

ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Φορολογικές διαφορές:

ΣΤΕ 761/2014 [δημοτική φορολογία]

2. Δέσμευση από αποφάσεις διοικητικών και ποινικών δικαστηρίων:

ΣΤΕ 1741/2015 Ολομ. [δέσμευση από αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου]

ΣΤΕ 117/2013, 949-950/2012 [δέσμευση στη φορολογία εισοδήματος και φπα από απόφαση σε ΚΒΣ]

ΣΤΕ 1, 949-950/2012, ΣΤΕ 1807/2015 (παραπ. 3-2-2016)

[δέσμευση σε ΚΒΣ από απόφαση στη φορολογία εισοδήματος και φπα]

3. Αρμοδιότητα:

ΣΤΕ 4922/2014 [μείζων σύνθεση]

ΣΤΕ 1285/2008 [πολλά πρόστιμα ΚΒΣ]

ΣΤΕ 1442/2009 [15πλάσιο πρόστιμο ΚΒΣ]

4. Διάδικος:

α) πτώχευση:

ΣΤΕ 1375/2013 Ολομ. [σύνδικος πτώχευσης]

ΣΤΕ 2804/2014 [παύση εργασιών πτώχευσης]

β) Διευθύνων σύμβουλος:

ΣΤΕ 1623/2015, 237/2008 [όχι προσφυγή – μόνο ανακοπή]

ΣΤΕ 2999/2006 [όχι προσφυγή – μόνο ανακοπή ακόμα και κατά έκθεσης κατάσχεσης]

ΣΤΕ 3408/2013 μειοψ. [πρόσθετη παρέμβαση σε φορολογική δίκη]

ΣΤΕ 1316-7/2012 7μ. [αλληλεγγύως υπόχρεος σε καταβολή που μνημονεύεται στην πράξη]

ΣΤΕ 3503/1999 [προσωπική και αυτοτελής υποχρέωση βάσει διάταξης νόμου]

ΣΤΕ 571/2001, 4166/1999, 3569/2007 [όχι προσφυγή]

5. Έναρξη προθεσμίας προσφυγής:

ΣΤΕ 171/2015 7μ., 1875/2015 (παραπ. 14-12-2015)

5^α. Τρόπος άσκησης προσφυγής

6. Παράβολο:

ΣΤΕ 761/2014 7μ., 1619/2012 Ολομ., 2780/2012 7μ. [συνταγματικότητα]

ΣΤΕ 2036/2014 [βεβαίωση μη καταβολής]

ΣΤΕ 210/2015 σε Συμβ. [απαράδεκτο ένδικοο βοηθήματος ή μέσου]

ΣΤΕ 3832/2014 [μη εφαρμογή 139^Α ΚΔΔ]

7. Εξουσία δικαστηρίου:

ΣΤΕ 2282/2014 7μ. [ημερομηνία έκδοσης πράξης]

ΣΤΕ 178/2015 7μ. [χειροτέρευση θέσης]

ΣΤΕ 120/2013, 1534/2012 7μ. [εφαρμογή ευμενέστερης διάταξης]

ΣΤΕ 2959, 4515/1995, 3818/2001 με μειοψ. [φορολογική απαλλαγή – έλεγχος όλων των προϋποθέσεων]

ΣΤΕ 3092/2015, 2140/2014 7μ. [φορολογική απαλλαγή – έλεγχος συγκεκριμένης προϋπόθεσης – αναπομπή σε Διοίκηση]

ΣΤΕ 471/2014 7μ. [επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος έμμεσου φόρου]

ΣΤΕ 2191/2014 Ολομ. [τοκοφορία επιστροφής φόρου:]

ΣΤΕ 4447/2012 Ολομ. [πρόταση και λυσιτέλεια ισχυρισμού προηγούμενης ακρόασης]

ΣΤΕ 4744/2012 [προηγούμενη ακρόαση και φορολογική δήλωση]

8. Απόδειξη:

ΣΤΕ 471/2014 7μ. [πραγματογνωμοσύνη]

ΣΤΕ 114/2014 , 689/2009 7μ. [κατάθεση στην προδικασία]

ΣΤΕ 2069/2010 [κατάθεση σε ποινική δίκη]

9. Δεδικασμένο:

ΣΤΕ 671/2010 Ολομ. [αστική ευθύνη]

10. Ανακοπή:

ΣΤΕ 1623/2015, 237/2008 [αλληλεγγύως υπόχρεος σε καταβολή]

11. Αναστολή:

ΣΤΕ ΕΑ 322/2013 [επανάληψη ισχυρισμού]

ΣΤΕ ΕΑ 496/2011 [συνταγματικότητα αίτησης αναστολής πρώτου βαθμού]

ΣΤΕ ΕΑ 35/2013 [συνταγματικότητα αίτησης αναστολής δεύτερου βαθμού]

12. Συμμόρφωση:

ΣΤΕ 1538/2015 [αναστολή πράξης και ταμειακή βεβαίωση]

13. Αναστολή προθεσμιών

ΣΤΕ 1229/2015 [συνταγματικότητα περιορισμένης αναστολής]

ΙΔΙΑΙΤΕΡΟΤΗΤΕΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Όπως είναι γνωστό με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, που κυρώθηκε με το Ν 2717/1999, επιχειρήθηκε η συνένωση σε μια ενιαία διαδικασία της εκδίκασης όλων των διοικητικών διαφορών ουσίας που υπάγονται στον νόμο αυτόν, μεταξύ των οποίων και οι φορολογικές. Πολύ γρήγορα όμως διαπιστώθηκε ότι λόγω της αυξημένης επίδρασης που έχουν οι υποθέσεις αυτές στα δημοσιονομικά πράγματα της χώρας, «δικαιούνται» μια διαφορετική μεταχείριση σε σχέση με τις υπόλοιπες. Έτσι τώρα θα δούμε τις βασικότερες ιδιαιτερότητες και όχι μόνο της δικονομίας των φορολογικών διαφορών.

1. Κατ' αρχήν, λέγοντας φορολογικές διαφορές δεν εννοούμε μόνο τις εν στενή εννοία φορολογικές αλλά όλες εκείνες τις διαφορές που είχαν υπαχθεί στη δικαιοδοσία, ή, κατ' άλλους, αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, πριν από την ισχύ του ΚΔΔ, μεταξύ των οποίων και οι διαφορές που δημιουργούνται από την επιβολή κάθε είδους δημοτικών τελών και συναφών προστίμων (**ΣΤΕ 761/2014 7μ.**).

2. Ως προς τη δέσμευση των τ.δ.δ. από τις αποφάσεις άλλων δικαστηρίων παρατηρούνται τα εξής: α) Όσον μεν αφορά τις αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, το ζήτημα εμφανίζεται οξύτερο κυρίως σε υποθέσεις λαθρεμπορίας, με το ΣΤΕ να εξακολουθεί να επιμένει, παρά τις αντίθετες προβαλλόμενες απόψεις, στη διαφοροποίηση των αθωωτικών από τις καταδικαστικές αποφάσεις, με την αιτιολογία ότι η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται από τη διαφοροποίηση των κανόνων απόδειξης που διέπουν τις δύο αυτές κατηγορίες δικών (**ΣΤΕ 1741/2015 Ολομ.**). β) Όσον αφορά τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, οι μεν τελεσίδικες αποφάσεις σε υποθέσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεσμεύουν τα διοικητικά δικαστήρια που επιλαμβάνονται υπόθεση φορολογίας εισοδήματος ή φόρου προστιθέμενης αξίας (**ΣΤΕ 117/2013, 949-950/2012**), δεν φαίνεται όμως να συμβαίνει και το αντίστροφο, δηλ. η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων που επιλαμβάνονται υπόθεση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχεί-

ων από τις τελεσίδικες αποφάσεις επί υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος ή φόρου προστιθέμενης αξίας, στις οποίες έχει κριθεί παρεμπιπτόντως η ίδια παράβαση του ΚΒΣ (**ΣΤΕ 1, 949-950/2012**). Πάντως, το τελευταίο αυτό ζήτημα έχει παραπεμφθεί στη μείζονα σύνθεση του Β' Τμήματος (**ΣΤΕ 1807/2015**), η δε υπόθεση πρόκειται να συζητηθεί στις 3-2-2016, αναμένεται δε με μεγάλο ενδιαφέρον η δημοσίευση της σχετικής απόφασης.

3. Ως προς την αρμοδιότητα, παρουσιάζεται η ιδιομορφία οι φορολογικές διαφορές μεγάλου αντικείμενου (με διαφορά κύριου φόρου άνω των 150.000 ευρώ), οι οποίες πάντως στη σημερινή συγκυρία είναι και οι συνήθως προκύπτουσες, να υπάγονται σε πρώτο, και τελευταίο, βαθμό κατ' ευθείαν στο διοικητικό εφετείο, είναι δε αμφίβολο αν, σε περίπτωση εσφαλμένης εκδίκασης εκ μέρους του διοικητικού εφετείου αντί του διοικητικού πρωτοδικείου, μπορεί να τύχει εφαρμογής η θεραπευτική διάταξη του άρθρου 12 παρ. 4 του ΚΔΔ περί μείζονος σύνθεσης, που μέχρι σήμερα τύγχανε εφαρμογής μεταξύ μονομελούς και τριμελούς πρωτοδικείου (**ΣΤΕ 4922/2014**). Με την ευκαιρία αυτή πρέπει να επισημάνουμε ότι για τον καθορισμό της κατά τα ανωτέρω υλικής αρμοδιότητας λαμβάνεται υπόψη κάθε ένα ξεχωριστό πρόστιμο του ΚΒΣ, και όχι το σύνολο των επιβληθέντων ποσών (**ΣΤΕ 1285/2008**), ακόμα και στην περίπτωση περιορισμού της επιβολής του προστίμου κατ' ανώτατο όριο στο δεκαπενταπλάσιο του προβλεπόμενου προστίμου (**ΣΤΕ 1442/2009**).

4. Ένα άλλο σημαντικό ζήτημα, που μερικές φορές δημιουργεί εύλογες αμφιβολίες στους διαδίκους, είναι το ζήτημα της νομιμοποίησης σε άσκηση προσφυγής: α) Κατ' αρχήν, έχει πια διευκρινιστεί ότι σε περίπτωση πτώχευσης η προσφυγή μπορεί να ασκηθεί μόνο από τον σύνδικο της πτώχευσης (**ΣΤΕ 1375/2013 Ολομ.**), μόνο δε όταν παύσουν οι εργασίες της πτώχευσης λόγω έλλειψης ενεργητικού της περιουσίας επιτρέπεται στον πτωχό να ασκεί τα δικαιώματά του τόσο ενεργητικά όσο και παθητικά και να παρίσταται στο δικαστήριο χωρίς τη σύμπραξη του συνδίκου (**ΣΤΕ 2804/2014**). Περαιτέρω, όσον αφορά τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως συνυπεύθυνα για την καταβολή των επιβαλλόμενων επιβαρύνσεων (πχ. ομόρρυθμοι εταίροι, διευθύνοντες σύμβουλοι, κλπ), ενόψει του ότι τα πρόσωπα αυτά δεν καθίστανται υποκείμενα της φορολογικής υποχρέωσης, δεν νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή, χωρίς πάντως να θίγε-

ται το κατά το άρθρο 20 του Συντάγματος δικαίωμά τους σε δικαστική προστασία, αφού δικαιούνται να ασκήσουν ανακοπή του άρθρου 217 του ΚΔΔ κατά της ατομικής ειδοποίησης, η οποία στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται, παρά τα αντίθετα οριζόμενα στο νόμο, να τους κοινοποιηθεί στη συνέχεια, και με την οποία θεωρείται συμπροσβαλλόμενη και η σχετική ταμειακή βεβαίωση, μολονότι δεν έχει εκδοθεί επ' ονόματί τους (**ΣΤΕ 1623/2015, 237/2008**). Μάλιστα, με την προϋπόθεση ότι δεν τους έχει κοινοποιηθεί τελικά η ατομική ειδοποίηση, δικαιούνται, κατ' εφαρμογή του άρθρου 224 του ΚΔΔ και με τους περιορισμούς του άρθρου αυτού ως προς την ύπαρξη δεδικασμένου, να προβάλουν λόγους ουσίας όχι μόνο στρεφόμενοι κατά της ταμειακής βεβαίωσης αλλά ακόμα και κατά της έκθεσης αναγκαστικής κατάσχεσης (**ΣΤΕ 2999/2006**). Πέραν της ανακοπής, τα ανωτέρω πρόσωπα δικαιούνται, σε περίπτωση άσκησης προσφυγής από το νομικό πρόσωπο, να ασκήσουν και πρόσθετη παρέμβαση υπέρ του τελευταίου, μολονότι στα πλαίσια της φορολογικής δίκης η δυνατότητα άσκησης πρόσθετης παρέμβασης είναι αρκετά περιορισμένη, λόγω του ότι αυτή αφορά απόρρητα προσωπικά δεδομένα (**ΣΤΕ 3408/2013 μειοψ.**). Γενικά, ως έχων έννομο συμφέρον να ασκήσει προσφυγή θεωρείται αυτός που είτε μνημονεύεται συγκεκριμένα στην προσβαλλόμενη πράξη ως αμέσως βαρυνόμενος ή ως αλληλεγγύως υπόχρεος σε καταβολή (**ΣΤΕ 1316-7/2012 7μ.**) είτε έχει προσωπική και αυτοτελή φορολογική υποχρέωση βάσει ειδικής διάταξης νόμου (**ΣΤΕ 3503/1999**), ενώ αντίθετα δεν έχει δικαίωμα προσφυγής όποιος βαρύνεται σε καταβολή από οποιαδήποτε αιτία, όπως σύμβαση, διάταξη τελευταίας βούλησης, μετακύλισης του έμμεσου φόρου κλπ. (**ΣΤΕ 571/2001, 4166/1999, 3569/2007**).

5. Ως προς την έναρξη της προθεσμίας της προσφυγής, υπήρξε αμφισβήτηση αν, σε περίπτωση που προβλέπεται από το νόμο επίδοση της πράξης, η προθεσμία μπορεί να αρχίσει από την (πλήρη) γνώση της, γεγονός που έγινε μεν τελικά δεκτό με την **ΣΤΕ 171/2015 7μ.** του Α' Τμήματος, πλην όμως το ζήτημα ανακινήθηκε εκ νέου με την **ΣΤΕ 1875/2015** απόφαση του Στ' Τμήματος, η δε υπόθεση πρόκειται να συζητηθεί στη μείζονα σύνθεση αύριο (14-12-2015), αναμένεται δε με μεγάλο ενδιαφέρον η δημοσίευση της σχετικής απόφασης.

5^α. Ως προς τον τρόπο άσκησης της προσφυγής, προκειμένου να διασφαλιστεί η έγκαιρη ενημέρωση της αρμόδιας υπηρεσίας και να παρασχεθεί η δυνατότητα στη Διοίκηση να προσκομίσει εμπρόθεσμα τον φάκελο της υπόθεσης, προβλέπεται, επί ποινή απαραδέκτου, η επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου της προσφυγής με επιμέλεια του διαδικού στην αντίδικη φορολογική αρχή μέσα σε προθεσμία 20 ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της. Πρόσφατα πάντως και σε αντιγραφή της **ΣΤΕ 761/2014** προβλέφθηκε στο άρθρο 126 του ΚΔΔ ότι αίρεται το απαράδεκτο σε περίπτωση που, αν και δεν τηρήθηκε η ανωτέρω προϋπόθεση, η Διοίκηση παρέστη στο Δικαστήριο (προφανώς ακόμα και με δήλωση του άρθρου 133 παρ. 1 του ΚΔΔ) και δεν αντέλεξε.

6. Ένα άλλο ζήτημα που προκάλεσε πολλές αντιδράσεις ήταν οι διάφορες οικονομικές επιβαρύνσεις που απαιτούνται είτε στο στάδιο της προσφυγής είτε στο στάδιο της έφεσης, οι οποίες κρίθηκε ότι δεν αντίκεινται σε καμία συνταγματική διάταξη (**ΣΤΕ 761/2014 7μ., 1619/2012 Ολομ., 2780/2012 7μ.**). Πιο συγκεκριμένα, στο στάδιο της προσφυγής, αλλά και στη συνέχεια στο στάδιο της έφεσης, προβλέπεται κατ' αρχήν η καταβολή αναλογικού παραβόλου, ίσου με το 2% της διαφοράς του κύριου φόρου, μέχρι του ποσού των 3.000 ευρώ, από το οποίο το 1/3 προκαταβάλλεται κατά την άσκηση του ένδικου βοηθήματος ή μέσου, τα δε υπόλοιπα 2/3 καταβάλλονται κατά τη συζήτηση της υπόθεσης. Επίσης, στο στάδιο της έφεσης προβλέπεται η καταβολή, μέχρι την αρχικά προσδιορισθείσα δικάσιμο, του 50% της διαφοράς του οφειλόμενου βάσει της εκκαλούμενης πρωτόδικης απόφασης κύριου φόρου. Η μη καταβολή ή η ελλιπής καταβολή τους, που πρέπει πάντως να βεβαιώνεται ρητά στη σχετική απόφαση (**ΣΤΕ 2036/2014**), επιφέρει το απαράδεκτο του ένδικου βοηθήματος ή μέσου (**ΣΤΕ 210/2015 σε Συμβ.**), χωρίς μάλιστα να επιτρέπεται η εκ των υστέρων θεραπεία με πρόσκληση εκ μέρους τους Δικαστηρίου κατ' εφαρμογή του άρθρου 139^Α του ΚΔΔ, παρά μόνο αν υπήρχε εύλογη αμφιβολία στον διάδικο για τη φύση της διαφοράς ως φορολογικής (**ΣΤΕ 3832/2014**).

7. Ως προς την εξουσία του Δικαστηρίου παρατηρητέα τα εξής: α) Όσον αφορά την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, ουσιώδες και κατ' αρχήν αναγκαίο στοιχείο για τη νομιμότητά της, η έλλειψή της δεν επιφέρει ακυρότητα, παρά μόνο αν ασκεί επιρροή στην ανεύρεση του κρίσιμου για

την επίλυση της διαφοράς νομικού και πραγματικού καθεστώτος (**ΣΤΕ 2282/2014 7μ.**). β) Όσον αφορά τη χειροτέρευση της θέσης του διαδίκου, το διοικητικό δικαστήριο έχει την εξουσία να εξετάσει αυτεπαγγέλτως, ακόμα και προς βλάβη του διαδίκου, πλημμέλεια της νόμιμης βάσης της προσβληθείσας πράξης, με την προϋπόθεση όμως ότι διατηρεί την πραγματική της βάση όπως έγινε δεκτή από την εκδούσα διοικητική αρχή, χωρίς να επιτρέπεται δηλ. η τροποποίηση της πραγματικής της βάσης (**ΣΤΕ 178/2015 7μ.**). γ) Όσον αφορά την εφαρμοστέα νομική διάταξη, το διοικητικό δικαστήριο εφαρμόζει αναδρομικά ευμενέστερη διάταξη, εφόσον όμως έχουν τηρηθεί οι προβλεπόμενες από τη διάταξη αυτή προϋποθέσεις (π.χ. καταβολή ποσού, παραίτηση από ένδικα μέσα, κλπ) (**ΣΤΕ 120/2013, 1534/2012 7μ.**), γεγονός πάντως που αμφισβητείται στη θεωρία και στη νομολογία. δ) Όσον αφορά τον έλεγχο φορολογικής απαλλαγής για την οποία προβλέπονται περισσότερες από μια προϋποθέσεις, αρχικά γινόταν δεκτό ότι το διοικητικό δικαστήριο, αφού ελέγξει και δεχθεί τη συνδρομή συγκεκριμένης προϋπόθεσης, οφείλε να κρίνει και επί της συνδρομής των υπόλοιπων προϋποθέσεων, ακόμα και με την έκδοση προδικαστικής απόφασης (**ΣΤΕ 2959, 4515/1995, 3818/2001 με μειοψ.**). Ήδη, όμως γίνεται δεκτό ότι το διοικητικό δικαστήριο αφού ελέγξει την αμφισβητούμενη από τη φορολογική αρχή προϋπόθεση και κρίνει ότι αυτή συντρέχει, δεν έχει περαιτέρω την εξουσία να ερευνήσει για πρώτη φορά αν συντρέχουν και οι υπόλοιπες προβλεπόμενες προϋποθέσεις, αφού δεν τις είχε ερευνήσει η Διοίκηση, αλλά οφείλει να αναπέμψει την υπόθεση στη Διοίκηση προκειμένου η τελευταία να κρίνει για τη συνδρομή τους (**ΣΤΕ 3092/2015, 2140/2014 7μ.**). ε) Όσον αφορά την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος έμμεσου φόρου, παρά την αρχικά αντίθετη νομολογία του ΣΤΕ, ήδη γίνεται δεκτό ότι, σε περίπτωση μετακύλισής τους στην κατανάλωση, ακόμα και αν η επιβολή και η είσπραξή τους αντίκειται στην εσωτερική ή στην κοινοτική νομοθεσία, δεν επιτρέπεται η επιστροφή τους, διότι αυτό θα ισοδυναμούσε με διπλή πληρωμή προς τον επιτηδευματία, χωρίς μάλιστα να αντιμετωπίζονται οι συνέπειες για τον καταναλωτή, δηλ. εκείνον που τελικά επιβαρύνθηκε, με περαιτέρω συνέπεια να είναι υποχρεωτική η διενέργεια πραγματογνωμοσύνης προκειμένου να διαπιστωθεί η τυχόν επίρριψή τους στην κατανάλωση (**ΣΤΕ 471/2014 7μ.**). στ) Όσον αφορά την έντοκη επι-

στροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, γίνεται δεκτό ότι δεν έχει εφαρμογή η προβλεπόμενη από τους Ν 1473/1984 (άρθρο 38 παρ. 2) και 2120/1993 (άρθρο 3) εξαμηνιαία προθεσμία από την κοινοποίηση στη φορολογική αρχή της σχετικής απόφασης, αλλά τόκοι οφείλονται σύμφωνα με τις προβλεπόμενες από τον Κώδικα Νόμων περί Δικών του Δημοσίου διατάξεις, δηλ. από την άσκηση της σχετικής προσφυγής και με επιτόκιο 6% (**ΣΤΕ 2191/2014 Ολομ.**). ζ) Τέλος, όσον αφορά τον έλεγχο της προηγούμενης ακρόασης, αυτός αφενός μεν δεν γίνεται πια αυτεπαγγέλτως αλλά πρέπει να προτείνεται λυσιτελώς (**ΣΤΕ 4447/2012 Ολομ.**), στις δε περιπτώσεις που προβλέπεται η υποβολή σχετικής φορολογικής δήλωσης είναι πολύ περιορισμένος, δεδομένου ότι με αυτήν επιτρέπεται αλλά και επιβάλλεται να δηλωθούν όσα τυχόν στοιχεία και γεγονότα έχει υπόψη του ο φορολογούμενος (**ΣΤΕ 4744/2012**).

8. Στα πλαίσια της απόδειξης πρέπει να αναφερθούν τα εξής: α) Όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω, σε περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος έμμεσου φόρου επιβάλλεται η διενέργεια πραγματογνωμοσύνης, προκειμένου να διαπιστωθεί η τυχόν επίρριψή του στην κατανάλωση (**ΣΤΕ 471/2014 7μ.**). β) Καταθέσεις του διαδίκου που έχουν ληφθεί κατά την διοικητική προδικασία μπορούν να ληφθούν υπόψη από το διοικητικό δικαστήριο, με την προϋπόθεση πάντως ότι δεν ήσαν προϊόν άμεσου ή έμμεσου εξαναγκασμού (**ΣΤΕ 114/2014 689/2009 7μ.**). γ) Εξάλλου, καταθέσεις διαφόρων μαρτύρων ενώπιον του ποινικού δικαστηρίου δεν αποτελούν μεν μαρτυρικές καταθέσεις κατά τον ΚΔΔ, μπορούν όμως να ληφθούν υπόψη και να συνεκτιμηθούν από το διοικητικό δικαστήριο προς συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, ανεξάρτητα αν είναι προγενέστερες ή μεταγενέστερες της άσκησης του ένδικου μέσου ή βοηθήματος (**ΣΤΕ 2069/2010**).

9. Όσον αφορά τα υποκειμενικά όρια του δεδικασμένου, γίνεται δεκτό ότι το δεδικασμένο από απόφαση σε δίκη φυσικού προσώπου που ενεργεί ως νόμιμος εκπρόσωπος νομικού προσώπου, στο οποίο αποδίδεται λαθρεμπορική παράβαση, δεσμεύει και το νομικό πρόσωπο στα πλαίσια της σχετικής δίκης περί της αστικής ευθύνης του, χωρίς αυτή η δεσμευση να αντίκειται στο Σύνταγμα, δεδομένου ότι το νομικό πρόσωπο έχει πολύ στενό σύνδεσμο από πλευράς ουσιαστικού δικαίου με τον νόμιμο

εκπρόσωπό του, ενώ εξάλλου μπορεί α) να παρέμβει στη δίκη του νόμιμου εκπροσώπου του, β) να ασκήσει δική του προσφυγή αμφισβητώντας την αστική του ευθύνη και γ) εφόσον δεν υπάρχει το κατά τα ανωτέρω δεδωκεμένο, να ασκήσει δική του προσφυγή αμφισβητώντας ακόμα και την ευθύνη του νόμιμου εκπροσώπου του (**ΣτΕ 671/2010**).

10. Στο στάδιο της αναγκαστικής εκτέλεσης, νομιμοποιείται σε άσκηση ανακοπής κατ' αρχήν ο κατονομαζόμενος στην προσβαλλόμενη πράξη εκτέλεσης, σε περίπτωση όμως ανακοπής κατά ταμειακής βεβαίωσης σε βάρος νομικού προσώπου, νομιμοποιούνται, όπως προαναφέρθηκε, και τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως συνυπεύθυνα για την καταβολή των επιβαλλόμενων επιβαρύνσεων (πχ. ομόρρυθμοι εταίροι, διευθύνοντες σύμβουλοι, κλπ), μολοντί η σχετική ταμειακή βεβαίωση δεν έχει εκδοθεί επ' ονόματί τους (**ΣτΕ 1623/2015, 237/2008**).

11. Ένα άλλο ζήτημα, που επίσης προκάλεσε πολλές αντιδράσεις ήταν ο περιορισμός των λόγων αναστολής στις φορολογικές δίκες είτε σε πρώτο είτε σε δεύτερο βαθμό. Πιο συγκεκριμένα, σε πρώτο βαθμό επιτρέπεται ήδη η αναστολή της προσβαλλόμενης πράξης μόνο α) σε περίπτωση που προκύπτει, και όχι πάντως που πιθανολογείται, πρόδηλη βασιμότητα της προσφυγής, δηλ. όταν συντρέχει σύμφωνη με τους λόγους της προσφυγής πάγια νομολογία ή νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, αλλιώς, β) εφόσον προκύπτει ανεπανόρθωτη (ή δυσχερώς επανρθώσιμη) βλάβη, επιτρέπεται η αναστολή προκαταβολικά συγκεκριμένων «μελλοντικών» και «ενδεχόμενων» αναγκαστικών μέτρων είσπραξης ή διοικητικών μέτρων για τον εξαναγκασμό ή τη διασφάλιση της είσπραξης της οφειλής. Η επίκληση της τελευταίας ως άνω βλάβης επιτρέπεται κατ' αρχήν να γίνει εκ νέου ενόψει αίτησης αναστολής της συγκεκριμένης πράξης εκτέλεσης, κατ' εφαρμογή του άρθρου 228 του ΚΔΔ, με την προϋπόθεση όμως ότι έχουν μεταβληθεί τα δεδομένα βάσει των οποίων τυχόν απορρίφθηκε ενόψει της αίτησης αναστολής της σχετικής καταλογιστικής πράξης ή αν η πράξη αναγκαστικής εκτέλεσης προκαλεί αυτοτελώς ιδιαίτερη βλάβη στον αιτούντα (**ΣτΕ ΕΑ 322/2013**). Η κατά τα ανωτέρω διαμόρφωση του συστήματος προσωρινής δικαστικής προστασίας δεν αντίκειται στο Σύνταγμα, δεδομένου ότι, έστω και έτσι, είναι επαρκής (**ΣτΕ ΕΑ 496/2011**). Περαιτέρω, σε δεύτερο βαθμό επιτρέπεται ήδη η αναστολή της

εκκαλούμενης απόφασης αποκλειστικά και μόνο σε περίπτωση που προκύπτει, και όχι πάντως που πιθανολογείται, όπως και πιο πάνω, πρόδηλη βασιμότητα της εκκρεμούς έφεσης, χωρίς ούτε αυτή η ρύθμιση να αντίκειται στο Σύνταγμα, δεδομένου ότι αναφέρεται σε υποθέσεις για τις οποίες έχει ήδη εξενεχθεί δικαστική κρίση με την πρωτόδικη απόφαση, η οποία, έτσι κι αλλιώς, αποτελεί τίτλο είσπραξης του προκύπτοντος φόρου (**ΣΤΕ ΕΑ 35/2013**). Σ' αυτό το σημείο πρέπει να τεθεί το ερώτημα αν οι προαναφερθέντες περιορισμοί των λόγων αναστολής στις φορολογικές δίκες επεκτείνονται και στις αντίστοιχες δίκες στο στάδιο της εκτέλεσης. Και τούτο διότι είναι μεν αλήθεια ότι οι λόγοι που προκάλεσαν τις πιο πάνω ρυθμίσεις συντρέχουν εξίσου, αν όχι εντονότερα, κατά το στάδιο της εκτέλεσης, από την άλλη μεριά όμως δεν μπορεί να λησμονηθεί το γεγονός ότι η διοικητική εκτέλεση επιτρέπεται να επισπευσθεί ταυτόχρονα για περισσότερα από ένα χρέη, τα οποία όχι μόνο να μην είναι φορολογικά αλλά να είναι ακόμα και ιδιωτικής φύσης.

12. Η παροχή προσωρινής δικαστικής προστασίας όχι μόνο προστατεύεται από το Σύνταγμα αλλά υποχρεώνει τους διαδίκους να συμμορφώνονται προς τις αποφάσεις της. Όμως, απόφαση ή προσωρινή διαταγή περί αναστολής εκτέλεσης της καταλογιστικής πράξης δεν κωλύει την ταμειακή βεβαίωση της οφειλής, δεδομένου ότι αυτή και μόνη δεν συνεπάγεται ζημία δυσχερώς επανορθώσιμη για τον φορολογούμενο, αντίθετα μάλιστα έχει εξισορροπητικό ρόλο, αποτρέποντας τη ζημία και των δύο μερών από την τυχόν καθυστέρηση εκδίκασης της προσφυγής, αφού σε περίπτωση που η προσφυγή γίνει δεκτή, τότε ο φορολογούμενος δεν θα οφείλει όχι μόνο τις αναλογούσες προσαυξήσεις αλλά ούτε καν την κύρια οφειλή, ενώ σε περίπτωση που η προσφυγή απορριφθεί, τότε ούτε το Δημόσιο θα στερηθεί των αναλογουσών προσαυξήσεων λόγω της καθυστέρησης εκδίκασης της υπόθεσης και, εκ του λόγου αυτού, καθυστέρησης της οριστικοποίησης του τίτλου (**ΣΤΕ 1538/2015 7μ.**).

13. Τέλος, ενώ κατά το χρονικό διάστημα των δικαστικών διακοπών αναστέλλονται όλες οι προθεσμίες σε βάρος του Δημοσίου και των υπόλοιπων διαδίκων, όσον αφορά τις φορολογικές διαφορές η αναστολή αυτή ισχύει μόνο κατά τον μήνα Αύγουστο, η διαφοροποίηση δε αυτή έχει κριθεί

ότι δικαιολογείται αντικειμενικά από τη σημασία των διαφορών αυτών και τις ανάγκες που συνδέονται με την εκδίκασή τους (**ΣτΕ 1229/2015**).

Αυτές είναι οι σπουδαιότερες ιδιαιτερότητες της δικονομίας των φορολογικών διαφορών, οι οποίες όμως όχι μόνο ακυρώνουν το όραμα των συντακτών του ΚΔΔ περί ενιαίας δικονομίας των διοικητικών διαφορών ουσίας αλλά και τείνουν να δημιουργήσουν την εσφαλμένη, αν και σε μερικές περιπτώσεις αληθινή, εικόνα της εμπλοκής των διοικητικών δικαστηρίων στην προσπάθεια παγίδευσης του διαδικού στην εισπρακτική νοοτροπία του Κράτους.