



**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής – Μεσολόγγι)

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές

Σπουδάστρια: Θεοδωροπούλου Μυρσίνη-Μελίνα ΑΜ 16402

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: κ. Ιωάννα Χατζοπούλου

Πάτρα 2021

Περιεχόμενα

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΕΙΣΑΓΩΓΗ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	4
ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	9
Η ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ	9
3.1 Η οριστική προστασία.....	12
3.2 Η προσωρινή προστασία	13
3.3 Κατά το στάδιο της είσπραξης του φόρου (διαδικασία διοικητικής εκτελέσεως)	14
3.4 Η αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων	16
3.5 Η αγωγή αποζημίωσης κατά της Εφορίας.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	18
ΕΞΩΔΙΚΑΣΤΙΚΟΙ ΤΡΟΠΟΙ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	18
4.1 Περιπτώσεις «φιλικού διακανονισμού»	19
4.2 Η προσφυγή στον Συνήγορο του Πολίτη	21
4.3 Η διαιτησία.....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	22
Περιγραφή δικαστικής προσφυγής κατά της επιβολής φορολογικού προστίμου	22
Στάδιο Πρώτο – Ενδικοφανής Προσφυγή.....	22
Στάδιο Δεύτερο – Προσφυγή	24
Στάδιο τρίτο – Έφεση.....	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	27
Οι νέες ρυθμίσεις δικαστικής επίλυσης φορολογικών διαφορών	27
6.1 Παρουσίαση του νέου νομοθετικού πλαισίου	27
6.2 Εφαρμογή και κριτική αξιολόγηση των νέων ρυθμίσεων	36
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7	44
Συμπεράσματα	44
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	46

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η πτυχιακή αυτή εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του προγράμματος σπουδών του Πανεπιστήμιου Πατρών του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής πρώην Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Δυτικής Ελλάδας. Αντικείμενο της αποτελεί η δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές.

Η συγκεκριμένη εργασία διαρθρώνεται σε έξι κεφάλαια. Πιο συγκεκριμένα, **στο πρώτο κεφάλαιο** θα αναφερθώ στη θεμελιώδη αρχή του Κράτους Δικαίου και στον ρόλο της δικαστικής προστασίας σε αυτό. Στη συνέχεια, **στο δεύτερο κεφάλαιο** θα αναλυθεί ευρύτατα η έννοια αλλά και συγκεκριμένες περιπτώσεις που μπορεί να προκύψουν φορολογικές διαφορές μεταξύ της Πολιτείας και των φυσικών ή νομικών προσώπων. **Στο τρίτο κεφάλαιο**, θα μελετηθεί η έννοια και η νομική φύση του δικαιώματος της δικαστικής προστασίας αλλά και τα ειδικότερα στάδια της. **Στο τέταρτο κεφάλαιο**, θα αναφερθώ στη διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών εξωδικαστικά και στους τρόπους που μπορεί να επιτευχθεί αυτό. Στη συνέχεια της μελέτης, **στο πέμπτο κεφάλαιο**, θα αναλυθεί η διαδικασία και ο τρόπος της δικαστικής προσφυγής κατά της επιβολής φορολογικού προστίμου. Και τέλος, **στο έκτο κεφάλαιο** θα εξεταστεί το νέο νομοθετικό σχέδιο ταχείας και δραστηκής επίλυσης των φορολογικών διαφορών όπως και τα πλεονεκτήματα του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του Κράτους Δικαίου, η έννομη τάξη μας χαρακτηρίζεται από φιλελεύθερη ιδεολογία στις σχέσεις ατόμου και κράτους, αναγνωρίζοντας δικαιώματα στο μεν, τα οποία περιορίζουν αντιστοίχως την εξουσία του δε. Το σημαντικότερο στοιχείο της έννοιας του Κράτους Δικαίου είναι η αρχή της νομιμότητας, σύμφωνα με την οποία την πυραμίδα των κανόνων δικαίου, οι οποίοι προσδιορίζουν την αρχή της νομιμότητας, αποτελούν όλες οι διατάξεις, οι οποίες έχουν εκδοθεί σύμφωνα με το Σύνταγμα και αφορούν τη διαδικασία ή την ουσία της διοικητικής δραστηριότητας. Για την ουσιαστική εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας δεν είναι, πάντως, αρκετή η ύπαρξη κανόνων δικαίου που πλαισιώνουν τη διοικητική δράση. Απαιτείται η καθιέρωση και η λειτουργία μηχανισμών που επιτρέπουν τον έλεγχο της τήρησης των κανόνων δικαίου εκ μέρους των διοικητικών οργάνων. Από τους τρεις μηχανισμούς ελέγχου της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, οι οποίοι προβλέπονται και ρυθμίζονται από την ισχύουσα έννομη τάξη, ο κοινοβουλευτικός και ο διοικητικός έλεγχος παρουσιάζονται ανεπαρκείς. Αντίθετα, ο δικαστικός έλεγχος είναι αυτός, ο οποίος εμφανίζει τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα τόσο από πλευράς εγγυήσεων ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας, όσο και από πλευράς αποτελεσματικότητας. Έτσι, λοιπόν, η δικαστική προστασία αποτελεί εγγενές και σταθερό στοιχείο της αρχής του κράτους δικαίου. Γι' αυτό η συνταγματική καθιέρωση της δικαστικής προστασίας έρχεται να εμπλουτίσει τη δικαιοκρατική αρχή τόσο στο επίπεδο της νομοθετικής εξειδίκευσής της, όσο και στο επίπεδο της λειτουργίας και εφαρμογής της στην πράξη. Η παρούσα μελέτη αφορά το ζήτημα της παροχής δικαστικής προστασίας στις φορολογικές διαφορές. Πιο συγκεκριμένα, θα αναφερθώ στην επέμβαση της Πολιτείας, σε κάθε είδους διαφορά ή υπόθεση που αναφέρεται στον κύκλο των εννόμων σχέσεων είτε του ιδιωτικού είτε του δημοσίου δικαίου.

Αυτό αποτέλεσε πρόσφατα αντικείμενο προβληματισμού των οργάνων της νομοθετικής και δικαστικής εξουσίας καθώς κατέστη σαφές πλέον ότι οι προσπάθειες πρέπει να εστιασθούν στην βελτίωση και στην επιτάχυνση των διαδικασιών της δίκης στα τακτικά

διοικητικά δικαστήρια αφού αποτελεσματική δικαστική προστασία χωρίς αντίστοιχη προσωρινή δικαστική προστασία δεν νοείται¹. Όμως για να επιτευχθεί αυτό υπήρξαν κάποιες τροποποιήσεις στην ισχύουσα έως τότε νομοθεσία. Οι νομοθετικές μεταβολές, αν και δεν έχουν ακόμη δοκιμασθεί ευρύτατα στην πράξη, αποτελούν το αποτέλεσμα μιας πορείας που ξεκίνησε περίπου στις αρχές της δεκαετίας που πέρασε και διατηρήθηκε στην επικαιρότητα μέσα από σημαντικές νομολογιακές εφαρμογές, πρωτοβουλίες του νομοθέτη αλλά, φυσικά, και τον πλούσιο και γόνιμο διάλογο που τις ακολούθησε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ως νομικό πρόσωπο το Κράτος έχει τη δυνατότητα να πορισθεί περιουσιακά αντικείμενα, ενεργώντας με τον ίδιο τρόπο όπως και οποιοσδήποτε ιδιώτης, δηλαδή κατά τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου. Ο τρόπος αυτός ενέργειας του Κράτους δεν έχει μεγάλη σημασία, αφού χρησιμοποιεί άλλους τρόπους, στους οποίους στηρίζεται για τον πορισμό των αναγκαίων σε αυτό υλικών μέσων². Η βασική μέθοδος που χρησιμοποιεί, για την κάλυψη των δημόσιων αναγκών του, οι οποίες εξειδικεύονται σε ταμειευτικούς και οικονομικούς σκοπούς, αλλά και σε σκοπούς κοινωνικής πολιτικής³ είναι η επιβολή φόρου. Έτσι αποτελεί την αναγκαστικά επιβαλλόμενη παροχή των ιδιωτών προς το Κράτος ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, άνευ ορισμένου ανταλλάγματος, προς απόκτηση εσόδων και χάριν της εκπλήρωσης των κρατικών σκοπών⁴. Η επιβολή του φόρου πραγματοποιείται με την άσκηση κρατικής εξουσίας, ή με μονομερή καθορισμό της φορολογικής επιβάρυνσης των ιδιωτών εκ μέρους του Κράτους.

¹ Χαράλαμπος Χρυσανθάκης, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις διοικητικές διαφορές Ασφαλιστικά μέτρα, 2003, σελ.108.

Π. Κάργαδος, Η απαγόρευση ασφαλιστικών μέτρων για ιδιωτικές διαφορές, τόμος Κέντρου Δικανικών Μελετών, Η δραστηριότητα της δικαστικής προστασίας, 1995, σελ.15

² Άθως Γ. Τσούτσος, Δικονομικόν Φορολογικόν Δίκαιον, 1965, σελ.15-17

³ Ι. Δ. Αναστόπουλος- Θ. Π.Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, 2η έκδοση, 2003, σελ.51

⁴ Α. Αγγελοπούλου, Γενική θεωρία φορολογίας, σελ.13

Το Σύνταγμα όμως παρέχει ορισμένες εγγυήσεις για την άσκηση αυτής της εξουσίας του ώστε το βάρος, το οποίο αποτελεί η επιβολή του φόρου να διέπεται από τις αρχές της δικαιοσύνης και της ισότητας. Για αυτό το λόγο το άρθρο 3 του Συντάγματος, το οποίο εξασφαλίζει την ισότητα των Ελλήνων ενώπιον του νόμου, αναφέρει ότι :«Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Καθιερώνεται με αυτόν τον τρόπο η αρχή της καθολικότητας του φόρου σε συνδυασμό με την αρχή της φοροδοτικής ικανότητας⁵. Αλλά και ως προς τον τρόπο της επιβολής του φόρου θέτει περιορισμούς το Σύνταγμα. Έτσι στο άρθρο 78 ορίζει 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». Συνεπώς ανατίθεται στην αρμοδιότητα των νομοθετικών οργάνων η επιβολή του φόρου με την έκδοση τυπικού νόμου και αποκλείεται να επιβληθεί αυτός με πράξη της εκτελεστικής εξουσίας και ειδικότερα με προεδρικό διάταγμα κατόπιν νομοθετικής εξουσιοδότησης. Καθιερώνεται δηλαδή η αρχή της νομιμότητας του φόρου⁶.

Έτσι λοιπόν, μεταξύ του φορολογικού Κράτους⁷ και του φορολογουμένου, ο οποίος υποχρεούται να καταβάλει τον φόρο, δημιουργείται η φορολογική σχέση. Η σχέση αυτή, όπου είναι ρυθμιζόμενη από κανόνες δημοσίου δικαίου, ανήκει και αυτή στο δημόσιο δίκαιο. Το τμήμα του δημοσίου δικαίου αποκαλείται φορολογικό δίκαιο, και αποτελεί μέρος του διοικητικού δικαίου⁸.

Από τη φορολογική σχέση και κυρίως κατά τον καταλογισμό των φόρων, τελών κλπ. δημιουργούνται διενέξεις δημοσίου δικαίου. Αυτές λαμβάνουν ένδικο χαρακτήρα με την προσφυγή του φορολογουμένου ενώπιον δικαστηρίου κατά της φορολογικής αρχής, και έτσι δημιουργείται η φορολογική διαφορά⁹. Οι διενέξεις αυτές προκύπτουν από αμφισβητήσεις του φορολογουμένου σχετικά με την νομιμότητα και την ορθότητα της βεβαίωσης φόρου εις βάρος του ή την ακρίβεια του καθορισμού του ποσού αυτού, όταν ο φορολογούμενος προσβάλλει την διοικητική πράξη βεβαίωσης του φόρου. Η επίλυση των αμφισβητήσεων

⁵ Λεονάρδος Αρ. Κόντος-Μάναλης, Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο-Θεμελιώσεις, φορολογική διαδικασία, εφαρμογές, 2003.

⁶ Π. Δερτιλής, Τα κατά το άρθρο 59 του Συντάγματος φορολογικά θέματα, Εφ. Ελλ. Νομικών, 1955, σελ.529.

⁷ Δημ. Γ. Γιαλούρης, Το σύγχρονο κράτος ως «φορολογικό κράτος», δηλαδή ως κράτος που καλύπτει τις ανάγκες του μέσω των φόρων, Δ.Φ.Ν. 2008, σελ. 1199-1201

⁸ Η. Κυριακόπουλος, Ελλ. Διοικ. Δίκαιο, Α΄, 1961, σελ. 8

⁹ Γ. Παπαχατζής, Η έννοια και αι διακρίσεις των διοικητικών διαφορών, Μελέται Διοικητικού Δικαίου, 1955, σελ. 56

αυτών ανατίθεται στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, εφόσον πρόκειται για διοικητικές διαφορές.

Η έννοια της φορολογικής διαφοράς δεν έχει ορισθεί επακριβώς από τον νομοθέτη. Υπάρχει όμως μια επικρατέστερη¹⁰ όπου σύμφωνα με αυτήν, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των κριτηρίων διαιρέσεως των διοικητικών διαφορών. Οι διοικητικές διαφορές κατανέμονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες, στις διαφορές ακυρώσεως και στις διαφορές ουσίας ή πλήρους δικαιοδοσίας. Η διάκριση αυτή στηρίζεται σε τυπικά κριτήρια, για αυτό και ονομάζεται τυπική διάκριση των διοικητικών διαφορών. Τα κριτήρια αυτά είναι η έκταση του ελέγχου του δικαστή και το περιεχόμενο της απόφασης αυτού. Εφόσον ο δικαστής περιορίζεται στην έρευνα της νομιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης και η απόφασή αυτού αρκείται στην ακύρωση αυτής, εάν κριθεί παράνομη, πρόκειται περί ακυρωτικής διαφοράς. Εάν όμως ο δικαστής δύναται να ερευνήσει τη διαφορά από κάθε πλευρά προβαίνοντας σε ουσιαστική εκτίμηση των στοιχείων αυτής και να διατάξει με την απόφασή του ορισμένη ρύθμιση της έννομης σχέσης, η διαφορά καλείται διαφορά ουσίας ή πλήρους δικαιοδοσίας.

Οι φορολογικές διαφορές, ανήκουν στις διαφορές ουσίας, διότι και η έκταση του δικαστικού ελέγχου είναι ευρεία, εκτεινόμενη και στην εκτίμηση του πραγματικού υλικού και η απόφαση προβαίνει όχι στην απλή ακύρωση της διοικητικής πράξης, αλλά και στη ρύθμιση της διαφοράς, μέσω του καθορισμού της φορολογικής ενοχής. Άλλη διάκριση των διοικητικών διαφορών, όπου στηρίζονται σε ουσιαστικό κριτήριο είναι αυτές που διακρίνονται σε αντικειμενικές και υποκειμενικές. Αυτή είναι η καλούμενη ουσιαστική διάκριση των διοικητικών διαφορών. Στις αντικειμενικές διαφορές, το τιθέμενο ζήτημα προ του δικαστή συνίσταται στη συμφωνία ή μη της προσβαλλόμενης πράξης προς τον κανόνα δικαίου. Αντιθέτως στις υποκειμενικές διαφορές, εκτός του κανόνα δικαίου υπάρχει και ορισμένο δικαίωμα, το οποίο γεννήθηκε από τη βάση αυτού του κανόνα και το οποίο προσβάλλεται με την επίδικη πράξη. Στις φορολογικές διαφορές τίθεται σε αμφισβήτηση η συμφωνία της πράξης βεβαίωσης φόρου προς τον κανόνα του αντικειμενικού δικαίου. Συνεπώς ο δικαστής ελέγχει την παραβίαση ή μη του κανόνα δικαίου μέσω του προστίμου πράξης.

Από τα παραπάνω γίνεται φανερό ότι οι φορολογικές διαφορές είναι διαφορές ουσίας ή πλήρους δικαιοδοσίας όσον αφορά την έκταση του δικαστικού ελέγχου και το περιεχόμενο της απόφασης, είναι όμως συγχρόνως και αντικειμενικής νομιμότητας, όσον αφορά τη φύση

¹⁰ Μ. Δένδιας, Διοικητικών Δίκαιον, Γ', 1950, σελ. 72 επ., 262, 392.

του ζητήματος που τίθεται στον διοικητικό δικαστή¹¹. Διαφωτιστικός είναι και ο παλαιότερος ορισμός της φορολογικής διαφοράς στο άρθρο 1§1 ΚΟΦΔ, στα άρθρα 1 και 73 ΚΦΔ και στο άρθρο 8§4 του ΝΔ 4486/1965, κατά τον οποίο φορολογική διαφορά, που υπάγεται στη δικαιοδοσία των διοικητικών δικαστηρίων, είναι εκείνη που προκύπτει από την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων της φορολογικής αρχής, με τις οποίες επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση ή και από την αμφισβήτηση αντικειμένων τα οποία από τη φύση τους συνάπτονται αναγκαία προς τη φορολογική υποχρέωση¹². Γίνεται συνεπώς εμφανές ότι οι αμφισβητήσεις που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα προς τη φορολογική ενοχή καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα διαφορών που απαρτίζουν τις φορολογικές.

Για την επίλυση των φορολογικών διαφορών σημαντικό σημείο αποτέλεσε το Σύνταγμα του 1952, το οποίο ανέθεσε την εκδίκαση των διοικητικών διαφορών στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια (άρθρο 82). Ενόψει αυτού ιδρύθηκαν τα φορολογικά δικαστήρια ως τακτικά διοικητικά δικαστήρια ειδικής δικαιοδοσίας. Τα φορολογικά δικαστήρια έλαβαν εξαρχής αποκλειστική αρμοδιότητα για την εκδίκαση κάθε φορολογικής διαφοράς. Έτσι μετά από σαράντα περίπου χρόνια εφαρμογής, ο Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας έπαυσε να ισχύει, αφού αντικαταστάθηκε από ενιαίο πλέγμα δικονομικών διατάξεων που ισχύει για όλες τις διοικητικές διαφορές ουσίας. Πλέον υπό το ισχύον Σύνταγμα 1975/1986/2001 υφίσταται ολοκληρωμένο σύστημα διοικητικής δικαιοσύνης, στο πλαίσιο του οποίου οι κάθε είδους διοικητικές διαφορές -άρα και οι φορολογικές- υπάγονται στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων.

Το ένδικο βοήθημα της τακτικής δικαστικής προστασίας για τις φορολογικές διαφορές είναι η προσφυγή. Σύμφωνα με ρητή πρόβλεψη του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (άρθρο 63 παρ.1 Κ.Δ.Δ.), σε προσφυγή υπόκεινται οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας, επομένως και οι πράξεις των δημοσίων οργάνων με τις οποίες καταλογίζονται φόροι, δασμοί, τέλη, πρόστιμα και συναφή δικαιώματα του Δημοσίου. Επίσης, η προσφυγή μπορεί να ασκηθεί και κατά των πράξεων της φορολογικής αρχής που αναφέρονται στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εταιρειών, στον προσδιορισμό ζημίας επιχειρήσεων, στην αναγνώριση φορολογικής απαλλαγής ή μείωσης, στην ανάκληση δήλωσης του φορολογουμένου και στην επιστροφή καταβληθέντων φόρων. Αίτημα της προσφυγής είναι η ολική ή μερική ακύρωση της ατομικής καταλογιστικής πράξης ή η

¹¹ Κων. Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο- Ουσιαστικό μέρος, φορολογική διαδικασία, φορολογική δικονομία, Γ' έκδοση 2005, σελ.424-426

¹² ΑΕΔ 1/1986 και ΑΕΔ 7/1979, ΣτΕ 3157/1990, Διδικ 1992, σελ.429

τροποποίησή της (άρθρα 63§1 και 68§ 2 ΚΔΔ). Αρμόδια¹³ για την εκδίκαση της προσφυγής είναι πλέον τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια. Και πιο συγκεκριμένα το τριμελές διοικητικό πρωτοδικείο και κατ' εξαίρεση το μονομελές διοικητικό πρωτοδικείο όταν το αντικείμενο των χρηματικών διαφορών δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Ο προσδιορισμός της αρμοδιότητας του δικαστηρίου εξαρτάται από το αντικείμενο της φορολογικής διαφοράς, το οποίο όταν συντρέχει κύριος και πρόσθετος φόρος είναι το ποσό του κύριου φόρου που έχει καταλογισθεί από τη φορολογική αρχή¹⁴. Σε κάθε περίπτωση το μονομελές διοικητικό πρωτοδικείο αποκτά αρμοδιότητα λόγω ποσού στις χρηματικές διαφορές, με αποτέλεσμα όλες οι υπόλοιπες φορολογικές διαφορές μη χρηματικού αντικειμένου να υπάγονται στην αρμοδιότητα του τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου. Η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής από τον φορολογούμενο είναι ενιαία για όλα τα ένδικα βοηθήματα και έως των εξήντα ημερών. Ειδικά όταν το πρόσωπο που επιβαρύνεται με την πράξη διαμένει σε αλλοδαπή χώρα, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής είναι ενενήντα ημέρες και αρχίζει από την επομένη της έγκυρης επίδοσης της πράξης φορολογικής επιβολής στον υπόχρεο ή από τότε που ο υπόχρεος αποδεδειγμένα έλαβε πλήρη γνώση του περιεχομένου της.

Οι ισχυρισμοί¹⁵ ενώπιον της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών όπου προβάλλονται παραδεκτός είναι μόνο οι κάτωθι αναφερόμενοι ισχυρισμοί:

α) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον επίδικο φόρο ή πρόστιμο λόγω παρόδου του χρόνου εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση είχε δικαίωμα προς καταλογισμό αυτών.

β) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον επίδικο φόρο ή πρόστιμο λόγω λήψης φορολογικού πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη.

γ) Εσφαλμένο καταλογισμό του φόρου ή προστίμου λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης ή αριθμητικού σφάλματος.

δ) Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης σύμφωνα με όσα έχουν γίνει δεκτά από τη νομολογία του ΣτΕ.

ε) Η φορολογική διαφορά που ανακύπτει από την αμφισβήτηση των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων, με βάση τις οποίες υπολογίζεται ο ΕΝΦΙΑ

¹³ Κατερίνα Σαββαΐδου, Η συγκριτική επισκόπηση του ελληνικού και του γαλλικού δικονομικού φορολογικού δικαίου (Α΄ μέρος), Δ.Φ.Ν. 2006, σελ. 726

¹⁴ Άρθρο 6 παρ.2, περ. β΄, εδ. β΄ του Κ.Δ.Δ

¹⁵ <https://www.taxheaven.gr/news/51393/epitroph-exwdikhs-epilyshs-forologikwn-diaforwn-dhmosieyohke-sto-fek-h-apofash-gia-th-leitoygia-ths>

στ) Μείωση του πρόσθετου φόρου, του τόκου, των προσαυξήσεων και των προστίμων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Η ΔΙΚΑΣΤΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ

Οι σχέσεις μεταξύ της Διοίκησης και των φορολογουμένων χαρακτηρίζονται από ανισότητα εις βάρος των δεύτερων. Η φορολογική διοίκηση κατέχει μια σειρά από προνόμια, τα οποία της παρέχουν τη δυνατότητα να βεβαιώνει και να εισπράττει τα δημόσια έσοδα, τα οποία είναι απαραίτητα για την άσκηση της κυβερνητικής πολιτικής. Έτσι η παροχή αυτών των προνομίων στη διοίκηση μπορεί να την οδηγήσει σε αυθαιρεσίες εις βάρος των φορολογουμένων. Στην περίπτωση αυτή η θέση των φορολογουμένων καθίσταται δυσχερής, καθώς αυτοί καλούνται να καταβάλλουν τα ποσά τα οποία δεν οφείλουν και για την είσπραξη των οποίων το Κράτος μπορεί να χρησιμοποιήσει αναγκαστικά μέτρα τα οποία θίγουν τόσο την ιδιοκτησία όσο και την προσωπική ελευθερία των πολιτών.

Υπάρχουν δυο περιπτώσεις δικαστικής προστασίας των πολιτών. Στην πρώτη ο φορολογούμενος προσπαθεί να λύσει τις διαφορές του εξωδικαστικά με την Εφορία, ενώ στην δεύτερη προσφεύγει στο δικαστήριο για να επιτύχει την δικαίωση του.

Τα πλεονεκτήματα του πρώτου τρόπου επίλυσης των διαφορών μεταξύ του Κράτους και του φορολογούμενου συνοψίζονται κυρίως στην ταχύτερη απονομή της δικαιοσύνης, την εξοικονόμηση εξόδων και την εμπέδωση ενός κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των φορολογούμενων και της διοίκησης. Από την άλλη, η προσφυγή στα δικαστήρια αποτελεί την αντικειμενικότερη επίλυση των φορολογικών διαφορών.

Η δικαστική προστασία αναδύεται ως θεμελιώδες συνταγματικό δικαίωμα¹⁶ ουσιαστικού- δικονομικού περιεχομένου, η καθιέρωση του οποίου αποβλέπει στην προστασία των λοιπών συνταγματικών και νομοθετικών διαμορφωμένων δικαιωμάτων. Αυτό

¹⁶ Αντ. Μανιτάκης, Η διπλή νομική φύση του δικαιώματος παροχής δικαστικής προστασίας, Δ 1982, σελ. 631

επιτυγχάνεται με τις 3 ειδικότερες αξιώσεις που περιλαμβάνει: α) την αξίωση για έκδοση απόφασης στην κύρια διαγνωστική διαδικασία (οριστική δικαστική προστασία), β) την αξίωση για αναστολή της εκτέλεσης, ώστε να αποτρέπονται σοβαροί κίνδυνοι, ώσπου να εκδοθεί απόφαση για την κύρια (τακτική) διαγνωστική διαδικασία (προσωρινή δικαστική προστασία) και γ) την αξίωση για την αρμόζουσα συνδρομή των κρατικών οργάνων για την πραγμάτωση της εκτέλεσης της δικαστικής απόφασης (δικαστική προστασία κατά την εκτέλεση). Το δικαίωμα παροχής έννομης προστασίας δεν περιορίζεται στην έκδοση δικαστικής απόφασης, αλλά επεκτείνεται στη λήψη προσωρινών μέτρων, που θα προστατεύσουν το επίδικο δικαίωμα από τους κινδύνους για την ικανοποίησή του μέχρι την έκδοση της δικαστικής απόφασης και καταλήγει στην απαραίτητη συνδρομή των κρατικών οργάνων για την πραγμάτωση της απόφασης¹⁷.

Μάλιστα, κατά ορθή ερμηνεία του άρθρου 20 παρ.1 του Συντάγματος, και των καθιερούμενων τριών εκφάνσεων της δικαστικής προστασίας, δικαίωμα δικαστικής προστασίας δεν έχει μόνο το Δημόσιο αλλά και ο εναγόμενος οφειλέτης. Το Δημόσιο έχει αξίωση κατά της Πολιτείας, αρχικά να σεβαστεί τον νόμιμο τίτλο, στον οποίο στηρίζεται η αξίωσή του (ο οποίος στις φορολογικές διαφορές είναι διοικητική πράξη) και έπειτα να κινητοποιήσει τα αρμόδια όργανά της για να επιβάλουν δραστικά μέτρα καταναγκασμού στην περιουσία ή στο πρόσωπο του οφειλέτη προς ικανοποίηση της ουσιαστικής αξίωσης που βεβαιώνεται με τον νόμιμο εκτελεστό τίτλο. Αντίστοιχα και ο εναγόμενος οφειλέτης του Δημοσίου, έχει εξίσου σημαντική αξίωση κατά της Πολιτείας για αναστολή της εκτέλεσης της διοικητικής πράξης, η οποία θα κριθεί αργότερα από το δικαστήριο της προσφυγής ως προς την ορθότητά της.

Από το περιεχόμενο του δικαιώματος δικαστικής προστασίας πηγάζουν οι 3 κύριες εγγυήσεις του, ότι δηλαδή η παρεχόμενη προστασία πρέπει να είναι πλήρης (1), έγκαιρη (2) και αποτελεσματική (3)¹⁸.

(1) Πλήρης¹⁹, δηλαδή να καταλαμβάνει το σύνολο των διαφορών που είναι πιθανό να ανακύψουν στο πλαίσιο της έννομης τάξης και να μην υπάρχει διαφορά για την οποία να αποκλείεται η δικαστική προστασία και των δύο διαδίκων.

¹⁷ Β. Σκουρής, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις διοικητικές διαφορές, 4η έκδοση, 2001, σελ.234

¹⁸ Π. Δ. Δαγτόγλου, Ατομικά δικαιώματα Β', 1991, σελ. 1208

¹⁹ Ασπασία Κων. Μάλλιου, Προσωρινή δικαστική προστασία και παρεπόμενες φορολογικές κυρώσεις, Δ.Φ.Ν. 2006, σελ.491

(2) Έγκαιρη, δηλαδή να απονέμεται εντός χρονικών ορίων, τα οποία δεν στερούν την απόφαση που εκδίδεται σχετικώς, τα συνταγματικώς προβλεπόμενα αποτελέσματά της .

(3) Αποτελεσματική, με την έννοια ότι παρέχεται σε εύλογο χρόνο και δεν περιορίζεται στην εκδίκαση της ουσίας της υπόθεσης αλλά εξασφαλίζει την προστασία και την αποκατάσταση του δικαιώματος ή του εννόμου συμφέροντος που τραυματίστηκε από την επίδικη πράξη ή συμπεριφορά.

Αυτό, στην περίπτωση του διοικούμενου εις βάρος του οποίου εκδόθηκε διοικητική πράξη, μπορεί να επιτευχθεί μόνο, αν είτε ο νόμος δίνει αυτόματα ανασταλτικό αποτέλεσμα στο σχετικό ένδικο βοήθημα, είτε παρέχει πλήρη εξουσία στον δικαστή να διατάξει, ύστερα από αίτηση του ενδιαφερόμενου, την αναστολή εκτέλεσης της πράξης. Από όσα ήδη εξετάθησαν καθίσταται φανερό ότι η προσωρινή προστασία συνδέεται κατά κύριο λόγο με την αποτελεσματικότητα της συνταγματικά προβλεπόμενης δικαστικής προστασίας. Αποτελεσματική δικαστική προστασία χωρίς προσωρινή δικαστική προστασία δεν νοείται αφού η δεύτερη συνιστά λειτουργικό στοιχείο της πρώτης . Η προσωρινή προστασία είναι αυτή που διασφαλίζει το σκοπό του κυρίου ενδίκου βοηθήματος, δηλαδή καθιστά -στις φορολογικές διαφορές- την προσφυγή αποτελεσματικό ένδικο βοήθημα κατά την έννοια της σχετικής γενικής αρχής του κοινοτικού δικαίου, του άρθρου 13 ΕΣΔΑ και βεβαίως του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος. Πράγματι, η πληρότητα και αποτελεσματικότητα της παρεχόμενης προσωρινής προστασίας συνιστά κριτήριο για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της οριστικής προστασίας. Ως εκ τούτου και η προσωρινή δικαστική προστασία πρέπει να είναι:

(α) Πλήρης: Εάν υπάρχει εκκρεμής ένδικη διαφορά, πρέπει να προβλέπεται μηχανισμός προσωρινής διευθέτησης της κατάστασης²⁰ (προσωρινά μέτρα, αναστολή) ως προς τον χρόνο, την έκταση και τα αποτελέσματα της εκκρεμοδικίας ύστερα από την άσκηση τόσο ενδίκου βοηθήματος όσο και ενδίκου μέσου .

(β) Έγκαιρη: Παρέχεται ολοκληρωμένα με τέτοιο τρόπο ώστε να επέρχονται τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα.

(γ) Αποτελεσματική: Δηλαδή να εξασφαλίζεται η προσωρινή διάπλαση της κατάστασης ώστε να μην δημιουργούνται τετελεσμένες καταστάσεις πριν την έκδοση οριστικής δικαστικής απόφασης και,

²⁰ Δημήτριος Γ. Ράικος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές: Αιτήσεις αναστολών, προεδρικές διαδικασίες, 1993, σελ.22.

(δ) Κατάλληλα διασκευασμένη: Με την έννοια ότι ναι μεν εξαρτάται από τη διακριτική ευχέρεια του νομοθέτη να διασκευάσει την προσωρινή δικαστική προστασία, χρησιμοποιώντας στον νόμο είτε τον έναν τρόπο (τρόπος Α: προσφυγή, αναστολή εκ του νόμου), είτε τον άλλο (τρόπος Β: προσφυγή, μη αναστολή εκ του νόμου αλλά με απόφαση του δικαστηρίου της προσφυγής), δεν ανήκει όμως στη διακριτική ευχέρεια του νομοθέτη²¹ η δυνατότητα να συρρικνώσει ή να εμποδίσει τον φορολογούμενο να χρησιμοποιήσει κανένα από τους παραπάνω τρόπους²².

3.1 Η οριστική προστασία : προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αμφισβητεί τον φόρο που του καταλογίζουν οι δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, μπορεί να ασκήσει προσφυγή κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Αρχικά, προσφυγή μπορεί να ασκήσει αυτός εις βάρος του οποίου εκδίδεται από την αρμόδια αρχή η καταλογιστική πράξη του φόρου, η οποία προσβάλλεται με την προσφυγή, καθώς και τα πρόσωπα στα οποία παρέχεται το δικαίωμα αυτό από τον ουσιαστικό φορολογικό νόμο, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση προσβολής πράξης προσδιορισμού της αξίας κληρονομικών στοιχείων που εκδίδεται εις βάρος της κληρονομιάς και από τον επίτροπο, αλλά και από τους κληρονόμους. Κατά συνέπεια, ο τρίτος ο οποίος ευθύνεται για την πληρωμή του φόρου δεν δύναται καταρχήν να ασκήσει αυτοτελώς προσφυγή εκτός εάν του αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα με ειδική διάταξη νόμου.

Ως αντικείμενο της διαφοράς θεωρείται για το μεν φορολογούμενο η διαφορά του κυρίου φόρου που προκύπτει ανάμεσα σε εκείνον που αντιστοιχεί στη δήλωση και σε αυτόν που καθορίστηκε με την απόφαση του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου, για τη δε Διοίκηση η διαφορά του κυρίου φόρου που προκύπτει ανάμεσα σε εκείνον που ορίστηκε με την πράξη και σε αυτόν που καθορίστηκε με την απόφαση. Να σημειωθεί ότι για την έφεση της απόφασης δεν συνυπολογίζονται οι πρόσθετοι φόροι και οι προσαυξήσεις. Επίσης για να είναι παραδεκτή η έφεση, πρέπει να καταβληθεί στο δημόσιο ταμείο παράβολο ίσο με το 2% του αμφισβητούμενου φόρου, το οποίο σε περίπτωση όπου η έφεση γίνει δεκτή στο σύνολό

²¹ ΕφΑθ 3212/1977 Δ 9, 81 με παρατηρήσεις Γ. Οικονομόπουλου

²² Κων. Γερ. Γιαννόπουλος, Η αναστολή της εκτέλεσης της πράξης ύστερα από το νέο Τελωνειακό Κώδικα, ΔιΔικ 2003, σελ.882

της αποδίδεται στον φορολογούμενο, ενώ στην αντίθετη περίπτωση περιέρχεται στο Δημόσιο εκτός και εάν το δικαστήριο αποφασίσει διαφορετικά.

3.2 Η προσωρινή προστασία : αίτηση αναστολής εκτελέσεως

Κατ' εξαίρεση από τον γενικό κανόνα, που προβλέπει ότι τόσο η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής όσο και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης, στις φορολογικές διαφορές η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής καθώς και η άσκηση της αναστέλλουν την εκτέλεση της πράξης. Ωστόσο, ειδικές διατάξεις προβλέπουν την αναστολή των παραπάνω πράξεων μόνο κατά ορισμένο ποσοστό. Έτσι, για παράδειγμα στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών κλπ , στις περιπτώσεις προστίμων του ΚΒΣ, αναστέλλεται μόνο το 75% του καταλογιζομένου φόρου, ενώ το 25% προ βεβαιώνεται. Σε αυτήν λοιπόν την περίπτωση, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει την αναστολή εκτελέσεως για το ποσό του φόρου μέχρι την εκδίκαση της προσφυγής από το διοικητικό δικαστήριο στο οποίο εκκρεμεί η προσφυγή.

Εξάλλου, μέχρι την εκδίκαση της παραπάνω αιτήσεως αναστολής μπορεί να ζητήσει την προσωρινή διαταγή από τον Πρόεδρο του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου, ώστε να μην βεβαιωθεί το ποσοστό του φόρου που προ βεβαιώνεται.

Η χορήγηση της αναστολής αποκλείεται αν η άμεση εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης επιβάλλεται για λόγους δημοσίου συμφέροντος ή εάν η αντίστοιχη προσφυγή είναι αβάσιμη.

Καθοριστικό για την παροχή τόσο της προσωρινής διαταγής όσο και της αναστολής εκτελέσεως είναι η επίκληση ζημίας από τον φορολογούμενο, η οποία μπορεί να συνίσταται τόσο στην υλική του ζημία, πράγμα το οποίο μπορεί για παράδειγμα να αποδειχθεί με την παρουσίαση της φορολογικής του δήλωσης από την οποία φαίνεται η μη δυνατότητα του να πληρώσει εκ των προτέρων ένα τέτοιο ποσό λόγω των χαμηλών εισοδημάτων του ή και λόγω αυξημένων οικογενειακών του υποχρεώσεων, όσο και στην ηθική του ζημία.

3.3 Κατά το στάδιο της είσπραξης του φόρου (διαδικασία διοικητικής εκτελέσεως)

1. Η ανακοπή κατά των πράξεων αναγκαστικής εκτελέσεως

Ακόμη σημαντικότερο παρουσιάζεται το ζήτημα όταν η Εφορία προκειμένου να εισπράξει τα οφειλόμενα ποσά, προβεί σε κατάσχεση της κινητής και ακίνητης περιουσίας των φορολογούμενων. Έτσι, όταν επιδοθεί στον φορολογούμενο πράξη ταμειακής βεβαιώσεως του εσόδου, έκθεση κατασχέσεως, προγράμματος πλειστηριασμού ή πίνακα κατατάξεως, ή και γενικότερα οποιασδήποτε πράξεως εκτελέσεως, αυτός μπορεί να ασκήσει ανακοπή κατά της συγκεκριμένης πράξης εκτελέσεως.

Οι διαφορές που δημιουργούνται κατά την είσπραξη των δημοσίων εσόδων, εκτός από εκείνες που αφορούν έσοδα τα οποία αναφέρονται σε απαιτήσεις ιδιωτικού δικαίου, υπάγονται στα διοικητικά δικαστήρια. Αρμόδιο για την εκδίκαση της ανακοπής είναι το μονομελές διοικητικό πρωτοδικείο, ενώ στο δεύτερο βαθμό το τριμελές πρωτοδικείο. Κατά τόπο αρμόδιο δικαστήριο είναι σε περίπτωση ανακοπής κατά πράξης ταμειακής βεβαίωσης το δικαστήριο όπου εδρεύει η αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, ενώ σε κάθε άλλη περίπτωση το δικαστήριο του τόπου εκτέλεσης. Η ανακοπή ασκείται με δικόγραφο, το οποίο κατατίθεται στην γραμματεία της κύριας έδρας του δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται.

Η προθεσμία άσκησης καθώς και η άσκηση της ανακοπής δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της πράξης. Μπορεί όμως να υποβληθεί αίτημα αναστολής της εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξης.

2. Η ειδική περίπτωση της προσωπικής κράτησης των οφειλετών του Δημοσίου

2.1 Αντιρρήσεις κατά την σύλληψη

Ο καταδικαζόμενος σε προσωπική κράτηση μπορεί καταρχήν να προβάλλει αντιρρήσεις ως προς την νομιμότητα της σύλληψης του κατά το χρονικό σημείο της σύλληψης του από αστυνομικά όργανα στον Πρόεδρο Πρωτοδικών του Πρωτοδικείου στην περιφέρεια του οποίου έγινε η σύλληψη. Οι παραπάνω αντιρρήσεις προβάλλονται

προφορικά. Με αυτές ο συλληφθείς μπορεί να επικαλείται την καταβολή τους χρέους, για το οποίο του επιβλήθηκε η προσωπική κράτηση, στην αρμόδια αρχή, ή τον συμψηφισμό του, ή την κατάθεση του στο Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων, γεγονότα τα οποία μπορεί να επήλθαν μετά τη συζήτηση για την επιβολή του εν λόγω μέτρου από το δικαστήριο.

2.2 Αίτηση απόλυσης του κρατούμενου

Σε περίπτωση κατά την οποία η οφειλή εξοφλήθη, ο κρατούμενος με αίτηση του, που απευθύνεται στο Πρωτοδικείο του τόπου όπου βρίσκεται η φυλακή, μπορεί να ζητήσει την απόλυση του. Η εκδίκαση του σχετικού αιτήματος γίνεται σε ημερομηνία που δεν μπορεί να απέχει λιγότερο των δυο ημερών και περισσότερο των τεσσάρων. Αρμόδιος να αποφανθεί για την αίτηση είναι ο πρόεδρος πρωτοδικών ή ο από αυτόν οριζόμενος πρωτοδίκης του προαναφερόμενου δικαστηρίου.

2.3 Αίτηση προσωρινής αναστολής του μέτρου

Ο κρατούμενος με αίτηση του, η οποία απευθύνεται στο Πρωτοδικείο του τόπου όπου βρίσκεται η φυλακή, μπορεί να ζητήσει την αναστολή της προσωπικής του κράτησης για χρονικό διάστημα όχι μεγαλύτερο των τριών μηνών, σε περίπτωση καταβολής ικανού μέρους του χρέους.

2.4 Αμφισβήτηση για την εκτέλεση της προσωπικής κράτησης

Οποιαδήποτε αμφισβήτηση σχετική με την εκτέλεση του μέτρου αυτού επιλύεται από τον Πρόεδρο πρωτοδικών ή τον από αυτόν οριζόμενο πρωτοδίκη του Πρωτοδικείου στην περιφέρεια του οποίου εκτελείται η απόφαση για την προσωπική κράτηση.

3. Προστασία κατά άλλων αναγκαστικών μέτρων

Σε περίπτωση αναστολής λειτουργίας καταστήματος, απαγόρευσης εξόδου από τη χώρα, άρνησης χορήγησης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας είναι δυνατή η άσκηση αιτήσεως ακυρώσεως στο Συμβούλιο Επικρατείας.

Άλλωστε, η διοίκηση οφείλει να αποφαινεται περί της διατηρήσεως ή μη του μέτρου της απαγορεύσεως αποδημίας σε περίπτωση που ο οφειλέτης βάσει νέων στοιχείων υποστηρίζει ότι εξέλιπε ο λόγος της απαγόρευσης. Η αφαίρεση διαβατηρίου ή η παρεμπόδιση ενός οφειλέτη να εξέλθει της χώρας συνιστούν απλώς πράξεις εκτέλεσης και δεν είναι προσβλητές δια αιτήσεως ακυρώσεως.

3.4 Η αναζήτηση των αχρεωστήτως καταβληθέντων

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος κατέβαλλε φόρους, τους οποίους δεν όφειλε, δικαιούται να τους αναζητήσει. Η αναζήτηση των αχρεωστήτων μπορεί να οφείλεται στην είσπραξη του ίδιου χρέους δυο φορές, στην είσπραξη χωρίς νόμιμη αιτία, κλπ. Οι σχετικές διαφορές επιλύονται με την άσκηση προσφυγής στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια.

Η προσφυγή του φορολογούμενου, με την οποία ζητείται η επιστροφή είτε λόγω ανακλήσεως φορολογικής δηλώσεως είτε λόγω ακυρώσεως της καταλογιστικής πράξεως της φορολογικής αρχής, μπορεί να ασκηθεί ευθέως ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου μέσα στα όρια του χρόνου παραγραφής της σχετικής αξίωσης του φορολογουμένου και χωρίς να υφίσταται οποιαδήποτε δέσμευση από την προθεσμία της προσφυγής. Αν όμως ο φορολογούμενος απευθύνει αίτημα επιστροφής του φόρου στην αρμόδια φορολογική αρχή και εκδοθεί ρητή απορριπτική πράξη αυτής, τότε η προσφυγή ασκείται εντός της νόμιμης για την προσφυγή προθεσμίας από την κοινοποίηση της πράξης.

Το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επιστρέφεται έντοκα εφόσον το αχρεώστητο της καταβολής προκύπτει με βάση απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οποιουδήποτε βαθμού ή δήλωση του φορολογούμενου. Ειδικά, για το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, που η εκκαθάρισή του ενεργείται από το ΚΕΠΥΟ, η εξάμηνη προθεσμία για την έντοκη επιστροφή του φόρου αρχίζει από την πρώτη του μήνα του επόμενου της ημερομηνίας έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος του φόρου.

Η παραγραφή της αξιώσεως προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού είναι τριετής και αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους εντός του οποίου έγινε η καταβολή. Η παραγραφή διακόπτεται όταν υποβληθεί αίτηση για την πληρωμή της απαιτήσεως, οπότε η παραγραφή αρχίζει εκ νέου μέσω εγγράφου απαντήσεως της αρμοδίας αρχής, εφ' όσον αυτή γίνει εντός εξαμήνου, άλλως η παραγραφή αρχίζει μετά την πάροδο του εξαμήνου. Η τυχόν μεταγενέστερη απάντηση, με την οποία η αρχή αρνείται ρητώς την

επιστροφή είτε ολοκλήρου της απαιτήσεως είτε τμήματος αυτής δεν ασκεί επιρροή στο χρόνο ενάρξεως της παραγραφής.

Τέλος, να σημειώσουμε ότι σε ειδικές περιπτώσεις μπορεί να ανασταλεί η επιστροφή των καταβληθέντων φόρων και προστίμων. Έτσι, όταν πιθανολογείται ζημία του Δημοσίου λόγω του ύψους του επιστρεφόμενου ποσού, καθώς επίσης και λόγω της ειδικής κατάστασης του φορολογούμενου, όταν υπάρχουν πληροφορίες για επικείμενη πτώχευση, όταν εκκρεμεί εις βάρος τους δίωξη για φοροδιαφυγή, μπορεί να καθυστερήσει ή η επιστροφή ή ο συμψηφισμός, των ποσών που προκύπτουν για επιστροφή από την εκκαθάριση των ατομικών φύλλων έκπτωσης για χρονικό διάστημα, το οποίο δεν μπορεί να ξεπερνά τους δώδεκα μήνες. Για την καθυστέρηση αυτή απαιτείται ειδική απόφαση του αρμοδίου οργάνου, δηλαδή του Υπουργού Οικονομικών ή του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. κατά περίπτωση ανάλογα με το ύψος του προς επιστροφή ποσού.

3.5 Η αγωγή αποζημίωσης κατά της Εφορίας

Ο αυθαίρετος προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης σε αδικαιολόγητα υπερβολικά ποσά, ακόμη και όταν τελικά ο φορολογούμενος δικαιώνεται από τα δικαστήρια, δεν οδηγεί εκτός από την ακύρωση της καταλογιστικής του φόρου πράξης, σε ειδικότερη αποζημίωση του φορολογούμενου για τις ταλαιπωρίες τις οποίες αδίκως υπέστη από τη φορολογική διοίκηση. Ομοίως, η ακύρωση μιας καταχρηστικής κατάσχεσης έχει ως αποτέλεσμα την απόδοση στον φορολογούμενο του κατασχεθέντος πράγματος που είχε παράνομα κατασχεθεί, αλλά οδηγεί όμως και σε πλήρη ικανοποίηση του φορολογούμενου από την στέρηση της κατοχής του κατά το χρονικό διάστημα της κατάσχεσης του. Μόνο ο μηχανισμός της αποζημίωσης επιτρέπει να καλυφθεί μερικώς αυτό το κενό.

Εντούτοις, θα πρέπει να σημειωθεί ότι εκτός από τις περιπτώσεις ευθύνης της φορολογικής διοίκησης έναντι ορισμένων τρίτων, το ελληνικό φορολογικό δίκαιο δεν προβλέπει ειδικές διατάξεις για την ευθύνη της φορολογικής διοίκησης έναντι των φορολογουμένων για τις πράξεις ή παραλείψεις της τόσο στο στάδιο της βεβαίωσης όσο και στο στάδιο της είσπραξης του φόρου. Έτσι, η ευθύνη των φορολογικών οργάνων έναντι των φορολογουμένων ρυθμίζεται από τις γενικές διατάξεις του άρθρου 105 του ΕισΝ.Α.Κ., που αφορά το σύνολο των δραστηριοτήτων της διοίκησης.

Βεβαίως, για την άσκηση του ένδικου αυτού βοηθήματος, θα πρέπει να συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, όπως παράνομη πράξη ή παράλειψη των οργάνων του Δημοσίου (φορολογικών εν προκειμένω) κατά την άσκηση της δημόσιας εξουσίας που τους έχει ανατεθεί και μάλιστα χωρίς την ανάγκη υπαιτιότητας των οργάνων αυτών.

Αυτό που θα πρέπει να διευκρινισθεί είναι ότι η επικαλούμενη ζημία θα πρέπει να είναι διαφορετική από τον προσβαλλόμενο φόρο, όπως για παράδειγμα για προσβολή της προσωπικότητας, ενόψει της πρόβλεψης ότι η αγωγή είναι απαράδεκτη αν πρόκειται για αξιώσεις φορολογικού περιεχομένου. Να σημειωθεί ότι η αγωγή αποζημίωσης είναι ανεξάρτητη από την άσκηση προσφυγής κατά της καταλογιστικής του φόρου πράξης ή ανακοπής κατά των πράξεων της αναγκαστικής εκτέλεσης.^{23 24}

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΞΩΔΙΚΑΣΤΙΚΟΙ ΤΡΟΠΟΙ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Χιλιάδες φορολογούμενοι κάθε χρόνο αμφισβητούν αποφάσεις της φορολογικής διοίκησης με τις οποίες τους έχουν καταλογισθεί πρόστιμα και πρόσθετοι φόροι. Οι λόγοι της αμφισβήτησης είναι πολλοί και αφορούν από την ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων βάσει των οποίων τους επιβλήθηκαν οι φορολογικές κυρώσεις έως και την άρνηση των στελεχών της φορολογικής διοίκησης να εφαρμόσουν προβλέψεις ευνοϊκές για τους ελεγχόμενους.

Στα σύγχρονα κράτη, η προσπάθεια επίλυσης των διαφορών – ιδίως σε αστικές και εμπορικές υποθέσεις – δεν οδηγεί νομοτελειακά στις αίθουσες των δικαστηρίων. Η ανάγκη της υπάρχουσας καθημερινότητας για ταχεία επίλυση των διαφορών και η αποφυγή

²³ Κατερίνα Σαββαΐδου. Διδάκτωρ του Φορολογικού δικαίου και Δικηγόρος Αθηνών <<Η άμυνα του φορολογούμενου έναντι των αυθαιρεσιών της φορολογικής διοίκησης>>

²⁴ <https://opencourses.auth.gr/modules/document/file.php/OCRS130/%CE%A0%CE%B1%CF%81%CE%BF%CF%85%CF%83%CE%B9%CE%AC%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82%20%CE%9C%CE%B1%CE%B8%CE%AE%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%BF%CF%82/%CE%95%CE%BD%CF%8C%CF%84%CE%B7%CF%84%CE%B1%2013%CE%B7.pdf>

οριστικής ρήξης μεταξύ των εμπλεκομένων οδήγησε στην «άνθιση» ποικίλων εναλλακτικών τρόπων επίλυσης των διαφορών. Ήδη στην ελληνική έννομη τάξη έχουν ενταχθεί οι περισσότερες εξ αυτών. Η Διαμεσολάβηση, η Διαιτησία, η Δικαστική Μεσολάβηση και η Συμβιβαστική Επίλυση της διαφοράς έχουν θεσπιστεί νομοθετικά.

Αυτό, όμως, που η πολιτεία προτρέπει τους πολίτες να κάνουν για τις μεταξύ τους διαφορές αποφεύγει να πράξει για τις δικές της απαιτήσεις έναντι των πολιτών. Σε διοικητικό επίπεδο, οι εναλλακτικές μορφές επίλυσης διαφορών είναι ουσιαστικά ανύπαρκτες, πρωτίστως με επίκληση του γεγονότος ότι το δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δεν έχουν εξουσία διάθεσης όταν ενεργούν με δέσμια αρμοδιότητα. Τούτο, όμως, δεν θα έπρεπε να αποκλείει την δυνατότητα εξωδικαστικής επίλυσης διαφορών σε κάθε περίπτωση και σε κάθε στάδιο, αρκεί να διασφαλίζονταν κανόνες διαφάνειας.²⁵

4.1 Περιπτώσεις «φιλικού διακανονισμού»²⁶

1) Διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής

Όταν ένας φορολογούμενος δεν μπορεί να πληρώσει το χρέος του στην προβλεπόμενη από το νόμο προθεσμία τότε νόμος του παρέχει το δικαίωμα να ζητήσει τη ρύθμιση του χρέους του σε δόσεις. Το αίτημα εξετάζεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και από την Γνωμοδοτική Επιτροπή Παροχής Διευκολύνσεων .

Καθοριστικό για την παροχή των παραπάνω διευκολύνσεων είναι η ύπαρξη ορισμένων κριτηρίων, όπως η οικονομική αδυναμία του οφειλέτη, η διασφάλιση της οφειλής, η προέλευση του χρέους, η συμπεριφορά του οφειλέτη, η αιτία για την οποία ζητείται η διευκόλυνση και η κρίση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., τα οποία έχουν συγκεκριμένο συντελεστή βαρύτητας και από τα οποία εξαρτάται αντικειμενικά τόσο η παροχή της διευκόλυνσης πληρωμής σε δόσεις όσο και ο αριθμός των δόσεων που θα παρασχεθούν. Σε περίπτωση απώλειας αυτού του ευεργετήματος με τη μη καταβολή τριών συνεχόμενων δόσεων, ο νόμος προσφέρει τη δυνατότητα παροχής δεύτερης διευκόλυνσης. Πάντως, θα πρέπει ο φορολογούμενος να γνωρίζει ότι δεν επιτρέπεται η χορήγηση

²⁵ <http://www.opengov.gr/minfin/?p=9304>

²⁶ Κατερίνα Σαββαΐδου Tax senior manager στην PWC Ελλάδα, λέκτορας στη Νομική Σχολή του ΑΠΘ και καθηγήτρια στην Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης Αρθ. <<Η άμυνα του φορολογούμενου έναντι των αυθαιρεσιών της φορολογικής διοίκησης>>

περισσότερων από δυο διευκολύνσεων για την ίδια οφειλή, παρά μόνο στην εξαιρετική περίπτωση μεταβολής των οικονομικών δεδομένων.

2) Η εξώδικη επίλυση της φορολογικής διαφοράς (φορολογικός συμβιβασμός)

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αμφισβητεί το ποσό του καταλογισθέντος φόρου, προβλέπεται η δυνατότητα εξώδικης επίλυσης της διαφοράς. Με τον τρόπο αυτό μπορεί να αποφευχθεί η προσφυγή στα δικαστήρια και να επιλυθεί ταχύτερα η διαφορά ανάμεσα στον φορολογούμενο και τη φορολογική διοίκηση.

Το σχετικό αίτημα κατατίθεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και διατυπώνεται είτε με αυτοτελή αίτηση του ενδιαφερόμενου είτε με την σύνδεση του με την προσφυγή κατά της καταλογιστικής πράξης του φόρου. Πρέπει να κατατίθεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής.

Για την επίτευξη εξώδικης επίλυσης απαιτείται η σύμπτωση των απόψεων του φορολογούμενου και της φορολογούσας αρχής. Σε αυτήν την περίπτωση συντάσσεται και υπογράφεται και από τους δυο σχετικό πρακτικό. Αντίγραφο του πρακτικού παραδίδεται στον υπόχρεο όπου ισοδυναμεί με έγγραφο ατομικής ειδοποίησης. Με το πρακτικό αυτό, που επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, η διαφορά επιλύεται κατά το μέρος που επήλθε συμφωνία. Κατά συνέπεια, η φορολογική εγγραφή καθίσταται οριστική και δεν είναι δυνατόν να ανατραπεί, παρά μόνο με προσφυγή του φορολογούμενου ενώπιον του Πρωτοδικείου για έλλειψη των προϋποθέσεων του συμβιβασμού που τάσσονται από το νόμο.

Σε περίπτωση μη επίτευξη εξώδικης επίλυσης η φορολογούσα αρχή αποστέλλει το φάκελο στο δικαστήριο, με την προϋπόθεση βέβαια ότι έχει ασκηθεί σχετική προσφυγή.

4.2 Η προσφυγή στον Συνήγορο του Πολίτη

Ο φορολογούμενος που θεωρεί ότι έχει κατά κάποιον τρόπο αδικηθεί μπορεί επίσης να προσφύγει στον Συνήγορο του Πολίτη με προθεσμία 6 μηνών από τότε που έλαβε γνώση των πράξεων της διοικήσεως. Βέβαια η κρίση του Συνηγόρου δεν είναι δεσμευτική για την διοίκηση ή τα δικαστήρια, όμως πολλές φορές οδηγεί σε διάλογο με την Εφορία και την επανεξέταση ενός θέματος από αυτήν με μεγαλύτερη κυρίως επιείκεια δημιουργώντας έτσι ένα κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των φορολογουμένων και της φορολογικής διοίκησης.

4.3 Η διαιτησία

Ο νομοθέτης επιτρέπει στο φορολογούμενο και στην διοίκηση να υπαγάγουν με συμφωνία συγκεκριμένη φορολογική διαφορά ή φορολογικές διαφορές που θα προέλθουν από ορισμένη έννομη σχέση σε διαιτητές. Κάτι τέτοιο δεν εμποδίζεται από την συνταγματική καθιέρωση της αρμοδιότητας των διοικητικών δικαστηρίων αναφορικά με την εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας.

Η υποχρέωση του φορολογικού δικαστηρίου να αναβάλλει την εκδίκαση της υπόθεσης μέχρι τη δημοσίευση της διαιτητικής απόφασης υπάρχει με την προϋπόθεση ότι τα μέρη θα επικαλεστούν μέχρι το ακροατήριο στον πρώτο βαθμό του ισχυρισμού ότι έχουν συμφωνήσει την υπαγωγή της διαφοράς τους σε διαιτησία. Διαφορετικά, το δικαστήριο κρατά και εκδικάζει την υπόθεση.

Όσον αφορά τις εξουσίες που έχει το διαιτητικό δικαστήριο, να τονισθεί ότι η απόφαση τους είναι δεσμευτική για τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία δεν μπορούν να ελέγξουν την ορθότητα της απόφασης αυτής. Πάντως, να σημειώσουμε ότι οι διαιτητές δεν έχουν την εξουσία να ακυρώσουν την διοικητική πράξη επιβολής του φόρου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Περιγραφή δικαστικής προσφυγής κατά της επιβολής φορολογικού προστίμου

Στις μέρες μας, αν και το περιεχόμενο της παρεχόμενης δικαστικής προστασίας συνίσταται στην κατοχύρωση ή αποκατάσταση του θιγόμενου ατομικού δικαιώματος, εν τούτοις συχνά επισημαίνονται ελλείψεις στο σχετικό νομοθετικό σύστημα λόγω ακριβώς της ευρείας κάλυψης ενός ιδιαίτερα ευαίσθητου τομέα - διοικητικές προσφυγές - έναντι πράξεων ή παραλείψεων των οργάνων της δημόσιας διοίκησης, και ειδικότερα της φορολογικής αρχής.

Έτσι, είναι πιθανό να προκύψουν αντιπαραθέσεις σχετικά με τον καταλογισμό φόρου, προσαυξήσεων, ή την επιβολή προστίμου, όπως επίσης αμφισβητήσεις περί της νομιμότητας της καταλογιστικής πράξης, της ταμειακής βεβαίωσης, αλλά και περί κυρώσεων για παραβάσεις φορολογικών ρυθμίσεων, μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων από την πλευρά του φορολογούμενου κ.ά. Σε όλες τις παραπάνω υποθέσεις (φορολογικές διαφορές), το δικαίωμα άσκησης προσφυγής το έχει κάθε πρόσωπο το οποίο έχει άμεσο και προσωπικό συμφέρον, καθώς και σε εκείνο στο οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη.

Τα τελευταία χρόνια αποτελεί γεγονός ότι η διαδικασία αναφορικά με το δικαίωμα του πολίτη να στραφεί στα δικαστήρια κατά της επιβολής ενός φορολογικού προστίμου έχει μεταβληθεί σημαντικά. Η εν λόγω διαδικασία ξεκινάει μετά το πέρας του ελέγχου και κυρίως από τη κοινοποίηση της τελικής προσβαλλόμενης πράξης.

Στάδιο Πρώτο – Ενδικοφανής Προσφυγή²⁷

²⁷ Επαμεινώνδας Στυλόπουλος, Δικηγόρος LL.M. Η διαδικασία προσφυγής στη δικαιοσύνη επί φορολογικών διαφορών

Ενδικοφανής Προσφυγή είναι η διαδικασία με την οποία ασκείται η αμφισβήτηση πράξεων προστίμων ή επιβολής φόρου ενώπιον της φορολογικής διοίκησης σύμφωνα με το άρθρο 63 του νόμου 4174/2013.

Ο πολίτης εφόσον επιθυμεί να στραφεί κατά μίας πράξης της διοίκησης θα πρέπει αρχικά να προσφύγει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών καταθέτοντας ενδικοφανή προσφυγή σε μία γενική προθεσμία 30 ημερών. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες.

Με την ενδικοφανή προσφυγή ο φορολογούμενος θα εκθέσει τις απόψεις του σχετικά με την αμφισβήτηση του φόρου ή / και του προστίμου το οποίο του έχει επιβληθεί από τη διοίκηση. Να σημειωθεί ότι οι φορολογούμενοι δεν έχουν δικαίωμα να προσφύγουν απευθείας στα διοικητικά δικαστήρια εάν προηγουμένως δεν έχουν εξαντλήσει τη διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία καταλήγει στην έκδοση νέας πράξης από την αρμόδια υπηρεσία που την εξετάζει. Η προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια έπεται της απόφασης της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να αναφέρει:

- τα ακριβή στοιχεία του υποχρέου,
- την προσβαλλόμενη πράξη,
- τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του,
- τη διεύθυνση στην οποία θα πραγματοποιούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
- τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.

Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά από την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.

Ο υπόχρεος ταυτόχρονα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή :

- 1) Τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του.

2) Ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο –CD ή USB κλπ.), στον οποίο περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου:

2.1) η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή,

2.2) η αίτηση αναστολής σε περίπτωση αυτοτελούς υποβολής,

2.3) τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται. Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται να συμπεριλαμβάνεται η έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη, τις οποίες θα αποστείλει η αρμόδια φορολογική αρχή.

3) Υπεύθυνη δήλωση με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου.

Εφόσον ζητηθεί η αναστολή του φόρου ή / και του προστίμου δικονομική προϋπόθεση αποτελεί να καταβληθεί το 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, εκτός αν υποβληθεί κι αίτημα αναστολής της καταβολής του και γίνει αποδεκτό. Το αίτημα υποβάλλεται ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή. Να σημειωθεί ότι δεν τίθεται θέμα αναστολής επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί της πράξης του διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση τα στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση. Το πρακτικό ζήτημα το οποίο προκύπτει σε αυτό το στάδιο αφορά στο γεγονός ότι το οποιοδήποτε ποσό συνεχίζει και αποτελεί ληξιπρόθεσμο ποσό έναντι του πολίτη με ό,τι αυτό συνεπάγεται (μη φορολογικά ενήμερος, μέτρα εκτέλεσης, προσαυξήσεις, ποινικές διαδικασίες, κ.λπ.)²⁸

Στάδιο Δεύτερο – Προσφυγή

Εάν η ενδικοφανής προσφυγή δεν γίνει δεκτή από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εντός της προθεσμίας των 120 ημερών (ή απορριφθεί σιωπηρά) τότε ο πολίτης δύναται να απευθυνθεί στα διοικητικά δικαστήρια στις γενικές προθεσμίες της προσφυγής, δηλαδή σε περίοδο 30 ημερών.

Κατά το στάδιο αυτό ο πολίτης έχοντας πληρώσει το 50% στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής (εάν δεν έχει ανασταλεί) θα πρέπει να καταβάλει για κατάθεση

²⁸ https://www.lawspot.gr/nomika-blogs/viky_pantoy/endikofanis-prosfygi-apantiseis-sta-syhnotera-erotimata

προσφυγής για χρηματικού περιεχομένου φορολογικές και τελωνειακές διαφορές παράβολο 1% αναλογικά (μέχρι πρότινος το αντίστοιχο ποσοστό ανέρχεται σε 2%) του αντικειμένου της διαφοράς, χωρίς να μπορεί αυτό να υπερβαίνει το ποσό των 15.000 €. Ωστόσο, το άρθρο 37 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας προβλέπει τα εξής: «Αν το παράβολο υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, καταβάλλεται το ποσό αυτό, το επιπλέον δε τυχόν οφειλόμενο και μέχρι του ορίου των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ, καταλογίζεται, αν συντρέχει περίπτωση, με την οριστική απόφαση του δικαστηρίου επί της προσφυγής». Το πρακτικό ζήτημα σε αυτό το στάδιο το οποίο ανακύπτει αποτελεί το γεγονός ότι οι δυσμενείς συνέπειες έναντι στο φορολογούμενο συνεχίζουν (μη φορολογικά ενήμερος, μέτρα εκτέλεσης, προσαυξήσεις, ποινικές διαδικασίες, κ.λπ.) καθώς η προσφυγή θα συζητηθεί εντός της περιόδου κάποιων ετών.

Αναστολή

Κατά το στάδιο της κατάθεσης προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια ο φορολογούμενος μαζί με τη προσφυγή του δύναται να υποβάλλει και αίτημα αναστολής ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων, προσκομίζοντας δήλωση περιουσιακής κατάστασης.

Το παράβολο για την αίτηση αναστολής σήμερα ανέρχεται στο ποσό των 50 €. Η αναστολή συζητείται σε περίοδο αρκετά συντομότερη (μερικών μηνών). Με την αναστολή σήμερα σε συνδυασμό με άρθρο 27 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας υπάρχει η δυνατότητα για μία γενική αναστολή του φόρου ή του προστίμου αλλά και η δυνατότητα να διαταχθεί η αναστολή μέτρων αναφορικά με συγκεκριμένα στοιχεία της περιουσίας του φορολογούμενου. Και πάλι στο σημείο αυτό ανακύπτει το θέμα ότι οι δυσμενείς συνέπειες έναντι στο φορολογούμενο συνεχίζουν (μη φορολογικά ενήμερος, μέτρα εκτέλεσης, προσαυξήσεις, ποινικές διαδικασίες, κ.λπ.) και σε ότι αφορά τα μέτρα τα οποία τυχόν δεν ανασταλούν με κυριότερο ίσως όλων την ποινική διαδικασία η οποία τυπικά είναι ανεξάρτητη από τη δικαστηριακή αμφισβήτηση μίας πράξης της διοίκησης.

Στάδιο τρίτο – Έφεση

Μετά τη παρέλευση κάποιων ετών αναφορικά με τη προσφυγή κι ενώ οι δυσμενείς συνέπειες έναντι στο φορολογούμενο έχουν προχωρήσει (μη φορολογικά ενήμερος, μέτρα εκτέλεσης, προσαυξήσεις, ποινικές διαδικασίες, κ.λπ.) κι εφόσον ο πολίτης δεν ικανοποιηθεί

από τη πρωτόδικη απόφαση της διοικητικής δικαιοσύνης δύναται να καταθέσει έφεση κατά της εν λόγω απόφασης.

Στο στάδιο αυτό κι ενώ ο πολίτης έχει ήδη ενδεχομένως πληρώσει αρχικά το 50% του προστίμου κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, αναλογικό παράβολο 1% του αντικειμένου της διαφοράς έως του ποσού των 15.000 € κι εφόσον δεν έχει καταφέρει αναστολή είσπραξης θα πρέπει να καταβάλει ως δικονομική προϋπόθεση για έφεση σε χρηματικού περιεχομένου φορολογικές διαφορές ποσοστό 20% επί του οφειλομένου ποσού σύμφωνα με την πρωτόδικη απόφαση (μέχρι πρότινος το αντίστοιχο ποσοστό ανέρχεται στο 50%) καταβλητέο μέχρι τη συζήτηση (άρθρο 93 παρ. 3 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Με απλά λόγια, ο πολίτης υποχρεούται προκειμένου να συζητηθεί η έφεσή του να έχει εξοφλήσει μερικώς την αρχική οφειλή του (όπως έχει τυχόν οριστεί με την πρωτόδικη απόφαση) σε ποσοστό 20%.

Συμπερασματικά, ο πολίτης ο οποίος επιθυμεί να προσφύγει κατά μίας πράξης της διοίκησης θα πρέπει να σταθμίσει σημαντικά την απόφασή του καθώς για αρκετά χρόνια θα καταβάλλει παράβολα τα οποία εν τέλει θα αγγίζουν το αρχικώς επιβληθέν ποσό και θα βρίσκεται με το φόβο των δυσμενών συνεπειών έναντι του (μη φορολογικά ενήμερος, μέτρα εκτέλεσης, προσφυγές, ποινικές διαδικασίες, κλπ.).

Εφόσον βέβαια οι θέσεις του γίνουν δεκτές από τη δικαιοσύνη ο πολίτης θα έχει το δικαίωμα να λάβει πίσω - ή να συμψηφίσει - όποιο ποσό έχει καταβάλει στο Δημόσιο και να ακυρώσει τις σχετικές πράξεις κι ενέργειες εναντίον του. Ωστόσο, χρειάζεται από τους πολίτες να προσφεύγουν εφόσον έχουν λόγους καθώς μόνο με αυτό το τρόπο οι αποφάσεις της διοίκησης θα αποκτήσουν συνολική δικαιοσύνη και συνέπεια απέναντι στο πολίτη.²⁹

²⁹ <https://www.epixeiro.gr/article/50074>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Οι νέες ρυθμίσεις δικαστικής επίλυσης φορολογικών διαφορών

6.1 Παρουσίαση του νέου νομοθετικού πλαισίου

Με τη ρύθμιση του άρθρου 34 του ν. 3900/2010, διαφοροποιήθηκαν ριζικά οι προϋποθέσεις και οι όροι παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας. Αρχικά, ορίστηκε με την παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου ότι η εκτέλεση της διοικητικής πράξης αναστέλλεται μόνο αν η βλάβη, η οποία πιθανολογείται ότι θα επέλθει στον προσφεύγοντα είναι ανεπανόρθωτη ή αν εκτιμάται ότι η προσφυγή είναι προδήλως βάσιμη. Όπως διευκρινίζεται στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου αυτού, σύμφωνα με τη νέα ρύθμιση, δεν αρκούν για να θεμελιώσουν λόγο αναστολής τυχόν δυσχέρειες επανόρθωσης της βλάβης σε περίπτωση αποδοχής της προσφυγής, όπως οριζόταν μέχρι πρότινος από το άρθρο 202 ΚΔΔ/μίας. Περαιτέρω, με την παράγραφο 2 του άρθρου 34 του ν. 3900/2010, ορίζεται ειδική ρύθμιση που διέπει την αναστολή εκτέλεσης πράξεων φορολογικής ή τελωνειακής αρχής με χρηματικό αντικείμενο, με σκοπό – κατά τους συντάκτες του νόμου - να προσαρμοστεί στις ιδιαιτερότητες των διαφορών αυτών η βασική στάθμιση μεταξύ της αποτελεσματικότητας της δικαστικής προστασίας και της προάσπισης του δημοσίου συμφέροντος. Με δεδομένο ότι στον Κώδικα Είσπραξης Δημόσιων Εσόδων περιγράφεται ρητά η διαδικασία αναγκαστικής είσπραξης των οφειλόμενων ποσών και απαριθμούνται ειδικώς τα μέτρα και οι πράξεις διοικητικής εκτέλεσης εκ μέρους του Ελληνικού Δημοσίου, οι οποίες είναι και αυτές δεκτικές αυτοτελούς προσβολής ενώπιον των δικαστηρίων, κρίνεται σκόπιμο να οριοθετηθεί κατά τέτοιο τρόπο η προσωρινή δικαστική προστασία, ώστε αφενός να μην παραβλάπτεται το δημόσιο συμφέρον, και αφετέρου να είναι δυνατή η αναστολή της πράξης κατά το μέρος που συνεπάγεται τη λήψη αναγκαστικών ή διοικητικών μέτρων, τα οποία ενδέχεται να ληφθούν εις βάρος του αιτούντος και προτού αυτά ληφθούν, με την προϋπόθεση ότι πιθανολογείται πως η ανεπανόρθωτη βλάβη του αιτούντος συνδέεται και προέρχεται ειδικώς από τα μέτρα αυτά.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τη νέα αυτή ρύθμιση, ο αιτών υποχρεούται να επικαλεσθεί και να αποδείξει ότι συγκεκριμένο αναγκαστικό μέτρο ή μέτρα προς είσπραξη από τα αναφερόμενα στη νομοθεσία, όπως για παράδειγμα κατάσχεση, πλειστηριασμός, κατάσχεση εις χείρας τρίτου, κλπ., αν ληφθούν για συγκεκριμένο ή συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων, όπως η πρώτη κατοικία, μονάδα παραγωγής ή εμπορεύματα, κλπ., ή συγκεκριμένα διοικητικά μέτρα για τον εξαναγκασμό ή τη διασφάλιση της είσπραξης της οφειλής του Δημοσίου θα επιφέρουν την ανεπανόρθωτη βλάβη του. Το δικαστήριο, με την απόφαση του για την αίτηση αναστολής, πρέπει να εξετάζει εάν η λήψη εκ μέρους της διοίκησης συγκεκριμένου ή συγκεκριμένων αναγκαστικών μέτρων για τη διασφάλιση της οφειλής θα προκαλέσει στον αιτούντα ανεπανόρθωτη βλάβη. Με τον τρόπο αυτό, παρέχεται αποτελεσματική προσωρινή δικαστική προστασία, χωρίς να παραβλάπτεται αυσιαστικά το δημόσιο συμφέρον, το οποίο περιλαμβάνει την καλή και ορθή εκτέλεση του προϋπολογισμού. Επιπρόσθετα, το άρθρο 202 παρ. 3 ΚΔΔ/μίας ορίζει ότι σε κάθε περίπτωση η αίτηση αναστολής απορρίπτεται εάν η προσφυγή είναι προδήλως απαράδεκτη ή αβάσιμη, ανεξαρτήτως της βλάβης του αιτούντος, καθώς επίσης και αν κατά τη στάθμιση της βλάβης του αιτούντος, των συμφερόντων τρίτων και του δημόσιου συμφέροντος, κρίνεται ότι οι αρνητικές συνέπειες από την αποδοχή θα είναι σοβαρότερες από την ωφέλεια του αιτούντος.

Αλλαγές επήλθαν και στην προδικασία κατάθεσης της αιτήσεως αναστολής για φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, αφού με το άρθρο 12 παρ. 1 του νεότερου ν. 4051/2012 προστέθηκε νέο εδάφιο στην παράγραφο 2 του άρθρου 203 ΚΔΔ/μίας περί προδικασίας, κατά το οποίο πρέπει, με ποινή απαραδέκτου της ασκήσεως της αίτησης αναστολής, να περιλαμβάνεται σ' αυτήν κατάσταση στην οποία ο αιτών δηλώνει το παγκόσμιο εισόδημα του από κάθε πηγή, καθώς επίσης και την περιουσιακή του κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή. Αν ο αιτών είναι φυσικό πρόσωπο, στην ανωτέρω κατάσταση συμπεριλαμβάνεται και το παγκόσμιο εισόδημα και η περιουσιακή κατάσταση του ή της συζύγου του και των ανήλικων τέκνων του, ενώ εάν ο αιτών είναι νομικό πρόσωπο, δηλώνεται και το παγκόσμιο εισόδημα από κάθε πηγή, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή συνδεδεμένου νομικού προσώπου με τον αιτούντα, καθώς και των φυσικών προσώπων που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές και τελωνειακές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου.

Με το άρθρο 35 του ν. 3900/2010, προστέθηκε νέο εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 204 ΚΔΔ/μίας, κατά το οποίο στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, η πάροδος χρονικού διαστήματος ενενήντα ημερών (90) από τη χορήγηση της προσωρινής διαταγής, χωρίς να έχει εισαχθεί προς κρίση η αίτηση αναστολής, καθιστά υποχρεωτική την αυτεπάγγελτη επάνοδο του αρμόδιου δικαστή, προκειμένου να κριθεί εάν συντρέχει λόγος δημοσίου συμφέροντος που επιβάλλει την ανάκληση της προσωρινής διαταγής. Κατά την αιτιολογική έκθεση του εν λόγω άρθρου, η ρύθμιση αυτή παρίσταται επιβεβλημένη, διότι σε ορισμένες περιπτώσεις παρατηρείται ότι η προσωρινή διαταγή που χορηγείται αμέσως μετά την κατάθεση της προσφυγής, με βάση μόνο τα προσκομιζόμενα από τον προσφεύγοντα στοιχεία, διατηρείται επί μακρό χρονικό διάστημα. Περαιτέρω, το άρθρο 37 του ν. 3900/2010 προέβλεψε ειδικώς για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, στις οποίες η άσκηση προσφυγής αναστέλλει μερικώς ή στο σύνολό της την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης, τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να ζητήσει με αίτηση της από το Δικαστήριο την εκτέλεση της πράξης, ακόμη και στο σύνολό της, εάν η ασκηθείσα προσφυγή είναι προδήλως απαράδεκτη ή προδήλως αβάσιμη ή εάν η εκ του νόμου αναστολή της προσβαλλόμενης πράξης θα καταστήσει εξαιρετικά δυσχερή την εκτέλεση της, σε περίπτωση απορρίψεως της προσφυγής και η εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης στο σύνολό της δεν θα επιφέρει ανεπανόρθωτη βλάβη στον προσφεύγοντα. Όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του νομοσχεδίου, με την εν λόγω ρύθμιση επιδιώκεται να μην παρατείνεται αδικαιολογήτως η εκ του νόμου αυτοδίκαιη αναστολή, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την καθυστέρηση είσπραξης φορολογικών εσόδων, όπου και μόνο αποβλέπει σε πολλές περιπτώσεις η άσκηση του ένδικου βοηθήματος.

Σημαντική κρίνεται, επίσης, η πρόβλεψη του άρθρου 36 του ν. 3900/2010 ότι το δικαστήριο λαμβάνει με την απόφαση χορήγησης αναστολής, και κάθε πρόσφορο κατά περίπτωση μέτρο για τη διασφάλιση του δημόσιου συμφέροντος, ανεξαρτήτως της υποβολής σχετικού αιτήματος, όπως η αίτηση εγγυητικής επιστολής αναγνωρισμένης τράπεζας συγκεκριμένου ποσού, η εγγραφή από το καθ' ου προσημείωσης υποθήκης σε ακίνητο του αιτούντος ή γενικότερα οποιοδήποτε άλλο μέτρο ή όρο ήθελε κρίνει το αρμόδιο δικαστήριο για την προστασία των συμφερόντων. Περαιτέρω, με το άρθρο 39 του ν. 3900/2010 εξαλείφθηκε η δυνατότητα του εκδόντος την πρωτόδικη απόφαση δικαστηρίου να διατάξει σε περίπτωση ασκήσεως ενδίκου μέσου την αναστολή της εκτέλεσης της λόγω πιθανολόγησης ανεπανόρθωτης ή δυσχερώς επανορθώσιμης βλάβης

του αιτούντος και ορίστηκε ότι μοναδικός λόγος χορήγησης αναστολής εκτελέσεως πρωτόδικης απόφασης για φορολογικές διαφορές είναι η πρόδηλη βασιμότητα του ασκούμενου ένδικου μέσου.

Με τις διατάξεις του Ν. 3900/2010 προβλέπεται ότι στις χρηματικού περιεχομένου φορολογικές διαφορές το παράβολο για την προσφυγή ορίζεται σε ποσοστό ίσο προς το 2% του αντικειμένου της διαφοράς, ενώ η μη κατάθεσή του έως την πρώτη συζήτηση της προσφυγής συνεπάγεται την απόρριψη της προσφυγής ως απαράδεκτης. Η εφαρμογή της διάταξης αυτής θέτει διάφορα ζητήματα αντισυνταγματικότητας.

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, η έννομη συνέπεια του απαράδεκτου του ένδικου μέσου σε περίπτωση μη καταβολής του παραβόλου έχει κριθεί ότι οδηγεί σε καταστρατήγηση του συνταγματικού δικαιώματος της παροχής δικαστικής προστασίας. Το Συμβούλιο της Επικρατείας θεωρεί ότι το δικαίωμα παροχής δικαστικής προστασίας δεν αποκλείει στον κοινό νομοθέτη την ευχέρεια να θεσπίζει δικονομικές προϋποθέσεις για την άσκηση των ενδίκων μέσων, όμως η ευχέρεια αυτή του νομοθέτη δεν είναι απεριόριστη και κατά συνέπεια δεν πρέπει να υπερβαίνει τα όρια εκείνα πέραν των οποίων καταλύονται τα προστατευόμενα ατομικά δικαιώματα.

Πέρα όμως από την ανυπαρξία εύλογου μέτρου μεταξύ της επιβάρυνσης του φορολογούμενου και του αντικειμένου της υπόθεσης, η αντισυνταγματικότητα της διάταξης μπορεί να κριθεί και λόγω της απουσίας πρόβλεψης της δυνατότητας απόδοσης του καταβληθέντος παραβόλου σε περίπτωση αποδοχής της προσφυγής ή και κατόπιν δικαστικής κρίσεως περί του δικαιολογημένου ασκήσεώς της.

Ζήτημα αντισυνταγματικότητας μπορεί να προκύψει και από το γεγονός ότι οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν και για τις εκκρεμείς κατά την έναρξη ισχύος του εν λόγω νόμου διαφορές, πρόβλεψη η οποία φαίνεται να καταστρατηγεί την αρχή της δικαιολογημένης προστασίας των φορολογούμενων, οι οποίοι δεν γνώριζαν κατά την άσκηση της προσφυγής τους τη δυσμενή αυτή συνέπεια και επομένως, εάν την γνώριζαν, μπορεί να έκαναν διαφορετικές επιλογές, όπως, για παράδειγμα, να επέλεξαν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Με τις νέες διατάξεις του Ν. 3900/2010 επέρχονται αλλαγές στην καθ' ύλην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων για την εκδίκαση των φορολογικών χρηματικών και μη χρηματικών φορολογικών διαφορών σε α' και β' βαθμό. Ειδικότερα, προβλέπεται η εκδίκαση ορισμένων μη χρηματικών διαφορών και συγκεκριμένα των διαφορών που

προκύπτουν από την αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων επιτηδευματιών και την αφαίρεση πινακίδων και αδειών κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων, από τον Πρόεδρο Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ενώ υπό το προϊσχύον σύστημα οι διαφορές αυτές εκδικάζονταν από το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο.

Μολονότι η μεταβίβαση της αρμοδιότητας από το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο στον Πρόεδρο Πρωτοδικών μπορεί ενδεχομένως να συμβάλλει στην ταχεία εκδίκαση των σχετικών μη χρηματικών υποθέσεων, λόγω του ότι ο τελευταίος δεν θα έχει, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, μεγάλο φόρτο εργασίας, ωστόσο, το μέτρο αυτό, συνδυαζόμενο με τον ανέκκλητο χαρακτήρα των σχετικών αποφάσεων (μη δυνατότητα άσκησης έφεσης), θέτει ζητήματα συνταγματικότητας ως προς την αποτελεσματική δικαστική προστασία των φορολογουμένων, δεδομένου ότι από τις σχετικές πράξεις επέρχεται περιορισμός της συνταγματικής αρχής της οικονομικής ελευθερίας, στην οποία περιλαμβάνεται και η άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας.

Το ζήτημα των μη χρηματικών φορολογικών διαφορών ρυθμίζεται αποσπασματικά και από το Ν. 3888/2010, ο οποίος προβλέπει την άμεση αναστολή της λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης του επιτηδευματία, εάν κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί η μη έκδοση πλέον των δέκα παραστατικών στοιχείων ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, τα μη εκδοθέντα ή το μη εκδοθέν παραστατικό στοιχείο υπερβαίνει σε αξία τα πεντακόσια ευρώ. Με τις διατάξεις του Ν. 3900/2010 προβλέπονται επίσης αλλαγές στην καθ' ύλην αρμοδιότητα των δικαστηρίων με τη θέσπιση μίας δίκης ουσίας στις φορολογικές χρηματικές διαφορές σημαντικής οικονομικής αξίας.

Ειδικότερα, στο αρχικό κείμενο της διαβούλευσης προβλεπόταν ότι φορολογικές χρηματικές διαφορές έως 150.000 ευρώ θα δικάζονται από το Τριμελές Διοικητικό Πρωτοδικείο σε α' βαθμό χωρίς δυνατότητα έφεσης, ενώ διαφορές άνω των 150.000 ευρώ θα δικάζονται σε πρώτο και τελευταίο βαθμό από το Διοικητικό Εφετείο.

Λόγω της έντονης κριτικής που ασκήθηκε στη συγκεκριμένη διάταξη και αναγνωρίζοντας τον ενδεχόμενο κίνδυνο αντισυνταγματικότητας, η κυβέρνηση τροποποίησε την προτεινόμενη διάταξη, προβλέποντας τη δυνατότητα έφεσης κατά των αποφάσεων των Τριμελών Διοικητικών Πρωτοδικείων (επομένως των αποφάσεων που εκδίδονται σε διαφορές μέχρι 150.000 ευρώ) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος καταβάλει το 50% του ποσού του φόρου ή προστίμου.

Η θέσπιση της υποχρέωσης καταβολής ενός τόσο μεγάλου ποσού ως προϋπόθεση παραδεκτού για την άσκηση του ένδικου μέσου της έφεσης φαίνεται να παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας και να πλήττει το δικαίωμα της παρεχόμενης δικαστικής προστασίας. Επιπλέον, φαντάζει παράδοξο, ενώ για τις διαφορές μέχρι 150.000 ευρώ προβλέπεται η δυνατότητα έφεσης έστω και με περιορισμούς, για τις σημαντικότερες διαφορές άνω των 150.000 ευρώ να προβλέπεται η εκδίκασή τους σε πρώτο και τελευταίο βαθμό χωρίς τη δυνατότητα έφεσης (κανόνας που συνήθως προβλέπεται για τις υποθέσεις ελάσσονος σημασίας).

Εκτός από το ζήτημα της ενδεχόμενης αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί καθορισμού της καθ' ύλην αρμοδιότητας των δικαστηρίων για την εκδίκαση των φορολογικών διαφορών, οι σχετικοί κανόνες γίνονται ιδιαιτέρως πολύπλοκοι, δεδομένου ότι η αρμοδιότητα για την εκδίκαση των μη χρηματικών φορολογικών διαφορών εξαρτάται από το ειδικότερο αντικείμενό τους και των χρηματικών φορολογικών διαφορών από το ποσό της διαφοράς, γεγονός που έρχεται σε αντίθεση με τον επιδιωκόμενο σκοπό της επιτάχυνσης της φορολογικής δίκης, ενώ ενδέχεται να προκαλέσει καθυστερήσεις σε περίπτωση άσκησης ενδίκων βοηθημάτων ή μέσων σε αναρμόδιο δικαστήριο.

Όσον αφορά την εξουσία του δικαστηρίου που κρίνει προσφυγή κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής αρχής, προβλέπεται ότι η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης μόνον εάν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνον με την ακύρωση της πράξης. Στην αιτιολογική έκθεση του νομοσχεδίου προβλεπόταν η μη δικαστική ακύρωση για «τυπικές και ανούσιες πλημμέλειες των πράξεων των φορολογικών αρχών».

Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι με βάση την ισχύουσα νομολογία δεν συνιστά λόγο ακυρώσεως κάθε παράβαση των κανόνων της διαδικασίας, αλλά μόνο η παράλειψη των κανόνων που χαρακτηρίζονται ως «ουσιώδεις», όπως η έκθεση κατάσχεσης κατά την αφαίρεση επίσημων ή ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, η προηγούμενη ακρόαση του φορολογούμενου, η σύνταξη και κοινοποίηση της έκθεσης φορολογικού ελέγχου.

Δεν είναι, λοιπόν, δυνατόν να εξαρτάται ο έλεγχος της τήρησης των προϋποθέσεων της νομιμότητας των πράξεων των φορολογικών οργάνων από τον έλεγχο τυχόν βλάβης που

επέρχεται στον φορολογούμενο, αφού και μόνο το γεγονός της μη τήρησης των προϋποθέσεων αυτών συνιστά βλάβη του φορολογούμενου.

Δεν είναι δυνατόν, επειδή η διοίκηση «δεν μπορεί ή δεν θέλει» να επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για την έκδοση καταλογιστικών φόρου ή προστίμων πράξεων ή πράξεων στο πλαίσιο της προδικασίας φορολογικού ελέγχου χωρίς πλημμέλειες, να μεταθέτει το βάρος στο φορολογούμενο να αποδείξει ότι οι εν λόγω πλημμέλειες του επιφέρουν βλάβη που δεν μπορεί να αποκατασταθεί αλλιώς παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Με τις διατάξεις του Ν. 3900/2010 δεν επιτρέπεται η άσκηση της αίτησης αναίρεσης όταν το ποσό της διαφοράς είναι κατώτερο από 40.000 ευρώ (προϋπόθεση που ίσχυε και με το προϊσχύσαν δίκαιο), ενώ καταργήθηκε η δυνατότητα παραδεκτής αίτησης αναίρεσης με μικρότερο αντικείμενο στην περίπτωση που ο διάδικος επικαλούνταν ότι η επίλυση της διαφοράς έχει ευρύτερες οικονομικές ή δημοσιονομικές επιπτώσεις που δικαιολογούσαν την άσκηση της αίτησης αναίρεσης. Ευρύτερες οικονομικές επιπτώσεις, σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, μπορούν να προκύψουν από τελεσίδικη απόφαση κατά πράξης επιβολής προστίμου (μικρότερου του ποσού των 40.000 ευρώ), η οποία δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος για την ίδια διαχειριστική περίοδο, καθώς η κρίση περί της ύπαρξης ή της ανυπαρξίας των παραβάσεων έχει άμεση επιρροή στο κύρος των βιβλίων της επιχείρησης και περαιτέρω στην προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της για την επίδικη διαχειριστική περίοδο.

Παρόμοια, ευρύτερες συνέπειες ενδέχεται να προκύψουν στην περίπτωση που η επίλυση της επίδικης διαφοράς (με αντικείμενο μικρότερο των 40.000 ευρώ) επηρεάζει και άλλες παρόμοιες διαφορές με τη φορολογική αρχή. Ενδέχεται, λοιπόν, να υπάρχουν ευρύτερες συνέπειες, εάν υπάρχουν και άλλες εκκρεμείς υποθέσεις και ο συνολικός αριθμός τους, καθώς και τα ποσά τα οποία αντιστοιχούσαν στις υποθέσεις αυτές, είναι ιδιαίτερος μεγάλος.

Μολονότι η θέσπιση περιορισμού στην άσκηση αίτησης αναίρεσης δεν αντίκειται καταρχήν στο Σύνταγμα, ωστόσο περιορίζει δραστικά την παροχή εννόμου προστασίας στην περίπτωση που η ύπαρξη διαφοράς μικρού ποσού δεν συνεπάγεται και τη μη σπουδαιότητα της σχετικής υπόθεσης. Λόγω της κατάργησης της προαναφερόμενης δυνατότητας, είναι πιθανόν υποθέσεις μικρού χρηματικού αντικειμένου να μην τύχουν ποτέ ουσιαστικής δικαστικής κρίσης στην περίπτωση που, για παράδειγμα, τα δικαστήρια της ουσίας τις

απορρίψουν λόγω τυπικών δικονομικών ελλείψεων, ενώ το ανααιρετικό δικαστήριο δεν θα μπορεί να προβεί στον έλεγχο της νομιμότητας της απόρριψης αυτής λόγω απαραδέκτου που δημιουργείται εξαιτίας του γεγονότος ότι το αντικείμενο της διαφοράς δεν ξεπερνά το νομίμως τιθέμενο.

Με συνεχόμενες νομοθετικές ρυθμίσεις προβλέφθηκε η αύξηση του ποσοστού προβεβαίωσης του αμφισβητούμενου φόρου σε περίπτωση προσφυγής (και μη επίτευξης, επομένως, διοικητικής επίλυσης της διαφοράς) από 10% στο 25% αρχικώς με το Ν. 3842/2010 και από 25% στο 50% στη συνέχεια με το νομοσχέδιο «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής». Το μέτρο αυτό, μολονότι δεν φαίνεται καταρχήν αντισυνταγματικό, αφού σε κάθε περίπτωση είναι δυνατή η άσκηση από το φορολογούμενο αίτησης αναστολής της εκτέλεσης του προβεβαιωθέντος αυτού ποσοστού, ωστόσο, σε συνδυασμό με τον περιορισμό των λόγων χορήγησης δικαστικής αναστολής εκτέλεσης και τη μειωμένη ρευστότητα των επιτηδευματιών και των επιχειρήσεων, λειτουργεί ανασταλτικά στη δικαστική επιδίωξη της επίλυσης των φορολογικών διαφορών. Ειδικότερα, ενώ με το προϊσχύσαν δίκαιο το δικαστήριο έκρινε με βάση τα προσκομιζόμενα στοιχεία εάν η εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης ενδέχεται να προξενήσει στον αιτούντα ανεπανόρθωτη ή δυσχερώς επανορθώσιμη βλάβη, προκειμένου να του χορηγήσει αναστολή εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξης (αρκούσε η πιθανολόγηση της βλάβης), με τις νέες ρυθμίσεις προβλέπεται ότι η αίτηση αναστολής γίνεται δεκτή μόνο εφόσον ο αιτών επικαλεσθεί και αποδείξει ότι η άμεση εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης θα του προκαλέσει ανεπανόρθωτη βλάβη ή αν το δικαστήριο εκτιμά ότι το ένδικο βοήθημα είναι προδήλως βάσιμο.

Ειδικότερα, λόγω της ύπαρξης ειδικής διάταξης που αφορά τις φορολογικές διαφορές, η βλάβη αυτή, την οποία επικαλείται ο αιτών, πρέπει για να αποδειχθεί να προέρχεται από τη λήψη ενός ή περισσότερων αναγκαστικών μέτρων είσπραξης ή διοικητικών μέτρων για τον εξαναγκασμό ή τη διασφάλιση της είσπραξης της οφειλής. Ωστόσο, η μερική αυτή αναστολή, η οποία θα μπορούσε ενδεχομένως να γίνει δεκτή στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης (λήψης δηλαδή κατά του οφειλέτη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης ή άλλων έμμεσων μέσων εξαναγκασμού) στο πλαίσιο εκδίκασης ανακοπής κατά αναγκαστικών μέτρων είσπραξης, δεν μπορεί να γίνει δεκτή στο προγενέστερο της εκτέλεσης στάδιο, κατά το οποίο κρίνεται η νομιμότητα του επιβληθέντος φόρου ή προστίμου.

Παρόμοια προβλέπεται ότι, ειδικώς στις φορολογικές διαφορές, η αναστολή εκτέλεσης της δικαστικής απόφασης χορηγείται μόνο εάν κριθεί ως προδήλως βάσιμο το

ασκηθέν ένδικο μέσο (κατ' αποκλεισμό οποιασδήποτε κρίσης περί βλάβης του φορολογούμενου). Παράλληλα, εκτός από τον περιορισμό των προϋποθέσεων για τη χορήγηση αναστολής εκτέλεσης του προβεβαιωθέντος ποσοστού φόρου, με τις νέες διατάξεις του Ν. 3900/2010 προβλέπεται για πρώτη φορά η δυνατότητα εκτέλεσης του εκ του νόμου ανασταλθέντος (που δεν προβεβαιώνεται) ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου φόρου, σε περίπτωση που κριθεί ότι η εκ του νόμου αναστολή της προσβαλλόμενης πράξης θα καταστήσει εξαιρετικά δυσχερή την εκτέλεσή της σε περίπτωση απόρριψης της προσφυγής και η εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης στο σύνολό της δεν θα επιφέρει ανεπανόρθωτη βλάβη στον προσφεύγοντα.

Η επιτάχυνση της φορολογικής δίκης συνιστά ζητούμενο σε μία εποχή που η υπερβολική καθυστέρηση στην απονομή της δικαιοσύνης μπορεί να οδηγήσει τελικά στη μη παροχή αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας. Ωστόσο, οι διατάξεις που αναλύσαμε, και κυρίως ο συνδυασμός τους, περιορίζει υπέρμετρα την παροχή αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας. Η θέσπιση περιορισμών στη δυνατότητα πρόσβασης στη φορολογική δικαιοσύνη μπορεί να αποτρέψει τους φορολογούμενους από την άσκηση ένδικων βοηθημάτων και μέσων και να τους ωθήσει στην «αναγκαστική» επιλογή της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς τους με τις φορολογικές αρχές, προκειμένου να «κλείσουν» τις φορολογικές τους εκκρεμότητες. Καταληκτικά, στο δίλημμα μεταξύ επιτάχυνσης της φορολογικής δίκης ή παροχής αποτελεσματικής προστασίας η απάντηση μπορεί να είναι μόνο μία: επιτάχυνση αρκεί να μην γίνονται εκπτώσεις στο δικαίωμα παροχής δικαστικής προστασίας.

Στη δύσκολη συγκυρία που ζούμε, που οι πολίτες αμφισβητούν σχεδόν κάθε μορφή εξουσίας, συμπεριλαμβανομένης και της δικαστικής, η επιτάχυνση της δίκης μέσω των ληφθέντων μέτρων, και κυρίως του περιορισμού του ενός βαθμού δικαιοδοσίας, του περιορισμού των λόγων ακύρωσης των πράξεων των φορολογικών οργάνων, του περιορισμού της άσκησης αίτησης αναίρεσης, του περιορισμού της προσωρινής δικαστικής προστασίας, μπορεί να οδηγήσει σε συντόμευση του χρόνου διεξαγωγής των φορολογικών δικών, η ορθότητα του αποτελέσματος, όμως, θα είναι στη συνείδηση των φορολογούμενων αμφισβητούμενη.

Είναι φανερό ότι με τις ανωτέρω ρυθμίσεις άλλαξαν ριζικά οι προϋποθέσεις και η διαδικασία παροχής προσωρινής δικαστικής προστασίας. Δεν θα ήταν υπερβολή να ειπωθεί ότι με τις νέες ρυθμίσεις το πεδίο χορήγησης αναστολής εκτελέσεως των πράξεων των φορολογικών αρχών συρρικνώνεται τόσο πολύ, ώστε να υποστηρίζεται δυστυχώς με

αρκετή δόση αληθείας ότι κατ' αποτέλεσμα εξουδετερώνεται η προσωρινή δικαστική προστασία. Είναι για το λόγο αυτό επιβεβλημένη η ιδιαίτερα προσεκτική προσέγγιση και εφαρμογή του πλέγματος αυτών των διατάξεων από τους λειτουργούς της δικαιοσύνης, ώστε η προσωρινή δικαστική προστασία να παραμείνει στην πράξη δικαίωμα του διαδίκου που την έχει ανάγκη, και να μην καταλήξει μια θεωρητική απλώς δυνατότητα, προς την οποία ο τελευταίος, όσο και να πλησιάζει, δεν θα μπορεί τελικώς ποτέ να φτάσει.

6.2 Εφαρμογή και κριτική αξιολόγηση των νέων ρυθμίσεων

1) Η εξάλειψη της δυσχερώς επανορθώσιμης βλάβης ως λόγου αναστολής

Η αφαίρεση της έννοιας της δυσχερώς επανορθώσιμης βλάβης ως λόγου χορήγησης αναστολής γρήγορα οδήγησε στην κρίση ως προς τη συνταγματικότητα της ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας στα πλαίσια της δίκης του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010. Τέθηκε ζήτημα παραβίασης της συνταγματικώς κατοχυρωμένης δικαστικής προστασίας του πολίτη, η οποία δεν εξαντλείται μόνο στην οριστική επίλυση της ένδικης διαφοράς, δηλαδή στην έκδοση οριστικής απόφασης, αλλά περιλαμβάνει και την προσωρινή έννομη προστασία, τη λήψη δηλαδή του κατάλληλου μέτρου για να αποτραπεί η ανεπανόρθωτη βλάβη που κατά περίπτωση συνδέεται με την άμεση εκτέλεση της διοικητικής πράξης, που σημαίνει να αποφευχθεί, τελικά, η ματαίωση του σκοπού για τον οποίο παρέχεται η έννομη δικαστική προστασία. Το γεγονός ότι ο πολίτης έχει τη δυνατότητα να δικαιωθεί κατά την οριστική επίλυση της διαφοράς δε συνεπάγεται ότι αντιμετωπίστηκε το ίδιο ορθά από το νομοθέτη και το ζήτημα της αποτελεσματικότητας της δικαστικής του προστασίας, αφού η τυχόν δικαίωση του σε επίπεδο οριστικής δικαστικής προστασίας δεν έχει ουσιαστικό πολλές φορές αντίκρισμα, με την έννοια ότι συγκεκριμένες συγκυρίες ή νομικά κενά την αποδυναμώνουν και την καθιστούν γράμμα κενό περιεχομένου. Περεταίρω, από το συνδυασμό του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, που κατοχυρώνει το δικαίωμα του πολίτη για πλήρη, έγκαιρη και αποτελεσματική δικαστική προστασία και του άρθρου 94 παρ. 1 του Συντάγματος, που κατοχυρώνει την αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων για την εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας, συνάγεται ότι ο κοινός νομοθέτης υποχρεούται να

εξασφαλίζει την αξίωση για παροχή έννομης προστασίας έναντι των εκτελεστών ατομικών πράξεων ή παραλείψεων των διοικητικών αρχών³⁰.

Στα πλαίσια, λοιπόν, της δίκης – πιλότου εκδόθηκε η υπ' αρ. 496/2011 απόφαση της Επιτροπής Αναστολών του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία δέχθηκε τη συνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 34 του ν. 3900/2010, στο μέτρο που αξιώνει την επέλευση ανεπανόρθωτης – και όχι πλέον δυσχερώς επανορθώσιμης – βλάβης, προκειμένου να χορηγηθεί από το Δικαστήριο η αιτούμενη αναστολή³¹. Σύμφωνα με το σκεπτικό του Δικαστηρίου, ως ανεπανόρθωτη βλάβη, η αποτροπή της οποίας καθιστά συνταγματικά επιβεβλημένη την παροχή προσωρινής προστασίας, νοείται όχι μόνο η κατά κυριολεξία μη αναστρέψιμη βλάβη, αλλά και εκείνη της οποίας η αποκατάσταση, υπό τις συγκεκριμένες οικονομικές και λοιπές συνθήκες, είναι για το διάδικο δυσχερής σε τέτοιο βαθμό, ώστε να αδυνατεί πράγματι να την επιτύχει. Υπό την έννοια αυτή, άλλωστε, χρησιμοποιήθηκε τόσο στο άρθρο 52 του π.δ. 18/1989 και στο άρθρο 202 ΚΔΔ/μίας όσο και στη νομολογία της Επιτροπής Αναστολών του Συμβουλίου της Επικρατείας, ως ισοδύναμη της «ανεπανόρθωτης» βλάβης η έννοια της «δυσχερώς επανορθώσιμης» βλάβης. Με το δεδομένο αυτό, η επίμαχη νέα ρύθμιση του άρθρου 202 παρ. 1 ΚΔΔ/μίας, απαλείφοντας την «δυσχερώς επανορθώσιμη» βλάβη από τους λόγους αναστολής, δεν επεδίωξε κατ' ουσίαν τον περιορισμό των λόγων που κατά το Σύνταγμα επιβάλλουν την παροχή προσωρινής προστασίας, αλλά απέβλεψε, όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, στην αντιμετώπιση των προβλημάτων «εφαρμογής» που είχαν ανακύψει λόγω της έως τότε διατύπωσης της επίμαχης διάταξης, δηλαδή της εφαρμογής της και σε περιπτώσεις «δυσχερώς επανορθώσιμης» βλάβης, οι οποίες δεν ισοδυναμούσαν με «ανεπανόρθωτη» κατά τα ανωτέρω βλάβη και δε δικαιολογούσαν ως εκ τούτου τη χορήγηση της αιτούμενης αναστολής. Υπό την έννοια αυτή, συνεπώς, η συγκεκριμένη νέα ρύθμιση του άρθρου 202 παρ. 1 ΚΔΔ/μίας, χωρίς να θίγει το δικαίωμα της δικαστικής προστασίας, δεν αντιβαίνει στη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι η συνδρομή της βλάβης στη συγκεκριμένη περίπτωση ανήκει πάντα στην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου.

Πλην, όμως, η απόφαση αυτή δεν εμβάθυνε ιδιαίτερα στη διάκριση μεταξύ των δύο ειδών βλάβης, και δεν αντιμετώπισε με τρόπο συγκεκριμένο τον περιορισμό των

³⁰ Συμεωνίδης Ιωάννης, Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ΕΔΚΑ 2000, σελ. 721

³¹ ΣτΕ 496/2011, ΔΕΕ 974 επ., με σημείωση Μαρίας Βραχάτη, Καραγκούνη Βασιλική, Παρατηρήσεις στη ΣτΕ 496/2011, ΘΠΔΔ 6/2012, σελ. 537

λόγων χορήγησης αναστολής της απάλειψης από το νομοθετικό κείμενο της περίπτωσης της δυσχερώς επανορθώσιμης βλάβης. Ωστόσο, είναι σαφές ότι η λεπτή διαχωριστική γραμμή ανάμεσα στο «δυσχερώς επανορθώσιμο» και στον «ανεπανόρθωτο» χαρακτήρα της βλάβης δεν είναι πάντα ορατή. Εκτός αυτού, οι έννοιες «επανορθώσιμη» ή «ανεπανόρθωτη» βλάβη καθεαυτές είναι τόσο σχετικές και αβέβαιες, που μόνο μετά την ολοκλήρωση των συνεπαγόμενων συνεπειών μπορεί κάποιος με ασφάλεια να διαπιστώσει κάθε φορά την ορθότητα του χαρακτηρισμού. Έτσι, δεν είναι βέβαιο εάν η καταβολή φορολογικής υποχρέωσης ή προστίμου από διοικούμενο με πολύ περιορισμένο εισόδημα θα επιφέρει δυσχερώς επανορθώσιμη ή ανεπανόρθωτη βλάβη στην οικονομική και οικογενειακή του γενικότερα κατάσταση, όμως είναι βέβαιο ότι θα του προκαλέσει σοβαρότατο κλονισμό στο οικονομικό και οικογενειακό του περιβάλλον. Η δυνατότητα ασφαλούς χαρακτηρισμού γίνεται ακόμη δυσκολότερη, όταν η προσβαλλόμενη πράξη προκαλεί αδυναμία εκπλήρωσης άλλων συναλλακτικών ή νόμιμων υποχρεώσεων του φορολογούμενου, οι οποίες πιθανώς θα τον οδηγήσουν σε οικονομική καταστροφή ή χρεοκοπία. Με την έννοια αυτή, δεν μπορεί κανείς να προσδιορίσει με επάρκεια και ασφάλεια το αποτέλεσμα όσων θα ακολουθήσουν από την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης, αφού η τελική βλάβη που θα επέλθει δεν εξαρτάται άμεσα από τον αιτούντα, αλλά και από τρίτους, οι οποίοι δεν είναι βέβαιο εάν θα ασκήσουν τα προβλεπόμενα από το νόμο δικαιώματα τους εις βάρος του οφειλέτη³².

Περαιτέρω, η ανάγκη για πλήρη και αιτιολογημένη παρουσίαση του ανεπανόρθωτου χαρακτήρα της προκαλούμενης βλάβης, σε συνδυασμό με τους αστάθμητους παράγοντες που επιδρούν στην οικονομική κατάσταση του αιτούντος, πιθανώς θα έχει ως αποτέλεσμα η αίτηση να απορρίπτεται από το Δικαστήριο κατά κύριο λόγο ως αόριστη και αναπόδεικτη. Στην πραγματικότητα, ουδείς μπορεί με ασφάλεια να διαγνώσει, πόσο μάλλον να προεξοφλήσει, εάν μια πολύ δύσκολη οικονομική κατάσταση, που προκαλείται στον αιτούντα εξαιτίας της εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής αρχής, θα οδηγήσει μετά από λίγο καιρό σε οριστικό κλείσιμο της επιχείρησης του και συνεπώς σε ανεπανόρθωτη τελικώς βλάβη του. Αντιθέτως, η προηγούμενη ρύθμιση απάλλασσε το δικαστή από την αόριστη και εν πολλοίς ανέφικτη αυτή προσέγγιση, δίνοντας του τη δυνατότητα με μεγαλύτερη ελαστικότητα και επιείκεια να αντιμετωπίσει την προβαλλόμενη ενώπιον του οικονομική αδυναμία. Το ζήτημα γίνεται ακόμη πιο οξύ, εάν το προσεγγίσουμε από την επιστημονική και οικονομικοτεχνική

³² Δετσαρίδης Χρήστος, Το δικαίωμα παροχής προσωρινής έννομης προστασίας στις φορολογικές διαφορές – Κριτική των διατάξεων του Ν. 3900/2010, ΔΦΟΡΝ 2011, σελ. 1347

θεώρηση του, σύμφωνα με την οποία σε ένα πλαίσιο ελεύθερης οικονομίας, δηλαδή σε ένα περιβάλλον διαρκώς μεταβαλλόμενων συσχετισμών και ρευστών οικονομικών σχέσεων, η σχέση μεταξύ της οριστικής οικονομικής καταστροφής του αιτούντος εξαιτίας της εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξης και της εξαιρετικά δύσκολης οικονομικής του επαναφοράς είναι πολύ λεπτή και πολλές φορές αδύνατον να διακριθεί³³.

Πέραν των ανωτέρω, δεν είναι δυνατόν να μη διακριθεί στο σκεπτικό της αποφάσεως της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας ένα είδος «κριτικής» για τον τρόπο που εφήρμοσε κατά το παρελθόν το άρθρο 202 ΚΔΔ/μίας ο διοικητικός δικαστής της ουσίας. Προφανώς υπονοείται ότι η προσωρινή δικαστική προστασία χορηγούνταν αρκετά εύκολα, ακόμα και σε περιπτώσεις που δε δικαιολογούσαν τη χορήγηση της. Πλην, όμως, η κριτική αυτή εμπεριέχει μια κρίση σχετικά με έλλειψη εμπιστοσύνης προς το διοικητικό δικαστή και τον τρόπο με τον οποίο εφάρμοσε μέχρι πρότινος την επίμαχη διάταξη. Δίδεται, λοιπόν, η εντύπωση ότι λόγω της κλονισθείσας εμπιστοσύνης, ο βέβαιος, ασφαλής και σίγουρος τρόπος ορθής εφαρμογής της διάταξης είναι η αφαίρεση των επιλογών του και η θέσπιση μίας και μόνο προϋπόθεσης, δηλαδή αυτή της ανεπανόρθωτης βλάβης³⁴.

Η ανωτέρω, όμως, κριτική – εάν έτσι εκληφθεί- παρίσταται τουλάχιστον ατυχής και άδικη για το διοικητικό δικαστή της ουσίας, ο οποίος με ιδιαίτερη προσοχή προέβαινε στην αξιολόγηση της βλάβης του αιτούντος και στη στάθμιση της με το δημόσιο συμφέρον, προκειμένου τελικώς να αποφανθεί εάν είναι επιβεβλημένη η παροχή της αιτούμενης προσωρινής δικαστικής προστασίας. Ανάμεσα, λοιπόν, στις παραδοσιακές περιπτώσεις ανεπανόρθωτης ή δυσχερώς επανορθώσιμης βλάβης του αιτούντος συγκαταλέγονταν ο ουσιώδης περιορισμός των μέσων βιοπορισμού, ο οποίος καταφάσκονταν παραδειγματικά όταν το εισόδημα του δεν απέκλινε κατά πολύ από τις δαπάνες της οικογένειας του και το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου ήταν αρκετά υψηλό, ή όταν η αφαιρούμενη διά της προσβαλλόμενης πράξεως άδεια αποτελούσε το μοναδικό μέσο βιοπορισμού του αιτούντος. Περαιτέρω, η νομολογία έκρινε ότι συντρέχει ανεπανόρθωτη ή δυσχερώς επανορθώσιμη βλάβη της αιτούσας επιχείρησης, όταν η τελευταία αδυνατούσε εξαιτίας της εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξεως να εκπληρώσει τις συναλλακτικές της

³³ Δετσαρίδης Χρήστος, Σχόλιο στη ΣτΕ 496/2011, ΕφημΔΔ 2011, σελ. 498

³⁴ Δετσαρίδης Χρήστος, Σύνταγμα και περιορισμοί στην προσωρινή δικαστική προστασία, ΔΦΟΡΝ 2011, σελ. 1531

υποχρεώσεις με επακόλουθο τη διαρροή της πελατείας της και τη δυσφήμιση της. Τέλος, είναι δεδομένο ότι πληθώρα αιτήσεων αναστολής απορρίπτεται από το Δικαστήριο, λόγω του μη ανεπανόρθωτου ή δυσχερώς επανορθώσιμου κατά την κρίση του δικαστή χαρακτήρα της επερχόμενης στον αιτούντα οικονομικής κυρίως βλάβης, η οποία παρίσταται μεν σημαντική, πλην όμως δε θέτει σε άμεση διακινδύνευση τη λειτουργία της αιτούσας επιχείρησης ή το βιοπορισμό του αιτούντος και της οικογένειάς του. Και βέβαια, σε όλες τις περιπτώσεις, το Δικαστήριο δεν αρκείται σε απλές εικασίες και αόριστες υποθέσεις περί του ανεπανόρθωτου ή δυσχερώς επανορθώσιμου χαρακτήρα της προκαλούμενης ζημίας, αλλά αξιώνει την εξειδίκευση της από τον αιτούντα και τη συγκεκριμένη επίκληση των περιστατικών που τη στοιχειοθετούν, καθώς επίσης και την προσκόμιση των ανάλογων αποδεικτικών στοιχείων³⁵.

Συμπερασματικά, η αξιολόγηση της εκάστοτε προβαλλόμενης από τον αιτούντα βλάβης πρέπει να γίνεται με ιδιαίτερη περίσκεψη από το διοικητικό δικαστή, ο οποίος στα πλαίσια του ανακριτικού συστήματος έχει την ευχέρεια να δραστηριοποιείται, να ζητά και να λαμβάνει οποιαδήποτε πληροφορία ή αποδεικτικό στοιχείο χρειάζεται για να μορφώσει και να τεκμηριώσει την κρίση του περί της σοβαρότητας και της δυνατότητας ή της αδυναμίας επανόρθωσης της επερχόμενης στον αιτούντα βλάβης εξαιτίας της εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξεως. Αυτή τη βλάβη καλείται εν συνεχεία να σταθμίσει ο διοικητικός δικαστής με το δημόσιο συμφέρον, το οποίο περιλαμβάνει μεν την έγκαιρη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών, πλην όμως σύμφωνα με την πάγια νομολογία δεν αποκλείει τη χορήγηση της αιτούμενης αναστολής σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησης της ύπαρξης και του ύψους της φορολογικής υποχρέωσης. Εξάλλου, το δημόσιο συμφέρον από την ενδεχόμενη μη εκπλήρωση στο μέλλον των φορολογικών υποχρεώσεων του αιτούντος σε περίπτωση απορρίψεως ολοκληρωτικά ή εν μέρει της προσφυγής του, μπορεί να διασφαλίζεται μέσω της ιδιαίτερας διαδομένης σε αλλοδαπές έννομες τάξεις πρακτικής της λήψεως των ενδεικτικώς απαριθμούμενων εξασφαλιστικών της απαιτήσεως του Δημοσίου μέτρων, όπως μέσω της κατάθεσης από τον αιτούντα εγγυητικής επιστολής αναγνωρισμένης τράπεζας, της εγγραφής προσημείωσης υποθήκης υπέρ του Δημοσίου σε ακίνητο ιδιοκτησίας του, κλπ³⁶.

³⁵ Λαζαράτος Πάνος, Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, 2005, σελ. 144

³⁶ Σταυριανίδης Νικόλαος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στο Γαλλικό Διοικητικό Δίκαιο και οι πρόσφατες μεταρρυθμίσεις της, ΔιΔικ 2006, σελ. 11

2) Η αναστολή της λήψης συγκεκριμένων μέτρων κατά του αιτούντος

Με σκεπτικισμό και αμηχανία ως προς την πρακτική της εφαρμογή αντιμετώπιστηκε από το νομικό κόσμο και η ιδιαίτερη κατάσταση της προσωρινής δικαστικής προστασίας στο πεδίο των φορολογικών και τελωνειακών διαφορών, στο μέτρο που παύει πλέον η χορήγηση της αναστολής εκτελέσεως της προσβαλλόμενης πράξεως, όπως τη γνωρίζαμε μέχρι τώρα, με εξαίρεση την περίπτωση πρόδηλης βασιμότητας της ασκούμενης προσφυγής. Πρόδηλη, δε, βασιμότητα της προσφυγής, η οποία δικαιολογεί την αναστολή εκτελέσεως της προσβαλλόμενης πράξεως, συντρέχει όχι όταν απλώς πιθανολογείται η ευδοκίμηση της, αλλά -ιδίως - όταν αυτή βασίζεται σε πάγια νομολογία ή σε νομολογία της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας. Τις περισσότερες φορές απορρίπτεται από το Δικαστήριο ο ισχυρισμός του αιτούντος περί πρόδηλης βασιμότητας της προσφυγής του, με τη συνοπτική αιτιολογία ότι οι σχετικοί ισχυρισμοί του απαιτούν έρευνα της υπόθεσης κατά το νόμο και την ουσία της, η οποία μόνο στα πλαίσια της εκδίκασης του κύριου ένδικου βοηθήματος είναι δυνατή³⁷.

Υπό το νέο καθεστώς, η αναστολή εκτελέσεως της προσβαλλόμενης πράξης, ειδικώς επί φορολογικών, τελωνειακών και διαφορών με χρηματικό αντικείμενο, διατάσσεται από το Δικαστήριο, κατά το μέρος που συνεπάγεται τη λήψη ενός ή περισσότερων αναγκαστικών μέτρων είσπραξης ή διοικητικών μέτρων για τον εξαναγκασμό ή διασφάλιση της είσπραξης της οφειλής, εφόσον ο αιτών αποδεικνύει ότι η επικαλούμενη από αυτόν βλάβη προέρχεται από τα μέτρα αυτά. Δηλαδή, παύει πλέον η αναστολή εκτελέσεως να συνίσταται γενικώς στην αποχή της φορολογικής αρχής από κάθε ενέργεια εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξεως και στην παρεμπόδιση της να προβεί σε κάθε περεταίρω ενέργεια βεβαίωσης του φορολογικού βάρους, δηλαδή στην σύνταξη χρηματικού καταλόγου και στην ταμειακή βεβαίωση του εσόδου, με όλες τις συνέπειες απόκτησης νόμιμου τίτλου προς αναγκαστική είσπραξη της οφειλής. Και ναι μεν η χορηγούμενη από το Δικαστήριο αναστολή δεν έθιγε την ισχύ στο νομικό κόσμο της προσβαλλόμενης πράξεως, έθετε όμως φρένο σε κάθε πράξη διοικητικού καταναγκασμού και κάθε διαδικασία αναγκαστικής εκτελέσεως της, με πρακτικό αποτέλεσμα την αδρανοποίηση της για όσο χρόνο διαρκούσε η αναστολή³⁸.

Αξίζει να σημειωθεί ότι το πρώτο ρήγμα στην ανωτέρω θεώρηση της αναστολής εκτελέσεως επήλθε με το άρθρο 46 παρ. 11 του ν. 3220/2004, σύμφωνα με το οποίο η

³⁷ Λαζαράτος Πάνος, Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, σελ. 179

³⁸ Ράικος Δημήτριος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές, 1993, σελ 90

χορηγούμενη κατά τα άρθρα 200-205 ΚΔΔ/μίας αναστολή δεν αποκλείει την ολοκλήρωση της διαδικασίας ταμειακής βεβαίωσης του αναστελλόμενου από το Δικαστήριο ποσοστού του αμφισβητούμενου φόρου. Πλην, όμως, η εν λόγω διάταξη κρίθηκε ανίσχυρη από πολλά δικαστήρια της ουσίας, με την αιτιολογία ότι προσβάλλει την από μέρους του δικαστηρίου παρεχόμενη αναστολή εκτελέσεως δικαστική προστασία του πολίτη, με συνέπεια να παραβιάζει συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του³⁹.

Αναζητώντας, λοιπόν, τον τρόπο εφαρμογής της νέας δικονομικής διάταξης μέσα από τις πρώτες δικαστικές αποφάσεις που εκδόθηκαν υπό την ισχύ της, διαπιστώνουμε ότι τόσο ο αιτών στην αίτηση του, όσο και το Δικαστήριο στην απόφασή του, πρέπει ουσιαστικά να αντιμετωπίσουν ένα προς ένα όλα τα πιθανά μέτρα διοικητικής εκτελέσεως και διασφάλισης του Δημοσίου που ενδέχεται να ληφθούν εις βάρος κάθε περιουσιακού στοιχείου ή δικαιώματος του προσφεύγοντος στο μέλλον, και να αξιολογήσουν την επερχόμενη ζημία του που θα επέλθει στον καθένα, χωρίς πλέον να αρκεί η επίκληση ανεπανόρθωτης βλάβης του αιτούντος, προερχόμενης γενικώς από την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξεως.

Για παράδειγμα, υπό το νέο καθεστώς, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, κρίνοντας με συμβούλιο για την αίτηση αναστολής, έλαβε υπόψη του κυρίως τα ζημιογόνα αποτελέσματα της αιτούσας την αναστολή εταιρίας κατά τα τρία τελευταία έτη σε συνδυασμό με τις σημαντικές μακροπρόθεσμες οικονομικές της υποχρεώσεις ενόψει της καταφυγής της σε μεγάλου ύψους τραπεζικό δανεισμό, συνυπολόγισε τα λοιπά σημαντικά ποσά φόρων και προστίμων που έπρεπε επίσης να καταβάλλει στο Ελληνικό Δημόσιο λόγω και άλλων φορολογικών καταλογισμών εις βάρος της, και τέλος συνεκτίμησε με ιδιαίτερη βαρύτητα το γεγονός ότι βρίσκεται σε εξέλιξη το επενδυτικό της πρόγραμμα, συνιστάμενο στη δημιουργία νέας μονάδας επεξεργασίας γάλακτος στο ήδη υπάρχον εργοστασιακό της συγκρότημα, η ολοκλήρωση και λειτουργία της οποίας προϋποθέτει τη διατήρηση των εγκαταστάσεων της και την απρόσκοπτη εξακολούθηση της δραστηριότητάς της. Κατόπιν τούτων, έκρινε ότι η βλάβη που θα προκληθεί στην αιτούσα από τη λήψη αναγκαστικών μέτρων είσπραξης όσον αφορά το ακίνητο στο οποίο βρίσκεται η βιομηχανική της μονάδα με τα κτίρια και τον εξοπλισμό του, καθώς και όσον αφορά τα άυλα περιουσιακά της στοιχεία και εμπορικά σήματα – όχι όμως και όσον αφορά τα αποθέματα της, τα χρηματικά της διαθέσιμα και τις απαιτήσεις της έναντι των πελατών

³⁹ Παπαγεωργίου Θεόδωρος, Διοικητική εκτέλεση, εκτελεστικότητα και αναστολή εκτελέσεως διοικητικής πράξεως, Δ 2004, σελ. 1299

της – θα είναι ανεπανόρθωτη. Ομοίως, το Δικαστήριο έκρινε ότι η αιτούσα εταιρία θα υποστεί ανεπανόρθωτη βλάβη και από τη λήψη εις βάρος της του μέτρου της μη χορήγησης αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας, καθώς επίσης και από την αναστολή για ένα μήνα της λειτουργίας της επαγγελματικής της εγκατάστασης, αφού τα μέτρα αυτά θα θέσουν σε κίνδυνο το επενδυτικό της πρόγραμμα. Περεταίρω, το Δικαστήριο προέβη σε μια ιδιαίτερος ενδιαφέρουσα στάθμιση, κρίνοντας ότι οι αρνητικές συνέπειες από την αποδοχή της αιτήσεως δε θα είναι σοβαρότερες από την ωφέλεια της αιτούσας, αλλά και από την ωφέλεια της οικονομίας της ευρύτερης περιοχής στην οποία πραγματοποιείται η επένδυση, δηλαδή των γαλακτοπαραγωγών, του εργατικού δυναμικού που θα απασχοληθεί, κλπ.⁴⁰.

Όπως διαφαίνεται από το σκεπτικό της νομολογίας, η εφαρμογή των νέων δικονομικών ρυθμίσεων έχει να κάνει με το θεμελιώδες ζητούμενο του συνδυασμού ή καλύτερα της στάθμισης μεταξύ των προνομίων της δημόσιας εξουσίας και των υπέρ των διοικουμένων παρεχόμενων εγγυήσεων δικαστικής προστασίας, και αυτό θα αποτελέσει το κριτήριο της επιτυχίας τους στο μέλλον. Όπως είναι γνωστό, η προνομιακή θέση της διοίκησης και ο εξοπλισμός της από το σημερινό νομοθέτη με περισσότερα μέσα διοικητικού καταναγκασμού και διασφάλισης των συμφερόντων της, της δίνουν τη δυνατότητα να επιφέρει τα αποτελέσματα των πράξεων και των αποφάσεων της σε σύντομο χρονικό διάστημα. Υπό αυτά τα δεδομένα, λαμβανομένης υπόψη και της αναπόφευκτης καθυστέρησης της δικαστικής διαδικασίας, η δικαστική ακύρωση της προσβληθείσας πράξεως στο μακρινό μέλλον μένει να έχει μόνο συμβολικό χαρακτήρα, απαγγελλόμενη συχνά κατόπιν του τετελεσμένου γεγονότος της πραγματοποιήσεως των αποτελεσμάτων της και της εξ αυτής ανεπανόρθωτης βλάβης του προσφεύγοντος. Αυτό ακριβώς θέλει και πρέπει να προλάβει η αναστολή εκτελέσεως, να βρεθούν δηλαδή τόσο ο διοικούμενος όσο και ο διοικητικός δικαστής ενώπιον μιας πραγματικής κατάστασης, χωρίς να έχει την δυνατότητα πλέον να μεταβληθεί, χωρίς, όμως, ταυτόχρονα να παραβλέπεται το δημόσιο συμφέρον και η ανάγκη για επίκαιρη εκτέλεση των διοικητικών αποφάσεων.⁴¹

⁴⁰ Φινοκαλιώτη Αικατερίνη, Η αναστολή εκτέλεσης των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου (οι αλλαγές που επέφερε ο νέος Ν. 3900/2010), ΔΦΟΡΝ 2011, σελ. 951

⁴¹ Τσουίτσος Αθως, Η αναστολή εκτελέσεως των διοικητικών πράξεων ως μέσον προστασίας των διοικουμένων, ΝοΒ 1969, σελ. 801

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

Συμπεράσματα

Εν όψει των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η δικαστική προστασία υπό τις διάφορες μορφές της, ιδίως όπως διαμορφώθηκε για τη βελτίωση και επιτάχυνση της διοικητικής δικαιοσύνης, αποτελεί ένα ολοκληρωμένο σύστημα θεσμικής προστασίας του φορολογούμενου έναντι της πανίσχυρης Διοίκησης και της ενδυνάμωσης του χαρακτήρα του σύγχρονου Κράτους ως φορολογικού. Η ελληνική συνταγματική τάξη αισθάνθηκε μάλιστα την ανάγκη να επικαλεστεί στον 21ο αιώνα τη νομολογία του Δ.Ε.Κ περί της προσωρινής δικαστικής προστασίας, επιδιώκοντας την ισοδύναμη αποτελεσματικότητα του ελληνικού με το κοινοτικό δίκαιο στα πλαίσια προώθησης της ευρωπαϊκής ενοποίησης.

Ειδικά στο φορολογικό δίκαιο, ο δημοσιονομικός νομοθέτης επιδιώκει μέσω της εξισορρόπησης σφόδρα αντιτιθέμενων δικαιωμάτων και εννόμων συμφερόντων (φορολογούμενου, Δημοσίου, τρίτων) ικανοποίηση ποικίλων συνταγματικών εννόμων αγαθών με σκοπό, αφενός την θωράκιση του διοικουμένου έναντι της φορολογικής αυθαιρεσίας, αφετέρου την κάλυψη των δημοσίων αναγκών εντός του δημοκρατικού-κοινωνικού κράτους μέσω φορολογίας που θα βασίζεται στην αρχή της ισότητας και στην κοινωνική συνοχή. Προς αυτή την κατεύθυνση επιτακτική κρίνεται η επιτασσόμενη από το άρθρο 20§1 του Συντάγματος περαιτέρω διεύρυνση του θεσμού της προσωρινής δικαστικής προστασίας στις φορολογικές διαφορές προκειμένου η τυχόν έλλειψη ανασταλτικού αποτελέσματος του ενδίκου βοηθήματος να μην καταστήσει τον φορολογούμενο θύμα της φορολογικής κυριαρχίας του Κράτους. Εναπόκειται λοιπόν πλέον στη δικαστηριακή πρακτική η ορθή εφαρμογή του νέου νομοθετικού πλαισίου με την υπό το φως του ευρωπαϊκού δικαίου και των διεθνών κειμένων ερμηνεία του και την συμπλήρωση των τυχόν υπάρχοντων νομοθετικών κενών, ώστε να αποκτήσει πραγματικό περιεχόμενο η συνταγματική διάταξη του άρθρου 20 και ο θεσμός της αναστολής να λειτουργήσει ως ασπίδα προστασίας για τον φορολογούμενο πολίτη.

Μέσα από τις ρυθμίσεις του ν. 3900/2010 επιχειρήθηκε κατά τις διακηρύξεις του νομοθέτη μια ιδιόμορφη στάθμιση ανάμεσα αφενός στο σεβασμό του δικαιώματος δικαστικής προστασίας και αφετέρου στην προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, συνιστάμενου ιδίως στην ταχεία εκκαθάριση των φορολογικών υποθέσεων και στην έγκαιρη είσπραξη των φορολογικών εσόδων. Μένει, όμως, να δούμε πώς θα λειτουργήσουν και τι είδους εντάσεις και τριβές θα προξενήσουν οι επιλογές του νομοθέτη στο δυσοίωνα μέλλον που έρχεται. Ενόψει των νέων δικονομικών ρυθμίσεων, η ερμηνεία του συνταγματικού κανόνα περί παροχής δικαστικής προστασίας υπό τις ποικίλες εκφάνσεις της βρέθηκε ήδη στο επίκεντρο της νομολογίας και της θεωρίας, σε μια δύσκολη περίοδο όπου αναμφισβήτητα η οικονομική κρίση έχει αναπτύξει μια ιδιαίτερη επίδραση στην ερμηνεία του Συντάγματος ως θεμελίου δικαιωμάτων. Πλην, όμως, η παρούσα ελληνική κρίση δεν είναι προϊόν καταπάτησης του Συντάγματος.

Ενόψει των ανωτέρω, η ερμηνεία και η εφαρμογή των νέων δικονομικών ρυθμίσεων στο τόσο ευαίσθητο σήμερα πεδίο των φορολογικών διαφορών χρειάζεται ιδιαίτερη περίσκεψη και σοβαρότητα. Άλλως, ο στόχος της ταχείας εκκαθάρισης των φορολογικών υποθέσεων και της μείωσης του φόρτου εργασίας της διοικητικής δικαιοσύνης μπορεί μεν να επιτύχει, πλην όμως οι πολίτες, υπέρ της προστασίας των οποίων υπάρχει και λειτουργεί η διοικητική δικαιοσύνη, ενδέχεται να έχουν οδηγηθεί ήδη στην οικονομική και ηθική εξόντωση τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Α. Αγγελοπούλου, Γενική θεωρία φορολογίας
- ΑΕΔ 1/1986 και ΑΕΔ 7/1979, ΣτΕ 3157/1990, ΔιΔικ 1992
- Άθως Γ. Τσούτσος, Δικονομικών Φορολογικών Δίκαιον, 1965
- Αντ. Μανιτάκης, Η διπλή νομική φύση του δικαιώματος παροχής δικαστικής προστασίας, Δ 1982
- Άρθρο 6 παρ.2, περ. β', εδ. β' του Κ.Δ.Δ
- Ασπασία Κων. Μάλλιου, Προσωρινή δικαστική προστασία και παρεπόμενες φορολογικές κυρώσεις, Δ.Φ.Ν. 2006
- Β. Σκουρής, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις διοικητικές διαφορές, 4η έκδοση, 2001
- Γ. Παπαχατζής, Η έννοια και αι διακρίσεις των διοικητικών διαφορών, Μελέται Διοικητικού Δικαίου, 1955

- Δετσαρίδης Χρήστος, Σύνταγμα και περιορισμοί στην προσωρινή δικαστική προστασία, ΔΦΟΡΝ 2011
- Δετσαρίδης Χρήστος, Σχόλιο στη ΣτΕ 496/2011, ΕφημΔΔ 2011
- Δετσαρίδης Χρήστος, Το δικαίωμα παροχής προσωρινής έννομης προστασίας στις φορολογικές διαφορές – Κριτική των διατάξεων του Ν. 3900/2010, ΔΦΟΡΝ 2011
- Δημ. Γ. Γιαλούρης, Το σύγχρονο κράτος ως «φορολογικό κράτος», δηλαδή ως κράτος που καλύπτει τις ανάγκες του μέσω των φόρων, Δ.Φ.Ν. 2008
- Δημήτριος Γ. Ράϊκος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές: Αιτήσεις αναστολών, προεδρικές διαδικασίες, 1993
- Επαμεινώνδας Στυλόπουλος, Δικηγόρος LL.M. Η διαδικασία προσφυγής στη δικαιοσύνη επί φορολογικών διαφορών
- ΕφΑθ 3212/1977 Δ 9, 81 με παρατηρήσεις Γ. Οικονομόπουλου
- Η. Κυριακόπουλος, Ελλ. Διοικ. Δίκαιο, Α΄, 1961, σελ. 8 επ., Μ. Στασινόπουλος, Στοιχεία Δημοσιονομικού Δικαίου, 1961, σελ. 41 επ., Μ. Δένδιας, Διοικητικόν Δίκαιον, Α΄ 1964, σελ. 36 επ., Στρ. Ανδρεάδης, Διοικητικόν Δίκαιον, 1956
- Ι. Δ. Αναστόπουλος- Θ. Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, 2η έκδοση, 2003
- Κατερίνα Σαββαΐδου, Η συγκριτική επισκόπηση του ελληνικού και του γαλλικού δικονομικού φορολογικού δικαίου (Α΄ μέρος), Δ.Φ.Ν. 2006
- Κατερίνα Σαββαΐδου. Διδάκτωρ του Φορολογικού δικαίου και Δικηγόρος Αθηνών <<Η άμυνα του φορολογούμενου έναντι των αυθαιρεσιών της φορολογικής διοίκησης>>
- Κων. Γερ. Γιαννόπουλος, Η αναστολή της εκτέλεσης της πράξης ύστερα από το νέο Τελωνειακό Κώδικα, ΔιΔικ 2003
- Κων. Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο- Ουσιαστικό μέρος, φορολογική διαδικασία, φορολογική δικονομία, Γ΄ έκδοση 2005
- Λαζαράτος Πάνος, Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, 2005
- Λεονάρδος Αρ. Κόντος-Μάναλης, Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο-Θεμελιώσεις, φορολογική διαδικασία, εφαρμογές, 2003
- Μ. Δένδιας, Διοικητικόν Δίκαιον, Γ΄, 1950
- Π. Δ. Δαγτόγλου, Ατομικά δικαιώματα Β΄, 1991, σελ. 1208, Ν. Σοϊλεντάκης, Το δικαίωμα δικαστικής προστασίας στη διοικητική δικονομία
- Π. Δερτιλής, Τα κατά το άρθρο 59 του Συντάγματος φορολογικά θέματα, Εφ. Ελλ. Νομικών, 1955
- Π. Κάργαδος, Η απαγόρευση ασφαλιστικών μέτρων για ιδιωτικές διαφορές, τόμος Κέντρου Δικανικών Μελετών, Η δραστηριότητα της δικαστικής προστασίας, 1995
- Παπαγεωργίου Θεόδωρος, Διοικητική εκτέλεση, εκτελεστότητα και αναστολή εκτελέσεως διοικητικής πράξεως, Δ 2004
- Ράϊκος Δημήτριος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές, 1993
- Σταυριανίδης Νικόλαος, Η προσωρινή δικαστική προστασία στο Γαλλικό Διοικητικό Δίκαιο και οι πρόσφατες μεταρρυθμίσεις της, ΔιΔικ 2006
- ΣτΕ 496/2011, ΔΕΕ 974
- Συμεωνίδης Ιωάννης, Η προσωρινή δικαστική προστασία κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ΕΔΚΑ 2000
- Τσούτσος Αθως, Η αναστολή εκτελέσεως των διοικητικών πράξεων ως μέσον προστασίας των διοικουμένων, ΝοΒ 1969

- Φινοκαλιώτη Αικατερίνη, Η αναστολή εκτέλεσης των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου (οι αλλαγές που επέφερε ο νέος Ν. 3900/2010), ΔΦΟΡΝ 2011
- Χαράλαμπος Χρυσανθάκης, Η προσωρινή δικαστική προστασία στις διοικητικές διαφορές Ασφαλιστικά μέτρα, 2003

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- <https://www.epixeiro.gr>
- <https://www.lawspot.gr>
- <https://www.taxheaven.gr>
- <https://opencourses.auth.gr>
- <http://www.opengov.gr>

