

**Το παραδεκτό των λόγων προσφυγής και αναίρεσης σχετικά με
παραβίαση του Συντάγματος ή του ευρωπαϊκού δικαίου,
σε φορολογικές διαφορές¹**

Ιωάννη Δημητρακόπουλου, Παρέδρου του Συμβουλίου της Επικρατείας

I. Ο έλεγχος από τον διοικητικό δικαστή της συμβατότητας διατάξης νόμου προς κανόνα υπέρτερης τυπικής ισχύος, στο πλαίσιο της εξέτασης του βάσιμου του υπό κρίση ένδικου βοηθήματος ή μέσου, προϋποθέτει ότι το αντίστοιχο νομικό ζήτημα άγεται ενώπιόν του παραδεκτώς από τον αιτούντα. Αν ο σχετικός λόγος (ή ουσιώδες μέρος/στοιχείο του) προβάλλεται απαραδέκτως, ο λόγος απορρίπτεται, κατ' αρχήν, ως τέτοιος, με αποτέλεσμα να μην διατυπώνεται κρίση επί της βασιμότητάς του, με εξαίρεση την περίπτωση που ο δικαστής είτε έχει την εξουσία (και την υποχρέωση) να τον εξετάσει αυτεπαγγέλτως είτε επιλέξει να τον απορρίψει (και) ως αβάσιμο (με επικουρική/επάλληλη κρίση ή χωρίς να επιλύσει το ζήτημα του παραδεκτού της προβολής του). Επομένως, η σημασία, των δικονομικών κανόνων περί του παραδεκτού των προβαλλόμενων λόγων είναι βαρύνουσα, τόσο για την έκβαση της διοικητικής δίκης όσο και για τη διαμόρφωση, μέσω της νομολογίας, της επιρροής του Συντάγματος και του ευρωπαϊκού δικαίου (ΕΣΔΑ και δίκαιο της ΕΕ) στην ερμηνεία και στην εφαρμογή των νομοθετικών κανόνων.

II. Το παραδεκτό λόγων περί παραβίασης του ευρωπαϊκού δικαίου και η αυτεπάγγελτη ή μη εξέτασή τους από το διοικητικό δικαστήριο άπτονται της έκτασης και των ορίων της εξουσίας ελέγχου του εθνικού δικαστή και, ως τέτοια ζητήματα, ρυθμίζονται, κατ' αρχήν, από το ημεδαπό (δικονομικό) δίκαιο, ενόψει και των ισχυουσών στο ευρωπαϊκό δίκαιο αρχών της διαδικαστικής επικουρικότητας και της δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών, αλλά υπό την επιφύλαξη των συναφών αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας/αναλογικότητας (βλ. σχετικά, ιδίως, **ΣΤΕ 1993/2016**

¹ Κείμενο απόδοσης και ανάπτυξης της αντίστοιχης εισήγησης που παρουσιάστηκε (μέσω *powerpoint*) στην επιστημονική εκδήλωση, η οποία έλαβε χώρα την 19.3.2019 στο Συμβούλιο της Επικρατείας και συνδιοργανώθηκε από την Ένωση Δικαστικών Λειτουργών του Συμβουλίου της Επικρατείας και το Κέντρο Ευρωπαϊκού Συνταγματικού Δικαίου – Ίδρυμα Θεμιστοκλή και Δημήτρη Τσάτσου, με θέμα “Ζητήματα δικαστικού ελέγχου των νόμων σε σχέση με κανόνες υπέρτερης τυπικής ισχύος”.

επταμ., σκέψη 11 και ΣΤΕ 2568/2018 επταμ., σκέψεις 9 και 14). Η (συνάδουσα προς τις προαναφερόμενες αρχές) απόρριψη ως απαράδεκτων τέτοιων λόγων κατατείνει στην αποτροπή της πιθανότητας ανάπτυξης “εντάσεων” μεταξύ του ημεδαπού δικαίου (συμπεριλαμβανομένου, ενίοτε, του συνταγματικού) και του ευρωπαϊκού δικαίου, όσον αφορά την ερμηνεία και την εφαρμογή των αντίστοιχων κανόνων ουσιαστικού δικαίου και, συνεπώς, συμβάλλει στην “ειρηνική” συνύπαρξή τους, μαζί με τα παραδοσιακά μεθοδολογικά εργαλεία της εναρμονισμένης ή φιλικής προς το ευρωπαϊκό δίκαιο ερμηνείας του εθνικού δικαίου και της συνάδουσας με το ημεδαπό δίκαιο ερμηνείας του ευρωπαϊκού δικαίου.

III. Η διοικητική διαφορά και δίκη στις φορολογικές υποθέσεις παρουσιάζει ιδιαιτερότητα έναντι των λοιπών κατηγοριών υποθέσεων, σε σχέση με το παραδεκτό των λόγων προσφυγής, αφενός, συνεπεία της προβλεπόμενης στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας [ΚΦΔ (ν. 4174/2013), άρ. 63] ενδικοφανούς διοικητικής διαδικασίας και, αφετέρου, ενόψει της (προστεθείσας με το ν. 3900/2010) ειδικής ρύθμισης του άρ. 79 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ΚΔΔ] για την εξουσία ελέγχου του δικαστή της προσφυγής. Τα ζητήματα που ανακύπτουν, αντίστοιχα, όσον αφορά λόγους περί παραβίασης του Συντάγματος ή το ευρωπαϊκού δικαίου είναι, αφενός, εάν τέτοιοι λόγοι μπορούν να διατυπωθούν παραδεκτώς με την ένδικη προσφυγή, έστω κι αν δεν προβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και, αφετέρου, εάν ο δικαστής (μπορεί και οφείλει να) εξετάζει αυτεπαγγέλτως τους λόγους αυτούς.

IV. Ως προς το θέμα της σχέσης μεταξύ των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής και εκείνων της ένδικης προσφυγής, σημειώνεται, πρώτα απ’ όλα, ότι η προβλεπόμενη στον ΚΦΔ ενδικοφανής διαδικασία “σκοπεί στην επανεξέταση από τη φορολογική Διοίκηση των ζητημάτων που εγείρονται από τον φορολογούμενο σε σχέση με ορισμένη πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του, ώστε είτε να επιλυθεί το πρόβλημα, ταχέως, από την ίδια τη Διοίκηση είτε, τουλάχιστον, να εκκαθαριστούν επαρκώς τα λυσιτελώς τιθέμενα νομικά ή/και πραγματικά ζητήματα, προκειμένου, αφενός, να μην επιβαρύνεται ασκόπως ο φόρτος των δικαστηρίων και, αφετέρου, να εξυπηρετείται η οικονομία και η αποτελεσματικότητα της οικείας ένδικης διαδικασίας επίλυσης της διαφοράς και του ασκούμενου στο πλαίσιο της ελέγχου του διοικητικού δικαστηρίου” (βλ.

ΣτΕ Β΄ Τμ. 2465/2018 επταμ.). Το ανωτέρω στοιχείο φαίνεται να είναι κρίσιμο για τη συνδυαστική ερμηνεία των διατάξεων περί της ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ και της ένδικης προσφυγής, η οποία πρέπει να γίνεται ενόψει και της ανάγκης διαφύλαξης του ωφέλιμου αποτελέσματος της προβλεπόμενης στον ΚΦΔ ενδικοφανούς διαδικασίας, ως μέσου εξυπηρέτησης των προεκτεθέντων θεμιτών σκοπών, που ανάγονται στο γενικό συμφέρον. Στο πλαίσιο του καθορισμού της επιρροής της ενδικοφανούς διαδικασίας στο παραδεκτό της ένδικης προσφυγής και των λόγων αυτής, μπορεί, ειδικότερα, να υποστηριχθεί ευλόγως ότι, εάν έχει αναπτυχθεί διοικητική πρακτική σύμφωνα με την οποία η ΔΕΔ δεν εξετάζει ορισμένη κατηγορία λόγων προσφυγής, δεν ανακύπτει ζήτημα अपαράδεκτου της διατύπωσης τέτοιων λόγων το πρώτον με την ένδικη προσφυγή, δεδομένου ότι θα ήταν, εν πάση περιπτώσει, αλυσιτελής η προβολή τους με την ενδικοφανή. Πράγματι, σύμφωνα με σχετική πρόσφατη απόφαση του Ανώτατου Δικαστηρίου των Η.Π.Α., δεν δημιουργείται απαράδεκτο της ένδικης προσφυγής, λόγω παράλειψης άσκησης διοικητικής/ενδικοφανούς προσφυγής, εάν η τελευταία δεν είναι ικανή να φέρει αποτέλεσμα, διότι το αρμόδιο διοικητικό όργανο αδυνατεί ή είναι σταθερά απρόθυμο να παράσχει την επιδιωκόμενη θεραπεία (βλ. **U.S. Supreme Court 6.6.2016, Ross v. Blake**). Η ΔΕΔ της ΑΑΔΕ φαίνεται ότι αρνείται γενικά (θεωρώντας ότι δεν έχει αρμοδιότητα) να εξετάσει λόγους περί μη εφαρμογής διάταξης νόμου ως αντίθετης στο Σύνταγμα ή στο ευρωπαϊκό δίκαιο (με εξαίρεση την περίπτωση που υπάρχει ήδη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του ζητήματος). Εφόσον και στο μέτρο που υπάρχει τέτοια πρακτική, ανακύπτει ζήτημα εάν είναι παραδεκτή η προβολή λόγου ένδικης προσφυγής περί ασυμβατότητας διάταξης νόμου προς το Σύνταγμα ή στο ευρωπαϊκό δίκαιο, μολονότι δεν έχει προβληθεί αντίστοιχος λόγος με την ενδικοφανή προσφυγή. Το ζήτημα έχει τεθεί σε εκκρεμή αναιρετική υπόθεση που συζητήθηκε το Φεβρουάριο του 2019 ενώπιον της επταμελούς σύνθεσης του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και αφορά σε λόγο περί αντισυνταγματικότητας διατάξεων νόμου περί παραγραφής.

V. Αναφορικά με το ζήτημα της εξουσίας του φορολογικού δικαστή για αυτεπάγγελτη εξέταση λόγων περί παραβίασης κανόνων υπέρτερης τυπικής

ισχύος, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ) ορίζει, στην παράγραφο 1, ότι «Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της. Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, κατά περίπτωση, χωρεί και αυτεπαγγέλτως, εκτεινόμενος στο σύνολό της, προκειμένου να διακριβωθεί: α) [...] ή β) αν η πράξη είναι πλημμελής κατά τη νόμιμη βάση της, ή γ) [...]» και, στην παράγραφο 5, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, ότι «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: α) Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της. Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, χωρεί αυτεπαγγέλτως, προκειμένου να διακριβωθεί, αν υπάρχει παράβαση δεδικασμένου. [...]». Συνεπώς, το γράμμα της ρύθμισης της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του ΚΔΔ δεν αναφέρεται στο παραπάνω ζήτημα, αλλά θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι, εφόσον περιορίζει τον αυτεπάγγελτο έλεγχο του δικαστή της προσφυγής στην παράβαση δεδικασμένου, εμμέσως πλην σαφώς τον αποκλείει, σε σχέση με λόγους περί παραβίασης κανόνων δικαίου αυξημένης τυπικής ισχύος, ενόψει του τιθέμενου κανόνα περί ελέγχου της προσβαλλόμενης πράξης εντός των ορίων των προβαλλόμενων λόγων προσφυγής. Η νομολογία του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει επιβεβαιώσει την ορθότητα της εν λόγω ερμηνείας όσον αφορά την ΕΣΔΑ και, εμμέσως, το παράγωγο ενωσιακό δίκαιο, ενώ έχει υιοθετήσει, κατ' αρχήν, αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή σε σχέση με την τήρηση του Συντάγματος και έχει αφήσει, μέχρι τούδε, ανοιχτό το θέμα αναφορικά με το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο. Ειδικότερα, με την **ΣΤΕ 1438/2018 επταμ.** κρίθηκαν τα ακόλουθα: *“Η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 περιπτ. α του ΚΔΔ, ερμηνευόμενη υπό το φως των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, καθώς και του άρθρου 35 παρ. 1 της [ΕΣΔΑ], έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο εξετάζει αυτεπαγγέλτως (εκτός από την παράβαση δεδικασμένου) και την τυχόν αντισυνταγματικότητα των νομοθετικών διατάξεων κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε η*

προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής, όχι όμως και ζητήματα παραβίασης της ΕΣΔΑ (βλ. ΣΤΕ 682/2017). Εξάλλου, ναι μεν ανακύπτει ζήτημα εάν, ενόψει της αρχής της ισοδυναμίας, που περιορίζει τη δικονομική αυτονομία των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. ΣΤΕ 1993/2016 επταμ.), το διοικητικό δικαστήριο εξετάζει αυτεπαγγέλτως την τυχόν αντίθεση προς το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο των εθνικών νομοθετικών κανόνων κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής, αλλά, πάντως, τέτοιο ζήτημα δεν μπορεί να εγερθεί, εάν το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι γενικές αρχές αυτού καθώς και ο Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Χάρτης ΘΔΕΕ), δεν (προκύπτει ότι) βρίσκει πεδίο εφαρμογής στη συγκεκριμένη διαφορά, ελλείψει επαρκούς συνδέσμου της με το δίκαιο της Ένωσης.". Σημειώνεται ότι η παραπάνω ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 79 παρ. 5 περίπτ. α' του ΚΔΔ εξηνήχθη σε συνδυασμό με τους σχετικούς κανόνες του Συντάγματος (περί μη εφαρμογής από τον δικαστή νόμου το περιεχόμενο του οποίου αντίκειται στο Σύνταγμα), της ΕΣΔΑ (περί της αρχής της διαδικαστικής επικουρικότητας και της υποχρέωσης προηγούμενης εξάντλησης των εσωτερικών ένδικων μέσων ως προϋπόθεσης του παραδεκτού της προσφυγής στο ΕΔΔΑ) και του ενωσιακού δικαίου (της αρχής της δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών). Τονίζεται επίσης ότι, σύμφωνα με την υιοθετηθείσα ερμηνεία, δεν εξετάζεται αυτεπαγγέλτως η οποιαδήποτε αντισυνταγματικότητα, αλλά μόνον εκείνη που αφορά στις διατάξεις νόμου κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε η προσβαλλόμενη διοικητική πράξη, ήτοι στη νόμιμη βάση αυτής. Πάντως, το Δικαστήριο δεν ασχολήθηκε με τους όρους αυτεπάγγελτης εξέτασης της τοιαύτης αντισυνταγματικότητας από το διοικητικό δικαστήριο, η οποία πρέπει να θεωρηθεί ότι (ελλείψει σχετικής νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας) χωρεί, τουλάχιστον κατ' αρχήν, μόνον κατόπιν χορήγησης στο καθού Δημόσιο της δυνατότητας να ακουστεί επί του ζητήματος και να αμυνθεί προσηκόντως. Εξάλλου, όσον αφορά "παλαιές" υποθέσεις, δόθηκε στο Β' Τμήμα του Δικαστηρίου η δυνατότητα να καταστήσει σαφές, ενόψει και προγενέστερης νομολογίας του, ότι η πλημμέλεια που εξετάζεται αυτεπαγγέλτως κατά το άρ. 79 παρ. 1 εδ. β' περίπτ. β' του ΚΔΔ (πλημμέλεια της νόμιμης βάσης της επίδικης πράξης) πρέπει να υπάρχει κατά το χρόνο

έκδοσης της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης (βλ. **ΣτΕ Β΄ Τμ. 2796/2018, 353/2019**), με αποτέλεσμα να μην ανακύπτει ζήτημα αυτεπάγγελτης εξέτασης, με βάση την εν λόγω διάταξη, της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διοικητικής κύρωσης ή της αρχής *ne bis in idem* (σε περίπτωση ύπαρξης σχετικής αμετάκλητης ποινικής απόφασης, η οποία κατά κανόνα θα είναι μεταγενέστερη της πράξης επιβολής της επίδικης φορολογικής κύρωσης).

VI. Με την απόφαση **ΣτΕ Β΄ Τμ. 2221/2018**, το Δικαστήριο εμβάθυνε στην ενωσιακή αρχή της δικονομικής αυτονομίας και στις συναφείς αρχές της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας, στο πλαίσιο αιτήσεως αναιρέσεως αφορώσας στο ζήτημα της αυτεπάγγελτης εξέτασης από τον διοικητικό δικαστή της ενωσιακής αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής/φορολογικής κύρωσης. Η αρχή αυτή, η οποία αποτελεί τμήμα του πρωτογενούς ενωσιακού δικαίου (ενώ, σύμφωνα με τη ΣτΕ 1438/2018 επταμ., η αντίστοιχη, ανάλογης κανονιστικής εμβέλειας, αρχή του εθνικού δικαίου δεν συνιστά συνταγματικό κανόνα, αλλά γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου) έβρισκε πεδίο εφαρμογής στη συγκεκριμένη υπόθεση (προστίμων Κ.Β.Σ. για παράλειψη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων), λόγω επαρκούς συνδέσμου της με το ενωσιακό δίκαιο περί ΦΠΑ. Ειδικότερα, με την απόφαση ΣτΕ 2221/2018 κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: *“[Σ]ύμφωνα με την ενωσιακή αρχή της δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών, απόκειται κατ’ αρχήν (με εξαίρεση, η οποία δεν συντρέχει εν προκειμένω, την περίπτωση που υπάρχει σχετική κανονιστική ρύθμιση της Ένωσης) σε κάθε κράτος μέλος να θεσπίσει τους δικονομικούς κανόνες κατ’ εφαρμογή των οποίων παρέχεται έννομη προστασία των προβλεπόμενων από το ενωσιακό δίκαιο δικαιωμάτων των ιδιωτών, υπό την προϋπόθεση ότι οι κανόνες αυτοί, αφενός, δεν είναι λιγότερο ευνοϊκοί από εκείνους που αφορούν παρόμοιες ένδικες προσφυγές βάσει του εσωτερικού δικαίου (αρχή της ισοδυναμίας) και, αφετέρου, δεν καθιστούν αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την άσκηση των δικαιωμάτων που χορηγεί το ενωσιακό δίκαιο (αρχή της αποτελεσματικότητας). Η εν λόγω αρχή, η οποία διακηρύσσεται παγίως στη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και ήδη της Ευρωπαϊκής Ένωσης [...], καλύπτει και το εάν ο εθνικός δικαστής υποχρεούται να εξετάσει αυτεπαγγέλτως ζητήματα*

παράβασης κανόνων του ενωσιακού δικαίου (βλ. ΔΕΚ 14.12.1995, C-430/93 και C-431/93, *Van Schijndel και van Veen*, σκέψεις 17-22 και ΔΕΚ 7.6.2007, C-222/05 έως C-225/05, *van der Weerd κ.λπ.*, σκέψεις 28-42) ή τη συνδρομή ορισμένου πραγματικού ή νομικού στοιχείου που συνιστά προϋπόθεση για την εφαρμογή ενωσιακού κανόνα και το οποίο δεν επικαλούνται ή/και δεν αποδεικνύουν νομίμως οι διάδικοι που έχουν συμφέρον προς τούτο (βλ. ΣΤΕ 1993/2016 επταμ.). Ειδικότερα, ενόψει των αναγκών προστασίας των δικαιωμάτων άμυνας του αντιδίκου, διασφάλισης της ομαλής διεξαγωγής της δίκης και αποφυγής καθυστερήσεων συμφυών προς τη διερεύνηση τέτοιων ζητημάτων και στοιχείων, η προαναφερόμενη αρχή της αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου δεν επιβάλλει στον εθνικό δικαστή την υποχρέωση να τα εξετάσει αυτεπαγγέλτως (πρβλ. ΣΤΕ 1993/2016 επταμ. και τις προαναφερόμενες αποφάσεις του ΔΕΚ *Van Schijndel και van Veen*, σκέψεις 19-22 και *van der Weerd*, σκέψεις 33-42), τούτο δε ισχύει, ιδίως, στο πεδίο των φορολογικών και τελωνειακών διαφορών, η κατά το δυνατόν ταχεία επίλυση των οποίων από τον διοικητικό δικαστή, αφενός, συνιστά επιταγή της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ (στις υποθέσεις, όπως η παρούσα, που η εν λόγω διάταξη έχει πεδίο εφαρμογής) και, αφετέρου, έχει μεγάλη σημασία για τη δημοσιονομική διαχείριση και την εν γένει οικονομική ζωή της χώρας (βλ. ΣΤΕ 1993/2016 επταμ.). Εξάλλου, όσον αφορά την αρχή της ισοδυναμίας, αυτή απαιτεί, σε υπόθεση όπως η παρούσα, οι δικονομικές διατάξεις για την εκδίκαση των προσφυγών με παρεμφερές αντικείμενο και παρεμφερή αιτία, οι οποίες ρυθμίζουν τα όρια και την έκταση ελέγχου του διοικητικού δικαστηρίου, να εφαρμόζονται αδιακρίτως επί των λόγων προσφυγής που στηρίζονται σε παράβαση του ενωσιακού δικαίου και επί των λόγων ίδιας φύσεως (“*moyen[s] de la même nature*”) που αφορούν σε παράβαση του εθνικού δικαίου (πρβλ. ΔΕΕ 17.3.2016, C-161/15, *Bensada Benallal*, σκέψεις 29-30). [...] [Ο] εθνικός δικονομικός κανόνας του άρθρου 79 παρ. 5 περίπτ. α΄ του ΚΔΔ, σύμφωνα με τον οποίο το διοικητικό δικαστήριο δεν εξετάζει αυτεπαγγέλτως την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας), ισχύει, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης του ΚΔΔ, ερμηνευόμενης σε συνδυασμό με την ενωσιακή αρχή της

δικονομικής αυτονομίας των κρατών μελών [...] και στο μέτρο που η προαναφερόμενη αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης βρίσκει έρεισμα στο ενωσιακό δίκαιο [...]. Πράγματι, (α) ελλείπει σχετικής νομοθετικής διάταξης στο δίκαιο της Ένωσης, το ως άνω ζήτημα ρυθμίζεται από την εθνική έννομη τάξη, δυνάμει της αρχής της δικονομικής αυτονομίας της Ελληνικής Δημοκρατίας, υπό τους περιορισμούς των αρχών της αποτελεσματικότητας και της ισοδυναμίας, (β) η αρχή της αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου δεν επιβάλλει στον εθνικό δικαστή να εξετάσει αυτεπαγγέλτως λόγο προσφυγής δυνάμενο να αντληθεί από την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης, [...] και (γ) ο παραπάνω εθνικός δικονομικός κανόνας δεν αντίκειται στην αρχή της ισοδυναμίας, [...] δεδομένου ότι διέπει γενικά τις προσφυγές κατά διοικητικών πράξεων επιβολής προστίμων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας και εφαρμόζεται αδιακρίτως, τόσο επί τέτοιου λόγου προσφυγής που στηρίζεται στο ενωσιακό δίκαιο όσο και επί παρεμφερούς (παρόμοιου περιεχομένου) λόγου προσφυγής, ο οποίος ερείδεται στο εθνικό δίκαιο (συμπεριλαμβανομένης της ΕΣΔΑ, που έχει κυρωθεί με το ν.δ. 53/1974). Επομένως, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το διοικητικό δικαστήριο δεν έχει εξουσία να εξετάσει και να εφαρμόσει αυτεπαγγέλτως την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας), αλλά απαιτείται η προβολή (με το δικόγραφο της προσφυγής ή με δικόγραφο προσθέτων λόγων προσφυγής) αντίστοιχου λόγου από τον προσφεύγοντα, ο οποίος βαρύνεται να επικαλεσθεί την εν λόγω αρχή (ενδεχομένως, δε, και τα στοιχεία εκείνα, ιδίως του πραγματικού, από τα οποία προκύπτει επαρκής σύνδεσμος της υπόθεσης με το ενωσιακό δίκαιο, ώστε να μπορεί να βρει πεδίο εφαρμογής η αρχή αυτή) κατά τρόπο ειδικό και ορισμένο, προσδιορίζοντας τη νεότερη ρύθμιση, η οποία άγει, κατά τους ισχυρισμούς του, σε ελαφρύτερη γι' αυτόν κύρωση, ενόψει των συνθηκών της περίπτωσης του.". Από την ανωτέρω απόφαση προκύπτει, ιδίως, ότι η αρχή της αποτελεσματικότητας δεν επιβάλλει την αυτεπάγγελτη εξέταση λόγων αναγόμενων σε παράβαση κανόνα του ενωσιακού δικαίου ή της συνδρομής στοιχείων του κανόνα, που συνιστούν προϋπόθεση για την

εφαρμογή του. Πάντως, όπως συνάγεται από τη σκέψη 7 της απόφασης, ο δικαστής λαμβάνει και αυτεπαγγέλτως υπόψη στοιχεία του κανονιστικού πλαισίου της υπόθεσης, τα οποία κατατείνουν στη δημιουργία επαρκούς συνδέσμου με το ενωσιακό δίκαιο, ώστε να έλκονται σε εφαρμογή οι γενικές αρχές αυτού ή τα κατοχυρωμένα στο Χάρτη θεμελιώδη δικαιώματα. Επιπλέον, η αρχή της ισοδυναμίας δεν έχει την έννοια ότι, εάν εξετάζεται αυτεπαγγέλτως η αντισυνταγματικότητα διατάξεων νόμου, ελέγχεται αυτεπαγγέλτως και η συμβατότητα των ρυθμίσεων της ημεδαπής νομοθεσίας προς τους κανόνες του πρωτογενούς ενωσιακού δικαίου (ήτοι, τους κανόνες “συνταγματικού” επιπέδου της ενωσιακής έννομης τάξης), αλλά επιβάλλει την εφαρμογή των ίδιων εθνικών δικονομικών διατάξεων, περί των ορίων και της έκτασης ελέγχου του διοικητικού δικαστηρίου, επί των λόγων προσφυγής που έχουν παρόμοιο περιεχόμενο (δηλαδή, αναφέρονται σε παρόμοια πλημμέλεια), είτε αυτοί στηρίζονται στο εθνικό δίκαιο είτε σε (ανάλογης κανονιστικής εμβέλειας) αρχή ή διάταξη του ενωσιακού δικαίου. Επομένως, εφόσον δεν εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από το διοικητικό δικαστήριο ορισμένη γενική αρχή ή διάταξη του εθνικού δικαίου, δεν ελέγχεται αυτεπαγγέλτως ούτε η αντίστοιχη αρχή που υπάρχει στο ενωσιακό δίκαιο, έστω κι αν η τελευταία βρίσκεται στο επίπεδο του πρωτογενούς δικαίου της Ένωσης και, ως τέτοια, είναι “συνταγματική”.

VII. Τέλος, όσον αφορά τη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 περιπτ. α του ΚΔΔ, πρέπει να παρατηρηθεί ότι το παραδεκτό ενός προβαλλόμενου λόγου προσφυγής (πρέπει να) διακρίνεται από την ορθή νομική βάση του λόγου αυτού. Χαρακτηριστική είναι η πρόσφατη απόφαση **ΣτΕ Β΄ Τμ. 351/2019 επταμ.**, η οποία, αναφερόμενη σε προβληθέντα λόγο φορολογικής προσφυγής (και, περαιτέρω, αίτησης αναίρεσης του Δημοσίου) περί της ενωσιακής αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής κύρωσης, έκρινε ότι η ανωτέρω διάταξη του ΚΔΔ, ερμηνευόμενη υπό το φως του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος και των άρθρων 6 παρ. 1 και 35 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, όπως έχουν ερμηνευθεί από το ΕΔΔΑ, έχει την έννοια ότι, εάν παραδεκτώς προβαλλόμενος λόγος προσφυγής ερείδεται σε γενική αρχή του ενωσιακού δικαίου (ή σε διάταξη του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης), μη δυνάμενη να εφαρμοσθεί, στη συγκεκριμένη υπόθεση, λόγω έλλειψης επαρκούς συνδέσμου της διαφοράς με το δίκαιο της

Ένωσης, το διοικητικό δικαστήριο εξετάζει το λόγο και με βάση τον αντίστοιχο (τυχόν υφιστάμενο) κανόνα του ημεδαπού δικαίου ή/και της ΕΣΔΑ. Συνεπώς, από την ανωτέρω κρίση συνάγεται ότι η ορθή νομική βάση του προβαλλόμενου λόγου εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από τον διοικητικό δικαστή, τουλάχιστον εάν ο λόγος στηρίζεται σε θεμελιώδες δικαίωμα ή σε γενική αρχή του (εθνικού ή του ευρωπαϊκού) δικαίου.

VIII. Η μεγάλη πλειοψηφία των αιτήσεων αναιρέσεως που υποβάλλονται στο Συμβούλιο της Επικρατείας σε φορολογικές υποθέσεις στρέφονται κατά αποφάσεων Διοικητικού Εφετείου επί προσφυγής, δεδομένου ότι οι αντίστοιχες διαφορές, λόγω ποσού, εκδικάζονται σε πρώτο βαθμό από το Εφετείο. Το παραδεκτό των λόγων αναιρέσεως περί παραβίασης του Συντάγματος ή του ευρωπαϊκού δικαίου ρυθμίζεται από το άρθρο 2 του ν. 3900/2010 και την παράγραφο 3 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989, η οποία τέθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 του ν. 4446/2016. Η διάταξη του άρθρου 2 του ν. 3900 ορίζει ότι κατά απόφασης διοικητικού δικαστηρίου που κρίνει διάταξη τυπικού νόμου αντίθετη στο Σύνταγμα ή σε άλλη υπερνομοθετική διάταξη, χωρίς το ζήτημα αυτό να έχει κριθεί με προηγούμενη απόφαση του ΣτΕ, χωρεί ενώπιον αυτού, κατά παρέκκλιση από κάθε άλλη διάταξη (δηλαδή, και εκείνη του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989) αίτηση αναιρέσεως. Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, (α) ο αναιρεσείων βαρύνεται να επικαλεσθεί συγκεκριμένα τη διάταξη αυτή, που δεν εφαρμόζεται αυτεπαγγέλτως από το Συμβούλιο της Επικρατείας, (β) η διάταξη τυγχάνει εφαρμογής μόνον εάν η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση περιέχει ρητή και απερίφραστη κρίση περί αντίθεσης διάταξης νόμου σε κανόνα υπερνομοθετικής ισχύος, όχι και όταν γίνεται σύμφωνη με το Σύνταγμα ή το ευρωπαϊκό δίκαιο ερμηνεία της εσωτερικής νομοθεσίας και (γ) η αίτηση είναι παραδεκτή και εξετάζεται μόνο κατά τούτο, δηλαδή ως προς το λόγο που αφορά στο κριθέν ζήτημα αντίθεσης (βλ. **ΣτΕ Ολομ. 29/2014**). Εξάλλου, σε περίπτωση που το επίμαχο ζήτημα είχε μεν κριθεί με απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, ακόμα και της Ολομέλειας, αλλά με νεότερη απόφαση του Δικαστηρίου, που δημοσιεύθηκε πριν από την άσκηση της αιτήσεως αναιρέσεως στην οποία γίνεται επίκληση του άρθρου 2 του ν. 3900/2010, η ορθότητα της υφιστάμενης νομολογίας τέθηκε σε αμφιβολία και το ζήτημα παραπέμφθηκε εκ νέου προς επίλυση σε

σχηματισμό αυξημένης συνθέσεως του Δικαστηρίου, την Ολομέλεια ή επταμελή σύνθεση Τμήματος, τότε, ελλείψει επιλύσεώς του, η αίτηση αναιρέσεως ασκείται παραδεκτώς (βλ. **ΣΤΕ Ολομ. 2476/2015**).

ΙΧ. Περισσότερα και πιο ενδιαφέροντα και δυσχερή ζητήματα έχει δημιουργήσει η ερμηνεία και η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, η οποία έχει κριθεί ως συνάδουσα προς την ΕΣΔΑ (βλ. **ΕΔΔΑ 2.6.2016, 18880/15, Παπαϊωάννου κατά Ελλάδα** και **ΕΔΔΑ dec. 2.10.2018, 3714/16, Αιγαίον Όιλ κατά Ελλάδα**) και το ενωσιακό δίκαιο (βλ. **ΣΤΕ Β΄ Τμ. 2568/2018 επταμ.**). Συναφώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 12 του ν. 3900, που έθεσε την ανωτέρω διάταξη, δεν τροποποίησε και το άρθρο 56 του π.δ. 18/1989, για το βάσιμο της αίτησης αναίρεσης (περιεχόμενο των λόγων αναίρεσης). Συνεπώς, η πλημμελής αιτιολογία της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης εξακολουθεί να συνιστά λόγο αναίρεσης και αντίστοιχος προβαλλόμενος λόγος μπορεί να γίνει δεκτός, εφόσον περάσει το “σκόπελο” του παραδεκτού που θεσπίζει η παραπάνω διάταξη (βλ. σχετικά **ΣΤΕ Β΄ Τμ. 951/2018 επταμ.**, σκέψη 17 – εάν ο λόγος κριθεί παραδεκτός, “ανοίγει” και εξετάζεται, ως προς το βάσιμό του, πέραν των ορίων του ερμηνευτικού ζητήματος που συνδέεται με το παραδεκτό της προβολής του). Στη συνέχεια, θα επιχειρήσω να επικεντρώσω στα βασικά σημεία της σχετικής νομολογιακής πρακτικής του Β΄ Τμήματος του Δικαστηρίου, αναφορικά με λόγους αναίρεσης περί παραβίασης κανόνων υπέρτερης τυπικής ισχύος, σε φορολογικές διαφορές².

² Η εν λόγω πρακτική, η οποία εκτέθηκε αναλυτικά σε έγγραφο του Δικαστηρίου στο πλαίσιο της άμυνας της Ελληνικής Δημοκρατίας έναντι της υπ’ αριθμ. 3714/16 προσφυγής της *Αιγαίον Όιλ Α.Ε. κατά Ελλάδα* (κατ’ ουσίαν κατά της απόφασης ΣΤΕ Β΄ Τμ. 3719/2015), παρουσιάζεται συνοπτικά, ως προς τα σημεία της σχετικά με ζητήματα παραβίασης της ΕΣΔΑ, στην οικεία από 2.10.2018 απόφαση/decision του ΕΔΔΑ (βλ. σκέψεις 14-18 της απόφασης αυτής), με την οποία απορρίφθηκαν ως προδήλως αβάσιμες οι αντίστοιχες αιτιάσεις της προσφεύγουσας περί παραβίασης του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, αφού κρίθηκε ότι η επίμαχη εφαρμογή του άρθρου 53 παρ. 3 από το Συμβούλιο της Επικρατείας δεν περιόρισε δυσανάλογα το δικαίωμα ένδικης προστασίας της εταιρείας. Συναφώς, παρατηρείται ότι η “υπεράσπιση” από το Συμβούλιο της Επικρατείας των αμφισβητούμενων ενώπιον του ΕΔΔΑ αποφάσεων του (μέσω της σύνταξης από τον Εισηγητή της υπόθεσης σχετικού εγγράφου, που τίθεται υπόψη του Ν.Σ.Κ. και περιλαμβάνεται μεταξύ των εγγράφων τα οποία η Ελληνική Δημοκρατία υποβάλλει στο ΕΔΔΑ, προκειμένου να αντικρούσει την εναντίον της προσφυγή) είναι όχι μόνο σκόπιμη, για τη διασφάλιση της καλύτερης δυνατής άμυνας της Ελλάδας, αλλά πλέον και αναγκαία, συνεπεία του προβλεπόμενου ενδίκου μέσου της αίτησης επανάληψης της διαδικασίας ενώπιον του ΣΤΕ, σε περίπτωση αποδοχής από το ΕΔΔΑ της προσφυγής.

Χ. Πρώτα απ' όλα υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, όπως αυτή ερμηνεύεται παγίως από το Δικαστήριο, ο αναιρεσείων βαρύνεται, επί ποινή ολικού ή μερικού απαραδέκτου της αίτησής του, να τεκμηριώσει με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιλαμβάνει στο εισαγωγικό δικόγραφο³ ότι με καθένα από τους προβαλλόμενους λόγους τίθεται συγκεκριμένο, κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς, νομικό ζήτημα, ήτοι ζήτημα ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, που κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και επί του οποίου είτε δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας είτε οι σχετικές κρίσεις και παραδοχές της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης έρχονται σε αντίθεση με μη ανατραπέισα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου ή, ελλείψει αυτών, προς ανέκκλητη/τελεσίδικη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, ως τέτοια δε νομολογία νοείται η διαμορφωθείσα επί αυτού τούτου του κρίσιμου νομικού ζητήματος και όχι επί ανάλογου ή παρόμοιου⁴. Το τιθέμενο με το λόγο αναίρεσης νομικό/ερμηνευτικό ζήτημα μπορεί, ιδίως, να αναφέρεται στην αντίθεση (ή μη) διάταξης νόμου προς το Σύνταγμα ή το ευρωπαϊκό δίκαιο. Τέτοιο νομικό ζήτημα προσδιορίζεται⁵, αναλόγως της υπόθεσης, είτε ως ζήτημα ερμηνείας του υπέρτερης τυπικής ισχύος κανόνα δικαίου (δηλαδή, εάν ο κανόνας αυτός έχει την έννοια ότι απαγορεύει ρύθμιση όπως εκείνη της επίμαχης νομοθετικής διάταξης) είτε ως ζήτημα ερμηνείας της σχετικής διάταξης νόμου, ερμηνευόμενης υπό το φως του Συντάγματος,

³ Το ορισμένο και βάσιμο του ισχυρισμού αυτού «θεμελιώνει το παραδεκτό» του λόγου και δεν «αίρει το απαράδεκτο» αυτού, όπως αναφέρεται σε πληθώρα αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας. Η δεύτερη αυτή διατύπωση είναι, κατά τη γνώμη μου, αδόκιμη, στο μέτρο που υπονοεί ότι οι προβαλλόμενοι λόγοι αναίρεσης είναι κατ' αρχήν απαράδεκτοι και ότι η έννομη τάξη προβλέπει το ένδικο μέσο της αιτήσεως αναιρέσεως ενώπιον του ΣΤΕ ως κατ' αρχήν απαράδεκτο.

⁴ Το Δικαστήριο διαθέτει κάποιο περιθώριο εκτίμησης, προκειμένου να κρίνει εάν το νομικό ζήτημα είναι το ίδιο ή ανάλογο/παρόμοιο με ήδη επιλυθέν στη νομολογία του. Στο πλαίσιο αυτό, είναι, βέβαια, κρίσιμος ο ακριβής προσδιορισμός του τιθέμενου νομικού ζητήματος, από τον οποίο προκύπτει και η ταυτότητά του με ή η διαφοροποίησή του από το προηγούμενο ζήτημα, που έχει ήδη αντιμετωπίσει η νομολογία. Πάντως, εάν η νομολογία αυτή είναι παρωχημένη και αμφίβολης πλέον ορθότητας, το Δικαστήριο (οφείλει να προσπαθεί να) προβαίνει στους κατάλληλους ερμηνευτικούς χειρισμούς, ώστε να ξεπερνά το εμπόδιο του παραδεκτού και να μπαίνει στο βάσιμο του λόγου (πρβλ. λ.χ. ΣΤΕ Β' Τμ. 2828/2016).

⁵ Εάν το τιθέμενο νομικό ζήτημα δεν περιγράφεται κατά τρόπο αρκούντως ειδικό και ορισμένο, ο λόγος απορρίπτεται ως απαράδεκτος. Σε κάποιες υποθέσεις οι προβαλλόμενοι λόγοι απορρίπτονται, συνεπεία τέτοιας έλλειψης/παράλειψης, ενώ τα δεδομένα της υπόθεσης φαίνονται να είναι τέτοια, ώστε να επέτρεπαν την παραδεκτή διατύπωση των λόγων. Είναι προφανές ότι το έργο του πληρεξούσιου δικηγόρου, που συγγράφει το αναιρετήριο, είναι ιδιαίτερα σημαντικό, στο σημείο αυτό.

της ΕΣΔΑ ή του ενωσιακού δικαίου. Πάντως, στη δεύτερη αυτή περίπτωση, εφόσον υπάρχει νομολογία του ΣτΕ, δεν μπορεί να θεμελιώσει το παραδεκτό του λόγου ισχυρισμός περί ανυπαρξίας νομολογίας του Δικαστηρίου επί των συγκεκριμένων *ερμηνευτικών επιχειρημάτων* που διατυπώνονται από τον αναιρεσείοντα για την επίλυση του τιθέμενου νομικού ζητήματος (βλ. **ΣτΕ Β΄ Τμ. 1041/2014, 1775/2018 επταμ. κ.ά.**).

XI. Περαιτέρω, το επίμαχο νομικό ζήτημα πρέπει να έχει κριθεί από την αναιρεσιβαλλομένη. Η εν λόγω κρίση συνήθως είναι ρητή, αλλά μπορεί να είναι και έμμεση ή σιωπηρή. Εφόσον η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν περιέχει (ρητή) ερμηνεία ή σκέψη περί της εφαρμογής ή μη των υπερνομοθετικής ισχύος κανόνων που επικαλείται ο αναιρεσείων, ο σχετικός λόγος αναίρεσης πρέπει να αναφέρεται σε σαφώς συναγόμενη από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ερμηνεία των επίμαχων κανόνων (βλ. λ.χ. **ΣτΕ Β΄ Τμ. 353/2019**). Η νομολογία έχει δεχθεί την ύπαρξη τέτοιας έμμεσης, πλην σαφούς, κρίσης, εάν είχε προβληθεί παραδεκτώς σχετικός λόγος προσφυγής ή έφεσης, ο οποίος απορρίφθηκε σιγή (βλ. λ.χ. **ΣτΕ Β΄ Τμ. 167/2017 επταμ.**: πρόσθετος λόγος έφεσης, με τον οποίο προβλήθηκε παραβίαση του κανόνα *ne bis in idem*, δεν αντιμετωπίστηκε ρητώς από το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο, αλλά πρέπει να θεωρηθεί ότι απορρίφθηκε εμμέσως με τις σκέψεις του περί αυτοτέλειας της διοικητικής διαδικασίας και δίκης σχετικά με την επιβολή πολλαπλού τέλους λαθρεμπορίας έναντι της αντίστοιχης ποινικής διαδικασίας και περί μη δέσμευσης του διοικητικού δικαστηρίου από την τυχόν προηγηθείσα αμετάκλητη απαλλακτική κρίση του ποινικού δικαστή), καθώς και εάν εφαρμόσθηκε ορισμένη διάταξη νόμου από το δικάσαν διοικητικό δικαστήριο, οπότε, ενόψει του άρθρου 79 παρ. 5 περιπτ. α του ΚΔΔ, η τοιαύτη εφαρμογή θεωρείται, κατ' αρχήν, ότι εμπεριέχει και έμμεση κρίση του περί μη αντίθεσης της νομοθετικής διάταξης προς το Σύνταγμα [βλ. **ΣτΕ Β΄ Τμ. 2607/2018** – δεν ισχύει κάτι ανάλογο όσον αφορά τη συμβατότητα της διάταξης με την ΕΣΔΑ ή το παράγωγο ενωσιακό δίκαιο, ενώ έχει μείνει ανοικτό το ζήτημα για το πρωτογενές ενωσιακό δίκαιο: βλ. ανωτέρω στοιχ. V]. Αντίθετα, δεν συνάγεται έμμεση ερμηνευτική κρίση, εάν ο λόγος (π.χ. για παραβίαση του *ne bis in idem* ή του τεκμηρίου αθωότητας) στηρίζεται στη συνδρομή ορισμένου νομικού ή πραγματικού στοιχείου (όπως το αμετάκλητο της σχετικής αθωωτικής ποινικής απόφασης), που δεν βεβαιώνεται στην

αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ούτε ο αναιρεσείων προβάλλει ότι είχε επικαλεσθεί και τεκμηριώσει ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου (βλ. λ.χ. **ΣτΕ Β΄ Τμ. 441/2019**).

XII. Η ως άνω νομολογιακή προσέγγιση περί *έμμεσων ερμηνευτικών κρίσεων* στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση κατατείνει στη διεύρυνση του παραδεκτού των προβαλλόμενων λόγων αναίρεσης. Ωστόσο, το Συμβούλιο της Επικρατείας δέχεται, αντίστοιχα, και την ύπαρξη *συναγόμενης νομολογίας του* επί των τιθέμενων νομικών ζητημάτων, με αποτέλεσμα της απόρριψη ως αβάσιμων των ισχυρισμών περί ανυπαρξίας νομολογίας του και, συνακόλουθα, την απόρριψη ως απαράδεκτων των λόγων (με συνέπεια τη συρρίκνωση των περιπτώσεων παραδεκτού των λόγων αναίρεσης). Ειδικότερα, γίνεται παγίως δεκτό ότι ερμηνευτική κρίση (και αντίστοιχη νομολογία) του ΣτΕ μπορεί να συνάγεται εμμέσως, πλην σαφώς, είτε από τη μείζονα είτε και από την υπαγωγή αποφάσεων του Δικαστηρίου (λ.χ. **ΣτΕ Β΄ Τμ. 88/2018, 2568/2018 επταμ.**). Επίσης, έχει κριθεί ότι από την εφαρμογή (σε μία και μοναδική απόφαση πενταμελούς σύνθεσης Τμήματος του Δικαστηρίου) ορισμένης διάταξης του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας προκύπτει η ύπαρξη νομολογίας του ΣτΕ για τη συμβατότητα της διάταξης προς το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος και, περαιτέρω, προς το ανάλογο εύρους, ως προς το συγκεκριμένο σημείο, άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ (βλ. **ΣτΕ Β΄ Τμ. 2598/2015 επταμ.**, με μειοψηφία⁶). Παρομοίως, έχει κριθεί ότι από την

⁶ Η μειοψηφήσασα γνώμη ενός Συμβούλου και των δύο Παρέδρων υποστήριξε τα ακόλουθα: “Κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, για να θεωρηθεί ότι υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, πρέπει, καταρχήν, να έχει διατυπωθεί σε δικαστική απόφαση ρητή κρίση του επί του συγκεκριμένου νομικού ζητήματος, που τίθεται με το λόγο αναίρεσης. Και ναι μεν δεν αποκλείεται να συνάγεται εμμέσως κρίση του Δικαστηρίου για το ζήτημα αυτό, αλλά, για να δεχθούμε τότε ότι υπάρχει νομολογία, σύμφωνα με την ίδια διάταξη, πρέπει η τοιαύτη κρίση να συνάγεται κατά τρόπο σαφή και αρκούντως προβλέψιμο και, δη, καταρχήν, από περισσότερες αποφάσεις του Δικαστηρίου (πρβλ. ΣτΕ 1041/2014). Διαφορετικά, η συναγωγή τέτοιας κρίσης δεν παρίσταται εύλογη, ο δε σχετικός περιορισμός του δικαιώματος άσκησης αίτησης αναίρεσης δεν συνάδει προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία επιβάλλει, μεταξύ άλλων, την προβλέψιμη εφαρμογή της παραπάνω διάταξης, και, περαιτέρω είναι αθέμιτος, καθώς αντίκειται στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, αλλά και στο άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, εάν η υπόθεση εμπίπτει *ratione materiae* στο πεδίο εφαρμογής του. Εν προκειμένω, η ανωτέρω απαίτηση δεν πληρούται, διότι από (μόνη) την υπ’ αριθμ. 1871/2008 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία ερμήνευσε τη διάταξη του άρθρου 126 παρ. 1 εδ. β΄ του ΚΔΔ, όσον αφορά την έννοια των “φορολογικών εν γένει διαφορών”, δεν μπορεί να συναχθεί σαφής και προβλέψιμη κρίση περί μη αντίθεσης της διάταξης αυτής στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, έστω κι αν η αντισυνταγματικότητα διατάξεων νόμου ελέγχεται αυτεπαγγέλτως από το Δικαστήριο, ούτε, πολύ περισσότερο, κρίση περί μη αντίθεσης στο άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, δεδομένου, άλλωστε, ότι δεν υπήρχε κατά την έκδοση της εν λόγω

εφαρμογή σε αποφάσεις του Δικαστηρίου ορισμένης διάταξης του Τελωνειακού Κώδικα υπάρχει συναγόμενη νομολογία περί της συμβατότητάς της με την ημεδαπή και την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας, λαμβανομένου υπόψη ότι η τήρηση της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από το ΣΤΕ και η ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας γίνεται αντιληπτή και εφαρμόζεται από το ΣΤΕ κατά τρόπο παρόμοιο με τη συνταγματική αρχή (βλ. **ΣΤΕ Β΄ Τμ. 2568/2018 επταμ.**, με μειοψηφία, σύμφωνα με την οποία επρόκειτο για νομολογία διαμορφωθείσα δίχως προδικαστικό ερώτημα στο ΔΕΕ, ως προς την ορθότητα της οποίας προέκυπταν εύλογες αμφιβολίες, ενόψει και πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΔΕΕ και, συνεπώς, έπρεπε να γίνει συσταλτική ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, υπό το φως του άρθρου 267 ΣΛΕΕ και των αρχών της υπεροχής και της αποτελεσματικότητας του ενωσιακού δικαίου). Νομίζω ότι η ανωτέρω νομολογιακή πρακτική, η οποία στηρίζεται σε διπλή συναγωγή ερμηνευτικής κρίσης του ΣΤΕ και αντίστοιχης νομολογίας του (πρώτα σε επίπεδο ημεδαπού Συντάγματος και, συνακόλουθα, σε επίπεδο ΕΣΔΑ ή/και ενωσιακού δικαίου, συνεπεία της ισοδύναμης προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων στα επίπεδα αυτά) είναι ιδιαίτερα αυστηρή και άγει σε μάλλον υπέρμετρο περιορισμό της δυνατότητας προβολής παραδεκτών λόγων αναίρεσης, ιδίως, βάσει του ενωσιακού δικαίου.

XIII. Τέλος, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, ως νομολογία “ανωτάτου δικαστηρίου”, προς την οποία μπορεί να προβληθεί αντίθεση της αναιρεσιβαλλομένης, αποτελεί και απόφαση του ΔΕΕ από την οποία προκύπτει, κατά τρόπο αρκούντως σαφή, ερμηνεία κανόνων του δικαίου της Ένωσης, πρωτογενούς ή δευτερογενούς, καθώς και απόφαση του ΕΔΔΑ, από την οποία προκύπτει, κατά τρόπο αρκούντως σαφή, ερμηνεία διάταξης της ΕΣΔΑ, συμπεριλαμβανομένων των Πρόσθετων Πρωτόκολλων αυτής (βλ. λ.χ. **ΣΤΕ Β΄ Τμ. 2568/2018 επταμ.**), λαμβανομένου υπόψη, αφενός, ότι οι αποφάσεις του ΔΕΕ και του ΕΔΔΑ έχουν σημασία και βαρύτητα ανάλογη με εκείνη της νομολογίας των εθνικών ανωτάτων δικαστηρίων και, αφετέρου, ότι η προβαλλόμενη αντίθεση δημιουργεί, κατά τεκμήριο, σοβαρό νομικό ζήτημα, αναγόμενο στο σεβασμό των υποχρεώσεων της χώρας κατά

απόφασης σαφής και παγιωμένη νομολογία του Δικαστηρίου ότι εξετάζεται αυτεπαγγέλτως η συμβατότητα διατάξεων τυπικού νόμου προς την ΕΣΔΑ [...]”.

το ενωσιακό δίκαιο και την ΕΣΔΑ, ώστε να δικαιολογείται, ενόψει και του σκοπού της προαναφερόμενης διάταξης, η εξέτασή του από το Συμβούλιο της Επικρατείας, προς διασφάλιση της ορθότητας και της ενότητας της νομολογίας, στο πλαίσιο της απονομής της διοικητικής δικαιοσύνης (βλ. **ΣΤΕ Β΄ Τμ. 1016/2017** και **951/2018 επταμ. κ.ά.**). Δεδομένου ότι οι αποφάσεις του ΕΔΔΑ αφορούν στην εφαρμογή της νομοθεσίας και άλλων κρατών και κρίνουν ζητήματα ως προς τα οποία συχνά δεν περιέχουν μείζονα ή επαναλαμβάνουν κάποια γενική μείζονα, χωρίς περαιτέρω εξειδίκευσή της, το ΣΤΕ αναγκάζεται να εξετάζει προσεκτικά εάν το σκεπτικό της σχετικής απόφασης του ΕΔΔΑ, προς την οποία προβάλλεται αντίθεση, είναι τέτοιο ώστε να προκύπτει ορισμένη έμμεση, πλην αρκούντως σαφής, ερμηνευτική κρίση του, σχετική με το τιθέμενο νομικό ζήτημα παραβίασης της ΕΣΔΑ. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η **ΣΤΕ Β΄ Τμ. 167/2017 επταμ.**, που έκρινε ως ακολούθως: “[...] το ΕΔΔΑ, με την από 16.6.2009 απόφασή του στην υπόθεση *Ruotsalainen v. Finland* (13079/03), διαπίστωσε παραβίαση του άρθρου 4 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ σε περίπτωση στην οποία, ενώ καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα ποινικό πρόστιμο, για φορολογική παράβαση, με συνοπτική ποινική διάταξη η οποία κατέστη αμετάκλητη, αφού δεν προσβλήθηκε, επιβλήθηκε, περαιτέρω, σε βάρος του και διοικητική χρηματική κύρωση, για την ίδια κατ’ ουσίαν παράβαση, τα δε ένδικα βοηθήματα και μέσα που αυτός άσκησε ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά της σχετικής διοικητικής πράξης απορρίφθηκαν. Από τις σκέψεις 41-57 της εν λόγω απόφασης του ΕΔΔΑ συνάγεται, κατά τρόπο αρκούντως σαφή, η ερμηνευτική κρίση ότι το άρθρο 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ αντιτίθεται (τουλάχιστον κατ’ αρχήν) στην εκκίνηση και εξακολούθηση διοικητικής, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασίας και δίκης περί της επιβολής διοικητικής χρηματικής κύρωσης για φορολογική παράβαση, όταν για την ίδια κατ’ ουσίαν παράβαση έχει ήδη περατωθεί αμετάκλητα η αντίστοιχη ποινική, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασία, λαμβανομένου υπόψη ότι αμφότερες οι διαδικασίες έχουν ποινικό χαρακτήρα, κατά την ΕΣΔΑ, βάσει των κριτηρίων *Engel*”. Στον αντίποδα, η απόφαση **ΣΤΕ Β΄ Τμ. 3076/2017** έκρινε ότι “[...] από την απόφαση *Σταυρόπουλος του ΕΔΔΑ* ουδόλως προκύπτει (και, δη, κατά τρόπο αρκούντως σαφή) ότι η διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο, που κρίνει επί της τέλεσης από ορισμένο

πρόσωπο τελωνειακής παράβασης λαθρεμπορίας, δεσμεύεται από αμετάκλητη απαλλακτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, που αφορά στο ίδιο πρόσωπο και στην ίδια κατ' ουσίαν λαθρεμπορική παράβαση που του απέδωσε η Διοίκηση [...]".

XIV. Συμπερασματικά, η κρίση επί του παραδεκτού των λόγων προσφυγής ή αναίρεσης περί παραβίασης κανόνων υπερνομοθετικής ισχύος σε φορολογικές υποθέσεις εγείρει διάφορα ζητήματα ερμηνείας και εφαρμογής του ημεδαπού αλλά και του ευρωπαϊκού δικαίου (και των σχετικών αποφάσεων του ΣτΕ, του ΔΕΕ ή του ΕΔΔΑ) και ίσως να απαιτεί σύνθετο συλλογισμό, ενόψει των στοιχείων της υπόθεσης. Στο πλαίσιο αυτό, ο διάδικος πρέπει να επιδεικνύει (δια του πληρεξούσιου δικηγόρου του) την προσήκουσα επιμέλεια, σε καθένα από τα στάδια της διαδικασίας επίλυσης της διαφοράς, δεδομένου ότι, λόγω της διασύνδεσης των σταδίων αυτών και των δικονομικών ρυθμίσεων περί της εξουσίας ελέγχου του δικαστή, τυχόν ελλείψεις ή παραλείψεις σε κάποιο από τα στάδια ενδέχεται να ασκούν ουσιώδη επιρροή στη δυνατότητα (παραδεκτής) προβολής αιτιάσεων στο επόμενο στάδιο.

Τέλος, αξίζει να επισημανθεί ότι τυχόν अपαράδεκτο προβαλλόμενου λόγου αναίρεσης δεν αποκλείει κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του βάσιμου αυτού. Η τοιαύτη κρίση διατυπώνεται από το Αναιρετικό είτε με επικουρική σκέψη περί αβάσιμου του λόγου αναίρεσης, ο οποίος απορρίπτεται προεχόντως ως απαράδεκτος (βλ. λ.χ. **ΣτΕ Β΄ Τμ. 2607/2018, 439/2019**), είτε μέσω της απόρριψης του λόγου ως αβάσιμου, ανεξαρτήτως του ζητήματος του παραδεκτού της προβολής του (βλ. λ.χ. **ΣτΕ Β΄ Τμ. 837/2018, 2607/2018**), η επίλυση του οποίου δεν αποκλείεται να παρουσιάζει δυσχέρειες. Πρόκειται για τεχνικές δικαστικού ελέγχου (που μπορούν, βέβαια, να εφαρμοσθούν και επί των λόγων προσφυγής ή έφεσης), η ενεργοποίηση των οποίων επιτρέπει στο Συμβούλιο της Επικρατείας να αντιμετωπίσει το κρινόμενο ένδικο μέσο κατά τον τρόπο που προκρίνει ως τον πλέον αποτελεσματικό, ενόψει του είδους και των συνθηκών της υπόθεσης και ο οποίος μπορεί να συμβάλλει στην αποτροπή της υποβολής σχετικών προσφυγών στο ΕΔΔΑ ή της έκδοσης από αυτό καταδικαστικών αποφάσεων.