



Ανώτατο Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Πάτρας
Σχολή : Διοίκησης και Οικονομίας
Τμήμα : Λογιστικής
ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ : « Η ΑΣΚΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ
ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ »**

Εισηγητής

Νικόλαος Δημαράς

Ιωάννα

Σπουδάστριες

**Κύργιου Μαρία
Παρασκευά**

Τσίχλα Καλλιόπη

Πάτρα 2004

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

Σελίδα

Συνομογραφίες.....	5
Εισαγωγή.....	6

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο : ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....

1.1 Η ΈΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	9
1.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	11
1.2.1 ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	11
1.2.2 ΟΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	12
1.3 ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗ ΚΑΤΟΧΥΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	14

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ.....

2.1 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ.....	17
2.2 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ.....	21
2.3 Η ΦΥΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ.....	24
2.3.1 Η νομική φύση της φ. δ με βάση το τυπικό κριτήριο της εκτάσεως των εξουσιών του φορολογικού δικαστή.	25
2.3.2 Η νομική φύση της φ. δ με βάση το ουσιαστικό κριτήριο του αντικειμένου.....	27
2.3.3 Η πραγματική φύση της φ. δ.....	28

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο : ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΚΗ.....

3.1 ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ...	34
3.2 Η ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΑΚΡΟΑΣΗ ΩΣ ΑΠΟΡΡΟΙΑ ΤΟΥ ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΣΕΒΑΣΜΟ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΝΘΡΩΠΙΝΗΣ	

ΑΞΙΟΠΡΕΠΕΙΑΣ.....	35
-------------------	----

3.3 ΒΑΣΙΚΑ ΣΥΣΤΑΤΙΚΑ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ.....	37
3.4 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....	38
3.5 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΗΣ.....	39
3.5.1 Ποιοι έχουν την ικανότητα να είναι διάδικοι.....	39
3.5.2 Νομιμοποίηση του διαδίκου.....	40
3.5.3 Ικανότητα παράστασης στο φορολογικό δικαστήριο.....	40
3.6 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΚΗ ΚΑΙ Η ΘΕΩΡΙΑ ΤΗΣ.....	41

3.7 ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΗΣ.....	42
3.7.1 Γενικά στοιχεία για τις αρχές που διέπουν τη φορολογική δίκη, ανακριτικό-συζητητικό σύστημα.....	42
3.7.2 Αρχές που ρυθμίζουν τις σχέσεις μεταξύ των φορολογικών δικαστών και των διαδίκων.....	45
3.7.2.1 Η αρχή της εξουσίας του φορολογικού δικαστή κατά τη συγκέντρωση του πραγματικού υλικού της δίκης	45
3.7.2.2 Η αρχή της μη επέμβασης του δικαστή αυτεπαγγέλτως	46
3.7.2.3 Η αρχή της κινήσεως της διαδικασίας στη φορολογική δίκη με επιμέλεια των διαδίκων.....	47
3.7.3 Αρχές που ρυθμίζουν τον τρόπο της διεξαγωγής της διαδικασίας.....	48
3.7.3.1 Αρχή της προφορικότητας και δημοσιότητας της επ' ακροατηρίου διαδικασίας.....	48
3.7.3.2 Η αρχή της εγγράφου και μυστικής διαδικασίας.....	49
3.7.3.3 Η αρχή της αμεσότητας της διαδικασίας.....	49

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο : ΕΝΝΟΙΑ ΕΙΔΗ ΚΑΙ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΒΟΗΘΗΜΑΤΩΝ.....

51

4.1 ΕΝΝΟΙΑ.....	52
4.2 ΕΙΔΗ ΕΝΔΙΚΩΝ ΒΟΗΘΗΜΑΤΩΝ.....	52
4.3 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΒΟΗΘΗΜΑΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΩΣ ΤΟΥ ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ.....	53
4.4 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΒΟΗΘΗΜΑΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΩΣ ΤΗΣ ΕΚΤΑΣΕΩΣ ΤΗΣ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ.....	54
4.5 ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΠΑΡΑΔΕΚΤΗΣ ΑΣΚΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΒΟΗΘΗΜΑΤΩΝ.....	55
4.5.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ.....	57
4.5.2 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ.....	58
4.5.2.1 Ακυρωτικός έλεγχος.....	58
4.5.2.2 Ουσιαστικός έλεγχος.....	58
4.5.2.3 Υπέρβαση διοικητικής δικαιοδοσίας.....	59
4.5.3 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ.....	59
4.5.3.1 Είδη.....	59
4.5.3.2 Παραπομπή στο αρμόδιο δικαστήριο.....	61
4.5.3.3 Ομοδικία – Συνάφεια – Παρέμβαση.....	63
4.5.3.4 Κατανομή αρμοδιότητας μεταξύ τμημάτων ενός δικαστηρίου..	65
4.5.3.5 Κατά τόπον αρμοδιότητα.....	66
4.5.4 ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ.....	66
4.5.4.1 Ενεργητική διαδικαστική ικανότητα.....	67
4.5.4.2 Παθητική διαδικαστική ικανότητα.....	67
4.5.4.3 Ο ιδιώτης ως εναγόμενος.....	68
4.5.5 ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΣΤΑΣΕΩΣ.....	69

4.5.6 ΙΚΑΝΟΤΗΤΑ ΑΥΤΟΠΡΩΣΟΠΗΣ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΣΤΑΣΕΩΣ – ΠΛΗΡΕΞΟΥΣΙΟΤΗΤΑ.....	70
4.5.6.1 Εξαιρέσεις.....	71
4.5.6.2 Πληρεξούσιος.....	72
4.5.6.3 Αντίκλητος.....	73
4.5.6.4 Παύση πληρεξουσιότητας.....	74
4.5.6.5 Νομιμοποίηση πληρεξουσίου.....	74
4.5.7 ΤΥΠΙΚΗ ΟΡΘΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΑΣΚΗΣΕΩΣ ΕΝΔΙΚΟΥ ΒΟΗΘΗΜΑΤΟΣ.....	75
4.5.7.1 Κοινοποιήσεις.....	76
4.5.7.2 Πληρωμή τελών, παραβόλου, δικαστικού ενσήμου.....	77
4.5.8 ΕΛΛΕΙΨΗ ΕΚΚΡΕΜΟΔΙΚΙΑΣ.....	77
4.5.9 ΕΛΛΕΙΨΗ ΔΕΔΙΚΑΣΜΕΝΟΥ.....	78
4.6 ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ.....	79
4.6.1 Εκθέσεις.....	79
4.6.2 Δικόγραφα.....	80

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο : Η ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΩΣ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΕΝΔΙΚΟ ΒΟΗΘΗΜΑ.....

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	84
5.2 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΤΟΥ ΠΑΡΑΔΕΚΤΟΥ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.....	86
5.3 ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΝΤΑΙ.....	88
5.4 ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.....	90
5.5 ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ.....	94
5.6 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.....	96
5.7 Η ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.....	98
5.8 ΑΝΑΣΤΑΛΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ	99
5.9 Η ΠΡΟΔΙΚΑΣΙΑ.....	100
5.10 Η ΚΥΡΙΑ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ.....	102
5.10.1 Τα αποδεικτικά μέσα και η αξιολόγησή τους από το δικαστήριο.....	105
5.10.1.1 Οι αρχές της προαπόδειξης και της αυτεπάγγελτης διάταξης των αποδείξεων.....	105
5.10.1.2 Το βάρος της απόδειξης στη φορολογική δίκη.....	107
5.10.1.3 Η ελεύθερη χρήση και εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων από το δικαστήριο.....	108
5.10.2 Η έκταση του δικαστικού έλεγχου, και η αρχή της μη χειροτερεύσεως του προσφεύγοντος.....	110

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο : ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΝΔΙΚΑ ΜΕΣΑ.....

6.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΕΙΔΗ ΕΝΔΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ.....	116
6.2 Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ.....	118

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο : Η ΑΣΚΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....	120
7.1. Η ΑΝΑΚΟΠΗ.....	121
7.2 ΤΡΙΤΑΝΑΚΟΠΗ.....	123
7.2.1 Ορισμός.....	123
7.3 ΕΦΕΣΗ.....	124
7.3.1 Γενικά.....	124
7.3.2 Δικαίωμα έφεσης.....	125
7.3.3 Υποκείμενες σε έφεση αποφάσεις.....	125
7.3.4 Λόγοι έφεσης.....	127
7.3.5 Προβολή νέων ισχυρισμών και αποδεικτικών μέσων στην κατ’ έφεση δίκη.....	127
7.3.6 Η άσκηση της έφεσης.....	128
7.3.7 Τα αποτελέσματα άσκησης της έφεσης.....	130
7.3.8 Ο δικαστικός έλεγχος και η απόφαση στην κατ’ έφεση δίκη.....	131
7.3.9 Η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του εκκαλούντα στην κατ’ έφεση δίκη.....	133
7.4 ΑΙΤΗΣΗ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗΣ.....	135
7.5 ΑΙΤΗΣΗ ΑΝΑΙΡΕΣΗΣ.....	137
7.5.1 Προϋποθέσεις.....	137
7.5.2 Λόγοι αναίρεσης.....	138
7.5.3 Η έκταση ελέγχου και η απόφαση επί της αίτησης αναίρεσης...	139
7.6 Η ΑΠΟΦΑΣΗ.....	140
7.6.1 Ορισμός και κατάρτιση της αποφάσεως.....	140
7.6.2 Η διάκριση των αποφάσεων.....	141
7.6.3 Τα στοιχεία της αποφάσεως.....	142
7.6.4 Δημοσίευση και κοινοποίηση της αποφάσεως.....	144
7.6.5 Επακόλουθα της εκδόσεως της αποφάσεως και ερμηνεία αυτής.	144
7.7 ΤΟ ΔΕΔΙΚΑΣΜΕΝΟ.....	145
7.7.1 Οι αποφάσεις που αποτελούν δεδικασμένο.....	145
7.7.2 Το τυπικό και το ουσιαστικό δεδικασμένο από αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων επί φορολογικών υποθέσεων.....	145
7.7.3 Δεδικασμένο από αποφάσεις άλλων δικαστηρίων.....	151
7.8 ΔΙΑΚΟΠΗ, ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΚΗΣ...	152
7.8.1 Λόγοι διακοπής της δίκης.....	152
7.8.2 Τρόπος διακοπής και αποτελέσματα αυτής.....	153
7.8.3 Επανάληψη της δίκης.....	153
7.8.4 Κατάργηση της δίκης.....	154
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	156
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	157
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	158

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Ν.Π.Δ.Δ = Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Ν.Π.Ι.Δ = Νομικά πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου

ΣτΕ = Συμβούλιο της Επικρατείας

Α.Ε.Δ = Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο

Κ.Φ.Δ = Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας

Ν.Δ = Νομοθετικό Διάταγμα

Ε.Π.Ε = Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

Δ.Φ.Δ = Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο

Κ.Β.Σ = Κώδικας βιβλίων και Στοιχείων

Δ.Ο.Υ = Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία



Η παρούσα εργασία έχει ως θέμα την «Άσκηση των ενδίκων μέσων στις φορολογικές διαφορές».

Σκοπός της είναι να χρησιμεύσει ως πηγή πληροφοριών, όχι μόνο σε επαγγέλματα που σχετίζονται με την φορολογική νομοθεσία (δικηγόρους, λογιστές) αλλά και σε έναν απλό ιδιώτη που θέλει να ενημερωθεί για την δικαστική προστασία που του παρέχεται από το νόμο καθώς και την λειτουργία των ενδίκων μέσων.

Το αντικείμενο της μελέτης μας είναι η ανάλυση των ενδίκων μέσων καθώς και ο τρόπος άσκησής τους στις φορολογικές διαφορές. Συγκεκριμένα, στο πρώτο μέρος ύστερα από μία συνοπτική αλλά επαρκής ανάλυση της έννοιας και των λειτουργιών του φόρου γίνεται μια εκτενής αναφορά στη σημασία των φορολογικών διαφορών καθώς και στη δικαστική προστασία που παρέχεται για την επίλυση των διαφορών αυτών. Η παροχή αυτή της δικαστικής προστασίας πραγματοποιείται με την άσκηση των ενδίκων βοηθημάτων και των ενδίκων μέσων. Έτσι, στο δεύτερο και βασικό μέρος της εργασίας γίνεται αρχικά μια αναφορά στην έννοια των ενδίκων βοηθημάτων καθώς και στις γενικές προϋποθέσεις παραδεκτής ασκήσεως τους. Στη συνέχεια αναλύεται η προσφυγή ως εισαγωγικό ένδικο βοήθημα καθώς και ο τρόπος άσκησής της στις

φορολογικές διαφορές. Τέλος, γίνεται λόγος για τα είδη και την διάκριση των ενδίκων μέσων καθώς και το σκοπό της ασκήσεώς τους.

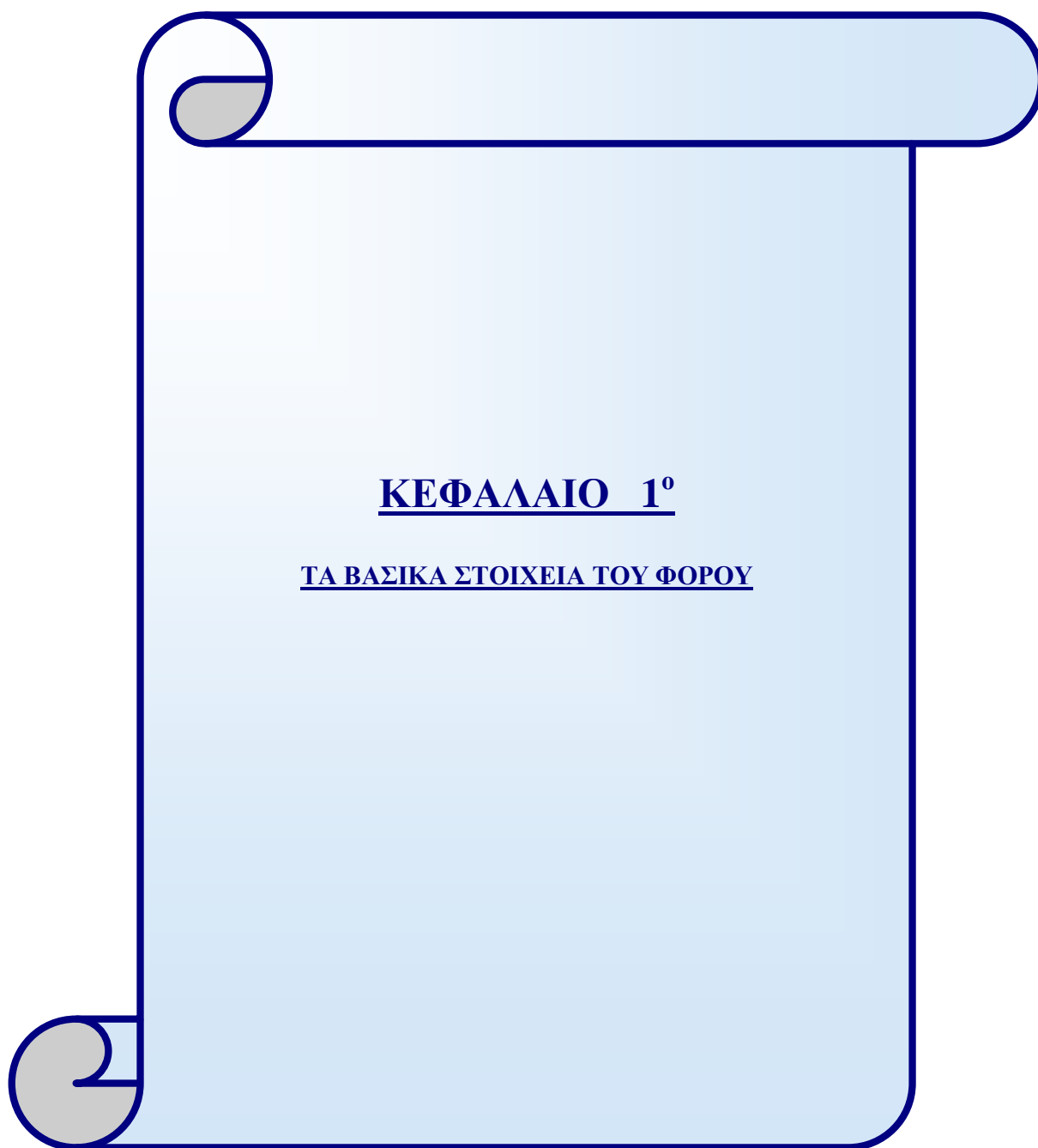
Η συλλογή των στοιχείων που ήταν απαραίτητα για την συγγραφή της παρούσας εργασίας πραγματοποιήθηκε με κάποιες δυσκολίες όσον αφορά την εύρεση των σχετικών βιβλίων καθώς και της χρονολογίας έκδοσης αυτών που δεν είναι οι πιο πρόσφατες. Η προσπάθειά μας για τον εντοπισμό νεότερων εκδόσεων υπήρξαν άκαρπες λόγω του ότι στις πηγές που ανατρέξαμε δεν υπήρχαν, ενώ μας ενημέρωσαν ότι τροποποιήσεις έχουν γίνει.

Πληροφορίες αντλήσαμε κατόπιν ευρέσεως των σχετικών νομικών βιβλίων στην βιβλιοθήκη του Δικηγορικού Συλλόγου Πατρών (Ρήγα Φεραίου και Φιλοποίμενος), στο Νομικό Σπουδαστήριο του Πανεπιστημίου Αθηνών (Ιπποκράτους 33), στην βιβλιοθήκη του Δικηγορικού Συλλόγου Ιωαννίνων (Δικαστικό Μέγαρο, Κεντρική Πλατεία) και στο Ινστιτούτο μελετών αστικού και ευρωπαϊκού δικαίου Έλληνα Στρατιώτη 3). Επίσης επισκεφτήκαμε το δικηγορικό γραφείο της κυρίας Κουτσουρούμπα Ιουλίας στα Ιωάννινα, του κυρίου Αθανασόπουλου Παναγιώτη στην Αθήνα και του κυρίου Χαλκιάκου Παναγιώτη στην Πάτρα, το λογιστικό γραφείο του κυρίου Κωνσταντακόπουλου στην Αθήνα καθώς και την συμβολαιογράφο κυρία Βασιλείου Άννα στα Ιωάννινα.

Τέλος πληροφορίες συλλέξαμε από τις εξής ιστοσελίδες του

Internet:

- Ø www.pol.org.gr
- Ø www.e-oikonomia.gr
- Ø www.efdimdik.gr
- Ø www.ant-sakkoula.gr
- Ø users.otenet.gr



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1º

ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Το Κράτος ανέκαθεν είχε το δικαίωμα επιβολής οικονομικών βαρών, προκειμένου να εξοικονομήσει πόρους για την κάλυψη των δαπανών της λειτουργίας του. Το πιο γνωστό οικονομικό βάρος, αποτελεί ο φόρος. Βέβαια, η σημασία του φόρου παλαιότερα δεν ήταν μεγάλη λόγω του περιορισμένου αριθμού των κρατικών αναγκών, αλλά και της ύπαρξης άλλων πηγών χρηματοδοτήσεώς του. (π.χ. έσοδα από δημόσια κτήματα κλπ.).

Στην σύγχρονη εποχή όμως οι δαπάνες του κράτους είναι αυξημένες σημαντικά, ενώ οι άλλες πηγές χρηματοδοτήσεώς του καλύπτουν ένα μικρό μόνο μέρος των δαπανών αυτών. Επομένως το κράτος επιδιώκει τη μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης με αναγκαστικού χαρακτήρα μέσα, όπως ο φόρος.¹

Ο φόρος αποτελεί σύνθετο πρόβλημα, διότι και η έννοια του είναι σύνθετη. Πράγματι, η έννοια του φόρου έχει καθεαυτή τρία ουσιώδη στοιχεία: α) το οικονομικό στοιχείο, β) το κοινωνικό στοιχείο και γ) το νομικό στοιχείο.

Το οικονομικό στοιχείο συνίσταται στην επίδραση, την οποία έχει ο φόρος στην εθνική οικονομία. Το κοινωνικό στοιχείο συνίσταται στις συνέπειες που μπορεί να έχει ο φόρος στη σύνθεση ενός δεδομένου κοινωνικού συνόλου. Τέλος το νομικό στοιχείο του φόρου συνίσταται στο σύμπλεγμα των νομικών σχέσεων, δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, οι οποίες απορρέουν από την άσκηση του φορολογικού δικαιώματος εκ μέρους της Πολιτείας.

Το σταθερότερο στοιχείο στην έννοια του φόρου είναι το νομικό, γιατί η φύση της νομικής σχέσης μεταξύ Πολιτείας και φορολογούμενου παραμένει η ίδια, όσο κι αν μεταβάλλονται (εκάστοτε) το οικονομικό και

¹ Βλ. Φινοκαλιώτης Κ. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 1 επ.

κοινωνικό στοιχείο του. Ο λόγος που παραμένει σταθερό το νομικό στοιχείο του φόρου, είναι γιατί δεν βασίζεται στο σκοπό και τη λειτουργία του φόρου, αλλά στη μορφή την οποία έχει η λειτουργία του.

Έτσι, με βάση το νομικό στοιχείο της έννοιας του φόρου, αυτός θεωρείται ως: «δημοσίας φύσεως αξίωση της Πολιτείας έναντι του φορολογούμενου, με σκοπό την ικανοποίηση των γενικών αναγκών».

Βέβαια υπό ευρεία έννοια ο φόρος, σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται από τον G. Jeze, είναι η άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών. Όμως η μονομερής αναφορά στην λειτουργία του, ως μέσου κάλυψης των δημοσίων βαρών, δεν εκφράζει απόλυτα το σύγχρονο Κοινωνικό Κράτος Δικαίου, με τον έντονο παρεμβατικό χαρακτήρα του. Επιβάλλεται συνεπώς η προσθήκη στον ορισμό του φόρου και των άλλων, οικονομικών και κοινωνικών λειτουργιών που επιτελεί.²

Ως απόρροια τούτων τα στοιχεία που συνθέτουν την έννοια του φόρου είναι:

- α) Ο φόρος ως άμεση χρηματική (κυρίως) παροχή των ιδιωτών προς το κράτος.
- β) Ο φόρος ως υποχρεωτική παροχή. Πράγματι, το κράτος ή οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης έχουν το δικαίωμα επιβολής του φόρου, με νόμο.
- γ) Ο οριστικός χαρακτήρας της παροχής. Ο φόρος αποτελεί οριστική παροχή του υπόχρεου προς το Κράτος και όχι προσωρινή.
- δ) Η «μονομέρεια» της παροχής, η έλλειψη δηλαδή ειδικού ανταλλάγματος από πλευράς του Κράτους προς τον ιδιώτη.
- ε) Οι λειτουργίες του: Η κάλυψη δαπανών αλλά και η επιδίωξη

² Βλ. Στασινόπουλου Μ. «Μάθημα Δημοσιονομικού Δικαίου και Δημοσίου Λογιστικού», σελ. 246 – Αγγελόπουλου Α. «Δημόσια Οικονομική», σελ. 197 – Καράγιωργα Δ. «Δημοσιονομικοί Θεσμοί» 1981, σελ. 216.

επίτευξης άλλων οικονομικών και κοινωνικών στόχων του σύγχρονου κοινωνικού Κράτους.³

1.2 ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1.2.1 Οι οικονομικές λειτουργίες του φόρου

Οι επιδιωκόμενοι, μέσω της φορολογίας οικονομικοί σκοποί αναφέρονται τόσο στην αντιμετώπιση των διαταραχών του οικονομικού συστήματος, όσο και στην επιτάχυνση του ρυθμού αναπτύξεως της εθνικής οικονομίας.

Οι φόροι αποτελούν ισχυρό μέσο για την αντιμετώπιση των διαταραχών του οικονομικού συστήματος, σύμφωνα με την επισήμανση του Σ. Καράγιωργα.⁴

Συγκεκριμένα σε περιπτώσεις όπου παρουσιάζεται οικονομική ύφεση, η φορολογία μπορεί να αποτελέσει ένα ουσιαστικό μέτρο για την επίλυση του προβλήματος αυτού. Με την μείωση της φορολογίας (άμεσης και έμμεσης) επιτυγχάνεται η αύξηση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών. Τούτο συνεπάγεται την αύξηση της ζήτησης των αγαθών και επομένως την αύξηση της παραγωγής. Κατά αυτόν τον τρόπο και με την λήψη και άλλων οικονομικών μέτρων, μπορεί να επιλυθεί το πρόβλημα της οικονομικής ύφεσης.

Επιπλέον η φορολογία μπορεί να συμβάλλει σημαντικά και στην καταπολέμηση του πληθωρισμού. Μια αύξηση των άμεσων και έμμεσων φόρων μπορεί να επιφέρει τη μείωση της αγοραστικής δύναμης των ιδιωτών και συνεπώς τη μείωση της ζήτησης αγαθών. Με αυτόν τον

³ Βλ. Θεοχαρόπουλου Λ., «Φορολογικό Δίκαιο Γενικό» 1980, σελ. 3 – Αναστασόπουλου Ι. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 24.

⁴ Βλ. Καράγιωργα Σ., «Οι Δημοσιονομικοί Θεσμοί» 1981, σελ. 239 επ.

τρόπο περιορίζεται ο πληθωρισμός ζήτησης που δημιουργείται με την υπερβολική, σε σχέση με την προσφορά, αύξηση της ζήτησης. Βέβαια οι αυξήσεις στη φορολογία εισοδήματος θα πρέπει να γίνουν μέχρι το μέτρο εκείνο, ώστε να μην πλήττονται οι οικονομικά ασθενέστερες τάξεις.

Τέλος, μέσω της φορολογίας είναι δυνατόν να εξαλειφθούν τυχόν σφάλματα στο ισοζύγιο πληρωμών μιας χώρας, με την αποθάρρυνση των εισαγωγών. Τούτο επιτυγχάνεται με την αύξηση των επιβαλλόμενων φόρων στα εισαγόμενα προϊόντα.

Εξάλλου, όσον αφορά την φορολογία ως αποτελεσματικό μέσο για την οικονομική ανάπτυξη μιας χώρας, θα πρέπει με τη φορολογική πολιτική να θεσπίζονται κίνητρα για τη δημιουργία νέων, ή την επέκταση ήδη υπάρχοντων επενδύσεων, στον ιδιωτικό τομέα και να αποθαρρύνονται κάθε μορφής μη παραγωγικές δαπάνες.

Συμπερασματικά, ο φόρος θα μπορούσε να οριστεί ως η άμεση αναγκαστική οριστική χρηματική παροχή των ιδιωτών στο Κράτος και ΝΠΔΔ αλλά και ΝΠΔ μη συνδεόμενη με ειδικό αντάλλαγμα και αποσκοπούσα στην εκπλήρωση δημοσίων σκοπών και ιδίως την κάλυψη των δημοσίων δαπανών.⁵

1.2.2 Οι κοινωνικές λειτουργίες του φόρου

Η φορολογία, σύμφωνα με τον A. Wagner, αποτελεί ένα σημαντικό μέσο που διαθέτει το Κράτος για την αντιμετώπιση του σοβαρού κοινωνικού και οικονομικού προβλήματος της ανισοκατανομής του πλούτου. Η «διόρθωση» αυτή στην κατανομή του πλούτου είναι δυνατό να επιδιωχθεί τόσο μέσω της άμεσης, όσο και της έμμεσης φορολογίας. Στην επίτευξη του στόχου αυτού πρωτεύοντα ρόλο έχει ο

⁵ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 21 επ.

φόρος εισοδήματος. Επίσης σημαντική είναι η σημασία των φόρων περιουσίας καθώς και των φόρων κατανάλωσης.

Εκτός όμως από την αντιμετώπιση των οικονομικών ανισοτήτων η φορολογία είναι δυνατόν να συμβάλλει, σε μικρότερο βέβαια βαθμό, και στην επίλυση άλλων κοινωνικών προβλημάτων. Ένα τέτοιο σημαντικό πρόβλημα αποτελεί η ανεργία. Επίσης η φορολογία μπορεί να συμβάλλει σε ένα βαθμό και στην επίλυση του στεγαστικού προβλήματος, στη μείωση της κατανάλωσης οινοπνευματωδών ποτών και καπνού καθώς και στην επίτευξη άλλων στόχων της πολιτείας.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να σημειωθεί ότι παρά την μικρή ή την μεγάλη συμβολή της φορολογίας στην επίτευξη των στόχων αυτών, βασικός σκοπός της παραμένει η μεταβίβαση στο Κράτος της αγοραστικής δύναμης, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δαπανών του. Και αυτό διότι δεν υφίσταται άλλη πηγή εσόδων, η οποία θα μπορεί να αντικαταστήσει τα φορολογικά έσοδα. Αντίθετα, οι εξυπηρετούμενοι μέσω του φόρου, εξωταμειευτικοί σκοποί, οικονομικοί και κοινωνικοί, μπορούν να καλυφθούν και μέσω άλλων δημοσιονομικών μέσων.

Το Σύνταγμα μάλιστα του 1975 (άρθρο 106 παρ. 1) προβλέπει ότι προς edραίωση κοινωνικής ειρήνης και προστασία του γενικού συμφέροντος, το Κράτος προγραμματίζει και συντονίζει την οικονομική δραστηριότητα στη χώρα, επιδιώκει δε την εξασφάλιση της οικονομικής αναπτύξεως όλων των τομέων της εθνικής οικονομίας. Λαμβάνει δε τα επιβαλλόμενα μέτρα προς προώθηση της περιφερειακής ανάπτυξης. Ενόψει των δυνατοτήτων άσκησης οικονομικής πολιτικής μέσω του φόρου, είναι επιτρεπτή η επιδίωξη υλοποίησης των επιταγών της παραπάνω συνταγματικής διάταξης και μέσω της φορολογίας.

Επομένως η επιδίωξη οικονομικών και κοινωνικών σκοπών από το Κράτος, μέσω της φορολογίας δεν αντιστρατεύεται καθεαυτή στις διατάξεις του Συντάγματος. Βέβαια, το οικονομικό σύστημα που

καθιερώνει το Σύνταγμα αλλά και οι συνταγματικές διατάξεις που κατοχυρώνουν τις ατομικές ελευθερίες του πολίτη δεν θα πρέπει να καθιστούν επιτρεπτή οποιαδήποτε «επέμβαση» του Κράτους στην οικονομική ζωή. (Παράδειγμα τέτοιας επέμβασης αποτελεί η επιβολή «στραγγαλιστικών φόρων» σε ορισμένο επάγγελμα, η οποία θα συνιστούσε προσβολή της συνταγματικά κατοχυρωμένης οικονομικής ελευθερίας των πολιτών).

Άρα τα όρια της «παρέμβασης» αυτής του Κράτους θα κρίνονται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση με βάση κυρίως τις συνταγματικές διατάξεις που κατοχυρώνουν τις ατομικές ελευθερίες και θέτουν το πλαίσιο μέσα στο οποίο οφείλει να κινηθεί ο φορολογικός νομοθέτης.

Ειδικότερα στη χώρα μας η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει επισημάνει ότι ο φορολογικός νομοθέτης δεν έχει απεριόριστη εξουσία, αλλά αυτή περιορίζεται από τα συνταγματικά κατοχυρωμένα δικαιώματα της ιδιοκτησίας, της οικονομικής ελευθερίας, της ελευθερίας διάδοσης των ιδεών μέσω του τύπου κλπ.⁶

1.4 ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΗ ΚΑΤΟΧΥΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Το ισχύον Σύνταγμα στο άρθρο 78 παρ. 1 καθιερώνει ότι: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο, που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος»

⁶ Βλ. Θεοχαρόπουλου Λ. «Φορολογικό Δίκαιο, Γενικών», σελ. 7 επ. – Φινοκαλιώτη Κ. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 23 επ.

Όπως προκύπτει λοιπόν από το παραπάνω αναφερόμενο άρθρο, για την επιβολή και είσπραξη του φόρου απαιτείται τυπικός νόμος με τον οποίο θα ρυθμίζονται:

- α) Το υποκείμενο του φόρου, που μπορεί να είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο.
- β) Το αντικείμενο του φόρου, που σύμφωνα με το Σύνταγμα μπορεί να είναι το εισόδημα, η περιουσία, η δαπάνη και οι συναλλαγές.
- γ) Ο φορολογικός συντελεστής, το δεκαδικό δηλαδή ποσοστό με βάση το οποίο θα γίνει ο υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου.
- δ) Οι απαλλαγές και εξαιρέσεις από το φόρο.

Η ύπαρξη όμως του τυπικού νόμου που επιβάλλει ορισμένο φόρο δεν είναι αρκετή για τη νόμιμη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου. Είναι απαραίτητη και η συγκατάθεση της Βουλής ή ορθότερα, η παροχή εξουσιοδότησης στην εκτελεστική εξουσία για τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου. Η εξουσιοδότηση αυτή παρέχεται κατ' έτος με την ψήφιση του κρατικού προϋπολογισμού στον οποίο αναγράφονται τα ποσά που κατά τους υπολογισμούς της εκτελεστικής εξουσίας θα εισπραχθούν από τα διάφορα είδη φορολογίας.

Κατά συνέπεια για τη νόμιμη βεβαίωση και είσπραξη ορισμένου φόρου απαιτούνται και ο τυπικός νόμος που επιβάλλει το φόρο καθορίζοντας συγχρόνως τα ουσιώδη στοιχεία του, αλλά και ο τυπικός νόμος του κρατικού προϋπολογισμού στον οποίο θα έχουν αναγραφεί τα προβλεπόμενα από το φόρο έσοδα. Η ύπαρξη της μιας μόνο από τις δύο αυτές προϋποθέσεις δεν αρκεί για την νόμιμη επιβολή φορολογίας και σε μια τέτοια περίπτωση η βεβαίωση και είσπραξη του φόρου θεωρείται αντισυνταγματική.⁷

⁷ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 62 επ. – Θεοχαρόπουλου Α. «Φορολογικό Δίκαιο Γενικό», σελ. 103 επ.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2º

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ

2.1 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ

Το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος του 1975 ορίζει ότι: «Οι Έλληνες πολίται συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη αναλόγως των δυνάμεών τους». Κατά συνέπεια το ισχύον Σύνταγμα κατοχυρώνει ρητά τις δύο αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης: **α) την αρχή της καθολικότητας του φόρου και β) την αρχή της φορολογικής ισότητας.**

α) Η αρχή της καθολικότητας του φόρου επιβάλλει τη συμμετοχή όλων των Ελλήνων στα οικονομικά βάρη, απαγορεύοντας κατ' αρχήν τουλάχιστον τις απαλλαγές από το φόρο. Βέβαια το Κράτος σήμερα έχει το δικαίωμα να επιβάλλει φόρο και σε άτομα που δεν έχουν την ιθαγένειά του, αρκεί να συνδέονται με αυτό, με οικονομικής ή άλλης φύσεως δεσμούς. Ο νόμος όμως για ορισμένες κατηγορίες αλλοδαπών προβλέπει την απαλλαγή ή τη διάφορη μεταχείριση, είτε για «πολιτικούς» λόγους είτε για την αποφυγή του φαινομένου της διπλής φορολογίας.

Εξάλλου σήμερα φορολογική υποχρέωση δεν έχουν μόνο τα φυσικά πρόσωπα αλλά και τα νομικά. Αυτό συμβαίνει διότι τα νομικά πρόσωπα έχουν ιδιαίτερη προσωπικότητα, ανεξάρτητη από τα φυσικά πρόσωπα που τα αποτελούν αλλά και επειδή η μη φορολόγησή τους θα είχε ως επακόλουθο το να παραμείνει αφορολόγητο το τμήμα των εισοδημάτων τους που δεν διανέμεται στα πρόσωπα που τα αποτελούν.

Βέβαια, ενόψει της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της καθολικότητας του φόρου, δεν αποκλείεται και η ύπαρξη φορολογικών απαλλαγών, όπως συνάγεται από τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 4, που απαγορεύει απλώς να αποτελέσουν οι φορολογικές απαλλαγές και εξαιρέσεις, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Το Σύνταγμα όμως θέτει δύο περιορισμούς, ένα τυπικό και ένα ουσιαστικό. Ο τυπικός περιορισμός ορίζει ότι για τη θέσπιση των φορολογικών απαλλαγών απαιτείται η ύπαρξη τυπικού νόμου, ενώ

απαγορεύεται η ρύθμισή τους με κανονιστικές πράξεις της διοίκησης, έστω και κατά νομοθετική εξουσιοδότηση. Κατά τον ουσιαστικό περιορισμό η πρόβλεψη των φορολογικών απαλλαγών δεν πρέπει να αντίκειται στις συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας. Δηλαδή οι φορολογικές απαλλαγές δεν θα πρέπει να είναι αυθαίρετες.⁸

β) Σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 1, 5 του Συντάγματος κατοχυρώνεται αφενός μεν η αρχή της ισότητας ενώπιον του νόμου που αποτελεί αυτονόητο αίτημα φιλελεύθερης δημοκρατίας, αφετέρου δε η αρχή κατά την οποία η κατανομή φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών πρέπει να γίνεται με βάση τη φοροδοτική τους ικανότητα.

Η αρχή της φορολογικής ισότητας επιβάλλει την όμοια φορολογική μεταχείριση ατόμων που βρίσκονται κάτω, από τις ίδιες οικονομικές συνθήκες (οριζόντια φορολογική ισότητα), και την ανόμοια μεταχείριση εκείνων που βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες (κάθετη φορολογική ισότητα), έτσι ώστε να μην είναι συνταγματικά επιτρεπτή ούτε η άνιση μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων, αλλά ούτε η ίση μεταχείριση ανόμοιων. Επομένως η φορολογική υποχρέωση πρέπει να είναι ανάλογη με τη φοροδοτική ικανότητα κάθε πολίτη και να μη συνδέεται με το όφελος που παρέχεται σε κάθε πολίτη από το Κράτος.⁹

Σύμφωνα με την επιταγή αυτή του Συντάγματος, ως δείκτης προσδιορισμού της φοροδοτικής ικανότητας ενός ατόμου λαμβάνονται υπ' όψιν - καταρχήν - το εισόδημα, που αποκτά το άτομο από διάφορες πηγές, αλλά και η περιουσία που, εκτός του εισοδήματος που παρέχει, αποτελεί διαθέσιμο απόθεμα αγοραστικής δύναμης. Φυσικά και η δαπάνη ως ένδειξη της οικονομικής δύναμης του ατόμου μπορεί να αποτελέσει δείκτη της φοροδοτικής ικανότητάς του. Η δαπάνη όμως, πέρα από τους

⁸ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 125 επ. – Αναστασόπουλου Ι. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 128.

⁹ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 129 επ.

αντικειμενικούς παράγοντες προσδιορισμού της φοροδοτικής ικανότητας εξαρτάται και από τους υποκειμενικούς παράγοντες, όπως για παράδειγμα ο αριθμός των μελών της οικογένειας που βαρύνουν οικονομικά το υποκείμενο στο φόρο άτομο κλπ.¹⁰

Ένα άλλο σημαντικό θέμα που τίθεται είναι η θέσπιση προοδευτικής ή αναλογικής φορολογίας. Το άρθρο 4,παρ.5 Συντάγματος ορίζει ότι η κατανομή των φορολογικών βαρών στους πολίτες πρέπει να γίνει «αναλόγως» της φοροδοτικής τους ικανότητας. Επομένως μπορούμε να συνάγουμε ότι η προοδευτική φορολογία είναι πιο κοντά στην αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, αντίθετα από την αναλογική φορολογία που δύσκολα συμβιβάζεται μ' αυτή αφού προβλέπει έναν ενιαίο φορολογικό συντελεστή, ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης.

Βέβαια αναφορικά με την προοδευτική φορολογία τίθεται το ζήτημα του ύψους των συντελεστών στα ανώτερα κλιμάκια. Ο φορολογικός νομοθέτης οφείλει να διαμορφώσει την προοδευτικότητα της φορολογίας με τέτοιο τρόπο, ώστε να υλοποιείται η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης, χωρίς να τίθεται σε κίνδυνο η οικονομική ανάπτυξη, της χώρας. Θα πρέπει να σημειωθεί όμως ότι η ευχέρεια του νομοθέτη σχετικά με τη διαμόρφωση των φορολογικών συντελεστών περιορίζεται από το δικαίωμα της ιδιοκτησίας και την ελευθερία της οικονομικής δράσης.

Ένα άλλο ζήτημα που προκύπτει είναι το κατά πόσο συμβιβάζονται οι φόροι κατανάλωσης με την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης. Συγκεκριμένα στους φόρους αυτούς υπόκεινται όλα τα άτομα αφού λόγω των αναλογικών φορολογικών συντελεστών δεν λαμβάνεται υπόψη η πραγματική φοροδοτική τους ικανότητα. Έτσι οι φόροι κατανάλωσης είναι ανάλογοι προς την κατανάλωση αλλά αντιστρόφως ανάλογοι προς

¹⁰ Βλ. Θεοχαρόπουλου Λ. «Δημόσια Οικονομική», σελ. 201.

το εισόδημα και αυτό τους καθιστά ασυμβίβαστους προς το πνεύμα και την πρόθεση του Συντάγματος.¹¹

Επιπλέον η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης επιβάλλει ορισμένες διακρίσεις, εξαιρέσεις ή απαλλαγές οι οποίες είναι σύμφωνες με το Σύνταγμα. Σύμφωνα λοιπόν με τη συνταγματική επιταγή του άρθρου 4 παρ. 1, 5, δεν είναι κατ' αρχήν επιτρεπτή η πρόβλεψη ευνοϊκής ή δυσμενούς φορολογικής μεταχείρισης για ορισμένη κατηγορία πολιτών. Όμως «κατά τη σαφή έννοια της διατάξεως δεν αποκλείονται διακρίσεις και διαστολές, όταν αυτές δεν είναι αυθαίρετοι... ειδικότερον δε περί φορολογίας, δεν κωλύεται ο νομοθέτης να προβαίνει, λόγω των ειδικότερων συνθηκών εις διάφορον φορολογικήν μεταχείρισιν των εις φόρων υποκειμένων δια της καθιερώσεως προνομίων, απαλλαγών κλπ.» (ΣτΕ 1228/63, 3095-97/76, 2912/80, 4446/84, 2254/87, 2060/90, 1642/93). Οι διακρίσεις στη φορολογική μεταχείριση είναι δυνατόν να προβλέπονται για την επίτευξη των οικονομικών στόχων του σύγχρονου παρεμβατικού κράτους.

Η τήρηση της αρχής της φορολογικής ισότητας κι επομένως η αποφυγή της φοροδιαφυγής, επιβάλλει τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με βάση ορισμένα τεκμήρια που θεσπίζονται από το φορολογικό νομοθέτη.

Σ' αυτό το σημείο θα πρέπει να αναφερθεί ότι την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης παραβιάζει η φοροδιαφυγή. Φοροδιαφυγή είναι το σύνολο των παράνομων ενεργειών των φορολογούμενων, που σκοπό έχουν την μείωση ή την πλήρη αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης. Ένα άλλο φαινόμενο που αντιδιαστέλλεται την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης είναι ο πληθωρισμός που συνίσταται στην αύξηση του γενικού επιπέδου τιμών διαχρονικά. Βέβαια η κατάσταση

¹¹ Βλ. Κόρσου Δ. «Δημοσιονομικό Δίκαιο» β', σελ. 78 – Φινοκαλιώτη Κ. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ 134 επ.

μπορεί να εξισορροπιστεί κάπως, με την αυτόματη τιμαριθμική αναπροσαρμογή των φορολογικών κλιμακίων, σε συνδυασμό με την αναπροσαρμογή και των στοιχείων εκείνων που λαμβάνονται υπόψη για την ανεύρεση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας του ατόμου. Τέλος σε φορολογικές ανισότητες οδηγεί και η κατ' επανάληψη φορολογία του ίδιου προσώπου, για το ίδιο αντικείμενο φόρου και για το ίδιο χρονικό διάστημα, (φαινόμενο διπλής φορολογίας). Αυτό οφείλεται στην επανειλημμένη φορολόγηση του ίδιου αντικειμένου από διαφορετικές φορολογικές αρχές.¹²

2.2 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ

Κατά την εξατομίκευση των φορολογικών ρυθμίσεων είναι δυνατό να προκύψουν αμφισβητήσεις, οι οποίες συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με τη φορολογική ενοχή. Αυτές καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα διαφορών που απαρτίζουν τις φορολογικές διαφορές. Στα πλαίσια αυτά γίνεται διάκριση μεταξύ φορολογικής διαφοράς εν ευρεία έννοια και φορολογικής διαφοράς εν στενή έννοια.

Τις φορολογικές διαφορές εν ευρεία έννοια αποτελούν όλες οι διαφορές που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με το φόρο. Οι διαφορές αυτές παρουσιάζουν πολυμορφία και γι' αυτό σκόπιμο είναι να ενταχθούν σε ορισμένες κατηγορίες έχοντας ως μόνο κοινό χαρακτηριστικό τους τη σύνδεσή τους με ρυθμίσεις που έχουν ως αντικείμενο το φόρο. Συγκεκριμένα πρόκειται για:

α) Διαφορές που προκύπτουν από πράξεις καταλογισμού φόρου, προστίμου ή συναφούς δικαιώματος. Πρόκειται δηλαδή για τις ένδικες

¹² Βλ. Θεοχαρόπουλου Λ. «Δημόσια Οικονομική», σελ. 306 – Κυπραίου «Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου», σελ. 766.

αμφισβητήσεις των φορολογουμένων, κατά των φορολογικών τους υποχρεώσεων, που προσδιορίστηκαν από την αρμόδια φορολογούσα Αρχή.

β) Διαφορές που σχετίζονται με την είσπραξη των καταλογισθέντων φόρων, προστίμων κλπ.

γ) Διαφορές που συνδέονται με την ποινική ευθύνη για παραβίαση φορολογικών διατάξεων.

δ) Διαφορές που προκύπτουν από την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.

ε) Διαφορές που ανακύπτουν σε σχέση με διοικητικές κυρώσεις που αφορούν τη μη εκπλήρωση φορολογικής υποχρέωσης.

στ) Διαφορές που απορρέουν από κανονιστικές πράξεις της διοίκησης για τη ρύθμιση φορολογικών ζητημάτων.

ζ) Διαφορές που οφείλονται σε παράνομες πράξεις ή παραλείψεις των οργάνων της φορολογικής διοίκησης.

Βέβαια οι παραπάνω κατηγορίες διαφορών είναι διακριτές μεταξύ τους είτε σε σχέση με το δικαστήριο που είναι αρμόδιο για την εκδίκασή τους, είτε σε σχέση με τις εφαρμοστέες κατά την εκδίκασή τους ρυθμίσεις.

Έτσι για τις ποινικές κυρώσεις αρμόδια είναι τα ποινικά δικαστήρια και εφαρμοστέες οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας.

Για τις διαφορές που σχετίζονται με κανονιστική φορολογική πράξη αρμόδιο όργανο είναι το Συμβούλιο Επικρατείας, το οποίο επιλαμβάνεται κατόπιν αιτήσεως ακυρώσεως εκείνων που έχουν έννομο συμφέρον.

Οι διαφορές που προκύπτουν από παράνομες πράξεις ή παραλήψεις των φορολογικών αρχών, συνιστούν μεν διοικητικές διαφορές που υπάγονται στα διοικητικά δικαστήρια, δεν είναι όμως

φορολογικές διαφορές εν στενή έννοια αλλά διαφορές αστικής ευθύνης του Κράτους.

Τέλος οι διαφορές που προκύπτουν από τη διαδικασία είσπραξης των φόρων, προστίμων κλπ. συνδέονται με την έννοια της καταβολής των καταλογισθέντων ποσών φόρου ή προστίμου κλπ., δεν συνιστούν όμως φορολογικές διαφορές εν στενή έννοια αλλά διαφορές του ΚΕΔΕ.

Οι διαφορές που ανακύπτουν κατά το στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης, μετά την ταμειακή βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών υπάγονται στα διοικητικά ή τα πολιτικά δικαστήρια, ανάλογα με το αν η υποκείμενη σχέση είναι δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου. (νομολογία ΑΕΔ 5/89, 8/89, 18/93).

Από την άλλη πλευρά οι φορολογικές διαφορές υπό στενή έννοια είναι οι διαφορές που έχουν σχέση με την έκδοση ατομικών πράξεων με τις οποίες καταλογίζονται φόροι, πρόστιμα ή συναφή δικαιώματα καθώς και με την αμφισβήτηση αντικειμένων τα οποία συναρμονίζονται αναγκαία με τη φορολογική υποχρέωση.¹³

Επομένως η υπό την στενή έννοια φορολογική διαφορά, είναι εκείνη η οποία δημιουργείται από την άσκηση ενδίκου μέσου (δικαστικής προσφυγής) ενώπιον του φορολογικού δικαστηρίου, κατά προσδιοριστικής φορολογικής ενοχής ατομικής πράξεως της φορολογούσας Αρχής. Η τυχόν απλή και όχι ένδικη αμφισβήτηση του φορολογουμένου ως προς τη νομιμότητα και την αντικειμενική ορθότητα των σχετικών με τον προσδιορισμό της φορολογικής του υποχρέωσης ενεργειών της φορολογούσας Αρχής, δεν συνιστά φορολογική διαφορά.

¹³ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 297 επ. – Αναστασόπουλου Ι. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 241 επ. – Θεοχαρόπουλου Λ. «Φορολογικό Δίκαιο Γενικό», σελ. 274.

2.3 Η ΦΥΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

Η φορολογική διαφορά που ανακύπτει από την αμφισβήτηση της νομιμότητας του υπολογισμού του φόρου, του προστίμου κλπ. πράξεως, είναι διαφορά δημοσίου δικαίου και εντάσσεται στις εν γένει διοικητικές διαφορές.

Η φύση της φορολογικής διαφοράς εξετάζεται με βάση δύο κριτήρια:

Εκ τυπικής απόψεως, την έκταση του ελέγχου από το δικαστήριο και από άποψη ουσιαστική, με κριτήριο τη φύση των ζητημάτων που τίθενται στο δικαστή.

Τα δυο αυτά κριτήρια θεωρούνται απαραίτητα, τόσο για την ταξινόμηση των διοικητικών διαφορών, όσο και για τις έρευνες πάνω σε θέματα που αφορούν τη νομική φύση των φορολογικών διαφορών. Μάλιστα στην προκειμένη περίπτωση το ουσιαστικό κριτήριο έχει αποφασιστική σημασία για το χαρακτηρισμό της νομικής φύσεως της υπό στενή έννοια φορολογικής διαφοράς, με ουσιώδη πρακτική συνέπεια την ιδιόρρυθμη φυσιογνωμία του εφαρμοζόμενου δικονομικού συστήματος για την επίλυση της διαφοράς αυτής. Γιατί το εφαρμοζόμενο για την επίλυση των φορολογικών διαφορών δικονομικό σύστημα, δεν είναι ανεξάρτητο από το αντικείμενο της δίκης, αλλά εξαρτημένο και προσαρμοσμένο στη φύση των ουσιαστικών φορολογικών νόμων, τους οποίους ο φορολογικός δικαστής καλείται να ερμηνεύσει και εφαρμόσει στις αντίστοιχες φορολογικές υποθέσεις.¹⁴

Μόνο λοιπόν, με το συνδυασμό και των δύο παραπάνω κριτηρίων καθίσταται δυνατή η πλήρης απάντηση στο υπό εξέταση ζήτημα και η

¹⁴ Βλ. Αναστασόπουλου Ι. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 245 – Θεοχαρόπουλου Λ. «Φορολογικό Δίκαιο, Γενικό», σελ. 275.

απόδοση της πραγματικής νομικής φύσης της υπό στενή έννοια, φορολογικής διαφοράς.

2.3.1 Η νομική φύση της φορολογικής διαφοράς με βάση το τυπικό κριτήριο της εκτάσεως των εξουσιών του φορολογικού δικαστή

Κατά το τυπικό, λοιπόν κριτήριο της εκτάσεως του ελέγχου από το δικαστήριο, οι διοικητικές διαφορές διακρίνονται σε ακυρωτικές, οι οποίες προκύπτουν από την άσκηση του ενδίκου μέσου της αιτήσεως ακυρώσεως και σε διαφορές ουσίας, οι οποίες είναι πλήρους δικαιοδοσίας.

Ειδικότερα, η διάκριση μεταξύ διαφορών ακυρωτικής δικαιοδοσίας και διαφορών πλήρους δικαιοδοσίας στηρίζεται στο περιεχόμενο των σχετικών δικαστικών αποφάσεων, εξαρτημένο από τη διαφορετική έκταση των εξουσιών του δικαστή αντίστοιχα.

Επομένως, στην πρώτη κατηγορία διαφορών, στις ακυρωτικές διαφορές, το δικαστήριο ελέγχει μόνο τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης και σε περίπτωση που διαπιστώνει πλημμέλειες την ακυρώνει.

Αντίθετα στην κατηγορία των διαφορών ουσίας ο δικαστής δεν περιορίζεται μόνο στον έλεγχο της νομιμότητας της πράξης, αλλά ασκεί πλήρη έλεγχο, αφού εξετάζει και το ουσία βάσιμο της πράξης, έχοντας τη δυνατότητα να ακυρώνει αλλά και να τροποποιεί τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η παραπάνω διάκριση των διοικητικών διαφορών, μεταξύ διαφορών ακυρωτικής δικαιοδοσίας και διαφορών πλήρους δικαιοδοσίας είναι καθαρά διαδικαστικής δικονομικής φύσεως. Εάν δηλαδή, η διοικητική πράξη δεν υπόκειται σε παράλληλη προσφυγή, αλλά απλά και

μόνο στο ένδικο μέσο της αιτήσεως ακυρώσεως, η σχετική διαφορά χαρακτηρίζεται και ταξινομείται μεταξύ των διαφορών της ακυρωτικής δικαιοδοσίας. Εάν όμως η διοικητική πράξη υπόκειται σε παράλληλη προσφυγή και ο δικαστής έχει εξουσία ευρύτερης κρίσεως από εκείνη της ακυρωτικής διαδικασίας, η σχετική διαφορά χαρακτηρίζεται και ταξινομείται μεταξύ των διαφορών της πλήρους δικαιοδοσίας.

Όσον αφορά στη φορολογική διαφορά η οποία προέρχεται από την άσκηση προσφυγής κατά ατομικής προσδιοριστικής, του οφειλόμενου από τον φορολογούμενο φόρου, πράξεως της φορολογικής αρχής, τόσο η εν λόγω προσφυγή, όσο και η δημιουργηθείς από αυτήν φορολογική διαφορά, χαρακτηρίζονται και εντάσσονται με βάση το αυστηρώς δικονομικό κριτήριο της εκτάσεως της παρεχόμενης από το νόμο, στο φορολογικό δικαστή, εξουσίας, στην ευρύτερη κατηγορία των διαφορών της πλήρους δικαιοδοσίας και όχι στην περιορισμένη κατηγορία των διαφορών της ακυρωτικής δικαιοδοσίας.

Πράγματι, οι εξουσίες που αναγνωρίζονται από το νόμο, στο φορολογικό δικαστή για τη λύση των υπό στενή έννοια φορολογικών διαφορών, είναι περισσότερο εκτεταμένες από τις εξουσίες του δικαστή της απλής ακυρωτικής δικαιοδοσίας. Αυτό συμβαίνει γιατί ο φορολογικός δικαστής, πέρα από την αναγνωριζόμενη σε αυτόν εξουσία για ακύρωση εκείνων από τις προσβαλλόμενες ενώπιόν του ατομικές φορολογικές πράξεις, οι οποίες τυχόν εκδόθηκαν εντελώς παράνομα, έχει επιπλέον την εξουσία να ερευνά το πραγματικό μέρος της φορολογικής υποθέσεως και να μεταρρυθμίζει ανάλογα την κρινόμενη πράξη της φορολογικής αρχής. Έτσι ώστε να υποκαθιστά τη φορολογική αρχή και να προσδιορίζει ο ίδιος, μέσω της αποφάσεώς του, επακριβώς το ύψος της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου.

Υπό αυτή λοιπόν την έκταση των εξουσιών του φορολογικού δικαστή στις φορολογικές υποθέσεις, οι οποίες υπόκεινται σε πλήρη

δικαστικό έλεγχο, νομικά και ουσιαστικά, οι φορολογικές προσφυγές και οι απ' αυτές προερχόμενες φορολογικές διαφορές, δικαιολογημένα από διαδικαστικής (δικονομικής) καθαρά απόψεως, χαρακτηρίζονται ως διαφορές πλήρους δικαιοδοσίας.¹⁵

2.3.2 Η νομική φύση της φορολογικής διαφοράς με βάση το ουσιαστικό κριτήριο του αντικειμένου της διαφοράς αυτής

Όσον αφορά τη φύση των ζητημάτων που τίθενται στο δικαστή, από ουσιαστική άποψη, η διάκριση και ταξινόμηση των διοικητικών διαφορών, γενικά στηρίζεται στη φύση του τιθέμενου ζητήματος δικαίου. Έτσι οι διοικητικές διαφορές διακρίνονται σε διαφορές αντικειμενικής φύσεως και διαφορές υποκειμενικής φύσεως.

Η διοικητική διαφορά είναι μεν αντικειμενική όταν το τιθέμενο προς λύση ζήτημα είναι αντικειμενικού δικαίου ή αντικειμενικής νομιμότητας. Στην προκειμένη περίπτωση ο δικαστής καλείται να κρίνει αν έγινε παραβίαση κανόνα δικαίου ή προσβολή αντικειμενικής νομικής κατάστασης. Η διοικητική διαφορά είναι δε υποκειμενική όταν το τιθέμενο προς λύση ζήτημα, είναι υποκειμενικού δικαιώματος ή υποκειμενικής νομιμότητας. Σ' αυτήν την περίπτωση κρίνεται από το δικαστή εάν πραγματοποιήθηκε προσβολή εκ μέρους της Διοίκησης, ιδιαίτερου υποκειμενικού δικαίου που να απορρέει από την ατομική νομική κατάσταση του προσφεύγοντος.

Όσον αφορά τον προσδιορισμό της νομικής φύσης της υπό στενή έννοια φορολογικής διαφοράς με το ουσιαστικό κριτήριο, στη σύγχρονη θεωρία επικρατεί ο αντικειμενικός χαρακτήρας των φορολογικών διαφορών. Ειδικότερα, η νομική κατάσταση του φορολογούμενου, όπως

¹⁵ Βλ. Θεοχαρόπουλου Λ. «Φορολογικό Δίκαιο, Γενικό», σελ. 277 επ. – Τσούτσου Α. «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 19.

καθορίζεται από τον τυπικό φορολογικό νόμο, είναι γενική και απρόσωπη τόσο πριν την έκδοση της προσδιοριστικής του φόρου πράξης, όσο και μετά την εξατομίκευση από τη φορολογική αρχή, της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου.

Δηλαδή η φορολογική υποχρέωση δεν είναι θέμα υποκειμενικής σχέσης μεταξύ Δημοσίου και φορολογούμενου, αλλά πηγάζει αμέσως και επακριβώς από τον τυπικό (φορολογικό) νόμο, δημιουργείται δε κατευθείαν όταν συντρέξουν στο πρόσωπο του φορολογούμενου, τα προβλεπόμενα από τον τυπικό φορολογικό νόμο, στοιχεία της εκδιδόμενης από τη φορολογική αρχή, ατομικής προσδιοριστικής του φόρου πράξης.

Το γεγονός λοιπόν ότι η φορολογική υποχρέωση δεν παρουσιάζει κανένα απολύτως υποκειμενικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι η ύπαρξη και το ποσό αυτής καθώς και ο τρόπος της πληρωμής του οφειλόμενου φόρου καθορίζονται πλήρως από το φορολογικό νόμο, προσδίδει προφανώς αντικειμενικό χαρακτήρα στη φορολογική διαφορά.¹⁶

2.3.3 Η πραγματική φύση της φορολογικής διαφοράς.

Η έρευνα της νομικής φύσεως της, εν στενή έννοια φορολογικής διαφοράς και με τα δύο κριτήρια, το τυπικό και το ουσιαστικό, οδηγεί στην αποκάλυψη των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της αναφερόμενης διαφοράς. Τα χαρακτηριστικά αυτά είναι προφανώς συνάρτηση ολόκληρης της ιδιορρυθμίας και αυτονομίας του Φορολογικού Δικαίου. Ειδικότερα:

Α) Κατά πρώτο λόγο, το τυπικό κριτήριο της εκτάσεως των εξουσιών του φορολογικού δικαστή για την κρινόμενη ατομική φορολογική

¹⁶ Βλ. Θεοχαρόπουλου Λ. «Φορολογικό Δίκαιο, Γενικό», σελ. 282 επ.- Τσούτσου Α. «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 19 επ.

διαφορά προσδίδει στη διαφορά αυτή το χαρακτηρισμό της διαφοράς της πλήρους δικαιοδοσίας και όχι εκείνης της ακυρωτικής δικαιοδοσίας, επειδή ο φορολογικός δικαστής πέρα από την εξουσία της απλής ακυρώσεως της τυχόν παράνομης φορολογικής πράξης, έχει την εξουσία να εξετάσει το ουσία βάσιμο της πράξης και υποκαθιστώντας στη συνέχεια τη φορολογική αρχή τροποποιεί την προσβαλλόμενη πράξη και προσδιορίζει επακριβώς, με απόφασή του, τη φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος-φορολογούμενου.

Το γεγονός δε ότι στην ατομική φορολογική διαφορά ο φορολογικός δικαστής είναι υποχρεωμένος να επεκτείνει την έρευνά του και να κρίνει τα πραγματικά ζητήματα, αυτό δεν προσδίδει στη διαφορά αυτή υποκειμενικό χαρακτήρα από άποψη νομιμότητας, δηλαδή δεν θίγει καθόλου την αντικειμενική φύση της φορολογικής διαφοράς. Γιατί η εκτεταμένη αυτή εξουσία του φορολογικού δικαστή, υπαγορεύεται αναπόφευκτα από την ίδια τη φύση της φορολογικής υποχρέωσης και διαφοράς, η οποία εξαρτάται από το γενεσιουργό γεγονός του φόρου. Εξάλλου όπως έχει διαμορφωθεί σήμερα ο έλεγχος της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων από το δικαστή της ακυρωτικής δικαιοδοσίας, ο έλεγχος αυτός έχει επεκταθεί πολύ σε πραγματικά ζητήματα, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι η επέκταση αυτή του ελέγχου στη νομιμότητα των πράξεων της Διοικήσεως, μετέβαλε τη φύση των διοικητικών διαφορών της ακυρωτικής δικαιοδοσίας, από διαφορές αντικειμενικής νομιμότητας σε διαφορές υποκειμενικής νομιμότητας.

Η τυπική λοιπόν τοποθέτηση του προβλήματος της νομικής φύσεως της φορολογικής διαφοράς στον κύκλο της πλήρους δικαιοδοσίας, όχι μόνο δεν θίγει την ουσιαστική τοποθέτηση της ατομικής φορολογικής διαφοράς στον κύκλο των αντικειμενικών διαφορών, αλλά υπαγορεύεται επιπλέον, από το ευρύτερο περιεχόμενο της αντικειμενικής νομιμότητας της ατομικής προσδιοριστικής πράξης

του φόρου και της ανάγκης αναγνωρίσεως προς τον φορολογικό δικαστή, αυξημένων εξουσιών, παρόμοιων τουλάχιστον με εκείνων της ενεργού φορολογικής διοικήσεως για τον πλήρη έλεγχο της ενώπιόν του κρινόμενης καταλογιστικής πράξης του φόρου και την εφαρμογή της αντικειμενικής νομιμότητας.

Πράγματι, η εκδιδόμενη από τη φορολογική αρχή, ατομική φορολογική πράξη ενός συγκεκριμένου φορολογούμενου, εκδίδεται υποχρεωτικά κατά δέσμια αρμοδιότητα και σε πιστή εφαρμογή των διατάξεων του φορολογικού νόμου που επιβάλλει το φόρο. Ο νόμος δε αυτός καθορίζει λεπτομερώς τα στοιχεία που συνθέτουν την επιβολή του φόρου, δηλαδή τη φορολογική βάση, ως και τον εφαρμοζόμενο σ' αυτήν φορολογικό συντελεστή για την εκκαθάριση του οφειλόμενου ποσού.

Η φορολογική διοίκηση, προκειμένου να προβεί σε αυστηρή εφαρμογή του φορολογικού νόμου, έχει την εξουσία να εξακριβώνει την φορολογητέα ύλη που ανήκει στον φορολογούμενο και να προσδιορίζει το ύψος της, με τρόπο έννομο και αντικειμενικό. Παρόμοια εξουσία με αυτήν της φορολογικής διοίκησης έχει επίσης και ο φορολογικός δικαστής, ως εφαρμοστής του φορολογικού νόμου, προκειμένου να ελέγχει πλήρως την ενώπιόν του προσβαλλόμενη ατομική φορολογική πράξη και να εφαρμόζει την αντικειμενική νομιμότητα. Δηλαδή ο φορολογικός δικαστής πρέπει να έχει την εξουσία να εξετάζει σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση φορολογήσεως, τη σχετική πραγματική κατάσταση του διάδικου φορολογούμενου, να την χαρακτηρίζει σε σχέση με το φορολογικό νόμο και να καθορίζει επακριβώς το ποσό του οφειλόμενου, από τον φορολογούμενο, φόρου.

B) Επίσης, ο χαρακτηρισμός της φορολογικής διαφοράς από τυπικής απόψεως, ως διαφοράς πλήρους δικαιοδοσίας υπαγορεύεται και από το γεγονός ότι η ατομική φορολογική πράξη και η απ' αυτήν εγειρομένη διαφορά έχει (*ratione personae*) υποκειμενικό χαρακτήρα. Γιατί από τη

φύση της ενδιαφέρει και τα δύο, απ' αυτήν οριζόμενα μέρη, το Δημόσιο και τον κατονομαζόμενο στην πράξη φορολογούμενο, αφού ο φορολογικός δικαστής έχει την αποστολή όχι μόνο να ελέγξει την άσκηση της εξουσίας της φορολογικής αρχής, αλλά επιπλέον υποκαθιστώντας την ενεργό φορολογική διοίκηση, υποχρεούται να εξετάσει τα πραγματικά στοιχεία της εξεταζόμενης ατομικής φορολογικής πράξης και να καθορίσει ο ίδιος, με απόφασή του την οφειλή του φορολογούμενου.

Γ) Πάντως, ο παραπάνω αναφερόμενος *ratione personae*, υποκειμενικός χαρακτήρας της υπό στενή έννοια φορολογικής διαφοράς δεν μπορεί να θέσει σε αμφισβήτηση την αντικειμενική φύση του κανόνα δικαίου, του οποίου η παραβίαση προκάλεσε τη φορολογική διαφορά. Δηλαδή ο φορολογούμενος μέσα στα στενά πλαίσια της μεταξύ αυτού και του Δημοσίου προκύπτουσας σχέσης, από την εξατομίκευση της φορολογικής υποχρέωσής του, δεν μπορεί ενώπιον του φορολογικού δικαστή να επικαλεστεί υποκειμενικά του δικαιώματα. Ο μόνος κανόνας δικαίου, τον οποίο οφείλει ο φορολογικός δικαστής να σεβαστεί κατά τον έλεγχο της κρινόμενης ατομικής φορολογικής διαφοράς, είναι ο τυπικός (φορολογικός) νόμος, ο οποίος είναι αντικειμενικός και απρόσωπος.

Βέβαια για την πληρότητα του χαρακτηρισμού της νομικής φύσεως της ατομικής φορολογικής διαφοράς δεν επαρκεί ο τυπικός χαρακτηρισμός της, ως διαφοράς της πλήρους δικαιοδοσίας και όχι της ακυρωτικής. Αναγκαίος είναι ο περαιτέρω χαρακτηρισμός της με βάση το ουσιαστικό κριτήριο της φύσης της εφαρμοστέας από το φορολογικό δικαστή νομικής κατάστασης για τη λύση της ενώπιόν του ατομικής φορολογικής διαφοράς. Γιατί απ' αυτήν την άποψη χαρακτηρίζεται παράλληλα, μέσα στον κύκλο των διαφορών της πλήρους δικαιοδοσίας, ως διαφορά αντικειμενικής νομιμότητας, διακεκριμένη με αυτόν τον

τρόπο, από τις άλλες διαφορές της πλήρους δικαιοδοσίας, οι οποίες είναι κατά κανόνα διαφορές υποκειμενικής νομιμότητας.

Με αυτόν τον τρόπο, η υπό στενή έννοια φορολογική διαφορά είναι αντικειμενικής νομιμότητας διαφορά της πλήρους δικαιοδοσίας καθώς και εξατομικευμένη, (*ratione personae*) αντικειμενική διαφορά, δεδομένου ότι η αντικειμενική νομιμότητα ελέγχεται από το φορολογικό δικαστή εντός του στενού πλαισίου των δημιουργούμενων σχέσεων μεταξύ των δύο μερών της, ενώπιον της συγκεκριμένης φορολογικής διαφοράς και κατά τρόπο ανεξάρτητο από τις άλλες φορολογικές διαφορές.

Η λύση δε του προβλήματος της νομικής φύσης της υπό στενή έννοια φορολογικής διαφοράς, λαμβάνοντας υπ' όψιν το τυπικό και το ουσιαστικό κριτήριο, είναι επιβεβλημένη. Γιατί το μεν ουσιαστικό κριτήριο προσδίδει στη φορολογική διαφορά το χαρακτηρισμό διαφοράς αντικειμενικής νομιμότητας, το δε τυπικό (δικονομικό) κριτήριο προσδίδει στη διαφορά αυτή τον χαρακτηρισμό διαφοράς της πλήρους δικαιοδοσίας της επίλυσης της συγκεκριμένης διαφοράς.

Μάλιστα τα κριτήρια αυτά στην υπό στενή έννοια φορολογική διαφορά, είναι μεταξύ τους σε πλήρη αρμονία και σύνθεση, ακριβώς λόγω του ευρύτερου περιεχομένου της αντικειμενικής νομιμότητας στη διαφορά αυτή της έννοιας της, η οποία περιλαμβάνει όχι μόνο τον έλεγχο των νομικών πλημμελειών της προσβαλλόμενης ενώπιον του φορολογικού δικαστή ατομικής φορολογικής πράξης, αλλά και τον έλεγχο του ουσία βάσιμου της πράξεως αυτής.

Τέλος θα πρέπει να σημειωθεί ότι η ήδη προσδιορισμένη αληθής φύση της υπό στενή έννοια φορολογικής διαφοράς, επιβεβαιώνεται και από τις δικονομικές συνέπειές της.¹⁷

¹⁷ Βλ. Θεοχαρόπουλου Λ. «Φορολογικό Δίκαιο, Γενικό», σελ. 290 επ.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3º

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΚΗ

3.1 ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Το δικαίωμα έννομης προστασίας κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος και αποτελεί ένα από τα βασικότερα δομικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα της ελληνικής συνταγματικής έννομης τάξης και του συστήματος απονομής δικαιοσύνης. Το Σύνταγμα του 1975 αποτελεί ένα από τα πιο ενισχυτικά της δικαστικής προστασίας του πολίτη, Συντάγματα. Και αυτό, αφενός διότι περιχαράκωνει και θεμελιώνει το δικαίωμα κάθε προσώπου να μπορεί να προσφύγει στα δικαστήρια προκειμένου να ζητήσει την παροχή έννομης προστασίας και να αναπτύξει ενώπιόν τους τις απόψεις του για τα δικαιώματα και τα συμφέροντά του και, αφετέρου εξαιτίας της συστηματικής θέσεως της ίδιας διατάξεως στο τμήμα εκείνο του Συντάγματος που αναφέρεται στα ατομικά δικαιώματα.

Όσον αφορά το περιεχόμενο της παρεχόμενης δικαστικής προστασίας αυτό συνιστάται στην κατοχύρωση ή αποκατάσταση του θιγόμενου δικαιώματος ή συμφέροντος. Άλλωστε μόνο όταν είναι πλήρης και αποτελεσματική η δικαστική προστασία, εκπληρώνει το σκοπό της συνταγματικής της εγγυήσεως. Για να είναι όμως στην πράξη αποτελεσματική, η δικαστική προστασία, θα πρέπει να παρέχεται σε χρόνο που πράγματι εξασφαλίζει την απονομή της δικαιοσύνης.

Μετά την ένταξη στο Σύνταγμα του άρθρου 20 παρ.1, δεν υπάρχει αμφιβολία ότι το δικαίωμα δικαστικής προστασίας λειτουργεί ως ασφαλιστική δικλείδα για την απόλαυση των επιμέρους δικαιωμάτων που αναγνωρίζει το Σύνταγμα στους πολίτες ιδίως όταν αυτά παραβιάζονται εκ μέρους των οργάνων της κρατικής εξουσίας. Βέβαια συχνά επισημαίνονται και ελλείψεις στο νομοθετικό οικοδόμημα οι οποίες κάνουν αναγκαία την αναζήτηση νέων πρόσφορων δικαιοδοτικών μεθόδων, μέσων και ενεργειών στις εκάστοτε δημιουργούμενες διαφορές

σε όλους τους τομείς δικαίου και ιδιαίτερα στον ευαίσθητο τομέα των φορολογικών διαφορών, ώστε να επιτευχθεί δραστική, πλήρης και αποτελεσματική προστασία, όπως την επαγγέλλεται και την κατοχυρώνει υπέρ του πολίτη το Σύνταγμα στο άρθρο 20 παρ. 1 και την εγγυάται στο άρθρο 25 παρ. 1 σε συνδυασμό με τα άρθρα 6 και 13 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου.

Εξάλλου, βασικός σκοπός της δικαιοδοτικής λειτουργίας είναι ο έλεγχος της δράσης της φορολογικής αρχής από πλευράς εφαρμογής της θεμελιώδους για το φορολογικό δίκαιο αρχής της νομιμότητας του φόρου, ώστε να κατοχυρώνεται η ασφάλεια δικαίου με την αυθεντική διάγνωση της διαφοράς, τη δύναμη του δεδικασμένου και την ισχύ εξαναγκασμού που διαθέτει η δικαστική απόφαση.

Συνεπώς κύριο χαρακτηριστικό και πρωταρχικός στόχος της φορολογικής δίκης είναι η αναζήτηση της αντικειμενικής αλήθειας. Γι' αυτό το λόγο άλλωστε οι δικονομικοί κανόνες διεξαγωγής της προβλέπουν το ανακριτικό σύστημα για την εξεύρεση αποδείξεων και την πρωτοβουλία του δικαστηρίου για την πρόοδό της. Έτσι επιτυγχάνεται η κατά το δυνατόν πληρέστερη, έγκαιρη και αποτελεσματική έννομη προστασία του φορολογούμενου.¹⁸

3.2 Η ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΑΚΡΟΑΣΗ ΩΣ ΑΠΟΡΡΟΙΑ ΤΟΥ ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΣΕΒΑΣΜΟ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΗΣ ΑΝΘΡΩΠΙΝΗΣ ΑΞΙΟΠΡΕΠΕΙΑΣ

Το δικαίωμα για ακρόαση θεωρείται ως αξίωση στενά συνδεδεμένη με την προστασία και το σεβασμό της ανθρώπινης αξιοπρέπειας.

¹⁸ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 291 επ.

Καθένας πρέπει να αντιμετωπίζεται πάντοτε ως πρόσωπο και να μην υποβαθμίζεται σε αντικείμενο ενός κρατικού μέτρου ή μιας δικαστικής απόφασης. Δηλαδή, κάθε δικαιούμενος ακρόασης πρέπει να έχει τη δυνατότητα να επηρεάζει με κάθε νόμιμο μέσο τη διαδικασία και τη μελλοντική δικαστική απόφαση.

Βέβαια η δικαστική ακρόαση δεν αποσκοπεί μόνο στην προστασία της ανθρώπινης αξιοπρέπειας, αλλά εξυπηρετεί και τη δικαιοκρατικότητα κάθε διαδικασίας. Με την ακρόαση κάθε μέρος ξεκαθαρίζονται πλήρως τα πραγματικά περιστατικά, που οδηγούν στην έκδοση ορθότερης απόφασης.

Κάθε δικαστική απόφαση ενεργεί ωστόσο, στη νομική θέση των μετεχόντων στη διαδικασία, είτε αυτή αντικατοπτρίζει την πραγματική νομική κατάσταση, είτε όχι.

Επομένως σε κάθε δίκη θα πρέπει ο καθένας, να λαμβάνει υπ' όψιν του και την πιθανότητα της απώλειας ενός δικαιώματος ή την προσβολή είτε της προσωπικής είτε της περιουσιακής του κατάστασης. Αντίβαρο σ' αυτόν τον κίνδυνο αποτελεί η παραχώρηση του δικαιώματος επίδρασης στη διαδικασία.

Η ανθρώπινη αξιοπρέπεια δεν προσβάλλεται φυσικά επειδή κάποιος δεν ακούστηκε μ' έναν οποιονδήποτε ισχυρισμό, αλλά μόνο όταν στερείται της δικαστικής ακρόασης ως προς έναν πραγματικό ή νομικό ισχυρισμό που έχει ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης.

Βέβαια, γενικά επιβάλλεται η εξασφάλιση της ελεύθερης πρόσβασης στο δικαστήριο, χωρίς να λαμβάνεται υπ' όψιν αρχικά αν πρόκειται για ουσιώδεις ή μη ουσιώδεις ισχυρισμούς. Ο δικαστής υποχρεώνεται λοιπόν να λάβει υπ' όψιν του τον πραγματικό ή νομικό ισχυρισμό και σε δεύτερο στάδιο να τον αξιολογήσει χαρακτηρίζοντάς τον ως ουσιώδη ή μη.

Μέτρο για την αξιολόγηση ενός ισχυρισμού ως ουσιώδους για την έκβαση της δίκης είναι η κατάταξή του με αντικειμενική κρίση σε εκείνους τους ισχυρισμούς που είναι κατάλληλοι να προωθήσουν τη δίκη προς την κατεύθυνση της φυσικής της εξέλιξης, που συμβάλλουν δηλαδή στην ωρίμανση της διαδικασίας για την έκδοση απόφασης.¹⁹

3.3 ΒΑΣΙΚΑ ΣΥΣΤΑΤΙΚΑ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ

Τα φορολογικά δικαστήρια που είναι αρμόδια για την επίλυση των φορολογικών διαφορών, ανήκουν στην κατηγορία των διοικητικών δικαστηρίων.

Φορολογικά δικαστήρια είναι τα δικαιοδοτικά όργανα του κράτους, των οποίων η αρμοδιότητα συνίσταται στην επίλυση των φορολογικών διαφορών. Έτσι τα δικαστήρια αυτά, όπως και άλλωστε τα υπόλοιπα δικαστήρια στα οποία είναι ανατεθειμένες οι διάφορες κατηγορίες δικαστικώς λυομένων διαφορών, αποτελούν δημόσιες υπηρεσίες των οποίων η ίδρυση, η οργάνωση και η επάνδρωση ρυθμίζεται από τους ίδιους κανόνες. Ενώπιον των οργάνων αυτών διενεργείται μια σειρά πράξεων, είτε από τους ενδιαφερόμενους αυτοπροσώπως, είτε μέσω αντιπροσώπων αυτών, είτε από το προσωπικό των δικαστηρίων. Το σύνολο δε των πράξεων αυτών αποτελεί τη δίκη. Η δίκη καταλήγει σε έκδοση αιτιολογημένης απόφασης, σύμφωνα με τους καθιερωμένους δικονομικούς κανόνες που έχουν δύναμη δεδικασμένου.

Τα φορολογικά δικαστήρια, όπως και τα διοικητικά δικαστήρια των οποίων αποτελούν είδος, δεν ανήκουν στην εκτελεστική εξουσία, αλλά στη δικαστική, παρόλο που οι εκδικαζόμενες απ' αυτά διαφορές

¹⁹ Βλ. Δημαρά Ν. «Προβλήματα δικαστικής ακρόασης» τ. 3/1984, σελ. 179 επ.

δημιουργούνται από την δράση των διοικητικών οργάνων. Κύριο χαρακτηριστικό της δικαστικής εξουσίας, είναι η ανεξαρτησία τους κατά την εκτέλεση του έργου τους, χωρίς να υπάρχει δικαίωμα ιεραρχικού ελέγχου στο έργο της απονομής δικαιοσύνης, όπως συμβαίνει κατά τη δράση των διοικητικών οργάνων στους κόλπους της εκτελεστικής εξουσίας. Είναι όμως δυνατόν να ασκείται εποπτεία στα δικαστήρια και στους δικαστικούς λειτουργούς από την εκτελεστική εξουσία. Η εποπτεία αυτή όμως περιορίζεται στην οργάνωση της λειτουργίας της δικαιοσύνης και στην υπηρεσιακή κατάσταση του προσωπικού της χωρίς να εισβάλλει στη διεξαγωγή του έργου της.²⁰

3.4 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια που είναι αρμόδια για την επίλυση των φορολογικών διαφορών διακρίνονται σε Πρωτοδικεία και Εφετεία.

Οι φορολογικές διαφορές εκδικάζονται σε πρώτο βαθμό από το μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο ή το τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο, ανάλογα με το ποσό του αμφισβητούμενου φόρου ή του προστίμου.

Σε δεύτερο βαθμό οι φορολογικές διαφορές εξετάζονται : (α) από το τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο, στην περίπτωση που ήταν αρμόδιο για την εκδίκαση σε πρώτο βαθμό το μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο και (β) από το Διοικητικό Εφετείο με τριμελή ή πενταμελή σύνθεση, σε περίπτωση που σε πρώτο βαθμό ήταν αρμόδιο το τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο.

²⁰ Βλ. Τσούτσου Α. «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 20.

Τέλος, η εκδίκαση των αναιρέσεων που ασκούνται κατά τελεσιδίκων αποφάσεων, γίνεται από το Συμβούλιο της Επικρατείας.

3.5 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΗΣ

3.5.1 Ποιοί έχουν την ικανότητα να είναι διάδικοι

Τα υποκείμενα της δίκης ή οι διάδικοι είναι οι οντότητες εκείνες μεταξύ των οποίων υφίσταται και διεξάγεται η δίκη. Για να είναι κάποιος διάδικος πρέπει να έχει προηγηθεί υποβολή αιτήσεως προς το δικαστήριο και εκδικάσεώς της στο όνομά του, είτε υπέρ του, είτε κατά αυτού.

Κατ' αρχήν στη φορολογική δίκη εμφανίζονται δύο αντιμαχόμενα μέρη τα οποία αποτελούν τους βασικούς διαδίκους της. Αυτά είναι αφ' ενός η φορολογούσα αρχή και αφετέρου ο φορολογούμενος. Πράγματι διάδικος είναι το πρόσωπο στο οποίο ο νόμος αναθέτει την επιβολή του φόρου και το οποίο εμφανίζεται ως φορολογούσα Αρχή. Έτερος διάδικος είναι ο βαρυνόμενος από τη φορολογική αξίωση του Δημοσίου, την οποία αμφισβητεί. Έτσι ο φορολογούμενος είναι διάδικος ανεξάρτητα από την ικανότητά του να παρίσταται στο δικαστήριο και να επιχειρεί τις διαδικαστικές πράξεις. Εκτός του διαδίκου αυτού, ο οποίος είναι ο κύριος διάδικος, στη δίκη συμμετέχει και ο παρεμβαίνων, ο οποίος επίσης καθίσταται διάδικος εφόσον ασκείται παρέμβαση.

Στη φορολογική δίκη, εκτός από τα φυσικά πρόσωπα, αναγνωρίζονται ως διάδικοι και νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσιών που μπορούν να αποτελέσουν ιδιαίτερο υποκείμενο φορολογικών υποχρεώσεων.²¹

²¹ Βλ. Τσούτσου Α. «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 83 επ. – Δερτίλη Π. «Γενικά Αρχαί Δημοσιονομικού Δικαίου» τ. Β', σελ. 132 επ.

3.5.2 Νομιμοποίηση του διαδίκου

Το πρόσωπο που έχει κατ' αρχήν την ικανότητα να είναι διάδικος, πρέπει να έχει και ορισμένη σχέση με την συγκεκριμένη υπόθεση, για να καταστεί διάδικος στην υπόθεση αυτή. Έτσι για να προσφύγει κάποιος στο φορολογικό δικαστήριο πρέπει να βαρύνεται από τη διοικητική πράξη την οποία προσβάλλει. Η προσβολή της πράξεως αυτής γίνεται κατά κανόνα από τον ίδιο ή σε περίπτωση απουσίας του από πληρεξουσιοδοτημένο διάδοχό του, υπέρ των οποίων ορίζεται ειδική προθεσμία ασκήσεως της προσφυγής.

Ο δυνάμενος να είναι διάδικος έχει την υποχρέωση να επικαλεστεί τη σχέση που συνδέει αυτόν με την επίδικη διαφορά. Έτσι νομιμοποιείται ως διάδικος στην συγκεκριμένη δίκη και μπορεί να αποτελεί υποκείμενό της. Η ύπαρξη της νομιμοποιήσεως του διαδίκου αφορά τη δημόσια τάξη και ερευνάται αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο σε κάθε στάση της δίκης.

3.5.3 Ικανότητα παράστασης στο φορολογικό δικαστήριο

Η ικανότητα του να είναι κάποιος διάδικος δεν συμπίπτει με την ικανότητά του να παρίσταται ο ίδιος ενώπιον του φορολογικού δικαστηρίου. Η ικανότητα παράστασης ενώπιον του δικαστηρίου αντιστοιχεί προς την ικανότητα του δικαιοπρακτείν. Συνίσταται δε στην δυνατότητα της επιχειρήσεως των πράξεων, μέσω των οποίων άρχεται και προχωρεί η δίκη εν' ονόματι του διαδίκου.

Επομένως, όσον αφορά την ικανότητα του παρίστασθαι στο δικαστήριο, και στη φορολογική δικονομία εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα ή άλλων νόμων, μέσω των οποίων ρυθμίζεται η ικανότητα προς παράσταση στο δικαστήριο γενικά, αφού τηρούνται και

στη φορολογική δίκη οι εγγυήσεις τις οποίες θέτει η νομοθεσία για τη διεξαγωγή του δικαστικού αγώνα. Έτσι διασφαλίζεται και η προστασία αυτών που δεν έχουν την ικανότητα να παρίστανται στο δικαστήριο. Σε περίπτωση όμως που ο ουσιαστικός φορολογικός νόμος ή ο Κ.Φ.Δ. ορίζουν αλλιώς, θα ισχύσουν οι ειδικότεροι αυτοί ορισμοί και όχι οι γενικές διατάξεις.²²

3.6 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΚΗ ΚΑΙ Η ΘΕΩΡΙΑ ΤΗΣ

Η φορολογική δίκη, όπως άλλωστε και η πολιτική, αποτελεί (κατά τους Φραγκίσταν και Ράμμον) μια σειρά διαδικαστικών πράξεων που ενεργούνται από τους διαδίκους ή από το δικαστήριο. Για πολλούς λόγους επιβάλλεται η γρήγορη, αμερόληπτη και κατά το δυνατόν απρόσκοπτη διεξαγωγή της φορολογικής δίκης. Πράγματι, η παράταση στη διεξαγωγή της προκαλεί δαπάνη χρόνου, σπατάλη χρήματος και γενικά προδίδει πλημμελή λειτουργία των δικαιοδοτικών οργάνων του κράτους, προκαλώντας διαμαρτυρίες εκ μέρους της κοινωνίας για την πλημμελή απονομή της δικαιοσύνης, αλλά και βλάπτοντας ύψιστα συμφέροντα της κοινωνίας. Αυτό συμβαίνει λόγω του ιδιαίτερου ενδιαφέροντος, το οποίο εμφανίζει η φορολογική δίκη για το κράτος και το φορολογούμενο καθώς και λόγω του μεγάλου αριθμού των φορολογικών αμφισβητήσεων, των οποίων η γρήγορη και ορθή επίλυση ενδιαφέρει ιδιαίτερα το κράτος και το φορολογούμενο, ως ενδιαφερόμενους στη δίκη. Πράγματι, στη φορολογική δίκη το Δημόσιο αμύνεται για την μη μείωση των νομίμων μέσων, τα οποία του είναι αναγκαία για την ύπαρξη του και την επίτευξη των πολλαπλών σκοπών του.

²² Βλ. Τσούτσου Α. «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 85 επ.

Προέχει λοιπόν στη φορολογική δίκη και στις διαδικαστικές της πράξεις, ο χαρακτήρας της έννομης σχέσης δημοσίου δικαίου. Ο χαρακτήρας αυτός είναι μάλλον έντονος λόγω της ιδιαίτερης φύσης του αντικειμένου της, ως μη απαλλοτριωτέου και μη διατιθέμενου κατά ελεύθερη βούληση από τους διαδίκους.

Ως συνέπεια λοιπόν των ιδιαίτερων αυτών χαρακτηριστικών του αντικειμένου της φορολογικής δίκης προκύπτει το πρόβλημα διαμόρφωσης ιδιαίτερων αρχών, οι οποίες θα καθορίζουν την αποστολή του φορολογικού δικαστή κατά την επίλυση των φορολογικών αμφισβητήσεων. Κατά αυτόν τον τρόπο η φορολογική δίκη θα ανταποκριθεί στους σκοπούς, τους συνισταμένους στην επιτακτική ανάγκη της ορθής και ταχείας απονομής της φορολογικής δικαιοσύνης.²³

3.7 ΟΙ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΗΣ

3.7.1 Γενικά στοιχεία για τις αρχές που διέπουν τη φορολογική δίκη, ανακριτικό-συζητητικό σύστημα

Η ρύθμιση των διαδικασιών έναρξης και διεξαγωγής της δίκης μπορεί να γίνει είτε με το ανακριτικό σύστημα, είτε με το συζητητικό.

Κατά την εφαρμογή του ανακριτικού συστήματος, την ευθύνη της διαδικασίας και της προσαγωγής στη δίκη των κρίσιμων για τη δικαστική απόφαση στοιχείων, δεν έχουν οι διάδικοι αλλά ο δικαστής. Δηλαδή ο δικαστής έχει ευρεία εξουσία αυτεπάγγελτης ενέργειας, αφού προβαίνει στην επίλυση της, υπό της κρίσης του τιθέμενης διαφοράς, όχι μόνο με βάση τις προτάσεις των διαδίκων, αλλά και ενεργεί με δική του πρωτοβουλία για την ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας. Αυτό είναι

²³ Βλ. Δερτίλη Π. «Μελέται Φορολογικάί, Δίκαιον», σελ. 36 επ.

και το σημείο στο οποίο διαφέρει το ανακριτικό σύστημα από το συζητητικό. Ειδικότερα στο τελευταίο την πρωτοβουλία διεξαγωγής της δίκης και την προσαγωγή των αποδεικτικών μέσων έχουν κατά κύριο λόγο οι διάδικοι. Έτσι η θέση του δικαστή κατά την κίνηση της διαδικασίας και τη συλλογή του πραγματικού υλικού, της ενώπιόν του ταχθείσης διαφοράς, είναι παθητική. Για την επίλυση δε της διαφοράς αυτής ο δικαστής περιορίζεται μόνο στα στοιχεία εκείνα που του προσάγονται από τους διαδίκους.²⁴

Στα άρθρα 46 έως 51 του Κ.Φ.Δ. τίθενται οι γενικές αρχές διεξαγωγής της φορολογικής δίκης που αποσκοπούν αφενός μεν στην ταχεία επίλυση των φορολογικών διαφορών, αφετέρου δε στην εξασφάλιση των φορολογουμένων. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 46 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, στη φορολογική δίκη εφαρμόζεται το ανακριτικό σύστημα. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι: «Για την πρόοδο γενικά της φορολογικής δίκης μεριμνά αυτεπαγγέλτως το τακτικό διοικητικό δικαστήριο, το οποίο διατάζει κάθε διαδικαστική πράξη και ενέργεια που απαιτείται από τον νόμο και λαμβάνει τα πρόσφορα, κατά την κρίση του, μέτρα για να εξακριβωθεί η αλήθεια και να εκδοθεί ταχύτερα οριστική απόφαση...».²⁵

Το άρθρο 46 προβλέπει, επίσης και τις ενέργειες του δικαστηρίου που σκοπούν στην πρόοδο της δίκης, τόσο σε σχέση με τις κατά το νόμο απαιτούμενες διαδικαστικές πράξεις και ενέργειες, όσο και κατά την κρίση του πρόσφορα μέτρα.

Απόσπασμα της Έκθεσης της Συντακτικής Επιτροπής Κ.Φ.Δ. αναφέρει χαρακτηριστικά: «Εν αντιθέσει προς την αστική δίκη, κινουμένη υπό των διαδίκων και αδρανούς, εάν αυτοί δεν επιμεληθώσι των απαιτούμενων διαδικαστικών ενεργειών, εν τη

²⁴ Βλ. Θεοχαρόπουλου Λ. «Φορολογικό Δίκαιο, Γενικό», σελ. 303 – Δερτίλη Π. «Γενικά Αρχαί Δημοσιονομικού Δικαίου» τ. Β', σελ. 143.

²⁵ Βλ. Κρέτση Α. «Δικονομία Φορολογικών Διαφορών», σελ. 166.

φορολογική δίκη, λόγω του ότι προέχουσιν εν αυτή το δημόσιο συμφέρον και η αποτελεσματική προστασία του αδικούμενου πολίτου, και αν αυτός δεν είναι εις θέσιν να χειρισθεί την υπόθεσιν μετά της απαιτούμενης δεξιότητας, είναι ανάγκη να διασφαλισθή εν πάση περιπτώσει η απρόσκοπτος και ταχεία εκδίκασις της υποθέσεως, ως και η πλήρης διερεύνησις αυτής».

Ο λόγος που για την επίλυση των φορολογικών διαφορών, εφαρμόζεται το ανακριτικό σύστημα είναι η ίδια η φύση των φορολογικών διαφορών, οι οποίες είναι εξατομικευμένες διαφορές αντικειμενικής νομιμότητας. Ενόψει αυτού το δικαστήριο πρέπει να έχει τη δυνατότητα εξακρίβωσης της αντικειμενικής αλήθειας κι έτσι κρίνεται απαραίτητη η εφαρμογή του ανακριτικού συστήματος, σε όλα τα στάδια της δίκης.²⁶

Περιπτώσεις κατά τις οποίες η επίδοση πράξεως που έχει σχέση με τη διεξαγωγή της φορολογικής δίκης, δεν γίνεται επιμέλεια δικαστηρίου είναι οι εξής:

- α) Η επίδοση στους διαδίκους του δικογράφου παρέμβασης, που κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου, γίνεται με επιμέλεια του παρεμβαίνοντος (άρθρο 30 Κ.Φ.Δ.)
- β) Όταν ασκείται προσφυγή υπέρ του Δημοσίου, αυτή κοινοποιείται επιμέλεια του οργάνου που εξέδωσε την πράξη και σε εκείνον εναντίον του οποίου στρέφεται (άρθρο 82, παρ. 3 Κ.Φ.Δ.)
- γ) Εφόσον κατατεθούν πρόσθετοι λόγοι, ο προσφεύγων πρέπει να τους ικανοποιήσει μέσα σε τρεις μέρες στον άλλο διάδικο (επί ποινή απαραδέκτου), το δε αποδεικτικό της κοινοποίησης προσκομίζεται στο δικαστήριο.

Ο πρόεδρος του Δικαστηρίου, ο οποίος διευθύνει τη συζήτηση προβαίνει στην προεκφώνηση των υποθέσεων που είναι εγγεγραμμένες

²⁶ Βλ. Θεοχαρόπουλου Λ. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 301.

στο πινάκιο με σκοπό την εκκαθάρισή του, είτε επειδή υπάρχει λόγος διαγραφής από το πινάκιο, είτε επειδή συντρέχει λόγος αναβολής. Σε περίπτωση που και οι δύο διάδικοι ζητήσουν αναβολή, ο δικαστής δεν υποχρεούται, αλλά έχει την δυνατότητα να κάνει δεκτό το αίτημα.

Σε περίπτωση απουσίας των διαδίκων το δικαστήριο δύναται να εξετάσει την υπόθεση χωρίς όμως να τεκμαίρεται ομολογία.²⁷

3.7.2 Αρχές που ρυθμίζουν τις σχέσεις μεταξύ των φορολογικών δικαστών και των διαδίκων

3.7.2.1 Η αρχή της εξουσίας του φορολογικού δικαστή κατά την συγκέντρωση του πραγματικού υλικού της δίκης

Ο δικαστής, στη φορολογική δίκη για την επίλυση της υπό την κρίση του τιθέμενης φορολογικής διαφοράς δεν περιορίζεται από τις προτάσεις και τις αιτήσεις των διαδίκων, ούτε έχει μόνο την τυπική διεύθυνση της φορολογικής δίκης, αλλά έχει ευρεία εξουσία και πρωτοβουλία στη συλλογή των στοιχείων βάση των οποίων θα επιλύσει τη φορολογική διαφορά. Κατ' αυτόν τον τρόπο μπορεί να αποκαταστήσει την μεταξύ των διαδίκων ισότητα κατά την απονομή της φορολογικής δικαιοσύνης, όπου η θέση του φορολογούμενου από κάποια άποψη είναι προφανώς μειονεκτική έναντι του ισχυρότερου αντίδικού του, που είναι το Δημόσιο. Από άλλη άποψη όμως και η θέση του φορολογούμενου είναι πλεονεκτική έναντι του Δημοσίου, διότι στη φορολογική δίκη τα στοιχεία βάση των οποίων πρόκειται να κρίνει ο φορολογικός δικαστής είναι κατά κανόνα στην κατοχή του διάδικου φορολογούμενου. Επομένως ο φορολογικός δικαστής αποβλέποντας στην έρευνα της αντικειμενικής αλήθειας, στην πρώτη περίπτωση προστατεύει τον

²⁷ Βλ. Φινοκαλιώτη Κ. «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 304.

φορολογούμενο έναντι του Δημοσίου, ενώ αντιθέτως στη δεύτερη περίπτωση αναζητεί, μέσω της παρεχόμενης σε αυτόν εξουσίας, τα στοιχεία τα οποία προσδιορίζουν τη φορολογική ενοχή.

Βέβαια σε οποιαδήποτε περίπτωση, ο φορολογικός δικαστής οφείλει να κρίνει με βάση τα προσκομισθέντα και αποδειχθέντα στοιχεία, κατά τη φορολογική δίκη καθώς και να δικαιολογεί την απόφασή του σύμφωνα με την συνταγματική επιταγή. Τέλος η εξουσία του φορολογικού δικαστή συμβιβάζεται με την αρχή της ανακρίσεως, η οποία διέπει τη φορολογική δίκη.²⁸

3.7.2.2 Η αρχή της μη επέμβασης του δικαστή αυτεπαγγέλτως

Ο φορολογικός δικαστής δεν έχει τη δυνατότητα να επιληφθεί της εκδίκασης φορολογικής διαφοράς, εφόσον δεν καλείται γι αυτό το σκοπό, μέσω της άσκησης ενδίκου μέσου εκ μέρους του ενδιαφερόμενου φορολογούμενου ή του Δημοσίου. Συνεπώς κατά την επίλυση της φορολογικής διαφοράς ακολουθείται το αξίωμα του μη δικάζειν αυτεπαγγέλτως. Η αρχή αυτή απορρέει από το άρθρο 75 του Κ.Φ.Δ., όπου ορίζονται και τα όρια έλεγχου του δικαστή.

Στη φορολογική δίκη λοιπόν, πριν την ισχύ του Κ.Φ.Δ, ακολουθείται το αξίωμα σύμφωνα με το οποίο ο δικαστής είναι υποχρεωμένος να περιοριστεί μέσα στα όρια των αιτήσεων των διαδίκων, τόσο σχετικά με τα αντικειμενικά όρια της δίκης που είναι η έννομη σχέση υπέρ της οποίας ζητείται προστασία καθώς και το είδος και η έκταση της προστασίας αυτής, όσο και σχετικά με τα υποκειμενικά όρια αυτής που καθορίζονται από τους διαδίκους.

Εν τούτοις, κατόπιν ισχύος του Κ.Φ.Δ., στο άρθρο 75 αναφέρεται ότι η υπόθεση, μέσω της προσφυγής, άγεται ενώπιον του δικαστηρίου και

²⁸ Βλ. Δερτίλη Π. «Γενικά Αρχαία Δημοσιονομικού Δικαίου» τ. Β', σελ. 144 επ.

ελέγχεται ως προς το μεν νόμω βάσιμο της πράξης, συνολικά, ως προς το δε ουσία βάσιμο μέσα στα όρια της προσφυγής. Στη συνέχεια ορίζεται ότι το δικαστήριο ακυρώνει ολοκληρωτικά ή εν μέρει ή μεταρρυθμίζει αναλόγως προς ωφέλεια ή και βλάβη του προσφεύγοντος, την νομικά πλημμελή πράξη, μόνο μέσα στα όρια της προσφυγής.²⁹

3.7.2.3 Η αρχή της κινήσεως της διαδικασίας στη φορολογική δίκη με επιμέλεια των διαδίκων

Στη φορολογική δίκη δεν ισχύει μόνο η μη επέμβαση του φορολογικού δικαστή χωρίς την αίτηση των διαδίκων, αλλά και η μη κίνηση της διαδικασίας, παρά μόνο με την επιμέλεια των διαδίκων. Επειδή δε το αντικείμενο της διαφοράς στη φορολογική δίκη δεν είναι απαλλοτριωτέο, το Δημόσιο έχει προεξέχον συμφέρον για την γρήγορη έκδοση της απόφασης, μέσω της οποίας εξαλείφεται η φορολογική διαφορά.

Γι αυτό σε περίπτωση που τίθεται η διαφορά υπ' όψιν του φορολογικού δικαστή, οι πράξεις της διαδικασίας κινούνται με επιμέλεια των διαδίκων, του οικονομικού εφόρου αλλά και του ίδιου του δικαστή. Η αρχή αυτή άλλωστε είναι σύμφωνη με την αρχή της ανακρίσεως που διέπει την φορολογική δίκη, ως προς την κίνηση της διαδικασίας.³⁰

²⁹ Βλ. Δερτίλη Π. «Γενικά Αρχαία Δημοσιονομικού Δικαίου» τ. Β', σελ. 148

³⁰ Βλ. Δερτίλη Π. «Γ. Α. Δ. Δ.» τ. Β', σελ. 151

3.7.3 Αρχές που ρυθμίζουν τον τρόπο της διεξαγωγής της διαδικασίας³¹

3.7.3.1 Αρχή της προφορικότητας και δημοσιότητας της επ' ακροατηρίου διαδικασίας

Σε σχέση με τη μορφή της διεξαγωγής της διαδικασίας και στη φορολογική δίκη εφαρμόζεται η αρχή της προφορικότητας της επ' ακροατηρίου διαδικασίας σε συνδυασμό με την αρχή της δημοσιότητας. Σύμφωνα με το άρθρο 50 του Κ.Φ.Δ. η επ' ακροατηρίου διαδικασία διεξάγεται προφορικά.

Το σύστημα της προφορικής διαδικασίας είναι απλό. Επιτρέπει στο δικαστή να σχηματίσει ασφαλέστερη αντίληψη για τη διαφορά, εξαιτίας της άμεσης επαφής του με τα πρόσωπα της δίκης, είτε αυτά είναι οι διάδικοι, είτε εμφανίζονται στη δίκη ως μάρτυρες ή πραγματογνώμονες.

Στις φορολογικές διαφορές η αρχή της δημοσιότητας των συζητήσεων επ' ακροατηρίου επιβάλλεται στο άρθρο 93 του ισχύοντος Συντάγματος, αναγράφεται δε και στο άρθρο 49 του Κ.Φ.Δ. και θεωρείται μεταξύ των θεμελιωδών κανόνων της διεξαγωγής της δίκης.

Πράγματι η δημοσιότητα της διαδικασίας αποτελεί ασφαλή εγγύηση για την ορθή και αμερόληπτη απονομή της φορολογικής δικαιοσύνης. Βέβαια θα πρέπει να σημειωθεί ότι η προδικασία της δίκης και οι εκτός του ακροατηρίου διενεργούμενες διαδικαστικές πράξεις δεν είναι δημόσιες. Επίσης οι διασκέψεις του φορολογικού δικαστηρίου για την έκδοση απόφασης επί των συζητούμενων υποθέσεων είναι μυστικές.

Κατά τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας γενικά και ενώπιον κάθε δικαστηρίου η μη κλήτευση του φορολογούμενου αποτελεί

³¹ Βλ. Δερτίλη Π. «Γ. Α. Δ. Δ.» τ. Β', σελ 154 επ.

παράβαση των διατάξεων περί δημοσιότητας των συνεδριάσεων των φορολογικών δικαστηρίων.

3.7.3.2 Η αρχή της εγγράφου και μυστικής διαδικασίας

Στη φορολογική διαδικασία τα ένδικα μέσα συντάσσονται εγγράφως. Τα πρακτικά της συνεδριάσεως εγγράφονται στο ίδιο βιβλίο και υπογράφονται από τον Πρόεδρο, τα μέλη του φορολογικού δικαστηρίου και το γραμματέα.

Ομοίως καταρτίζονται εγγράφως και οι, ενώπιον του φορολογικού δικαστηρίου προτάσεις των διαδίκων, τις οποίες αυτοί μπορούν να αναπτύξουν προφορικά κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Η έγγραφη διαδικασία εξασφαλίζει την έλλειψη εκπλήξεων και την νομιμόφρον και σαφή πρόταση των ισχυρισμών.

Επάνω στην έγγραφη αυτή προδικασία, στηριζόμενος ο διοικητικός δικαστής, ο οποίος ορίζεται εισηγητής της φορολογικής υπόθεσης της δίκης, συντάσσει την έκθεση της εισηγήσεώς του.

Η αρχή της μυστικότητας στη φορολογική διαδικασία ακολουθείται πριν της επ' ακροατηρίου συζήτησης και κατά την προδικασία. Ο φορολογούμενος όμως, πριν από την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ενδείκνυται να λάβει γνώση των στοιχείων αυτών, προκειμένου να προπαρασκευάσει την άμυνά του. Η αρχή της μυστικότητας στη φορολογική διαδικασία εναρμονίζεται με το απόρρητο των στοιχείων της φορολογίας.

3.7.3.3 Η αρχή της αμεσότητας της διαδικασίας

Συμπλήρωμα της αρχής της προφορικότητας της διαδικασίας είναι η αρχή της αμεσότητας, κατά την οποία όλες οι διαδικαστικές ενέργειες

και οι διαδικαστικές πράξεις διενεργούνται ενώπιον ολόκληρου του δικαστηρίου, διότι κατ' αυτόν τον τρόπο τα μετέχοντα σε αυτό μέλη σχηματίζουν ίδια αντίληψη της υπό κρίση διαφοράς και εκτιμούν σταθερότερα τα αποδεικτικά μέσα των διαδίκων.

Η αρχή της αμεσότητας λοιπόν συντείνει στην πληρέστερη απονομή της δικαιοδοσίας, απορρέει δε από πολλές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες η διαδικασία της δίκης διεξάγεται ενώπιον του φορολογικού δικαστηρίου και όχι ενός μόνο δικαστή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΕΝΝΟΙΑ ΕΙΔΗ ΚΑΙ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΒΟΗΘΗΜΑΤΩΝ

4.1 ENNOIA

Κύρια αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων είναι η εκδίκαση των ενδίκων βοηθημάτων κατά των πράξεων της διοικήσεως. Ο όρος «ένδικο βοήθημα»³² χρησιμοποιείται για κάθε αίτηση παροχής έννομης προστασίας που υποβάλλεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου.

Τα διοικητικά δικαστήρια εξετάζουν την νομιμότητα πράξεων ή παραλείψεων της διοικήσεως και ακόμη σε ορισμένες περιπτώσεις, την ευθύνη της διοικήσεως ή υπαλλήλου προς αποζημίωση για παράνομη πρόκληση ζημιάς όπως επίσης και την νομιμότητα και ορθότητα των δικαστικών αποφάσεων.

4.2 ΕΙΔΗ ΕΝΔΙΚΩΝ ΒΟΗΘΗΜΑΤΩΝ

Τα ένδικα βοηθήματα τα οποία προβλέπει το ελληνικό δίκαιο κατά της διοικήσεως ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων είναι τα εξής:

α) Η αίτηση ακυρώσεως κατά πράξεως ή παραλείψεως της διοικήσεως λόγω υπερβάσεως της εξουσίας ή παραβάσεως νόμου (ενώπιον του Συμβουλίου Επικρατείας ή κατ' εξαίρεση του τριμελούς διοικητικού εφετείου).

β) Η προσφυγή (ή «αίτηση» ή «ένσταση) κατά πράξεως ή παραλείψεως της διοικήσεως λόγω υπερβάσεως της εξουσίας, παραβάσεως νόμου ή κακής χρήσεως της διακριτικής ευχέρειας(1. Βλέπε στο παράρτημα υπόδειγμα προσφυγής για διοικητική διαφορά).

³² Απόδοση του γερμανικού όρου «Rechtsbehelf». Ο λατινικός όρος είναι remedium στον οποίο πρόσκειται σήμερα ο αγγλικός όρος «legal remedy». Οι γάλλοι μιλούν στο πλαίσιο της πολιτικής δικονομίας για action en justice και στο πλαίσιο της διοικητικής δικονομίας για recours contentieux.

γ) Η αγωγή της αποζημιώσεως κατά του δημοσίου για παράνομη πρόκληση ζημιάς από όργανα της διοικήσεως κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

δ) Η αγωγή εκ διοικητικής συμβάσεως.

ε) Η αναγνωριστική αγωγή περί υπάρξεως ή ανυπαρξίας φορολογικής οφειλής ή απαλλαγής ή περί ορθότητας φορολογικών χαρακτηρισμών ή περί υπάρξεως δικαιώματος ή έννομης σχέσεως δημοσίου δικαίου.

στ) Η ανακοπή κατά διοικητικής εκτελέσεως.

ζ) Η αίτηση προσωρινής λύσεως ορισμένων φορολογικών διαφορών.

η) Η αίτηση ασφαλιστικών μέτρων στο πλαίσιο της προστασίας του ελεύθερου ανταγωνισμού.³³

4.3 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΒΟΗΘΗΜΑΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΩΣ ΤΟΥ ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ

Το διοικητικό δικονομικό δίκαιο διακρίνει αναλόγως του αιτήματος τρία είδη ενδίκων βοηθημάτων (αγωγών, προσφυγών, αιτήσεων κλπ) : το διαπλαστικό, το καταψηφιστικό και το αναγνωριστικό.

Διαπλαστικό είναι το ένδικο βοήθημα, που ζητεί την δικαστική σύσταση, μεταβολή ή λύση ορισμένης έννομης σχέσης ή την τροποποίηση ή ακύρωση διοικητικής πράξεως. Διαπλαστικά ένδικα βοηθήματα είναι η αίτηση ακυρώσεως και η προσφυγή, οι οποίες στρέφονται κατά (ακυρώσιμης) διοικητικής πράξεως που έχει ήδη εκδοθεί καθώς και η ανακοπή κατά διοικητικής εκτελέσεως.

³³ Βλ. Π. Δ. Δαγτόγλου «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο», σελ. 312 επ.

Καταψηφιστικό είναι το ένδικο βοήθημα που επιδιώκει καταδίκη του εναγομένου σε ορισμένη παροχή (δηλαδή πράξη ή παράλειψη) ή και απλή ανοχή. Καταψηφιστικά ένδικα βοηθήματα είναι η αίτηση ακυρώσεως ή προσφυγή, με τις οποίες ζητείται να υποχρεωθεί δικαστικώς η διοίκηση να προβεί σε παραληφθείσα οφειλόμενη ενέργεια. Επίσης καταψηφιστικό ένδικο μέσο είναι και η προσφυγή με την οποία ζητείται η επιστροφή φόρων, τελών, εισφορών κλπ καθώς και η προσφυγή με την οποία ζητείται η διενέργεια παροχών στο πλαίσιο μιας έννομης σχέσεως δημόσιου δικαίου (όπως εισφορών και παροχών).

Αναγνωριστικό είναι το ένδικο βοήθημα που ζητεί την δικαστική αναγνώριση της υπάρξεως (θετική αναγνωριστική αγωγή) ή ανυπαρξίας (αρνητική αναγνωριστική αγωγή) ή του περιεχομένου ορισμένης έννομης σχέσης. Αναγνωριστικά ένδικα βοηθήματα είναι η αίτηση ακυρώσεως κατά πράξεων άκυρων καθώς και κατά πράξεων που αφορούν χρηματικές διαφορές, επίσης η προσφυγή περί αναγνωρίσεως δικαιώματος κοινωνικής ασφαλίσεως καθώς και η αγωγή περί αναγνωρίσεως της υπάρξεως του δικαιώματος αποζημιώσεως.

4.4 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΒΟΗΘΗΜΑΤΩΝ ΑΝΑΛΟΓΩΣ ΤΗΣ ΕΚΤΑΣΕΩΣ ΤΗΣ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ

Τα ένδικα βοηθήματα του διοικητικού δικονομικού δικαίου μπορούν επίσης να διακριθούν αναλόγως της εκτάσεως της δικαστικής προστασίας που επιδιώκουν, σε αιτήσεις ακυρώσεως και προσφυγές ουσιαστικού ελέγχου. Από τα ένδικα βοηθήματα που στρέφονται κατά νομικά ελαττωματικών διοικητικών πράξεων, διακρίνεται η αγωγή που επιδιώκει αποζημίωση, την αποκατάσταση δηλαδή ζημίας που προκάλεσαν παρανόμως δημόσια όργανα με πράξεις ή παραλείψεις τους.

Επίσης αναλόγως της εκτάσεως της ζητούμενης δικαστικής προστασίας διακρίνεται η αίτηση προσωρινής λύσεως ορισμένων φορολογικών διαφορών από τα άλλα ένδικα βοηθήματα που επιδιώκουν την οριστική επίλυση των διαφορών.

Τα ένδικα βοηθήματα ακόμη αναλόγως του αν έχει η προθεσμία και η άσκηση του ένδικου βοηθήματος ανασταλτικό αποτέλεσμα διακρίνονται σε ανασταλτικά και μη ανασταλτικά.

Το ελληνικό δίκαιο, αποκλίνοντας τόσο από το γαλλικό (που αποκλείει εντελώς το ανασταλτικό αποτέλεσμα), όσο και το γερμανικό (που το προβλέπει πάντοτε), αποκλείει μεν κατά κανόνα το ανασταλτικό αποτέλεσμα, αλλά με ευρείες και σπουδαίες εξαιρέσεις. Ανασταλτικό αποτέλεσμα έχει η προσφυγή που ασκήθηκε από ιδιώτη ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας καθώς και η προσφυγή του αιρετού οργάνου της τοπικής αυτοδιοικήσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας κατά πράξεων που επιβάλλουν πειθαρχική ποινή στον προσφεύγοντα. Τα άλλα ένδικα βοηθήματα κατά διοικητικών πράξεων δεν έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα. Αναστολή όμως μπορεί να διαταχθεί είτε από το δικαστήριο ύστερα από αιτιολογημένη αίτηση του ενδιαφερομένου ή του Γενικού Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου είτε από τον αρμόδιο υπουργό ή το ανώτατο διοικητικό όργανο του νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου.

4.5 ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΠΑΡΑΔΕΚΤΗΣ ΑΣΚΗΣΕΩΣ ΕΝΔΙΚΩΝ ΒΟΗΘΗΜΑΤΩΝ

Με την άσκηση του ένδικου βοηθήματος δημιουργείται μεταξύ των διαδίκων και του δικαστηρίου η έννομη σχέση της δίκης, ως έννομη σχέση δημοσίου δικαίου, ανεξάρτητα από την ύπαρξη των προϋποθέσεων

εκείνων που επιτρέπουν την συζήτηση και την έκδοση αποφάσεως επί της ουσίας της διαφοράς. Οι προϋποθέσεις αυτές ονομάζονται προϋποθέσεις ουσιαστικής αποφάσεως. Στο διοικητικό δικονομικό δίκαιο είναι καθιερωμένος ο όρος «προϋποθέσεις παραδεκτού».

Οι προϋποθέσεις παραδεκτού είναι γενικές όταν ισχύουν για όλες τις σπουδαιότερες διοικητικές δίκες και ειδικές όταν αφορούν ένα ορισμένο ένδικο βοήθημα.

Οι γενικές προϋποθέσεις παραδεκτού μπορούν, κατά τα γενόμενα δεκτά στο αστικό δικονομικό δίκαιο, να καταταχθούν σε τρεις κατηγορίες. Η πρώτη αφορά το δικαστήριο και μάλιστα την δικαιοδοσία και αρμοδιότητά του. Η δεύτερη τους διαδίκους και μάλιστα την διαδικαστική ικανότητα, την ικανότητα δικαστικής παραστάσεως, την νόμιμη παράσταση του εκπροσώπου, την νομιμοποίηση και την ύπαρξη έννομου συμφέροντος. Η τρίτη κατηγορία αφορά την διαδικασία καθ' εαυτή, δηλαδή αφενός την τυπικώς ορθή π.χ. εμπρόθεσμη άσκηση του ένδικου βοηθήματος και αφετέρου την παροχή της αναγκαίας έννομης προστασίας, δηλαδή την έλλειψη εκκρεμοδικίας και την έλλειψη δεδικασμένου στο ίδιο αντικείμενο.

Οι διάφορες αυτές προϋποθέσεις παραδεκτού δεν έχουν την ίδια πρακτική σημασία και η εκπλήρωση των περισσότερων από αυτές είναι κατά κανόνα δεδομένη και εκτός αμφιβολίας σε μια συγκεκριμένη δίκη. Η εξέταση τους γίνεται αυτεπαγγέλτως και μάλιστα σε κάθε στάδιο της δίκης. Η διαπίστωση της ελλείψεως έστω και μίας από αυτές εμποδίζει το δικαστήριο στην εξέταση της ουσίας της διαφοράς, δηλαδή του βάσιμου του αιτήματος και το υποχρεώνει να περατώσει την δίκη με απόρριψη του ένδικου βοηθήματος, ως απαραδέκτου.

Για λόγους πρακτικής η εξέταση των γενικών προϋποθέσεων παραδεκτού είναι σκόπιμο να ακολουθεί μια ορισμένη σειρά. Συγκεκριμένα πρέπει να εξετάζεται αν συντρέχει :

- α) ελληνική δικαιοδοσία,
- β) διοικητική δικαιοδοσία,
- γ) αρμοδιότητα,
- δ) διαδικαστική ικανότητα (ικανότητα διαδίκου),
- ε) ικανότητα δικαστικής παραστάσεως,
- στ) ικανότητα αυτοπρόσωπης δικαστικής παραστάσεως, πληρεξουσιότητα,
- ζ) τυπική ορθότητα ασκήσεως του ένδικου βοηθήματος,
- η) έλλειψη εκκρεμοδικίας,
- θ) έλλειψη δεδικασμένου.

4.5.1 Ελληνική δικαιοδοσία

Η προϋπόθεση της Ελληνικής δικαιοδοσίας δεν έχει κατ' αρχήν ιδιοτυπίες στο διοικητικό δικονομικό δίκαιο. Όπου έχουν δικαιοδοσία τα ελληνικά πολιτικά δικαστήρια, έχουν και τα ελληνικά διοικητικά δικαστήρια.

Το ισχύον δίκαιο δέχεται την διεθνή δικαιοδοσία των ελληνικών πολιτικών δικαστηρίων, όπου συντρέχει τοπική τους αρμοδιότητα. Το κριτήριο αυτό είναι σχετικώς απλό στην περίπτωση των ελληνικών διοικητικών δικαστηρίων. Τα μεν ανώτατα διοικητικά δικαστήρια (δηλαδή το Συμβούλιο της Επικρατείας και το Ελεγκτικό Συνέδριο) είναι πάντοτε αρμόδια όταν η προσβαλλόμενη διοικητική πράξη εκδόθηκε από ελληνική διοικητική αρχή, το δε διοικητικό δικαστήριο όταν η ελληνική δικαστική αρχή που εξέδωσε την πράξη (δικαστική απόφαση) εδρεύει στην περιφέρειά του.

4.5.2 Διοικητική δικαιοδοσία

4.5.2.1 Ακυρωτικός έλεγχος

Πρακτικά σπουδαιότερη είναι η προϋπόθεση της διοικητικής δικαιοδοσίας. Το Σύνταγμα και κατ' εφαρμογή του ο νόμος αναθέτουν στα διοικητικά δικαστήρια τόσο τον ακυρωτικό, όσο και τον ουσιαστικό δικαστικό έλεγχο.

Συγκεκριμένα, τον ακυρωτικό έλεγχο επί των διαφορών αναθέτει το ίδιο το Σύνταγμα στο Συμβούλιο της Επικρατείας, επιτρέποντας όμως στον νομοθέτη να υπαγάγει τον ακυρωτικό έλεγχο επί ορισμένων κατηγοριών υποθέσεων στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια (επιφυλασσομένης πάντως της εις τελευταίον βαθμόν αρμοδιότητος του Συμβουλίου της Επικρατείας). Ο ακυρωτικός έλεγχος ανατίθεται από το Σύνταγμα αποκλειστικά στην διοικητική δικαιοσύνη, ώστε αιτήσεις ακυρώσεως μόνο ενώπιον διοικητικών δικαστηρίων μπορούν να ασκηθούν και μάλιστα κατά κανόνα , ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, και κατ' εξαίρεση, όταν το προβλέπει ρητώς ο νόμος , ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Η κατανομή αυτή, αφού περιορίζεται στο πλαίσιο της διοικητικής δικαιοσύνης, δεν θέτει ζητήματα δικαιοδοσίας, αλλά μόνον αρμοδιότητας.

4.5.2.2 Ουσιαστικός έλεγχος

Το Σύνταγμα περιορίζει και την κατανομή του ουσιαστικού ελέγχου επί των διοικητικών διαφορών ουσίας στο πλαίσιο της διοικητικής δικαιοσύνης, αποκλείοντας από αυτόν τα πολιτικά δικαστήρια, καθώς και τα ειδικά διοικητικά δικαστήρια. Από τότε που υλοποιήθηκε με τον νόμο 1406/1983 η επιταγή αυτή του Συντάγματος, τα

διοικητικά δικαστήρια είναι αρμόδια για την εκδίκαση όλων των διοικητικών διαφορών.

4.5.2.3 Υπέρβαση διοικητικής δικαιοδοσίας

Η ύπαρξη δικαιοδοσίας εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο. Αν το διοικητικό δικαστήριο κρίνει ότι η διαφορά υπάγεται στην δικαιοδοσία των πολιτικών δικαστηρίων απορρίπτει την αγωγή ή την προσφυγή ως απαράδεκτη. Ειδικά το Συμβούλιο της Επικρατείας απορρίπτει ως απαράδεκτη αίτηση ακυρώσεως, αν η προσβαλλόμενη πράξη μπορεί να προσβληθεί και με «παράλληλη προσφυγή» ενώπιον άλλου (επομένως και πολιτικού) δικαστηρίου. Αν αντιθέτως, προχωρήσει σε έκδοση αποφάσεως, παρά την έλλειψη δικαιοδοσίας, η απόφαση αυτή θεωρείται νομικώς ανύπαρκτη, μπορεί όμως για λόγους ασφαλείας δικαίου να ζητηθεί από τους διαδίκους δι' αγωγής ή ενστάσεως η αναγνώριση της ανυπαρξίας της η αναστολή εκτελέσεως ή η ανάκληση ή η αναίρεση της αποφάσεως από τον Άρειο Πάγο, για την απόφαση που εξέδωσε παρά την έλλειψη δικαιοδοσίας. Η αίτηση αναιρέσεως ασκείται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας για υπέρβαση καθηκόντων.

4.5.3 Αρμοδιότητα

4.5.3.1 Είδη

Το διοικητικό δικαστήριο μπορεί να εισέλθει στην εξέταση της υποθέσεως κατ' ουσίαν, μόνο αν είναι **καθ' ύλην, λειτουργικώς και κατά τόπον αρμόδιο**. Μόνο στην περίπτωση της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, στο δικόγραφο της οποίας συμπροσβάλλονται συναφείς πράξεις, αρκεί να

είναι το δικαστήριο αρμόδιο για την μία από αυτές. Το δικαστήριο που είναι κατά την πρώτη επ' ακροατηρίου συζήτηση της υποθέσεως αρμόδιο καθ' ύλην και κατά τόπον, εξακολουθεί να είναι αρμόδιο ως το τέλος της δίκης, έστω και αν κατά την διάρκειά της μεταβληθεί η αρμοδιότητά του. Η κατανομή γίνεται κατά κανόνα απευθείας από τον νόμο, κατ' εξαίρεση δε και όταν το επιτρέπει ο νόμος και από το ανώτερο δικαστήριο. Οι διάδικοι πάντως δεν μπορούν με ιδιωτική συμφωνία να μεταβάλουν τους κανόνες της αρμοδιότητας.

Την ύπαρξη της προϋποθέσεως της αρμοδιότητας εξετάζει το δικαστήριο **α υ τ ε π α γ γ έ λ τ ω ς**. Αν προχωρήσει στην κατ' ουσίαν εξέταση της υποθέσεως παρά την έλλειψη αρμοδιότητας και δεν συγχωρεί ρητώς την υπέρβαση αυτή ο νόμος, η εκδιδόμενη απόφαση είναι νομικά ελαττωματική και μπορεί να προσβληθεί με τα ένδικα μέσα της εφέσεως και, επί αναρμοδιότητας καθ' ύλην της αναιρέσεως.

Στην περίπτωση που το δικαστήριο κρίνει ότι είναι καθ' ύλην ή κατά τόπον αναρμόδιο, δεν απορρίπτει το ένδικο βοήθημα ως απαράδεκτο, αλλά παραπέμπει την υπόθεση στο κατά την γνώμη του αρμόδιο δικαστήριο, εκτός βέβαια αν ο νόμος επιβάλλει την απόρριψη ή αν πρόκειται για παράλληλη προσφυγή που αναρμοδίως υποβάλλεται στο Συμβούλιο της Επικρατείας.

Η δεσμευτικότητα της παραπεμπτικής αποφάσεως δεν κρίνεται από τον νόμο ενιαία. Όταν το δικαστήριο κρίνει ότι είναι καθ' ύλην αναρμόδιο, η παραπεμπτική του απόφαση είναι :

- Ø δεσμευτική, αν η υπόθεση παραπέμπεται σε ισόβαθμο ή κατώτερο τακτικό διοικητικό δικαστήριο.
- Ø μη δεσμευτική, αν η υπόθεση παραπέμπεται σε ανώτερο δικαστήριο, το οποίο μπορεί να την παραπέμψει περαιτέρω ή να την αναπέμψει στο παραπέμπαν δικαστήριο ή να την κρατήσει και να την δικάσει.

Στις περιπτώσεις αυτές δεν χάνεται η προθεσμία ασκήσεως του ένδικου βοηθήματος, αφού η υπόθεση παραμένει εκκρεμής.

Η ύπαρξη ή μη δεσμευτικότητας αφορά το δικαστήριο, προς το οποίο παραπέμπεται η υπόθεση. Οι διάδικοι μπορούν να ασκήσουν έφεση κατά της παραπεμπτικής αποφάσεως, εκτός βέβαια, αν την αποκλείει ρητώς ο νόμος.

4.5.3.2 Παραπομπή στο αρμόδιο δικαστήριο

Η νεώτερη νομοθεσία, διεύρυνε την αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και δημιούργησε αβεβαιότητα για το ποιο διοικητικό δικαστήριο είναι αρμόδιο με αποτέλεσμα να κατατίθενται ένδικα βοηθήματα σε δικαστήρια που δεν είναι αρμόδια. Ο νόμος προβλέπει μόνο την παραπομπή αιτήσεως ακυρώσεως από το Συμβούλιο της Επικρατείας στο αρμόδιο διοικητικό εφετείο και αντιστρόφως.

Παρ' όλο ότι η αβεβαιότητα αυτή και η συνεπαγόμενη λανθασμένη κατάθεση συχνά δεν οφείλονται στην αμέλεια του αιτούντος, αλλά στην ασάφεια του δικαίου και της νομολογίας, το Συμβούλιο της Επικρατείας ακολούθησε άτεγκτη τακτική, αρνούμενο να εξετάσει αίτηση ακυρώσεως που παραπέμφθηκε σ' αυτό από το τακτικό διοικητικό δικαστήριο, στο οποίο είχε κατατεθεί αναρμοδίως. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας οι διατάξεις δικονομικών νόμων που προβλέπουν την παραπομπή ενδίκων βοηθημάτων από το δικαστήριο στο οποίο κατατέθηκαν αναρμοδίως στο αρμόδιο δικαστήριο αναφέρονται σε ειδικές περιπτώσεις. Σύμφωνα όμως με την ισχυρή μειοψηφία από τις προαναφερθείσες διατάξεις και σε συνδυασμό με το άρθρο 19 του ν.δ 170/1973, με το οποίο επιτρέπεται η κατάθεση της αιτήσεως ακυρώσεως σε οποιαδήποτε δημόσια αρχή, συνάγεται γενικός και ενιαίος δικονομικός κανόνας που επιτρέπει τη παραπομπή όλων αδιακρίτως των αναρμοδίως εισαγομένων υποθέσεων

από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια στο Συμβούλιο της Επικρατείας και αντιστρόφως. Η ορθή αυτή επιχειρηματολογία της μειοψηφίας όχι μόνο δεν έπεισε σε μεταγενέστερες αποφάσεις την πλειοψηφία του δικαστηρίου, αλλά δεν μπόρεσε και να κρατήσει την μειοψηφία στο ισχυρό της επίπεδο. Λίγο αργότερα το δικαστήριο επανέλαβε την ίδια άποψη με ένα μόνο δικαστή μειοψηφούντα ή και ομοφώνως.

Στις περιπτώσεις αυτές η απόρριψη ισοδυναμούσε στην πράξη με άρνηση παροχής έννομης προστασίας, αφού είχε κατά κανόνα λήξει πλέον η προθεσμία προσφυγής στο αρμόδιο δικαστήριο.³⁴ Για να προστατεύσουν τους πελάτες τους οι δικηγόροι συχνά κατέθεταν συγχρόνως προσφυγές σε διάφορα δικαστήρια, π.χ. αίτηση ακυρώσεως στο Συμβούλιο της Επικρατείας και ουσιαστική προσφυγή στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, ώστε στην περίπτωση απορρίψεως του ενός ενδίκου βοηθήματος να μην χάνεται και το άλλο λόγω παρελεύσεως προθεσμίας. Η πολλαπλή όμως αυτή απασχόληση των δικαστηρίων, εκτός του ότι ήταν δαπανηρή σε χρόνο και χρήμα για τον αιτούντα, επιβάρυνε επιπλέον και χωρίς λόγο τα ήδη υπερφορτωμένα δικαστήρια.

Έτσι χρειάστηκε να παρέμβει ο νομοθέτης για να επιβάλλει ρητώς την υποχρέωση παραπομπής. Κατά τον νόμο 1968/1991 « στις διοικητικές διαφορές ουσίας ή ακύρωσης, αν το διοικητικό δικαστήριο κρίνει ότι στερείται αρμοδιότητας, επειδή η υπόθεση υπάγεται στην αρμοδιότητα άλλου διοικητικού δικαστηρίου ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, παραπέμπει την υπόθεση στο δικαστήριο αυτό. Η απόφαση περί παραπομπής είναι υποχρεωτική για το δικαστήριο στο οποίο παραπέμφθηκε η υπόθεση εφόσον τούτο είναι ισόβαθμο ή κατώτερο του παραπέμποντος. Αυτό ισχύει και για το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν κρίνει ότι το ενώπιον του εισαγόμενο ένδικο μέσο ανήκει στην αρμοδιότητα άλλου διοικητικού δικαστηρίου. Η απόφαση του

³⁴ Βλέπε την κριτική του Β. Σκουρή «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο» 1991, σελ 175 επ.

Συμβουλίου της Επικρατείας είναι υποχρεωτική για το δικαστήριο στο οποίο γίνεται η παραπομπή. Στις ακυρωτικές υποθέσεις, για τις οποίες προβλέπει ειδικώς το άρθρο 1 του Ν. 702/1977, το Συμβούλιο της Επικρατείας, εάν κρίνει ότι η υπόθεση είναι της αρμοδιότητας του διοικητικού εφετείου μπορεί να την παραπέμψει σε αυτό ή να κρατήσει την υπόθεση και να την δικάσει κατ' ουσίαν».³⁵

4.5.3.3 Ομοδικία – Συνάφεια – Παρέμβαση³⁶

Ομοδικία

Η ομοδικία συνίσταται στην συνένωση πλειόνων ασκούντων από κοινού μία προσφυγή με ένα και μόνο δικόγραφο. Κατά το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ, η ομοδικία επιτρέπεται εφόσον εκδόθηκε ενιαία εις βάρος πολλών πράξεων, ή πρόκειται περί κληρονόμων του υπόχρεου που μπορούν να ασκήσουν από κοινού προσφυγή. Συνεπώς, προϋπόθεση κατ' αρχήν της δυνατότητας ομοδικίας είναι η έκδοση μιας πράξεως της φορολογικής αρχής.

Η ομοδικία αποτελεί δυνητικό δικαίωμα, έτσι ώστε μόνο εάν το επιθυμούν οι πλείονες υπόχρεοι μπορούν να ασκήσουν κοινή προσφυγή. Η έκδοση από τη φορολογική αρχή ενιαίας πράξεως εις βάρος πλειόνων οφείλεται στο ότι είναι ενιαία η αιτία της επιβολής του φόρου. Συμβαίνει π.χ. να γίνει κοινή εγγραφή στον φορολογικό κατάλογο πλειόνων φορολογουμένων, οι οποίοι έχουν εισόδημα από την ίδια πηγή, πράγμα που μπορεί να συμβεί όταν οι φορολογούμενοι είναι συνιδιοκτήτες οικοδομής, οπότε έχουν την δυνατότητα να ασκήσουν προσφυγή κατά της εγγραφής τους στον φορολογικό κατάλογο.

³⁵ Βλ. Χ. Καρακώιδας 'Το πρόβλημα της παραπομπής υποθέσεων από αναρμόδιο διοικητικό δικαστήριο σε άλλο', Δ 1992 – Π. Λαζαράτος Δ 1992, σελ. 163.

³⁶ Βλ. Α. Τσούτσου «Δικονομικών Φορολογικών Δίκαιον», σελ. 89 επ. – Θ. Τσάτσου «Τα ένδικα μέσα της αιτήσεως ακυρώσεως» εκ. Β', σελ. 230.

Στην φορολογική δίκη η ομοδικία είναι δυνατή μόνο από την πλευρά του ενός των αντιμαχομένων μερών, δηλαδή του βαρυνόμενου της φορολογική υποχρέωσης. Το Δημόσιο δεν νοείται ως ομόδικος.

Συνάφεια

Ο κίνδυνος πολλαπλασιασμού των δικών συναφών προσφυγών αντιμετωπίζεται με το θεσμό της συνεκδίκασης πλειόνων υποθέσεων λόγω συνάφειας. Η πρωτοβουλία της δημιουργίας ενιαίας δίκης ανήκει όχι στους διάδικους αλλά στο δικαστήριο το οποίο μπορεί να διατάξει λόγω συνάφειας την συνεκδίκαση πλειόνων προσφυγών στρεφόμενων κατά μιας διοικητικής πράξεως, όπως ορίζει το άρθρο 29 του Κ.Φ.Δ, ή πλειόνων εφέσεων, στρεφόμενων κατά της ίδιας πρωτοδίκου αποφάσεως.³⁷

Η διεξαγωγή χωριστών δικών είναι πιθανό να οδηγήσει σε διαφορετικές αποφάσεις για το ίδιο αντικείμενο π.χ. για την κρίση των μελών μιας προσωπικής εταιρείας σχετικά με την διαχείριση αυτής, η ενιαία εξέταση ενδείκνυται προς έκδοση μιας αποφάσεως από την ίδια δίκη και τον ίδιο δικαστή. Η εκδιδόμενη ενιαία απόφαση κοινοποιείται σε όλους τους προσφεύγοντες οι οποίοι έχουν το δικαίωμα να ασκήσουν κατά αυτής, ένδικα μέσα.

Παρέμβαση

Η φορολογική δίκη διεξάγεται μεταξύ δύο μερών, του φορολογούμενου και της Διοικήσεως, παρ' όλα αυτά μπορεί να πάρει μέρος στη δίκη και τρίτο μέρος, η συμμετοχή του οποίου καλείται παρέμβαση. Ο παρεμβαίνων στην φορολογική δίκη δεν υποστηρίζει τα ίδια δικαιώματα, αλλά παίρνει το μέρος του ενός από τους δύο διαδίκους.

³⁷ Εγκύκλιος Γεν. Επιτρόπου 1358/64 Φορ. Δικ. ΙΙ, σελ. 234 – Κ. Γιαννοπούλου, 'Σχόλιον Δ.Φ.Ν 1962', σελ. 819.

Η παρέμβαση στην φορολογική δίκη μοιάζει με την πρόσθετη παρέμβαση της πολιτικής δίκης, η οποία ασκείται αποκλειστικά μόνο υπέρ του φορολογούμενου, ουδέποτε υπέρ του Δημοσίου.³⁸

Η παρέμβαση ασκείται με την κατάθεση δικογράφου και την κοινοποίηση αυτού στους κύριους διάδικους, οκτώ μέρες πριν την δικάσιμο. Ο παρεμβαίνων υποχρεούται να δεχθεί τη δίκη στη θέση που βρίσκεται κατά το χρόνο της παρεμβάσεως και δεν μπορεί να μεταβάλει τη βάση της προσφυγής ή του ένδικου μέσου. Επίσης ο παρεμβαίνων μπορεί να συμμετέχει και στην ανακοπή και αναθεώρηση της δίκης, δεν μπορεί όμως ο ίδιος να ασκήσει ένδικα μέσα.

4.5.3.4 Κατανομή αρμοδιότητας μεταξύ τμημάτων ενός δικαστηρίου

Προϋπόθεση παραδεκτού είναι η καθ' ύλην αρμοδιότητα του δικαστηρίου (ενώπιον του οποίου ασκείται το ένδικο βοήθημα) και όχι ενός ορισμένου τμήματός του. Η κατανομή της καθ' ύλην αρμοδιότητας ενός δικαστηρίου μεταξύ των τμημάτων του αποτελεί εσωτερική κατανομή εργασίας, άσχετη με το παραδεκτό των ενδίκων βοηθημάτων. Αν το τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας, στο οποίο παραπέμφθηκε η υπόθεση, θεωρηθεί αναρμόδιο, παραπέμπει την υπόθεση στο κατά την κρίση του αρμόδιο τμήμα. Αν αυτό θεωρηθεί αναρμόδιο, είτε παραπέμπει την υπόθεση είτε αποφασίζει οριστικά το ζήτημα της αρμοδιότητας και παραπέμπει την υπόθεση προς εκδίκαση στο τμήμα που κατά την κρίση της είναι αρμόδιο. Η ρύθμιση αυτή έχει το μειονέκτημα ότι, αν δύο τμήματα του Συμβουλίου της Επικρατείας θεωρηθούν αναρμόδια, η δικάζόμενη υπόθεση μπορεί να συζητηθεί τέσσερις φορές στο Συμβούλιο της Επικρατείας, απασχολώντας επομένως υπερβολικά το δικαστήριο και προκαλώντας αδικαιολόγητη καθυστέρηση και δαπάνη στους διαδίκους.

³⁸ Βλ. Α. Τσούτσου, 'Η παρέμβασις εν τη δίκη επί αιτήσεως ακυρώσεως', σελ. 13 επ.

4.5.3.5 Κατά τόπον αναρμοδιότητα

Όταν το δικαστήριο κρίνει ότι είναι μεν καθ' ύλην αρμόδιο, αλλά κατά τόπον αναρμόδιο παραπέμπει την υπόθεση στο δικαστήριο, το οποίο θεωρεί ως αρμόδιο. Η παραπομπή αυτή είναι δεσμευτική αν το δικαστήριο προς το οποίο γίνεται η παραπομπή, είναι ισόβαθμο ή κατώτερο, και μη δεσμευτική, αν είναι ανώτερο. Η παραπεμπτική απόφαση του εφετείου είναι ανέκκλητη. Αν η ίδια υπόθεση είναι εκκρεμής σε διάφορα δικαστήρια και αμφισβητείται η κατά τόπον αρμοδιότητα, το Συμβούλιο της Επικρατείας αποφασίζει το ζήτημα αυτό δεσμευτικώς σύμφωνα με αίτηση ενός των διαδίκων, ο δε Πρόεδρος του Συμβουλίου της Επικρατείας μπορεί και αυτεπαγγέλτως να διατάξει την αναστολή των εκκρεμών διαδικασιών.³⁹

4.5.4 Διαδικαστική ικανότητα

Ένδικο βοήθημα ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου μπορεί να ασκήσει όποιος έχει την ικανότητα να είναι διάδικος. Αυτή η διαδικαστική ικανότητα (ή ικανότητα διαδίκου) αποτελεί το δικονομικό ανάλογο της «ικανότητας δικαίου» στο ουσιαστικό δίκαιο και υπάρχει, όπου υπάρχει και αυτή, αλλά και σε ορισμένες επιπλέον περιπτώσεις.

Ενώ όμως στο αστικό δικονομικό δίκαιο ο ικανός να είναι διάδικος μπορεί να είναι τόσο ενάγων όσο και εναγόμενος, στο διοικητικό δικονομικό δίκαιο, η ευρύτητα αυτή της διαδικαστικής ικανότητας υπάρχει μόνο στην πλευρά του ασκούντος το ένδικο βοήθημα. Επειδή το ένδικο βοήθημα διοικητικού δικαίου ασκείται κατ' αρχήν μόνο κατά της

³⁹ Βλ. Ν. Χατζητζανή 'Παραπομπή υποθέσεων από διοικητικού δικαστηρίου εις έτερον', 1989, σελ. 323.

διοικήσεως, ικανότητα εναγόμενου έχει κατ' αρχήν μόνο η διοίκηση, δηλαδή το κράτος (δημόσιο) ή ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου.

4.5.4.1 Ενεργητική διαδικαστική ικανότητα

Την ενεργητική ικανότητα να ασκήσει ένδικο βοήθημα κατά διοικητικής πράξεως ενώπιον διοικητικών δικαστηρίων έχει :

- Ø κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξαρτήτως ηλικίας, σωματικής ή πνευματικής υγείας, ή ιθαγενείας (ημεδαπός, αλλοδαπός).
- Ø Κάθε νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, ανεξαρτήτως τόπου έδρας ή κύριας δραστηριότητας, δηλαδή σωματείο, ιδιωτικό ίδρυμα, ανώνυμη, ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη εταιρία, ΕΠΕ, συνεταιρισμός κλπ.
- Ø Κάθε ένωση προσώπων ή ομάδα παρουσίας χωρίς νομική προσωπικότητα.
- Ø Κάθε ημεδαπό, ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου. Εξαιρούνται το ελληνικό κράτος ή τα ελληνικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, (το κράτος, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοικήσεως, τα δημόσια ιδρύματα) αν εξέδωσαν την προσβαλλόμενη πράξη.
- Ø Διοικητικό όργανο (υπό αυτήν την ιδιότητα και όχι ως πρόσωπο) κατά πράξεως άλλου οργάνου του ίδιου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, μόνο εφόσον το προβλέπει ρητώς ο νόμος, με εξαίρεση της γενικής απαγορεύσεως της «ενδοστρεφούς δίκης».

4.5.4.2 Παθητική διαδικαστική ικανότητα

Την παθητική διαδικαστική ικανότητα, την ικανότητα δηλαδή να είναι εναγόμενοι στην διοικητική δίκη έχουν πάντοτε το ελληνικό δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που εξέδωσαν την

προσβαλλόμενη πράξη ή ασκούν εποπτεία επί του εκδόντος οργάνου, ή των οποίων όργανα προξένησαν την παράνομη ζημιά.

Όταν το ένδικο βοήθημα στρέφεται κατά της κρατικής διοικήσεως θέση διαδίκου έχει ο αρμόδιος υπουργός, είτε η πράξη εξεδόθη από αυτόν είτε από αρχή υποκείμενη σ' αυτόν είτε από υπηρεσιακό συμβούλιο υπαγόμενο στην αρμοδιότητά του. Αυτό ισχύει κατά την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, ακόμη και όταν η αίτηση ακυρώσεως στρέφεται σε αρχή που ο νόμος χαρακτηρίζει ως ανεξάρτητο όργανο.

Όταν το ένδικο βοήθημα στρέφεται κατά νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, ο κύριος διάδικος είναι το νομικό αυτό πρόσωπο, ενώ εποπτεύων υπουργός μπορεί να παρέμβει στην δίκη. Αν όμως η προσβαλλόμενη πράξη του νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου έχει εγκριθεί από το κρατικό όργανο που ασκεί την εποπτεία (τον Νομάρχη ή τον αρμόδιο Υπουργό), τότε οι κύριοι διάδικοι είναι τόσο το νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, όσο και ο υπουργός.

4.5.4.3 Ο ιδιώτης ως εναγόμενος

Τα ένδικα βοηθήματα του διοικητικού δικαίου στρέφονται κατά κανόνα κατά της διοικήσεως και προστατεύουν τον ιδιώτη. Η διοίκηση δεν έχει ανάγκη των βοηθημάτων αυτών, γιατί εκτελεί η ίδια τις δημοσίου δικαίου επιταγές και αξιώσεις της (διοικητικός καταναγκασμός) χωρίς να χρειάζεται, όπως ένας ιδιώτης, να προσφεύγει πρώτα στα δικαστήρια. Προσφυγή ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου κατά ιδιώτη είναι λοιπόν νοητή, μόνον που ο ιδιώτης ασκεί δημόσια εξουσία (οπότε, δεν ενάγεται ως ιδιώτης αλλά ως φορέας δημόσιας εξουσίας) ή όπου ο νόμος προβλέπει, την υποχρέωση της διοικήσεως να προσφύγει στα δικαστήρια για την επιβολή των αξιώσεων δημοσίου

δικαίου. Η τελευταία αυτή περίπτωση συντρέχει στο ένδικο βοήθημα που ασκεί το δημόσιο ή οργανισμός τοπικής αυτοδιοικήσεως ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου κατά των υπαλλήλων που τους προξένησαν υπαιτίως ζημιά. Με την ολοκλήρωση της διευρύνσεως των αρμοδιοτήτων των διοικητικών δικαστηρίων, όπως την προβλέπει το Σύνταγμα, ιδιώτες μπορούν πλέον να είναι εναγόμενοι ενώπιον διοικητικών δικαστηρίων και ως αντισυμβαλλόμενοι διοικητικών συμβάσεων.

4.5.5 Ικανότητα δικαστικής παραστάσεως

Ενώ η διαδικαστική ικανότητα επιτρέπει την συμμετοχή στην έννομη σχέση της δίκης με την ιδιότητα του διαδίκου, δεν περιλαμβάνει αναγκαστικά την ικανότητα της ενεργού συμπράξεως στην δίκη της διενέργειας δηλαδή διαδικαστικών πράξεων. Όπως το ουσιαστικό δίκαιο διακρίνει μεταξύ ικανότητας δικαίου και δικαιοπρακτικής ικανότητας, έτσι και το δικονομικό δίκαιο, τόσο το αστικό όσο και το διοικητικό διακρίνουν μεταξύ διαδικαστικής ικανότητας (ικανότητα διαδίκου) και ικανότητας δικαστικής παραστάσεως. Η ικανότητα αυτή εξετάζεται και αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο. Κατά τον νόμο τα ζητήματα αυτά, όπως και η εκπροσώπηση των ανίκανων προς το παρίσταται και η ανάγκη ειδικής εξουσιοδοτήσεως προς διεξαγωγή της δίκης, ρυθμίζονται από τις «γενικές διατάξεις». Οι διατάξεις αυτές προβλέπουν παραλληλότητα της δικαιοπρακτικής ικανότητας και της ικανότητας «προς το παρίστασθαι επί δικαστηρίου ιδίω ονόματι».

Επί διαδίκου φυσικού προσώπου αυτό σημαίνει διαβάθμιση της ικανότητας δικαστικής παραστάσεως, αναλόγως της ηλικίας ή πνευματικής ικανότητας και υγείας, σε πλήρη, μερική και ελλείπουσα, οπότε γεννάται θέμα εκπροσώπου. Αντιθέτως, επί διαδίκων νομικών προσώπων, γεννάται πάντοτε θέμα εκπροσώπου. Για τα φυσικά και

νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου εφαρμόζονται και εδώ οι κανόνες του αστικού δικονομικού δικαίου με ορισμένες διευρύνσεις των δικαιωμάτων των δικαιοπρακτικώς περιορισμένων ικανών και ανικάνων προς άσκηση ένδικων μέσων.

Για το δημόσιο αντιθέτως και τα νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου το διοικητικό δικονομικό δίκαιο έχει τους δικούς του κανόνες, που όμως δεν είναι ενιαίοι. Έτσι το δημόσιο εκπροσωπείται στην δίκη ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας από τον αρμόδιο υπουργό, είτε η πράξη εκδόθηκε από αυτόν είτε από αρχή υποκείμενη σ' αυτόν, ενώ στη δίκη ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων το δημόσιο εκπροσωπείται από την αρχή που έκδοσε την πράξη.

Τα νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου εκπροσωπούνται στην δίκη κατά τις διατάξεις που ισχύουν για αυτά. Οι δήμοι εκπροσωπούνται στα δικαστήρια από τους δημάρχους, το Πανεπιστήμιο Αθηνών από τον πρύτανη, άλλα νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου από τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου, τον διοικητή ή τον γενικό διευθυντή.⁴⁰

4.5.6 Ικανότητα αυτοπρόσωπης δικαστικής παραστάσεως - πληρεξουσιότητα

Η διεξαγωγή της δίκης και προπάντων η συμμετοχή στην «επ' ακροατηρίου» (δηλαδή προφορική) συζήτηση προϋποθέτει σημαντικές νομικές γνώσεις όχι μόνο από τους δικαστές, αλλά και από τους διαδίκους, προς το δικό τους συμφέρον και το γενικό συμφέρον της ορθής και ταχείας απονομής της δικαιοσύνης. Για τον λόγο αυτό ακόμη και αυτός που είναι ικανός να είναι διάδικος και να προβαίνει σε διαδικαστικές πράξεις δεν μπορεί κατά κανόνα να υποστηρίξει την

⁴⁰ Βλ. Π. Δαγτόγλου «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο», σελ. 342 επ.

άποψή του, να δικολογεί ή παρίσταται αυτοπροσώπως στο δικαστήριο παρά μόνο δια δικηγόρου εκτός αν συμβαίνει να είναι ο ίδιος δικηγόρος.

Την ικανότητα αυτή της αυτοπρόσωπης δικαστικής παραστάσεως (ικανότητα του δικολογείν) έχουν λοιπόν μόνο οι δικηγόροι, καθώς και οι δικαστικοί πληρεξούσιοι του δημοσίου, κατά τις διατάξεις περί δικαστικής τους εκπροσωπήσεως. Αυτοί είναι στην περίπτωση του δημοσίου, κατά κύριο λόγο οι σύμβουλοι, πάρεδροι και αντιπρόσωποι του Νομικού Συμβουλίου του κράτους και άλλοι υπάλληλοι της εκδούσης ή προϊσταμένης αρχής.

4.5.6.1 Εξαιρέσεις

Ο ιδιώτης διάδικος πρέπει να παρίσταται στο διοικητικό (όπως και στο πολιτικό) δικαστήριο δια δικηγόρου διορισμένου στο δικαστήριο αυτό. Από τον κανόνα αυτόν υπάρχουν όμως στο διοικητικό δικονομικό δίκαιο πολλές και σημαντικές εξαιρέσεις.

Έτσι, οι ιδιώτες διάδικοι υποχρεούνται να παρίστανται κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Ανώτατου Ειδικού Δικαστηρίου δια δικηγόρου και ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας δια δικηγόρου ή καθηγητή ή υφηγητή νομικής σχολής ημεδαπού πανεπιστημίου.

Στο διοικητικό εφετείο επιβάλλεται η παράσταση δια δικηγόρου, εκτός αν πρόκειται για πράξεις που ενεργούνται σύμφωνα με εντολή ή αίτηση του δικαστηρίου. Στο διοικητικό πρωτοδικείο επιτρέπεται η αυτοπρόσωπη παράσταση του ιδιώτη διαδίκου έκτος όταν δικάζονται οι υποθέσεις του άρθρου 7 του νόμου 702/1977.

Η παράσταση δια δικηγόρου επιτρέπεται και όπου δεν επιβάλλεται, ενώ στις περιπτώσεις αυτές επιτρέπεται και η παράσταση δια του νόμιμου αντιπροσώπου ή δια μη δικηγόρου πληρεξουσίου.

4.5.6.2 Πληρεξούσιος

Ο πληρεξούσιος πρέπει να έχει την ικανότητα δικαστικής παραστάσεως. Ο νόμος προβλέπει όμως τρία κωλύματα : Πρώτον, όσοι διατέλεσαν δικαστές τακτικών διοικητικών δικαστηρίων δεν επιτρέπεται να παρίστανται ως πληρεξούσιοι διαδίκων ενώπιον τακτικών διοικητικών δικαστηρίων στα οποία ή στην περιφέρεια των οποίων υπηρετούσαν κατά το χρόνο που αποχώρησαν από την υπηρεσία ή κατά την τελευταία πριν από την αποχώρησή τους τριετία, αν δεν έχει περάσει πενταετία τουλάχιστον αφότου απέβαλαν την ιδιότητα του δικαστή τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Δεύτερον, δεν επιτρέπεται να παρασταθεί, ως πληρεξούσιος διαδίκου, πρόσωπο που μετέρχεται κατά σύστημα τη διεξαγωγή φορολογικών υποθέσεων, αν δεν ασκεί λειτούργημα που του επιτρέπει σύμφωνα με το νόμο, την επιμέλεια τέτοιων υποθέσεων ενώπιον δικαστηρίου. Τρίτον, μη δικηγόρος μπορεί να είναι πληρεξούσιος ενώπιον των διοικητικών πρωτοδικείων μόνο αν δεν είναι σύζυγος ή συγγενής μέχρι δεύτερου βαθμού του διαδίκου ή ομόδικός του.

Ο διορισμός του πληρεξουσίου γίνεται με δήλωση στο ακροατήριο καθώς και στο Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο και το Συμβούλιο της Επικρατείας με συμβολαιογραφική πράξη ή στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια με δημόσιο ή ιδιωτικό πληρεξούσιο έγγραφο, με βεβαίωση της γνησιότητας της υπογραφής από συμβολαιογράφο ή διοικητική αρχή (βλέπε στο παράρτημα υπόδειγμα πληρεξουσίου εγγράφου). Για τις δίκες ενώπιον Συμβουλίου της Επικρατείας, στα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου η πληρεξουσιότητα παρέχεται από τον νόμιμο αντιπρόσωπό τους με προφορική δήλωση του στο ακροατήριο ή με ειδικό συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο.

Η πληρεξουσιότητα που δόθηκε χωρίς περιορισμό περιλαμβάνει όλες τις διαδικαστικές πράξεις μέχρι του αμετάκλητου της αποφάσεως,

με εξαίρεση αφενός την παραίτηση από το δικαίωμα ασκήσεως ένδικου μέσου ή από ασκηθέν ήδη ένδικο μέσο, που συνεπάγεται απώλεια του δικαιώματος ασκήσεως νέου ένδικου μέσου, και αφετέρου το δικαίωμα προσβολής του εγγράφου ως πλαστού. Για τις πράξεις αυτές απαιτείται ειδικό πληρεξούσιο. Ο μη δικηγόρος πληρεξούσιος δεν δικαιούται να ασκεί ένδικα μέσα ενώπιον του δευτεροβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου.⁴¹

4.5.6.3 Αντίκλητος

Κάθε πληρεξούσιος είναι και αντίκλητος, δηλαδή το πρόσωπο που νομιμοποιείται να παραλαμβάνει όλα τα έγγραφα που απευθύνονται στον διάδικο, συμπεριλαμβανομένης και της οριστικής αποφάσεως. Η κοινοποίηση μπορεί όμως να γίνει πάντοτε και προς τον ίδιο τον διάδικο ή τον νόμιμο αντιπρόσωπό του. Αλλά όταν ο ασκών ένδικο βοήθημα δεν είναι το δημόσιο, καθώς και στις περιπτώσεις που το δικόγραφο του ένδικου βοηθήματος ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας υπογράφεται από υπάλληλο ή από δικηγόρο που δεν είναι διορισμένος στο Πρωτοδικείο Αθηνών, πρέπει να διορίζεται αντίκλητος που κατοικεί στην έδρα του δικαστηρίου. Η ιδιότητα του αντίκλητου παύει με το θάνατό του επίσης με την περάτωση της δίκης ή την ανάκληση του διορισμού του. Αν αντίκλητος δεν υπάρχει ή δεν έχει κατά τον χρόνο της επιδόσεως την κατοικία του στην έδρα του δικαστηρίου, ο νόμος προβλέπει ποικίλες έννομες συνέπειες από την κοινοποίηση των εγγράφων προς τον γραμματέα του δικαστηρίου ως την εκδίκαση του ένδικου βοηθήματος χωρίς ορισμένες από τις απαραίτητες

⁴¹ Βλ. Α. Τσούτσου «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 96 επ. – Π. Δερτιλή «Γενικά Αρχαία Δημοσιονομικού Δικαίου», σελ. 137.

κοινοποιήσεις.⁴²

4.5.6.4 Παύση πληρεξουσιότητας

Η πληρεξουσιότητα για τις δίκες ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων παύει να ισχύει πέντε χρόνια μετά την χορήγησή της. Επίσης παύει με το θάνατο του πληρεξουσίου, με την περάτωση της δίκης για την οποία παρεσχέθη, με την παραίτηση του πληρεξουσίου δικηγόρου ή την έκπτωση ή την παύση του από το δικηγορικό λειτούργημα, με την παραίτηση από την πληρεξουσιότητα και με την ανάκληση της πληρεξουσιότητας.

4.5.6.5 Νομιμοποίηση του πληρεξουσίου

Το δικαστήριο εξετάζει αυτεπαγγέλτως την ύπαρξη της πληρεξουσιότητας. Για τις προπαρασκευαστικές όμως πράξεις και κλήσεις μέχρι την επ' ακροατηρίου συζήτηση, θεωρείται ότι υπάρχει η πληρεξουσιότητα με την προϋπόθεση ότι θα αποδειχθεί κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ή κατόπιν αιτήσεως του εμφανιζομένου ως πληρεξουσίου εντός εύλογης προθεσμίας («νομιμοποίηση του πληρεξουσίου»). Ο διορισμός του πληρεξουσίου γίνεται με προφορική δήλωση του διαδίκου στο ακροατήριο ή με την προσκόμιση ειδικού συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου ή γενικού μεν, το οποίο όμως να συνοδεύεται και από απόφαση του αρμοδίου οργάνου του νομικού προσώπου για την άσκηση του ένδικου βοηθήματος ή της παρεμβάσεως.

Επί μη νομιμοποίησεως του πληρεξουσίου κατά την συζήτηση ή εντός της προθεσμίας που του παρέχεται το ένδικο μέσο απορρίπτεται ως απαράδεκτο. Σ' αυτό το σημείο διαφέρει το διοικητικό από το αστικό

⁴² Βλ. Π. Δερτιλή «Γενικά Αρχαία Δημοσιονομικού Δικαίου», σελ.138.

δικονομικό δίκαιο, στο οποίο η ικανότητα αυτοπρόσωπης δικαστικής παραστάσεως είναι απλώς προϋπόθεση του κύρους επιμέρους διαδικαστικών πράξεων, αλλά όχι του παραδεκτού του ένδικου βοηθήματος. Για το λόγο αυτό, επί μη νομιμοποιήσεως του πληρεξουσίου του προσφεύγοντος, το διοικητικό δίκαιο δεν εισέρχεται στην εξέταση της ουσίας της υποθέσεως ούτε τεκμαίρει από την απουσία διαδίκου, αλλά απορρίπτει το ένδικο βοήθημα ως απαράδεκτο.

Η δικονομική απουσία, ερημοδικία των διαδίκων δεν εμποδίζει την πρόοδο της διοικητικής δίκης και συγκεκριμένα την συζήτηση της υποθέσεως και την έκδοση αποφάσεως, υπό την προϋπόθεση όμως ότι έγιναν οι αναγκαίες επιδόσεις ή κοινοποιήσεις, την διενέργεια των οποίων ελέγχει αυτεπαγγέλτως το δικαστήριο.⁴³

4.5.7 Τυπική ορθότητα της ασκήσεως ένδικου βοηθήματος

Στις γενικές προϋποθέσεις παραδεκτού του ένδικου βοηθήματος ανήκει και η τυπική ορθότητα του περιεχομένου, της καταθέσεως και της κοινοποιήσεώς του, καθώς και η καταβολή των προβλεπόμενων τελών, παραβόλων και δικαστικών ενσήμων. Τα τυπικά λάθη κατά την άσκηση του ένδικου βοηθήματος δεν το καθιστούν πάντοτε απαράδεκτο.

Απαράδεκτο είναι το ένδικο βοήθημα, αν το δικόγραφο δεν είναι ιδιοχείρως υπογεγραμμένο, φέρει π.χ. απλώς σφραγίδα ή έχει τηλεγραφική ή τηλετυπική μορφή. Η απλή αναφορά ότι ο προσφεύγων είναι αγράμματος δεν αρκεί για να αναπληρώσει την έλλειψη υπογραφής, εκτός αν το ένδικο βοήθημα, κατετέθη ενώπιον δικαστικής αρχής από την έκθεση της οποίας προκύπτει επαρκώς η ταυτότητα του προσφεύγοντος και η σοβαρότητα της προθέσεώς του να ασκήσει το ένδικο βοήθημα. Το δικόγραφο πρέπει να είναι υπογεγραμμένο από δικηγόρο. Απαράδεκτο

⁴³ Βλ. Α. Τσούτσου «Δικονομικόν Φορολογικόν Δίκαιον», σελ. 99

είναι επίσης το δικόγραφο από το οποίο δεν προκύπτει το αντικείμενο της δίκης και γενικά είναι εντελώς αόριστο και ανεπίδεκτο δικαστικής εκτιμήσεως. Εκτός όμως από τις ακραίες αυτές περιπτώσεις, το δικόγραφο δεν χαρακτηρίζεται ως απαράδεκτο.

Αν χωρίς να συντρέχουν οι κατά νόμο προϋποθέσεις της ομοδικίας ή της συνάφειας, το ένδικο βοήθημα ασκηθεί με κοινό δικόγραφο, εξετάζεται μόνο ως προς τον προτασόμενο στο δικόγραφο προσφεύγοντα (επί ομοδικίας), η προτασόμενη στο δικόγραφο πράξη (επί συνάφειας) και απορρίπτεται ως απαράδεκτο κατά τα λοιπά.

4.5.7.1 Κοινοποιήσεις

Στον ασκούντα το ένδικο βοήθημα κοινοποιείται αντίγραφο της πράξεως του Προέδρου, στην ακυρωτική δίκη δέκα τουλάχιστον ημέρες πριν την δικάσιμο στη δε δίκη επί προσφυγών, στο πλαίσιο εφαρμογής της κοινωνικής νομοθεσίας δύο μήνες τουλάχιστο πριν την δικάσιμο, εκτός αν ορίσει ο Πρόεδρος συντομότερη προθεσμία σε περίπτωση κατεπείγοντος. Η πράξη του Προέδρου μαζί με το δικόγραφο του ένδικου βοηθήματος κοινοποιείται επιμελεία του δικαστηρίου (και όχι του ενάγοντος όπως στην πολιτική δίκη) σε εκείνους κατά των οποίων στρέφεται το ένδικο βοήθημα.

Το ένδικο βοήθημα ασκείται παραδεκτώς μόνο αν κοινοποιηθεί σ' αυτούς κατά των οποίων στρέφεται, γιατί μόνο τότε γίνονται αυτοί διάδικοι και μπορούν να προετοιμάσουν την άμυνά τους. Αν όμως κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση οι διάδικοι παρίστανται και δεν αντιλέγουν, το δικαστήριο προχωρεί στην συζήτηση της υποθέσεως, έστω και αν δεν τηρήθηκαν οι διατάξεις περί κοινοποιήσεως του δικογράφου. Κοινοποίηση δεν απαιτείται στην διαδικασία ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας αν δεν ορίστηκε, όπως απαιτεί ο νόμος,

αντίκλητος , ή αν ο αυτός που ασκεί το ένδικο βοήθημα, ή ο αντίκλητός του δεν κατοικούν στην δηλωθείσα κατοικία.

4.5.7.2 Πληρωμή τελών, παραβόλου, δικαστικού ενσήμου

Όπου προβλέπεται η καταβολή τελών, παραβόλου ή δικαστικού ενσήμου, η σύγχρονη με την κατάθεση του δικογράφου πληρωμή τους αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού του ένδικου βοηθήματος.

4.5.8 Έλλειψη εκκρεμοδικίας

Με την άσκηση προσφυγής ή αγωγής αρχίζει η διαδικασία παροχής έννομης προστασίας, κατά την επιταγή του Συντάγματος. Η άσκηση όμως δεύτερης αγωγής ή προσφυγής με το ίδιο αντικείμενο, από το ίδιο πρόσωπο και εφόσον εκκρεμεί η πρώτη δίκη, δεν μπορεί πια να στηριχθεί στην συνταγματική επιταγή. Επιπλέον για λόγους δικαστικής οικονομίας και κινδύνου αλληλοσυγκρουόμενων αποφάσεων επιβάλλεται να συγκεντρωθεί η λύση μιας διοικητικής διαφοράς σε ένα δικαστήριο. Αυτή είναι δικαιολόγηση του απαράδεκτου του δεύτερου ενδίκου βοηθήματος, είτε η απαγόρευση αναφέρεται ειδικώς στην περίοδο της εκκρεμοδικίας, είτε είναι γενική, οπότε δεν αφορά μόνο το δεδικασμένο, αλλά και την περίοδο πριν την έκδοση τελεσίδικης απόφασεως, δηλαδή την εκκρεμοδικία. Την ίδια δικαιολόγηση έχει η απαγόρευση ασκήσεως δεύτερου ένδικου μέσου από τον ίδιο διάδικο κατά της ίδιας δικαστικής αποφάσεως.

Η εκκρεμοδικία δημιουργείται με την άσκηση του ένδικου βοηθήματος και αίρεται με την έκδοση τελεσίδικης αποφάσεως ή καταργήσεως της δίκης. Ο λόγος αυτό του παραδεκτού υπάρχει μόνον όταν η δίκη που εκκρεμεί αφορά την ίδια διοικητική πράξη ή γενικότερα

την ίδια διοικητική διαφορά, έχει δηλαδή το ίδιο αντικείμενο, καθώς και τον ίδιο αιτούντα, προσφεύγοντα ή ενάγοντα με το μεταγενέστερα ασκούμενο ένδικο βοήθημα.

Η άσκηση προσφυγής κατά μιας διοικητική πράξεως ή παραλείψεως δεν αποκλείει πάντως την έγερση αγωγής αποζημιώσεως για την αποκατάσταση της ζημιάς που προκάλεσε η προσβληθείσα πράξη ή παράλειψη.⁴⁴

4.5.9 Έλλειψη δεδικασμένου

Για λόγους ασφαλείας του δικαίου, αλλά και λειτουργικότητας των δικαστηρίων, η δικαστική λύση μιας διαφοράς πρέπει να έχει οριστικό χαρακτήρα, να δημιουργεί δηλαδή δεδικασμένο. Διακρίνονται δύο είδη δεδικασμένου : το τυπικό και το ουσιαστικό. Τυπικό δεδικασμένο είναι η αδυναμία προσβολής με (τακτικά) ένδικα μέσα μιας δικαστικής αποφάσεως στο πλαίσιο της ίδιας δίκης. Μια τέτοια «τελεσιδικία» της αποφάσεως δημιουργείται κυρίως επί παραιτήσεως ή ανακλήσεως του ένδικου μέσου, λήξεως της προθεσμίας ασκήσεώς του ή εξαντλήσεως των βαθμών δικαιοδοσίας. Ουσιαστικό δεδικασμένο είναι η δεσμευτικότητα των καλυπτόμενων από το τυπικό δεδικασμένο δικαστικών κρίσεων σε μια μεταγενέστερη δίκη για το ίδιο αντικείμενο μεταξύ των ίδιων διαδίκων (ή των διαδόχων του).

Ο νομοθέτης προβλέπει την έλλειψη του ουσιαστικού δεδικασμένου ως προϋπόθεση παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως και της προσφυγής. Αν έχει εκδοθεί ακυρωτική απόφαση, τρίτος που βλάπτεται από αυτήν, μπορεί να την προσβάλλει (τριτανακόψει) εντός νέας εξηκονθήμερης προθεσμίας από την κοινοποίηση ή γνώση (τριτανακοπή). Στην περίπτωση αμετάκλητης αποφάσεως μπορεί να

⁴⁴ Βλ. Π. Δαγτόγλου «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο», σελ. 351 επ.

ζητηθεί επανάληψη της διαδικασίας από κάθε διάδικο, αν το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο κήρυξε αναδρομικώς την αντισυνταγματικότητα του νόμου.⁴⁵

4.6 ΔΙΑΔΙΚΑΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

Για την επίτευξη του σκοπού της δίκης ενεργούνται ορισμένες πράξεις είτε από τα δημόσια όργανα, είτε από τους ιδιώτες. Οι πράξεις αυτές συνήθως συντάσσονται εγγράφως και τα έγγραφα καταρτίζονται προς πιστοποίηση των πράξεων αυτών και καλούνται διαδικαστικά έγγραφα. Αναλόγως του συντάσσοντος, τα έγγραφα αυτά διακρίνονται σε εκθέσεις και δικόγραφα.

4.6.1 Εκθέσεις

Εκθέσεις καλούνται τα διαδικαστικά έγγραφα, τα οποία συντάσσονται από τους φορολογικούς δικαστές, των υπαλλήλων των φορολογικών δικών ή άλλων δημόσιων οργάνων, προς πιστοποίηση των διενεργούμενων πράξεων, από τις οποίες παράγονται δικονομικές συνέπειες που έχουν σχέση με την έναρξη, την κίνηση και την διεξαγωγή της φορολογικής δίκης. Τέτοιες εκθέσεις συντάσσονται είτε κατά την διάρκεια της προδικασίας, ως πράξη καταθέσεως της προσφυγής στη γραμματεία του δικαστηρίου ενώπιον του οποίου απευθύνεται αυτή, είτε κατά την διάρκεια της κύριας διαδικασίας ως οι εκθέσεις των διεξαχθείσων αποδείξεων από τους φορολογικούς δικαστές.

⁴⁵ Βλ. Π. Δαγτόγλου «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο», σελ. 353 επ.

Έγγραφα τα οποία δεν αφορούν άμεσα την φορολογική δίκη, έστω και αν ασκούν επίδραση στην εξέλιξή της, δεν αποτελούν εκθέσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ.

Ο Κ.Φ.Δ στο άρθρο 52 παρ. 2 ορίζει απαραίτητες προϋποθέσεις του κύρους κάθε έκθεσης. Έτσι οι εκθέσεις θα πρέπει να αναφέρουν τον τόπο και τον χρόνο της διενεργείας της πράξεως, τα ονοματεπώνυμα και την ιδιότητα του συντάσσοντος οργάνου, του συμπράττοντος και των λοιπών νόμιμων παριστάντων. Επίσης να ανακοινώνεται από τον συντάκτη προς τα συμπράττοντα και τα νομίμως παριστάμενα πρόσωπα και ακόμη να υπογράφεται από συντάκτη, του συμπράττοντος και των λοιπών νομίμως παριστάντων.

Η έκθεση που πληρεί τις πιο πάνω προϋποθέσεις είναι δημόσιο έγγραφο, το οποίο αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων βεβαιούνται σε αυτό ως γενόμενα κατά το άρθρο 144 του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση ελλείψεως ενός από τα παραπάνω στοιχεία η έκθεση είναι άκυρη σαν δημόσιο έγγραφο, αλλά μπορεί να ισχύσει σαν ιδιωτικό έγγραφο, εφόσον φέρει τις υπογραφές των υπόχρεων.

4.6.2 Δικόγραφα

Δικόγραφα είναι τα διαδικαστικά έγγραφα τα οποία καταρτίζουν οι διάδικοι ή οι νόμιμοι αντιπρόσωποι ή οι πληρεξούσιοι αυτών, για πιστοποίηση των πράξεων που διενεργούνται από αυτούς όπως π.χ. είναι τα έγγραφα της προσφυγής. Τα απαραίτητα στοιχεία, που πρέπει να περιέχει ένα δικόγραφο ορίζονται στο άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ και είναι τα εξής :

α) Να αναφέρει το είδος του δικογράφου δηλαδή αν πρόκειται για προσφυγή, παρέμβαση κλπ, το αντικείμενό του, όπως επίσης και κατά ποίας πράξεως στρέφεται, ποιους λόγους επικαλείται και ποίο αίτημα

επιδιώκει. Αυτά θα πρέπει να προσδιορίζονται με τρόπο σαφή, ορισμένο και συνοπτικό.

β) Να αναφέρει το δικαστήριο, ενώπιον του οποίου απευθύνεται.

γ) Εφόσον υποβάλλεται από ιδιώτη διάδικο, πρέπει να περιέχει το ονοματεπώνυμο, το όνομα πατρός, την κατοικία και το επάγγελμα αυτού και του νόμιμου αντιπροσώπου του. Όταν πρόκειται για νομικά πρόσωπα θα πρέπει να περιέχει την επωνυμία τους ή τον τίτλο και την έδρα αυτών. Θα πρέπει επίσης να αναφέρεται η ακριβής διεύθυνση της κατοικίας και της επαγγελματικής εγκαταστάσεως του και οποιαδήποτε μεταβολή της δηλωθείσας διεύθυνσης θα πρέπει να αναφέρεται προς την εκδούσα την πράξη αρχή και το φορολογικό δικαστήριο. Τα δικόγραφα του Δημοσίου πρέπει να περιέχουν ακριβή προσδιορισμό της αρχής που έκδωσε την πράξη, το ονοματεπώνυμο, το όνομα πατρός και την ιδιότητα του υπογράφοντος το δικόγραφο.

δ) Να αναφέρει τον τόπο και τον χρόνο συντάξεως αυτού.

ε) Να υπογράφεται από το διάδικο ή το νόμιμο αντιπρόσωπο ή τον πληρεξούσιο αυτού. Όταν πρόκειται για το Δημόσιο θα πρέπει να υπογράφεται από τον εκπρόσωπό του στη δίκη.

Η έλλειψη της υπογραφής του διαδίκου καθιστά άκυρο το δικόγραφο. Η παράλειψη αναγραφής της ακριβούς διεύθυνσης των διαδίκων δεν επιφέρει την ακυρότητα του δικογράφου. Ο Κ.Φ.Δ αποβλέπει στην διευκόλυνση των επιδόσεων, πράγμα το οποίο ενδιαφέρει κυρίως το φορολογικό δικαστήριο το οποίο κινεί την δίκη, προβαίνει σε κλήτευση των διαδίκων και κοινοποιεί τις εκδιδόμενες αποφάσεις. Για το λόγο αυτό διατάσει την αναγραφή των διευθύνσεων του διαδίκου και του νόμιμου αντιπροσώπου και του πληρεξουσίου αυτού, σε περίπτωση όμως ελλείψεως των διευθύνσεων αυτών επιτρέπει

την επίδοση των κλήσεων και των αποφάσεων προς τον γραμματέα του δικαστηρίου.⁴⁶

⁴⁶ Βλ. Α. Τσούτσου «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 110 επ. – Γ. Ράμμου «Στοιχεία Πολιτικής

Δικονομίας», σελ. 242

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

Η ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΩΣ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΕΝΔΙΚΟ ΒΟΗΘΗΜΑ

Η ΠΡΟΣΦΥΓΗ

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η προσφυγή, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ, αποτελεί το εισαγωγικό ένδικο βοήθημα, με το οποίο προσβάλλεται πράξη δημόσιας αρχής με την οποία προσδιορίζονται φόροι, δασμοί, τέλη, και συναφή δικαιώματα του δημοσίου ή επιβάλλονται κυρώσεις για παράβαση της φορολογικής ή τελωνιακής νομοθεσίας.

Η προσφυγή, υπό δικονομική άποψη, είναι η διαδικαστική πράξη με την οποία προσβάλλεται ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου η εκτελεστή πράξη της φορολογικής αρχής, με σκοπό την ακύρωση ή τη μεταρρύθμισή της ,ενώ υπό ουσιαστική έννοια, είναι το δικαίωμα του βαρυνόμενου από καταλογιστική πράξη φόρου, δασμού, πρόστιμου κτλ., να επιδιώξει δικαστικά την ακύρωση ή την μεταρρύθμισή της. Κατά το ελληνικό διοικητικό δίκαιο και στις δύο περιπτώσεις υφίσταται διοικητική πράξη.

Η προσφυγή κρίνεται από το δικαστήριο όχι μόνο ως προς την ύπαρξη νομικής βάσεως και την ορθή εφαρμογή του νόμου, αλλά και την κατ' ουσίαν ορθότητα της προσβαλλόμενης πράξεως. Για την διαπίστωση και αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών το δικαστήριο μπορεί να διατάξει νέες αποδείξεις και να ζητήσει διοικητικές πληροφορίες, ενώ και ο προσφεύγων μπορεί να επικαλεστεί οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία. Κατά την εκτίμηση της ουσίας το δικαστήριο δεσμεύεται από το αίτημα της προσφυγής. Τέλος, στα όρια της προσφυγής το δικαστήριο μπορεί να ακυρώσει ή να μεταρρυθμίσει την ουσιαστικώς εσφαλμένη πράξη, προς όφελος ή και βλάβη ακόμη του προσφεύγοντος.

Η προσφυγή δεν είναι «καθολικό» ένδικο βοήθημα, αφού δεν περιέχεται γενική κατοχύρωσή της στο Σύνταγμα. Προσφυγή λοιπόν μπορεί να ασκηθεί μόνο στις κατηγορίες υποθέσεων τις οποίες το Σύνταγμα ή ο νόμος υπάγουν ειδικά στον ευρύτερο από τον ακυρωτικό «ουσιαστικό έλεγχο» των δικαστηρίων.

Οι κυριότερες κατηγορίες προσφυγών που προβλέπονται ως τώρα στο Σύνταγμα ή τον νόμο είναι οι εξής :

α) Η «υπαλληλική προσφυγή» ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας κατά διοικητικών πράξεων που αφορούν το νομοθετικό καθεστώς του υπαλλήλου.

β) Η «συνταξιοδοτική προσφυγή», ενώπιον του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

γ) Η «κοινωνικοοικονομική προσφυγή», ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων.

δ) Η «φορολογική προσφυγή», ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων κατά διοικητικών πράξεων με τις οποίες προσδιορίζονται ή καταλογίζονται φόροι, δασμοί, εισφορές ή επιβάλλονται πρόστιμα ή άλλες κυρώσεις για παράβαση φορολογικών νόμων ή κατά πράξεων με τις οποίες η διοίκηση αρνείται να επιστρέψει αχρεωστήτως καταβληθέντες φόρους, δασμούς, εισφορές κτλ.

Εκτός από τις παραπάνω κύριες κατηγορίες προσφυγών ποικίλες άλλες, κατασπαρμένες και διαρκώς πληθυνόμενες νομοθετικές διατάξεις προβλέπουν το ένδικο βοήθημα της προσφυγής σε διάφορες περιοχές της διοικητικής δραστηριότητας⁴⁷

⁴⁷ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 305 – Π. Δαγτόγλου «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο», σελ. 460 επ.

5.2 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΤΟΥ ΠΑΡΑΔΕΚΤΟΥ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Η άσκηση της προσφυγής απαιτεί την ύπαρξη των προϋποθέσεων που είναι αναγκαίες για την άσκηση των ενδίκων μέσων γενικά, όπως έχει ήδη αναφερθεί και σε προηγούμενο κεφάλαιο, αλλά και ειδικών που θέτει ο Κ.Φ.Δ.

Κατ' αρχήν απαιτείται **ικανότητα διαδίκου** η οποία συνίσταται στην ικανότητα του να είναι κάποιος υποκείμενος της έννομης σχέσης της φορολογικής δίκης.

Ικανότητα άσκησης προσφυγής, σύμφωνα με το αστικό ουσιαστικό δίκαιο έχουν όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και το κυοφορούμενο καθώς και οι ενώσεις προσώπων, που χωρίς να αποτελούν νομικά πρόσωπα αναγνωρίζονται από την έννομη τάξη ως φορείς δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Τέλος ενεργητική ικανότητα άσκησης προσφυγής αναγνωρίζεται σύμφωνα με το άρθρο 74 του Κ.Φ.Δ και στον Υπουργό Οικονομικών και τον οικονομικό επιθεωρητή.

Η **ικανότητα για δικαστική παράσταση** συνίσταται στη δυνατότητα εκείνου που έχει ικανότητα διαδίκου να επιχειρεί κάθε διαδικαστική πράξη στο δικό του όνομα. Ικανότητα για δικαστική παράσταση έχουν όλα τα φυσικά πρόσωπα που έχουν και διαδικαστική ικανότητα. Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα η ικανότητα αυτή αναγνωρίζεται στα φυσικά πρόσωπα που τα εκπροσωπούν.

Το άρθρο 24 παρ. 1,2,3 Κ.Φ.Δ και το άρθρο 18 παρ. 1Β.Δ 174/63 ορίζουν ότι η νομιμοποίηση του υπογράφοντος την προσφυγή ως νομίμου εκπροσώπου της εταιρείας, εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο, το οποίο σε περίπτωση μη αποδείξεως της νομιμοποίησεως αυτής υποχρεούται να απορρίψει την προσφυγή.

Ένας άλλος λόγος απορρίψεως της προσφυγής είναι η προσκόμιση στο δικαστήριο μόνο του συμβολαιογραφικού δικαστικού πληρεξουσίου, χωρίς τα λοιπά στοιχεία μεταξύ των οποίων και τα καταστατικά της εταιρείας. Είναι δε αδιάφορο αν όλα τα άλλα στοιχεία μνημονεύονται στο πληρεξούσιο ή ενδεχομένως είναι προσαρτημένα στο πρωτότυπο του πληρεξουσίου ή βρίσκονται στο αρχείο του Συμβολαιογράφου.

Φυσικά ότι ισχύει για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες, ισχύει και για τις προσωπικές. Συγκεκριμένα για την νομιμοποίηση της ομορρύθμου εταιρείας πρέπει, επί ποινή απαραδέκτου της προσφυγής, να προσκομισθούν στο διοικητικό δικαστήριο μέχρι την πρώτη επ' ακροατηρίου συζήτηση, το καταστατικό και όλα τα άλλα αναγκαία στοιχεία που αποδεικνύουν ότι η προσφυγή ασκήθηκε από το νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας.

Για την έγκριση ασκήσεως προσφυγής από μη νομιμοποιούμενο εταίρο προσωπικής εταιρείας, δεν αρκεί η απλή συνυπογραφή υπομνήματος από τους λοιπούς εταίρους, αλλά απαιτείται η νομιμοποίηση του μέχρι την πρώτη επ' ακροατηρίου συζήτηση.

Πρέπει εξάλλου να αναφερθεί ότι σε περίπτωση λύσης προσωπικής εταιρείας, το δικαστήριο της ουσίας οφείλει να κρίνει αν η εταιρεία τελεί υπό εκκαθάριση οπότε διατηρεί τη νομική της προσωπικότητα και νομιμοποιείται σε άσκηση της προσφυγής. Αντίθετα σε περίπτωση λύσης της εταιρείας νομιμοποιούνται σε άσκηση προσφυγής οι εταίροι.

Όσον αφορά τη νομιμοποίηση του πληρεξουσίου, θεωρείται ότι υπάρχει πληρεξουσιότητα για τις προπαρασκευαστικές πράξεις και κλήσεις μέχρι την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Για την επ' ακροατηρίου συζήτηση όμως απαιτείται η ύπαρξη πληρεξουσιότητας, είτε ρητής με έγγραφο, είτε με προφορική δήλωση ενώπιον του δικαστηρίου. Ο νόμος 2479/97 προβλέπει τον διορισμό του πληρεξουσίου και δια της συνυπογραφής του δικογράφου εκ μέρους του διαδίκου οπότε η

υπογραφή του δικογράφου από τον δικηγόρο θεωρείται ως βεβαίωση της γνησιότητας της υπογραφής του διαδίκου.

5.3 ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΝΤΑΙ

Σύμφωνα με το άρθρο 73 Κ.Φ.Δ η προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου τακτικού διοικητικού δικαστηρίου επιτρέπεται κατά των πράξεων των δημόσιων οργάνων με τις οποίες προσδιορίζονται φόροι, δασμοί, τέλη και συναφή δικαιώματα του δημοσίου ή επιβάλλονται πρόστιμα ή άλλες κυρώσεις για παράβαση των φορολογικών νόμων.

Επίσης το άρθρο 8 παρ. 4 του Ν.Δ 4486/1965 ορίζει ότι « η αληθής έννοια των άρθρων 1 και 73 της φορολογικής δικονομίας είναι ότι εις την δικαιοδοσία των τακτικών φορολογικών δικαστηρίων υπάγονται και οι διαφορές οι αναφερόμενες μεταξύ φορολογούσας αρχής και φορολογουμένου, που αναφέρονται :

α) στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ομορρύθμων, ετερορρύθμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών κτλ.

β) στον προσδιορισμό της ζημιάς οποιασδήποτε μορφής επιχειρήσεως

γ) στην αναγνώριση φορολογικής απαλλαγής ή μείωσης

δ) στην ανάκληση, μερική ή ολική της φορολογικής δηλώσεως του φορολογουμένου και

ε) στην επιστροφή φόρων, τελών, εισφορών».

Σε προσφυγή υπόκειται και το εκκαθαριστικό σημείωμα του φόρου εισοδήματος, που κοινοποιείται στον φορολογούμενο και αποτελεί πράξη καταλογισμού ή προσδιορισμού του φόρου.

Επίσης, αντικείμενο προσφυγής αποτελούν και ατομικές διοικητικές πράξεις που αφορούν Δικαιώματα Εκτέλεσης Διοικητικών Εργασιών.

Αντικείμενο συνεπώς της προσφυγής αποτελεί η ατομική εκτελεστή διοικητική πράξη επιβολής ή προσδιορισμού του φόρου.⁴⁸ Μ' αυτήν η γενική και απρόσωπη φορολογική υποχρέωση καθίσταται συγκεκριμένη και εξατομικευμένη από άποψη υποκειμένου και αντικειμένου, και καθορίζεται επίσης και το ποσό του οφειλόμενου φόρου.⁴⁹

Καταλογιστική πράξη φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 53 Ν.Δ 3323/55 και 18 Ν.Δ 4444/64, αποτελεί και η κατόπιν εκδόσεως φύλλου ελέγχου διοικητική επίλυση της διαφοράς, αν και ενεργείται με τη σύμπραξη του φορολογούμενου. Επομένως η πράξη αυτή μπορεί να προσβληθεί με προσφυγή, η οποία όμως ασκείται λόγω μη συνδρομής των όρων της εξώδικης επίλυσης της διαφοράς. Η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής κατά πράξεως συμβιβασμού, αρχίζει από τη γνώση της πράξεως αυτής από τον ενδιαφερόμενο.

Με την προσφυγή προσβάλλονται περισσότερες συναφείς πράξεις.⁵⁰ Πρόκειται επομένως για αντικειμενική σώρευση πολλών προσφυγών στο ίδιο δικόγραφο, προϋποθέτοντας βέβαια την στήριξη των προσβαλλόμενων πράξεων στον ίδιο πυρήνα πραγματικών περιστατικών και στο ίδιο οικονομικό έτος.

Σύμφωνα με τη νομολογία δεν υπάρχει συνάφεια όταν οι πράξεις τη φορολογικής αρχής αναφέρονται « σε απαιτήσεις εκ του αυτού μεν φόρου αλλά αναγόμενες σε πλείονα του ενός οικονομικά έτη, εφόσον κατ' εφαρμογή της αυτοτέλειας των χρήσεων, η απαίτηση που αφορά

⁴⁸ Βλ. Μ.Κυπραίου «Το αντικείμενο της διαφοράς και τα όρια του δικαστικού ελέγχου στη φορολογική δίκη» Δ.Φ.Ν 1983, σελ. 179 επ., 233 επ., 274 επ. – Α. Τσούτσου «Δ. Φ. Δ.», σελ. 129.

⁴⁹ Βλ. Ν. Χατζητζανή «Ερμηνεία Κ. Φ. Δ. II» 1983, σελ. 26.

⁵⁰ Βλ. Ν. Χατζητζανή «Ερμηνεία Κ. Φ.Δ.», σελ. 132, 134 επ.

κάθε οικονομικό έτος είναι ανεξάρτητη και δεν τελεί σε κάποια συνάφεια προς την αναφερόμενη σε άλλο οικονομικό έτος απαίτηση».

Σε σχέση με τη διαφορά του κυρίου φόρου, υπάρχει συνάφεια μεταξύ της πράξεως επιβολής του προστίμου και της πράξεως επιβολής του κυρίου φόρου. Επομένως είναι παραδεκτή η προσβολή του φύλλου ελέγχου και της πράξης επιβολής του προστίμου, με το ίδιο δικόγραφο.

Αντιθέτως δεν υπάρχει συνάφεια μεταξύ πολλών πράξεων επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν χωριστά για διάφορες παραβάσεις που τελέσθηκαν σε διαφορετικά χρονικά διαστήματα με βάση διαφορετικά πραγματικά περιστατικά. Επομένως η κοινή προσφυγή κατά όλων αυτών των πράξεων είναι παραδεκτή μόνο ως προς τις άλλες.

Τέλος είναι παραδεκτή η δεύτερη προσφυγή από το ίδιο πρόσωπο κατά της ίδιας διοικητικής πράξης.

5.4 ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 74 Κ.Φ.Δ, δικαίωμα προσφυγής έχει εκείνος που βαρύνεται άμεσα από την πράξη, καθώς και εκείνος στον οποίο παρέχεται το δικαίωμα αυτό από τον ουσιαστικό νόμο.⁵¹

Στις φορολογικές διαφορές το δικαίωμα αυτό έχει εκείνος που βλάπτεται από την πράξη, αφού έχει συμφέρον από την ακύρωση ή μεταρρύθμισή της.

Το άρθρο 74 ορίζει ότι δικαίωμα για την άσκηση της προσφυγής έχουν τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων ή περιουσίας σε βάρος των οποίων εκδόθηκε η πράξη που προσβάλλεται με την

⁵¹ Βλ. Α. Τσούτσου «Δ.Φ.Δ.», σελ. 129 – Ι. Αναστόπουλου «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 252 – Ν. Χατζητζανή «Ερμηνεία Κ. Φ. Δ.», σελ. 110.

προσφυγή, το Δημόσιο καθώς και τα πρόσωπα στα οποία παρέχεται το δικαίωμα αυτό από τον ουσιαστικό νόμο.

Επομένως δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής στον τρίτο ο οποίος «κατά τον νόμο ευθύνεται αλληλεγγύως μετά του αμέσως δια της πράξεως βαρυνομένου εις πληρωμήν της επιβαλλόμενης δια της πράξεως υποχρεώσεως, εκτός αν παρέχεται εις τον τρίτο τούτον, ειδικώς υπό του ουσιαστικού νόμου ίδιο δικαίωμα προσφυγής κατά της καταλογιστικής πράξεως». Ο νόμος όμως στο άρθρο 30 παρ. 1 Κ.Φ.Δ. παρέχει στον τρίτο το δικαίωμα να ασκήσει *πρόσθετη παρέμβαση*. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, τρίτος κατά του οποίου μπορεί, σύμφωνα με το νόμο, να αξιωθεί η εκπλήρωση της υποχρέωσης που επιβλήθηκε σ' εκείνον κατά του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη, έχει το δικαίωμα να παρέμβει υπέρ του τελευταίου στη φορολογική δίκη.

Στην περίπτωση κατά την οποία δυνάμει συμβάσεως μεταξύ φορολογούμενου και τρίτου ο τελευταίος ανέλαβε την εκπλήρωση της φορολογικής υποχρέωσης του πρώτου, δεν αποκτά δικαίωμα προσφυγής, όπως δεν αποκτά ούτε το πρόσωπο το οποίο βαρύνεται για την εκπλήρωση της φορολογικής υποχρέωσης από διάταξη τελευταίας βουλήσεως.

Δικαιούχος να ασκήσει προσφυγή με αίτημα την επιστροφή φόρου ή τέλους είναι κατ' αρχήν μόνο ο καταβάλλων στο Δημόσιο, καθώς και εκείνος, στον οποίο ειδική διάταξη νόμου επιφυλάσσει το δικαίωμα αυτό. Άρα «επί καταβολής Φ.Κ.Ε επιρριφθέντος τελικώς στον αντισυμβαλλόμενο, κατόπιν συμφωνίας, νομιμοποιείται σε άσκηση προσφυγής ο καταβάλλων και όχι εκείνος, στον οποίο επιρρίφθησαν ο Φ.Κ.Ε ή τα τέλη χαρτοσήμου, ο οποίος μη καθιστάμενος υποκείμενο της φορολογικής σχέσεως με το Δημόσιο δεν νομιμοποιείται να ασκήσει προσφυγή με αίτημα την επιστροφή σ' αυτόν, ως απαλλασσόμενο του

φόρου, του αχρεωστήτως καταβληθέντος από το φορολογικό υποκείμενο».

Όσον αφορά το φόρο εισοδήματος των συζύγων, σε περίπτωση που υποβάλλεται κοινή φορολογική δήλωση, που περιέχει εισοδήματα και της συζύγου, τότε η τελευταία, «έχουσα ιδίαν και αυτοτελή φορολογική υποχρέωση δια του αναλογούντα εις το εν τη δηλώσει περιεχόμενο εισόδημα αυτής και δια του εκκαθαριστικού σημειώματος ή φύλλου ελέγχου βεβαιουμένου φόρου και ευθυνόμενη ευθέως δι' αυτόν, έχει δικαίωμα ασκήσεως ίδιας προσφυγής, ως αμέσως εξ' αυτών βαρυνόμενη, κατά την έννοια της διατάξεως της παρ. 1 του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ. Και ναι μεν το κατά τα ανωτέρω εκκαθαριστικό σημείωμα και το φύλλο ελέγχου εκδίδονται στο όνομα του συζύγου οι πράξεις όμως αυτές, δια των οποίων βεβαιούται ο οφειλόμενος φόρος, περιέχουν και προσδιορισμό ίδιας φορολογικής υποχρεώσεως της συζύγου, η οποία, ως αμέσως δι' αυτής βαρυνόμενη, δύναται να ασκήσει προσφυγήν κατά την αυτήν ως άνω διάταξη του Κ.Φ.Δ. Οίκοθεν δε νοείται ότι, εις την ανωτέρω περίπτωση, το τυχόν εκδιδόμενο φύλλο ελέγχου, που αφορά και τα εισοδήματα της συζύγου, πρέπει να κοινοποιείται και σ' αυτήν, σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ. 1 του Ν.Δ 3323/55, για να καταστεί οριστικό και ως προς αυτήν. Προς τα ανωτέρα στοιχεία και η επακολουθήσασα διάταξη της παρ. 9 του άρθρου 8 του Ν.1473/84, η οποία προβλέπει τον κατ' αίτηση εκάτερου των συζύγων και κατά το περαιτέρω στάδιο της εν στενή έννοια βεβαιώσεως του φόρου στο Δημόσιο Ταμείο, χωρισμόν της αναλογούσης εις εκάτερον φορολογικής οφειλής».

Στην περίπτωση που το φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος εκδίδεται μόνο στο όνομα του συζύγου και βεβαιώνει σε βάρος του το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα της συζύγου, τότε νόμιμα προσβάλλεται από αυτόν.

Επιπλέον, δικαίωμα προσφυγής έχουν και τα νομικά πρόσωπα. Σε περίπτωση, όμως λύσης ή μετατροπής της εταιρείας κρίνεται ότι «κατά πράξεως που εκδόθηκε όχι, στο όνομα λυθείσης ομορρύθμου εταιρείας, αλλά του εταίρου αυτής, η προσφυγή ασκείται παραδεκτά μόνο από τον εταίρο, εφόσον η εταιρεία δεν βαρύνεται άμεσα ή έμμεσα ο δε ουσιαστικός νόμος δεν παρέχει στην εταιρεία ίδιο δικαίωμα προσφυγής κατά της πράξης». Εξάλλου όταν η πράξη έχει εκδοθεί στο όνομα της μη υφιστάμενης πλέον εταιρείας, αυτή κοινοποιείται στους εταίρους της, οι οποίοι νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου της έδρας της εταιρείας. Η προσφυγή δύναται να ασκηθεί είτε από όλους μαζί τους εταίρους, είτε από ορισμένους από αυτούς, είτε από τον καθένα χωριστά και ο καθένας από αυτούς μπορεί να ζητήσει την ακύρωση ή τροποποίηση της πράξεως προσδιορισμού αποτελεσμάτων κατά το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρεία.

Στο άρθρο 26 Κ.Φ.Δ ορίζεται ειδικά για τον πτωχό, ότι κατά τη διάρκεια της πτώχευσης, μπορεί και ο ίδιος να ασκήσει προσφυγή ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων. Βέβαια σε αυτήν την περίπτωση η προσφυγή μπορεί να ασκηθεί ή από τον πτωχέυσα ή από τον σύνδικο. Η άσκηση προσφυγής κατά της πράξεως και από τους δύο αναφερόμενους θεωρείται απαράδεκτη.⁵²

Τέλος δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής υπέρ του Δημοσίου έχει μόνο ο Υπουργός Οικονομικών ή ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής, αλλά όχι το όργανο που εξέδωσε την πράξη το οποίο όμως δικαιούται να εκδώσει συμπληρωματική πράξη ή να ζητήσει την ακύρωση ή τροποποίηση της οριστικής εγγραφής. Θα πρέπει όμως να σημειωθεί ότι το Δημόσιο, ως διάδικος στη φορολογική δίκη, δεν έχει έννομο συμφέρον να προβάλλει ισχυρισμούς που οδηγούν σε ακύρωση της πράξης των

⁵² Βλ. Ι. Αναστόπουλου «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 252 – Ν. Χατζητζανή «Ερμηνεία Κ. Φ. Δ. Π», σελ. 282 – Κ. Γιαννόπουλου «Δ. Φ. Ν.», σελ. 1037 επ.

φορολογικών οργάνων, με την οποία προσδιορίζονται και επιβάλλονται φόροι δασμοί κτλ.

Συμπερασματικά, γίνεται προφανές ότι στις φορολογικές διαφορές δικαίωμα άσκησης προσφυγής έχουν μόνο εκείνοι στους οποίους ο νόμος αναγνωρίζει το δικαίωμα αυτό, που είναι σαφώς λιγότεροι από εκείνους που έχουν έννομο συμφέρον.

5.5 ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ

Το άρθρο 77 Κ.Φ.Δ ορίζει ότι η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής είναι είκοσι μέρες αρχίζει δε από την επόμενη της ημέρας που επιδόθηκε η πράξη. Κατ' εξαίρεση, αν πρόκειται για πράξη προσδιορισμού δασμών και λοιπών φόρων, που ενεργείται από τις τελωνειακές αρχές ενώ είναι παρών ο φορολογούμενος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπός του ο οποίος υπογράφει, η προθεσμία αρχίζει από την επόμενη της ημέρας που καταβλήθηκαν οι δασμοί και λοιποί φόροι, χωρίς να απαιτείται ιδιαίτερη επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης, εκτός αν ο φορολογούμενος το ζητήσει εγγράφως, οπότε η προθεσμία αρχίζει από την επόμενη μέρα της επίδοσης. Αν εκείνος σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη διαμένει στην αλλοδαπή ή είναι άγνωστης διαμονής και δεν έχει ορίσει αντίκλητο στη Ελλάδα, η προθεσμία της προσφυγής είναι σαράντα ημέρες και αρχίζει από την επόμενη της επίδοσης της πράξης. Εξάλλου στην προθεσμία δεν υπολογίζεται το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. (άρθρο 68 παρ.3 όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 1868/1989).

Για την άσκηση προσφυγής από το Δημόσιο η προθεσμία είναι σαράντα ημέρες και αρχίζει από την ημερομηνία της επίδοσης της πράξης στον φορολογούμενο.(Κ.Φ.Δ άρθρο 77 παρ.4). Η προθεσμία

αυτή δεν τρέχει κατά την διάρκεια των δικαστικών διακοπών (από την 1 Ιουλίου έως τη 15 Σεπτεμβρίου, άρθρο 11 Κώδικα περί Δικών του Δημοσίου).

Θα πρέπει να σημειωθεί, ότι δεν αρχίζει η προθεσμία προς άσκηση της προσφυγής κατά του φύλλου ελέγχου εφόσον η φορολογική αρχή δεν κοινοποίησε στον υπόχρεο μαζί με το φύλλο ελέγχου και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

Εξάλλου μόνη η κοινοποίηση της ατομικής προσκλήσεως περί καταβολής του οφειλόμενου ποσού δεν αρκεί για την έναρξη της προθεσμίας αλλά απαιτείται προς τούτο επίδοση της ίδιας της πράξης επιβολής.

Πρέπει να σημειωθεί ότι, κατά την έννοια του άρθρου 77 παρ. 1 Κ.Φ.Δ, 2 Ν. 221/75, εφόσον υπάρχει έγκυρη κοινοποίηση της προσβαλλόμενης δια της προσφυγής πράξεως η εικοσαήμερη προθεσμία αρχίζει από αυτήν και όχι από την τυχόν δεύτερη κοινοποίηση της ίδιας πράξεως.

Κατά γενική αρχή του δικαίου, αναστέλλεται η λήξη της προθεσμίας για άσκηση προσφυγής σε περίπτωση ανώτερης βίας. Η ύπαρξη ανώτερης βίας επιφέρει αναστολή μόνο της λήξεως και όχι αναστολή της προθεσμίας.⁵³

Μετά τη λήξη της ανώτερης βίας, ο ενδιαφερόμενος υποχρεούται να προβεί αμελλητί σε άσκηση του ενδίκου μέσου.

Ο ισχυρισμός ότι συντρέχει λόγος ανώτερης βίας, που δικαιολογεί την υπέρβαση της προθεσμίας ασκήσεως ενδίκου μέσου, πρέπει να προβάλλεται με το εισαγωγικό δικόγραφο.

Σε περίπτωση θανάτου του βαρυνόμενου, η προθεσμία διακόπτεται και αρχίζει νέα προθεσμία από την οποία οι κληρονόμοι του έλαβαν

⁵³ Βλ. Ε. Σπηλιωτόπουλου «Ε. Δ. Δ.» 1991, σελ. 575 – Ι. Αναστόπουλου «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 255 – Δ. Κόρσου «Δημοσιονομικό Δίκαιο Β'», σελ. 139

γνώση της πράξης που υπόκειται σε προσφυγή ή τους κοινοποιήθηκε η πράξη (Κ.Φ.Δ άρθρο 77 παρ. 3).

Εξάλλου, η προσφυγή παραδεκτά ασκείται και πριν από την έναρξη της προθεσμίας (άρθρο 77 Κ.Φ.Δ, Δ/μα 341/1978 άρθρο 21 παρ. 5).

Το εμπρόθεσμο άσκησης της προσφυγής αποτελεί ζήτημα που εξετάζεται αυτεπάγγελτα από το δικαστήριο χωρίς να απαιτείται να διατυπωθεί σχετική ένσταση από τον αντίδικο.

5.6 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Η προσφυγή θα πρέπει να προσδιορίζει με σαφή και ορισμένο τρόπο όλα τα απαραίτητα στοιχεία κάθε δικογράφου. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 53 Κ.Φ.Δ, πρέπει να αναφέρει πέραν του αντικειμένου, το δικαστήριο ενώπιον του οποίου απευθύνεται, τα ονοματεπώνυμα και λοιπά στοιχεία των διαδίκων, τον τόπο τον χρόνο της σύνταξής της και να φέρει την υπογραφή. Το δικόγραφο πρέπει να υπογράφεται από το διάδικο ή το νόμιμο αντιπρόσωπο ή τον πληρεξούσιό του ή, αν πρόκειται για το δημόσιο, από αυτόν που το εκπροσωπεί νόμιμα στη δίκη.

Σύμφωνα με το Ν. 1649/86 άρθρο 6 παρ. 6 κάθε δικόγραφο που απευθύνεται σε οποιοδήποτε διοικητικό δικαστήριο είναι απαράδεκτο και απορρίπτεται εφόσον δεν υπογράφεται από δικηγόρο. Δεν είναι υποχρεωτική η υπογραφή από δικηγόρο αν πρόκειται για το δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και αν πρόκειται για υποθέσεις αρμοδιότητας μονομελούς διοικητικού πρωτοδικείου, εφόσον στις υποθέσεις που αφορούν φορολογία μεταβιβάσεως ακινήτων το ποσό του αμφισβητούμενου φόρου δεν υπερβαίνει τα 300 ευρώ όπως επίσης και

στις υποθέσεις οποιουδήποτε άλλου αντικειμένου, το αμφισβητούμενο ποσό δεν υπερβαίνει τα 146 ευρώ. Τα ποσά αυτά μπορεί να αναπροσαρμόζονται με προεδρικό διάταγμα που εκδίδεται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Δικαιοσύνης.

Ακόμη το έγγραφο της προσφυγής πρέπει να περιέχει επί πλέον ακριβή προσδιορισμό της αρχής κατά της οποίας στρέφεται η προσφυγή, καθώς και της προσβαλλόμενης πράξης, τους λόγους της προσφυγής, σαφώς προσδιορισμένο αίτημα όπως επίσης και διορισμό αντικλήτου (άρθρο 81 Κ.Φ.Δ).

Το δικόγραφο της προσφυγής, αν δεν περιέχει ακριβή προσδιορισμό της προσβαλλόμενης πράξης, είναι άκυρο, μόνο όταν κατά την κρίση του δικαστηρίου η έλλειψη αυτή το καθιστά εντελώς αόριστο και ανεπίδεκτο δικαστικής εκτιμήσεως. Κατά το μέρος που ασκείται κατά πάσης άλλης συναφούς πράξεως ή παραλείψεως η προσφυγή είναι απαράδεκτη ως αόριστη και ανεπίδεκτη δικαστικής εκτιμήσεως. Επίσης το δικόγραφο της προσφυγής που δεν περιέχει συγκεκριμένους λόγους και σαφές αίτημα είναι αόριστο και ανεπίδεκτο δικαστικής εκτιμήσεως. Η αοριστία των λόγων δεν μπορεί να θεραπευτεί με το υπόμνημα, γιατί μόνο ανάπτυξη των λόγων της προσφυγής είναι επιτρεπτή. Τέλος το δικόγραφο θα πρέπει να φέρει το προβλεπόμενο από το νόμο χαρτόσημο. Αν στο δικόγραφο της προσφυγής δεν έχει επικολληθεί μεγαρόσημο η προσφυγή είναι απαράδεκτη⁵⁴(2. Βλέπε στο παράρτημα υπόδειγμα προσφυγής για φορολογική διαφορά).

⁵⁴ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 316 επ. – Α. Τσούτσου «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο» σελ. 128 επ.

5.7 Η ΑΣΚΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 79 Κ.Φ.Δ η προσφυγή κατατίθεται ή επιδίδεται είτε στην αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή στην περίπτωση προσφυγών κατά πράξεων του Δημοσίου, εάν ο προσφεύγων διαμένει εκτός έδρας της αρχής αυτής, στην πλησιέστερη προς τη διαμονή του οικονομική ή δημοτική ή κοινοτική αρχή, είτε στη γραμματεία του δικαστηρίου προς το οποίο απευθύνεται. Στην περίπτωση αυτή η γραμματεία του δικαστηρίου διαβιβάζει την προσφυγή στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να προβεί στις κατά το νόμο ενέργειες.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 11 και 12 του άρθρου 4 του Ν. 1882/90, η δυνατότητα κατάθεσης της προσφυγής στην πλησιέστερη οικονομική, αστυνομική, δημοτική ή κοινοτική αρχή υπάρχει και επί προσφυγής που ασκείται από νομικό πρόσωπο όταν ο εκπρόσωπός του διαμένει κατά το χρόνο άσκησης της προσφυγής, εκτός της έδρας της φορολογικής αρχής, που εξέδωσε την προσβαλλόμενη με αυτή πράξη. Με το άρθρο 4 παρ. 2 του Ν. 1882/90 μεταβλήθηκε παγίως το πεδίο εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 79 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ ως προς το θέμα της κατάθεσης της προσφυγής σε άλλη αρχή από εκείνη που εξέδωσε την πράξη. Η νέα αυτή διάταξη η οποία ως διαδικαστική, δεν εμπίπτει στον περιορισμό αναδρομικότητας του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καταλαμβάνει σύμφωνα με την παρ. 12 του άρθρου 4, και τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.⁵⁵

⁵⁵ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 318 επ. – Α. Τσούτσου «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο» σελ. 135 επ.

5.8 ΑΝΑΣΤΑΛΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 78 Κ.Φ.Δ η προθεσμία άσκησης της προσφυγής από τον φορολογούμενο, καθώς και η άσκηση της προσφυγής έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα, δηλαδή αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης μέχρι την έκδοση της οριστικής απόφασης επί της προσφυγής ή κατ' άλλο τρόπο κατάργηση της δίκης, εκτός αν με ειδικές διατάξεις προβλέπεται διαφορετική ρύθμιση. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το άρθρο 41 παρ. 1 και 3 Ν. 2065/1992, η άσκηση της προσφυγής δεν αναστέλλει εξ ολοκλήρου την εκτέλεση του φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικού ή νομικού προσώπου, που έχει κοινοποιηθεί, αλλά μόνο για το 80% του ποσού του επιβαλλόμενου φόρου το υπόλοιπο 20% βεβαιώνεται αμέσως μετά την άσκηση της προσφυγής. Και στην περίπτωση όμως αυτή είναι δυνατή με αίτηση διαδίκου η ολική ή μερική αναστολή της εκτέλεσης, με απόφαση του προέδρου του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Ν. 820/78), άρθρο 2, όπως αντικαταστάθηκε με τον Ν. 1406/1983 άρθρο 27), ενώπιον του οποίου έχει ασκηθεί η προσφυγή.⁵⁶ Η αναστολή χορηγείται αν πιθανολογείται λόγω έκδηλων πλημμελειών η ευδοκίμηση της προσφυγής ή εάν υπάρχει αδυναμία καταβολής του βεβαιωθέντος φόρου ή προστίμου. Η αναστολή, είτε επέρχεται άμεσα από τον νόμο είτε βάσει δικαστικής απόφασης, έχει ως αποτέλεσμα ότι παρακωλύει την περαιτέρω διαδικασία είσπραξης.

Ζήτημα γεννάται κατά πόσο παρά την αναστολή του υπολοίπου με απόφαση του αρμόδιου Προέδρου Δ.Δ., είναι επιτρεπτή η άρνηση χορήγησης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας ή η απαγόρευση αποδημίας. Είμαστε της άποψης ότι η παρεχόμενη με δικαστική απόφαση αναστολή θα εστερείτο ουσίας εάν η διοίκηση παρά ταύτα θα μπορούσε

⁵⁶ Βλ. Δ. Ράϊκου «Η προσωρινή δικαστική προστασία στις δικαστικές διαφορές» 1993 – Μ. Κυπραίου «Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου», σελ. 675

να αρνηθεί τη χορήγηση φορολογικής ενημερότητας, η οποία έχει κατά νόμο σημαντικότερες συνέπειες, ή να απαγορεύσει την έξοδο. Η αντίθετη άποψη, ενόψει των σοβαρών συνεπειών, επιτρέπει τον «εκβιασμό» του φορολογούμενου, ο οποίος όπως αποδεικνύει η πραγματικότητα «υποκύπτει» και καταβάλλει το βεβαιωθέν ποσό, παρά την παρασχεθείσα αναστολή.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι δεν αναστέλλει την εκτέλεση της πράξης, ούτε η προθεσμία άσκησης της προσφυγής, ούτε και η άσκησή της που γίνεται από τον Υπουργό οικονομικών ή τον αρμόδιο οικονομικό επιθεωρητή (άρθρο 78 παρ. 2 Κ.Φ.Δ).⁵⁷

5.9 Η ΠΡΟΔΙΚΑΣΙΑ

Η αρχή που εξέδωσε την πράξη έχει υποχρέωση, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση α) να καταχωρίζει σε πρωτόκολλο προσφυγών όλες τις προσφυγές που κατατίθενται, επιδίδονται και διαβιβάζονται σ' αυτήν, β) να καταρτίζει φάκελο της υπόθεσης, γ) να συντάσσει κατάλογο όλων των εγγράφων του φακέλου, δ) να συντάσσει έκθεση που να περιέχει αιτιολογημένη γνώμη για την προσφυγή, την οποία επισυνάπτει στο φάκελο της υπόθεσης και ε) να διαβιβάζει το φάκελο της υπόθεσης ή να τον παραδίδει με απόδειξη στη γραμματεία του δικαστηρίου, ενώπιον του οποίου απευθύνεται η προσφυγή (άρθρο 82 Κ.Φ.Δ).

Απαραίτητα στοιχεία της προσφυγής είναι το όνομα, το επώνυμο καθώς και η κατοικία του προσφεύγοντος όπως επίσης η ονομασία του φορολογικού δικαστηρίου ενώπιον του οποίου φέρεται η υπόθεση, ο σαφής καθορισμός του αντικειμένου της διαφοράς και των πραγματικών στοιχείων.

⁵⁷ Βλ. Α. Τσούτσου «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 134 επ.

Η γραμματεία του δικαστηρίου καταχωρίζει την προσφυγή σε βιβλίο που τηρείται με τη φροντίδα της. Ο φάκελος της υπόθεσης υποβάλλεται από την γραμματεία στον πρόεδρο του δικαστηρίου ο οποίος ορίζει την δικάσιμο. Οι υποθέσεις που προσδιορίζονται για κάθε δικάσιμο καταχωρίζονται σε πινάκιο που τηρείται από την γραμματεία, η οποία στην συνέχεια φροντίζει, με την εποπτεία του Προέδρου, να κλητευθούν οι διάδικοι για να εμφανιστούν ενώπιον του δικαστηρίου κατά τη συζήτηση και να συνταχθεί για κάθε δικάσιμο έκθεμα των υποθέσεων που θα συζητηθούν.

Η κλήση για συζήτηση επιδίδεται, είκοσι πλήρεις μέρες πριν από αυτήν, στον προσφεύγοντα ή στον νόμιμο αντιπρόσωπό του ή πληρεξούσιό του, καθώς και στην αρχή που εξέδωσε την πράξη.

Κατά την προδικασία επιτρέπεται η υποβολή *πρόσθετων λόγων*, με δικόγραφο που κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου ενώπιον του οποίου εκκρεμεί η προσφυγή 15 πλήρεις μέρες προ της πρώτης δικάσιμου και επιδίδεται στους άλλους διαδίκους με επιμέλεια του διάδικου (άρθρο 84 Κ.Φ.Δ).

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι είναι απαράδεκτο το δικόγραφο πρόσθετων λόγων αν δεν κοινοποιηθεί εμπρόθεσμα στον άλλο διάδικο. Η κοινοποίηση αποδεικνύεται με την προσκόμιση του σχετικού αποδεικτικού και ελέγχεται αυτεπάγγελτα από το δικαστήριο.

Όπως ήδη έχει αναφερθεί, στη δίκη που διεξάγεται στο διοικητικό δικαστήριο μπορεί να ασκήσει *παρέμβαση* κάθε τρίτος, υπέρ του φορολογούμενου, από τον οποίο, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, μπορεί να αξιωθεί η εκπλήρωση της φορολογικής της φορολογικής υποχρέωσης που έχει επιβληθεί με την πράξη, η οποία αποτελεί το αντικείμενο της δίκης (Κ.Φ.Δ άρθρο 30). Η παρέμβαση είναι πάντα πρόσθετη.

Η παρέμβαση ασκείται στο αρμόδιο δικαστήριο με σχετικό δικόγραφο, το οποίο κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου και κοινοποιείται στους άλλους διαδίκους, με επιμέλεια του παρεμβαίνοντος, τουλάχιστον 8 πλήρεις ημέρες πριν από την συζήτηση στο ακροατήριο (Κ.Φ.Δ άρθρο 30 παρ. και Δ/μα 341/1978 άρθρα 9 παρ. 2 και 10 παρ.3)

Στο στάδιο της προδικασίας εντάσσεται και η προαπόδειξη από τους διαδίκους των ισχυρισμών τους με την προσαγωγή των αποδεικτικών στοιχείων.

Κατά τη διαδικασία στα διοικητικά δικαστήρια, η προαπόδειξη με έγγραφα είναι υποχρεωτική. Κάθε διάδικος οφείλει να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί του και ο αντίδικος δικαιούται σε ανταπόδειξη. Τα έγγραφα αυτά κατατίθενται στη γραμματεία του αρμόδιο δικαστηρίου έως την προηγούμενη μέρα της πρώτης συζήτησης. Έγγραφα, τα οποία προσάγονται μετά την πρώτη συζήτηση, γίνονται δεκτά μόνο όταν, κατά αιτιολογημένη κρίση του δικαστηρίου, η έγκαιρη προσαγωγή τους ήταν αδύνατη.⁵⁸

5.10 Η ΚΥΡΙΑ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Η κύρια διαδικασία περιλαμβάνει τη συζήτηση στο ακροατήριο και την έκδοση της απόφασης. Η συζήτηση είναι προφορική, διεξάγεται δε αντιμωλία όλων των παρισταμένων διαδίκων. Η ερημοδικία των διαδίκων δεν ασκεί επιρροή (Κ.Φ.Δ άρθρο 48). Έως την προηγούμενη της συζήτησης ημέρα, επιτρέπεται η υποβολή από τους διαδίκους υπομνήματος για την ανάπτυξη των ισχυρισμών τους. Το υπόμνημα ή το συμπληρωματικό υπόμνημα μπορεί να υποβληθεί μέσα σε ορισμένη

⁵⁸ Βλ. Δ. Κόρσου «Εισηγήσεις Διοικητικού Δικονομικού Δικαίου», τόμος Β', τεύχος Α' 1976, σελ 44 επ. – Μ. Στασινόπουλου «Δίκαιον των Διοικητικών διαφορών», 1964, σελ 197 επ.

προθεσμία και μετά τη συζήτηση, εάν το επιτρέψει ο Πρόεδρος του δικαστηρίου (Κ.Φ.Δ άρθρο 50).

Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του αρμόδιου φορολογικού δικαστηρίου την διεξαγωγή της δίκης διευθύνει ο Πρόεδρος. Έτσι κατά το άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ η Γραμματεία του δικαστηρίου υποβάλλει στον Πρόεδρο, που διευθύνει την διεξαγωγή της δίκης τον φορολογικό φάκελο και ορίζει την δικάσιμο τόσο των μονομελών, όσο και των τριμελών δικαστηρίων.

Επίσης υπό την εποπτεία του Προέδρου και του διευθυντή του δικαστηρίου η Γραμματεία επιμελείται να κλητεύσει τους διαδίκους και τους μάρτυρες για την εμφάνιση αυτών ενώπιον του δικαστηρίου.

Ο Πρόεδρος σύμφωνα με το άρθρο 89 του Κ.Φ.Δ κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση προεκφωνεί τις φορολογικές υποθέσεις της δικάσιμου, αυτές που έχουν εγγραφεί στο πινάκιο και σημειώνει αν η υπόθεση συζητείται ή αναβάλλεται ή διαγράφεται. Κατόπιν άδειας του Προέδρου του δικαστηρίου κάθε μέλος του δικαστηρίου δικαιούται να απευθύνει ερωτήσεις στους διάδικους, τους μάρτυρες, τους πραγματογνώμονες και τους νόμιμους αντιπροσώπους τους.

Εξάλλου τα πρακτικά των συζητήσεων ενώπιον του φορολογικού δικαστηρίου συντάσσονται από την Γραμματεία υπό την εποπτεία του Προέδρου όπου και τα υπογράφει. Επίσης μόνο με την άδεια του Προέδρου οι διάδικοι μπορούν να απευθύνουν ερωτήσεις, όπως επίσης μπορεί ο Πρόεδρος να απαγορεύσει κάθε άσκοπη ερώτηση.

Τέλος ο Πρόεδρος ως φορολογικός δικαστής ασκεί ουσιαστική εξουσία και μετά το τέλος της συνεδριάσεως διανέμει τις υποθέσεις στους εισηγητές, διατηρώντας όσα θέλει ο ίδιος για να εγκρίνει την έκδοση των αποφάσεων.⁵⁹

⁵⁹ Βλ. Π. Δερτιλή, «Γενικά Αρχαία Δημοσιονομικού Δικαίου» Τα καθήκοντα του Προέδρου'σελ.127 επ.

Όσον αφορά την εξουσία των δικαστών⁶⁰ στην διεξαγωγή της δίκης είναι εξαιρετική. Κατά το άρθρο 95 του Κ.Φ.Δ το δικαστήριο μπορεί να αποφασίζει αυτεπαγγέλτως για τη συμπλήρωση όλων των πρόσφορων μέσων όπως επίσης δικαιούται να διατάξει επανέλεγχο και ακόμη την εμφάνιση διαδίκων ή των νόμιμων αντιπροσώπων τους στο δικαστήριο για υποβολή ερωτήσεων ή παροχή εξηγήσεων επί της υπόθεσης.

Επίσης το φορολογικό δικαστήριο εξετάζει μάρτυρες, επιβάλλει όρκο στο φορολογούμενο και ακόμη κάνουν χρήση οποιοδήποτε μέσου για την διευκρίνιση αμφίβολων σημείων της υποθέσεως.

Η θέση δηλαδή των φορολογικών δικαστών κατά την διεξαγωγή της φορολογικής δίκης δεν είναι παθητική. Κατά το άρθρο 98 του Κ.Φ.Δ, το δικαστήριο έχει το δικαίωμα να διατάξει την επανάληψη μιας υποθέσεως εάν αυτή είναι απαραίτητη για την διάγνωση της κρινόμενης διαφοράς.

Τέλος το φορολογικό δικαστήριο επιβάλλει κυρώσεις κατά των ανειλικρινών φορολογουμένων στην φορολογική δίκη.

Η απόφαση δημοσιεύεται σε δημόσια συνεδρίαση. Έχει κριθεί ότι αν δεν βεβαιώνεται στη δικαστική απόφαση ή σε ιδιαίτερο πρακτικό ότι η απόφαση αυτή δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση σε ορισμένο τόπο και χρόνο, η απόφαση αυτή είναι ανυπόστατη και η υπόθεση θεωρείται ότι βρίσκεται σε διάσκεψη. Η απόφαση πρέπει να περιέχει όλα τα ουσιώδη στοιχεία που προβλέπονται στο άρθρο 109 Κ.Φ.Δ πρέπει δε να είναι αιτιολογημένη, όπως απαιτεί το Σύνταγμα (άρθρο 93). Εξάλλου, το διατακτικό πρέπει να είναι σαφές και πλήρες, με την έννοια να καλύπτει στο σύνολο τη υποβληθείσα διαφορά (3. Βλέπε υπόδειγμα πρωτόδικης αποφάσεως στο παράρτημα).

⁶⁰ βλ. σχετικά Π.Δερτιλή «Γενικά Αρχαί Δημοσιονομικού Δικαίου»,σελ. 128 επ.

Η απόφαση του δικαστηρίου μπορεί να είναι : α) Οριστική, με την οποία περατούται η δίκη και επιλύεται η υποβληθείσα διαφορά, με την αποδοχή εν όλω ή εν μέρει της προσφυγής ή την απόρριψή της, β) Προδικαστική, με την οποία διατάζεται συγκεκριμένη ενέργεια π.χ. αποδείξεις και γ) Απόφαση που περιέχει τόσο οριστική διάταξη, με την οποία επιλύεται μέρος της διαφοράς όσο και μη οριστική, και δ) Προπαρασκευαστική, όπως π.χ. εκείνη που αποφαινεται επί της συνεκδίκασης ή του χωρισμού κοινής προσφυγής, εκείνη που παραπέμπει, λόγω αναρμοδιότητας, στο αρμόδιο δικαστήριο.⁶¹

5.10.1 Τα αποδεικτικά μέσα και η αξιολόγησή τους από το δικαστήριο

5.10.1.1 Οι αρχές της προαπόδειξης και της αυτεπάγγελτης διάταξης των αποδείξεων

Σύμφωνα με το άρθρο 121 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., το αντικείμενο της απόδειξης μπορούν να είναι μόνο τα πραγματικά γεγονότα ή τα συγκεκριμένα συμβάντα ή καταστάσεις του εξωτερικού ή εσωτερικού κόσμου και μάλιστα εκείνα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης. Εξάλλου, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου το δικαστήριο λαμβάνει υπόψη αυτεπάγγελα τα πραγματικά γεγονότα που είναι κοινώς γνωστά (ΣτΕ 1930/92) καθώς και εκείνα που έγιναν γνωστά από άλλη δικαστική ενέργεια (ΣτΕ 236/91).

Εξάλλου σε σχέση με την συλλογή του αποδεικτικού υλικού ισχύουν δύο αρχές :

⁶¹ Βλ. Π. Καρυωτάκη «Ερμηνεία Κώδικος Φορολογικής Δικονομίας», 1962, σελ 375 – Α. Κρέτση «Δικονομία των Φορολογικών Διαφορών», σελ 331 – Α. Τσούτσου «Δικονομικών Φορολογικών Δίκαιον», σελ 147

Η αρχή της προαπόδειξης και η αρχή της αυτεπάγγελτης διάταξης των αποδείξεων .

Η αρχή της προαπόδειξης καθιερώνεται στο άρθρο 95 παρ. 1 σύμφωνα με το οποίο *οι διάδικοι υποχρεούνται να προσκομίζουν τα αποδεικτικά στοιχεία στη γραμματεία του δικαστηρίου το βραδύτερο μέχρι την παραμονή της πρώτης συζήτησεως της υπόθεσης*. Εξάλλου σύμφωνα με το άρθρο 125 η προαπόδειξη με έγγραφα είναι υποχρεωτική για τους διαδίκους, οι οποίοι οφείλουν να προσκομίσουν όσα έγγραφα έχουν ως την προηγούμενη της ημέρας που γίνεται η πρώτη συζήτηση της υπόθεσης.

Με την αρχή της προαπόδειξης, ο δικαστής έχει στη διάθεσή του τα αποδεικτικά στοιχεία των πραγματικών ισχυρισμών των διαδίκων, έτσι ώστε να διερευνηθεί πληρέστερα και σε σύντομο χρονικό διάστημα η υπόθεση.⁶²

Η σημασία της αρχής της προαπόδειξης έγκειται στο ότι εάν τα αποδεικτικά στοιχεία δεν προσαχθούν μέχρι την προτεραία της δίκης δεν λαμβάνονται υπόψη από το δικαστήριο. Βεβαίως το δικαστήριο είναι δυνατό να εκδώσει προδικαστική απόφαση, για την προσαγωγή των αναγκαίων αποδεικτικών στοιχείων . Θα πρέπει να σημειωθεί ότι για την προαπόδειξη ως πρώτη συζήτηση νοείται εκείνη κατά την οποία συζητήθηκε η υπόθεση, και όχι εκείνη κατά την οποία αναβλήθηκε.

Το ίδιο ισχύει και για τα έγγραφα (άρθρο 125). Το δικαστήριο μπορεί να δεχθεί τα προσαγόμενα σε μεταγενέστερη δίκη έγγραφα όταν, κατά την ειδικώς αιτιολογημένη κρίση του, η έγκαιρη προσαγωγή τους ήταν αδύνατη.

Παράλληλα με την εφαρμογή της αρχής της προαπόδειξης, το δικαστήριο δύναται να διατάξει αυτεπαγγέλτως συμπλήρωση αποδείξεων.

⁶² Βλ. Α. Θεοχαρόπουλου « Φορολογικό Δίκαιο», σελ 323 – Α. Τσούτσου, «Δ.Φ.Δ» σελ. 169

Ειδικότερα σύμφωνα με το άρθρο 95 παρ.2 το δικαστήριο δύναται να αποφασίζει τη συμπλήρωση των αποδείξεων με κάθε πρόσφορο μέσο. Εξάλλου σύμφωνα με το άρθρο 95 παρ. 4 δίνεται στο δικαστήριο η δυνατότητα να ζητήσει από κάθε αρχή (δημόσια ή κοινοτική) και από κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο πληροφορίες και στοιχεία που είναι χρήσιμα για την πληρέστερη διάγνωση της υπόθεσης.

Τέλος σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 147 παρ.1 το δικαστήριο μπορεί αυτεπαγγέλτως να διατάξει και την επίδειξη εγγράφων που κατέχει διάδικος, ή τρίτος ή δημόσια αρχή.

Γίνεται προφανές ότι το δικαστήριο δεν υποχρεούται, αλλά δικαιούται να διατάξει⁶³ συμπληρωματική απόδειξη, η κρίση του δε αυτή δεν υπόκειται στον έλεγχο του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Όσον αφορά τη διεξαγωγή των αποδείξεων, αυτή, κατ' άρθρο 95 παρ. 3 ενεργείται κατά κανόνα σε δημόσια συνεδρίαση του δικαστηρίου που θα κρίνει την υπόθεση. Αυτό ισχύει π.χ. για τους μάρτυρες, που όμως συνιστούν εξαιρετικό μέσο, η δε σχετική απόφαση χρήζει ειδικής αιτιολογίας (ΣτΕ 316-317/93).

5.10.1.2 Το βάρος της απόδειξης στη φορολογική δίκη

Το άρθρο 122 Κ.Φ.Δ θέτει τον κανόνα, σύμφωνα με τον οποίο καθένας από τους διαδίκους έχει την υποχρέωση να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα στα οποία θεμελιώνει τους ισχυρισμούς του, ο δε αντίδικος δικαιούται σε ανταπόδειξη. Βεβαίως το άρθρο 122 παρ. 2 μεταβάλλει το βάρος της απόδειξης σε περίπτωση μαχητού τεκμηρίου, αναγνωρίζει δε στο βλαπτόμενο διάδικο τη δυνατότητα ανατροπής του τεκμηρίου (ΣτΕ 958/92).

⁶³ Βλ. Α. Θεοχαρόπουλου «Φορολογικό Δίκαιο»,σελ 329

Εξάλλου σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 126 η διεξαγωγή αποδείξεων διατάσσεται με προδικαστική απόφαση του δικαστηρίου, μετά τη συζήτηση της υπόθεσης.

Οι διατάξεις περί της κατανομής του βάρους απόδειξης έχουν ουσιώδη σημασία για τη φορολογική δίκη με την έννοια ότι, εάν τελικώς δεν αποδειχθεί ορισμένο ουσιώδες γεγονός, τις συνέπειες της μη απόδειξής του θα υποστεί ο φέρων το βάρος της απόδειξής του.⁶⁴

Δεν παραβιάζεται η αρχή της ισότητας των διαδίκων, εάν λόγω της μη απόδειξης των ισχυρισμών του δημοσίου, που έφερε το βάρος της απόδειξης το δικαστήριο ακυρώσει την προσβαλλόμενη πράξη (ΣτΕ 4285/87).

5.10.1.3 Η ελεύθερη χρήση και εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων από το δικαστήριο

Η βασική αρχή για την χρήση και αξιολόγηση των αποδεικτικών μέσων περιέχεται στο άρθρο 124 σύμφωνα με το οποίο το φορολογικό δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά τη κρίση αυτού, αποβλέποντας στην ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας. Γίνεται συνεπώς προφανές ότι τα φορολογικά δικαστήρια δεν δεσμεύονται από κανόνες περί αποδείξεων εκτός εάν ειδική διάταξη του νόμου τους επιβάλλει να στηριχθούν σε ορισμένο αποδεικτικό μέσο.⁶⁵

Ως αποδεικτικά μέσα αναφέρονται στο άρθρο 123 Κ.Φ.Δ :⁶⁶ η αυτοψία, η πραγματογνωμοσύνη, τα έγγραφα, η ομολογία η πράξη διαδίκου, οι εξηγήσεις των διαδίκων και οι μάρτυρες.

Το μόνο αποδεικτικό μέσο που δεν είναι επιτρεπτό είναι ο όρκος.⁶⁷

⁶⁴ Βλ. σχ. Α. Θεοχαρόπουλου «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 237 – Α. Τσούτσου «Δ.Φ.Δ»

⁶⁵ Βλ. σχ. Ι. Αναστόπουλου «Φορολογικό Δίκαιο», σελ 266 – Ν. Χατζητζανή «Ερμηνεία Κ.Φ.Δ», σελ. 489

⁶⁶ Βλ. Αναλυτικά Ν. Χατζητζανή «Ερμηνεία Κ.Φ.Δ», σελ 495 – Α. Τσούτσου «Δ.Φ.Δ» σελ.180

Το δικαστήριο έχει (άρθρο 124 Κ.Φ.Δ) κατ' αρχήν τη δυνατότητα να εκτιμά ελεύθερα τα χρησιμοποιούμενα αποδεικτικά μέσα. (ΣτΕ1126/92, 893/91,2071/90, 1520/94). Η ελεύθερη εκτίμηση των αποδείξεων έχει την έννοια ότι ο δικαστής δύναται να καταλήξει στην κρίση του στηριζόμενος σ' εκείνα τα αποδεικτικά μέσα που ο ίδιος θεωρεί ότι είναι πρόσφορα, ενόψει των στοιχείων της συγκεκριμένης περίπτωσης. Η ελευθερία όμως αυτή δεν είναι απεριόριστη.

Ο φορολογικός δικαστής οφείλει να λάβει υπόψη του και να εκτιμήσει όλα τα υποβληθέντα νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Σαφή περιορισμό στην ελευθερία του φορολογικού δικαστή συνιστά η υποχρέωση για ειδική αιτιολογία που επιβάλλει το Σύνταγμα (άρθρο 93 παρ. 3) και ο Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας (άρθρο 51). Έτσι ο δικαστής έχει μεν το δικαίωμα να εκτιμά ελεύθερα τα αποδεικτικά μέσα, μέσα όμως από την αιτιολογία της απόφασης ελέγχεται κατά πόσο έκανε ορθή χρήση της ευχέρειας του αυτής και ειδικότερα κατά πόσο εξετίμησε όλα τα προσαχθέντα στοιχεία.⁶⁸

Εξαιρέση από τον κανόνα της ελεύθερης εκτίμησης των αποδείξεων θέτει η διάταξη του άρθρου 144 που αφορά την αποδεικτική δύναμη των δημόσιων εγγράφων. Σύμφωνα με το άρθρο 144 παρ.1, τα δημόσια έγγραφα αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιούνται σ' αυτά. Επιτρέπεται όμως η προσβολή τους ως πλαστών. Κατά τα λοιπά, κατ' άρθρο 144 παρ. 2 το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων εκτιμάται ελεύθερα. Στα έγγραφα ανήκουν οι εκθέσεις ελέγχου, οι εκθέσεις κατάσχεσης κλπ.

Ειδικά όσον αφορά τα πρακτικά δικαστηρίων, έχει κριθεί ότι δεν χωρεί ανταπόδειξη για όσα βεβαιώνονται σ' αυτά, σε σχέση με ότι έλαβε

⁶⁷ Βλ. Α. Θεοχαρόπουλου «Φορολογικό Δίκαιο», σελ 331, 332

⁶⁸ Βλ. Μ. Κυπραίου «Φορολογική Ελεγκτική Διαδικασία», 1963 σελ.693

χώρα ενώπιον του δικαστηρίου. Συνεπώς ο ενδιαφερόμενος μπορεί να τα αμφισβητήσει, προσβάλλοντάς τα ως πλαστά.

5.10.2 Η έκταση του δικαστικού ελέγχου, και η αρχή της μη χειροτέρευσης του προσφεύγοντος.

Όπως ήδη έχει αναφερθεί, οι φορολογικές διαφορές, είναι διαφορές ουσίας και συνεπώς το δικαστήριο που επιλαμβάνεται της υπόθεσης, δεν αρκείται μόνο στον έλεγχο νομιμότητας της πράξης.

Το διοικητικό δικαστήριο κρίνει τις προσβαλλόμενες πράξεις που υπάγονται στη δικαιοδοσία του κατά τον νόμο και την ουσία (άρθρο 75 παρ. 1 Κ.Φ.Δ). Ειδικότερα δε, ελέγχει την πράξη ως προς το νόμο βάσιμο στο σύνολό της, ενώ ως προς το ουσία βάσιμο μέσα στα όρια της προσφυγής. (άρθρο 75 παρ. 2).

Συνεπώς είναι επιβεβλημένη η διάκριση μεταξύ του νόμου βάσιμου και του ουσία βάσιμου, δηλαδή των νομικών πλημμελειών της προσβαλλόμενης πράξης και των σφαλμάτων που αφορούν την ουσία της υπόθεσης.⁶⁹

Νομικά πλημμελής είναι η καταλογιστική πράξη που έχει εκδοθεί κατά παράβαση των ρυθμίσεων που διέπουν την διαδικασία έκδοσής της (έκδοση από αναρμόδιο όργανο, παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης, κλπ) αλλά και κατά παράβαση της εφαρμοστέας διάταξης του ουσιαστικού φορολογικού νόμου (υπαγωγή της έννομης σχέσης σε μη προσήκουσα διάταξη, παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρου κλπ).

Ουσιαστικά εσφαλμένη είναι η καταλογιστική πράξη εάν βασίστηκε σε ανακριβή στοιχεία, ή εάν αυτά δεν αποδεικνύονται καθώς

⁶⁹ Βλ. σχ. Ν. Χατζητζανή «Φορολογική Δικονομία ΙΙ», σελ. 306 επ. – Ι. Αναστόπουλου σελ. 268

και στην περίπτωση της εσφαλμένης εκτίμησής τους από την φορολογούσα αρχή.

Ενόψει λοιπόν των διατάξεων των άρθρων 75 και 76 Κ.Φ.Δ θα πρέπει κανείς να διακρίνει :

Σε ότι αφορά τη διαπίστωση των πραγματικών περιστατικών, στα οποία θεμελιώνεται η προσβαλλόμενη πράξη, δηλαδή το ουσία βάσιμο, το δικαστήριο περιορίζεται στα όρια της προσφυγής , σύμφωνα με τους ισχυρισμούς και τα αιτήματα των διαδίκων, για τα οποία βέβαια αυτοί φέρουν και το βάρος της απόδειξης (ΣτΕ 324/94). Στην περίπτωση αυτή απαγορεύεται η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος.⁷⁰ Συνεπώς το δικαστήριο δεν μπορεί να επαυξήσει τη φορολογική υποχρέωση, έστω και αν κρίνει ότι έγινε εσφαλμένη εκτίμηση των στοιχείων από τη φορολογική διοίκηση. Στην περίπτωση αυτή θα απορρίψει την προσφυγή.

Το εάν υπάρχει χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος θα εξετάζεται κάθε φορά από το ύψος του καταλογισθέντος φόρου ή προστίμου και όχι από αυξομειώσεις κάθε στοιχείου της φορολογητέας ύλης. (π.χ. των ακαθαρίστων εσόδων).

Όσον αφορά το νόμω βάσιμο, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι το δικαστήριο εξετάζει αυτεπάγγελτα τις νομικές πλημμέλειες και πέρα των αιτηθέντων με την προσφυγή. Στην περίπτωση αυτή το δικαστήριο μπορεί να αχθεί σε απόφαση που χειροτερεύει τη θέση του προσφεύγοντος. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι παλαιότερα , η νομολογία εδέχετο τον αυτεπάγγελτο έλεγχο του νόμω βάσιμο για το σύνολο της πράξης (ΣτΕ 313/73). Ήδη όμως νεότερη νομολογία δέχεται ότι το διοικητικό δικαστήριο περιορίζεται στον έλεγχο του ουσία βάσιμο μόνο σε σχέση με τα κεφάλαια που έχουν αμφισβητηθεί με την

⁷⁰ Κ. Φινοκαλιώτης «Φορολογικό Δίκαιο» σελ 328 – Α. Θεοχαρόπουλου « Φορολογικόν Δίκαιον, Γενικόν», σελ 346

προσφυγή. Συνεπώς ακόμα και αν υπάρχει νομική πλημμέλεια σε σχέση με μη αμφισβητηθέντα κεφάλαια, το δικαστήριο δε μπορεί να εξετάσει τη νομιμότητά τους. (ΣτΕ 5086/83,1436/84, 408/88).

Εξάλλου όπως έχει κριθεί, το διοικητικό δικαστήριο ερευνά αυτεπάγγελτα τη νομική πλημμέλεια της πράξης της φορολογικής αρχής, μόνο εφόσον τα πραγματικά περιστατικά, από την εκτίμηση των οποίων αυτή συνάγεται, προκύπτουν από την ίδια την πράξη ή από την έκθεση ελέγχου, όχι δε όταν τα περιστατικά αυτά προκύπτουν από άλλα στοιχεία. Για το λόγο αυτό το δικαστήριο πρέπει να βεβαιώνει στην απόφασή του ότι συντρέχει η προϋπόθεση αυτή, ότι δηλαδή η νομική πλημμέλεια προκύπτει από την ίδια τη πράξη ή από τη έκθεση ελέγχου στην οποία στηρίζεται (ΣτΕ 50/91).

Όσον αφορά την δικαστική απόφαση θα πρέπει να γίνει η ακόλουθη διάκριση : Εάν κατά το νόμο προβλέπεται διακριτική ευχέρεια και εκτίμηση της φορολογικής αρχής, εφόσον το δικαστήριο δεχθεί την ύπαρξη νομικής πλημμέλειας υποχρεούται να προβεί σε ολική ακύρωση της πράξης. Έτσι εάν για σειρά παραβάσεων του ΚΒΣ για τις οποίες προβλέπονται αυτοτελή πρόστιμα εκδοθεί πράξη με την οποία επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο, το δικαστήριο οφείλει να ακυρώσει την πράξη « μη δυνάμενο να τη μεταρρυθμίσει δια της επιβολής του κατά την κρίση του επιβλητέου σε κάθε παράβαση προστίμου, εφόσον η φορολογική αρχή δεν άσκησε την ανήκουσα σε αυτή εξουσία επιμέτρησης της ποινής».

Εφόσον η νομική πλημμέλεια αφορά συγκεκριμένο κεφάλαιο που έχει προσβληθεί με την προσφυγή, το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη μόνο κατά το συγκεκριμένο κεφάλαιο.

Εάν τέλος κατά νόμο η φορολογούσα αρχή υποχρεούται σε συγκεκριμένη ενέργεια, όταν δηλαδή δεν ενεργεί κατά διακριτική

ευχέρεια, το δικαστήριο οφείλει να μεταρρυθμίσει την καταλογιστική πράξη σύμφωνα με την εφαρμοστέα ρύθμιση.

Έτσι εάν η φορολογούσα αρχή είχε προσδιορίσει τα καθαρά κέρδη εργολάβου με εφαρμογή ορισμένου συντελεστή, το δε δικαστήριο κρίνει ότι εφαρμοστέος είναι άλλος συντελεστής, τότε προβαίνει στη μεταρρύθμιση της νομικά πλημμελούς πράξης και προσδιορίζει το εισόδημα με βάση το προσήκοντα συντελεστή.

Εξάλλου, επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία το δικαστήριο δε μπορεί να μεταβάλλει το αντικείμενο της φορολογίας και την πραγματική βάση, οφείλει να ακυρώνει την πράξη, όταν με την πραγματική βάση που δέχεται η πράξη, δεν οφείλεται η καταλογισθείσα επιβάρυνση. (ΣτΕ 1715/84).

Με στόχο την αποφυγή κατά το δυνατό αναπομπών, γίνεται δεκτό, ότι σε περίπτωση έλλειψης της προσήκουσας αιτιολογίας τα δικαστήρια οφείλουν να προβαίνουν σε κρίση επί της ουσίας της διαφοράς αναπληρώνοντας τις ελλείψεις της αιτιολογίας (ΣτΕ 959/92).

Αξίζει να σημειωθεί ότι, η μεταρρύθμιση της νομικώς πλημμελούς πράξεως από τα διοικητικά δικαστήρια, κατόπιν μεταβολής της νομικής βάσεως της νομικής εγγραφής, δεν επιτρέπεται, όταν από την εν λόγω μεταβολή της βάσεως της φορολογικής εγγραφής ανακύπτουν περαιτέρω πραγματικά ζητήματα, επί των οποίων οι διάδικοι στερήθηκαν τις ευχέρειες να προβάλλουν τυχόν αντιρρήσεις τους.

Πάντως έχει κριθεί, ότι το πρωτοβάθμιο διοικητικό δικαστήριο δεν μπορεί, μεταβάλλοντας το νομικό χαρακτηρισμό ή την πραγματική βάση της φορολογικής σχέσης να προχωρήσει περαιτέρω σε διαφορετικό φορολογικό καταλογισμό. Αυτό θα αποτελούσε ανεπίτρεπτη υποκατάσταση των φορολογικών δικαστηρίων στα έργα της ενεργού

φορολογικής διοίκησης, καθ' υπέρβαση της νόμιμης προδικασίας και των νομίμων ορίων ελέγχου της πράξης.⁷¹

⁷¹ Κ. Φινοκαλιώτης «Φορολογικό Δίκαιο» σελ 329 επ.



6.1 ENNOΙΑ ΚΑΙ ΕΙΔΗ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ

Οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων υπόκεινται σε έλεγχο ύστερα από άσκηση «ενδίκων μέσων»⁷². Ως ένδικα μέσα θεωρούνται τα μέσα εκείνα μέσω των οποίων ζητείται από το δικαστήριο, η εξαφάνιση ή η μεταρρύθμιση δικαστικής απόφασης που κρίνεται ως εσφαλμένη ή επιφέρει βλάβη σε αυτόν που τα άσκησε.⁷³ Τα ένδικα μέσα ασκούνται εντός της οριζόμενης για καθένα από αυτά προθεσμίας, μέσω δικογράφου το οποίο κατατίθεται στο δικαστήριο που εξέδωσε την προσβαλλόμενη απόφαση. Εννοείται ότι κάθε ένδικο μέσο στη φορολογική διαφορά, μπορεί να ασκηθεί και πριν την επίδοση της προσβαλλόμενης απόφασης και την ίδια ακόμη μέρα της δημοσιεύσεώς της.

Συγκεκριμένα, οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων ουσίας υπόκεινται στον έλεγχο των εκάστοτε ανώτερων δικαστηρίων ύστερα από άσκηση των ενδίκων μέσων της εφέσεως και της αναιρέσεως. Κατά των αποφάσεων των αποφάσεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου μπορεί να ασκηθεί αναίρεση και αναθεώρηση. Ενώπιον των δικαστηρίων ουσίας που εκδίκασαν την διαφορά μπορεί να ασκηθεί ανακοπή ερημοδικίας και αναθεώρηση. Ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ουσίας και του Συμβουλίου της Επικρατείας μπορεί να ασκηθεί τριτανακοπή. Υπό ορισμένες προϋποθέσεις μπορεί να ζητηθεί επανάληψη της διαδικασίας. Συγκεκριμένα, το ελληνικό δίκαιο προβλέπει τα εξής ένδικα μέσα κατά αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων :

α) την ανακοπή (αντικανονική) ερημοδικίας κατά οριστικής αποφάσεως τακτικού διοικητικού δικαστηρίου, αν ένας από τους

⁷² Απόδοση του γερμανικού όρου «Rechtsmittel». Οι γάλλοι μιλούν για «voies de recours» και οι άγγλοι για «appeals».

⁷³ Βλ. Α. Τσούτσου «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο», σελ 192 επ.

διάδικους δεν παρέστη στη συζήτηση, γιατί δεν κλητεύθηκε καθόλου ή κλητεύθηκε μεν αλλά όχι εμπρόθεσμα.

β) τριτανακοπή κατά ακυρωτικής αποφάσεως εκ μέρους τρίτου που βλάπτεται από αυτήν, ενώπιον του δικαστηρίου που την εξέδωσε.

γ) έφεση κατά αποφάσεως του προέδρου του διοικητικού πρωτοδικείου, ενώπιον του προέδρου του διοικητικού εφετείου ή κατά οριστικής αποφάσεως του τριμελούς διοικητικού εφετείου επί αιτήσεως ακυρώσεως ή τριτανακοπής, ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

δ) αναθεώρηση κατά αποφάσεως τακτικού διοικητικού δικαστηρίου ενώπιον του ίδιου δικαστηρίου κατά οριστικής αποφάσεως τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ενώπιον του ίδιου τμήματος.

ε) αναίρεση κατά τελεσίδικης αποφάσεως (ή αποφάσεων σε πρώτο και τελευταίο βαθμό) τακτικού διοικητικού δικαστηρίου ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας ή κατά αποφάσεως τμήματος Ελεγκτικού Συνεδρίου, ενώπιον της ολομέλειας του ίδιου δικαστηρίου.

στ) αίτηση επαναλήψεως της διαδικασίας ύστερα από άρση εκ μέρους του Ανώτατου Ειδικού Δικαστηρίου της αμφισβητήσεως της συνταγματικότητας ή έννοιας διατάξεως τυπικού νόμου ή του χαρακτηρισμού κανόνα του διεθνούς δικαίου ως «γενικώς παραδεδεγμένου». Η αίτηση επαναλήψεως ασκείται ενώπιον του δικαστηρίου που εξέδωσε την απόφαση.

Τα ένδικα μέσα οδηγούν στον ουσιαστικό ή απλώς νομικό έλεγχο της προσβαλλόμενης αποφάσεως ή και στη επανεξέταση της επίδικης διαφοράς. Για τους λόγους αυτούς πρέπει να διακρίνεται από τα ένδικα μέσα η αίτηση διορθώσεως και ερμηνείας αποφάσεως, που υποβάλλεται ενώπιον του δικαστηρίου που εξέδωσε την απόφαση.⁷⁴

⁷⁴ Βλ. Π. Δαγτόγλου «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο» σελ. 318 επ.

6.2 Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ

Κατά την γενική δικονομική θεωρία τα ένδικα μέσα διακρίνονται σε τακτικά και έκτακτα, μεταβιβαστικά και μη μεταβιβαστικά, ανασταλτικά και μη ανασταλτικά.

α) Τακτικά ένδικα μέσα στο διοικητικό δικονομικό δίκαιο είναι εκείνα που επιτρέπονται καθ' όλων κατ' αρχήν των αποφάσεων των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, για οποιονδήποτε λόγο. Τέτοιο ένδικο μέσο είναι κυρίως η έφεση. Έκτακτα ένδικα μέσα είναι όλα τα μη τακτικά, που επιτρέπονται δηλαδή μόνο καθ' ορισμένων αποφάσεων ή και για ορισμένους μόνο λόγους. Τα μέσα αυτά είναι η αναθεώρηση, η ανακοπή ερημοδικίας, η τριτανακοπή, η αναίρεση και η αίτηση επαναλήψεως της διαδικασίας.

β) Μεταβιβαστικά ένδικα μέσα είναι όσα μεταφέρουν την ουσιαστική εκδίκαση της υποθέσεως σε ανώτερο δικαστήριο, τέτοιο ένδικο μέσο είναι μόνο η έφεση. Μη μεταβιβαστικά είναι όλα τα ένδικα μέσα, συμπεριλαμβανομένης της αναιρέσεως, αφού το αναιρετικό δικαστήριο (Συμβούλιο της Επικρατείας , Ελεγκτικό Συνέδριο) δεν εισέρχεται στο πραγματικό μέρος, αλλά εξετάζει μόνο την νομική ορθότητα της αποφάσεως και, σε περίπτωση αναιρέσεως, αναπέμπει την υπόθεση, κατά κανόνα, στο δικαστήριο που εξέδωσε την αναιρεθείσα απόφαση. Μόνο αν η υπόθεση δεν χρειάζεται πια διευκρίνιση «κατά το πραγματικό μέρος», το αναιρετικό δικαστήριο αποφασίζει και περαιτέρω επ' αυτής».

γ) Ανασταλτικά ένδικα μέσα είναι εκείνα, των οποίων τόσο η διαδρομή της προθεσμίας ασκήσεως όσο και η ίδια η άσκηση αναστέλλουν αυτομάτως την εκτέλεση της προσβαλλόμενης αποφάσεως. Τέτοια ένδικα μέσα κατά δικαστικών αποφάσεων υπάρχουν στο διοικητικό δίκαιο, όπως η αναίρεση που ασκεί το δημόσιο. Κατά τα

λοιπά, η έφεση, καθώς και η ανακοπή ερημοδικίας, που στο αστικό δικονομικό δίκαιο έχουν κατά κανόνα ανασταλτικό αποτέλεσμα, είναι, μαζί με την αναθεώρηση, την τριτανακοπή και την αναίρεση, μη ανασταλτικά ένδικα μέσα.⁷⁵

⁷⁵ Βλ. Π.Δαγτόγλου «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο» σελ 319

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΗΑΣΚΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΔΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

7.1 Η ΑΝΑΚΟΠΗ

Με το ένδικο αυτό μέσο, παρέχεται στο διάδικο που στερήθηκε της δυνατότητας να ακουσθεί στη δίκη, να παραστεί ενώπιον του ίδιου δικαστηρίου, στο οποίο «εχώρησε η πλημμελής συζήτηση της υποθέσεως, για να υπερασπίσει τις απόψεις του».⁷⁶

Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 162 σε ανακοπή υπόκεινται *οι οριστικές αποφάσεις των διοικητικών πρωτοδικείων καθώς και οι οριστικές αποφάσεις που εκδίδονται ύστερα από έφεση, εάν κάποιος από τους διαδίκους δεν παραστάθηκε στη συζήτηση είτε γιατί δεν κλητεύθηκε καθόλου είτε γιατί δεν κλήθηκε σύμφωνα με το νόμο ή εκπρόθεσμα. Ο διάδικος που κλητεύθηκε αλλά δεν παρέστη υπαιτίως ή για κάποιο άλλο λόγο δεν έχει δικαίωμα ανακοπής. Επίσης ο παρεμβαίνων δεν έχει δικαίωμα ανακοπής έχει όμως το δικαίωμα να συμμετέχει στην δίκη της ανακοπής.*⁷⁷

Συνεπώς για το παραδεκτό της ανακοπής απαιτείται η ύπαρξη *οριστικής απόφασης* που έχει εκδοθεί σε πρώτο ή δεύτερο βαθμό. Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι είναι επιτρεπτή η ανακοπή όχι μόνο κατά αποφάσεων πρωτοδικείων και αποφάσεων που εκδίδονται μετά από έφεση, αλλά και αποφάσεων διοικητικού εφετείου, που εκδίδονται επί εφέσεως αλλά σε πρώτο και τελευταίο βαθμό, όπως η απόφαση του διοικητικού εφετείου που εκδίδεται επί αυτοτελούς αιτήσεως του οικονομικού εφόρου περί επιβολής των κυρώσεων του άρθρου 42 του ν. 820/78, που υποβάλλεται απευθείας στο διοικητικό εφετείο. Με άλλες του αποφάσεις το ίδιο το δικαστήριο έκρινε ότι δικαίωμα ανακοπής έχει ο μη παραστάς διάδικος, όχι μόνο εάν η μη παράσταση του οφείλεται σε παντελή έλλειψη κλήτευσης ή σε μη

⁷⁶ Βλ. Ν. Χατζητζανής «Ερμηνεία Κ.Φ.Δ.», σελ. 592 επ.- Α. Κρέτσης «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο»,σελ 585 – Π. Δερτιλή, σελ 187

⁷⁷ Βλ. Α. Τσούτσου «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο»,σελ 196

προσήκουσα ή μη εμπρόθεσμη κλήτευση του, αλλά και όταν δεν είχε παραστεί λόγω ανωτέρας βίας, ενόψει του ότι «οι γενικές αρχές του δικαίου περί ανωτέρας βίας είναι εφαρμοστέες, χωρίς να απαιτείται ειδική κάθε φορά νομοθετική πρόβλεψη». Φυσικά είναι δυνατό να αποδεικνύεται η ανώτερη βία και με εξέταση μαρτύρων . Τέλος, κατά τη νομολογία, δικαιούται να ασκήσει ανακοπή διάδικος που δεν κλητεύθηκε ή δεν κλητεύθηκε νομίμως ο οποίος παρά ταύτα παρέστη με δικηγόρο στη δίκη εάν δεν υποβληθούν τα σχετικά νομιμοποιητικά έγγραφα, καθόσον σε μια τέτοια περίπτωση θεωρείται ότι δεν παραστάθηκε (δικονομικώς απών). Θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο ν. 2479/97 προβλέπει την δυνατότητα άσκησης ανακοπής και σε περίπτωση που από λόγους ανώτερης βίας εμποδίστηκε η νομιμοποίηση του πληρεξουσίου.

Η προθεσμία προς άσκηση της ανακοπής είναι δεκαπενθήμερος και αρχίζει από την επίδοση της απόφασης.

Το δικόγραφο της ανακοπής πρέπει να αναφέρει τους λόγους της ανακοπής, αντίγραφό του δε επιδίδεται, επιμελεία του δικαστηρίου, στον άλλο διάδικο δεκαπέντε πλήρεις ήμερες πριν τη συζήτηση.

Όπως μάλιστα έχει κριθεί οι σχετικοί λόγοι που προβλέπονται στο άρθρο 162 ΚΦΔ μόνο με το ένδικο αυτό μέσο και όχι με έφεση δύνανται να προβληθούν και μάλιστα μόνο ενώπιον του δικαστηρίου στο οποίο έγινε η πλημμελής λόγω μη παραστάσεως του ενδιαφερομένου συζήτηση της υποθέσεως.

Η δικάσιμος για την εκδίκαση της ανακοπής δεν πρέπει να απέχει περισσότερο από τρεις μήνες από την άσκησή της. Εάν αποδειχθεί βάσιμος ο λόγος της ανακοπής, η απόφαση ακυρώνεται και το δικαστήριο προβαίνει σε νέα εξέταση της διαφοράς (άρθρο 164 ΚΦΔ).

Σύμφωνα με ρητή διάταξη δεν επιτρέπεται άλλη ανακοπή κατά της ίδιας απόφασης ή κατά της απόφασης που απορρίπτει προηγούμενη ανακοπή, είναι όμως επιτρεπτή η άσκηση έφεσης.⁷⁸

7.2 ΤΡΙΤΑΝΑΚΟΠΗ

7.2.1 Ορισμός

Τριτανακοπή είναι το ένδικο μέσο (υπό την ευρεία έννοια του όρου), με το οποίο τρίτος (δηλαδή μη διάδικος) ζητεί την εξαφάνιση της βλαπτικής γι' αυτόν ακυρωτικής αποφάσεως και την νέα εκδίκαση της υποθέσεως.

Σκοπός της τριτανακοπής είναι να δώσει στον αναιτίως μη συμμετάσχοντα στην δίκη τρίτο, που βλάπτεται από την απόφαση, ευκαιρία να προασπίσει τα δικαιώματα και συμφέροντά του σε μία νέα συζήτηση.

Το ακυρωτικό αποτέλεσμα μιας αποφάσεως ισχύει, έναντι πάντων, επομένως και τρίτων, προσώπων δηλαδή που δεν συμμετείχαν στην δίκη. Για την υπεράσπιση των συμφερόντων τους ο νόμος προβλέπει το ένδικο μέσο της τριτανακοπής κατά ακυρωτικής (όχι απορριπτικής) αποφάσεως.

Η τριτανακοπή του διοικητικού δικονομικού δικαίου αφορά πάντοτε ακυρωτικές αποφάσεις ισχύουσες έναντι πάντων, αποτελεί την μόνη δικαστική προστασία του τρίτου και αποσκοπεί τελικώς την αντικατάσταση της τριτανακοπτόμενης αποφάσεως με άλλη ισχύουσα επίσης έναντι πάντων, γι' αυτό και μπορεί να ασκηθεί μόνο εντός ορισμένης προθεσμίας.

⁷⁸ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτης «Φορολογικό Δίκαιο», σελ 330 επ.

Η τριτανακοπή διαφέρει από την ανακοπή ερημοδικίας κατά το ότι καθιστά τον τριτανακόπτοντα για πρώτη φορά διάδικο στην δίκη και του παρέχει την ευκαιρία να αναπτύξει για πρώτη φορά τις απόψεις του, ασκώντας κατ' ουσία μια «παρέμβαση εκ των υστέρων». Μετά την διεξαγωγή της «κατά τριτανακοπή δίκης» εκδίδεται η «κατά τριτανακοπή απόφαση».

Η νομοθετική ρύθμιση της τριτανακοπής περιέχεται κυρίως α) στο νομοθετικό διάταγμα 170/1973 περί του Συμβουλίου της Επικρατείας στην ρύθμιση αυτή παραπέμπουν μεταγενέστερα νομοθετήματα β) στο προεδρικό διάταγμα 341/1978, στο οποίο επίσης παραπέμπουν μεταγενέστερα νομοθετήματα.

Τέλος θα πρέπει να σημειώσουμε ότι τριτανακοπή δεν προβλέπεται στον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας και επομένως ούτε στους νόμους που παραπέμπουν σ' αυτό. Δεν προβλέπεται επίσης ούτε στην νομοθεσία του Ελεγκτικού Συνεδρίου, ενώ ο νόμος για το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο την αποκλείει ρητώς.⁷⁹

7.3 ΕΦΕΣΗ

7.3.1 Γενικά

Έφεση είναι το τακτικό ένδικο μέσο με το οποίο ο ηττηθείς εν όλω ή εν μέρει διάδικος προσβάλλει την πρωτόδικη απόφαση ζητώντας την επανεξέταση της υπόθεσης από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο με σκοπό την εξαφάνιση της ή την μεταρρύθμισή της.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τη νομολογία, δεν μπορεί να συναχθεί από το άρθρο 20 παρ. 1 Συντ. υποχρέωση του νομοθέτη για

⁷⁹ Βλ. Π. Δαγτόγλου «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο» σελ. 649 επ.

θέσπιση δύο βαθμών δικαιοδοσίας και ενδίκου μέσου εφέσεως κατά όλων των αποφάσεων των πρωτοβάθμιων δικαστηρίων, με συνέπεια ο νομοθέτης να έχει την εξουσία περιορισμού ή και κατάργησης.

7.3.2 Δικαίωμα έφεσης

Σύμφωνα με το άρθρο 166 ΚΦΔ δικαίωμα έφεσης έχει ο ηττηθείς εν όλω ή εν μέρει διάδικος της πρωτοβάθμιας δίκης.. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι δικαίωμα έφεσης έχει ο πρωτόδικος ηττηθείς διάδικος όχι μόνο στην περίπτωση που βλάπτεται από το διατακτικό της πρωτόδικης απόφασης, αλλά και όταν η απόφαση αυτή περιέχει κρίσεις, οι οποίες μετά την τελεσιδικία της εξοπλίζεται με δύναμη δεδικασμένου βλαπτικού για τα έννομα συμφέροντά του.

Εννοείται επίσης, ότι σε περίπτωση αλλαγής του προσώπου του αρχικού διαδίκου, η οποία συνέβη μετά την λήξη της συζήτησης, δικαίωμα άσκησης της έφεσης έχει ο καθολικός διάδικος του αρχικού διαδίκου και όχι ο παρεμβαίνων στη δίκη, στον οποίο κοινοποιείται μόνο το δικόγραφο της εφέσεως.

Ρητά τέλος απαγορεύεται η άσκηση δεύτερης έφεσης από τον ίδιο διάδικο κατά της αυτής απόφασης.⁸⁰

7.3.3 Υποκείμενες σε έφεση αποφάσεις

Σύμφωνα με το άρθρο 165 Κ.Φ.Δ σε έφεση υπόκεινται μόνο οι οριστικές αποφάσεις. Οριστικές είναι οι αποφάσεις με τις οποίες τερματίζεται η δίκη και παύει κάθε περαιτέρω εξουσία του εκδόντος την απόφαση δικαστηρίου επί της διαφοράς. Κατά τη νομολογία είναι μη οριστικές οι αποφάσεις με τις οποίες το πρωτοβάθμιο δικαστήριο,

⁸⁰ Βλ. Π. Δερτιλής «Γενικαί Αρχαί Δημοσιονομικού Δικαίου»,σελ 188

εκδικάζοντας προσφυγή που στρέφεται κατά συναφών πράξεων, αποφαίνεται οριστικά ως προς την μία και διατάζει τη συμπλήρωση των αποδείξεων ως προς τις άλλες.

Όπως είναι προφανές δεν είναι επιτρεπτή η έφεση κατά *μη οριστικών αποφάσεων* (αποφάσεων που διατάζουν αποδείξεις κλπ.).

Εξάλλου ο νομοθέτης έχει δυνατότητα περιορισμού του ενδίκου αυτού μέσου. Έτσι η δυνατότητα άσκησης έφεσης κατά οριστικών αποφάσεων εξαρτάται από την διαφορά που προκύπτει μεταξύ του ποσού που ορίστηκε στη πράξη και του ποσού που προκύπτει από την απόφαση του δικαστηρίου (για την φορολογούσα αρχή) και μεταξύ του ποσού που αντιστοιχεί στη δήλωσή του και αυτού που όρισε η απόφαση για το φορολογούμενο. Για το εκκλητό της απόφασης δεν συνυπολογίζονται οι πρόσθετοι φόροι και οι προσαυξήσεις.

Ανεξαρτήτως ποσού έφεση είναι δυνατό να ασκηθεί για υπέρβαση καθυκόντων, ή αναρμοδιότητα δικαστηρίου, κακή σύνθεση του δικαστηρίου κλπ.⁸¹

7.3.4 Λόγοι έφεσης

Στο δικόγραφο της έφεσης και εκείνο των πρόσθετων λόγων πρέπει να αναφέρονται κατά τρόπο σαφή οι λόγοι της έφεσης οι οποίοι μπορούν να αφορούν όλα ή ορισμένα μόνο κεφάλαια της πρωτόδικης απόφασης.

Με τους λόγους της έφεσης μπορεί να αποδίδονται είτε παράβαση δικονομικών ρυθμίσεων είτε παράβαση των εφαρμοστέων ρυθμίσεων του φορολογικού νόμου καθώς και στην παράλειψη κρίσεως αιτιάσεων που είχαν προβληθεί με την προσφυγή. Οι λόγοι εφέσεως πρέπει να είναι σαφείς και συγκεκριμένοι, θα πρέπει δε να προσάπτεται με αυτούς συγκεκρι-

⁸¹ Βλ. Κ.Φινοκαλιώτης «Φορολογικό Δίκαιο», σελ 333 επ.

κριμένη πλημμέλεια της εκκαλούμενης απόφασης. Άλλως το δικόγραφο της εφέσεως θα πρέπει να απορριφθεί ως αόριστο και ανεπίδεκτο δικαστικής εκτιμήσεως. Η αοριστία της έφεσης δεν είναι δυνατό να συμπληρωθεί με το υπόμνημα, ούτε αίρεται με τη συμπληρωματική παραπομπή στην έκθεση ελέγχου, καθόσον αυτό δεν αποτελεί συγκεκριμένο παράπονο κατά των αιτιολογιών της πρωτόδικης απόφασης⁸²(4. Βλέπε στο παράρτημα υπόδειγμα έφεσης κατά της πρωτόδικης αποφάσεως).

7.3.5 Προβολή νέων ισχυρισμών και αποδεικτικών μέσων στην κατ' έφεση δίκη

Σύμφωνα με το άρθρο 172 Κ.Φ.Δ είναι επιτρεπτή η υποβολή νέων πραγματικών ισχυρισμών υπό τον όρο ότι αναφέρονται σε κεφάλαια που έχουν αμφισβητηθεί με την προσφυγή και εφόσον η μη υποβολή τους κατά την πρωτόδικη δίκη κρίνεται επαρκώς αιτιολογημένη. Για να είναι δυνατός ο έλεγχος της τελευταίας αυτής προϋπόθεσης θα πρέπει να παρατίθενται τα πραγματικά περιστατικά με τα οποία θεμελιώνεται το δεδικαιοποιημένο της μη προβολής των ισχυρισμών αυτών πρωτοδίκως. Όπως γίνεται προφανές από τη διάταξη του άρθρου 172 Κ.Φ.Δ οι νέοι πραγματικοί ισχυρισμοί θα πρέπει να προβληθούν με το δικόγραφο της έφεσης ή των πρόσθετων λόγων και όχι με το υπόμνημα. Το δικόγραφο αυτό κατατίθεται στη Γραμματεία του δικαστηρίου, προς το οποίο απευθύνεται η έφεση, με την σύνταξη πράξεως καταθέσεως. Η κατάθεση του δικογράφου μπορεί να γίνει μέχρι και την 15^η ημέρα από την κατάθεση της εφέσεως. Συνεπώς ο εφεσίβλητος, δεν μπορεί να προβάλλει νέους ισχυρισμούς, εάν δεν έχει ασκήσει και ο ίδιος έφεση.

⁸² Βλ. Α. Τσούτσου «Δικονομικό Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 203 επ. – Π. Δερτιλή «Γενικά Αρχαί Δημοσιονομικού Δικαίου», σελ. 191.

Όπως προαναφέρθηκε, προϋπόθεση του παραδεκτού των νέων ισχυρισμών είναι το δικαιολογημένο της μη προβολής αυτών στην πρωτόδικη δίκη. Η κρίση του δικαστηρίου κατά πόσο ήταν δικαιολογημένη η μη προβολή συγκεκριμένων ισχυρισμών πρωτοδίκως, υπόκειται στον ανααιρετικό έλεγχο του Συμβουλίου της Επικρατείας .

Προς τη δυνατότητα προβολής νέων ισχυρισμών συνδέεται η δυνατότητα υποβολής νέων αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 172 Κ.Φ.Δ επιτρέπεται στην κατ' έφεση δίκη η επίκληση και προσαγωγή νέων αποδεικτικών μέσων, μόνο για πραγματικούς ισχυρισμούς που προβάλλονται για πρώτη φορά. Συνεπώς στην κατ' έφεση δίκη κατ' αρχή ισχύει ο κανόνας του μη επιτρεπτού της προσαγωγής νέων αποδεικτικών μέσων, και μόνο κατ' εξαίρεση είναι δυνατή η επίκληση τους στα πλαίσια του άρθρου 172 παρ. 2 Κ.Φ.Δ. Για να είναι παραδεκτή η προσκόμιση νέων αποδεικτικών στοιχείων, θα πρέπει να ελεγχθεί από το αρμόδιο δευτεροβάθμιο δικαστήριο το κατά πόσο συνδέονται με ισχυρισμούς που είναι νέοι, εφόσον η προβολή τους είναι δικαιολογημένη. Συνεπώς δεν επιτρέπεται η προσκόμιση στο εφετείο για πρώτη φορά αποδεικτικών μέσων προς απόδειξη προγενέστερων ισχυρισμών.

Θα πρέπει τέλος να σημειωθεί ότι το Δικαστήριο έχει το δικαίωμα, όχι όμως και την υποχρέωση, να διατάξει αυτεπάγγελτα συμπλήρωση των αποδείξεων (άρθρο 172 παρ. 2,β), εκδίδοντας σχετική προδικαστική απόφαση.⁸³

7.3.6 Η άσκηση της έφεσης

Το δικόγραφο της έφεσης που πρέπει να υπογράφεται από πληρεξούσιο δικηγόρο κατατίθεται στη γραμματεία του δικαστηρίου που

⁸³ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 334 επ.

εξέδωσε την εκκαλούμενη απόφαση, άλλως απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

Η έφεση ασκείται σύμφωνα με το άρθρο 167 Κ.Φ.Δ εντός μηνός από της επομένης της επιδόσεως της προσβαλλόμενης απόφασης και λήγει με την πάροδο της κατ' αριθμό αντίστοιχης ημέρας του επόμενου μήνα. Σε κάθε περίπτωση η έφεση δεν μπορεί να ασκηθεί, όταν παρέλθει διετία από τη δημοσίευσης της απόφασης. Η προθεσμία για την άσκηση έφεσης από το Δημόσιο είναι δύο μηνών.

Σύμφωνα με το άρθρο 171 Κ.Φ.Δ για να είναι παραδεκτή η έφεση από εκείνο κατά του οποίου έχει εκδοθεί η πράξη πρέπει να καταβληθεί στο δημόσιο ταμείο παράβολο ίσο με 2% του αμφισβητούμενου φόρου ή 5% του ποσού του προστίμου. Το παράβολο πρέπει να κατατεθεί το βραδύτερο μέχρι την πρώτη επ' ακροατηρίου συζήτηση, εκτός εάν - ύστερα από αίτηση - χορηγηθεί προθεσμία 5 ημερών προς το σκοπό αυτό, διαφορετικά η έφεση απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

Η έφεση και ο φάκελος που έχει σχηματισθεί αποστέλλεται στο αρμόδιο δευτεροβάθμιο φορολογικό δικαστήριο, η γραμματεία του οποίου οφείλει να επιδώσει αντίγραφο στον εφεσίβλητο, μαζί με την κλήση προς συζήτηση.

Το δευτεροβάθμιο φορολογικό δικαστήριο δεν επεκτείνεται σε όλη τη διαφορά, για να την κρίνει εξ' ολοκλήρου, όπως έκρινε το πρωτοβάθμιο φορολογικό δικαστήριο, αλλά μόνο στο μέρος που μεταβιβάσθηκε σε αυτό, μέσω της εφέσεως.⁸⁴

⁸⁴ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 336 – Π. Δερτιλή «Γενικά Αρχαία Δημοσιονομικού Δικαίου» σελ. 189 επ.

7.3.7 Τα αποτελέσματα άσκησης της έφεσης

Η προθεσμία άσκησης όπως και η άσκηση της έφεσης *δεν έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα*, όπως ρητά ορίζεται στο άρθρο 159 Κ.Φ.Δ.

Συγχρόνως όμως προβλέπεται η δυνατότητα του εκκαλούντα να υποβάλλει αίτημα για ολική ή μερική αναστολή εκτέλεσης της αποφάσεως. Επί της σχετικής αίτησης αναστολής αποφαινεται ο Πρόεδρος του αρμόδιου Δικαστηρίου με αιτιολογημένη απόφαση, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 2 του Ν. 820/78.

Ο Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας δεν προβλέπει την δυνατότητα άσκησης *αντέφεσης* (επικοινωνιακό αποτέλεσμα). Φυσικά στο μέτρο που έχει έννομο συμφέρον έφεση μπορεί να ασκήσει και ο άλλος διάδικος.

Σε αντίθεση προς το ανασταλτικό και το επικοινωνιακό *το μεταβιβαστικό αποτέλεσμα* ισχύει στη φορολογική δίκη. Ειδικότερα σύμφωνα με το άρθρο 169 ΚΦΔ με την έφεση η υπόθεση μεταβιβάζεται στο δευτεροβάθμιο δικαστήριο κατά το μέρος που αφορά τις αιτιάσεις κατά της πρωτόδικης απόφασης που προβάλλονται με το δικόγραφο της έφεσης (μεταβιβαστικό αποτέλεσμα).⁸⁵

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι «αιτιάσεις» αυτές είναι δυνατό να περιληφθούν είτε στο δικόγραφο της έφεσης (άρθρο 168 Κ.Φ.Δ) είτε σε δικόγραφο πρόσθετων λόγων (άρθρο 170 Κ.Φ.Δ), το οποίο πρέπει να κατατίθεται τουλάχιστον δεκαπέντε πλήρεις ημέρες πριν από την πρώτη δικάσιμο, αντίγραφο του δε πρέπει να επιδοθεί στον άλλο διάδικο, μέσα σε τρεις μέρες από την κατάθεσή του.

Με το δικόγραφο της έφεσης και των προσθέτων λόγων είναι δυνατό να προσβληθούν είτε όλα τα κεφάλαια της πρωτόδικης απόφασης είτε ορισμένα μόνο από αυτά.

⁸⁵ Βλ. Α. Θεοχαρόπουλου «Φορολογικό Δίκαιο, Γενικό», σελ. 364 – Ι. Αναστασόπουλου «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 259.

Όσον αφορά το μεταβιβαστικό αποτέλεσμα θα πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ του «νόμω βάσιμου» και του «ουσία βάσιμου». Ειδικότερα σε σχέση με το νόμω βάσιμο το δευτεροβάθμιο δικαστήριο, οφείλει να εξετάσει και αυτεπάγγελτα, όσα έπρεπε να κριθούν, σύμφωνα με το άρθρο 75 Κ.Φ.Δ. Με βάση τη διατύπωση της διάταξης του άρθρου 169 Κ.Φ.Δ, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο θα έπρεπε να εξετάσει, ανεξάρτητα από τις αιτιάσεις της έφεσης, και τις νομικές πλημμέλειες (κατ' άρθρο 75 Κ.Φ.Δ) της προσβαλλόμενης πράξης. Είναι προφανές ότι το μεταβιβαστικό αποτέλεσμα είχε ευρύτερη έννοια από τη συνήθη.

Η νομολογία όμως επέφερε σοβαρό περιορισμό στον αυτεπάγγελτο έλεγχο του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου, δεχόμενη ότι η σχετική κρίση θα πρέπει να περιορισθεί μόνο στα κεφάλαια που έχουν προσβληθεί με το δικόγραφο της έφεσης και των προσθέτων λόγων. Συνεπώς ως προς το *νόμω βάσιμο της απόφασης*, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο οφείλει να εξετάσει όχι μόνο τις «αιτιάσεις» που περιλαμβάνονται στο δικόγραφο της έφεσης και των πρόσθετων λόγων, αλλά και (αυτεπάγγελτα) τις νομικές πλημμέλειες, που όφειλε κατ' άρθρο 75 Κ.Φ.Δ, να εξετάσει το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, μόνο όμως ως προς τα προσβληθέντα κεφάλαια.

Όσον αφορά το *ουσία βάσιμο*, μεταβιβάζονται στο δευτεροβάθμιο δικαστήριο, τα κεφάλαια της πρωτόδικης απόφασης που έχουν προσβληθεί με την έφεση.⁸⁶

7.3.8 Ο δικαστικός έλεγχος και η απόφαση στην κατ' έφεση δίκη

Το δευτεροβάθμιο δικαστήριο καταρχάς εξετάζει αυτεπάγγελτα το παραδεκτό της έφεσης και των πρόσθετων λόγων (άρθρο 173 παρ. 2 Κ.Φ.Δ). Ερευνά δηλαδή κατά πόσο η έφεση ασκήθηκε εμπρόθεσμα και

⁸⁶ Βλ. Τσούτσου «Δικονομικόν Φορολογικόν Δίκαιον», σελ. 205 επ.

νομότυπα. Ειδικότερα το δικαστήριο οφείλει να εξετάσει το εκκλητό της πρωτοβάθμιας απόφασης, το εμπρόθεσμο της άσκησης, την άσκηση της κατά νόμο (κατάθεση στη Γραμματεία του εκδόντος την απόφαση δικαστηρίου, η υπογραφή του δικογράφου από δικηγόρο, η κατά νόμο χαρτοσήμανση, η κατάθεση του παραβόλου κλπ.) αλλά και εάν συντρέχουν άλλοι λόγοι απαραδέκτου (παραίτηση από το δικαίωμα άσκησης έφεσης, η ύπαρξη άλλης (πρώτης) έφεσης, εάν ως ηττηθείς διάδικος ή καθολικός διάδοχος είχε δικαίωμα άσκησης έφεσης κλπ).

Εάν το δικαστήριο κρίνει ότι η έφεση ασκήθηκε εκπρόθεσμα ή χωρίς τις νόμιμες προϋποθέσεις την απορρίπτει ως απαράδεκτη. Εάν αντίθετα κρίνει ότι η έφεση ασκήθηκε παραδεκτά, προχωρεί στην εξέταση των λόγων της.

Η κρίση για την ορθότητα της πρωτόδικης απόφασης γίνεται με βάση τους νόμους που ίσχυαν κατά την έκδοση της, χωρίς να μπορεί να λάβει υπόψη μεταγενέστερη νομοθετική ρύθμιση, εκτός εάν ο νομοθέτης της προσδώσει αναδρομική δύναμη με την πρόβλεψη ότι ισχύει και σε εκκρεμύσες στα δικαστήρια δίκες. Φυσικά το δευτεροβάθμιο δικαστήριο εφαρμόζει τις ρυθμίσεις με τις οποίες γίνεται αυθεντική ερμηνεία εφαρμοστέας διάταξης, εκτός εάν η νέα διάταξη κριθεί «ψευδοερμηνευτική».

Εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι το πρωτοδίκως επιληφθέν δικαστήριο ήταν αναρμόδιο, εξαφανίζει την εκκαλούμενη απόφαση και εάν μεν το αρμόδιο πρωτοβάθμιο δικαστήριο υπάγεται στην περιφέρεια του, κρατά το ίδιο την υπόθεση και την εκδικάζει, ενώ εάν το αρμόδιο δικαστήριο υπάγεται στην περιφέρεια άλλου εφετείου, παραπέμπει την υπόθεση στο αρμόδιο πρωτοβάθμιο δικαστήριο (άρθρο 174 παρ. 2 Κ.Φ.Δ).

Εφόσον το Δικαστήριο κρίνει ότι κάποιος από τους λόγους της έφεσης είναι βάσιμος, εξαφανίζει ή μεταρρυθμίζει - ανάλογα - την εκκαλούμενη απόφαση, και αφού κρίνει περαιτέρω την υπόθεση

ακυρώνει ή τροποποιεί τη διοικητική πράξη ή απορρίπτει την προσφυγή.⁸⁷

7.3.9 Η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του εκκαλούντα στην κατ' έφεση δίκη

Σύμφωνα με το άρθρο 175 ΚΦΔ «με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 76, το δικαστήριο που δικάζει την έφεση δεν μπορεί να καταστήσει χειρότερη τη θέση του εκκαλούντος, εκτός αν έχει ασκηθεί έφεση και από τον άλλο διάδικο». Με τη διάταξη αυτή καθιερώνεται και στην κατ' έφεση δίκη, κατ' αρχή, η γενική δικονομική αρχή σύμφωνα με την οποία η άσκηση ενδίκου μέσου δεν πρέπει να αποβεί σε βάρος του προσώπου που έκανε χρήση της δυνατότητας αυτής.

Η ρύθμιση αυτή συνδέεται με εκείνη του άρθρου 169 Κ.Φ.Δ που οριοθετεί την εξουσία του δικαστηρίου που επιλαμβάνεται σε δεύτερο βαθμό της φορολογικής διαφοράς. Ειδικότερα το δευτεροβάθμιο δικαστήριο, εξετάζοντας τη βασιμότητα των προσβληθέντων λόγων στα όρια του άρθρου 169 Κ.Φ.Δ, δεν επιτρέπεται να καταστήσει χειρότερη τη θέση του εκκαλούντος σε ζητήματα που αφορούν τις πραγματικές ή ουσιαστικές αιτιάσεις.

Όπως ήδη αναφέρθηκε σε σχέση με τη διάταξη του άρθρου 76 παρ. 2 Κ.Φ.Δ, η διάγνωση της χειροτέρευσης ή μη του εκκαλούντος κρίνεται με βάση το ύψος του φόρου ή του προστίμου που είχε επιβληθεί πρωτόδικα. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη νομολογία, η χειροτέρευση της θέσης του εκκαλούντος προκύπτει από το φόρο ή άλλη υποχρέωση που επιβάλλεται με το διατακτικό της απόφασης και όχι από τις αυξομειώσεις κάθε στοιχείου της υπόθεσης:

⁸⁷ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 338 επ. – Α. Τσούτσου «Δικονομικόν Φορολογικόν Δίκαιον», σελ. 207

Φυσικά διαφορετικά εμφανίζεται η απαγόρευση της μη χειροτέρευσης της θέσης του εκκαλούντος, όταν αυτός είναι ο φορολογούμενος και διαφορετικά όταν εκκαλών είναι το δημόσιο. Στην πρώτη περίπτωση απαγορεύεται η αύξηση του οφειλόμενου φόρου ή προστίμου πέραν του επιβληθέντος με την πρωτόδικη απόφαση. Συνεπώς το δευτεροβάθμιο δικαστήριο είτε θα μειώσει τον οφειλόμενο φόρο ή το πρόστιμο, είτε θα απορρίψει την έφεση εάν κρίνει ότι η φορολογητέα ύλη και συνεπώς και ο οφειλόμενος φόρος έπρεπε να προσδιορισθεί σε ύψος μεγαλύτερο εκείνου που προσδιορίστηκε πρωτόδικα, έτσι ώστε να μην χειροτερεύσει τη θέση του εκκαλούντα.

Αντίθετα, εάν η έφεση ασκηθεί από το δημόσιο, δεν είναι επιτρεπτή η μείωση του φόρου ή του προστίμου που είχε επιβληθεί πρωτόδικα, καθόσον αυτό θα αποτελούσε χειροτέρευση της θέσης του.

Όπως όμως ρητά προβλέπεται στο άρθρο 175, η αρχή της μη χειροτέρευσης δεν εφαρμόζεται εάν ασκήθηκε έφεση και από τον άλλο διάδικο.

Εξάλλου η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του εκκαλούντος κατ' άρθρο 175 Κ.Φ.Δ, ισχύει με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 76 παρ. 1. Συνεπώς το δικάζον την έφεση δικαστήριο μπορεί να καταστήσει χειρότερη τη θέση του εκκαλούντα, εάν συντρέχει περίπτωση νομικής πλημμέλειας της πράξεως. Ειδικότερα, όπως ήδη αναφέρθηκε, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο εξετάζει και αυτεπάγγελα τις νομικές πλημμέλειες, εφόσον όμως έχουν προσβληθεί τα σχετικά κεφάλαια. Στην περίπτωση αυτή το δικαστήριο μπορεί να καταστήσει χειρότερη τη θέση του εκκαλούντα.

Τέλος σε περίπτωση που το Εφετείο εξαφανίσει την πρωτόδικη απόφαση και κρίνει περαιτέρω επί της υπόθεσης, δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 175 Κ.Φ.Δ. Στην περίπτωση αυτή το δικαστήριο προβαίνει σε έλεγχο της πράξης ως πρωτοβάθμιο, φυσικά μέσα στα όρια που διαγράφει το άρθρο 169 Κ.Φ.Δ (μεταβιβαστικό αποτέλεσμα). Συνεπώς

εφαρμοστέα είναι η ρύθμιση του άρθρου 76 ΚΦΔ. Έτσι ισχύει η αρχή της μη χειροτέρευσης ως προς τα ουσιαστικά σφάλματα της προσβαλλόμενης πράξης, στα κεφάλαια που έχουν αμφισβητηθεί με την προσφυγή και στη συνέχεια με την έφεση, ενώ σε σχέση με τις νομικές πλημμέλειες της πράξης δεν τυγχάνει εφαρμογής η αρχή αυτή και συνεπώς είναι δυνατή η χειροτέρευση της θέσης του εκκαλούντα.⁸⁸

7.4 ΑΙΤΗΣΗ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗΣ

Η αίτηση αναθεώρησης είναι έκτακτο ένδικο μέσο το οποίο είναι δυνατό να ασκηθεί κατά οριστικών αποφάσεων των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων με το οποίο ζητείται η εξαφάνιση των αποφάσεων αυτών και η εκ νέου συζήτηση των υποθέσεων, εάν δεν μπορεί να ασκηθεί κατ' αυτών ανακοπή ή έφεση ή δεν υπόκεινται στα ένδικα αυτά μέσα είτε διότι παρήλθε η νόμιμη προθεσμία χωρίς να ασκηθούν αυτά είτε γιατί επήλθε η κατάργηση της ασκήσεως της ανακοπής και της εφέσεως.

Συνεπώς προϋπόθεση για την άσκηση αίτησης αναθεώρησης είναι α) η ύπαρξη οριστικής απόφασης είτε αυτή έχει εκδοθεί από πρωτοβάθμιο ή δευτεροβάθμιο δικαστήριο και β) η αδυναμία άσκησης ανακοπής ή έφεσης (λόγω π.χ. παρόδου της σχετικής προθεσμίας, ή εάν η απόφαση δεν υπόκειται στα ένδικα αυτά μέσα).

Δικαίωμα να ασκήσει αίτηση αναθεώρησης έχει ο διάδικος που ηττήθηκε εν όλω ή εν μέρει στη δίκη στην οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση. Δεύτερη αναθεώρηση του ίδιου διάδικου κατά της ίδιας

⁸⁸ Βλ. Α. Θεοχαρόπουλου «Φορολογικό Δίκαιο, Γενικό» σελ. 372 επ. – Α. Τσούτσου «Δικονομικόν Φορολογικόν Δίκαιον» 1965, σελ.140.

αποφάσεως έστω και αν στρέφεται σε άλλο κεφάλαιο αυτής είναι απαράδεκτη.

Η άσκηση αίτησης αναθεώρησης είναι επιτρεπτή μόνο για ορισμένους λόγους που προβλέπονται στο άρθρο 178. Ειδικότερα, η αίτηση αναθεώρησης είναι επιτρεπτή μόνο εάν α) η προσβαλλόμενη απόφαση στηρίζεται σε ψευδή κατάθεση μάρτυρα, σε ψευδή έκθεση ή κατάθεση πραγματογνώμονα ή σε πλαστά ή νοθευμένα έγγραφα, εάν τα περιστατικά αυτά προκύπτουν από αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου, πρόκειται συνεπώς για περίπτωση ψευδορκίας του μάρτυρα ή πλαστογραφήσεως εγγράφου, β) μετά την έκδοση της απόφασης ο ηττηθείς διάδικος άνευρε ή έλαβε στην κατοχή του, προϋπάρχοντα της δίκης κρίσιμα έγγραφα, (ιδιωτικά ή δημόσια), των οποίων δεν γνώριζε την ύπαρξη και γ) εάν η προσβαλλόμενη απόφαση στηρίχθηκε σε απόφαση άλλου δικαστηρίου (πολιτικού, ποινικού ή διοικητικού), η οποία έχει ανατραπεί αμετάκλητα μετά την τελευταία συζήτηση. Όπως γίνεται προφανές, το ένδικο αυτό μέσο μοιάζει με την αναψηλάφηση και την επανάληψη της δίκης.

Σε σχέση με τους λόγους αυτούς που προβλέπονται περιοριστικώς, και ειδικότερα σε σχέση με την ανεύρεση κρίσιμων εγγράφων, η νομολογία έκρινε ότι προς την άγνοια της ύπαρξης του εγγράφου δεν εξομοιώνεται η περίπτωση κατά την οποία ο αιτούμενος κατείχε μεν το κρίσιμο έγγραφο και γνώριζε την ύπαρξη του, δεν γνώριζε όμως τη σημασία του εγγράφου, έστω και αν αυτό οφείλεται στο ότι δεν γνώριζε την γλώσσα στην οποία ήταν συντεταγμένο. Εξάλλου κρίθηκε ότι εάν ο ηττηθείς διάδικος γνώριζε την ύπαρξη κρίσιμων εγγράφων, αγνοούσε όμως που βρισκόταν αυτά, με συνέπεια να μην το υποβάλλει στο εκδόν την προσβαλλόμενη απόφαση δικαστήριο, δεν ήταν επιτρεπτή η άσκηση αιτήσεως αναθεώρησης. Τέλος έγινε δεκτό ότι η εγκύκλιος που αποδίδει

απλώς την έννοια του νόμου, χωρίς να προσθέτει τίποτα, δεν αποτελεί κρίσιμο έγγραφο, που να δικαιολογεί την αναθεώρηση.

Η αίτηση αναθεώρησης πρέπει να ασκηθεί εντός τριμήνου α) από τότε που εκδόθηκε η αμετάκλητη απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, β) από τότε που ο ηττηθείς διάδικος έλαβε γνώση των κρισίμων εγγράφων ή γ) από τότε που έλαβε γνώση της αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, που θεμελιώνει την αίτηση του.

Εάν το δικαστήριο κρίνει βάσιμο κάποιον από τους λόγους που προβλήθηκαν με το δικόγραφο της αίτησης αναθεώρησης και το δικόγραφο των προσθέτων λόγων, εξαφανίζει την προσβαλλόμενη απόφαση και προβαίνει σε νέα εξέταση της υπόθεσης μέσα στα όρια του λόγου αναθεώρησης που έγινε δεκτός (άρθρο 182 Κ.Φ.Δ).⁸⁹

Η απόφαση αυτή υπόκειται στα ίδια μέσα στα οποία υπόκειται και η αναθεωρηθείσα (άρθρο 183 Κ.Φ.Δ). Συνεπώς εάν αναθεωρήθηκε πρωτόδικη απόφαση, η απόφαση επί της αιτήσεως αναθεωρήσεως υπόκειται σε ανακοπή και έφεση. Εάν με την αίτηση αναθεώρησης προσβάλλεται απόφαση που εκδόθηκε κατ' έφεση, η απόφαση επί της αιτήσεως αναθεωρήσεως υπόκειται σε ανακοπή και αναίρεση.

7.5 ΑΙΤΗΣΗ ΑΝΑΙΡΕΣΗΣ

7.5.1 Προϋποθέσεις

Η αίτηση αναίρεσης είναι το έκτακτο ένδικο μέσο με το οποίο προσβάλλονται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας αποφάσεις των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, είτε αυτές εκδίδονται, λόγω ανεκκλήτου, σε πρώτο και τελευταίο βαθμό, είτε αυτές εκδίδονται κατ'

⁸⁹ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη «Φορολογικό Δίκαιο» σελ. 341 επ. – Α. Τσούτσου «Δ. Φ. Δ.», σελ. 208 επ.

έφεση ή αναθεώρηση. Αντίθετα δεν υπόκεινται σε αναίρεση αποφάσεις, που υπόκεινται σε έφεση, οι οποίες κατέστησαν τελεσίδικες λόγω πάροδο απράκτου της προθεσμίας προς έφεση, ή λόγω παραίτησης του δικαιούχου από το ένδικο αυτό μέσο. Όπως δε κρίθηκε, ο όρος της άσκησης έφεσης, δεν αντίκειται στο άρθρο 95 παρ. 1 β' του Συντ., καθόσον ο ενδιαφερόμενος είχε τη δυνατότητα ασκήσεως αναιρέσεως, εφόσον προηγουμένως είχε ασκήσει έφεση. Φυσικά αναίρεση είναι δυνατό να ασκηθεί μόνο κατά αποφάσεως που έχει απαγγελθεί σε δημόσια συνεδρίαση, άλλως αυτή θεωρείται ανυπόστατη και η υπόθεση ως τελούσα σε διάσκεψη και συνεπώς η αναίρεση κατ' αυτής είναι απαράδεκτη. Το ίδιο ισχύει και για αποφάσεις που περιέχουν διατάξεις εν μέρει οριστικές και μη οριστικές.

Αίτηση αναιρέσεως έχει δικαίωμα να ασκήσει ηττηθείς διάδικος στη δίκη, κατά την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη δικαστική απόφαση. Αίτηση αναιρέσεως έχει και ο αρμόδιος Υπουργός και ο Γενικός Επίτροπος Επικρατείας, εφόσον παρήλθε η προθεσμία προς άσκησή της, αλλά μόνο υπέρ του νόμου, η οποία δεν επάγεται συνέπειες έναντι των διαδίκων και για το λόγο αυτό δεν προβλέπεται η κλήτευση των διαδίκων (ΣτΕ 1387/94 ολομ.).

Η αίτηση αναίρεσης πρέπει να ασκηθεί μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών, από την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης απόφασης, αλλιώς θεωρείται απαράδεκτη, εκτός αν συντρέχει ανώτερη βία, πρέπει δε επί ποινή απαραδέκτου να υπογράφεται από δικηγόρο.⁹⁰

7.5.2 Λόγοι αναίρεσης

Με την αίτηση αναιρέσεως επιδιώκεται η ακύρωση τελεσίδικων αποφάσεων για νομικές πλημμέλειες. Το Συμβούλιο της Επικρατείας

⁹⁰ Βλ. Α. Τσούτσου «Δ. Φ. Δ.», σελ. 211 επ. – Ι. Αναστόπουλου «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 263.

ερευνά τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης απόφασης, χωρίς να εξετάζει τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, και την ουσιαστική κρίση περί των αποδείξεων (ΣτΕ 2945/90). Οι λόγοι της αναίρεσης, που μπορεί να προβληθούν είτε με το δικόγραφο της αναίρεσης είτε με το δικόγραφο πρόσθετων λόγων προβλέπονται περιοριστικά στο νόμο.

Ειδικότερα οι λόγοι αναίρεσης είναι:

α) υπέρβαση καθηκόντων ή αναρμοδιότητα του εκδόντος την απόφαση δικαστηρίου, β) η μη νόμιμη συγκρότηση ή κακή σύνθεση του δικαστηρίου (λόγω π.χ. παράβασης των άρθρων 17-20 ΚΦΔ), γ) παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας, μη λήψη υπόψη ουσιώδους αποδεικτικού μέσου αν και είχε προταθεί, μη εξέταση ισχυρισμού που είχε προβληθεί κλπ), δ) εσφαλμένη ερμηνεία ή πλημμελής εφαρμογή διάταξης, που διέπει την επίδικη σχέση και ε) ύπαρξη αντιφατικών τελεσιδίκων αποφάσεων στην ίδια υπόθεση με τους ίδιους διάδικους.⁹¹

7.5.3 Η έκταση ελέγχου και η απόφαση επί της αίτησης αναίρεσης

Όπως προαναφέρθηκε, το Συμβούλιο της Επικρατείας ελέγχει τη νομική ορθότητα (παράβαση κανόνων ουσιαστικού και δικονομικού δικαίου) της προσβαλλόμενης απόφασης, με βάση τους προβληθέντες με το δικόγραφο της αναίρεσης λόγους. Συνεπώς δεν είναι δυνατό να εξετασθούν αυτεπάγγελτα, νομικές πλημμέλειες σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 75 και 169 ΚΦΔ. Ελέγχεται όμως η παράλειψη του διοικητικού εφετείου για αυτεπάγγελτη έρευνα νομικής πλημμέλειας του φύλλου ελέγχου. Αντίθετα δεν εξετάζεται το πραγματικό μέρος της υπόθεσης και η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών ούτε η υπό του δικαστηρίου της ουσίας εκτίμηση και ερμηνεία των ρητρών συμβάσεων.

⁹¹ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη «Φορολογικό Δίκαιο», σελ 344 - Α. Τσούτσου «Δ. Φ. Δ.», σελ. 216 επ.

Εφόσον κατά τον αναιρετικό έλεγχο κριθεί βάσιμος κάποιος από τους προβαλλόμενους λόγους, το Συμβούλιο της Επικρατείας κάνει δεκτή την αναίρεση και εξαφανίζει την προσβληθείσα απόφαση. Σε μια τέτοια περίπτωση, εφόσον κρίνει ότι δεν χρειάζονται άλλες διευκρινίσεις σε σχέση με το πραγματικό μέρος, προχωρεί στην εκδίκαση της υπόθεσης. Στην περίπτωση αυτή το Συμβούλιο της Επικρατείας προβαίνει στην περαιτέρω εκδίκαση της υπόθεσης ως δικαστήριο ουσίας. Αντίθετα, όταν η υπόθεση δεν είναι εκκαθαρισμένη, αλλά χρειάζεται διευκρινίσεις κατά το πραγματικό της μέρος, η υπόθεση αναπέμπεται στο δικαστήριο που εξέδωσε την αναιρεθείσα απόφαση, ή – κατ' εξαίρεση - σε ομοιόβαθμο δικαστήριο άλλης περιφέρειας προς νέα κρίση. Το δικαστήριο στο οποίο αναπέμπεται η υπόθεση δεσμεύεται από την αναιρετική απόφαση, χωρίς να μπορεί να κρίνει διαφορετικά επί ζητημάτων που έκρινε αυτή, ακόμα και αν η Ολομέλεια ή το Τμήμα του ΣτΕ έχουν αποφανθεί αντιθέτως επί των ίδιων θεμάτων.⁹²

7.6 Η ΑΠΟΦΑΣΗ

7.6.1 Ορισμός και κατάρτιση της αποφάσεως

Απόφαση καλείται η πράξη του δικαστηρίου, με την οποία αυτό μετά από προηγούμενη διάγνωση προχωρεί στην λύση της δικαζόμενης διαφοράς.

Κατά το άρθρο 106 του Κώδικα η απόφαση εκδίδεται από τον δικαστή ή τους δικαστές, οι οποίοι συμμετέχουν στην συζήτηση του δικαστηρίου.

⁹² Βλ. Α Τσούτσου «Δ. Φ. Δ.», σελ. 223 επ.

Κατά το άρθρο 108 παρ. 2 όμως του Κώδικα, η απόφαση είναι δυνατόν να γίνει και από δικαστές που δεν συμμετέχουν στην συζήτηση. Οποσδήποτε όμως η απόφαση καταρτίζεται με την πλειοψηφία των δικαστών.

Οι διασκέψεις των φορολογικών δικαστηρίων για την έκδοση αποφάσεως επί των υποθέσεων είναι μυστικές, οι δε μετέχοντες αυτών υποχρεούνται να τηρούν απόλυτη εχεμύθεια, ως προς τα διαμειφθέντα κατά τη διάσκεψη και την ψηφοφορία.

Οι εκδιδόμενες αποφάσεις πρέπει να είναι ειδικώς αιτιολογημένες και να απαγγέλλονται στην δημόσια συνεδρίαση του φορολογικού δικαστηρίου.

Στην διάσκεψη του δικαστηρίου μετέχουν ο Πρόεδρος, οι δικαστές και ο Γραμματέας, οι οποίοι αποτελούν την σύνθεση του δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της φορολογικής διαφοράς.

Τα μέλη του δικαστηρίου μετά από εισήγηση του δικαστή, αναπτύσσουν την γνώμη τους. Στη συνέχεια ακολουθεί ψηφοφορία, την οποία διευθύνει ο Πρόεδρος του δικαστηρίου. Η απόφαση λαμβάνεται κατά πλειοψηφίας. Η γνώμη της μειοψηφίας καταχωρίζεται στο αιτιολογικό της αποφάσεως υπό τον τύπο της αμφιβολίας, όπως επίσης και στο πρακτικό της διασκέψεως, που υπογράφεται σύμφωνα με το άρθρο 100 του Κώδικα.

Σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 107, όταν υπάρχει ισοψηφία, προσλαμβάνεται και άλλος δικαστής και η υπόθεση συζητείται εκ νέου επ' ακροατηρίου.

7.6.2 Η διάκριση των αποφάσεων

Οι αποφάσεις διακρίνονται σύμφωνα με τα ακόλουθα σε :

- Ø εφέσιμες, όταν είναι δυνατόν με την άσκηση του ενδίκου μέσου της εφέσεως να προσβληθούν ενώπιον των δευτεροβάθμιων δικαστηρίων και ανέκκλητες, όταν οι αποφάσεις δεν υπόκειντο σε έφεση.
- Ø όταν εκδίδονται κατ' αντιμωλία, όταν και οι δύο διάδικοι παρίστανται κατά την συζήτηση της διαφοράς ενώπιον του δικαστηρίου αυτοπροσώπως ή μέσω των αντιπροσώπων τους ή των πληρεξουσίων και κατ' ερήμην όταν μόνο ο ένας παρέστη, ενώ ο άλλος δεν εμφανίσθηκε ή εμφανίσθηκε και αποχώρησε.
- Ø σε τελεσίδικες , όταν δεν υπόκειντο σε τακτικό ένδικο μέσο, ιδίως της εφέσεως, είτε διότι δεν χωρεί έφεση, είτε διότι παρήλθε η προθεσμία της ασκήσεως του.
- Ø σε τελειωτικές και οριστικές και μη οριστικές. Οριστικές αποφάσεις είναι εκείνες που λύνουν οποιοδήποτε ζήτημα. Οι λοιπές αποφάσεις καλούνται μη οριστικές.

Στα πλαίσια των μη οριστικών αποφάσεων διακρίνουμε τις προπαρασκευαστικές αποφάσεις, στις οποίες ο δικαστής προπαρασκευάζει την εκδίκαση της διαφοράς, μη επιλαμβανόμενος της ουσίας και τις παρεπιμπτούσες αποφάσεις , στις οποίες ο δικαστής δεν επιλαμβάνεται της ουσίας της διαφοράς , αλλά αποφαινεται επί παρεπιπτόντων ζητημάτων, όπως π.χ. την ακυρότητα της εξετάσεως μάρτυρα κλπ.

7.6.3 Τα στοιχεία της αποφάσεως

Για να είναι η απόφαση έγκυρη απαιτείται σύμφωνα με το άρθρο 109 του Κώδικα να περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία :

- Ø Να αναφέρει τα μέλη του δικαστηρίου, τον Γραμματέα για τον έλεγχο του νομίμου της συνθέσεως αυτού. Αναφέρονται επίσης

όταν πρόκειται για πολυμελή δικαστήρια ο εισηγητής δικαστής, το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και η κατοικία των διαδίκων, οι νόμιμοι αντιπρόσωποι και οι πληρεξούσιοι αυτών, επίσης αν αυτοί παρέστησαν, σύντομη περίληψη των αντικειμένων της δίκης, το αιτιολογικό και το διατακτικό της αποφάσεως και ακόμη γίνεται αναφορά της αποφάσεως.

- Ø Η απόφαση επιβάλλεται να είναι έγγραφο-η, για να είναι εφικτή η απόδειξη, ο έλεγχος και η αιτιολόγηση της αποφάσεως, γιατί το αναιτιολόγητο των δικαστικών αποφάσεων αποτελεί συνταγματική παράβαση.
- Ø Η διάκριση του σώματος της αποφάσεως σε ιστορικό, αιτιολογικό και διατακτικό.

Πρώτον το ιστορικό κομμάτι περιλαμβάνει την συγκρότηση του δικαστηρίου, τον τόπο και τον χρόνο της συνεδριάσεως αυτού, την παράσταση των διαδίκων ή των πληρεξουσίων αυτών και σαφή εξιστόρηση της διαφοράς, δεύτερον το αιτιολογικό περιλαμβάνει τις σκέψεις, στις οποίες στηρίζει ο δικαστής την γνώμη του όσον αφορά τα πραγματικά και νομικά ζητήματα της δίκης. Απόφαση που βασίζεται σε πολλές αιτιολογίες είναι ισχυρή, αν και η μία αιτιολογία είναι νόμιμη.

Τρίτον το διατακτικό είναι η ουσία της αποφάσεως στην φορολογική δίκη και συνιστά είτε την απόρριψη της προσφυγής ή ενστάσεως και γενικώς του ενδίκου μέσου, που ασκείται από τον φορολογούμενο και συνεπώς στην οριστική επικύρωση της πράξεως του οικονομικού εφόρου του καταλογιστικού φόρου ή τέλους, είτε στην αποδοχή αυτού και την ακύρωση της πράξεως του οικονομικού εφόρου, είτε στην μεταρρύθμιση αυτής. Η απόφαση του φορολογικού δικαστή επικυρώνει εν μέρει ή όλη την πράξη του οικονομικού εφόρου και αποτελεί την οριστική βεβαίωση του φορολογικού χρέους.

Επειδή το διατακτικό είναι η ουσία της αποφάσεως, πρέπει πρώτον να είναι σαφές και ορισμένο, γιατί στην αντίθετη περίπτωση οι διάδικοι με αίτησή τους θα προσφύγουν εκ νέου ενώπιον του ίδιου του δικαστηρίου προς αποσαφήνιση αυτού, δεύτερον να είναι θετικό, δηλαδή άνευ όρου, τρίτον να είναι πλήρες, δηλαδή να αποφαινεται όλων των αιτήσεων και προτάσεων των διαδίκων.

Κατά το άρθρο 108 του Κώδικα συντάσσεται το σχέδιο της αποφάσεως του εισηγητή, η δε απόφαση υπογράφεται από αυτόν, τον Πρόεδρο του δικαστηρίου, που διευθύνει την συζήτηση και του Γραμματέα του δικαστηρίου.

Κάθε απόφαση έχει νομική υπόσταση με την δημοσίευσή της.

7.6.4 Δημοσίευση και κοινοποίηση της αποφάσεως

Η δημοσίευση της αποφάσεως είναι η δημοσία επ' ακροατηρίου απαγγελία της αποφάσεως από τον Πρόεδρο του δικαστηρίου, ενώ η κοινοποίηση αυτής είναι η μέσω δικαστικού κλητήρα ή άλλου δημοσίου οργάνου επίδοση της αποφάσεως στον διάδικο. Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ οι αποφάσεις των δικαστηρίων κοινοποιούνται στον διάδικο επιμέλεια της Γραμματείας.

7.6.5 Επακόλουθα της εκδόσεως της αποφάσεως και ερμηνεία αυτής

Οι αποφάσεις των φορολογικών δικαστηρίων, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων έχουν ως αποτέλεσμα, ότι υποχρεώνουν του διάδικους να αναγνωρίσουν και να εκτελέσουν τις διαταγές τους.

Εάν οι οριστικές και τελεσίδικες αποφάσεις των φορολογικών δικαστηρίων περιέχουν αμφίβολες και ασαφείς διατάξεις, τότε ερμηνεύονται από το δικαστήριο που τις εξέδωσε.⁹³

7.7 ΤΟ ΔΕΔΙΚΑΣΜΕΝΟ

7.7.1 Οι αποφάσεις που αποτελούν δεδικασμένο

Σύμφωνα με το άρθρο 119 ΚΦΔ το δεδικασμένο προϋποθέτει την ύπαρξη οριστικών αποφάσεων φορολογικών δικαστηρίων κατά των οποίων δεν ασκήθηκε έφεση αν και ήταν επιτρεπτή, καθώς και οι κατ' έφεση εκδιδόμενες αποφάσεις, είναι τελεσίδικες και αποτελούν ως προς το ζήτημα που κρίθηκε, δεδικασμένο υπέρ και κατά των διαδίκων, καθώς και εκείνων που έγιναν κατά τη δίκη ή μετά το τέλος της καθολικοί διάδοχοι τους⁹⁴ (5. Βλέπε στο παράρτημα υπόδειγμα αποφάσεως δεδικασμένου, κατόπιν εφέσεως).

7.7.2 Το τυπικό και το ουσιαστικό δεδικασμένο από αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων επί φορολογικών υποθέσεων

Σκοπός οποιασδήποτε δίκης και συνεπώς και της φορολογικής, είναι η οριστική επίλυση της διαφοράς με την έκδοση σχετικής αποφάσεως. Η ασφάλεια του δικαίου και η ανάγκη διασφάλισης του κύρους των δικαστηρίων αλλά και η αρχή της βεβαιότητας του φόρου καθιστούν αναγκαία τη θωράκιση των δικαστικών αποφάσεων με την ισχύ του δεδικασμένου. Άλλωστε, όπως προαναφέρθηκε σκοπός της

⁹³ Βλ. Π.Δερτιλή «Γενικά Αρχαία Δημοσιονομικού Δικαίου», σελ. 202 επ.

⁹⁴ Βλ. Π. Δερτιλή «Γενικά Αρχαία Δημοσιονομικού Δικαίου», σελ. 207 επ.

δίκης είναι η *οριστική* επίλυση της διαφοράς έτσι ώστε να αποτραπεί η διαιώνιση των δικών και να παύσει να υφίσταται οποιαδήποτε αμφιβολία και αμφισβήτηση, πράγμα που επιτυγχάνεται με την αναγνώριση δεσμευτικότητας των κριθέντων δια των αποφάσεων.

Στον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας η ρύθμιση περί του φορολογικού δεδικασμένου περιέχεται στο άρθρο 119, ενώ στο άρθρο 120 προβλέπεται η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων από δεδικασμένο από αποφάσεις πολιτικών και ποινικών δικαστηρίων.

Ειδικότερα, Θα πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ του *τυπικού δεδικασμένου*, και του *ουσιαστικού δεδικασμένου*.

Τυπικό δεδικασμένο αποτελούν οι τελεσίδικες και οι ανέκκλητες αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων. Ειδικότερα σύμφωνα με το άρθρο 119 Κ.Φ.Δ δεδικασμένο παράγουν οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, κατά των οποίων δεν ασκήθηκε έφεση αν και ήταν επιτρεπτή (ή και αν ασκήθηκαν ακολούθησε παραίτηση), καθώς και οι αποφάσεις που εκδίδονται κατ' έφεση. Ως τελεσίδικες εξάλλου θεωρούνται οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων που εκδίδονται σε πρώτο βαθμό εφόσον δεν υπόκεινται, λόγω ποσού, σε έφεση.

Το ουσιαστικό δεδικασμένο έχει την έννοια ότι η τελεσίδικη απόφαση δεσμεύει παράγουσα αμάχητο τεκμήριο ως προς το κριθέν ζήτημα, με την έννοια ότι το κριθέν ζήτημα «αποτελεί απρόσβλητον αλήθειαν, μη δυνάμενη ν' αμφισβητηθεί και να καταστεί αντικείμενον νέας δίκης μεταξύ των ίδιων διαδίκων»⁹⁵. Σύμφωνα με το άρθρο 119 Κ.Φ.Δ οι τελεσίδικες αποφάσεις αποτελούν δεδικασμένο «*υπέρ και κατά των διαδίκων ως προς το ζήτημα που κρίθηκε*».

Συνεπώς πέραν της τελεσιδικίας της απόφασης, όπως αναλύθηκε παραπάνω, απαιτείται α) ταυτότητα διαδίκων και β) ταυτότητα διαφοράς.

⁹⁵ Βλ. Ν.Χατζητζανή «Φορολογική Δικονομία», ημ. ΙΙ τ. Β',σελ.438- Α. Τσούτσου «Δ.Φ.Δ», σελ 163 – Κ. Φινοκαλιώτης «Φορολογικό δίκαιο», σελ. 347

Ταυτότητα διαδίκων

Όπως συνάγεται από τη ρύθμιση του άρθρου 119 Κ.Φ.Δ το δεδικασμένο δρα, καταρχήν, υπέρ και κατά των συγκεκριμένων διαδίκων καθώς και των καθολικών διαδόχων τους και όχι έναντι πάντων. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το δεδικασμένο ισχύει και έναντι των προσώπων που κατέστησαν καθολικοί διάδοχοι, κατά τη διάρκεια της δίκης, λόγω π.χ. θανάτου του φυσικού προσώπου, ή συγχώνευσης κλπ του νομικού προσώπου.

Εξάλλου, το δεδικασμένο ισχύει και έναντι εκείνων από τους οποίους είναι δυνατό να αξιωθεί κατά το νόμο η εκπλήρωση της επιβληθείσας στον καθ' ου η πράξη υποχρέωσης. Ως γνωστό τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα παρέμβασης. Όμως ανεξάρτητα από την άσκηση της παρέμβασης καλύπτονται από το δεδικασμένο της απόφασης.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 16α παρ. 4 του Ν.Δ. 3323/55, (άρθρο 64 παρ. 5 Ν. 2238) τα οικονομικά αποτελέσματα που προσδιορίζονται με βάση την οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου ή το πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, καθώς και εκείνα που οριστικοποιούνται λόγω μη άσκησης προσφυγής, δεν μπορούν να αμφισβητηθούν από τους εταίρους ή τα μέλη της κοινωνίας ή κοινοπραξίας. Συνεπώς οι αποφάσεις των δικαστηρίων που αφορούν τα οικονομικά αποτελέσματα προσωπικών εταιριών, κοινωνιών, κοινοπραξιών κλπ, από της τελεσιδικίας, αποτελούν δεδικασμένο και έναντι των εταίρων, και των μελών της κοινοπραξίας, της κοινωνίας κλπ. Με τον τρόπο αυτό επέρχεται διεύρυνση των υποκειμενικών ορίων του δεδικασμένου.

Ταυτότητα διαφοράς

Η ισχύς του δεδικασμένου καλύπτει «το κριθέν ζήτημα», την κριθείσα δηλαδή από το διοικητικό δικαστήριο φορολογική διαφορά. Θα πρέπει μάλιστα να τονισθεί ότι το δεδικασμένο αφορά στην κρίση του δικαστηρίου για τη νομιμότητα της προσβληθείσας πράξης της φορολογικής αρχής, και όχι περί του εφαρμοστέου δικαίου, κρίση την οποία εξέφρασε το δικαστήριο με την επιλύουσα τη φορολογική διαφορά απόφασή του (ΣτΕ 1057/90). Συνεπώς θα πρέπει να υπάρχει ταυτότητα του γενεσιουργού της φορολογικής ενοχής γεγονότος. Έτσι εάν δικαστική απόφαση έκρινε περί της δασμογολικής κατάταξης εισαχθέντος εμπορεύματος, δεν γεννάται δεδικασμένο, που να δεσμεύει την κρίση του δικαστηρίου επί άλλης εισαγωγής, έστω και όμοιων προϊόντων.

Εξάλλου απαιτείται *ταυτότητα νομικής αιτίας*, η ύπαρξη δηλαδή ταυτότητας του είδους της φορολογίας. Έτσι π.χ. απόφαση που είχε ως αντικείμενο παράβαση του κώδικα φορολογικών στοιχείων δεν αποτελεί δεδικασμένο για υπόθεση που αφορά το φόρο εισοδήματος, επειδή με την πρώτη απόφαση κρίθηκαν ζητήματα με διαφορετική νομική βάση. Ανάλογα ισχύουν για απόφαση που αφορούσα φόρο εισοδήματος, σε σχέση με υπόθεση που αφορά τον ΦΚΕ, έστω και αν πρόκειται περί του αυτού προσώπου και αν αφορά την ίδια διαχειριστική περίοδο. Με την αιτιολογία ότι δεν συντρέχει ταυτότητα νομικής αιτίας, το ΣτΕ έκρινε ότι απόφαση που εκδόθηκε επί οριστικού φύλλου ελέγχου, δεν συνιστά δεδικασμένο για την έκδοση προσωρινού φύλλου ελέγχου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 1, γ' του Ν.Δ. 3843/58 (διαρκούσης της εκκαθάρισης)

Τέλος για την ύπαρξη δεδικασμένου απαιτείται *ταυτότητα των οικονομικών χρήσεων*.

Ειδικότερα ενόψει της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, έχει κριθεί ότι δεν αποτελεί δεδικασμένο για το επίδικο οικονομικό έτος,

απόφαση δικαστηρίου που αφορά προηγούμενο οικονομικό έτος, έστω και αν έκρινε περί του αυτού αντικειμένου. Βεβαίως εάν ορισμένη απόφαση αφορά ζήτημα κοινό σε περισσότερες χρήσεις δεν απαιτείται η προϋπόθεση αυτή. Εάν π.χ. κρίθηκε τελεσιδικώς ότι ορισμένη δαπάνη επιχείρησης ήταν εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα τμηματικά σε περισσότερες της μιας διαχειριστικής περιόδους, η απόφαση αυτή είναι δεσμευτική κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των διαχειριστικών αυτών περιόδων.

Σύμφωνα με το άρθρο 119 παρ. 2 ΚΦΔ τα δικαστήρια οφείλουν να λαμβάνουν υπ' όψη τους αυτεπάγγελα το δεδικασμένο, ακόμα και αν δεν το επικαλέστηκαν οι διάδικοι. Εφόσον, το δεδικασμένο λαμβάνεται υπόψη αυτεπάγγελα, είναι δυνατό να προταθεί και με το υπόμνημα. Όσον αφορά την απορρέουσα από το δεδικασμένο δέσμευση των φορολογικών αρχών θα πρέπει να σημειωθούν τα εξής :

Τα όργανα της φορολογικής διοίκησης, όπως και τα δικαστήρια, δεν επιτρέπεται να επανέλθουν στο ίδιο ζήτημα, εκδίδοντας πράξη αντίθετη προς την απόφαση. Αντίθετα υποχρεούνται να συμμορφωθούν προς το δεδικασμένο, προβαίνοντας στις αναγκαίες ενέργειες. Έτσι, εάν κρίθηκε ότι νομίμως είχε εκπέσει ορισμένη δαπάνη, η φορολογική αρχή οφείλει να αναγνωρίσει τη δαπάνη αυτή. Όπως όμως αναφέρθηκε, στο άρθρο 119 Κ.Φ.Δ διατυπώνεται επιφύλαξη για την παράλληλη ισχύ σχετικών ρυθμίσεων του ουσιαστικού φορολογικού νόμου, γεγονός που προσδίδει κάποια σχετικότητα στο φορολογικό δεδικασμένο. Ειδικότερα σύμφωνα με το άρθρο 68 του, Ν. 2238/94 φύλλο ελέγχου ακόμα και αν έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο

φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή οι καταστάσεις που τη συνόδευαν αποδεικνύονται ανακριβή. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι αντίστοιχη ήταν ρύθμιση του άρθρου 51 παρ. 2 του Ν.Δ. 3323/55. Συνεπώς ακόμα και αν το φύλλο ελέγχου κατέστη οριστικό λόγω της παρέλευσης της προθεσμίας προσφυγής, λόγω τελεσιδικίας της σχετικής αποφάσεως ή συμβιβασμού, η φορολογούσα αρχή δύναται να προβεί στην έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν προέκυψαν νέα στοιχεία με βάση τα οποία το φορολογητέο εισόδημα ήταν μεγαλύτερο από εκείνο που δηλώθηκε. Έγινε μάλιστα δεκτό ότι εάν το φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος που είχε καταστεί οριστικό, είχε προσδιορίσει το φόρο «λογιστικά», δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από ορισμένη πηγή «εξωλογιστικά», κατά συνεκτίμηση των παλαιών και νέων στοιχείων.

Όσον αφορά την επανέκδοση πράξεως της φορολογικής αρχής η οποία ακυρώθηκε τελεσίδικα, γίνεται δεκτό ότι καταρχήν, η φορολογική αρχή δεσμεύεται από την ακυρωτική απόφαση με συνέπεια να μην είναι επιτρεπτή η έκδοση νέας πράξης ταυτόσημης με αυτή που ακυρώθηκε, έστω και αν το ΣτΕ σε όμοια απόφαση που εκδόθηκε μεταξύ άλλων διαδίκων έκρινε διαφορετικά. Θα πρέπει όμως να σημειωθεί ότι εάν η πράξη ακυρωθεί λόγω εσφαλμένου νομικού χαρακτηρισμού του πραγματικού, η φορολογική αρχή μπορεί να προβεί στην έκδοση νέας πράξεως, υπό το νέο νομικό χαρακτηρισμό (ΣτΕ 3500/76, 2877/78).

Εάν όμως η πράξη της φορολογικής αρχής ακυρώθηκε τελεσίδικα για τυπικούς λόγους, δημιουργείται δεδικασμένο μόνο ως προς το κριθέν τυπικό ζήτημα, με συνέπεια να είναι επιτρεπτή η έκδοση νέας πράξης με το ίδιο αντικείμενο, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια που διαπιστώθηκε από το δικαστήριο. Εξάλλου, σε περίπτωση που κριθεί τελεσίδικα, ότι η προσβαλλόμενη πράξη δεν είχε θεμελιωθεί επαρκώς

(έλλειψη αιτιολογίας) δεν είναι επιτρεπτή η έκδοση νέας πράξης με το αυτό περιεχόμενο, έστω και με νέα αιτιολογία.⁹⁶

7.7.3 Δεδικασμένο από αποφάσεις άλλων δικαστηρίων

Στο άρθρο 120 Κ.Φ.Δ ρυθμίζεται η δέσμευση των διοικητικών (φορολογικών) δικαστηρίων από δεδικασμένο που απορρέει από αποφάσεις άλλων δικαστηρίων. Ειδικότερα οι αποφάσεις άλλων *διοικητικών δικαστηρίων*, που αποτελούν σύμφωνα με το νόμο δεδικασμένο, έχουν την ίδια ισχύ και στη φορολογική δίκη. Συνεπώς στο μέτρο που ακυρωτική απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας επιλύει συγκεκριμένο ζήτημα, αποτελεί δεδικασμένο ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, εφόσον αυτό αποτελεί προέχον ή προδικαστικό ζήτημα για τη δίκη. Εξάλλου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 12 Κ.Φ.Δ, δεδικασμένο αποτελούν και οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των *ποινικών δικαστηρίων*. Συνεπώς εφόσον έχει κριθεί αμετάκλητα από το αρμόδιο ποινικό δικαστήριο ότι διεπράχθη σε συγκεκριμένη περίπτωση το αδίκημα της λαθρεμπορίας, η απόφαση αυτή δεσμεύει τα φορολογικά δικαστήρια που κρίνουν τη νομιμότητα της επιβολής πολλαπλών τελών.

Εξ αντιδιαστολής, η νομολογία δέχεται ότι το διοικητικό δικαστήριο δεν δεσμεύεται από τυχόν προηγούμενη *αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου*, με την αιτιολογία ότι «η διαδικασία διοικητικής βεβαίωσης της τελωνειακής παράβασης που κατατείνει στην επιβολή του πολλαπλού τέλους είναι αυτοτελής κι διακεκριμένη έναντι της αντίστοιχης ποινικής διαδικασίας». Βεβαίως τονίζεται η υποχρέωση του δικαστηρίου να εκτιμήσει την αθωωτική απόφαση προς μόνρφωση της κρίσεως του. Η

⁹⁶ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη «Φορολογικό Δίκαιο», 346 επ. – Λ. Θεοχαρόπουλου «Φορολογικό Δίκαιο», σελ. 389 επ.

θέση αυτή θα πρέπει να αποδοθεί όχι μόνο στη διατύπωση της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 120 Κ.Φ.Δ, αλλά και στο ότι η σχετική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου μπορεί να οφείλεται στην ύπαρξη αμφιβολιών, οπότε ο φορολογικός δικαστής δεν δεσμεύεται να κρίνει αντίθετα, θεμελιώνοντας φυσικά την απόφαση του.

Τέλος όσον αφορά τις αποφάσεις των *πολιτικών δικαστηρίων*, δεδικασμένο στην φορολογική δίκη συνιστούν εκείνες μόνο οι αποφάσεις, οι οποίες κατά την Πολιτική Δικονομία ισχύουν έναντι πάντων και εκδίδονται επί θεμάτων, τα οποία για λόγους δημοσίου συμφέροντος αναζητείται η αντικειμενική αλήθεια και υπό την προϋπόθεση, ότι οι συνέπειες των αποφάσεων τούτων έναντι του Δημοσίου δεν ανετράπησαν μέσω της ασκήσεως από το Δημόσιο των επιτρεπόμενων σε αυτό ενδίκων μέσων κατά την Πολιτική Δικονομία.⁹⁷

7.8 ΔΙΑΚΟΠΗ, ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΓΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΚΗΣ

7.8.1 Λόγοι διακοπής της δίκης

Ως γνωστό κατά την Πολιτική Δικονομία αναγνωρίζεται και η εκούσια διακοπή της δίκης. Αντίθετα κατά τον Κ.Φ.Δ., εξαιτίας της εφαρμογής του ανακριτικού συστήματος, ισχύει μόνο η βίαια αναγκαστική διακοπή της φορολογικής δίκης για τους παρακάτω λόγους:

α) εάν πριν τη λήξη της προφορικής συζητήσεως πεθάνει ο διάδικος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπός του.

⁹⁷ Βλ. Κ.Φινοκαλιώτη «Φορολογικό Δίκαιο», σελ 351 – Π. Δερτιλής «Γενικά Αρχαία Δημοσιονομικού Δικαίου», σελ207 επ.

β) εάν επέλθει άλλη μεταβολή στο πρόσωπο κάποιου απ' αυτούς που να επηρεάζει την ικανότητα παραστάσεως του δικαστηρίου.

Δεν υφίσταται διακοπή της δίκης λόγω μεταβολών στην κατάσταση του πληρεξουσίου.

7.8.2 Τρόπος διακοπής και αποτελέσματα αυτής

Η διακοπή της δίκης επέρχεται με την επίδοση δικογράφου ή μέσω προφορικής δηλώσεως επ' ακροατηρίου ή εκτός του ακροατηρίου κατά την επιχείρηση διαδικαστικής πράξεως γνωστοποίησης του λόγου της διακοπής προς το Γραμματέα του δικαστηρίου, ο οποίος έχει την υποχρέωση να ανακοινώσει την διακοπή στον άλλο διάδικο. Η γνωστοποίηση γίνεται από τον δικαιούμενο να επαναλάβει τη δίκη, συνοδεύεται δε υποχρεωτικά από τα αποδεικτικά στοιχεία του λόγου της διακοπής.

7.8.3 Επανάληψη της δίκης

Η επανάληψη της διακοπείσας δίκης μπορεί να γίνει είτε με δήλωση του δικαιούμενου σε επανάληψη αυτής, είτε μετά από πρόσκληση αυτού από τη Γραμματεία του δικαστηρίου, το οποίο ενεργεί αυτεπαγγέλτως ή ύστερα από αίτηση του ετέρου των διαδίκων.

Εάν η επανάληψη της δίκης δεν γίνει από τους διαδίκους κατά έναν από τους παραπάνω αναφερόμενους τρόπους, γίνεται λόγος εντός διμήνου από τη διακοπή της δίκης. Ο Πρόεδρος του δικαστηρίου ορίζει νέα δικάσιμο και με τη μέριμνα της Γραμματείας του δικαστηρίου καλούνται οι διάδικοι να παραστούν στη δίκη για τη συνέχισή της.

Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η ανεύρεση του δικαιούμενου διαδίκου να παραστεί στην επανάληψη της συζήτησης, τότε με την επιμέλεια της Γραμματείας του δικαστηρίου κοινοποιείται έγγραφη γνωστοποίηση της ορισθείσας δικασίμου προς το Δήμαρχο της περιοχής της κατοικίας του προσώπου, λόγω του οποίου προήλθε ο λόγος της διακοπής. Η γνωστοποίηση αυτή επέχει θέση κλήτευσης.

Πρέπει να σημειώσουμε όμως, ότι οι διατάξεις περί βιαίας διακοπής και επαναλήψεως της δίκης έχουν εφαρμογή και στις δίκες εξ' αιτίας ασκήσεως ενδίκων μέσων, (αναίρεση ή ανακοπή) και όχι μόνο εξ' αιτίας εκδικάσεως της προσφυγής.

7.8.4 Κατάργηση της δίκης

Μέχρι την έναρξη της πρώτης επ' ακροατηρίου συζητήσεως ο προσφεύγων έχει την δυνατότητα να παραιτηθεί του δικαιώματος ή του δικογράφου της προσφυγής χωρίς τη συναίνεση του άλλου διαδίκου.

Η ακύρωση της διοικητικής πράξεως από την αρμόδια διοικητική αρχή κατά την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι δυνατόν να επιφέρει την κατάργηση της δίκης.

Η παραίτηση γίνεται ή μέσω δηλώσεως, η οποία είναι καταχωρισμένη στα πρακτικά, ή μέσω δικογράφου, το οποίο κατατίθεται στη Γραμματεία του δικαστηρίου και ανακοινώνεται προς τον άλλο διάδικο. Στην περίπτωση αυτή ο παραιτηθείς διάδικος στερείται του δικαιώματος της νέας προσβολής της πράξεως της φορολογικής αρχής. Επίσης δεν μπορεί να ασκήσει νέα προσφυγή ακόμη κι αν δεν έληξε η προθεσμία ασκήσεως της προσφυγής.

Στη δεύτερη όμως περίπτωση, δηλαδή της παραιτήσεως μέσω δικογράφου, ο παραιτηθείς διάδικος μπορεί να ασκήσει νέα προσφυγή εφόσον όμως δεν έχει λήξει η προθεσμία της.

Εννοείται, ότι η παραίτηση και στις δύο περιπτώσεις μπορεί να γίνει από τον προσφεύγοντα το αργότερο μέχρι της ενάρξεως της πρώτης επ' ακροατηρίου συζητήσεως, με μονομερή δήλωση του παραιτουμένου.⁹⁸

⁹⁸ Βλ. Π. Δερτιλής «Γενικά Αρχαία Δημοσιονομικού Δικαίου», σελ 209 επ.



Κλείνοντας την εργασία μας, θα μπορούσαμε εύλογα να συμπεράνουμε ότι η χρησιμότητα της ασκήσεως ενδίκων μέσων και βοηθημάτων στη δικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών είναι μεγάλη. Η άσκηση των ενδίκων μέσων αποτελεί την ύστατη ενέργεια του θιγόμενου προς αναζήτηση της αντικειμενικής αλήθειας και τελικά επίλυση της φορολογικής διαφοράς.

Με την παρούσα εργασία λοιπόν επιχειρήσαμε να αναλύσουμε κατά το δυνατόν, την έννοια της φορολογικής διαφοράς, τα στοιχεία εκείνα που αφορούν τη φορολογική δίκη καθώς και οτιδήποτε αφορά τα ένδικα μέσα και βοηθήματα. Η ανάλυση αυτή έγινε σε απλή ελληνική γλώσσα, αποφεύγοντας την περιττή χρησιμοποίηση ειδικών νομοθετικών και φορολογικών ορολογιών, προκειμένου η μελέτη μας να γίνεται κατανοητή από κάθε αναγνώστη.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

1. Υπόδειγμα προσφυγής για διοικητική διαφορά
2. Υπόδειγμα προσφυγής για φορολογική διαφορά
3. Υπόδειγμα απόφασεως του Διοικητικού Πρωτοδικείου
4. Υπόδειγμα έφεσης
5. Υπόδειγμα απόφασεως του Διοικητικού εφετείου



- 1. Π. Δ ΔΑΓΤΟΓΛΟΥ**
« ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ »
(Δεύτερη αναθεωρημένη και συμπληρωμένη έκθεση)
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 1994

- 2. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Β. ΔΕΡΤΙΛΗΣ**
«ΓΕΝΙΚΑΙ ΑΡΧΑΙ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ»
ΤΕΥΧΟΣ Α' – ΤΕΥΧΟΣ Β'
ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ: ΑΦΟΙ ΣΑΚΚΟΥΛΑ

- 3. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Β. ΔΕΡΤΙΛΗΣ**
«ΜΕΛΕΤΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑΙ, ΔΙΚΑΙΟΝ»
α) 'Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ ΕΙΣ ΤΑ
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΑ'
ΑΝΑΤΥΠΟΝ ΕΚ ΤΗΣ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΕΩΣ ΟΙΚΟΝ. ΚΑΙ ΠΟΛΙΤ.
ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ
ΤΕΥΧΟΣ ΑΠΡΙΛΙΟΥ – ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΥ 1951
β) ΑΝΑΤΥΠΟΝ ΕΚ ΤΗΣ ΕΦΗΜΕΡΙΔΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ
ΕΤΟΣ: 68 – 70

- 4. ΝΙΚΟΥ ΔΗΜΑΡΑ**
«ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ»
(στην πολιτική δίκη)
ΑΝΑΤΥΠΟ ΑΠΟ ΤΗ «ΔΙΚΗ» 15 – ΤΕΥΧΟΣ 3/1984
ΑΘΗΝΑ, 1984

- 5. ΛΟΥΚΑ Γ. ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ**
«ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ» (ΓΕΝΙΚΟΝ)
ΤΟΜΟΣ ΠΡΩΤΟΣ – ΗΜΙΤΟΜΟΣ Α'
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 1981

- 6. ΑΓΗΣ. Δ. ΚΡΕΤΣΗ**
«ΔΙΚΟΝΟΜΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ»
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΕΛΤΙΟΥ ΦΟΡ. ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ
ΑΘΗΝΑΙ, 1972
- 7. ΜΙΧΑΗΛ Γ. ΚΥΠΡΑΙΟΥ**
«ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑ»
ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟΝ
ΑΘΗΝΑΙ, 1962
- 8. Π. ΠΑΡΑΡΑ**
«ΣΥΝΤΑΓΜΑ – COPRUS II»
ΑΘΗΝΑΙ, 1985
- 9. ΜΙΧ. Δ. ΣΤΑΣΙΝΟΠΟΥΛΟΥ**
«ΜΑΘΗΜΑΤΑ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ
ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ»
ΑΘΗΝΑΙ, 1956
- 10. ΑΘΩ. Γ. ΤΣΟΥΤΣΟΥ**
«ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ»
ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ: ΑΦΟΙ Π. ΣΑΚΚΟΥΛΑ
ΑΘΗΝΑΙ ΣΑΝΤΑΡΟΖΑ 1^Δ – ΘΕΣ/ΝΙΚΗ ΒΑΣ. ΣΟΦΙΑΣ 46
ΕΤΟΣ: 1965
- 11. ΚΩΝ/ΝΟΣ Δ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ**
«ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ»
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, 1998
- 12. ΝΙΚΟΛΑΟΥ Β. ΧΑΤΖΗΤΖΑΝΗ**
« ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑ »
ΗΜΙΤΟΜΟΣ ΙΙ, ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟΝ, ΤΕΥΧΟΣ Α'
ΑΡΘΡΑ 1-53 Κ.Φ.Δ
ΑΘΗΝΑΙ, 1983
- 13. ΝΙΚΟΛΑΟΥ Β. ΧΑΤΖΗΤΖΑΝΗ**
« ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑ »
ΗΜΙΤΟΜΟΣ ΙΙ, ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟ, ΤΕΥΧΟΣ Β'
ΑΡΘΡΑ 53 – 120 Κ.Φ.Δ
ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ: ΑΦΟΙ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΣΑΝΤΑΡΟΖΑ 1^Δ

ΑΘΗΝΑΙ, 1984

14. ΝΙΚΟΛΑΟΥ Β. ΧΑΤΖΗΤΖΑΝΗ

« ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑ »

ΗΜΙΤΟΜΟΣ Ι, ΚΕΙΜΕΝΑ – ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΕΚΔΟΣΙΣ ΤΡΙΤΗ

ΕΚΔΟΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ: ΑΦΟΙ Π. ΣΑΚΚΟΥΛΑ

ΑΘΗΝΑΙ, 1985

15. ΝΙΚΟΛΑΟΥ Β. ΧΑΤΖΗΤΖΑΝΗ

« ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ »

ΒΙΒΛΙΟΝ Ε΄, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑ

ΚΕΙΜΕΝΑ- ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ – ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ -

ΑΝΑΙΡΕΤΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

ΑΘΗΝΑΙ, 1969

16. ΙΝΤΕΡΝΕΤ

1. www.pol.org.gr (Πανελλήνια ομοσπονδία λογιστών)
2. www.e-oikonomia.gr (Σ.Δ.Ο.Ε)
3. www.efdmidik.gr (Φορολογικές διαφορές)
4. www.ant-sakkoula.gr (Εφαρμογές διοικητικής δικονομίας)
5. users.otenet.gr (Ινστιτούτο Μελετών Αστικού Κοινοτικού και Ευρωπαϊκού Δικαίου)

