



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

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

Π.Μ.Σ.: ΔΗΜΟΣΙΟ ΔΙΚΑΙΟ- ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ
ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2019-2020

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
του/της Αλεξάνδρας Θ. Αλεξανδρίδη
A.M.: 7340011219001

Αποκλίσεις της φορολογικής δικονομίας από τις ρυθμίσεις του
Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας

Επιβλέποντες:

- α) Επίκουρος Καθηγητής κ. Α. Τσουρουφλής
- β) Καθηγήτρια κα. Π. Παπαρρηγοπούλου
- γ) Καθηγητής κ. Κ. Γιαννακόπουλος

Αθήνα, Νοέμβριος 2020

Copyright © *Αλεξάνδρα Αλεξανδρίδη*, 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.

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τους καθηγητές μου και πρωτίστως τον επιβλέποντα μου καθηγητή, κ. Ανδρέα Τσουρουφλή, που μου εμπιστεύτηκε το ουσιώδες θέμα της παρούσας εργασίας, για τη καθοδήγησή του σε κάθε στάδιο του εγχειρήματος και για τις γνώσεις που μας έδωσε κατά τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος και καθόρισαν τη κατανόησή μου στο Φορολογικό δίκαιο.

Περιεχόμενα

Εισαγωγή/ προλεγόμενα.....	7
Η φύση των φορολογικών διαφορών	9
Ζητήματα Γενικής Διαδικασίας.....	12
Α. Καθ' ύλην αρμοδιότητα	12
Η συνάφεια	14
Β. Οι διάδικοι στη φορολογική δίκη	15
i. Η εκπροσώπηση του Δημοσίου στη φορολογική δίκη.....	15
ii. Διενέργεια διαδικαστικών πράξεων και παράσταση κατά τη συζήτηση	16
iii. Δικαστικοί πληρεξούσιοι	17
Γ. Επιδόσεις.....	18
Ορισμός δικασίμου.....	19
Το παράβολο	20
Η απόδειξη.....	24
Η προσφυγή επί φορολογικών και τελωνειακών εν γένει διαφορών	27
Δικαίωμα προσφυγής	29
Προθεσμία	32
Το ανασταλτικό αποτέλεσμα.....	33
Η εξουσία του αποφασίζοντος δικαστηρίου επί της προσφυγής στις φορολογικές διαφορές	35
Έφεση.....	38
Δικαίωμα προς άσκησης έφεσης	40
Η προσωρινή δικαστική προστασία	41
Συμπεράσματα.....	46
Βιβλιογραφία- Αρθρογραφία.....	48

Συντομογραφίες

ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
βλ.	Βλέπε
βλ. αν.	Βλέπε Ανωτέρω
ΔΕΔ	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
ΔΕφΑθ	Διοικητικό Εφετείο Αθηνών
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
εδ.	εδάφιο
ΕΔΔΑ	Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΕΔΚΑ	«Επιθεώρηση Δικαίου Κοινωνικής Ασφάλισεως» (περιοδικό)
επ.	επόμενα
ΕΣ	Ελεγκτικό Συνέδριο
ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών της 4.11.1950 (ν.δ. 53/1967)
ΕφημΔΔ	«Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου» (περιοδικό)
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΔΔιαδ	Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)
ΚΔΔικ	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999)
ΚΕΔΕ	Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ΝΔ 356/1974)
ΚΠολΔ	Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας
ΚΦΔικ	Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας (ν.4125/1960)
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ν.	νόμος
ν.δ.	νομοθετικό διάταγμα
ΝΠΔΔ	νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου
Ν.Σ.Κ.	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Ολ.	Ολομέλεια
ό.π.	όπως παραπάνω

π.δ.	προεδρικό διάταγμα
περ.	περίπτωση
Σ	Σύνταγμα
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
σκ.	σκέψη
τ.δ.δ.	τακτικά διοικητικά δικαστήρια
ΤρΔΠρωτ	Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο
Υποσ	υποσημείωση
ΦΕΚ	Φύλλο της Κυβερνήσεως

Εισαγωγή/ προλεγόμενα

Το Συμβούλιο της Επικρατείας εμφανίστηκε αρχικά ως θεσμός στην Ελλάδα το 1835, ενώ τα πρώτα διοικητικά δικαστήρια το 1838. Τα τελευταία, όταν εμφανίστηκαν είχαν αμιγώς φορολογική αρμοδιότητα σε πρώτο και δεύτερο βαθμό¹. Το αντικείμενο τους, οι φορολογικές διαφορές, αποτέλεσε το πρώτο αντικείμενο συστηματοποιημένης ρύθμισης στη διοικητική δικαιοσύνη λόγω κοινωνικής απαίτησης. Η ίδρυση φορολογικών δικαστηρίων και η κωδικοποίηση της δικονομίας τους ήταν ο μοχλός προκειμένου να αναπτυχθεί η φορολογική συνείδηση του διοικουμένου² και να ισχυροποιηθεί η σχέση φορολογούμενου και φορολογικής διοίκησης.

Κατ' επιταγή του Συντάγματος 1844 τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία προβλέπονταν από το διάταγμα του 1838, καταργήθηκαν και με ειδικούς νόμους ιδρύθηκαν αρμόδιες διοικητικές επιτροπές με το αυτό έργο. Οι τελευταίες διοικητικές επιτροπές με τη σειρά τους αντικαταστάθηκαν από ειδικά διοικητικά δικαστήρια³, τα οποία, ωστόσο, χαρακτηρίζονταν από έλλειψη ομοιομορφίας και ανυπαρξία επαρκών εγγυήσεων⁴.

Τομή στην οργάνωση της διοικητικής δικαιοσύνης αποτέλεσε το άρθρο 86 του Συντάγματος 1952, το οποίο προέβλεπε την ίδρυση τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (τδδ). Τα πρώτα τακτικά διοικητικά δικαστήρια που ιδρύθηκαν είχαν αρμοδιότητα φορολογικές διαφορές και ονομάστηκαν «τακτικά φορολογικά δικαστήρια» προκειμένου να δηλωθεί ότι αποτελούσαν

¹ Η ρύθμιση προβλέπονταν στο διάταγμα της 9.7.1838

² Βλ. Η σημασία της ιδρύσεως και λειτουργίας των φορολογικών δικαστηρίων, Φορολογική Δικαιοσύνη, Νοέμβριος 1962, 1,2, Αντώνιος Ταβουλάρης «Είναι αληθές ότι αι αρχαί της ισότητος εν τη κατανομή των φορολογικών βαρών, του πανδήμου του φόρου και της κατανομής των δημοσίων βαρών, περιέχονται μεν εις τας διατάξεις των μέχρι σήμερα ισχυσάντων συνταγματικών κειμένων, πλην όμως από της ιδρύσεως και μόνον των Φορολογικών Δικαστηρίων, δύναται να λεχθή ότι θα προστατεύεται αποτελεσματικώς ο φορολογούμενος, έναντι των σφαλμάτων και των αυθαιρεσιών των φορολογικών οργάνων, ενώ συγχρόνως θα καθίσταται δυνατόν να δημιουργηθεί η κατάλληλος ατμόσφαιρα, δια την ανάπτυξιν φορολογικής συνειδήσεως και την βελτίωσιν των όρων και συνθηκών, υπό τας οποίας συντελείται η εφαρμογή των φορολογικών νόμων».

³ Κατ' επιταγή του α. 101 παρ. 1 του Συντάγματος του 1864

⁴ Βλ. Μιχ. Δ. Στασινόπουλος, Δίκαιον των Διοικητικών Διαφορών, έκδοση 4^η (ανατύπωση), Αθήνα, 1980 σελ.100 «Χαρακτηριστικά γνωρίσματα της περιόδου ταυτης της διοικητικής δικαιοσύνης εν Ελλάδι είναι : 1) η έλλειψις ομοιομορφίας και ενότητος εν τη απονομη αυτής, λόγω της διαφόρου συνθέσεως, οργανώσεως κλπ. των πολλαπλών τούτων διοικητικών δικαστηρίων, και 2) η έλλειψις επαρκών εγγυήσεων δια την ορθήν παρά τούτων απονομήν της διοικητικής δικαιοσύνης»

τα προβλεπόμενα από το Σύνταγμα τακτικά δικαστήρια, τα οποία ωστόσο είχαν ως έργο την επίλυση μόνο φορολογικών υποθέσεων και βαθμηδόν θα επεκτείνονταν και στις λοιπές διοικητικές διαφορές ουσίας⁵. Η εν λόγω επέκταση υλοποιήθηκε με πρόβλεψη του Συντάγματος του 1975, σύμφωνα με το οποίο, ορίζονταν η μεταφορά της αρμοδιότητας όλων των διοικητικών διαφορών ουσίας στα τδδ.

Είναι κομβικής σημασίας ότι μέχρι το Σύνταγμα του 1975, τα όργανα της δικαστικής εξουσίας αντιμετωπίζονταν ως κατηγορία *suí generis* οργάνων ανάμεσα στην δικαστική και την εκτελεστική εξουσία⁶. Η διοικητική δικαιοσύνη, δηλαδή, δεν υπάγονταν ανέκαθεν στη δικαστική εξουσία. Το Σύνταγμα του 1975 υπάγει για πρώτη φορά ρητά τη διοικητική δικαιοσύνη στη δικαστική εξουσία⁷ και ορίζει ότι η διοικητική δικαιοσύνη απονέμεται από το Συμβούλιο της Επικρατείας, τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια⁸ και το Ελεγκτικό Συνέδριο (ΕΣ). Παρά το ότι δεν προβλέπεται ρητώς η αρμοδιότητα των ανωτέρω, συνάγεται εμμέσως⁹ ότι κατ' αρχήν οι διοικητικές διαφορές ουσίας δικάζονται από τα τδδ. Ομοίως, με αντιπαραβολή των άρθρων 95 παρ. 1 και 3 του Συντάγματος του 1975, προκύπτει ότι οι ακυρωτικές διαφορές δικάζονται από το ΣτΕ¹⁰. Ακολούθως, σημειώνεται ότι κατ' αρχήν το ΣτΕ και τα τδδ δικάζουν εφαρμόζοντας διαφορετικό δικονομικό σύστημα. Οι δύο βασικότερες δικονομικές κωδικοποιήσεις στη διοικητική δικαιοσύνη είναι το προεδρικό διάταγμα 18/1989, το οποίο υιοθετείται από το ΣτΕ και ο κώδικας διοικητικής δικονομίας, ο οποίος εφαρμόζεται από τα τδδ.

Ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔικ) είναι ένα νομοθέτημα το οποίο ψηφίστηκε με το ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α' 97/17-05-1999) και εφαρμόζεται τις τελευταίες δύο δεκαετίες. Η πρόσφατη κωδικοποίηση του συνέβαλε στην ενοποίηση των διάσπαρτων και πολυπληθών δικονομικών ρυθμίσεων που ίσχυαν επί των διοικητικών διαφορών με το προηγούμενο καθεστώς¹¹. Ειδικότερα, ο ΚΔΔικ υιοθέτησε τις ρυθμίσεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (ν. 4125/1960), του π.δ. 371/1978 και άλλων δικονομικών διατάξεων ειδικών νόμων, και

⁵ Μιχ. Δ. Στασινόπουλος, *όπ.π.*, σελ.114

⁶ Π. Λαζαράτος, *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο*, Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα - Κομοτηνή, 2015 σελ.5

⁷ Η ρύθμιση κατά άρθρο 93§1 του Συντάγματος 1975 όριζε ότι «Τὰ δικαστήρια διακρίνονται εἰς διοικητικά πολιτικά καὶ ποινικά, ὀργανοῦνται δὲ δι' ἐιδικῶν νόμων.»

⁸ Το άρθρο 94§1 του Σ προέβλεπε ότι «Ἡ ἐκδίκασις τῶν διοικητικῶν διαφορῶν οὐσίας ἀνήκει εἰς τὰ ὑφιστάμενα τακτικά διοικητικά δικαστήρια»

⁹ Εφόσον προσεγγιστεί η διάταξη με ιστορική ερμηνεία- συστηματική ερμηνεία

¹⁰ Π. Λαζαράτος, *όπ.π.*, σελ.12

¹¹ Τσαμπάση, ΕΔΚΑ 2006.321

αποτελέσει τη δικονομία που εφαρμόζεται έκτοτε στο σύνολο των διοικητικών διαφορών ουσίας από τα διοικητικά δικαστήρια¹².

Μέχρι την ψήφιση του ΚΔΔικ, η ανάγκη να ρυθμιστούν κατά προτεραιότητα τα ζητήματα που αφορούσαν τις φορολογικές διαφορές, είχε ως αποτέλεσμα οι φορολογικές διαφορές να ακολουθούν δρόμο αποκλίνοντα από τις λοιπές διοικητικές διαφορές πλήρους δικαιοδοσίας. Όπως προελέχθη άνωθεν, ο έλληνας νομοθέτης είχε προβλέψει δικονομία και δικαιοδοτικά όργανα εξειδικευμένα για τις φορολογικές διαφορές. Με τη ψήφιση του ΚΔΔικ, δόθηκε τέλος στην ειδική δικονομία που αφορούσε μόνο την εκδίκαση φορολογικών διαφορών και αντίστοιχα στα εξειδικευμένα για τις διαφορές αυτές δικαστήρια. Οι φορολογικές διαφορές εντάχθηκαν στο ενιαίο δικονομικό σύστημα, διατηρώντας, ωστόσο, ορισμένες από τις πρότερες κατηγορημένες ρυθμίσεις του ΚΦΔικ, τις οποίες είχε υιοθετήσει ο ΚΔΔικ ως εξαιρέσεις από τις γενικές ρυθμίσεις που αφορούσαν τις λοιπές διοικητικές διαφορές ουσίας. Όπως καταγράφει η εισηγητική έκθεση του ν.2717/1999, τις αποκλίσεις αυτές δικαιολογεί η ιδιαίτερη φύση των φορολογικών διαφορών, η οποία απαιτεί ταχύτητα στην εκδίκαση τους¹³.

Είναι ουσιώδες να τονιστεί, επομένως, ότι εντός του ενιαίου για το σύνολο των διοικητικών διαφορών ουσίας ΚΔΔικ, υπάρχει πλέγμα διατάξεων που αποκλίνει από τις γενικές ρυθμίσεις και αφορά συγκεκριμένο αντικείμενο, ήτοι τις φορολογικές διαφορές. Οι επίμαχες διατάξεις κατά βάση έχουν μεταφερθεί αυτούσιες από τον ΚΦΔικ. Το πλήθος και η ποιότητα των εν λόγω διατάξεων ήταν η αιτία ώστε μερίδα της θεωρίας να κάνει λόγο για ύπαρξη φορολογικής δικονομίας εντός του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Η φύση των φορολογικών διαφορών

Ως φορολογικές διαφορές υπό στενή έννοια ορίζονται οι διοικητικές διαφορές που προκύπτουν από την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων της φορολογικής αρχής με τις οποίες καταλογίζονται φόροι, πρόστιμα ή συναφή δικαιώματα καθώς και από την αμφισβήτηση αντικειμένων τα οποία, ως εκ της φύσης τους, συνάπτονται αναγκαία προς την φορολογική

¹² Σ. Λεκέας, Τακτικά Διοικητικά Δικαστήρια, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2008, σελ. 91

¹³ Όπως προβλέπεται στην Εισηγητική έκθεση του Ν.2717/1999, «Ως αρχή από την Επιτροπή τέθηκε η ενοποίηση των συγγενών δικονομικών ρυθμίσεων και η αποφυγή, κατά το δυνατόν, των εξαιρέσεων κατά τις ρυθμίσεις αυτές, εκτός από τις περιπτώσεις που η ιδιοτυπία του προς ρύθμιση θέματος επέβαλλε την ανάγκη διαφορετικής από τον κανόνα αντιμετώπισής του»

υποχρέωση¹⁴. Είναι ουσιώδες να τονιστεί ότι οι φορολογικές διαφορές ιστορικά αποτελούν τις πρώτες διοικητικές διαφορές ουσίας. Κρίσιμη είναι, ωστόσο, η διάκριση μεταξύ των φορολογικών διαφορών ουσίας και ακυρωτικών, διότι ανάλογα με το είδος της διαφοράς καλείται προς εφαρμογή διαφορετική κωδικοποιημένη δικονομία, ήτοι ο ΚΔΔικ ή το π.δ. 18/1989. Περαιτέρω, το κάθε είδος διαφοράς δύναται να βρει δικαστική προστασία μέσω της άσκησης των αντίστοιχων ενδίκων μέσων και βοηθημάτων στα δικαστήρια που προβλέπονται σχετικώς.

Στόχος της παρούσας εργασίας είναι να μελετηθούν οι ρυθμίσεις του ΚΔΔικ που αφορούν τις φορολογικές διαφορές. Υπό το πρίσμα αυτό, είναι αναγκαίο να παρουσιαστούν τα κριτήρια σύμφωνα με τα οποία μια φορολογική διαφορά χαρακτηρίζεται ως διοικητική διαφορά ουσίας, προκειμένου να διακριθούν από τις ακυρωτικές φορολογικές διαφορές για τις οποίες εφαρμόζεται το π.δ. 18/1989.

Νομοθετικός ορισμός της έννοιας της φορολογικής διαφοράς δεν υπάρχει, ωστόσο μπορεί να βρεθεί σχετικός ορισμός στο προϊσχύσαν δίκαιο¹⁵. Σύμφωνα με αυτό, φορολογική διαφορά ουσίας προκύπτει από την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων της φορολογικής αρχής, με τις οποίες επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση ή και από την αμφισβήτηση αντικειμένων τα οποία από τη φύση τους συνάπτονται αναγκαία προς τη φορολογική υποχρέωση. Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 1 του προϊσχύσαντος ΚΦΔικ¹⁶, οι φορολογικές διαφορές ουσίας υπάγονται στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων.¹⁷

Ασφαλές κριτήριο για να καταταχθεί μια φορολογική διαφορά στις διοικητικές διαφορές ουσίας έχει σχηματιστεί κατά πάγια νομολογία του Ακυρωτικού μας Δικαστηρίου, <<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 φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή. Δεν υπόκεινται, αντιθέτως, σε

¹⁴ Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, έκδοση 5η, Σάκκουλας, Αθήνα - Θεσσαλονίκη, 2014, σελ. 765

¹⁵ Βλ. άρθρο 1 § 1 του Ν. 505/1976, άρθρο 1 ΠΔ 331/1985, άρθρο 73 του ίδιου νομοθετήματος και άρθρο 8 § 4 του ΝΔ 4486/1965.

¹⁶ Σύμφωνα με το άρθρο 1 ΚΦΔικ ορίζεται ότι «Στη δικαιοδοσία των τακτικών και διοικητικών υπάγονται οι διαφορές που αναφέρονται: α) κατά τον καταλογισμό των φόρων, δασμών, τελών και συναφών δικαιωμάτων του Δημοσίου ως και των προστίμων και λοιπών χρηματικών κυρώσεων, β) κατά την επιβολή, με διοικητικές πράξεις, κάθε είδους κυρώσεων για παράβαση των διατάξεων της φορολογικής γενικά νομοθεσίας (στην οποία περιλαμβάνεται και η νομοθεσία για τα τελωνεία, τα μονοπάγια, τον καπνό, το οινόπνευμα και κάθε άλλη συναφής), ακόμη και αν οι κυρώσεις αυτές επιβάλλονται αυτοτελώς ή άσχετα με υποχρέωση καταβολής φόρου, δασμού, τέλους ή άλλου δικαιώματος του Δημοσίου»

¹⁷ Σημειώνεται ότι, ο ΚΔΔικ δεν παραπέμπει ευθέως σε άλλα νομοθετήματα ωστόσο για τα κενά που καταλείπει εφαρμόζεται κατά τα λοιπά ο καταργηθείς ΚΦΔικ. Βλ. και μεταβατική διάταξη 285 του ΚΔΔικ και άρθρο 5 παρ. 19 του ν. 2753/1999 σύμφωνα με το οποίο «όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρονται διατάξεις του Ν. 4125/1960 (ΦΕΚ 202 Α') εφαρμόζονται οι αντίστοιχες διατάξεις του Ν.2717/1999 και σε περίπτωση που δεν υπάρχουν τέτοιες αντίστοιχες διατάξεις στο νόμο αυτόν, εξακολουθούν να εφαρμόζονται τα κείμενα των διατάξεων Ν.4125/1960»

προσφυγή ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων οι διοικητικές πράξεις οι σχετιζόμενες με την καθ' όλου εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, μη συνδεδεμένες, όμως προς συγκεκριμένο φορολογικό βάρος, ατομικώς καθ' υποκείμενο και αντικείμενο προσδιοριζόμενο». Κατά συνέπεια, υπαγόμενες στις διατάξεις του ΚΔΔικ δεν είναι οι φορολογικές διαφορές οι οποίες δεν συνδέονται αμέσως προς συγκεκριμένο φορολογικό βάρος, ατομικώς καθ' υποκείμενο και αντικείμενο προσδιορισμένο. Κατ' αποτέλεσμα, όπως προελέχθη, οι ακυρωτικές φορολογικές διαφορές δεν αποτελούν αντικείμενο εξέτασης της παρούσας εργασίας¹⁸.

Σύμφωνα με τη νομοθετική επιλογή¹⁹, στην αρμοδιότητα των τδδ υπάγονται παράλληλα με τις φορολογικές διαφορές και οι τελωνειακές εν γένει διαφορές. Στις τελωνειακές εν γένει διαφορές η νομολογία εντάσσει τη δημοτική φορολογία, ανεξαρτήτως αν αφορά φόρο, ανταποδοτικό τέλος ή οικονομικό βάρος με χαρακτήρα ανταλλακτικό ή αποζημιωτικό²⁰. Η ένταξη της δημοτικής φορολογίας ενδιαφέρει με την σκέψη ότι διευρύνει το αντικείμενο των υπό εξέταση διατάξεων του ΚΔΔικ.

Αναφορικά με τη δομή της εργασίας, στο πρώτο σκέλος της παρούσας, επιχειρείται η μελέτη των γενικών δικονομικών διατάξεων του ΚΔΔικ, οι οποίες εισάγουν αποκλίνουσα ρύθμιση για τις φορολογικές διαφορές. Εν συνεχεία, το δεύτερο σκέλος αφιερώνεται στη διερεύνηση εκείνων των διατάξεων του ΚΔΔικ, οι οποίες αφορούν τα ένδικα μέσα και βοηθήματα. Ειδικότερα, οι διατάξεις οι οποίες θα αναλυθούν είναι οι κάτωθι: α. 6 (Καθ' ύλην αρμοδιότητα), α. 25 (εκπροσώπηση Ελληνικού Δημοσίου στη φορολογική δίκη), α.27 (υποχρέωση παράστασης στην δίκη και υποχρέωση διενέργειας διαδικαστικών πράξεων με πληρεξούσιο δικηγόρο) , α.29 και 30 (δικαστικοί πληρεξούσιοι δημοσίου και άλλων ΝΠΔΔ), α.49 (επιδόσεις), α. 64 (ενεργητική νομιμοποίηση), α. 66 και 67 (προθεσμίες), α. 69, 205Α και 209Α (το ανασταλτικό αποτέλεσμα της προσφυγής), α. 71 (απαράδεκτη άσκηση αγωγής επί φορολογικών διαφορών), α. 79 (εξουσία δικαστηρίου σε περίπτωση προσφυγής), α. 92 (εκκλητές αποφάσεις), α.93 (δικαίωμα άσκησης έφεσης), α. 122(συνάφεια των πράξεων), α. 127 (ορισμός δικασίμου), α. 159 (διαταγή

¹⁸ Σχετικές νομολογιακές αποφάσεις επί ακυρωτικών φορολογικών διαφορών, ΣτΕ 834/2010 Ολ., 2062/1968 Ολ., 2613-16/2009, 368/2007, 1625/2001, 236/1998, 93/2020, 1802,3829,4603/2012

¹⁹ Βλ. άρθρο 6 ΚΔΔικ

²⁰ Χαρακτηριστική είναι η απόφαση ΣτΕ 761/2014 κατά την οποία κρίθηκε ότι «Επειδή, η προεκτεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 περιπτ. β' του ΚΔΔ, αναφερόμενη σε φορολογικές διαφορές "εν γένει" και σκοπούσα στην ταχύτερη εκκαθάριση αυτών, καταλαμβάνει και υποθέσεις περί επιβολής δημοτικών τελών και συναφών προστίμων, όπως η υπό κρίση, τις οποίες ο νομοθέτης έχει χαρακτηρίσει ως φορολογικές διαφορές (βλ. το ν. 505/1978, Α' 353, "περί υπαγωγής εις τα τακτικά Φορολογικά Δικαστήρια των φορολογικών διαφορών δήμων και κοινοτήτων [...]” και, ειδικότερα, το άρθρο 1 παρ. 1 αυτού), τούτο δε ανεξαρτήτως του κατά πόσο το τέλος το οποίο αφορούν συνιστά φόρο, ανταποδοτικό τέλος ή οικονομικό βάρος με χαρακτήρα ανταλλάγματος ή αποζημίωσης. Το αυτό ισχύει και ως προς τις διατάξεις των άρθρων 126 παρ. 1 και 277 παρ. 3 του ΚΔΔ, όπως αντικαταστάθηκαν αντίστοιχα με τα άρθρα 27 και 45 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (βλ. κατωτέρω, σκέψεις 9 και 17, σχετικά με τα προδικαστικά ερωτήματα υπ' αριθμ. 2 και 3), οι οποίες επίσης αναφέρονται σε «φορολογικές [...] εν γένει διαφορές»»

πραγματογνωμοσύνης), α. 171 (αποδεικτική δύναμη των εγγράφων), α. 202 (προϋποθέσεις αναστολής), α. 203 (προδικασία), α. 204 (κύρια διαδικασία), α. 277 (παράβολα), α. 285(διατάξεις του προϊσχύσαντος καθεστώτος που εξακολουθούν να ισχύουν βάσει μεταβατικής διάταξης).

Ζητήματα Γενικής Διαδικασίας

A. Καθ' ύλην αρμοδιότητα

Στο άρθρο 6 παρ. 1²¹ και 6 εδ. α'²² του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ρυθμίζεται η καθ' ύλην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων αναφορικά με τις διοικητικές διαφορές ουσίας σε πρώτο και δεύτερο βαθμό. Στη παράγραφο 2 του αυτού άρθρου, ωστόσο, εισάγεται εξαίρεση από τον γενικό κανόνα. Σύμφωνα με τη παρ. 2, οι ρητώς αναφερόμενες σε αυτή κατηγορίες διοικητικών διαφορών ουσίας δεν εκδικάζονται στο πρώτο βαθμό από το τριμελές πρωτοδικείο όπως ορίζει ο κανόνας της πρώτης παραγράφου. Μία από τις εν λόγω κατηγορίες είναι οι φορολογικές και οι τελωνειακές εν γένει διαφορές. Ειδικότερα, στη παράγραφο 2 ορίζεται η περίπτωση γ' κατά την οποία «*Η εκδίκαση: β) των φορολογικών και τελωνειακών εν γένει διαφορών, των οποίων το αντικείμενο δεν υπερβαίνει τις εξήντα χιλιάδες (60.000) ευρώ, ανήκει σε πρώτο βαθμό στο μονομελές πρωτοδικείο. Εάν το αντικείμενο υπερβαίνει το ποσό των εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ και μέχρι του ποσού των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, ανήκει σε πρώτο βαθμό στο τριμελές πρωτοδικείο. Εάν το αντικείμενο υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, ανήκει σε πρώτο και τελευταίο βαθμό στο τριμελές εφετείο.*». Περαιτέρω, η παράγραφος 6 του αυτού άρθρου στο εδάφιο β' προβλέπει σχετικά με τον δεύτερο βαθμό δικαιοδοσίας ότι «*Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις που η πρωτόδικη απόφαση εκδίδεται από το μονομελές πρωτοδικείο, η εκδίκαση της διαφοράς σε δεύτερο βαθμό ανήκει στο μονομελές εφετείο*»

Η νομοθετική επιλογή να ακολουθούν τον γενικό κανόνα της καθ' ύλην αρμοδιότητας μόνο οι φορολογικές διαφορές, οι οποίες έχουν αντικείμενο που υπερβαίνει τις 60.000 ευρώ και μέχρι του ποσού των 150.000 ευρώ και οι υπόλοιπες φορολογικές διαφορές να υπάγονται σε διαφορετικούς κατ' εξαίρεση κανόνες, έγινε με γνώμονα να επιτευχθεί μεγαλύτερη ταχύτητα στην

²¹ Σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.1, «*Η, σε πρώτο βαθμό, εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας ανήκει στο τριμελές πρωτοδικείο*»

²² Σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 6 εδ. α', «*Η σε δεύτερο βαθμό εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας ανήκει στο τριμελές εφετείο*»

εκδίκαση των φορολογικών διαφορών στο σύνολο τους. Ειδικότερα με το νόμο 3900/2010 επιχειρήθηκε μια ολική ανακατανομή της καθ' ύλην αρμοδιότητας μεταξύ των δυο δικαιοδοσιών των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, σκοπός της ανακατανομής ήταν *να ενισχυθεί η έγκαιρη και αποτελεσματική δικαστική προστασία, κατά συνεκτίμηση της ανάγκης για την ταχύτερη εκκαθάριση των φορολογικών και τελωνειακών εν γένει υποθέσεων.*

Με αυτήν την στόχευση, ο νόμος 3900/2010 θέσπισε μέτρα, τα οποία συνιστούσαν τολμηρές δικονομικές τομές, με εισαγωγή νέων άγνωστων μέχρι το χρονικό εκείνο σημείο στο διοικητικό δίκαιο, θεσμών. Ειδικότερα πρότεινε α) *να υπαχθεί η εκδίκαση των φορολογικών και τελωνειακών εν γένει διαφορών των οποίων το αντικείμενο²³ του κύριου φόρου, δασμού, τέλους ή προστίμου υπερβαίνει τις 150.000 στο Διοικητικό Εφετείο σε πρώτο και τελευταίο βαθμό²⁴ β) να χωρήσει νέα κατανομή της αρμοδιότητας των υποθέσεων μεταξύ τριμελούς και μονομελούς διοικητικού πρωτοδικείου, γ) να υπαχθεί η εκδίκαση μιας κατηγορίας υποθέσεων, οι οποίες, λόγω της φύσης τους, αξιώνουν ταχύτατη εκδίκαση στους προέδρους πρωτοδικών των διοικητικών πρωτοδικείων των οποίων η απόφαση είναι ανέκκλητη²⁵ δ) να λειτουργήσουν μονομελή διοικητικά εφετεία για τις εφέσεις κατά των αποφάσεων των μονομελών διοικητικών πρωτοδικείων²⁶.*

Με τα παραπάνω μέτρα άμεσης απόδοσης αναμορφώθηκε το οργανωτικό και λειτουργικό πλαίσιο των διοικητικών δικαστηρίων. Για πρώτη φορά στην ελληνική έννομη τάξη εμφανίστηκαν θεσμοί όπως το Μονομελές Διοικητικό Εφετείο και ενισχύθηκαν ήδη υπάρχοντες

²³ Σημειώνεται ότι κατά την απόφαση ΣτΕ 1285/2008 «για τον προσδιορισμό του αντικειμένου της φορολογικής διαφοράς και ως εκ τούτου του καθορισμού του καθ' ύλην αρμόδιου δικαστηρίου, λαμβάνεται υπ' όψιν κάθε ένα πρόστιμο του ΚΒΣ ξεχωριστά και όχι το σύνολο των επιβληθέντων ποσών»

²⁴ Κατά τη νομολογία (ΣτΕ 4922/2014), είναι αμφίβολο αν, δε περίπτωση εσφαλμένης εκδίκασης εκ μέρους του διοικητικού εφετείου αντί του διοικητικού πρωτοδικείου, μπορεί να τύχει εφαρμογής η θεραπευτική διάταξη του άρθρου 12 παρ. 4 του ΚΔΔικ περί μείζονος σύνθεσης που μέχρι σήμερα τύγχανε εφαρμογής μεταξύ μονομελούς και τριμελούς πρωτοδικείου.

²⁵ Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.3900/2010 αναφορικά με το άρθρο 13 «Οι διαφορές αυτές αφορούν: 1. την αναστολή της λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης και την αφαίρεση πινακίδων και αδειών κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων λόγω φορολογικών παραβάσεων, κατά το άρθρο 13 του ν. 2523/1997, 2. τη λήψη μέτρων προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου λόγω φοροδιαφυγής, κατά το άρθρο 14 του ίδιου νόμου και το άρθρο 153 του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα (ν. 2960/2001), 3. την προσωρινή παύση λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης λόγω φορολογικών παραβάσεων ή λόγω οφειλής προς το Δημόσιο, την άρνηση χορήγησης πιστοποιητικού ενημερότητας και θεωρήσεως βιβλίων και στοιχείων, που μεταφέρθηκαν στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια ως διαφορές ουσίας με το άρθρο 51 του ν. 3659/2008. Για την εκδίκαση των διαφορών αυτών εξακολουθεί να εφαρμόζεται η ταχεία διαδικασία της παραγράφου 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997. Κατά τα λοιπά ζητήματα, οι παραπάνω διαφορές διέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα, όπως κάθε φορά ισχύουν, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις ειδικές διατάξεις.»

²⁶ Η εν λόγω ρύθμιση επιβάλλονταν από την αύξηση του αριθμού των εισαγομένων υποθέσεων στα μονομελή διοικητικά πρωτοδικεία, η οποία διαφορετικά θα επιβάρυνε υπέρμετρα την αρμοδιότητα του τριμελούς διοικητικού εφετείου και με ποσοστό υποθέσεων ήσσονος σημασίας.

όπως η εκδίκαση αποφάσεων από Προέδρους Πρωτοδικείων των Διοικητικών δικαστηρίων. Είναι φανερό ότι η αναμόρφωση του δικονομικού καθεστώτος έδωσε έμφαση στους μονομελείς σχηματισμούς κατά παράκαμψη της αρχής της συλλογικότητας που διέπει την απονομή της δικαιοσύνης. Η επιλογή να εκδικάζονται από έναν μόνο διοικητικό δικαστή η πλειονότητα των διοικητικών φορολογικών διαφορών επιβάλλονταν λόγω της μέχρι τότε υπερφόρτωσης των διοικητικών δικαστηρίων. Η ανάγκη για ταχύτερη απονομή δικαιοσύνης, ωστόσο, σύμφωνα με μερίδα της θεωρίας, δεν δικαιολογεί άνευ ετέρου την επικράτηση των μονομελών δικαστικών συνθέσεων στην εκδίκαση της πλειονότητας των φορολογικών διαφορών. Η άποψη αυτή αμφισβητείται²⁷ με το επιχείρημα ότι δίνεται λύση στο πρόβλημα της βραδείας απονομής δικαιοσύνης.

Όπως επισημαίνει ο Χρυσανθάκης²⁸, η εκδίκαση από έναν διοικητικό δικαστή συνεπάγεται μια έκπτωση από τη δικαστική αμεροληψία και αντικειμενικότητα, καθώς και από την ποιότητα της δικαστικής κρίσης, ελλείπει του στοιχείου αμοιβαίου ελέγχου και αλληλεπίδρασης περισσότερων μελών του δικαστηρίου για την έκδοση της τελικής απόφασης. Ειδικά δε, όσον αφορά στην εκδίκαση ενδίκων μέσων, δε φαίνεται να είναι ενδεδειγμένη, διότι ως εκ της φύσεως τους και της δυσκολίας των εγυριόμενων ζητημάτων, τα ένδικα μέσα επιβάλλουν την εξέτασή τους από πολυπρόσωπο δικαστικό σχηματισμό. Περαιτέρω, αρνητικά έχει κριθεί από μερίδα της θεωρίας και ο ανέκκλητος χαρακτήρας των αποφάσεων των Προέδρων Πρωτοδικείων των Διοικητικών δικαστηρίων, όπως προβλέπεται στο άρθρο 6 παρ. 2 περ. δ'. Όπως τονίζει ο Φινοκαλιώτης²⁹, η μη δυνατότητα άσκησης έφεσης θέτει ζητήματα συνταγματικότητας ως προς την αποτελεσματική δικαστική προστασία των φορολογουμένων, δεδομένου ότι από τις σχετικές πράξεις επέρχεται περιορισμός της συνταγματικής αρχής της οικονομικής ελευθερίας, στην οποία περιλαμβάνεται και η άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας.

Η συνάφεια

Σύμφωνα με το άρθρο 122 του ΚΔΔικ, κοινό ένδικο βοήθημα μπορεί να ασκηθεί από τον ίδιο διάδικο για συναφείς πράξεις, παραλείψεις ή υλικές ενέργειες. Δεν απαιτείται κοινή καθ' ύλην αρμοδιότητα διότι λόγω της συνάφειας καθίσταται αρμόδιο, με τον τρόπο αυτό, το δικαστήριο για

²⁷ Ι. Γ. Μαθιουδάκης, Η ποιοτική απονομή της Ελληνικής Διοικητικής Δικαιοσύνης –Υπό το φως της πρόσφατης αναμόρφωσής της, ΕφημΔΔ 3/2011, σελ.454

²⁸ Χ. Χρυσανθάκης, Οι νέες ρυθμίσεις για τη διοικητική δίκη: Ο ν. 3900/2010. Μια «ανοιχτή» επιστολή προς την Πολιτεία, ΘΠΔΔ, 12/2010, σελ.1324

²⁹ Κ. Φινοκαλιώτης, ό.π., σελ.758

το σύνολο των πράξεων. Ο ορισμός της συναφείας δίνεται στη παρ. 2 του αυτού άρθρου, σύμφωνα με την οποία, *συναφείς είναι οι πράξεις και οι παραλείψεις: α) όταν στηρίζονται στην ίδια νομική και στην ίδια κατά τα ουσιώδη στοιχεία πραγματική βάση ή β) όταν η νομιμότητα της μιας ασκεί επιρροή στη νομιμότητα της άλλης*. Προϋπόθεση της εφαρμογής της διάταξης είναι η άσκηση ενός κοινού ένδικου βοηθήματος. Σημειώνεται ότι η διάταξη δεν εφαρμόζεται επί ενδίκων μέσων.

Σύμφωνα με την επίμαχη ρύθμιση, προκειμένου να πληρούνται οι προϋποθέσεις δεν απαιτείται ταυτότητα νομικής και πραγματικής αιτίας αλλά αρκεί η απλή επιρροή της μίας πράξεως στην άλλη. Αναφορικά με τις φορολογικές διαφορές είναι κρίσιμο να αναφερθεί ότι, μέχρι τη νέα ρύθμιση του άρθρου 26 του ν. 3900/2010 ίσχυε η αρχή της αυτοτέλειας των οικονομικών χρήσεων³⁰. Κατ' επιταγή της αρχής, προκειμένου να θεωρηθούν συναφείς οι φορολογικές πράξεις που αναφέρονταν σε διαφορετική διαχειριστική περίοδο απαιτούνταν αιτιολογία³¹ επειδή κατ' αρχήν δεν μπορούσαν να θεωρηθούν συναφείς. Η νέα διάταξη του άρθρου 122 παρ. 2³² ορίζει ότι *στις φορολογικές διαφορές, η συνάφεια δεν αίρεται εκ μόνου του λόγου ότι οι πράξεις αναφέρονται σε διαφορετικά έτη*. Η σημασία της τροποποίησης έγκειται στο ότι επιτράπηκε να συμπροσβάλλονται, και κατ' επέκταση να συνεκδικάζονται, με το ίδιο δικόγραφο πράξεις που αν και ήταν συναφείς κατ' αντικείμενο εμποδίζονταν λόγω του χρόνου έκδοσής τους³³.

B. Οι διάδικοι στη φορολογική δίκη

ι. Η εκπροσώπηση του Δημοσίου στη φορολογική δίκη

³⁰ Π. Λαζαράτος, όπ.π, σελ. 348

³¹ Έτσι οι ΣτΕ 4115/1988, 691/1991, 3031/1997, 1951/1999, 689/1991

³² Ως ισχύει μετά τη τροποποίηση του από το α. 26 ν.3900/2010

³³ Η Αιτιολογική έκθεση του ν. 3900/2010 αναφορικά με το άρθρο 26 επισημαίνει *«κρίνεται σκόπιμο να διευρυνθεί η έννοια της συναφείας ώστε, ως προς την πραγματική βάση, να μην απαιτείται η πλήρης ταυτότητα των πραγματικών περιστατικών, αλλά να αρκεί η ομοιότητα αυτών κατά τα ουσιώδη στοιχεία τους. Ειδικώς στις φορολογικές διαφορές, όπου η ουσιαστικού δικαίου αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων θα οδηγήσει χωρίς λόγο σε απόκλιση από τα ως άνω, κρίθηκε επιβεβλημένη η προτεινόμενη ρύθμιση που επιτρέπει την από κοινού εκδίκαση περισσότερων φορολογικών υποθέσεων για τις οποίες συντρέχουν οι όροι της συναφείας, κατά τα προαναφερόμενα, ακόμη και αν αυτές ανάγονται σε περισσότερα έτη.»*

Η ικανότητα για δικαστική παράσταση συνίσταται στη δυνατότητα εκείνου που έχει ικανότητα διαδίκου να επιχειρεί κάθε διαδικαστική πράξη στο δικό του όνομα³⁴. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα η ικανότητα αυτή αναγνωρίζεται στα φυσικά πρόσωπα που τα εκπροσωπούν. Σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 1 ΚΔΔικ, στη δίκη ουσίας του ΚΔΔικ «*το Δημόσιο εκπροσωπείται από τον Υπουργό Οικονομικών*». Στο εδάφιο β' του αυτού άρθρου εισάγεται εξαίρεση ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές εν γένει διαφορές. Ειδικότερα, *το Δημόσιο εκπροσωπείται κατά την εκδίκαση των φορολογικών εν γένει διαφορών, από την αρχή που εξέδωσε τη σχετική πράξη ή που παρά το νόμο παρέλειψε την έκδοσή της*. Σημειώνεται ότι ειδικά στη περίπτωση όπου η πράξη ή παράλειψη έχει ενσωματωθεί σε μεταγενέστερη πράξη ή παράλειψη του Δημοσίου ή άλλου ΝΠΔΔ, θα νομιμοποιείται παθητικώς και το νομικό πρόσωπο, διοικητικό όργανο του οποίου εξέδωσε ή παρέλειψε να εκδώσει την πράξη που ενσωματώθηκε.

ii. Διενέργεια διαδικαστικών πράξεων και παράσταση κατά τη συζήτηση

Στο άρθρο 27 ΚΔΔικ εισάγεται γενικός κανόνας υποχρεωτικής παράστασης στο δικαστήριο με δικηγόρο. Τόσο τα νομικά όσο και τα φυσικά πρόσωπα κατ' αρχήν απαγορεύεται να διενεργούν μόνα τους ή με τους νόμιμους αντιπροσώπους τους, διαδικαστικές πράξεις και να παρίστανται στο δικαστήριο χωρίς δικηγόρο. Οι δικηγόροι είναι τα μόνα πρόσωπα που έχουν δικολογική ικανότητα (*jus postulandi*) διότι ακριβώς είναι τα μόνα πρόσωπα που έχουν αποδεδειγμένα τις απαραίτητες εκείνες γνώσεις προκειμένου να διεξάγεται ομαλά η διαδικασία στο δικαστήριο. Σύμφωνα με τον κανόνα, *στις διοικητικές διαφορές ουσίας οι διάδικοι, οι νόμιμοι αντιπρόσωποι και οι εκπρόσωποί τους διενεργούν τις διαδικαστικές πράξεις και παρίστανται κατά τη συζήτηση με δικαστικούς πληρεξουσίους*.

Εξαίρεση από τον κανόνα προβλέπεται για τους ιδιώτες διαδίκους, τους νόμιμους αντιπροσώπους τους και τους εκπροσώπους τους, οι οποίοι μπορούν να διενεργούν διαδικαστικές πράξεις και να παρίστανται κατά τη συζήτηση χωρίς δικαστικό πληρεξούσιο σε δύο τρεις περιπτώσεις ρητώς αναφερόμενες στο άρθρο 27 παρ. 2 ΚΔΔικ. Η πρώτη περίπτωση από τις ανωτέρω αφορά τις φορολογικές διαφορές. Συγκεκριμένα, εισάγεται εξαίρεση κατά την εκδίκαση φορολογικών εν γένει διαφορών που αφορούν κύριο και πρόσθετο φόρο, όταν ο κύριος φόρος εν υπερβαίνει το ποσό των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ.

Στην παράγραφο 3, το άρθρο εισάγει ακόμα μια ρύθμιση αποκλίνουσα για τη δίκη με φορολογικό αντικείμενο. *Κατά την εκδίκαση των φορολογικών εν γένει διαφορών, οι εκπρόσωποι*

³⁴ Κ. Φινοκαλιώτης, *όπ.π.*, σελ. 774

του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου μπορούν να διενεργούν διαδικαστικές πράξεις και χωρίς δικαστικό πληρεξούσιο. Προϋπόθεση εφαρμογής της ως άνω ρύθμισης είναι το αντικείμενο της φορολογικής διαφοράς που εισάγεται προς επίλυση να μην υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Το ανώτατο όριο τέθηκε προκειμένου το ΝΣΚ να αναλαμβάνει την εκπροσώπηση μόνο εκείνων των υποθέσεων με μεγάλους καταλογισμούς. Είναι ευνόητο ότι οι διοικητικοί υπάλληλοι των Δ.Ο.Υ και Τελωνείων αδυνατούν να αντικρούσουν μόνοι τους τους λόγους των προσφυγών που σχετίζονται με σύνθετα ζητήματα διοικητικού, συνταγματικού και κοινοτικού δικαίου.³⁵

iii. Δικαστικοί πληρεξούσιοι

Αναφορικά με τους δικαστικούς πληρεξούσιους του Δημοσίου και των λοιπών ΝΠΔΔ στις διοικητικές διαφορές ουσίας εφαρμόζονται οι διατάξεις που ισχύουν και κατά τις δίκες που ρυθμίζει ο ΚΔΔικ³⁶. Το άρθρο 2 του ν. 3086/2002³⁷ περί Οργανισμού του ΝΣΚ ορίζει ότι τα μέλη του κύριου προσωπικού του ΝΣΚ έχουν την απαιτούμενη εκ του νόμου πληρεξουσιότητα για παράσταση και εκπροσώπηση του Δημοσίου ενώπιον όλων των Δικαστηρίων. Εξαιρετική ρύθμιση εισάγεται για τις φορολογικές διαφορές με αντικείμενο έως 150.000 ευρώ. Η παράγραφος 2 του άρθρου 29 ΚΔΔικ προβλέπει «εκτός από τους δικαστικούς πληρεξουσίους της προηγούμενης παραγράφου, οι εκπρόσωποι του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου μπορούν να διορίζουν ως δικαστικούς πληρεξουσίους και υπαλλήλους των υπηρεσιών τους, με πράξη, στην οποία και καθορίζεται η έκταση της εξουσίας τους». Ο διορισμός των υπαλλήλων

³⁵ Η ρύθμιση αυτή επιβάλλεται διότι σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου 3900/2010 αναφορικά με το άρθρο 15, «η υπεράσπιση του Δημοσίου στις φορολογικές και τελωνειακές δίκες γίνεται, κατά κύριο λόγο, από διοικητικούς υπαλλήλους των Δ.Ο.Υ. και Τελωνείων, παρά το γεγονός ότι, συνήθως, απέναντι τους βρίσκονται δικηγόροι εξειδικευμένοι σε φορολογικά και τελωνειακά ζητήματα. Έτσι, λόγω και του μικρού αριθμού των μελών του ΝΣΚ, που εκ των πραγμάτων αδυνατούν να καλύψουν τον πράγματι μεγάλο αριθμό του συνόλου των φορολογικών και τελωνειακών διαφορών, το Δημόσιο στηρίζει την υπεράσπιση του, σε σοβαρότατες δίκες με μεγάλους καταλογισμούς, σε διοικητικούς υπαλλήλους που, σε πολλές περιπτώσεις, αδυνατούν να αντικρούσουν τους λόγους των προσφυγών, με τις οποίες τίθενται σύνθετα θέματα κοινοτικού ή διοικητικού ή συνταγματικού δικαίου. Πέραν τούτου, οι εφέσεις, που ασκούνται από τους διοικητικούς υπαλλήλους, είναι σε πολλές περιπτώσεις αόριστες ή παρουσιάζουν σοβαρές ελλείψεις στη νομική τους επιχειρηματολογία. Κρίνεται, συνεπώς, αναγκαίο να προβλεφθεί η υποχρεωτική παράσταση του Δημοσίου με νομικό παραστάτη μέλος του ΝΣΚ στις δίκες με χρηματικό αντικείμενο ανώτερο των 150.000 Ευρώ.

³⁶ Όπως σχετικά ορίζεται στο άρθρο 29 παρ.1 ΚΔΔικ «Οι διατάξεις που ισχύουν για τους δικαστικούς πληρεξουσίους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου έχουν εφαρμογή και στις δίκες που διέπονται από τον παρόντα Κώδικα»

³⁷ Σύμφωνα με το επίμαχο άρθρο, «Στην αρμοδιότητα του Ν.Σ.Κ. υπάγονται: α) Η δικαστική υπεράσπιση των συμφερόντων του Κράτους και γενικότερα η νομική υποστήριξή του.(...) β) Η δικαστική υπεράσπιση και γενικότερα η νομική υποστήριξη Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου και Ανεξάρτητων Διοικητικών Αρχών, των οποίων η νομική υπηρεσία διεξάγεται από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους η από μέλη του σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

μπορεί να γίνεται είτε για ορισμένες δίκες είτε για ορισμένο χρονικό διάστημα. Η σχετική πράξη του διορισμού³⁸ κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου και καταχωρείται, σε ειδικό βιβλίο, κατά φορολογική αρχή ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου. Στο ίδιο βιβλίο καταχωρείται και η πράξη με την οποία παύει η πληρεξουσιότητα αυτή.

Η αρμοδιότητα των υπαλλήλων των υπηρεσιών είναι συντρέχουσα με αυτή των μελών του ΝΣΚ³⁹, είναι επομένως επιτρεπτό να επιλέγεται εκπροσώπηση από μέλη του ΝΣΚ, κατά περίπτωση, ανάλογα δηλαδή με τη σοβαρότητα, τη τεχνική φύση και το είδος της εκάστοτε διαφοράς. Όπως επισημαίνει ο Λαζαράτος⁴⁰, *ratio της διατάξεως είναι ότι οι υπάλληλοι των φορολογικών υπηρεσιών έχουν συχνά τουλάχιστον τόση γνώση και ειδίκευση για την αντιμετώπιση φορολογικών υποθέσεων, όση και οι νομικοί του ΝΣΚ.*

γ. Επιδόσεις

Το άρθρο 49 παρ. 1 εδ. α' ΚΔΔικ εισάγει ρύθμιση κατά συστοιχία με το άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α'. Το τελευταίο, όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενο υποκεφάλαιο της παρούσας εργασίας, ορίζει ότι *το Δημόσιο εκπροσωπείται στη δίκη από τον Υπουργό Οικονομικών*. Ο βασικός κανόνας για την επίδοση των δικογράφων στη διοικητική δίκη ουσίας είναι κατά την ίδια νομοθετική επιλογή, ότι γίνεται στον Υπουργό Οικονομικών. Τα προς τον Υπουργό Οικονομικών δικόγραφα παραδίδονται: αν απευθύνονται ενώπιον δικαστηρίων της Αθήνας ή του Πειραιά, στην Κεντρική Υπηρεσία του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ενώ αν απευθύνονται ενώπιον άλλων δικαστηρίων της Χώρας, είτε στην Κεντρική Υπηρεσία του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους είτε στο κατά τόπο αρμόδιο Γραφείο Νομικού Συμβούλου ή Δικαστικό Γραφείο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Για τις δίκες στις οποίες το Δημόσιο δεν εκπροσωπείται από τον Υπουργό Οικονομικών, τα δικόγραφα αντιστοιχώς με τα προαναφερθέντα, δεν επιδίδονται σε αυτόν. Ειδικότερα, στην περίπτωση των φορολογικών διαφορών, κατά την οποία το Δημόσιο εκπροσωπείται στο

³⁸ Μη προσκόμιση, ωστόσο, της απόφασης διορισμού δεν επηρεάζει το κύρος των διαδικαστικών πράξεων βλ. άρθρο 19 παρ. 25 ν. 2386/1996, κατά το οποίο, «Όπου σε διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας προβλέπεται εντολή ή έγκριση ή ειδική πληρεξουσιότητα του εκπροσωπούντος το Δημόσιο κατά περίπτωση οργάνου ή του οργάνου που διοικεί ή εκπροσωπεί νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, για την άσκηση αντίστοιχα αγωγής, προσφυγής, έγκλησης, ένδικου μέσου ή βοηθήματος και γενικά οποιοσδήποτε διαδικαστικής ενέργειας, η έλλειψη της παρέχουσας την εντολή ή την έγκριση ή την πληρεξουσιότητα σχετικής απόφασης, δεν επηρεάζει το κύρος όποιων πράξεων από τις παραπάνω γίνονται χωρίς αυτήν ή έγιναν πριν από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου και δεν έχει εκδοθεί επ' αυτών αμετάκλητη δικαστική απόφαση.»

³⁹ Έτσι οι Ολ ΣτΕ 385/1992, ΣτΕ 1170/1997

⁴⁰ Π. Λαζαράτος, όπ.π., σελ. 246

δικαστήριο από την αρχή που εξέδωσε την πράξη⁴¹, προβλέπεται στη παράγραφο 2 του άρθρου 49 ΚΔΔικ αντιστοίχως ειδικός τρόπος επίδοσης, όχι στον Υπουργό Οικονομικών αλλά στην αρμόδια προς έκδοση της πράξης αρχή. Κατ' εξαίρεση δηλαδή, στις φορολογικές εν γένει διαφορές οι επιδόσεις προς το Δημόσιο γίνονται προς την αρχή που εξέδωσε τη σχετική πράξη ή που παρά το νόμο παρέλειψε την έκδοσή της. Στην περίπτωση μάλιστα, κατά την οποία το Δημόσιο εκπροσωπείται από περισσότερες των μία αρχές, αρκεί η επίδοση σε μία από αυτές⁴². Αξίζει να σημειωθεί ότι ειδικοί φορολογικοί νόμοι δύνανται να προβλέπουν την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΠολΔ περί επίδοσης εγγράφων. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, δεν θα εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΚΔΔικ.

Σημειώνεται ότι με το άρθρο 21 του ν. 4446/2016 καταργήθηκαν το δεύτερο και τρίτο εδάφια της παρ.1 άρθρου 126 ΚΔΔ, που είχαν προστεθεί με το άρθρο 27 Ν.3900/2010. Σύμφωνα με τα τελευταία, προβλέπονταν ως προϋπόθεση της παραδεκτής άσκησης προσφυγής η επίδοση εκ μέρους του φορολογούμενου, το αντίγραφο της προσφυγής στη φορολογική αρχή εντός είκοσι ημερών από τη λήξη της προθεσμίας κατάθεσής της. Ο νομοθέτης απάλλαξε από αυτό το πρόσθετο δικονομικό βάρος τον φορολογούμενο προκειμένου να διασφαλιστεί το δικαίωμα του στην αποτελεσματική δικαστική προστασία (άρθρο 20 παρ. 1 Σ) και να μην περιορίζεται υπέρμετρα από συναφή δικονομικά βάρη.

Ορισμός δικασίμου

Όπως προβλέπεται στο άρθρο 127 ΚΔΔικ «Ο πρόεδρος του συμβουλίου ή ο δικαστής, που διευθύνει το δικαστήριο, με πράξη του πάνω στα δικόγραφα ορίζει δικάσιμο». Το ίδιο άρθρο δίνει τη δυνατότητα κατά τον ίδιο τρόπο, να ορίσει συντομότερη δικάσιμο από εκείνην που όριστηκε αρχικά, είτε αυτεπαγγέλτως, είτε ύστερα από αίτηση οποιουδήποτε διαδίκου. Επιπλέον, το άρθρο ορίζει ότι όσες από τις διαφορές της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 6, που υπάγονται στην καθ' ύλην αρμοδιότητα του εφετείου, έχουν αντικείμενο που υπερβαίνει τις πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ, προσδιορίζονται κατά προτεραιότητα εντός τριών μηνών από την κατάθεση του δικογράφου. Ως αντικείμενο της διαφοράς νοείται το ποσό της εισφοράς, φόρου, τέλους κ.λπ., χωρίς προσαυξήσεις και πρόσθετους φόρους⁴³.

⁴¹ Δεδομένου του ότι η προσβαλλόμενη πράξη της προσφυγής είναι η εκδοθείσα από την ΔΕΔ πράξη επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η επίδοση θα γίνεται στη ΔΕΔ. Αντιστοίχως, κατά την αίτηση αναίρεσης, η επίδοση θα γίνεται στον διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

⁴² Όπως ορίζεται στο άρθρο 47 παρ. 5 ΚΔΔικ

⁴³ Σύμφωνα με τη ρύθμιση του άρθρου 84 . 4139/2013

Το παράβολο

Αναφορικά με το απαιτούμενο προς καταβολή παράβολο για τη διοικητική δίκη ουσίας, ο ΚΔΔικ προβλέπει σχετική ρύθμιση στο άρθρο 277. Ειδικότερα, ορίζεται ότι *για το παραδεκτό των ένδικων βοηθημάτων και μέσων πρέπει, ως την πρώτη συζήτηση της υπόθεσης, να προσκομισθεί το προβλεπόμενο από τις κείμενες διατάξεις αποδεικτικό καταβολής παραβόλου. Αν δεν προσκομισθεί το αποδεικτικό αυτό ως την πρώτη συζήτηση της υπόθεσης, εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στο άρθρο 139α⁴⁴.*

Το αυτό άρθρο ρυθμίζει στην δεύτερη παράγραφο αναλυτικά για κάθε διαδικαστική πράξη και ένδικο βοήθημα το ύψος του παραβόλου που απαιτείται να καταβληθεί⁴⁵. Ειδικά για τις χρηματικού περιεχομένου φορολογικές και τελωνειακές εν γένει διαφορές κατ' εξαίρεση δεν ορίζεται συγκεκριμένο ποσό παραβόλου για κάθε διαδικαστική πράξη και ένδικο βοήθημα τυχόν θέλει ασκήσει ο διάδικος, όπως στις λοιπές διοικητικές διαφορές ουσίας, αλλά αυτό υπολογίζεται αναλογικά σύμφωνα με τη παράγραφο 3. Θεσπίζεται, δηλαδή, αναλογικό παράβολο για την προσφυγή, την έφεση και την αντέφεση σε ποσοστό ίσο προς το ένα τοις εκατό (1%) του αντικειμένου της διαφοράς και μέχρι του ποσού των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ.

Ratio της ως άνω ρύθμισης είναι, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 3900/2010, *να αποτραπεί η άσκηση «απερίσκεπτων» και αστήρικτων ενδίκων βοηθημάτων και μέσων. Η άσκηση ενδίκων βοηθημάτων και μέσων με μόνο στόχο την καθυστέρηση της εκπλήρωσης των νόμιμων υποχρεώσεων των διοικουμένων έναντι της φορολογικής διοίκησης είναι η βασική αιτία*

⁴⁴ Το άρθρο 139^α προβλέπει σχετικά με τις τυπικές παραλείψεις ότι ο υπόχρεος προς καταβολή παραβόλου θα πρέπει να ειδοποιείται πριν απορριφθεί το ένδικο βοήθημα ή μέσο που άσκησε «1. Αν υπάρχουν τυπικές παραλείψεις, ο πρόεδρος του πολυμελούς δικαστηρίου ή ο εισηγητής ή ο δικαστής του μονομελούς δικαστηρίου καλεί, και μετά τη συζήτηση, τον πληρεξούσιο δικηγόρο ή το διάδικο, εφόσον παρίσταται αυτοπροσώπως, να τις καλύψει, τάσσοντας εύλογη κατά την κρίση του προθεσμία. 2. Η πρόσκληση γίνεται τηλεφωνικά από τον γραμματέα, ο οποίος βεβαιώνει με σημείωση στο εσωτερικό του φακέλου της δικογραφίας το χρόνο της ειδοποίησης, τα ζητούμενα στοιχεία και την προθεσμία. Αν η τηλεφωνική πρόσκληση είναι αδύνατη ή δυσχερής, αποστέλλεται έγγραφο, αντίγραφο του οποίου τηρείται στο φάκελο της δικογραφίας. Στο αντίγραφο αυτό σημειώνεται η ημερομηνία αποστολής του εγγράφου.»

⁴⁵ Σύμφωνα με το άρθρο 277 παρ. 2. ΚΔΔικ «Το παράβολο ορίζεται: α) για την ένσταση κατά τα άρθρα 246 και 269, την αντένσταση κατά το άρθρο 256, την προσφυγή και την ανακοπή κατά το άρθρο 217 σε εκατό (100) ευρώ και για τις αιτήσεις παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας και την αίτηση διόρθωσης ή ερμηνείας σε πενήντα (50) ευρώ, β) για την ανακοπή ερημοδικίας και την τριτανακοπή σε εκατόν πενήντα (150) ευρώ, για την έφεση και για την αντέφεση σε διακόσια (200) ευρώ και για την αίτηση αναθεώρησης σε τριακόσια (300) ευρώ. Εξαιρετικά το παράβολο της προσφυγής σε διαφορές από άσκηση προσφυγής ασφαλισμένου σε φορέα κοινωνικής ασφάλισης, ορίζεται σε είκοσι πέντε (25) ευρώ.»

του υπερβολικού αριθμού εκκρεμών υποθέσεων. Ενόψει των ανωτέρω, προκειμένου να εξασφαλισθεί η εύρυθμη λειτουργία των δικαστηρίων και η αποτελεσματική απονομή της δικαιοσύνης κρίθηκε απαραίτητη η θέσπιση αυστηρότερων προϋποθέσεων ακόμα και στην άσκηση του εισαγωγικού ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής, το οποίο είναι το πρώτο μέσο άμυνας του διοικουμένου κατά των πράξεων της Διοίκησης.

Ενόψει του ότι δύναται το ύψος του αναλογικού παραβόλου που προκύπτει να είναι υψηλό, η παράγραφος 3 εισάγει ρύθμιση για τα παράβολα που υπερβαίνουν το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 277 ΚΔΔικ, εφαρμόζεται ο εξής επιμερισμός, *καταβάλλεται το ποσό αυτό (3.000 ευρώ), το επιπλέον δε τυχόν οφειλόμενο και μέχρι του ορίου των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000)⁴⁶ ευρώ, καταλογίζεται, αν συντρέχει περίπτωση, με την οριστική απόφαση του δικαστηρίου επί της προσφυγής ή της έφεσης.* Θεσπίζεται επομένως ανώτατο ποσό παραβόλου δέκα πέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ και δίδεται η δυνατότητα να καταβληθεί πρώτα ένα μέρος του, και το υπολειπόμενο με την έκδοση της οριστικής απόφασης εφόσον συντρέχει περίπτωση. Σκοπός της διάταξης είναι να διευκολυνθεί η πρόσβαση στη δικαιοσύνη, σε συμφωνία με τη συνταγματική επιταγή του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος⁴⁷. Κατά τη νομολογία⁴⁸, υποχρέωση καταβολής παραβόλου συντρέχει και στη περίπτωση των διαφορών επί δημοτικών τελών.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 277 ΚΔΔικ, *ως αντικείμενο της διαφοράς θεωρείται η διαφορά του κύριου φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς ή προστίμου και, επί προσβολής πλειόνων συναφών πράξεων με κοινή προσφυγή, το άθροισμα του αντικειμένου αυτών. Για την έφεση και την αντέφεση ως αντικείμενο της διαφοράς, όταν από το νόμο προβλέπεται η υποβολή δήλωσης του φορολογουμένου πριν από την έκδοση της σχετικής πράξης, θεωρείται η διαφορά του κύριου φόρου, που προκύπτει ανάμεσα σε εκείνον που αντιστοιχεί στη δήλωση και σε*

⁴⁶ Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το προηγούμενο καθεστώς, το αναλογικό παράβολο ισούταν με το 2% του αντικειμένου της διαφοράς και ανώτατο όριο στο ύψος του οφειλόμενου παραβόλου είχε καθοριστεί το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

⁴⁷ Τίθεται ζήτημα συνταγματικότητας της σύνδεσης καταβολής αναλογικού παραβόλου με την παραδεκτή άσκηση του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής. Είναι χαρακτηριστικό ότι σύμφωνα με το προϊσχύσαν καθεστώς προβλέπονταν υποχρέωση καταβολής αναλογικού παραβόλου μόνο για την παραδεκτή άσκηση έφεσης και όχι για την άσκηση προσφυγής, για την οποία υπήρχε πρόβλεψη για παράβολο με προκαθορισμένο συγκεκριμένο ύψος. Προκειμένου να υποστηριχθεί η συνταγματικότητα της επίμαχης θέσπισης αναλογικού παραβόλου στον δεύτερο βαθμό δικαιοδοσίας, είχε προταθεί το επιχείρημα ότι υπήρχε μια πρώτη απόφαση και, επομένως, το αναλογικό παράβολο θα αποθάρρυνε την άσκηση όλως αβάσιμων ενδίκων μέσων. Με τη νέα θέσπιση αναλογικού παραβόλου και επί του εισαγωγικού ενδίκου βοηθήματος είναι προφανής ο προβληματισμός εάν θίγεται και σε ποιο βαθμό το συνταγματικώς κατοχυρωμένο δικαίωμα της παροχής δικαστικής προστασίας.

⁴⁸ Έτσι η ΣτΕ 761/2014

αυτόν που καθορίστηκε με την απόφαση. Στην περίπτωση που δεν προβλέπεται η υποβολή δήλωσης, ως αντικείμενο της διαφοράς θεωρείται το ποσό που καθορίστηκε στην πρωτόδικη απόφαση.»

Ειδικά για τις χρηματικού περιεχομένου φορολογικές και τελωνειακές εν γένει διαφορές η παράγραφος 4 του άρθρου 277 ΚΔΔικ εισάγει ακόμα μία ρύθμιση για την τμηματική καταβολή του παραβόλου. Κατά την κατάθεση του εισαγωγικού δικογράφου των ενδίκων βοηθημάτων και μέσω της παραγράφου 3 καταβάλλεται από τον υπόχρεο το 1/3 του προβλεπόμενου παραβόλου, έως δε την πρώτη συζήτηση της υπόθεσης τα υπόλοιπα 2/3 αυτού.

Στην ίδια κατεύθυνση το άρθρο 93 παρ. 3 ΚΔΔικ εισάγει επιπρόσθετο κανόνα για την παραδεκτή άσκηση έφεσης επί φορολογικών και τελωνειακών εν γένει διαφορών. Ο εκκαλών οφείλει να καταβάλλει μέχρι την ημερομηνία της αρχικής δικάσιμου ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του οφειλόμενου, σύμφωνα με την πρωτόδικη απόφαση, κύριου φόρου, δασμού ή τέλους εν γένει εκτός αν έχει χορηγηθεί αναστολή σύμφωνα με τα άρθρα 206 επ. ΚΔΔικ. Σημειώνεται ότι η καταβολή θα πρέπει να γίνει μέχρι τη πρώτη δικάσιμο, αντίθετα από άλλες διατάξεις που θέτουν προθεσμία για την καταβολή ως τη πρώτη συζήτηση. Σημειώνεται ότι κατά το προηγούμενο καθεστώς το ποσοστό που όφειλε να καταβάλλει ο εκκαλών ανέρχονταν στο πενήντα τοις εκατό (50%) του οφειλόμενου. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει η αιτιολογική έκθεση του νόμου 3900/2010 επί του άρθρου 22 «*Με την προτεινόμενη ρύθμιση επιδιώκεται ο συγκερασμός της ανάγκης άμβλυνσης των δυσμενών για το Δημόσιο συνεπειών από τη διατήρηση επί μακρό χρονικό διάστημα δικαστικών εκκρεμοτήτων στις φορολογικές και τελωνειακές υποθέσεις, με το σεβασμό του δικαιώματος του διοικουμένου για παροχή δικαστικής προστασίας και επανάκριση της υπόθεσής του από δευτεροβάθμιο δικαστήριο, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 6 και 7 της ΕΣΔΑ και του άρθρου 2 του 7ου Πρωτοκόλλου της. Για να μην παρατείνεται επί μακρόν η είσπραξη των φορολογικών εσόδων, όταν έχει ήδη μεσολαβήσει πρωτόδικη δικαστική κρίση, με την οποία έχει αναγνωριστεί η υποχρέωσή του, επιβάλλεται, επί ποινή απαραδέκτου της έφεσης, η καταβολή μέχρι την πρώτη δικάσιμο ποσοστού 50% του οφειλόμενου, σύμφωνα με την πρωτόδικη απόφαση, κύριου φόρου δασμού ή τέλους εν γένει, εκτός αν έχει χορηγηθεί αναστολή σύμφωνα με το άρθρο 209Α, δηλαδή αν έχει κριθεί με την απόφαση επί της αιτήσεως αναστολής ότι η έφεση είναι προδήλως βάσιμη».*

Το παράβολο υπολογίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή, η οποία προς τούτο χορηγεί ατελώς ειδικό σημείωμα στον υπόχρεο, ύστερα από αίτησή του. Αν καταβληθεί παράβολο μικρότερο από εκείνο που αναφέρεται στο σημείωμα, ή εάν δεν καταβάλλεται καθόλου παράβολο, το ένδικο βοήθημα απορρίπτεται ως απαράδεκτο. Η μη καταβολή ή η ελλιπής καταβολή παραβόλου, δεδομένων των σοβαρότατων συνεπειών που φέρει,

θα πρέπει να αναφέρεται ρητά στην δικαστική απόφαση⁴⁹. Είναι ουσιώδες να τονιστεί ότι δεν επιτρέπεται η εκ των υστέρων με εφαρμογή του άρθρου 139Α θεραπεία, παρά μόνο αν υπήρχε εύλογη αμφιβολία στον διάδικο για τη φύση της διαφοράς ως φορολογική⁵⁰. Αν καταβληθεί το παράβολο που αναφέρεται στο σημείωμα, αλλά αυτό είναι μικρότερο του κατά το νόμο οφειλόμενου, το δικαστήριο προχωρεί στην εκδίκαση της υπόθεσης και, αν το ένδικο βοήθημα ή μέσο απορριφθεί για άλλο λόγο, το παράβολο που ελλείπει καταλογίζεται με την απόφαση του δικαστηρίου και εισπράττεται κατά τις διατάξεις για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων.

Δεδομένου του ότι η πρόσβαση στη δικαιοσύνη αποτελεί αναφαίρετο συνταγματικώς προστατευόμενο δικαίωμα, η εισαγωγή προϋποθέσεων για την άσκηση των ενδίκων βοηθημάτων και μέσων θα πρέπει να γίνεται με φειδώ⁵¹. Σύμφωνα με το Ακυρωτικό μας Δικαστήριο, η θέσπιση παραβόλου θα είναι συνταγματική εφόσον το ύψος του δεν παρεμποδίζει την άσκηση των δικαιωμάτων προς εξασφάλιση δικαστικής προστασίας⁵². Όπως τονίζει ο Παπανικολάου⁵³, *από τα οικονομικά βάρη που συνάπτονται με τη λειτουργία της δικαιοσύνης πρέπει να διακρίνονται αλλότρια οικονομικά βάρη, πχ. εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων, τα οποία δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι συμβατά με το άρθρο 20 παρ. 1 Σ. ως προϋποθέσεις του παραδεκτού ενδίκων βοηθημάτων*. Η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας στον σχεδιασμό των περιορισμών του δικαιώματος είναι επιταγή του νομικού μας πολιτισμού. Ο πυρήνας του δικαιώματος δεν πρέπει να θίγεται ειδικά ενόψει του ότι η άσκηση προσφυγής αποτελεί το πρώτο μέσο άμυνας του διοικουμένου έναντι της δράσης της διοίκησης⁵⁴. Στο πλαίσιο αυτό, ο έλληνας νομοθέτης

⁴⁹ Έτσι η ΣτΕ 2036/2014

⁵⁰ Έτσι η ΣτΕ 3832/2014

⁵¹ Χρ. Π. Δετσαρίδης, Η καταβολή ποσοστού 50% του ποσού εκκρεμοδικίας και το αναλογικό παράβολο ως όροι του παραδεκτού για την εκδίκαση φορολογικών εφέσεων, ΔΦΝ 66/2011

⁵² Βλ. ΣτΕ 1223/2015 σκ.7 «*Εξ άλλου, το ποσό των 1500 δραχμών (4,40 ευρώ), που έπρεπε να καταβληθεί εν προκειμένω, σύμφωνα με το ως άνω άρθρο 277 παρ. 2 στοιχ. α' του Κ.Δ.Δ., για το παράβολο, ήταν ιδιαίτερα μικρό και επομένως δεν μπορούσε από τη φύση του να παρεμποδίσει το δικαίωμα της ήδη αναιρεσείουσας εταιρείας και εν γένει ενός διοικουμένου να προσφύγει ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου*» και ΣτΕ 601/2012 σκ.10 «*Το ανακαθορισθέν ποσό των εκατό (100) ευρώ, που πρέπει να καταβληθεί για την προσφυγή μέχρι την πρώτη συζήτηση της υποθέσεως, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του ιδίου άρθρου 277 του ΚΔΔ, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ.7 του ν. 3226/2004, δεν είναι κατά κοινή πείρα τέτοιου ύψους ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι παρεμποδίζει το δικαίωμα της προσφεύγουσας και εν γένει του διοικουμένου να προσφύγει ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Ως εκ τούτου και λαμβανομένου υπ' όψη ότι, αν δεν προσκομισθεί το σχετικό αποδεικτικό ως την πρώτη συζήτηση, ακολουθείται η διαδικασία του άρθρου 139Α, που παρέχει στον διάδικο την ευχέρεια, ενημερωνόμενος σχετικά, να καταβάλει το ελλείπον παράβολο, ώστε να μην απορριφθεί το ένδικο βοήθημά του ως απαράδεκτο, η υποχρέωση καταβολής του ως άνω ποσού παραβόλου δεν αντίκειται στα περί παροχής δικαστικής προστασίας άρθρα 20 παρ.1 του Συντάγματος και 6 παρ.1 της ΕΣΔΑ ούτε στην αρχή της αναλογικότητας.*»

⁵³ Σ. Βλαχόπουλος (επιμ.), Θεμελιώδη Δικαιώματα, Αθήνα, Νομική Βιβλιοθήκη, 2017, σελ.30

⁵⁴ Απ. Γέροντας, Η πρόσφατη μεταρρύθμιση της διοικητικής δικαιοσύνης (ν. 3900/2010), ΕφημΔΔ 3/2011, σελ. 379

τροποποίησε το ύψος του αναλογικού παραβόλου προκειμένου να ανταποκρίνεται στον ρόλο του⁵⁵.

Η απόδειξη

Ο ΚΔΔικ στα άρθρα 144-186 ρυθμίζει τα ισχύοντα στη διοικητική δίκη ουσίας αναφορικά με την αποδεικτική διαδικασία. Ειδικότερα, στο άρθρο 147 ΚΔΔικ προβλέπεται ότι αποδεικτικά μέσα είναι η αυτοψία, η πραγματογνωμοσύνη, τα έγγραφα, η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, οι εξηγήσεις των διαδίκων, οι μάρτυρες και τα δικαστικά τεκμήρια. Στην διοικητική δίκη ουσίας ισχύει ο κανόνας της ελεύθερης εκτίμησης των αποδεικτικών μέσων⁵⁶, κατά τον οποίο, ο δικαστής έχει τη σχετική πρωτοβουλία τόσο στη συλλογή του αποδεικτικού υλικού όσο και στη χρήση του⁵⁷.

Κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ⁵⁸, ο φορολογικός δικαστής εφόσον ακολουθεί το ανακριτικό σύστημα, δεν δεσμεύεται από κανόνες κατά την αναζήτηση της αντικειμενικής αλήθειας, με την επιφύλαξη ότι δεν προβλέπεται αντίθετα σε ρητή διάταξη νόμου. Σύμφωνα με το άρθρο 145 ΚΔΔικ, το δικαστήριο κατανέμει στους διαδίκους το βάρος της απόδειξης και χρησιμοποιεί κατά τη κρίση του τα αποδεικτικά μέσα. Το αυτό συμβαίνει είτε τα αποδεικτικά μέσα έχουν προσκομιστεί από τους διαδίκους⁵⁹ είτε έχουν διαταχθεί αυτεπαγγέλτως από το ίδιο. Επομένως κατ' αρχήν ο δικαστής δεν δεσμεύεται από την αποδεικτική δύναμη των αποδεικτικών μέσων. Ο δικαστής δύναται να σχηματίσει τη δικα

νική του πεποίθηση μη στηριζόμενος στα αποδεικτικά μέσα. Δεδομένης της συνταγματικής διάταξης για την αιτιολογία των δικαστικών αποφάσεων⁶⁰ και τα άρθρα 39 παρ.1 και 190 ΚΔΔικ,

⁵⁵ Όπως προβλέπεται στην εισηγητική έκθεση του ν. 3900/2010 «*Με την παράγραφο 1 αναπροσαρμόζονται σε λογικό και εύλογο ύψος τα ποσά του παραβόλου. Με την παράγραφο 2 εισάγεται αναλογικό παράβολο ως προϋπόθεση του παραδεκτού της φορολογικής προσφυγής, έφεσης και αντέφεσης και τίθεται ανώτατο όριο στο αναλογικό παράβολο.*»

⁵⁶ Κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 148 ΚΔΔικ «*Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.*»

⁵⁷ Εξουσία του δικαστηρίου, η οποία δεν ελέγχεται αναιρετικά. Το δικαστήριο δεν υποχρεούται να πράξει σχετικώς ούτε ύστερα από αίτημα των διαδίκων.

⁵⁸ Έτσι οι ΣτΕ2032/2961, 462/1964, 3021/1979, 2305/1982

⁵⁹ Σημειώνεται ότι κατά τη νομολογία, ΣτΕ 4058/1983, εφόσον ο διάδικος έχει επικαλεστεί συγκεκριμένο αποδεικτικό μέσο, το δικαστήριο, οφείλει να το λάβει υπόψη του, σε διαφορετική περίπτωση η απόφαση θα κρίνεται πλημμελής.

⁶⁰ Σύμφωνα με το άρθρο 93 παρ. 3 εδ. α' Σ «*Κάθε δικαστική απόφαση πρέπει να είναι ειδικά και εμπειρισταωμένα αιτιολογημένη και απαγγέλλεται σε δημόσια συνεδρίαση*»

προφανώς στη περίπτωση που η δικαστική απόφαση δεν στηριχθεί ή απορρίψει τα δεδομένα που προκύπτουν από τα αποδεικτικά μέσα, ο δικαστής θα έχει την υποχρέωση να αναφέρει στην απόφαση τους λόγους που τον οδήγησαν στην απόφαση του.⁶¹ Διατηρείται, επομένως, η ελευθερία του κατά τη διαμόρφωση της δικανικής πεποίθησης, ωστόσο θεσπίζεται υποχρέωσή του με ειδική αιτιολογία να παραθέσει τους λόγους της απόφασης του.

Κάμψη της ελευθερίας του δικαστηρίου στην συγκέντρωση και εκτίμηση των αποδείξεων εντοπίζεται στη φορολογική δίκη. Ειδικότερα, το άρθρο 159 ΚΔΔικ, το οποίο ρυθμίζει το αποδεικτικό μέσο της πραγματογνωμοσύνης, στη παρ.1 εδ. β' εισάγει εξαίρεση. Σύμφωνα με τη διάταξη *«Το δικαστήριο, αν κρίνει ότι ανακλύπουν ζητήματα για τη διάγνωση των οποίων απαιτούνται ειδικές γνώσεις επιστήμης ή τέχνης, διατάζει πραγματογνωμοσύνη και διορίζει, για τη διεξαγωγή της, έναν ή περισσότερους πραγματογνώμονες. Το δικαστήριο διατάσσει υποχρεωτικώς πραγματογνωμοσύνη σε υποθέσεις επιστροφής φόρων που έχουν επιρριφθεί στην κατανάλωση»*. Σε περίπτωση μη τήρησης της σχετικής υποχρέωσης, ήτοι της διαταγής πραγματογνωμοσύνης σε περίπτωση επιστροφής φόρου, ιδρύεται αναιρετικός λόγος⁶².

Το δικαστήριο σε υποθέσεις επιστροφής φόρων θα διατάσσει πραγματογνωμοσύνη ώστε να συγκεντρωθούν οι απαιτούμενες ειδικές γνώσεις της επιστήμης ανεξαρτήτως εάν το ίδιο το δικαστήριο κρίνει ότι αυτό είναι αναγκαίο ή όχι. Ο διοικητικός δικαστής διατηρεί, ωστόσο, και σε αυτή τη περίπτωση την ελευθερία του κατά την εκτίμηση του πορίσματος της πραγματογνωμοσύνης. Ratio της νομοθετικής επιλογής είναι να αποφευχθεί το ενδεχόμενο ο αιτούμενος της επιστροφής φόρου να ωφεληθεί δύο φορές.

Περαιτέρω, αναφορικά με τα αποδεικτικά μέσα, στα άρθρα 169- 176 ΚΔΔικ, ρυθμίζεται το αποδεικτικό μέσο του εγγράφου στη διοικητική δίκη ουσίας. Η βασική διάκριση των εγγράφων είναι σύμφωνα με το άρθρο 169 ΚΔΔικ, το αν είναι ένα έγγραφο δημόσιο ή ιδιωτικό. Δημόσιο είναι το έγγραφο που έχει συνταχθεί από δημόσιο όργανο. Η έννοια του ιδιωτικού εγγράφου προσδιορίζεται στο νόμο αρνητικά, σύμφωνα με το άρθρο 169 παρ. 2 ΚΔΔικ, *«ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια»*.

Η ως άνω διάκριση έχει κομβικό ρόλο αναφορικά με την αποδεικτική δύναμη των εγγράφων. Σύμφωνα με το α.171 παρ. 1 ΚΔΔικ *«Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα*

⁶¹ Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, έκδοση 4η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2013, σελ. 682

⁶² Π. Λαζαράτος, όπ.π., σελ 932

οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.» Τα δημόσια έγγραφα φέρουν βέβαιη χρονολογία και εξοπλίζονται, κατ' αρχήν, με μαχητό τεκμήριο γνησιότητας ότι προέρχονται από τον φερόμενο ως εκδότη τους χωρίς όμως να αποδεικνύουν την καθ' ύλην και κατά τόπο αρμοδιότητα του εκδότη. Ως προς την αποδεικτική δύναμη των εγγράφων, καθίσταται σαφές ότι τα δημόσια έγγραφα αν και κατ' αρχήν έχουν ίδια αποδεικτική δύναμη με τα ιδιωτικά έγγραφα, κατ' εξαίρεση σε δύο περιπτώσεις υπερέχουν ως προς την αποδεικτική τους ισχύ. Το δημόσιο έγγραφο δύναται κατά το νόμο να παρέχει πλήρη απόδειξη στις δύο περιπτώσεις που ορίζει ο νομοθέτης, με αποτέλεσμα να μην χωρεί ανταπόδειξη με την επιφύλαξη της προσβολής τους ως πλαστά.

Κατά το γενικό κανόνα, πλήρη απόδειξη παρέχει το δημόσιο έγγραφο α) για γεγονότα που ββαιώνουν στο δημόσιο έγγραφο ότι ενήργησε ο συντάκτης του και β) για γεγονότα που ββαιώνουν στο δημόσιο έγγραφο ότι έγιναν παρουσία του συντάκτη τους. Στην παράγραφο 4 του άρθρου 171 ΚΔΔικ εισάγεται εξαίρεση για τις εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα *«Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»* Προβλέπεται αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ελεγκτικού οργάνου που συντάξε την έκθεση ελέγχου ότι η εν λόγω έκθεση έχει την αποδεικτική δύναμη του δημοσίου εγγράφου (πλήρη απόδειξη). Αντίθετα, αποδεικτική δύναμη του δημοσίου εγγράφου δεν θα έχουν οι αναφερόμενες σε αυτή πληροφορίες και ομολογίες του ελεγχόμενου⁶³. Οι πληροφορίες και ομολογίες του ελεγχόμενου, δηλαδή, ακόμα και αν έγιναν παρουσία του συντάξαντος την έκθεση ελέγχου δεν θεωρούνται ότι ββαιώνονται με ισχύ πλήρους αποδείξεως⁶⁴. Αντίθετα, έχουν αποδεικτική ισχύ του άρθρου 171 παρ. 1 ΚΔΔικ ως προς ότι έκανε ο συντάκτης τους ή έγινε παρουσία του. Περαιτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχοντος οργάνου αποτελούν ούτως ή άλλως εκτιμητική κρίση και όχι γεγονός που έγινε ενώπιον του συντάσσοντος το έγγραφο⁶⁵. Συμπερασματικά, ούτε οι αξιολογήσεις ούτε οι διαπιστώσεις του ελέγχοντος οργάνου παρέχουν πλήρη απόδειξη⁶⁶.

Περαιτέρω, αναφορικά με τις πράξεις της προδικασίας αξίζει να σημειωθεί ότι κατά τη νομολογία⁶⁷, το διοικητικό δικαστήριο δύναται να λάβει υπ' όψιν του καταθέσεις του διαδίκου.

⁶³ Σύμφωνα με τα ανωτέρω, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν αποτελεί πλήρη απόδειξη η αναφορά ότι δεν υποβλήθηκαν φορολογικές δηλώσεις και δεν καταβλήθηκε φόρος (ΣτΕ 471/2002), οι διαπιστώσεις που αφορούν λόγους απορρίψεως βιβλίων (ΣτΕ 1246/1964), η βεβαίωση ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια ήταν εικονικά (ΣτΕ 2365/1969)

⁶⁴ Έτσι η ΣτΕ 377/2007

⁶⁵ Π. Λαζαράτος, όπ.π., σελ.950-951

⁶⁶ Έτσι οι ΣτΕ 667/1995, 478/1998

⁶⁷ Έτσι οι ΣτΕ 114/2014, 689/2009

Εξαίρεση στη παραπάνω περίπτωση αποτελούν οι καταθέσεις που ήταν προϊόν άμεσου ή έμμεσου εξαναγκασμού.

Η προσφυγή επί φορολογικών και τελωνειακών εν γένει διαφορών

Σύμφωνα με το άρθρο 63 του ΚΔΔικ, το εισαγωγικό ένδικο βοήθημα για τις διοικητικές διαφορές ουσίας είναι η προσφυγή. Προκειμένου ο διοικούμενος να προσβάλλει εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη ή παράλειψη, εφόσον ιδρύει διαφορά ουσίας, θα πρέπει να ασκήσει προσφυγή στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια. Ειδικά για τις φορολογικές διαφορές, διαφορές οι οποίες αν και ιστορικά είναι οι πρώτες διαφορές ουσίας, θα πρέπει προκειμένου να ασκηθεί το ένδικο βοήθημα της προσφυγής να δημιουργείται *κατά νόμο* διοικητική διαφορά ουσίας. Διοικητική διαφορά ουσίας, επομένως ιδρύεται εφόσον ο εκάστοτε νόμος που ρυθμίζει τη διαφορά, είτε την χαρακτηρίζει ως διαφορά ουσίας, είτε προβλέπει την άσκηση προσφυγής είτε προβλέπει τον έλεγχο ουσίας.

Ειδικά για τις φορολογικές διαφορές, ο διοικούμενος δεν μπορεί να ασκήσει αγωγή. Σύμφωνα με το α. 71 ΚΔΔικ, εκείνος ο οποίος έχει χρηματική αξίωση κατά του Δημοσίου ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου μπορεί να ασκήσει αγωγή εκτός αν η αξίωση είναι φορολογικού εν γένει περιεχομένου⁶⁸. Ratio του αποκλεισμού της αγωγής από τις φορολογικές διαφορές είναι η *μη διατάραξη του προϋπολογισμού*.

Για την παραδεκτή άσκηση του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής προβλέπονται στον ΚΔΔικ οι γενικές προϋποθέσεις, ήτοι η ικανότητα διαδίκου (άρθρο 23 ΚΔΔικ), η δικανική ικανότητα (άρθρο 27 ΚΔΔικ). Περαιτέρω, στο άρθρο 63 ΚΔΔικ προβλέπονται οι ειδικές προϋποθέσεις παραδεκτής άσκησης της προσφυγής. Στην παρ. 3 του αυτού άρθρου ορίζεται *«στις περιπτώσεις που από το νόμο προβλέπεται, κατά της πράξης ή της παράλειψης, διοικητική προσφυγή η οποία ασκείται, μέσα σε ορισμένη προθεσμία ενώπιον του ίδιου ή ιεραρχικών προϊσταμένου ή άλλου ειδικώς κατεστημένου, οργάνου, και συνεπάγεται τον έλεγχο της πράξης ή της παράλειψης κατά τον νόμο και την ουσία (ενδικοφανής προσφυγή), το ένδικο βοήθημα της προσφυγής ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά της πράξης που εκδίδεται για την ενδικοφανή προσφυγή.»* Βασικός κανόνας

⁶⁸ Σύμφωνα με το άρθρο 71 παρ. 4 ΚΔΔικ *«Η κατά τις προηγούμενες παραγράφους αγωγή είναι απαράδεκτη αν πρόκειται για αξίωση φορολογικού εν γένει περιεχομένου»*

για την παραδεκτή άσκηση προσφυγής είναι η προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής εφόσον αυτή προβλέπεται.

Ο νομοθέτης ειδικώς για τις φορολογικές και τελωνειακές υποθέσεις εν γένει θέτει ως προϋπόθεση της παραδεκτής άσκησης της προσφυγής την επίδοσή της στην εκδούσα την πράξη αρχή ή στην αρχή που παρέλειψε την έκδοσή της, μέσα σε προθεσμία είκοσι ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής⁶⁹. Με την ως άνω ρύθμιση ενημερώνεται εγκαίρως η αρμόδια υπηρεσία για τη δικαστική εκκρεμότητα, χωρίς πρόσθετη επιβάρυνση της γραμματείας των δικαστηρίων και παρέχεται η δυνατότητα στη Διοίκηση να αποστείλει εμπροθέσμως το φάκελο και τις απόψεις της στη διοίκηση, ενόψει και των προτεινόμενων στο παρόν σχέδιο νόμου αυστηρών συνεπειών της μη αποστολής του φακέλου⁷⁰.

Αναφορικά με τις φορολογικές διαφορές, το άρθρο 73 του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας προέβλεπε ότι προσβάλλονται με προσφυγή απευθείας στα τδδ οι πράξεις των φορολογικών οργάνων με τις οποίες προσδιορίζονται φόροι, δασμοί, τέλη και συναφή δικαιώματα του Δημοσίου. Στην ίδια κατεύθυνση, το άρθρο 8 παρ. 4 του ν.δ. 4486/1965 προέβλεπε ότι *«εις την δικαιοδοσίαν των τακτικών φορολογικών δικαστηρίων υπάγονται και οι διαφορές οι αναφυόμενες μεταξύ φορολογούσας αρχής και φορολογουμένου, που αναφέρονται α) στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιριών κ.λπ., β) στον προσδιορισμό της ζημιάς οποιασδήποτε μορφής επιχειρήσεως, γ) αναγνώριση φορολογικής απαλλαγής ή μείωσης, δ) στην ανάκληση, μερική ή ολική της φορολογικής δηλώσεως του φορολογουμένου και ε) στην επιστροφή φόρων, τελών, εισφορών»*. Με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 το νομοθετικό καθεστώς τροποποιήθηκε ως προς τις φορολογικές υποθέσεις. Σκοπός του νομοθέτη είναι με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής να επιλύονται οι διαφορές, ταχέως, από την ίδια τη Διοίκηση ή τουλάχιστον, να εκκαθαρίζονται επαρκώς τα λυσιτελώς τιθέμενα νομικά ή/και πραγματικά ζητήματα, προκειμένου, να μην επιβαρύνεται ασκόπως ο φόρτος των δικαστηρίων και να εξυπηρετείται η οικονομία και η αποτελεσματικότητα της ένδικης διαδικασίας επίλυσης της διαφοράς και του ασκούμενου στο πλαίσιο της ελέγχου του διοικητικού δικαστηρίου. Το ένδικο βοήθημα της προσφυγής πλέον, επί φορολογικής διαφοράς, στρέφεται κατά της ρητής ή σιωπηρής απόρριψης της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής και όχι απευθείας κατά της εκτελεστής πράξης της δημόσιας αρχής. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η ΔΕΔ εκδόσει απόφαση μετά την τεκμαιρόμενη απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής, θα

⁶⁹ Π. Λαζαράτος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στην διοικητική δίκη μετά τον Ν. 3659/2008, Εφαρμογές Δημοσίου Δικαίου, Τεύχος Ι, 2009, σελ.6-7

⁷⁰ Βλ. εισηγητική έκθεση του νόμου 3900/2010 επί του άρθρου 27

λογίζεται ως συμπροσβαλλόμενη και η μεταγενέστερη απόφαση της ΔΕΔ. Επιπλέον, δίνεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να προσβάλλει και αυτοτελώς τη μεταγενέστερη απόφαση.

Με την καθιέρωση της υποχρεωτικής άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, μετατίθεται ένα στάδιο πριν την άσκηση της προσφυγής η προβολή των ισχυρισμών του προσφεύγοντος. Σύμφωνα με πρόσφατη νομολογία, η προβολή το πρώτον δια προσφυγής για αμιγώς νομικά ζητήματα είναι παραδεκτή, αντίθετα η προβολή το πρώτον δια προσφυγής για πραγματικά ζητήματα είναι απαράδεκτη. Ειδικότερα, όπως έκρινε το ΣτΕ με την απόφαση 1686/2019 *«λόγοι με τους οποίους τίθενται αμιγώς νομικά ζητήματα, ήτοι ζητήματα τα οποία ανάγονται στην ισχύ και το κύρος (αυτεπαγγέλτως άλλωστε εξεταστέα επί αντισυνταγματικότητας των νομοθετικών διατάξεων κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής – βλ. ΣτΕ 1438/2018 επταμ.) ή στην ερμηνεία διατάξεων νόμου ή γενικών αρχών του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, δίχως να προϋποθέτουν έρευνα κρίσιμου πραγματικού, το οποίο δεν έχει τεθεί από την πλευρά του φορολογουμένου με την ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της φορολογικής Διοίκησης, δύναται να προβληθούν παραδεκτώς από την εξεταζόμενη άποψη με το δικόγραφο της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή και με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων αυτής»*.

Δικαίωμα προσφυγής

Το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά το άρθρο 64 παρ. 1 ΚΔΔικ, μπορεί να το ασκήσει α)όποιος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον ή β)εκείνος στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου⁷¹. Κατά το προϊσχύσαν καθεστώς⁷², επί των φορολογικών υποθέσεων, ενεργητικά νομιμοποιούνταν εκείνος ο οποίος βλάπτονταν από την πράξη. Το δικαίωμα άσκησης προσφυγής αποδεικνύονταν από την ίδια τη πράξη εφόσον

⁷¹Σύμφωνα με πρόσφατη νομολογία (ΔΕφαθ 850/2019) αναφορικά με το άρθρο 50 παρ. 7 ΚΦΔικ προβλέπεται ότι *«Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύναται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.»* τονίστηκε στη σκέψη 4 ότι *το γεγονός ότι εκδίδεται απόφαση επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία τυχόν απορρίπτεται η τελευταία, δεν τους καθιστά και υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, ώστε να μπορούν να ασκήσουν και προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου κατά της παραπάνω απόφασης, ως στερούμενοι προς τούτο άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέροντος, εφόσον δεν τους αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου.»* Ως εκ τούτου το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισοδυναμεί με την ύπαρξη δικαιώματος άσκησης προσφυγής.

⁷² Βλ. άρθρο 74 Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας

αναφέρονταν το όνομά του σε αυτή. Σταδιακά, η νομολογία διεύρυνε εμμέσως τον κύκλο των δικαιούχων αναγνωρίζοντας δικαιώματα και σε τρίτα άτομα στη φορολογική δίκη⁷³. Επί του καθεστώτος του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, επιτρεπόταν στα τρίτα άτομα, ακόμα και αν αυτά κατά το νόμο ευθύνονταν αλληλεγγύως με τον αμέσως βαρυνόμενο, δικαίωμα να ασκήσουν πρόσθετη παρέμβαση και όχι δικαίωμα να ασκήσουν προσφυγή.

Νομολογιακά υιοθετήθηκαν τις τελευταίες δεκαετιές διαφορετικές λύσεις για την διευκρίνιση των δικαιωμάτων των τρίτων προσώπων. Αρχικά, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ, τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως για την καταβολή των επιβαλλόμενων επιβαρύνσεων δεν νομιμοποιούνταν να ασκήσουν προσφυγή, καθώς δεν ήταν υποκείμενα της φορολογικής υποχρέωσης. Προκειμένου να μην θίγεται το δικαίωμα τους στη δικαστική προστασία (άρθρο 20 παρ. 1 Σ.), τους δίνονταν η δυνατότητα να ασκήσουν την ανακοπή του άρθρου 217 ΚΔΔικ κατά της ατομικής ειδοποίησης⁷⁴, με την οποία θεωρούνταν συμπροσβαλλόμενη η ταμειακή βεβαίωση παρά το γεγονός ότι δεν είχε εκδοθεί στο όνομά τους⁷⁵. Πρόσφατη νομολογία φαίνεται ότι κατ' εφαρμογή της συνταγματικής επιταγής για αποτελεσματική δικαστική προστασία, έκρινε διαφορετικά. Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόφαση 569/2020 του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών σε περίπτωση πράξης φορολογικού περιεχομένου που έχει εκδοθεί επ' ονόματι ομόρρυθμης εταιρείας, εφόσον φέρει σημαντικές έννομες συνέπειες και στους εταίρους ατομικά, θα νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή στα αρμόδια δικαστήρια κατά της εν λόγω πράξης. Σύμφωνα με την απόφαση σημαντικές έννομες συνέπειες για τους εταίρους ατομικά κρίθηκαν η κλήση τους να καταβάλλουν τα οφειλόμενα από την εταιρεία, η επιβολή σε βάρος τους μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου και η άσκηση σε βάρος τους ποινικής δίωξης που ως αιτία έχει ακριβώς τις πράξεις καταλογισμού φόρου ή προστίμων στην ομόρρυθμη εταιρεία. Περαιτέρω βάσει του α. 64 ΚΔΔικ, εφόσον τα τρίτα πρόσωπα αποδεικνύουν άμεσο, ενεστώς και προσωπικό έννομο συμφέρον νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή.

Στη διεύρυνση του κύκλου των προσώπων που νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή, συνέπραττε και η παράγραφος 2 του αυτού άρθρου. Με το άρθρο 18 του ν. 3900/2010 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 2 και, ως ισχύει, αναγνωρίζει δικαίωμα προσφυγής στον Υπουργό Οικονομικών και στα όργανα στα οποία έχει μεταβιβαστεί η αρμοδιότητα αυτή με απόφασή του. Σύμφωνα με το προηγούμενο καθεστώς υφίσταντο δυνατότητα προσφυγής από το

⁷³ Χαρακτηριστική η απόφαση ΣτΕ 2580/1998, σύμφωνα με την οποία δικαιούται να προβάλλει τις αντιρρήσεις του κατά του ουσία βάσιμου της αξίωσης του Δημοσίου με ανακοπή του άρθρου 73 παρ. 1 του ΚΕΔΕ και ο τρίτος ο οποίος ευθύνεται αλληλεγγύως με τον αμέσως βαρυνόμενο.

⁷⁴ Σύμφωνα με τη ΣτΕ 2999/2006, σε περίπτωση μη κοινοποίησης της ατομικής ειδοποίησης στον τρίτο αλληλεγγύως ευθυνόμενο, θα μπορεί να στραφεί κατά της ταμειακής βεβαίωσης και της έκθεσης αναγκαστικής κατάσχεσης βάσει του άρθρου 224 ΚΔΔικ

⁷⁵ Έτσι οι ΣτΕ 1623/2015, 237/2008

Δημόσιο και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου κατά πράξεων των οργάνων που εκδόθηκαν ύστερα από άσκηση διοικητικής προσφυγής (νομιμότητας ή ενδικοφανούς). Κατά τα ισχύοντα, δικαίωμα άσκησης της ως άνω προσφυγής διαθέτει πλέον μόνο ο Υπουργός Οικονομικών και ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής. Με το άρθρο 18 του ν. 3900/2010 καταργήθηκε η δυνατότητα των οργανισμών κοινωνικής ασφάλισης να προσφεύγουν ενώπιον των τδδ κατά πράξεων των οργάνων τους που αποφαίνονται επί ενδικοφανούς προσφυγής ενδιαφερόμενου ιδιώτη⁷⁶. Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του νόμου, *διαπιστώνεται η ανάγκη κατάργησης της ενδοστρεφούς προσφυγής των οργανισμών κοινωνικής ασφάλισης, ενόψει του φόρτου υποθέσεων που εκκρεμούν στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια. Έχει παρατηρηθεί μεγάλος αριθμός ενδοστρεφών προσφυγών οργανισμών κοινωνικών ασφαλίσεων, οι οποίες πολύ συχνά δεν δικαιολογούνται από τη σοβαρότητα των υποθέσεων, ούτε περιέχουν σοβαρούς λόγους, σε ορισμένες δε περιπτώσεις τα σχετικά τυποποιημένα δικόγραφα πάσχουν ακόμη και από αοριστία, με αποτέλεσμα να απασχολούν άσκοπα τα διοικητικά δικαστήρια, πολλές φορές μάλιστα και σε δύο βαθμούς δικαστικής κρίσης. Στο πλαίσιο της μεταρρύθμισης του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας με άξονα την κατά το δυνατό ταχεία επίλυση των διαφορών, κρίνεται, κατά το νομοθέτη, επιβεβλημένη η λήψη μέτρων που συμβάλλουν στη μείωση του όγκου των υποθέσεων, προκειμένου να αναβαθμιστούν, από την άποψη του χρόνου εκδίκασης των υποθέσεων, οι όροι παροχής δικαστικής προστασίας στους πολίτες. Αναφορικά με το αρμόδιο όργανο για την επίλυση των ενδικοφανών προσφυγών των ενδιαφερομένων από τα αρμόδια συλλογικά όργανα των οργανισμών κοινωνικής ασφάλισης, κατά την εισηγητική έκθεση του νόμου, θα έπρεπε να καθοριστούν μέτρα εντός των ιδίων των οργανισμών αυτών ή και με την εκ νέου εισαγωγή υπέρ των οργανισμών κοινωνικής ασφάλισης δευτεροβάθμιας ενδικοφανούς προσφυγής, σε κατάλληλο συλλογικό όργανο του Κράτους, όπως είναι ιδίως το Συμβούλιο Κοινωνικών Ασφαλίσεων.*

Οι παραπάνω δικαιούχοι ασκούν προσφυγή «*υπέρ του Δημοσίου κατά των πράξεων των φορολογικών οργάνων του τελευταίου, οι οποίες εκδίδονται κατ' εφαρμογή της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας*». Εκ τούτου, στις φορολογικές υποθέσεις πλέον ενεργητικά νομιμοποιείται προς άσκηση προσφυγής εκτός από τον αναφερόμενο στη πράξη ως βαρυνόμενο προς καταβολή,

⁷⁶ Σημειώνεται σχετικώς ότι το άρθρο 33 παρ. 4 του ν. 702/1977 θέσπισε τον θεσμό της ενδοστρεφούς προσφυγής, αντικαθιστώντας τη δυνατότητα που είχαν υπό το προϊσχύσαν δίκαιο (άρθρο 7 παρ. 2 του ν.δ/τος 3710/1957) οι οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης να προσφεύγουν με «έφεση» στη Δευτεροβάθμια Ασφαλιστική Επιτροπή Εφέσεων, κατά των αποφάσεων των οργάνων τους που αποφαίνονταν επί πρωτοβάθμιας διοικητικής προσφυγής ιδιώτη. Επρόκειτο για δευτεροβάθμια ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον συλλογικού οργάνου της διοίκησης, στο οποίο συμμετείχε, μεταξύ άλλων, και «ανώτερος δικαστικός». Η δυνατότητα άσκησης ενδίκου βοηθήματος, ενδοστρεφούς προσφυγής, από τους οργανισμούς κοινωνικών ασφαλίσεων που εισήγαγε το άρθρο 33 παρ. 4 ν. 702/1977 καταργήθηκε από το άρθρο 8 παρ. 2 εδ. γ' του ν. 1470/1984, για να επαναφερθεί όμως σε ισχύ με το άρθρο 6 παρ. 8 του ν. 1649/1986.

επίσης και τα πρόσωπα τα οποία αποδεικνύουν έννομο συμφέρον, ο Υπουργός Οικονομικών και τα όργανα στα οποία έχει μεταβιβαστεί η αρμοδιότητα αυτή με απόφασή του.

Προθεσμία

Ο ΚΔΔικ θέτει ως γενικό κανόνα την άσκηση της προσφυγής επί διοικητικών διαφορών ουσίας εντός προθεσμίας 60 ημερών. Στο άρθρο 66 παρ. 1 ΚΔΔικ ορίζεται ότι *«Η προσφυγή ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών, η οποία αρχίζει: Α. Σε περίπτωση ρητής πράξης: α) Για εκείνους τους οποίους αφορά: i. από την κατά νόμο επίδοσή της σε αυτούς, ή ii. σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της. β) Για τους τρίτους: i. από τη δημοσίευσή της, αν δεν προβλέπεται από το νόμο άλλος ειδικότερος τρόπος γνωστοποίησής της, ή ii. σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της. Β. Σε περίπτωση παράλειψης, από τη συντέλεσή της»*. Ειδικώς ως προς τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, τίθεται συντομότερη προθεσμία 30 ημερών προς άσκηση του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής. Το άρθρο 66 παράγραφος 2 περίπτωση α' προβλέπει ότι *«εξαιρετικώς στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές εν γένει η προσφυγή ασκείται εντός τριάντα (30) ημερών και η προθεσμία για την άσκησή της αρχίζει όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο»*.

Η αποκλίνουσα ρύθμιση για τις φορολογικές διαφορές σε σχέση με τις λοιπές διοικητικές διαφορές ουσίας έχει στόχο την εξυπηρέτηση του δημοσιονομικού συμφέροντος του Δημοσίου. Στο ίδιο πλαίσιο, σύμφωνα με τον προϊσχύσαντα Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας⁷⁷, η προθεσμία άσκησης προσφυγής επί φορολογικών διαφορών ήταν 20 ημέρες. Ο ΚΔΔικ προβλέπει σε δύο περιπτώσεις παρέκταση της ως άνω προθεσμίας. Κατά το άρθρο 66 παρ. 2 εδ. β' ΚΔΔικ, *η προθεσμία είναι 90 ημέρες από την έκδοση ή την κατά νόμο δημοσίευση της πράξης ή συντέλεση της παράλειψης* ειδικώς για την περίπτωση άσκησης προσφυγής από τον Υπουργό Οικονομικών και αρμόδια όργανα⁷⁸. Όμοια ρύθμιση εισάγει η παρ. 6 του άρθρου 66 ΚΔΔικ αναφορικά με το νομιμοποιούμενο για άσκηση προσφυγής, εφόσον διαμένει στην αλλοδαπή⁷⁹.

⁷⁷ Βλ. άρθρο 77 ΚΦΔικ

⁷⁸ Όπως προβλέπεται στο άρθρο 64 παρ. 2 περίπτωση β ΚΔΔικ. Σημειώνεται ότι τίθεται ζήτημα κατά πόσο τηρείται η αρχή της ισότητας των διαδικών.

⁷⁹ Π. Πανταζόπουλος, ερμηνεία άρθρου 64 Κ.Δ.Δ. σε: Χρυσανθάκης (επιμ.), 2015, σελ. 147 επ.

Η ως άνω ρύθμιση είναι προδήλως αντισυνταγματική σύμφωνα με την άποψη του Λαζαράτου. *Η τόσο διαφορετική μεταχείριση των φορολογικών και τελωνειακών διαφορών, με τη σχεδόν ακατανόητη, ασύντακτη προσθήκη του καταργηθέντος με το ν. 4093/2012, 4079/2012. Κανένα δημοσιονομικό συμφέρον δεν μπορεί να δικαιολογήσει μια τόσο άνιση και παραπλανητική αντιμετώπιση των φορολογουμένων.*⁸⁰

Η προθεσμία άσκησης προσφυγής διακόπτεται κατά το άρθρο 67 παρ. 1 εδ. α' ΚΔΔικ «για μία μόνο φορά, με την άσκηση κάθε διοικητικής προσφυγής, πλην εκείνης που προβλέπεται από τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 63». Στο εδάφιο γ' της παρ. 1 του άρθρου 67 ΚΔΔικ, ο νομοθέτης εξαιρεί τις φορολογικές διαφορές από τον κανόνα της άπαξ διακοπής της προθεσμίας επί ασκήσεως διοικητικής προσφυγής (πλην της ενδικοφανούς προσφυγής).

Η προθεσμία άσκησης της προσφυγής αναστέλλεται α) σε περίπτωση ανωτέρας βίας (α. 10 παρ. 6 ΚΔΔιαδ.) β) στο διάστημα από τη 1^η έως τη 31^η Αυγούστου (α. 61 παρ. 4 εδ. γ' ΚΔΔικ) και γ) στο διάστημα των δικαστικών διακοπών, ήτοι από τη 1^η Ιουλίου έως τη 15^η Σεπτεμβρίου (α. 61 παρ. 4 εδ. α' ΚΔΔικ)⁸¹. Ειδικώς, ως προς τις φορολογικές διαφορές, το α. 25 παρ.3 ν. 3610/2007 εισάγει αποκλίνουσα ρύθμιση. Κατ' εξαίρεση η προθεσμία για άσκηση προσφυγής επί φορολογικών και τελωνειακών διαφορών αναστέλλεται το διάστημα από τη 1^η έως τη 31^η Αυγούστου και όχι για το σύνολο των δικαστικών διακοπών, ήτοι από τη 1^η Ιουλίου έως τη 15^η Σεπτεμβρίου.⁸²

Το ανασταλτικό αποτέλεσμα

⁸⁰ Π. Λαζαράτος, *όπ.π.*, σελ 464 Υποσ 125

⁸¹ Σημειώνεται ότι παρόλο που ο νόμος καταλαμβάνει μόνο τη διεξαγωγή αποδείξεων, αναλογικά εφαρμόζεται σε όλες τις διαδικασίες για όλα τα ένδικα βοηθήματα και μέσα. Σχετική νομοθετική πρόβλεψη βρίσκεται στο άρθρο 12 του ν. 3514/2006

⁸² Σημειώνεται ότι η εν λόγω ρύθμιση εφαρμόζεται και στην προθεσμία άσκησης προσφυγής από τον Υπουργό Οικονομικών και τα εξουσιοδοτούμενα όργανα. Μέχρι τη θέση σε ισχύ του ν. 3610/2007 είχε τεθεί ερμηνευτικό ζήτημα αν η προθεσμία άσκησης προσφυγής εκ μέρους του Υπουργού Οικονομικών εμπίπτει στην ρύθμιση της αναστολής μόνο για το διάστημα από τη 1^η έως τη 31^η Αυγούστου ή για το σύνολο των δικαστικών διακοπών, ήτοι από τη 1^η Ιουλίου έως τη 15^η Σεπτεμβρίου. Το ερμηνευτικό ζήτημα προέκυπτε από το γεγονός ότι το α. 285 παρ. 2 ΚΔΔικ είχε παραλείψει να συμπεριλάβει στις διατηρούμενες διατάξεις το α.11 του Κώδικα περί Δικών Δημοσίου. Ως εκ τούτου, το Δημόσιο εξακολούθησε να μην εμπίπτει στον κανόνα του α. 61 παρ. 4 ΚΔΔικ, κατά τον οποίο η προθεσμία αναστέλλεται κατά το μήνα Αύγουστο, αλλά εξακολούθησε να απολαμβάνει το προνόμιο αναστολής κατά το σύνολο των δικαστικών διακοπών. Λύση δόθηκε με τη θέση σε ισχύ του ν. 3610/2007, ο οποίος εξίσωσε δικονομικά τους διαδικίους υπάγοντας και το Δημόσιο στον κανόνα του α. 61 παρ. 4 ΚΔΔικ. Ο νόμος αυτός τέθηκε σε εφαρμογή προκειμένου να υπάρξει συμμόρφωση με την απόφαση του ΕΔΔΑ στην υπόθεση Πλατάκου κατά Ελληνικής Δημοκρατίας.

Ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας δεν προβλέπει αυτοδίκαιο ανασταλτικό αποτέλεσμα ούτε για την προθεσμία άσκησης προσφυγής ούτε για την καθ' αυτή άσκηση της προσφυγής. Στο άρθρο 69 παρ. 1 ΚΔΔικ τίθεται ο σχετικός γενικός κανόνας «*Η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης*». Εξαιρέση προβλέπεται στην παρ. 2 του αυτού άρθρου ειδικά για τις φορολογικές διαφορές. Ακολουθώντας τα προβλεπόμενα στο προϋφιστάμενο καθεστώς⁸³, το άρθρο 69 παρ. 2 ΚΔΔικ ορίζει ότι «*κατ' εξαίρεση, αν με την πράξη καταλογίζονται χρηματικά ποσά που αναφέρονται σε φορολογικές εν γένει απαιτήσεις του Δημοσίου ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, ή αυτοτελείς χρηματικές κυρώσεις για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής, καθώς και η άσκησή της αναστέλλουν την εκτέλεση της πράξης. Ειδικές διατάξεις, οι οποίες αποκλείουν την αναστολή ή θεσπίζουν την κατά ορισμένο μόνο ποσοστό αναστολή των πράξεων τούτων, διατηρούνται σε ισχύ*». Ως εκ τούτου, επί φορολογικών διαφορών, τόσο η προθεσμία άσκησης όσο και η άσκηση προσφυγής προφανώς έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα με την επιφύλαξη ότι δεν ορίζει διαφορετικά ειδική διάταξη νόμου. Η, ως άνω, εκ του νόμου αναστολή χορηγείται αυτοδικαίως, δίχως να απαιτείται αίτηση του προσφεύγοντος. Με την ρύθμιση αυτή αναβαθμίζεται η αποτελεσματικότητα του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος για δικαστική προστασία⁸⁴.

Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 69 ΚΔΔικ, δύναται ο νομοθέτης να καθορίσει περιπτώσεις φορολογικών διαφορών για τις οποίες η εκ του νόμου αναστολή αποκλείεται στο σύνολό της⁸⁵ ή περιορίζεται σε συγκεκριμένο ποσοστό⁸⁶. Για τις ανωτέρω περιπτώσεις ισχύουν τα προβλεπόμενα στο άρθρο 69 παρ. 3 ΚΔΔικ, όπως αυτά ισχύουν ως γενικός κανόνας και για τις λοιπές διοικητικές διαφορές ουσίας. Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων μπορεί να ασκήσει την προβλεπόμενη στα α. 200 έως 205 ΚΔΔικ αίτηση αναστολής, όπως αναγράφει το άρθρο 69 παρ. 3 του ΚΔΔικ. Η δυνατότητα του προσφεύγοντα να καταθέσει αίτηση αναστολής επί φορολογικής διαφοράς, της οποίας, η εκ του νόμου αναστολή έχει αποκλειστεί ή περιοριστεί, είναι αναγκαία⁸⁷. Κατά την άποψη του Λαζαράτου, προκειμένου να εξασφαλιστεί σύμφωνη με το Σύνταγμα ερμηνεία των οικείων διατάξεων⁸⁸, υπερισχύει το ακόλουθο συμπέρασμα: αυτό που

⁸³ Βλ. άρθρο 78 ΚΦΔικ. και άρθρο 3 παρ. 1 ν.505/1976, 59 παρ.6 ν. 3323/1955, 86 παρ. 2 πδ 30/1996

⁸⁴ Κ. Φώτος, Κριτική ανάλυση των διατάξεων του νόμου 3659/2008 για την βελτίωση και επιτάχυνση των διαδικασιών της δίκης στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια και άλλες διατάξεις, Δ.Φ.Ν. 2008, σελ. 771 και σελ. 1831 επ

⁸⁵ Δ. Ράικος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές (Αιτήσεις αναστολών - Προεδρικές διαδικασίες), 1993, σελ.105

⁸⁶ Στο πλαίσιο αυτό έχουν εκδοθεί τα άρθρα 74 παρ.9 ν.2239/1944, 18 νδ 4242/1962, 24 νδ 2367/1953. 22 νδ 2367/1953, 31 παρ. 4 ν. 2690/2001, 91 ν.2238/1944, 61 παρ.1 ν.1416/1984

⁸⁷ Π. Δ. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, έκδοση 6η, Αθήνα - Θεσσαλονίκη, 2014, σελ. 51 επ.

⁸⁸ Π. Λαζαράτος, όπ.π, σελ. 483

αποκλείουν οι διατάξεις αυτές είναι η αυτόματη εκ του νόμου αναστολή του εδ. α', αφήνουν, όμως πάντα ανοιχτό το δρόμο για την άσκηση αιτήσεως αναστολής κατά τα άρθρα 200-205 ΚΔΔικ.

Όπως έχει αναλυθεί σε προηγούμενο σκέλος της παρούσας εργασίας, ο διοικούμενος, ειδικά επί φορολογικών διαφορών, πριν προσφύγει στη δικαιοσύνη με την άσκηση προσφυγής οφείλει να έχει απευθυνθεί στη Διοίκηση. Δεδομένης της υποχρέωσης άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, καθίσταται προφανής η ανάγκη αναστολής εκτέλεσης της πράξης ήδη στο προηγούμενο αυτό στάδιο. Σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013, με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής είναι επιτρεπτή η χορήγηση αναστολής. Ειδικότερα, προβλέπεται αναστολή εκτέλεσης του καταλογιζόμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση καταβολής του 50%. Εφόσον δεν καταβληθεί το 50%, ληξιπρόθεσμο θα είναι το σύνολο του καταλογιζόμενου ποσού. Είναι φανερό ότι με την εν λόγω ρύθμιση, τίθεται ζήτημα συνταγματικότητας. Η δυνατότητα εκτέλεσης ήδη στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής είναι δεδομένο ότι θίγει τον φορολογούμενο ο οποίος δεν θα έχει προλάβει να ασκήσει τη δικαστική του προσφυγή. Με το ως άνω σκεπτικό, ο φορολογούμενος στερείται κατ'ουσίαν στάδιο της δικαστικής προστασίας⁸⁹.

Προς όφελος του διοικουμένου, το άρθρο 63 παρ. 3 του ν. 4174/2013, επιτρέπει την εκ μέρους του αίτηση αναστολής του καταβλητέου ποσού, ήτοι το 50% του καταλογιζόμενου ποσού, στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ)⁹⁰. Προκειμένου η τελευταία να κάνει δεκτή την επίμαχη αίτηση, θα πρέπει να κρίνει ότι η καταβολή θα είχε ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη⁹¹ για τον υπόχρεο⁹².

Η εξουσία του αποφασίζοντος δικαστηρίου επί της προσφυγής στις φορολογικές διαφορές

Επί ασκήσεως προσφυγής, η εξουσία του δικαστηρίου ως προς τον έλεγχο αυτής καθορίζεται στο άρθρο 79 παρ. 1 ΚΔΔικ. Σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο *«Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της. Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, κατά περίπτωση, χωρεί και αυτεπαγγέλτως,*

⁸⁹ Κ. Φινοκαλιώτης, όπ.π., σελ.797

⁹⁰ Δυνατότητα η οποία δίνεται στον φορολογούμενο ανεξαρτήτως αν η προθεσμία άσκησης της προσφυγής και η καθ' αυτή άσκηση της προσφυγής έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα.

⁹¹ Σύμφωνα με την πρότυπη δίκη ΣτΕ 496/2011, κρίθηκε ότι *«Ως ανεπανόρθωτη βλάβη, η απόσβεση της οποίας καθιστά συνταγματικά επιβεβλημένη την παροχή προσωρινής προστασίας, νοείται όχι μόνο η κατά κυριολεξία 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»*

⁹²Βλ. άρθρο 63 παρ. 4 ν. 4174/2013

εκτεινόμενος στο σύνολό της, προκειμένου να διακριβωθεί: α) αν συντρέχουν οι λόγοι της περ. α' της παρ. 3 ή β) αν η πράξη είναι πλημμελής κατά τη νόμιμη βάση της, ή γ) αν υπάρχει παράβαση δεδουλευμένου.». Η έκταση, επομένως, του δικαστικού ελέγχου περιορίζεται από τα όσα αιτείται η ίδια η προσφυγή με μόνη εξαίρεση τον αυτεπάγγελτο έλεγχο σε ορισμένα στοιχεία νομιμότητας της προσβληθείσας πράξεως ρητώς αναφερόμενα στο νόμο. Ειδικότερα, τα στοιχεία τα οποία ο διοικητικός δικαστής ουσίας ελέγχει αυτεπαγγέλτως είναι α) εάν η πράξη έχει εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο ή από συλλογικό όργανο που δεν έχει νόμιμη συγκρότηση ή σύνθεση, β) εάν η πράξη είναι πλημμελής κατά τη νόμιμη βάση της και γ) εάν διαπιστώνεται παράβαση δεδουλευμένου.

Ο νομοθέτης έχει επιλέξει ειδική αντιμετώπιση των φορολογικών διαφορών ως προς την έκταση του ελέγχου της προσφυγής, σε σχέση με την προβλεπόμενη για τις λοιπές διοικητικές διαφορές ουσίας. Συγκεκριμένα, το άρθρο 79 παρ. 5 περίπτωση α' ορίζει ότι *«Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της. Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, χωρεί αυτεπαγγέλτως, προκειμένου να διακριβωθεί αν υπάρχει παράβαση δεδουλευμένου.»*. Ο κατ' εξαίρεση αυτεπάγγελτος, *ultra petita*, έλεγχος εξωτερικής νομιμότητας συρρικνώνεται σε σχέση με τον γενικό κανόνα του άρθρου 79 παρ. 1 ΚΔΔικ⁹³⁹⁴. Η συρρίκνωση αυτή επήλθε μετά τη τροποποίηση του άρθρου με το ν.3900/2010 (άρθρο 20) και στοχεύει, κατά την αιτιολογική έκθεση του νόμου στην οικονομία της δίκης και στην αποφυγή παρελκύνσεων και άσκοπης παράτασης εκκρεμοτήτων σε διαφορές που από τη φύση τους προσφέρονται ιδιαίτερα σε τέτοιες καθυστερήσεις. Σύμφωνα με τη νέα ρύθμιση, ο κατά τον νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξεως ή παραλείψεως χωρεί αυτεπαγγέλτως μόνο προκειμένου να διακριβωθεί αν υπάρχει παράβαση δεδουλευμένου.

Περαιτέρω, ως προς τα λοιπά στοιχεία της νόμιμης βάσης της πράξεως, ο νόμος στο άρθρο 79 παρ. 5 υπό β' ΚΔΔικ ορίζει ότι *«Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης»*. Ο φορολογικός δικαστής για να ελέγξει παράβαση διατάξεως που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία εκδόσεως της πράξεως θα πρέπει ο προσφεύγων να έχει επικαλεστεί τα ανωτέρω και

⁹³ Κ. Γώγος, Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων, 2017, σ.171 και Γ. Παπαγεωργίου, Η αντισυνταγματική άρνηση του ελέγχου της εξωτερικής νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, ΔτΑ 2003, σ. 1205

⁹⁴ Β. Μπουκουβάλα, Η συρρίκνωση του αυτεπάγγελτου ελέγχου και της κυρωτικής εξουσίας των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων επί των λόγων εξωτερικής νομιμότητας στις φορολογικές διαφορές από τις νέες φορολογικές δικονομικές ρυθμίσεις του ν.3900/2010, ιδωμένη υπό το πρίσμα της γενικής υποχώρησης του ελέγχου της τυπικής νομιμότητας. <https://www.ddikastes.gr/>

επιπροσθέτως να αποδεικνύει βλάβη⁹⁵, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης⁹⁶. Σημειώνεται ότι αρκεί, κατά την αιτιολογική έκθεση του νόμου, ο προσφεύγων να επικαλεστεί έστω ενδεχόμενη βλάβη εφόσον μπορέσει να αποδείξει ότι αυτή συνδέεται με την τυπική πλημμέλεια της διοικητικής πράξης. Κατά τη νομοθετική πρόβλεψη, με την διάταξη αυτή θα δοθεί τέλος στην παρελκυστική επίκληση τυπικών πλημμελειών η οποία επιβαρύνει με επιπλέον φόρτο εργασίας τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια και συμβάλλει στην καθυστέρηση της απονομής δικαιοσύνης.

Σημειώνεται ότι κατά τη νομολογία⁹⁷, εκτός από την παράβαση δεδικασμένου, το διοικητικό δικαστήριο έχει γίνει δεκτό ότι εξετάζει αυτεπαγγέλτως και την τυχόν αντισυνταγματικότητα των νομοθετικών διατάξεων κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη φορολογικής αρχής, όχι όμως και ζητήματα παραβίασης της ΕΣΔΑ..

Αποκλίνουσα ρύθμιση ειδικώς για τις φορολογικές διαφορές εισάγεται και με το άρθρο 79 παρ. 5 περ. γ' ΚΔΔικ. Σε περίπτωση επιβολής κύρωσης από αρχή, η οποία διαθέτει εξουσία επιμέτρησης⁹⁸, την οποία, παρά το νόμο, δεν άσκησε ή άσκησε πλημμελώς, το δικαστήριο, ελέγχοντας τη σχετική πράξη, ασκεί το ίδιο την εξουσία αυτή, επιβάλλοντας την προσήκουσα κύρωση και μεταρρυθμίζοντας αντιστοίχως την πράξη. Ακόμα, ειδική πρόβλεψη υφίσταται για την περίπτωση κατά την οποία η προσφυγή στρέφεται κατά παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας. Κατά το α. 79 παρ. 5 περ. δ' ΚΔΔικ, *«Αν η προσφυγή στρέφεται κατά παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, το δικαστήριο, κατά την επίλυση της διαφοράς, δικάζει κατά πλήρη δικαιοδοσία και, είτε ακυρώνει εν όλω ή εν μέρει την παράλειψη, αποφαινόμενο αυτό για την ύπαρξη και την έκταση του δικαιώματος ή της υποχρέωσης, είτε απορρίπτει την προσφυγή»*.

Σύμφωνα με το πνεύμα των σχετικών διατάξεων του ΚΔΔικ, φαίνεται να επικρατεί ο γενικός κανόνας τα τδδ να δρουν ως «δεύτερος βαθμός διοίκησης». Υπό το πρίσμα αυτό, τα τδδ κρίνουν και αποφασίζουν επί της *πρώτης κρίσης* του αρμόδιου διοικητικού οργάνου, η οποία έχει

⁹⁵ Κ. Σαββαΐδου, Οι προς Διαβούλευση προτάσεις της Κυβέρνησης για τη Μεταρρύθμιση της Εκδίκασης Φορολογικών Διαφορών, Δ.Φ.Ν., 64, 2010, σελ 1551

⁹⁶ Η εν λόγω ρύθμιση έχει επικριθεί από μερίδα της θεωρίας διότι η απαίτηση επικλήσεως και αποδείξεως άλλης βλάβης πέραν του έννομου συμφέροντος καθιστά αλυσιτελείς όλους τους άλλους λόγους ακυρώσεως που ανάγονται στην εξωτερική νομιμότητα της πράξεως κατά παράβαση των α. 95 παρ. 1, 26 και 20 παρ. 1 του Συντάγματος. Κατ'αποτέλεσμα ο λόγος ακυρώσεως «παράβαση ουσιαδούς τύπου της διαδικασίας» απορροφάται από τον λόγο «παράβαση κατ'ουσία διατάξεως νόμου». Βλ και την, από 6/12/2010, Έκθεση του Επιστημονικού Συμβουλίου της Βουλής, σκέψη 10

⁹⁷ Έτσι η ΣτΕ 682/2017, σκέψη 5

⁹⁸ Γ. Μέντης, Η αρχή της αναλογικότητας στις φορολογικές κυρώσεις, με αφορμή την υπ' αριθμ. 3474/2011 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, Λογιστής 2012, σ. 80 επ. και Α. Μάλλιου, Ο αντικειμενικός τρόπος επιμέτρησης προστίμου Ν. 2523/1997 και η αντίθεσή του στα άρθρα 20 και 25 του Συντάγματος -με αφορμή τη με αριθμό 3768/2008 απόφαση του ΣτΕ, ΔΦΝ 1433, σ. 22.

ληφθεί σύμφωνα με τη νόμιμη διαδικασία. Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω αντίληψης προβλέπεται, στο άρθρο 79 παρ. 3 και 4 ΚΔΔικ, η κατ' εξαίρεση ακύρωση και αναπομπή της υπόθεσης στην Διοίκηση εφόσον δεν έχει προηγηθεί η προηγούμενη πρώτη κρίση της Διοίκησης. Περιπτώσεις κατά τις οποίες συντρέχει τέτοια έλλειψη κρίνονται i) η έκδοση πράξης από αναρμόδιο όργανο (α.79 παρ. 3 περ. α'), ii) κρίση χωρίς τη νόμιμη διαδικασία (α.79 παρ. 3 περ. β'), iii) μη άσκηση εκ μέρους της διοίκησης της διακριτικής της εξουσίας (α.79 παρ. 3 περ. γ') και iv) επί παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας (α.79 παρ. 4). Εφόσον δεν υπάρχει μια πρώτη κρίση της Διοίκησης, η λύση της ακύρωσης της προσφυγής και της αναπομπής της υπόθεσης στο αρμόδιο διοικητικό όργανο είναι επιβεβλημένη ώστε να μην υποκαταστήσει ο διοικητικός δικαστής το διοικητικό όργανο. Είναι πρόδηλο ότι διαφορετική ρύθμιση θα δημιουργούσε προβλήματα συμφωνίας με την αρχή της διακρίσεως των εξουσιών. Ενόψει των ανωτέρω, με την κατ' εξαίρεση ρύθμιση του ΚΔΔικ επί των φορολογικών διαφορών σε περίπτωση που η αρχή δεν άσκησε την εξουσία επιμετρήσεως ή την άσκησε πλημμελώς (α.79 παρ. 5 περ. γ') και στη περίπτωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας (α.79 παρ. 5 περ. δ') τίθεται ζήτημα συνταγματικότητας.

Έφεση

Όπως παρατέθηκε σε προηγούμενο σκέλος της παρούσας εργασίας⁹⁹, ο ΚΔΔικ προβλέπει ως δεύτερο βαθμό δικαιοδοσίας την κατ' έφεση δίκη για τις διοικητικές διαφορές ουσίας. Ειδικότερα, κατά το άρθρο 92 παρ. 1 ΚΔΔικ, οι αποφάσεις που εκδίδονται σε πρώτο βαθμό υπόκεινται σε έφεση.

Νομολογιακά έχει κριθεί¹⁰⁰ ότι η πρόβλεψη δεύτερου βαθμού δικαιοδοσίας δεν προκύπτει από σχετική υποχρέωση του νομοθέτη κατ' επιταγή κάποιας διάταξης νόμου με υπερνομοθετική ισχύ. Συγκεκριμένα, τα άρθρα 20 παρ. 1, 4 και 8 του Συντάγματος και οι διατάξεις της ΕΣΔΑ δεν υποχρεώνουν τη θέσπιση του ενδίκου μέσου της έφεσης. Ως εκ τούτου, ο νομοθέτης δύναται να θέτει περιορισμούς στην άσκηση του ενδίκου μέσου της έφεσης δίχως η εν λόγω ρύθμιση να προσκρούει στο Σύνταγμα.

Ενόψει των ανωτέρω, ο ΚΔΔικ, στο άρθρο 92 παρ. 2, θέτει χρηματικό όριο του εκκλητού για τις οριστικές αποφάσεις των οποίων το αντικείμενο είναι αποτιμητό σε χρήμα. Το εδάφιο α' αναφέρει «δεν υπόκεινται σε έφεση αποφάσεις που αφορούν χρηματικές διαφορές, αν το αντικείμενο

⁹⁹ Βλ. αν. ως έχει αναλυθεί στο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας *Αρμοδιότητα*

¹⁰⁰ Έτσι οι ΣτΕ 2614/1993, 3622/1995, 1277/1996

τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 5000 ευρώ. Το αντικείμενο της διαφοράς θα προσδιορίζεται από το αμφισβητούμενο με την έφεση ποσό». Αντίθετα, οι μη αποτιμητές σε χρήμα διαφορές δεν υπάγονται σε αντίστοιχο χρηματικό περιορισμό του εκκλητού.

Παρά τη γενική ρύθμιση αναφορικά με τον τρόπο προσδιορισμού του αντικειμένου της διαφοράς, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η προϋπόθεση του εκκλητού πληρούται, εισάγεται εξαίρεση ειδικά για τις φορολογικές διαφορές. Σύμφωνα με το άρθρο 92 παρ. 3 ΚΔΔικ «*Ειδικώς, στις χρηματικού περιεχομένου φορολογικές εν γένει διαφορές, όταν από το νόμο προβλέπεται η από μέρους του φορολογουμένου υποβολή δήλωσης πριν από την έκδοση της σχετικής πράξης, ως αντικείμενο της διαφοράς θεωρείται, για μεν τη Διοίκηση η διαφορά του κύριου φόρου που προκύπτει ανάμεσα σε εκείνον που ορίστηκε με την πράξη και σε αυτόν που καθορίστηκε με την απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, για δε το φορολογούμενο η διαφορά του κύριου φόρου που προκύπτει ανάμεσα σε εκείνον που αντιστοιχεί στη δήλωση και σε αυτόν που καθορίστηκε με την απόφαση*». Ο νόμος, επομένως, διακρίνει τον τρόπο με τον οποίο θα υπολογιστεί το αντικείμενο της διαφοράς, ανάλογα με το πρόσωπο του εφεσιβάλλοντος, ήτοι εάν η έφεση ασκείται από τον φορολογούμενο ή από την Διοίκηση. Έχει κριθεί νομολογιακά ¹⁰¹ ότι εν αντιθέσει με τον παραπάνω κανόνα, εάν η πράξη έχει εκδοθεί από την φορολογική αρχή πράττοντας οίκοθεν και όχι κατόπιν αιτήματος του διοικουμένου ότι θα εφαρμόζεται η παρ. 2 και όχι η παρ. 3. Κατά συνέπεια, κατά τον προσδιορισμό του αντικειμένου της διαφοράς επί εφέσεως ασκηθείσας από τον φορολογούμενο, εφόσον δεν θα υφίσταται δήλωση, το αντικείμενο θα προκύπτει από το αμφισβητούμενο με την έφεση ποσό. Σε περίπτωση υποχρεωτικής υποβολής δήλωσης η οποία δεν υποβλήθηκε ή αρνητικής δήλωσης θα εφαρμόζεται η παρ. 3 και δεν θα παρακάμπτεται.

Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, οι μη αποτιμητές σε χρήμα διοικητικές διαφορές ουσίας είναι κατ'αρχήν πάντα εκκλητές και δεν έχουν χρηματικό όριο εκκλητού. Στην κατηγορία των διαφορών οι οποίες δεν υπάγονται στο χρηματικό όριο του εκκλητού του γενικού κανόνα του άρθρου 92 παρ. 2 ΚΔΔικ συμπεριλαμβάνονται έξι ακόμα περιπτώσεις. Κατά το α. 92 παρ. 4ΚΔΔικ, εφόσον μια έφεση ασκείται «*α) για έλλειψη δικαιοδοσίας ή αρμοδιότητας του δικαστηρίου που εξέδωσε την απόφαση, ή β) για μη νόμιμη συγκρότηση ή σύνθεσή του, ή γ) αν η διαφορά έχει ως αντικείμενο περιοδική παροχή*» δεν θα υπόκειται στο χρηματικό όριο του εκκλητού. Περαιτέρω, ο νομοθέτης εξαίρεσε επιπλέον τρεις περιπτώσεις φορολογικών διαφορών οι οποίες δεν θα απαιτείται να έχουν ως αντικείμενο διαφοράς ποσό άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Στο άρθρο 92 παρ. 4 περ. δ',ε' και στ' ΚΔΔικ, καθορίζονται οι επίμαχες περιπτώσεις κατά τις οποίες θα επιτρέπεται πάντοτε η άσκηση έφεσης. *Αν Α) πρόκειται για φορολογική διαφορά με*

¹⁰¹ Έτσι η ΣτΕ 220/1995

αντικείμενο την αναγνώριση ζημίας, η οποία δεν καλύπτεται με συμψηφισμό του συνολικού εισοδήματος που προσδιορίστηκε με την πρωτόδικη απόφαση, αλλά είναι εκπεστέα, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις, από το φορολογητέο εισόδημα επόμενων οικονομικά ετών, εφόσον το ποσό της εκπεστέας κατά τον τρόπο αυτόν ζημίας υπερβαίνει το ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων ευρώ, Β) πρόκειται για την επιβολή προστίμων για παράβαση διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εφόσον προβάλλεται από τον διάδικο και προκύπτει, κατά τρόπο συγκεκριμένο, ότι η επίλυση της διαφοράς έχει για αυτόν ευρύτερες οικονομικές επιπτώσεις, Γ) η προσβαλλόμενη απόφαση έρχεται σε αντίθεση με απόφαση άλλου δικαστηρίου που επιλύει υπόθεση φορολογικού αντικείμενου εκ κληρονομιάς η οποία στηρίζεται στην ίδια νομική και πραγματική βάση ακόμη και για διαφορετικό διάδικο, θα επιτρέπεται πάντοτε η άσκηση έφεσης.

Σημειώνεται ότι με την θέση σε ισχύ του νέου α. 6 ΚΔΔικ, ύστερα από την τροποποίηση του με το ν. 3900/2010, τροποποιήθηκε η καθ' ύλην αρμοδιότητα των δικαστηρίων επί των φορολογικών διαφορών. Ειδικότερα, φορολογικές υποθέσεις οι οποίες έχουν ως αντικείμενο ποσό άνω των 150.000 ευρώ εκδικάζονται σε πρώτο και τελευταίο βαθμό από το διοικητικό εφετείο (α. 6 παρ. 2 περ. γ' ΚΔΔικ). Ακόμα, έχουν υπαχθεί φορολογικές διαφορές μη αποτιμητές σε χρήμα, στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαινεται ανεκκλήτως. Στο πλαίσιο αυτό, οι ανωτέρω περιπτώσεις δεν μπορούν να εισαχθούν σε δεύτερο βαθμό δικαιοδοσίας και παρά τις λοιπές ρυθμίσεις του κώδικα, παραμένουν ανέκκλητες.

Δικαίωμα προς άσκησης έφεσης

Σύμφωνα με το άρθρο 93 παρ. 1 ΚΔΔικ, προϋπόθεση για την κτήση του δικαιώματος άσκησης έφεσης είναι η απόδειξη έννομου συμφέροντος. Οι κατά την πρωτόδικη δίκη διάδικοι δεν απαιτείται να πληρούν καμία άλλη προϋπόθεση προκειμένου να εφεσιβάλλουν την απόφαση επί της διοικητικής διαφοράς ουσίας. Ειδικώς, ως προς τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές έχει θεσπιστεί ακόμα μια προϋπόθεση προκειμένου η έφεση να κριθεί ότι έχει ασκηθεί παραδεκτώς. Ο εκκαλών οφείλει να καταβάλλει μέχρι την ημερομηνία της αρχικής δικασίμου, με ποινή απαραδέκτου της έφεσης, ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του οφειλόμενου, σύμφωνα με την πρωτόδικη απόφαση, κύριου φόρου, δασμού ή τέλους εν γένει, εκτός αν έχει χορηγηθεί αναστολή σύμφωνα με τα άρθρα 206 επ.. Το καταβλητέο ποσό υπολογίζεται από την αρμόδια φορολογική ή

τελωνειακή αρχή, η οποία συντάσσει ατελώς, μετά από αίτηση του εκκαλούντος, ειδικό σημείωμα, με το οποίο βεβαιώνεται και η καταβολή του.

Η προϋπόθεση καταβολής ορισμένου ποσοστού επί του οφειλόμενου ποσού επί ποινή απαραδέκτου προστέθηκε αρχικώς με το άρθρο 22 του ν.3900/2010. Όπως αναφέρει χαρακτηριστικά ο Λαζαράτος¹⁰², *ratio της διάταξης είναι η «κατάσταση ανάγκης» στην οποία βρισκόταν η Ελλάδα το 2010, αλλά είναι συνταγματικώς προβληματική, όπως και το α. 209^Α, ειδικώς επειδή αυτές οι δύο διατάξεις λειτουργούν εν συνδιασμό.*¹⁰³ Με τη παρ. 2 του άρθρου 37 του ν. 4446/2016, το ποσοστό που απαιτείται να καταβληθεί τροποποιήθηκε και μειώθηκε από 50% σε 20%. Πράγματι, η μείωση του ποσοστού διευκόλυνε σε μεγάλο βαθμό την άσκηση του ενδίκου μέσου, ωστόσο, ο νομοθέτης παρέλειψε και δεν έθεσε ένα ανώτατο όριο προκειμένου να μην καθίσταται κατ' ουσίαν ανέφικτη η άσκηση του ενδίκου μέσου σε περίπτωση υπέρογκου ποσού. Η ως άνω ρύθμιση, υποχρεώνοντας τον διοικούμενο να εκπληρώσει ένα μέρος των φορολογικών του υποχρεώσεων ώστε να έχει τη δυνατότητα να ασκήσει έφεση περιορίζει το συνταγματικό δικαίωμα δικαστικής προστασίας (α. 20 παρ. 1 Σ).

Η προσωρινή δικαστική προστασία

Στο δέκατο έκτο τμήμα του πρώτου μέρους του ΚΔΔικ, ρυθμίζεται η προσωρινή δικαστική προστασία για τις διοικητικές διαφορές ουσίας. Το σύστημα των άρθρων 200-205^Α ΚΔΔικ αναφέρεται στην αναστολή εκτέλεσεως διοικητικών πράξεων, τα άρθρα 206-209^Α ΚΔΔικ στην αναστολή εκτέλεσης δικαστικών αποφάσεων και τα κεφάλαια γ' και δ' ρυθμίζουν την προσωρινή ρύθμιση καταστάσεως και την προσωρινή επιδίκαση απαιτήσεων.

Ως προς την αναστολή εκτέλεσης διοικητικών πράξεων, το άρθρο 200 ΚΔΔικ προβλέπει *«Σε κάθε περίπτωση που η προθεσμία ή η άσκηση της προσφυγής δεν συνεπάγεται κατά νόμο την αναστολή εκτέλεσης της προσβαλλόμενης εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης και εφόσον στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν έχει χορηγηθεί αναστολή από την αρμόδια διοικητική αρχή, μπορεί,*

¹⁰² Π. Λαζαράτος, όπ.π., σελ. 1049 Υποσ 31

¹⁰³ Παρά την εκ μέρους της θεωρίας έντονη κριτική επί της συνταγματικότητας της ρύθμισης, το ΣτΕ διαμόρφωσε αντίθετη άποψη. Στη πρότυπη δίκη 1619/2012 έκρινε ότι δεν υφίσταται αντίθεση στις συνταγματικές αρχές της δικαστικής προστασίας, αναλογικότητας και προστατευόμενης εμπιστοσύνης, ούτε και στο α.6 παρ. 1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου. Ειδικότερα έκρινε ότι ο νομοθέτης *«δεν απαγορεύεται να εισάγει ρυθμίσεις δυσμενέστερες από εκείνες που ίσχυαν στο παρελθόν και προς τις οποίες είχαν προσαρμοστεί οι διοικούμενοι, αρκεί οι επιχειρούμενες ρυθμίσεις να χωρούν κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό, να εξυπηρετούν λόγους δημοσίου συμφέροντος, όπως συμβαίνει εν προκειμένω και να μην παραβιάζουν δικαιώματα προστατευόμενα από το Σύνταγμα ή άλλο κανόνα υπερνομοθετικής ισχύος».*

ύστερα από αίτηση εκείνου που άσκησε την προσφυγή, να ανασταλεί, με συνοπτικά αιτιολογημένη απόφαση του δικαστηρίου, εν όλω ή εν μέρει η εκτέλεση της πράξης αυτής». Ο προσφεύγων, σύμφωνα με τη διάταξη, δύναται να αιτηθεί αναστολή της εκτέλεσης της πράξης προκειμένου μέχρι να εκδοθεί η δικαστική απόφαση να προστατευθεί από την εκτελεστικότητα της.

Προκειμένου η αίτηση αναστολής να γίνει δεκτή, το άρθρο 202 ΚΔΔικ θέτει τους περιοριστικά αναφερόμενους δύο λόγους που μπορεί να επικαλεστεί ο προσφεύγων. Ο πρώτος λόγος χορήγησης αναστολής της εκτέλεσης της διοικητικής πράξης συνίσταται στην ανεπανόρθωτη βλάβη του αιτούντος. Η ανεπανόρθωτη βλάβη¹⁰⁴ κατά τη νομολογία νοείται όχι μόνο ως η κατά κυριολεξία 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 επιτύχει¹⁰⁵. Σημειώνεται ότι με το άρθρο 34 του ν. 3900/2010 καταργήθηκε η παράλληλη με την «ανεπανόρθωτη βλάβη», «δυσχερώς επανορθώσιμη βλάβη» ως λόγος χορήγησης αναστολής. Ο λόγος για τον οποίο καταργήθηκε ήταν ότι η ισοδύναμη χρήση των δύο εννοιών από τα δικαστήρια, καθιστούσε την αναφορά της στο νόμο περιττή.

Δεύτερος λόγος χορήγησης αναστολής εκτέλεσης διοικητικής πράξης, σύμφωνα με το άρθρο 202 παρ. 1 ΚΔΔικ, είναι το προδήλως βάσιμο της προσφυγής¹⁰⁶. Αν και ο λόγος αυτός είναι αυτοτελής ως προς τον προηγούμενο, και εδώ απαιτείται βλάβη του προσφεύγοντος. Η βλάβη που απαιτείται εδώ αρκεί να είναι απλή και συνδέεται ακριβώς με την ύπαρξη του έννομου συμφέροντος του προσφεύγοντος. Από τα προεκτεθέντα συνάγεται το συμπέρασμα ότι για να θεμελιωθεί λόγος αναστολής δεν θα αρκεί η επίκληση μόνο δυσχερειών επανόρθωσης της βλάβης σε περίπτωση αποδοχής της προσφυγής.

Στην παρ. 2 του άρθρου 202 ΚΔΔικ¹⁰⁷, ο νομοθέτης ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές με χρηματικό αντικείμενο προβλέπει ότι «το δικαστήριο μπορεί, με την

¹⁰⁴ Σύμφωνα με τη νομολογία ως κριτήριο της ανεπανόρθωτης βλάβης έχει κριθεί η οικονομική και οικογενειακή κατάσταση του αιτούντος (ΤρΔΠρΑθ 268/2000, ΔΕφΑθ 6/2011), το ύψος του καταλογιζόμενου προστίμου (ΤρΔΠρΑθ 495/2000, η ασθένεια σε συνδυασμό με το προχωρημένο της ηλικίας του αιτούντος (ΤρΔΠρΑθ 3/2000), η επαγγελματική φήμη (ΤρΔΠρΑθ 1053/1999), η χρήση του επίδικου δικαιώματος ως μέσου βιοπορισμού (ΤρΔΠρΑθ 268/2000), η αδυναμία εκπληρώσεως συναλλακτικών υποχρεώσεων εξαιτίας της άμεσης εκτελέσεως της προσβαλλομένης (ΤρΔΠρΑθ 85/2000), καθώς και η διαρροή πελατείας (ΤρΔΠρΑθ 508/2000).

¹⁰⁵ Σημειώνεται ότι η εν λόγω ρύθμιση έχει τροποποιηθεί παρουσιάζοντας διακυμάνσεις. Υπό παλαιότερο καθεστώς, ο ΚΔΔικ επέτρεπε την επίκληση ακόμα και (υπό προϋποθέσεις) χρηματικής ζημίας για την χορήγηση αναστολής βλ. Β. Καρακώστας, Αναστολή εκτελέσεως προσβληθείσης επί ακυρώσει πράξεως, Δ 1999, σελ. 1074

¹⁰⁶ Σ. Παπαδημητρίου - Κ. Μηλιαράκης, Το προδήλως βάσιμο του ενδίκου βοηθήματος, ως λόγος χορηγήσεως δικαστικής αναστολής εκτέλεσης, ανεξαρτήτως ανεπανόρθωτης βλάβης του αιτούντος, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Το ζήτημα μετά τη θέση σε ισχύ του άρθρου 19 του νόμου 3659/2008, Δ.Φ.Ν 2009, σελ.294 επ

¹⁰⁷ Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του νόμου 3900/2010, σκοπός του νομοθέτη με την ως άνω ρύθμιση είναι αφ' ενός να προσαρμοστεί στις ιδιαιτερότητες των διαφορών αυτών η βασική στάθμιση μεταξύ αποτελεσματικότητας της

απόφασή του, να ορίσει ότι το ανασταλτικό αποτέλεσμα δεν καταλαμβάνει τη λήψη ενός ή περισσότερων αναγκαστικών μέτρων είσπραξης ή διοικητικών μέτρων, για τον εξαναγκασμό ή τη διασφάλιση της είσπραξης της οφειλής, επί συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων του αιτούντος, τα οποία αναφέρονται στην απόφαση». Σύμφωνα με τη διάταξη, το δικαστήριο δύναται να αποφασίσει με ολική ή μερική αναστολή εκτέλεσης. Είναι, δηλαδή, δυνατό το δικαστήριο να αναστείλει την εκτελεστότητα της διοικητικής πράξης ακόμα και για μόνο κάποια συγκεκριμένα μέτρα που η Δημόσια αρχή αρχικώς αποφάσισε και επέβαλλε¹⁰⁸. Κατά το προϊσχύσαν καθεστώς, ο φορολογούμενος όφειλε να αποδείξει ότι αν εφαρμοστούν τα προβλεπόμενα στη πράξη μέτρα επί συγκεκριμένων περιουσιακών του στοιχείων θα προκληθεί ανεπανόρθωτη βλάβη. Θεσπίζονταν, δηλαδή, υποχρέωση του αιτούντα να εξειδικεύσει σε τι θα συνίστατο η ανεπανόρθωτη βλάβη του για κάθε αναγκαστικό μέτρο το οποίο προβλέπονταν στη διοικητική πράξη ξεχωριστά. Το δικαστήριο, κρίνοντας την αίτηση του, όφειλε να αποφανθεί εάν θα προκληθεί πράγματι ανεπανόρθωτη βλάβη, όπως υποστήριζε ο προσφεύγων, με την εφαρμογή συγκεκριμένων αναγκαστικών μέτρων εκτέλεσης της πράξης. Όφειλε, επομένως, ο διοικητικός δικαστής να αποφανθεί επί κάθε ξεχωριστού μέτρου το οποίο αναφερόταν στην πράξη, εάν θα έθιγε τον φορολογούμενο σε βαθμό τέτοιο ώστε να του προκαλεί ανεπανόρθωτη βλάβη.

Κατά τα ισχύοντα, το δικαστήριο πλέον κρίνει περί της αναστολής η οποία θα αποκλείεται εφόσον συντρέχουν οι τρεις αναφερόμενες περιπτώσεις του άρθρου 202 παρ. 3, ήτοι α', β' και γ'. Ο νομοθέτης, δηλαδή, με τον καθορισμό αυτών των περιπτώσεων εισάγει ρητώς εξαιρέσεις από τη δυνατότητα χορήγησης αναστολής δίχως να απαιτείται το δικαστήριο να προβεί σε περαιτέρω διερεύνηση των λόγων που προβάλλει ο φορολογούμενος. Κατά τις πρώτες δύο περιπτώσεις, εφόσον η προσφυγή είναι προδήλως απαράδεκτη ή αβάσιμη, ακόμη και αν η βλάβη του αιτούντος από την άμεση εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης είναι ανεπανόρθωτη και εφόσον κατά τη

δικαστικής προστασίας και αφ' ετέρου της προάσπισης του δημοσίου συμφέροντος. Τα δύο αυτά αντίρροπα αιτήματα της έννομης τάξης οριοθετούνται ακριβέστερα με αποτέλεσμα να διευκολύνεται ουσιωδώς το δικαστήριο στις σχετικές εκτιμήσεις και επιλογές καθώς και στην αιτιολόγησή τους. Η ρύθμιση αυτή κρίνεται επιβεβλημένη, αν ληφθεί υπόψη ότι από τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.) οροθετούνται οι εκ του νόμου προβλεπόμενες πράξεις της Διοίκησης, προκειμένου να εκτελεστεί αναγκαστικά η προηγούμενη πράξη βεβαίωσης, οι πράξεις δε αυτές είναι αυτοτελώς δεκτικές προσωρινής δικαστικής προστασίας. Ωστόσο, η χορήγηση δυνατότητας αναστολής των κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε. λαμβανόμενων αναγκαστικών μέτρων στο στάδιο της εκτέλεσης θα καθιστούσε εξαιρετικά δυσχερή για το διοικούμενο την επιδίωξη αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας

¹⁰⁸ Με την ρύθμιση αυτή ο νομοθέτης επιδιώκει να θεσπίσει προσωρινή δικαστική προστασία στον αιτούντα πριν από την αναγκαστική εκτέλεση της πράξης. Οριοθετώντας, με την επίμαχη ρύθμιση, την παρεχόμενη προσωρινή δικαστική προστασία στοχεύει αφ' ενός στο να μην παραβλάπτεται το δημόσιο συμφέρον και αφ' ετέρου στο να είναι δυνατή η αναστολή της πράξης κατά το μέρος που συνεπάγεται τη λήψη αναγκαστικών ή διοικητικών μέτρων, τα οποία ενδέχεται να ληφθούν σε βάρος του και τα οποία ορίζονται περιοριστικώς στην κείμενη νομοθεσία. Προς τούτο το σκοπό θέτει την προϋπόθεση να πιθανολογείται ανεπανόρθωτη βλάβη του αιτούντος σε σύνδεση με τα εν λόγω μέτρα.

στάθμιση της βλάβης του αιτούντος, των συμφερόντων τρίτων και του δημόσιου συμφέροντος¹⁰⁹, κρίνεται ότι οι αρνητικές συνέπειες από την αποδοχή θα είναι σοβαρότερες από την ωφέλεια του αιτούντος, η αίτηση θα απορρίπτεται.

Η τρίτη περίπτωση αφορά αποκλειστικώς τις φορολογικές διαφορές, συνδέεται με μια επιπρόσθετη προϋπόθεση. Η εν λόγω προϋπόθεση προβλέπεται στο άρθρο 203 παρ. 2 ΚΔΔικ αναφορικά με τον προσφεύγοντα επί φορολογικών διαφορών. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 203 παρ. 2, ο προσφεύγων επί φορολογικής διαφοράς κατά την κατάθεση της αίτησης αναστολής, οφείλει να καταθέσει επιπλέον δήλωση περί της περιουσιακής του κατάστασης. Όπως ορίζεται¹¹⁰ ο αιτών οφείλει να δηλώσει α) το παγκόσμιο εισόδημά του από κάθε πηγή και β) την περιουσιακή του κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή. Ουσιώδεις παραλείψεις ή ανακρίβειες της παραπάνω δήλωσης ως έννομη συνέπεια έχουν την απόρριψη της αίτησης αναστολής κατά το άρθρο 202 παρ. 3 περ. γ' ΚΔΔικ. Κατά μερίδα της θεωρίας η προβλεπόμενη στο άρθρο 202 παρ. 3 περ. γ' ΚΔΔικ απόρριψη της αίτησης αναστολής προσκρούει στο Σύνταγμα. Ειδικότερα, προβάλλεται ότι τυχόν παραλείψεις της δήλωσης θα μπορούσαν να συμπληρωθούν κατά το άρθρο 139Α ΚΔΔικ και ότι παραβιάζεται το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος, εφόσον δημιουργείται φορολογική δικονομία εντός της διοικητικής δικονομίας. Σε κάθε περίπτωση ο γ' λόγος εξαιρέσεως δογματικά και συστηματικά δεν συνδέεται με τους λοιπούς δύο.

¹⁰⁹ Η γενική, αόριστη και μη εξειδικευμένη επίκληση του «δημοσίου συμφέροντος» θέτει ζητήματα συνταγματικότητας, η κρίση πρέπει να γίνεται ad hoc ώστε να είναι σε συμφωνία με το α.20 παρ. 1 Σ Βλ. Ν. Α. Παπαϊωάννου, Η υποχρέωση εξειδίκευσης των λόγων δημοσίου συμφέροντος, που αποκλείουν τη χορήγηση αναστολής εκτέλεσης διοικητικής πράξης με αφορμή τη ΔΠρΑθ 3966/2006, Δ.Φ.Ν. 2005, σελ. 1468 επ

¹¹⁰Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 203 παρ. 2 ΚΔΔικ προβλέπεται ότι «η αίτηση αναστολής περιλαμβάνει με ποινή το απαράδεκτο της ασκήσεώς της, κατάσταση στην οποία ο αιτών δηλώνει: α) το παγκόσμιο εισόδημά του από κάθε πηγή και β) την περιουσιακή του κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή.

Αν ο αιτών είναι φυσικό πρόσωπο, δηλώνεται και το παγκόσμιο εισόδημα από κάθε πηγή, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή του ή της συζύγου και των ανηλίκων τέκνων. Αν ο αιτών είναι νομικό πρόσωπο, δηλώνεται και το παγκόσμιο εισόδημα από κάθε πηγή, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή συνδεδεμένου νομικού προσώπου με τον αιτούντα καθώς και των φυσικών προσώπων που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές και τελωνειακές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου. Ως συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου, νοείται η σύνδεση με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω συμμετοχής του αιτούντος νομικού προσώπου στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση του άλλου νομικού προσώπου ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο νομικών προσώπων.

Η περιουσιακή κατάσταση περιλαμβάνει ιδίως τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε ακίνητα, τις καταθέσεις οποιουδήποτε είδους και τα συναφή τραπεζικά προϊόντα, τις επενδύσεις σε κινητές αξίες, τα μηχανοκίνητα ιδιωτικά μέσα μεταφοράς, τα δάνεια και τις δωρεές, τις μετοχές, τα μερίδια, τα δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής σε κεφάλαιο σε οποιαδήποτε μορφής νομική οντότητα, όπως ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε. και τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε κινητά μεγάλης αξίας. Μαζί με την περιουσιακή κατάσταση, δηλώνεται από τον αιτούντα και η εκτιμώμενη αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται σε αυτήν.»

Αποτέλεσμα της χορήγησης αναστολής, είτε αυτή είναι μερική είτε είναι ολική, είναι ότι η υπόθεση θα προσδιοριστεί κατά προτεραιότητα. Κατά το άρθρο 202 παρ. 6 ΚΔΔικ ο προσδιορισμός της υπόθεσης γίνεται εντός έτους από την έκδοση της απόφασης επί της αίτησης αναστολής και ειδικώς για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, εντός έξι μηνών από την έκδοση της απόφασης.

Τέλος, σημειώνεται ότι με το άρθρο 203 παρ. 2 εδ. β' ΚΔΔικ δημιουργείται στο πλαίσιο της προδικασίας επιπλέον μια υποχρέωση του προσφεύγοντα επί φορολογικών διαφορών σε σχέση με τις λοιπές διοικητικές διαφορές. Κατά την κατάθεση της αίτησης αναστολής, εφόσον πρόκειται για φορολογική διαφορά, θα πρέπει να κατατεθεί και αντίγραφο της ασκηθείσας προσφυγής. Παρότι το δικαστήριο στο οποίο απευθύνεται και κατατίθεται η αίτηση αναστολής είναι το ίδιο με το αρμόδιο δικαστήριο για την άσκηση προσφυγής στο οποίο έχει ήδη κατατεθεί το δικόγραφο της προσφυγής¹¹¹. Το αντίγραφο που επισυνάπτεται της αίτησης θα πρέπει να είναι επικυρωμένο.

Με το άρθρο 204 ΚΔΔικ προβλέπεται η κύρια διαδικασία εκδίκασης της αίτησης αναστολής και περαιτέρω του θεσμού της προσωρινής διαταγής. Εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα από τον αιτούντα, ο δικαστής μπορεί να εκδώσει προσωρινή διαταγή αναστολής εκτελέσεως της πράξης, η οποία καταχωρίζεται κάτω από την αίτηση. Το δικαστήριο αποφαινεται το ταχύτερο δυνατό στη Διοίκηση προκειμένου αυτή να του αποστείλει τις απόψεις της. Εφόσον εκδοθεί προσωρινή διαταγή, αυτή, κατά το άρθρο 204 παρ. 3 ΚΔΔικ, θα ισχύει ως την έκδοση της απόφασης για την αίτηση αναστολής. Η προσωρινή μπορεί δε να ανακληθεί, ακόμη και αυτεπαγγέλτως, από τον πρόεδρο ή τον δικαστή που ορίστηκε, καθώς και από το αρμόδιο για την αναστολή δικαστήριο πριν από την έκδοση της απόφασης επί της αίτησης αναστολής.

Ειδική δικονομική ρύθμιση έχει θεσπιστεί για τη χρονική ισχύ της προσωρινής διαταγής επί φορολογικών διαφορών. Κατά το άρθρο 204 παρ. 3 ΚΔΔικ *«Στις φορολογικές και τελωνειακές εν γένει διαφορές, η πάροδος χρονικού διαστήματος ενενήντα (90) ημερών από τη χορήγηση της προσωρινής διαταγής, χωρίς να έχει εισαχθεί προς κρίση η αίτηση αναστολής, καθιστά υποχρεωτική την αυτεπάγγελτη επάνοδο του αρμόδιου δικαστή, προκειμένου να κριθεί αν συντρέχει λόγος δημόσιου συμφέροντος που επιβάλλει την ανάκληση της προσωρινής διαταγής»*. Η ρύθμιση αυτή, η οποία θεσπίστηκε με το άρθρο 35 του ν.3900/2010, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου έχει ως στόχο το να μην ασκείται το ένδικο βοήθημα της προσφυγής και κατ' επέκταση η αίτηση αναστολής με μόνο σκοπό την καθυστέρηση εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων. Επιπροσθέτως, η αυτεπάγγελτη επάνοδος του δικαστή κρίνεται σύμφωνα με την

¹¹¹ Στ. Δ. Δεληκωστόπουλος, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, Άρθρα 1-230, όπως τροποποιήθηκε από τον Ν. 3659/2008, Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα, 2008, σελ. 594-595

εισηγητική έκθεση απαραίτητη, δεδομένου ότι σε ορισμένες περιπτώσεις έχει παρατηρηθεί ότι η προσωρινή διαταγή που χορηγείται αμέσως μετά την κατάθεση της προσφυγής, με βάση μόνο τα προσκομιζόμενα από τον προσφεύγοντα στοιχεία, να διατηρείται επί μακρό χρονικό διάστημα.

Προς την ίδια κατεύθυνση, ήτοι την μη καθυστέρηση της εισπρακτικής διαδικασίας των φορολογικών υποχρεώσεων έχει θεσπιστεί και ο θεσμός της διαταγής εκτέλεσης της πράξεως επί φορολογικών διαφορών¹¹². Σύμφωνα με το άρθρο 205Α ΚΔΔικ «Στις φορολογικές και τελωνειακές εν γένει διαφορές, στις οποίες η άσκηση της προσφυγής αναστέλλει μερικώς ή στο σύνολό της την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης, το δικαστήριο μπορεί μετά από αίτηση της αρχής που εξέδωσε την πράξη ή του οργάνου που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, να διατάζει την εκτέλεση της πράξης, ακόμη και στο σύνολό της, αν: α) η ασκηθείσα προσφυγή είναι προδήλως απαράδεκτη ή προδήλως αβάσιμη ή β) η εκ του νόμου αναστολή της προσβαλλόμενης πράξης θα καταστήσει εξαιρετικά δυσχερή την εκτέλεσή της σε περίπτωση απόρριψης της προσφυγής και η εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης στο σύνολό της δεν θα επιφέρει ανεπανόρθωτη βλάβη στον προσφεύγοντα». Με το υπό κρίση άρθρο, εισάγεται θεσμός ο οποίος εφαρμόζεται μόνο επί φορολογικών διαφορών χωρίς αυτή η διαφοροποίηση να μπορεί να δικαιολογηθεί με αντικειμενικά κριτήρια. Η δυνατότητα κατάθεσης αίτησης εκτέλεσης εκ μέρους της Δημόσιας αρχής, συνιστά ρύθμιση αντίθετη στο πνεύμα των διατάξεων περί προσωρινής δικαστικής προστασίας¹¹³. Κατά τον Γέροντα¹¹⁴, η επίμαχη διάταξη συνεπάγεται τον δραστικό περιορισμό της δικαστικής προστασίας στην περίπτωση που η αρμόδια αρχή επικαλείται το δημόσιο συμφέρον, δηλαδή τον ταμειευτικό σκοπό του κράτους, προκειμένου να πετύχει την άμεση εκτέλεση της πράξης.

Συμπεράσματα

Με την ψήφιση του ν. 2717/1999 και τη θέση σε ισχύ του ΚΔΔικ δόθηκε τέλος στη πολυνομία που επικρατούσε ως προς τις διοικητικές διαφορές ουσίας. Η υιοθέτηση εκ μέρους του ΚΔΔικ δοκιμασμένων και πετυχημένων ρυθμίσεων του ΚΦΔικ, άνοιξε το δρόμο για την εδραίωση ενός αποτελεσματικού δικονομικού συστήματος.

¹¹² Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του νόμου 3900/2010 «Με την προτεινόμενη ρύθμιση επιδιώκεται να μην παρατείνεται αδικαιολογήτως η εκ του νόμου αναστολή, που έχει ως αποτέλεσμα την καθυστέρηση εισπραξης φορολογικών εσόδων, στην οποία και μόνον αποβλέπει σε πολλές περιπτώσεις η άσκηση του ένδικου βοηθήματος. Τέλος, με την παρ. 2 του νέου άρθρου 205Α διευκρινίζεται ότι η παραπάνω αίτηση της αρχής διέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 201 ΚΔΔ, ως προς την αρμοδιότητα, 203, ως προς την προδικασία, και 204, ως προς την κύρια διαδικασία.»

¹¹³ Ν. Ταμιωλάκη, Ο νόμος 3900/2010: η διοικητική δικαιοσύνη in vitro, ΕφημΔΔ3/2011, σελ. 394-406

¹¹⁴ Γέροντας, ΕφημΔΔ 2011.382

Οι αποκλίνουσες ρυθμίσεις του ΚΔΔικ αναφορικά με τις φορολογικές διαφορές, ως αναλύθηκε στο κύριο μέρος της παρούσας εργασίας, άλλοτε δικαιολογείται λόγω της ιδιαίτερης φύσης των φορολογικών διαφορών και άλλοτε, φαίνεται ότι δεν υποστηρίζεται με πειστικά επιχειρήματα. Η διαφορετική μεταχείριση των φορολογικών υποθέσεων συχνά φέρνει τον διοικούμενο σε δυσμενή θέση. Η θέσπιση αναλογικού παραβόλου, η υποχρέωση απόδειξης ανεπανόρθωτης βλάβης, ο περιορισμός των αυτεπαγγέλτως εξεταζόμενων ζητημάτων από τον φορολογικό δικαστή, οι συντομότερες προθεσμίες σε σχέση με την αντίδικό του Διοίκηση, η συντομότερη διακοπή των προθεσμιών κατά τις δικαστικές διακοπές, σε σχέση με τις λοιπές διοικητικές διαφορές ουσίας, κάνουν φανερή τη δυσμενή διάκριση σε βάρος του φορολογουμένου.

Παρά τις συχνές διορθωτικές κινήσεις του νομοθέτη, με τροποποιητικές διατάξεις του ΚΔΔικ, η θεωρία εξακολουθεί να επικρίνει τις ισχύουσες ρυθμίσεις. Όπως εκτενώς αναλύθηκε στα σχετικά κεφάλαια, οι εισηγητικές εκθέσεις των νόμων τονίζουν ότι ο άξονας με τον οποίο ρυθμίζονται οι φορολογικές διαφορές είναι η ταχύτερη απονομή της δικαιοσύνης και ώστε να αμβλυνθούν οι δυσμενείς για το Δημόσιο συνέπειες από τη διατήρηση επί μακρό χρονικό διάστημα δικαστικών εκκρεμοτήτων στον τομέα αυτό και η διαφύλαξη του (ταμειακού) δημόσιου συμφέροντος σε μία περίοδο οξείας δημοσιονομικής κρίσης της χώρας. Η νομοθετική επιλογή να διασφαλίσει την ταχεία είσπραξη των δημοσίων εσόδων φαίνεται πως αναπόδραστα καταλήγει να περιορίζει υπέρμετρα το συνταγματικώς κατοχυρωμένο δικαίωμα της δικαστικής προστασίας.

Βιβλιογραφία- Αρθρογραφία

Συγγράμματα –Μονογραφίες

- Κ. Γώγος, Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2017
- Π. Δ. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, έκδοση 6η, Αθήνα - Θεσσαλονίκη, 2014
- Στ. Δ. Δεληκωστόπουλος, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, Άρθρα 1-230, όπως τροποποιήθηκε από τον Ν. 3659/2008, Π. Ν. Σάκκουλας, Αθήνα, 2008
- Π. Λαζαράτος, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Αντ. Σάκκουλας, Αθήνα - Κομοτηνή, 2015
- Π. Λαζαράτος, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, 3^η Αναθεωρημένη Έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2018
- Σ. Λεκέας, Τακτικά Διοικητικά Δικαστήρια, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2008
- Σ. Βλαχόπουλος (επιμ.), Θεμελιώδη Δικαιώματα, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2016
- Δ. Ράικος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές (Αιτήσεις αναστολών - Προεδρικές διαδικασίες), 1993
- Μιχ. Δ. Στασινόπουλος, Δίκαιον των Διοικητικών Διαφορών, έκδοση 4^η (ανατύπωση), Αθήνα, 1980
- Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, έκδοση 5η, Σάκκουλας, Αθήνα - Θεσσαλονίκη, 2014
- Θ. Φορτσάκης, Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, έκδοση 4η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2013
- Χ. Χρυσανθάκης (επιμ.), Διοικητική Δικονομία, Ερμηνεία κατ' Άρθρο, έκδοση 2η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2015

Άρθρα –Μελέτες

- Β. Μπουκουβάλα, Η συρρίκνωση του αυτεπάγγελτου ελέγχου και της κυρωτικής εξουσίας των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων επί των λόγων εξωτερικής νομιμότητας στις φορολογικές διαφορές από τις νέες φορολογικές δικονομικές ρυθμίσεις του ν.3900/2010, ιδωμένη υπό το πρίσμα της γενικής υποχώρησης του ελέγχου της τυπικής νομιμότητας. <https://www.ddikastes.gr/>
- Χ. Χρυσανθάκης, Οι νέες ρυθμίσεις για τη διοικητική δίκη: Ο ν. 3900/2010. Μια «ανοιχτή» επιστολή προς την Πολιτεία, ΘΠΔΔ, 12/2010, σ. 1321-1344

- B. Καρακώστας, Αναστολή εκτελέσεως προσβληθείσης επί ακυρώσει πράξεως, Δ 1999, σελ. 1074
- Π. Λαζαράτος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στην διοικητική δίκη μετά τον Ν. 3659/2008, Εφαρμογές Δημοσίου Δικαίου, Τεύχος Ι, 2009, σελ.6-7
- Ι. Γ. Μαθιουδάκης, Η ποιοτική απονομή της Ελληνικής Διοικητικής Δικαιοσύνης –Υπό το φως της πρόσφατης αναμόρφωσής της, ΕφημΔΔ 3/2011, σελ.454
- Γ. Μέντης, Η αρχή της αναλογικότητας στις φορολογικές κυρώσεις, με αφορμή την υπ' αριθμ. 3474/2011 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, Λογιστής 2012, σ. 80 επ.
- Α. Μάλλιου, Ο αντικειμενικός τρόπος επιμέτρησης προστίμου Ν. 2523/1997 και η αντίθεσή του στα άρθρα 20 και 25 του Συντάγματος -με αφορμή τη με αριθμό 3768/2008 απόφαση του ΣτΕ, ΔΦΝ 1433, σ. 22.
- Απ. Γέροντας, Η πρόσφατη μεταρρύθμιση της διοικητικής δικαιοσύνης (ν. 3900/2010), ΕφημΔΔ 3/2011, σελ. 379
- Χρ. Π. Δετσαρίδης, Η καταβολή ποσοστού 50% του ποσού εκκρεμοδικίας και το αναλογικό παράβολο ως όροι του παραδεκτού για την εκδίκαση φορολογικών εφέσεων, ΔΦΝ 66/2011
- Γ. Παπαγεωργίου, Η αντισυνταγματική άρνηση του ελέγχου της εξωτερικής νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, ΔτΑ 2003, σ. 1205
- Στ. Παπαδημητρίου – Κων. Μηλιαράκης, Το προδήλως βάσιμο του ενδίκου βοηθήματος, ως λόγος χορήγησης δικαστικής αναστολής εκτέλεσης, ανεξαρτήτως ανεπανόρθωτης βλάβης του αιτούντος, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Το ζήτημα μετά τη θέση σε ισχύ του άρθρου 19 του νόμου 3659/2008, Δ.Φ.Ν 2009, σελ.294 επ.
- Νικόλαος Α. Παπαϊωάννου, Η υποχρέωση εξειδίκευσης των λόγων δημοσίου συμφέροντος, που αποκλείουν τη χορήγηση αναστολής εκτέλεσης διοικητικής πράξης με αφορμή τη ΔΠρΑθ 3966/2006, Δ.Φ.Ν. 2005
- Ν. Ταμιωλάκη, Ο νόμος 3900/2010: η διοικητική δικαιοσύνη in vitro, ΕφημΔΔ 3/2011, σελ. 394-406
- Κ. Σαββαΐδου, Οι προς Διαβούλευση προτάσεις της Κυβέρνησης για τη Μεταρρύθμιση της Εκδίκασης Φορολογικών Διαφορών, Δ.Φ.Ν., 64, 2010, σελ. 1544 επ.
- Κων. Φώτος, Κριτική ανάλυση των διατάξεων του νόμου 3659/2008 για την βελτίωση και επιτάχυνση των διαδικασιών της δίκης στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια και άλλες διατάξεις, Δ.Φ.Ν. 2008, σελ. 771 και σελ. 1831 επ.
- Αντ. Ταβουλάρης, Η σημασία της ιδρύσεως και λειτουργίας των φορολογικών δικαστηρίων, Φορολογική Δικαιοσύνη, 1, 2, 11/1962

