partizipation an Verwaltungsentscheidungen, VVDStRL 31.

Schneider-Danwitz, Norbert (Hrsg.) Gesamtkommentar Sozialversicherung, Bd. 4: SGB X, Wiesbaden, Loseblatt Stand September 2001 zit: Bearbeiter in: GesKomm-SGB X.

Schoch, F. (1983). Heilung unterbliebener Anhörung im Verwaltungsverfahren durch Widerspruchsverfahren? NVwZ 1983.

--- (1992). Der Verfahrensgedanke im allgemeinen Verwaltungsrecht, DV 25.

--- (2006). Das rechtliche Gehör Beteiligter im Verwaltungsverfahren, (§28 VwVfG), JURA 28.

Scholz, R. (1999). Steuerstaat und Rechtsstaat, σε FS für W. Leisner, Berlin.

Schromek, K.-D. (1989). Die Mitwirkungspflichten der am Verwaltungsverfahren Beteiligten- eine Grenze des Untersuchungsgrundsatzes, Lang, Frankfurt a/M, Bern.

Schulze-Fielitz, H. (1994). Verwaltungsrechtsdogmatik als Prozeß der Ungleichzeitigkeit, DV Bd. 27.

Schwarze, J. (1980). Administrative Leistungsfähigkeit als verwaltungsrechtliches Problem, DÖV.

--- (2005). Europäisches Verwaltungsrecht, Entstehung und Entwicklung im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft, Nomos; Auflage: 2

--- (2011). Soft Law im Recht der Europäischen Union, EuR 1/2011

Scott, J. (2011). In Legal Limbo: Post-Legislative Guidance as a Challenge for Europe- an Administrative Law, CMLRev 48.

Seer, R. (1996). Verständigungen im Steuerverfahren, Köln, Dr Otto Schmidt.

--- (2003). Reform des Veranlagungsverfahrens, σε StuW 2003.

--- (2007). Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStjG 2007.

--- (2008). Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, σε Widmann, Steuervollzug im Rechtsstaat, DStjG, Bd. 31 .

--- (2015). Modernisierung des Besteuerungsverfahrens - Gedanken zum Referentenentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *StuW* 4/2015.

Senden, L. (2004). *Soft Law in European Community Law*, Hart Publishing, Oxford/Portland Oregon.

Shapiro, D. L./Brett, J. M. (1993). Comparing three processes underlying judgments of procedural justice: A field study of mediation and arbitration. *Journal of Personality and Social Psychology*, 65, 1167-1177.

--- (2005). What is the role of control in organizational justice? In: J. Greenberg & J. A. Colquitt (Eds), *Handbook of organizational justice* (pp. 155–178).

Shuman, S.I. (1971). Justification of Judicial Decisions, σε *Essays in Honor of Hans Kelsen*, *The California Law Review* 59 .

Sieckmann, M.L.(1993). *Homo oeconomicus*, Institute of SocioEconomics, 10.

Siegel, T. (2009). *Entscheidungsfindung im Verwaltungsverbund*, Tübingen, Mohr Siebeck.

Simonius, A. (1952). Über Bedeutung, Herkunft und Wandlung der Grundsätze des Privatrechts, σε *Zeitschrift für Schweizerisches , Recht*, N.F. 71.

SIPE (J. Iliopoulos-Strangas/J.-Fr.Flauss). (2012). *Das Soft Law der europäischen Organisationen = The soft law of European organisations = La soft law des organisations européennes*, Nomos – Stämp i – Ant. Sakkoulas.

Söhn, H. (1973). Steuerrechtliche Folgenbeseitigung durch Erstattung – zugleich ein Beitrag zum Steuerschuldverhältnis, *Münchener Universitätschriften*, Band 26.

--- (1980). *Der neue Bankerlass*, NJW.

Sodan / Ziekow. (2018). *Verwaltungsgerichtsordnung: VwGO*, Nomos Baden Baden, 5. Aufl. 2018.

Spilker, B. (2015). *Behördliche Amtsermittlung*, Mohr Siebeck, Tübingen.

Stassinopoulos, M. (1976). *Le Droit de la defense devant les autorites administratives*, Paris.

Stefan, O. (2013). *Soft Law in Court. Competition Law, State Aid and the Court of Justice of the European Union*, Kluwer, Alphen an den Rijn.

Stein, E./Frank, G. (2001). *Staatsrecht*, 17 Auflage, Tübingen.

Stelkens, P./Bonk, H.S. (2008). *Verwaltungsverfahrensgesetz*, C.H.Beck, München, Beck.

Stelkens, P. /Bonk, H.S. /Sachs, (2018). *Verwaltungsverfahrensgesetz*, C.Beck München, 9.Aufl. 2018.

Stelkens, U. (2004). Europäische Rechtsakte als “Fundgruben” für allgemeine Grundsätze des deutschen Verwaltungsverfahrenrechts, ZEuS.

Stern, K./Tettinger, P. (2006). *Europäische Grundrechtecharta*, Kölner Gemeinschafts-Kommentar, Verlag, Köln, Rn. 30, Karl Heymanns.

Stern, K. (1964). *Ermessen und unzulässige Ermessensausübung: eine Analyse der subjektiven und objektiven Elemente*, Berlin, Duncker & Humblot.

--- (2001). *Die Grundrechte und ihre Schranken*, σε P.Badura/H.Dreier, FS 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, Klärung und Fortbildung des Verfassungsrechts, Tübingen, Mohr Siebeck.

Stern, K./Tettinger, P. (2007). Inhalt und Bedeutung des europäischen Rechts auf eine gute Verwaltung, EuR 2007 Heft 1, 0057.

Stettner, R. (1983). *Grundfrage einer Kompetenzlehre*, Berlin.

Streck, M. (1993). Die “tatsächliche” Verständigung in der Praxis, StuW.

Strohbusch, A. (2013). Akzeptanz durch Verfahren? Möglichkeiten zur Erhöhung der Akzeptanz von Verwaltungsentscheidungen im Verwaltungsverfahren, DVP 64.

Sydow, G. (2004). *Verwaltungskooperation in der Europäischen Union*, Tu bingen: Mohr.

Thibaut J./ Walker, L. (1975). *Procedural Justice: A Psychological Analysis* New York: Erlbaum.

Thiel, J. (1986). *Steuerliche Betriebsprüfung im Rechtsstaat*, StuW.

Tiedelmann, P. (1996). *Der Vergleichsvertrag im kommunalen Abgabenrecht*, DÖV

Tiller, E. H./Spiller, P. T. (1999). Strategic Instruments: Legal Structure and Political Games in Administrative Law. *Journal of Law, Economics, and Organization*, Vol. 15, No. 2, pp. 349-377. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=832224>.

Tipke, K. (1967). *Betriebsprüfung - unzulässiger Eingriff in die “Unverletzlichkeit” der Wohnung (Art. 13 GG)?* DStR

--- (1975). *Das Steuerrecht in der Rechtsordnung*, JZ, 1975Birk.

--- (1985). *Steuerrecht- Ein systematischer Grundriss*, 11 Aufl, Köln, Otto Verlag.

--- (1993). *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. III (StRO III), Köln.

- (1995). Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Bd.III, Köln, O.Schmidt.
- (2000). Besteuerungsmoral und Steuermoral, Wiesbaden 2000.
- (2012). Besteuerungsmoral und Steuermoral, σε: Nordrhein-Westfälische Akademie der Wissenschaften, Vorträge G366, Wiesbaden .
- Tipke, K./Lang, J. (2005). Steuerrecht, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Tipke, K./Kruse (2019). Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 18. Aufl., Otto Schmidt.
- Trechsel, S. (2006). Human Rights in Criminal Proceedings, Oxford.
- Tribe, L.H. (1972). Policy Science: Analysis or Ideology? σε: 2 Philosophy & Public Affairs.
- (1980). The Puzzling Persistence of Process-Based Constitutional Theories, σε The Yale Law Journal 89.
- Tsakyrakis, S. (2009). Proportionality: An assault on Human Rights? ICON 2009.
- Tyler, T.R./Blader, S.L (2000). Cooperation in Groups. Procedural Justice, Social Identity and Behavioral Engagement, Philadelphia, PA : Psychology Press, c2000.
- Tyler, T. R./ Rasinski, K./ Spodick, N. (1985). The influence of voice on satisfaction with leaders: Exploring the meaning of process control. Journal of Personality and Social Psychology, 48,72-81.
- Uerpman, R. (1999), Das öffentliche Interesse. Seine Bedeutung als Tatbestandsmerkmal und als dogmatischer Begriff, Tübingen.
- Ule, C.-H. /Laubinger, Carl Heymanns Verlag, VwVfR, 4. Aufl. 1995.
- Ule, C.-H./Becker, F. (1964). Verwaltungsverfahren im Rechtsstaat, Grote.
- Van den Bos, Kees/van Prooijen, Jan-Willem, Referent Cognitions Theory: The Role of Closeness of Reference Points in the Psychology of Voice, Journal of Personality and Social Psychology.
- Vetter, S. (2004). Mediation und Vorverfahren, Berlin, Dunckel & Humblot.
- Viniol, C. (1975). Dienst nach Vorschrift als vorschriftswidriger Dienst, Tübingen, Univ., Diss., 1975
- Vogel, K. (1977). Die Besonderheit des Steuerrechts, DStZ/A 1977.
- (1986). Der Staat, 25.
- (1988). Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht, in FS für G. Döllerer, Düsseldorf .

- (2004). Der Finanz-und Steuerstaat, HStR, I., 3. Auflage 2004.
- Voßkuhle, A. (1990). Der Wandel von Verwaltungsrecht und Verwaltungsprozessrecht in der Informationsgesellschaft, σε Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann, Verwaltungsrecht in der Informationsgesellschaft, Baden-Baden, Nomos.
- (1996). Duldung rechtswidrigen Verwaltungshandelns? Zu den Grenzen des Opportunitätsprinzips. Die Verwaltung 29, 1996.
- Wahl, R. (1983). Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag. VVDStRL 41.
- Weber, S. (1992). Die Mitwirkungspflichten nach der Abgabenordnung und die Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Sachaufklärung, Diss. Univ. Münster.
- Weber-Grellet, H. (1991). Demokratisch-rechtsstaatliche Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht, DStR.
- (2001). Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln, Schmidt, Otto (1646).
- Weides, P. (1984). Die Anhörung der Beteiligten im Verwaltungsverfahren, JA 1984.
- Weinberger, C. / Weinberger, O. (1979). Logik, Semantik, Hermeneutik, München.
- Weiß, C.H. (2005). Die Verwaltung.
- Wellens, K. C. / Borchardt, G. M. (1989). Soft Law in European Community law, ELRev 14.
- Wendel, M. (2014). Mehr Offenheit wagen, www.verfassungsblog.de
- Weyreuther, F. (1996). Effizienz als Rechtsprinzip, Möglichkeiten und Grenzen des ökonomischen Analyse des Rechts, DÖV.
- Witte, K. (2011). Das Recht auf rechtliches Gehör im Modernisierten Zollkodex, Mendel Verlag GmbH & Co.
- Wittkopp, S. (1999). Sachverhaltsermittlung im Gemeinschaftsverwaltungsrecht, Kovac Hamburg.
- Woerner, L. (1982). Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur, DStjG 5.
- Wolff, H.J. (1955). Rechtsgrundsätze und verfassungsgestaltende Grundentscheidungen als Rechtsquellen, σε O. Bachof, M.Drath, O.Gönnenwein, E. Walz, σε FS W.Jellinek.
- Wolff, H.J. /Bachof, O./ Rolf, S. (1994). Verwaltungsrecht. Unbekannter Einband.

Wolff, H.-A. (2007). Die dienende Funktion der Verfahrensrechte - Eine dogmatische Figur mit Aussagekraft und Entwicklungspotential, σε Pitschas, R., "Wege gelebter Verfassung in Recht und Politik,, FS Scholz, Duncker & Humblot, Berlin.

Wright, C.H.V. (1963). The Logic of Preference, Edinburgh .

--- (1963). The Variety of Goodness, London.

Wünsch-König, A. (2014). Abgabenordnung Kommentar, 3. Auflage, Rn.22.

Würtenberger, T. (1991). Akzeptanz durch Verwaltungsverfahren, Neue Juristische Wochenschrift (NJW): 257–263.

Ziekow, J. (2013). Frühe Öffentlichkeitsbeteiligung. Der Beginn einer neuen Verwaltungskultur, NVwZ 3.

Zippelius, R. (1981). Legitimation im demokratischen Verfassungsstaat, ARSP Beih.Nr.15