

της Ελένης Λ. Θεοχαροπούλου
*ΔΝ Paris II, Επ. Καθηγήτριας Φορολογικού Δικαίου
 Νομικής Σχολής Δημοκριτείου Πανεπιστημίου,
 Δικηγόρου*

Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣΤΕ¹

διάγραμμα ύλης

1. Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων ουσιαστικού δικαίου (επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων και φορολογικών προστίμων και κυρώσεων)	709
2. Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών διαδικαστικών διατάξεων εν ευρεία εννοία	713
α. Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών διαδικαστικών διατάξεων <i>stricto sensu</i>	713
β. Η κατά χρόνο εφαρμογή των δικονομικών διατάξεων που εφαρμόζονται στις φορολογικές υποθέσεις	714
3. Δυσχέρειες διάκρισης των διαδικαστικών εν ευρεία εννοία κανόνων από τους κανόνες ουσιαστικού δικαίου	716

Ποικίλα είναι τα ζητήματα που γεννώνται σε σχέση με την κατά χρόνο ισχύ και εφαρμογή των φορολογικών νόμων. Το ίδιο το Σύνταγμα ρητά ορίζει μία ιδιαίτερη πτυχή της κατά χρόνο εφαρμογής των φορολογικών νόμων στο άρθρο 78 παρ. 2, όπου η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων υπόκειται στην αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι «φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Σύμφωνα με τη συνταγματική αυτή αρχή, επιτρέπεται καταρχήν να εφαρμοσθεί ένας φορολογικός νόμος σε γενεσιουργό γεγονός του φόρου προγενέστερο του χρόνου δημοσίευσής του, αλλά θα πρέπει να τηρηθεί ο ανωτέρω χρονικός περιορισμός που

¹ Η παρούσα εξαιρετικά πρωτότυπη μελέτη αποτελεί προδημοσίευση στον Τιμητικό Τόμο του Καθηγητή του Πανεπιστημίου Πειραιώς Θεοδ. Παναγόπουλου (εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2011, βλ. σελ. 369-382) και ανήκει στον πυρήνα ευρύτερης υπό έκδοση Μονογραφίας της γράφουσας επί του θέματος. Βλ. και σχετική εισήγηση της ίδιας στο Α' έτος των Μεταπτυχιακών Σπουδών Δημοσίου Δικαίου και Πολιτικής Επιστήμης, στο μάθημα του Φορολογικού Δικαίου στις 23 Φεβρουαρίου 2011.

θέτει το Σύνταγμα. Εντούτοις, η αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας του άρθρου 78 παρ. 2 δεν εφαρμόζεται παρά στις διατάξεις του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου και όχι τις δυσμενείς για τον φορολογούμενο².

Όμως οι φορολογικοί νόμοι δεν έχουν μόνο περιεχόμενο ουσιαστικού δικαίου, αλλά είναι και διαδικαστικοί. Επομένως, παράλληλα με το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, σημαντικό ρόλο στην κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων παίζει η διάκριση των φορολογικών διατάξεων το μεν σε διατάξεις ουσιαστικού δικαίου, το δε σε διαδικαστικές διατάξεις εν ευρεία εννοία, όπου διαλαμβάνονται τόσο οι διαδικαστικές εν στενή εννοία διατάξεις, όσο και οι δικονομικές διατάξεις. Η σημασία της διάκρισης των διατάξεων σε διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου και σε διαδικαστικές διατάξεις εν ευρεία εννοία έχει το εξής αποτέλεσμα από άποψη εφαρμογής τους διαχρονικά: Οι διαδικαστικές διατάξεις εν ευρεία εννοία έχουν άμεσο αποτέλεσμα, εκτός εάν ορίζεται άλλως από το νομοθέτημα με το οποίο θεσπίζονται και, κατά συνέπεια, εφαρμόζονται και σε εκκρεμείς υποθέσεις και μάλιστα χωρίς τον χρονικό περιορισμό της αναδρομικότητας του άρθρου 78 παρ. 2. Εάν δηλαδή δεν ορίζεται διαφορετικά, η νέα διαδικαστική διάταξη εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς υποθέσεις και, άρα, αναδρομικά σε υποθέσεις που το γενεσιουργό γεγονός του φόρου ενδέχεται να τοποθετείται σε χρονικό σημείο πολύ προγενέστερο της νέας διαδικαστικής διάταξης.

Με βάση τη διάκριση των διατάξεων σε ουσιαστικού δικαίου σε φορολογικά νομοθετήματα και σε διαδικαστικές διατάξεις εν ευρεία εννοία, διάκριση σύμφωνη με τη νομολογία του ΣτΕ, συνάγονται συμπεράσματα για την κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων. Μάλιστα, ενώ πρόκειται για ένα ζήτημα που έχει ιδιαίτερη βαρύτητα στην πράξη, δεδομένης και της μεγάλης συχνότητας των φορολογικών μεταρρυθμίσεων, δεν έχει τύχει στη χώρα μας σχετικής έρευνας και επεξεργασίας³. Είναι δε χαρακτηριστικό ότι, ειδικά κατά την εφαρμογή των φορολογικών νόμων, δημοσιεύονται συνήθως περισσότεροι του ενός φορολογικοί νόμοι στο κρίσιμο χρονικό διάστημα, ήτοι το διάστημα που μεσολαβεί από τη χρονική στιγμή που θα συντρέξουν τα πραγματικά περιστατι-

² Σημειωτέον δε ότι η κρίση περί δυσμένειας της φορολογικής επιβάρυνσης δεν είναι πάντα ευκρινής. Για τον λόγο αυτό αποτέλεσε επανειλημμένα ζήτημα που απασχόλησε τη νομολογία μας. Έτσι, πρόσφατα κρίθηκε η ύπαρξη επαχθούς μεταβολής του φορολογικού καθεστώτος στην περίπτωση της διάταξης που προέβλεπε τη φορολογία εισοδήματος των αποθεματικών των επιχειρήσεων αναδρομικά, άσχετα εάν θεσπίσθηκαν με αυτήν χαμηλότεροι φορολογικοί συντελεστές (από αυτούς που ίσχυαν μέχρι τότε), βλ. ΟΛΣΤΕ 1912/2009, ΣΤΕ 1467/2010. Στην περίπτωση αυτή, συνεκτιμήθηκε το γεγονός ότι με τον νέο αυτό φορολογικό νόμο επιβαλλόταν για πρώτη φορά αναδρομική φορολογία σε αποθεματικά που τελούσαν σε καθεστώς προσωρινής απαλλαγής, διότι δεν είχαν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί. Ειδικότερα, εκρίθη ότι η ρύθμιση αυτή συνιστά αναδρομική επαχθή μεταβολή του φορολογικού καθεστώτος των εταιρειών αυτών, διότι επιβάλλεται άμεσως και υποχρεωτικός φόρος εισοδήματος για φορολογητέα ύλη η οποία, κατά τον σχηματισμό της και μέχρι τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου, ήταν αφορολόγητη, εξαρτώμενη για την υπαγωγή της σε φόρο από γεγονότα μελλοντικά και συναπτόμενα με τη βούληση των εταιρειών αυτών.

³ Απλή νύξη για τη σημασία της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων γίνεται σε Θ. Φορτσάκη, *Φορολογικό Δίκαιο*, 2008, σελ. 124. Επίσης νύξη για το ζήτημα γίνεται σε Κ. Φιννοκαλιώτη, *Φορολογικό Δίκαιο*, 2005, σελ. 125. Ανάλυση των θεμάτων, αλλά όχι ειδικά σε σχέση με τους φορολογικούς νόμους γίνεται από Σ. Σταματόπουλο, *Η δικονομική αναδρομή των νέων ουσιαστικών ερμηνευτικών νόμων*, 1989 (passim), βλ. επίσης J. Iliopoulos – Strangas, *Rückwirkung und Sofortwirkung von Gesetzen (Eine verfassungsrechtliche Untersuchung unter Berücksichtigung des deutschen und griechischen Steuerrechts)*, 1986.

κά που θα θεμελιώνουν τη γένεση συγκεκριμένης φορολογικής υποχρέωσης έως τη χρονική στιγμή της έκδοσης της πράξης επιβολής φόρου ή και προστίμου (για φορολογική παράβαση) από τις φορολογικές αρχές, αλλά και μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης από το δικαστήριο. Έτσι, το ζήτημα περιπλέκεται, διότι γεννάται πρόβλημα ορθής επιλογής και εφαρμογής από τη Φορολογική Διοίκηση και τον δικαστή του κατά χρόνο ισχύοντος φορολογικού νόμου. Στα πλαίσια της παρούσας μελέτης, γίνεται προσπάθεια επίλυσης του ζητήματος υπό το φως της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας και σε συνάρτηση με τη διάκριση των φορολογικών διατάξεων σε ουσιαστικού δικαίου και σε διαδικαστικές διατάξεις εν ευρεία εννοία.

Το θέμα διαιρείται σε τρεις ενότητες: την κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων ουσιαστικού δικαίου (1), την κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών διαδικαστικών διατάξεων εν ευρεία εννοία (2), η οποία επίσης υποδιαιρείται στην κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών διαδικαστικών διατάξεων *stricto sensu* (α) και την κατά χρόνο εφαρμογή των δικονομικών διατάξεων που εφαρμόζονται στις φορολογικές υποθέσεις (β) και τις δυσχέρειες διάκρισης των διαδικαστικών εν ευρεία εννοία κανόνων από τους κανόνες ουσιαστικού δικαίου (3).

Προκαταρκτικά πρέπει να σημειωθεί ότι η διάκριση των φορολογικών διατάξεων σε ουσιαστικές και διαδικαστικές δεν είναι πάντα αυτονόητη. Κάποιες φορές ενδέχεται να είναι και εξαιρετικά δύσκολη υπόθεση. Επιπλέον, πέραν της εν λόγω διάκρισης, για την κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων παίζουν ρόλο και άλλες παράμετροι. Πράγματι, η σχετική νομολογία του ΣτΕ κρίνει μεν πάντοτε κατά περίπτωση, λαμβάνει όμως υπόψη και άλλες παραμέτρους, όπως θα διαπιστωθεί εν συνεχεία.

► 1. Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων ουσιαστικού δικαίου (επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων και φορολογικών προστίμων και κυρώσεων)

Η διάκριση των νέων φορολογικών νόμων ουσιαστικού δικαίου μεταξύ νόμων με τους οποίους επιβάλλονται φόροι και νόμων με τους οποίους επιβάλλονται φορολογικά πρόστιμα έχει τη σημασία της εν προκειμένω.

Έτσι, όσον αφορά στους νέους νόμους ουσιαστικού δικαίου με τους οποίους επιβάλλονται φόροι, ισχύει η εφαρμογή τους *ex nunc*, δηλαδή εφαρμόζονται σε γενεσιουργά γεγονότα του φόρου που έπονται της έναρξης ισχύος του νόμου. Ήτοι, κρίσιμος χρόνος για το εφαρμοστέο φορολογικό καθεστώς είναι ο χρόνος του γενεσιουργού γεγονότος του φόρου. Εντούτοις, επιτρέπεται η εφαρμογή των φορολογικών τυπικών νόμων ουσιαστικού δικαίου (π.χ. νόμων που ρυθμίζουν το υποκείμενο, το αντικείμενο του φόρου, το φορολογικό συντελεστή κ.τ.λ.)⁴ και αναδρομικά, υπό τους περιορισμούς του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, σε γενεσιουργά γεγονότα του φόρου προγενέστερα του έτους δημοσίευσης του νέου νόμου.

⁴ Ως γνωστόν, στη χώρα μας επιβάλλεται εκ του Συντάγματος η ρύθμιση των ουσιαστών στοιχείων του φόρου με τυπικό νόμο, δηλαδή πράξη της νομοθετικής λειτουργίας, σύμφωνα με την αρχή της τυπικής νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1 και 4) και απαγορεύεται η πρόβλεψή τους με κανονιστική διοικητική πράξη. Ουσιαστικά στοιχεία του φόρου είναι αυτά που το Σύνταγμα ορίζει, δηλαδή το υποκείμενο, το αντικείμενο του φόρου, ο φορολογικός συντελεστής και οι απαλλαγές και εξαιρέσεις του φόρου.

Το ίδιο επιτρέπεται να συμβεί και σε εκκρεμείς δίκες⁵. Στις εκκρεμείς όμως δίκες μπορεί να υπάρξει επίδραση μόνον εφόσον το σχετικό (φορολογικό) νομοθέτημα του ουσιαστικού δικαίου το προβλέψει ρητά και, πάντως, στα περιορισμένα χρονικά όρια αναδρομικότητας του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Αλλιώς, το σχετικό φορολογικό νομοθέτημα είναι αντισυνταγματικό και δεν πρέπει να εφαρμοσθεί από τη Διοίκηση και το Δικαστήριο⁶.

Επομένως, όσον αφορά στους ουσιαστικούς φορολογικούς νόμους, παρατηρούνται τα εξής: Για να έχουν αυτοί αναδρομικότητα, είτε με την έννοια ότι καταλαμβάνουν εκκρεμείς υποθέσεις είτε με την έννοια ότι γενικότερα εφαρμόζονται σε γενεσιουργά γεγονότα του φόρου προγενέστερα της δημοσίευσης του νόμου, θα πρέπει να προβλέπεται τούτο ρητά και, πάντως, η αναδρομικότητα αυτή περιορίζεται χρονικά, στην περίπτωση που είναι δυσμενής η φορολογική πρόβλεψη, από το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Έτσι, στην περίπτωση του δυσμενούς φορολογικού νόμου, η αναδρομικότητά του δεν μπορεί να εκτείνεται πέρα από το προηγούμενο οικονομικό έτος του έτους δημοσίευσης του εν λόγω φορολογικού νόμου. Τούτο οφείλεται οπωσδήποτε στον συνταγματικό περιορισμό της αναδρομικότητας των ουσιαστικών φορολογικών νόμων που σκοπεί στην αποτροπή του αιφνιδιασμού του φορολογουμένου και στην εξασφάλιση της συνταγματικής αρχής της βεβαιότητας του φόρου, ως αρχή που εδραιώνει τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των φορολογουμένων έναντι του Κράτους.

Ο χρονικός όμως αυτός περιορισμός που το Σύνταγμα θέτει δεν υφίσταται στην περίπτωση που πρόκειται για ευμενή έναντι του φορολογουμένου αναδρομικότητα. Ευμενής αναδρομικότητα του φορολογικού νομοθετήματος επιτρέπεται απεριόριστα από άποψη χρονική, στο μέτρο που δεν θίγονται μέσω της αναδρομικής φορολογικής ρύθμισης ούτε η συνταγματική αρχή της φορολογικής ισότητας, ούτε η αρχή της διάκρισης των λειτουργιών ούτε το δεδικασμένο.

Όσα ελέχθησαν για την κατά χρόνο εφαρμογή των ουσιαστικών φορολογικών νόμων

⁵ Ολ ΣτΕ 1865/1985

⁶ ΣτΕ 207/1988. Βέβαια, γενικά, νομοθέτημα του ουσιαστικού δικαίου αναφορικά με την επέμβαση του νομοθέτη σε εκκρεμή δίκη μπορεί να είναι αντισυνταγματικό και για άλλους λόγους. Σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ, η θέσπιση διατάξεων νόμου με αναδρομική ισχύ, μη απαγορευμένη με γενική και ρητή διάταξη του Συντάγματος, παρά μόνο σε ειδικές περιπτώσεις [για τις ποινές (άρθρο 7 του Συντάγματος), για τους φόρους (άρθρο 78 παρ. 2 Συντ) κλπ] επιτρέπεται καταρχήν, εφόσον η αναδρομή δε θίγει δικαιώματα προστατευόμενα από τις διατάξεις του Συντάγματος [ΣτΕ 5495/1996, 7/1997, 2371/1997]. Εξάλλου, δε θίγονται οι συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές της διάκρισης των λειτουργιών (άρθρο 26), της ισότητας των πολιτών ενώπιον του νόμου (άρθρο 4), ούτε και το δικαίωμα δικαστικής προστασίας (άρθρο 20 παρ. 1), αρκεί οι ρυθμίσεις να είναι γενικές και απρόσωπες και να μην έχουν εκδοθεί τελεσιδικές δικαστικές αποφάσεις, ούτε να εκκρεμεί η υπόθεση ενώπιον αναγκαστικού δικαστηρίου [ΣτΕ 1502/1999 (συναξιοδοτική), Ολ ΣτΕ 542/1999]. Βέβαια, σε ορισμένες αποφάσεις, τόσο σε παλαιότερη νομολογία, ιδιαίτερα του ΕΣ [Ολ ΕΣ 2274/1997], όσο και σε πρόσφατες αποφάσεις του ΣτΕ [ΣτΕ 3801/2003, 241/2009], διαφαίνεται ότι γενικά η εκκρεμότητα ενώπιον των δικαστικών αρχών και όχι μόνο, η τελεσιδικία της υπόθεσης αποτελεί λόγο που κωλύει το νομοθέτη να παρέμβει, υπό την επίδραση της νομολογίας του ΕΔΔΑ, αναφορικά με την τήρηση του άρθρου 6 παρ. 1 εδ.α της ΕΣΔΑ για τη δίκαιη δίκη, εφόσον όμως αποσβένονται απαιτήσεις. Πάντως, σε σχέση με το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και τα φορολογικά ζητήματα, η νομολογία του ΣτΕ έχει κρίνει κυρίως επ' ευκαιρία δικονομικών (φορολογικών) νομοθετημάτων και όχι επί ουσιαστικών φορολογικών νόμων, όπου εφαρμόζει έως σήμερα, κατά κόρον το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

ισχύουν και για τις κανονιστικές διοικητικές πράξεις που αφορούν ουσιαστικού δικαίου φορολογικά ζητήματα⁷. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, η αναδρομικότητά τους επιτρέπεται βεβαίως μόνο εφόσον ο εξουσιοδοτικός νόμος, βάσει του οποίου εκδόθηκαν οι σχετικές διοικητικές πράξεις⁸, προβλέπει ρητά την αναδρομικότητά τους και υπό τους περιορισμούς του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

Ιδιαίτερη περίπτωση κατά χρόνο εφαρμογής μπορεί να αποτελέσει το φορολογικό νομοθέτημα που προβλέπει φορολογικά πρόστιμα και κυρώσεις ποινικής φύσεως λόγω φορολογικής/τελωνειακής παράβασης. Στην περίπτωση αυτή, κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ γίνεται διάκριση δύο ενδεχομένων: Το ενδεχόμενο του νεότερου ευμενέστερου νόμου και το ενδεχόμενο του νεότερου δυσμενέστερου νόμου, σε σχέση με το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς.

Στην πρώτη περίπτωση, δηλαδή στην περίπτωση που ο νεότερος νόμος είναι ηπιότερος του προγενέστερου νομικού καθεστώτος, τότε ο ηπιότερος αυτός νόμος εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δίκες, εκτός εάν ο ίδιος (νεότερος) νόμος ρητά αποκλείει τέτοια αναδρομικότητα.⁹ Μάλιστα, για να υφίσταται ρητή νομοθετική πρόβλεψη που να απαγορεύει την αναδρομικότητα της νέας ευμενέστερης κύρωσης δεν αρκεί η γενική ρήτρα του ακροτελεύτιου άρθρου του νεότερου ηπιότερου νόμου περί ενάρξεως ισχύος του (σε χρόνο μεταγενέστερο της τελεσθείσας παράβασης).¹⁰ Τεκμήριο δικονομικής αναδρομής του νέου ηπιότερου νόμου δέχεται η νομολογία του ΣτΕ και στις περιπτώσεις που ο νόμος προβλέπει την επιβολή όχι φορολογικού προστίμου, αλλά πρόσθετου φόρου (για μη υποβολή ή για εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης) ή άλλης προσαύξησης, λόγω παράβασης φορολογικών υποχρεώσεων¹¹.

Πρέπει να σημειωθεί, πάντως, ότι η νεότερη νομολογία του ΣτΕ παρουσιάζεται πολύ πιο ευνοική για τον φορολογούμενο παραβάτη υιοθετώντας, σε πρόσφατες αποφάσεις της, όχι πλέον το τεκμήριο δικονομικής αναδρομής της νεότερης ευμενέστερης κύρωσης, αλλά τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου περί αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης ποινής.¹² Ειδικότερα, σύμφωνα με την εν λόγω γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου, προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διαπράξεώς της έως το χρόνο εκδικάσεως της υπόθεσης, περισσότερες κυρώσεις, εφαρμόζεται η ελαφρότερη ποινή, ακόμη και εάν ο σχετικός νόμος προβλέπει ρητά ότι δεν έχει αναδρομικότητα. Μάλιστα, το ΣτΕ έκρινε ότι την εν λόγω αρχή υποχρεούται να εφαρμόζει ο εθνικός δικαστής τόσο όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται σε συμπεριφορά αντίθετη προς τις επιταγές της κοινοτικής νομοθεσίας, όσο και όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών-μελών¹³.

⁷ Με κανονιστική διοικητική πράξη που έχει εκδοθεί βεβαίως, βάσει σχετικής νομοθετικής εξουσιοδότησης, επιτρέπεται η θέσπιση μη ουσιαστών στοιχείων του φόρου, όπως π.χ. η θέσπιση υποχρεώσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων από πλευράς του φορολογουμένου επιτηδεύματία, ο συντελεστής καθαρού κέρδους, ως τεκμήριο εξεύρεσης της φορολογητέας ύλης, οι αντικειμενικές αξίες των ακινήτων κτλ.

⁸ Ολ ΣτΕ 3659/1980, ΣτΕ 4914/1987, 2031/2009.

⁹ Ενδεικτικά ΣτΕ 4256/2001, 3941/2004, 3821/2005, 2077/2009. Πρβλ. ΣτΕ 2210/2003, 3941/2004.

¹⁰ Βλ. ΣτΕ 815/2010 (σκ. 8), ΣτΕ 4159-4160/2009 (σκ. 8)

¹¹ ΣτΕ 2460/1981, 370/1983, 2672/1984, 974/1990. Πρβλ. και ΑΠ 1009/2006.

¹² ΣτΕ 815/2010, ΣτΕ 4159-4160/2009.

¹³ Βλ. ΣτΕ 815/2010 (σκ. 4), ΣτΕ 4159-4160/2009 (σκ. 4), όπου και αναφορές στη σχετική νομολογία ΔΕΕ

Στην περίπτωση που το φορολογικό νομοθέτημα ρυθμίζει επί το δυσμενέστερον φορολογικές και τελωνειακές παραβάσεις, το σχετικό νομοθέτημα έχει τις εξής ιδιαιτερότητες από άποψη χρόνου εφαρμογής:

ι) Απαγορεύεται η αναδρομική εφαρμογή του εν λόγω δυσμενέστερου για τον φορολογούμενο-παραβάτη νομοθετήματος, στην περίπτωση που οι προβλεπόμενες κυρώσεις παρουσιάζουν ποινικής φύσεως χαρακτηριστικά. Σημαντική επίδραση στη διαμόρφωση της πρόσφατης νομολογίας του ΣτΕ, σε σχέση με την κατά χρόνο εφαρμογή των σχετικών φορολογικών κυρώσεων, άσκησε η νομολογία του ΕΔΔΑ. Βέβαια, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.1 εδ.β του Συντάγματος, απαγορεύεται η αναδρομικότητα βαρύτερου ποινικού νόμου. Εντούτοις, το ΣτΕ δεν επικαλείται το άρθρο 7 παρ. 1 του Συντάγματος στην περίπτωση των φορολογικών προστίμων, αλλά ούτε και άλλων φορολογικών και τελωνειακών κυρώσεων, υιοθετώντας πλέον στη νομολογία του, υπό την επίδραση της νομολογίας του ΕΔΔΑ, τα εξής: Σε αρκετές διοικητικές (φορολογικές-τελωνειακές) κυρώσεις (κυρίως πολλαπλά τέλη λόγω λαθρεμπορίας και τελωνειακό πρόστιμο για κατοχή οχήματος που έχαιρε ατέλειας, από πρόσωπο που δεν τυγχάνει προσωρινής απαλλαγής) δέχθηκε ότι αυτές έχουν χαρακτηριστικά προσιδίζοντα σε ποινή κατά την έννοια των άρθρων 6 παρ. 1 και 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ¹⁴. Επί παραδείγματι, η ελληνική νομοθεσία που θέσπιζε πρόστιμο που επιβαλλόταν αναδρομικά, δηλαδή για παραβάσεις που τελέσθηκαν προ της δημοσίευσης του σχετικού νόμου στο ΦΕΚ και αφορούσε στην κατοχή επιβατικού αυτοκινήτου οχήματος που είχε εισαχθεί με ατέλειες, χωρίς το πρόσωπο που το κατείχε να δικαιούται να τυγχάνει της προβλεπόμενης εκ του νόμου προσωρινής ατέλειας, εκρίθη αντικείμενη στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και γι' αυτό μη ισχύουσα¹⁵. Αντίθετα, η ίδια νομοθεσία εκρίθη σύμφωνη με το άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ και γι' αυτό ισχυρή, όσον αφορά στις παραβάσεις που τελέσθηκαν μετά τη δημοσίευση στο ΦΕΚ του σχετικού νόμου που επιβάλλει την ποινή-πρόστιμο¹⁶.

ιι) Όσον αφορά στους πρόσθετους φόρους και τις προσαυξήσεις, επιτρέπεται η αναδρομικότητά τους, ακόμη και όταν είναι δυσμενέστεροι σε σχέση με τα προϊσχύοντα, καταλαμβάνοντας και εκκρεμείς δίκες, εφόσον υπάρχει ρητή νομοθετική πρόβλεψη. Εντούτοις, αυτή η αναδρομικότητα είναι περιορισμένη, εντός των χρονικών ορίων του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος και δεν μπορεί να εκτείνεται πέρα από το προηγούμενο οικονομικό έτος εκείνου του έτους της δημοσίευσης του νόμου.¹⁷

Ας διευκρινιστεί πάντως ότι τόσο στην περίπτωση των πρόσθετων φόρων (λόγω μη υποβολής φορολογικής δήλωσης ή λόγω εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης), όσο και στην περίπτωση των φορολογικών προστίμων και κυρώσεων, η ευμενής αναδρομικότητα η οποία επιτρέπεται γενικώς, από άποψη χρονική, εφόσον το άρθρο 78 παρ. 2 δεν την αποκλείει, κρίνεται *in concreto*. Σημειωτέον ότι ο ευμενέστερος ή μη –για τους φορο-

¹⁴ Για πολλαπλά τέλη, βλ. ΣτΕ 689/2009, ΔΕφΚομ 151/2010, για τελωνειακό πρόστιμο λόγω παράνομης κατοχής οχήματος με ατέλεια, βλ. ΣτΕ 3709/2005, 1203/2005, 2797/2004, 3919/2006, 981/2006, 1728/2008, 463/2008, 2077/2009, όπου αποκλείεται ως αντικείμενη στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ οιαδήποτε επιβολή κυρώσεως αναγόμενης σε χρόνο προγενέστερο της δημοσίευσης του νόμου με τον οποίο η κύρωση επιβάλλεται. Βλ. σχετικά 3537/2008, ΣτΕ 2077/2009. Πρβλ. και ΣτΕ 2470/2003, 2797/2004, 1203/2005.

¹⁵ ΣτΕ 3537/2008. Βλ. και ΣτΕ 2077/2009

¹⁶ ΣτΕ 3537/2008.

¹⁷ ΣτΕ 2460/1981, 370/1983, 2672/1984, 974/1990. Πρβλ και ΑΠ 1009/2006

λογουμένους- χαρακτήρας του νεότερου νόμου κρίνεται (ex post) από τη νομολογία, όχι γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, δηλαδή ενόψει του συγκεκριμένου πραγματικού περιστατικού¹⁸. Συνεπώς, γίνεται σύγκριση του νέου νόμου με τον νόμο που ίσχυε κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, όχι επί τη βάσει αντικειμενικής κρίσης των δύο νόμων στο σύνολό τους, αλλά ειδικά δηλαδή ενόψει του πραγματικού της κρινόμενης περίπτωσης. Εάν, ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, η νέα διάταξη είναι ηπιότερη τότε η διοίκηση και ο δικαστής είναι υποχρεωμένοι να εφαρμόσουν την ηπιότερη αυτή διάταξη, εκτός εάν η ίδια η διάταξη το αποκλείει.

▮ 2. Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών διαδικαστικών διατάξεων εν ευρεία εννοία

Προτιμάται εν προκειμένω να αντιμετωπισθεί το ζήτημα της κατά χρόνο εφαρμογής των διαδικαστικών διατάξεων εν ευρεία εννοία, βάσει της πλέον αυστηρής διάκρισής τους, το μεν σε διαδικαστικές *stricto sensu*, το δε σε δικονομικές διατάξεις. Σημειωτέον όμως είναι ότι η εν λόγω διάκριση δεν επικρατεί τόσο στην ελληνική θεωρία του φορολογικού δικαίου¹⁹, αλλά ούτε και στη νομολογία. Οι διαδικαστικές διατάξεις *stricto sensu* είναι εν προκειμένω, οι διατάξεις που αφορούν στην αρμοδιότητα των φορολογικών αρχών και στη φορολογική διαδικασία ενώπιόν τους. Αντίθετα, δικονομικές διατάξεις είναι οι διατάξεις που αφορούν την αρμοδιότητα και διαδικασία που πρέπει να τηρούνται ενώπιον των δικαστηρίων.

α. Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών διαδικαστικών διατάξεων *stricto sensu*

Όσον αφορά στις «διαδικαστικές» διατάξεις, δηλαδή αυτές που αφορούν την αρμοδιότητα και διαδικασία που πρέπει να τηρούνται ενώπιον των φορολογικών αρχών, σχετικά με την κατά χρόνο εφαρμογή τους, παρατηρούνται τα εξής: Υπάρχει η άποψη ότι δεν ισχύει για αυτές ο χρονικός περιορισμός της αναδρομικότητας του άρθρου 78 παρ. 2 του Ελληνικού Συντάγματος²⁰. Επομένως, με βάση αυτή την άποψη, νέος φορολογικός διαδικαστικός νόμος μπορεί να έχει αναδρομικότητα πέρα από το οικονομικό έτος, το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβάλλεται.

Όσον αφορά στην άμεση εφαρμογή των διαδικαστικών διατάξεων και επί φορολογικών υποχρεώσεων, οι οποίες γεννήθηκαν πριν από αυτές, πράγματι η πιο πάνω λύση ήταν η πάγια νομολογία του ΣΤΕ τόσο προ του Συντάγματος του 1975 (δηλαδή υπό συνταγματικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο δεν απαγορευόταν η αναδρομικότητα των φορολογικών νόμων στην Ελλάδα), όσο και υπό το κράτος του Συντάγματος του 1975.²¹

Είναι δε χαρακτηριστικό ότι, ακόμη και εάν ο νόμος προβλέπει ρητά χρόνο έναρξης

¹⁸ ΣΤΕ 4256/2001, πρβλ. ΣΤΕ 3941/2004.

¹⁹ Εντούτοις στο Ν. Χατζητζανή γίνεται αναφορά στην εν λόγω διάκριση, χωρίς όμως να δίνεται έμφαση, βλ. Ν. Χατζητζανή, Εγχειρίδιον Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα 1991, σελ. 75-76.

²⁰ Ν. Χατζητζανή, Εγχειρίδιον Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα 1991, σελ. 76, Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, 2005, σελ. 125-126

²¹ Βλ. Ν. Χατζητζανή, Εγχειρίδιον Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου, op. cit., σελ. 76.

ισχύος του για το μέλλον, η νομολογία του ΣΤΕ ακολουθεί την άποψη ότι η διάταξη εφαρμόζεται ως διαδικαστική και για χρόνο προγενέστερο της έναρξης ισχύος της²². Εξάλλου, όσον αφορά στην κατά τόπο αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής για την έκδοση της πράξης καταλογισμού φόρου, αυτονόητο είναι βάσει της σχετικής αρχής διοικητικού δικαίου περί αρμοδιότητας των διοικητικών οργάνων ότι κρίσιμος χρόνος είναι ο χρόνος έκδοσης της πράξης και όχι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης²³. Έτσι, επί παραδείγματι το ΣΤΕ σε υπόθεση φόρου κληρονομίας έκρινε, ότι κρίσιμος χρόνος για να κριθεί ποια είναι η κατά τόπο αρμόδια φορολογική αρχή για να εκδώσει την καταλογιστική του φόρου κληρονομίας πράξη ήταν, όχι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου, αλλά ο χρόνος έκδοσης της πράξης (που έγινε πολλά χρόνια μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου). Επομένως, στην περίπτωση της αρμοδιότητας του εκδίδοντος την φορολογική πράξη οργάνου, ο φορολογικός διαδικαστικός κανόνας είναι αμέσου εφαρμογής.

Εντούτοις, υπάρχουν και περιπτώσεις που η νομολογία μπορεί να διαφοροποιείται. Έτσι, όσον αφορά στην κατά χρόνο εφαρμογή των διαδικαστικών διατάξεων, υπάρχει νομολογία του ΣΤΕ που έκρινε ότι αυτές εφαρμόζονται επί των πράξεων που λαμβάνουν χώρα υπό το κράτος ισχύος τους και όχι αναδρομικά επί προγενέστερων πράξεων. Μάλιστα, είναι χαρακτηριστικό ότι ενώ είχε προβλεφθεί ρητά αναδρομικότητα στον νόμο, στον οποίο περιέχονταν –μεταξύ άλλων- οι προϋποθέσεις υποβολής στο τελωνείο αίτησης απαλλαγής από τους δασμούς για καταστροφή εμπορευμάτων που προέρχονται από τελωνειακό καθεστώς τελειοποίησης, το ΣΤΕ δεν εφάρμοσε τις σχετικές διαδικαστικές διατάξεις επί των πράξεων των προγενέστερων της ημερομηνίας δημοσίευσης του νόμου. Στην αιτιολογία της σχετικής νομολογιακής κρίσης συμπεριλήφθηκε ότι δεν είναι δυνατόν να ανατρέπονται όσα συντελέστηκαν προηγουμένως υπό το καθεστώς διαφορετικού νομικού πλαισίου²⁴.

Επιπλέον, για την κατά χρόνο εφαρμογή των διαδικαστικών διατάξεων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, εάν και κατά πόσον μέσω της αναδρομικής εφαρμογής μιας διαδικαστικής διάταξης οδηγείται κανείς π.χ. στην επιβολή ενός προστίμου ή μιας δυσμενούς φορολογικής επιβάρυνσης. Οπότε σε αυτή την περίπτωση η άμεση εφαρμογή της διαδικαστικής διάταξης μπορεί να κριθεί αντισυνταγματική.

Β. Η κατά χρόνο εφαρμογή των δικονομικών διατάξεων που εφαρμόζονται στις φορολογικές υποθέσεις

Για τους νέους δικονομικούς νόμους εν γένει ισχύει κατά κανόνα η εφαρμογή τους και σε εκκρεμείς υποθέσεις, εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη διάταξη στον δικονομικό νόμο. Ειδικότερα, η νομολογία του ΣΤΕ έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με τη γενική αρχή του δικονομικού δικαίου, οι νεότερες διατάξεις που αφορούν την αρμοδιότητα των δικαστηρίων και τη διαδικασία²⁵ εφαρμόζονται και στις εκκρεμείς δίκες, εκτός εάν υπάρ-

²² ΣΤΕ 5182/1987

²³ Δημ. Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, Αι συνέπειες της ακυρώσεως διοικητικής πράξεως έναντι της Διοικήσεως, 1980, σελ. 244 επ..

²⁴ ΣΤΕ 2601/1994

²⁵ Κατά τη νομολογία του ΣΤΕ, διαδικασία είναι π.χ. ο τρόπος παροχής πληρεξουσιότητας σε δικηγόρο, βλ. ΣΤΕ 285/1999

χει αντίθετη ρύθμιση στον νόμο²⁶. Μάλιστα, την αρχή αυτή φαίνεται να επικαλείται η νομολογία, οπωσδήποτε στις περιπτώσεις που με τον νεότερο δικονομικό νόμο αυξάνεται η προστασία του διοικουμένου²⁷. Σημειωτέον όμως είναι ότι υφίστανται τόσες πολλές ρητές αντίθετες δικονομικές διατάξεις για το εφαρμοστέο δικονομικό καθεστώς, που η ως άνω αρχή τυγχάνει εκ των πραγμάτων περιορισμένης εφαρμογής. Εξάλλου, η νομολογία κρίνει και κατά περίπτωση.

Έτσι, ειδικά για το παραδεκτό των ενδίκων μέσων (βαθμοί δικαιοδοσίας, αρμοδιότητα δικαστηρίου, ποιο ένδικο μέσο και ποια προθεσμία) που ασκούνται ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, ενώ οι προϊσχύουσες δικονομικές διατάξεις δεν προέβλεπαν ρητώς, βάσει ποίου νομικού καθεστώτος θα εκρινετο, είχε αναχθεί σε γενική αρχή του δικαίου, ότι το παραδεκτό τους κρίνεται σύμφωνα προς τον νόμο τον ισχύοντος κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλομένης απόφασης²⁸. Επιπλέον, σήμερα, ειδικά για το παραδεκτό των ενδίκων μέσων και βοηθημάτων ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, υπάρχει ρητή γενική διάταξη νόμου (που αποδίδει την προϊσχύουσα γενική δικονομική αρχή²⁹), σύμφωνα με την οποία «το παραδεκτό των ενδίκων μέσων κρίνεται σύμφωνα με τον νόμο ο οποίος ίσχυε κατά το χρόνο που δημοσιεύθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση.»³⁰ Έτσι, δεδομένου ότι η καταβολή του απαιτούμενου παραβόλου αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού της άσκησης των ενδίκων μέσων, εκρίθη ότι σε περίπτωση μεταβολής του σχετικού με το παράβολο νομικού καθεστώτος, ελλείψει ειδικής αντίθετης νομοθετικής ρύθμισης, εφαρμόζεται αυτό που ίσχυε κατά τον χρόνο δημοσίευσης της προσβαλλόμενης δικαστικής απόφασης και όχι το ισχύον κατά τον χρόνο της συζήτησης της υπόθεσης ή της καταβολής του παραβόλου³¹. Συνεπώς, ειδικά όσον αφορά στα περί παραδεκτού των ενδίκων μέσων, κρίνονται, βάσει ρητής γενικής νομοθετικής πρόβλεψης – σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο – κατά τον νόμο ο οποίος ίσχυε κατά τον χρόνο που δημοσιεύθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση, εκτός βεβαίως, εάν από νέο ειδικό νόμο προβλέπεται αντίθετα, πχ. εφαρμογή του στις εκκρεμείς υποθέσεις.

Όσον αφορά στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος για τους φορολογικούς νόμους γενικά, παρατηρείται ότι αυτό δεν εφαρμόζεται στις δικονομικές διατάξεις. Έτσι, εάν πρόκειται ειδικά, για δικονομικές διατάξεις που αφορούν φορολογικές υποθέσεις, η αναδρομικότητά τους δεν φαίνεται να περιορίζεται χρονικά από το εν λόγω άρθρο³², αλλά είναι δυνατή η εφαρμογή των δικονομικών διατάξεων σε εκκρεμείς δίκες.

Εντούτοις, ενδεχόμενη αντισυνταγματικότητα της επέμβασης του νομοθέτη σε εκκρεμή δίκη ελέγχεται (ex post) από το δικαστήριο βάσει της νομολογίας του ΣτΕ (με συνέπεια

²⁶ ΣτΕ 5343/1987, 2048/1988, 4571/1988, 285/1999, 564/2004, 1710/2008.

²⁷ ΣτΕ 2048/1988.

²⁸ Βλ. Ν. Χατζητζανή, Κώδις Διοικητικής Δικονομίας, Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2004, σελ 650 και την εκεί παρατεθείσα νομολογία.

²⁹ Ν. Χατζητζανή, Κώδις Διοικητικής Δικονομίας, Ερμηνεία κατ' άρθρο, 2004, άρθρο 83, σελ. 650.

³⁰ Άρθρο 83 παρ. 3 του ΚΔΔ (για τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια), άρθρο 77 παρ. 5 πδ. 18/1989 (για το ΣτΕ), άρθρο 24 παρ. 1 ΕισΝ ΚΠολΔ. Βλ. και σχετικά και νομολογία ΟλΣτΕ 2659/2008, ΣτΕ 2946, 471/2008, 3588/2006, 1081/2006, Ολ ΣτΕ 3407/2001, 654/1993

³¹ ΔΕφΚομ 151/2010, ΣτΕ 2772/2008, 723/2008, 3426/2007, 2251/2007, 3951/2005, 3388/2005, 3071/2004.

³² Ν. Χατζητζανή, Εγχειρίδιον γενικών αρχών φορολογικού δικαίου, 1991, σελ. 75, Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο 1999, σελ. 129.

τη μη εφαρμογή της αντισυνταγματικής διάταξης από τον δικαστή στην υπό κρίση υπόθεση), βάσει όμως άλλων συνταγματικών αρχών, όπως του άρθρου 20 περί δικαιώματος δικαστικής προστασίας του πολίτη και του άρθρου 4 περί ισότητας των Ελλήνων ενώπιον του νόμου, αλλά και του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ περί δικαιώματος στη δίκαιη δίκη³³.

Επί παραδείγματι εκρίθη συνταγματική η ρητή από τον νομοθέτη κατάργηση του βαθμού της έφεσης, μέσω της θέσπισης γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων (πχ. σε όλες τις εφέσεις που εκκρεμούν και δεν έχουν συζητηθεί)³⁴. Ειδικότερα, επρόκειτο για νομοθετικό περιορισμό των όρων του εκκλητού επί φορολογικών διαφορών, με αποτέλεσμα τη ρητή κατάργηση εκκρεμών ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου δικών για υποθέσεις που δεν έχουν ακόμη συζητηθεί. Για το ζήτημα αυτό εκρίθη ότι η έφεση δεν θεωρείται δικονομικό κεκτημένο δικαίωμα του προσφεύγοντος και ότι τέτοιος νόμος (που θεσπίζει αναδρομικό περιορισμό των όρων του εκκλητού και επομένως, και κατάργηση των εκκρεμών εφέσεων που δεν έχουν ακόμη συζητηθεί) είναι συνταγματικός και δεν προσκρούει στο άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ³⁵.

Αντισυνταγματικός και άρα μη εφαρμοστέος (στην υπό κρίση περίπτωση) εκρίθη ο νόμος που επέβαλε για τις χρηματικές φορολογικές διαφορές την καταβολή αναλογικού παραβόλου έφεσης (2%) επί του αντικειμένου της διαφοράς, χωρίς παράλληλα να καθορίζεται σχετικό ανώτατο όριο (οροφή) για το ποσό του παραβόλου. Τούτο, δεδομένου ότι η νομοθετική αυτή ρύθμιση αντιβαίνει στη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος (περί δικαιώματος δικαστικής προστασίας του πολίτη) και συνεπώς, είναι ανεφάρμοστη σε κάθε περίπτωση, διότι μπορεί ανάλογα με το μέγεθος του αντικειμένου της διαφοράς να οδηγήσει σε ύψος παραβόλου τέτοιο που να υπερακοντίζει το σκοπό της επιβολής του και να καθιστά υπερμέτρως δυσχερή την άσκηση της έφεσης³⁶. Αντίθετα εκρίθη συνταγματικός και, άρα, εφαρμοστέος εν προκειμένω ο προγενέστερος νόμος περί παγίου παραβόλου 9 ευρώ.

Πάντως, για την κατά χρόνο εφαρμογή των δικονομικών διατάξεων θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη από το ΣτΕ, εάν μέσω της αναδρομικής εφαρμογής μιας δικονομικής διάταξης οδηγείται κανείς στην οικονομική επιβάρυνση του διοικουμένου. Οπότε σε αυτή την περίπτωση η άμεση εφαρμογή της δικονομικής διάταξης θα πρέπει να κρίνεται αντισυνταγματική τουλάχιστον, βάσει του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος.

■ 3. Δυσχέριες διάκρισης των διαδικαστικών εν ευρεία εννοία κανόνων από τους κανόνες ουσιαστικού δικαίου

Όσον αφορά στο ζήτημα ποιοι κανόνες είναι εν ευρεία εννοία διαδικαστικοί και ποιοι όχι, στη νομολογία υπάρχουν κάποιες σχετικές αναφορές που διευκρινίζουν κάπως την έννοιά τους. Έτσι, σύμφωνα κυρίως με τη νομολογία του ΣτΕ, διαδικασία είναι επί παραδείγματι ο τρόπος παροχής πληρεξουσιότητας σε δικηγόρο³⁷, αλλά και η κατάργη-

³³ Ενδεικτικά, βλ. ΣτΕ 2371/1997, η οποία δε δέχθηκε ότι υπάρχει παραβίαση των δικαιωμάτων αυτών, στην υπό κρίση περίπτωση. Βλ. αναλυτικά αμέσως πιο κάτω, υπό 3.

³⁴ ΣτΕ 1455/1999

³⁵ ΣτΕ 5495/1996, 5512-16/1996, 2371/1997

³⁶ Ολ ΣτΕ 3470/2007, ΣτΕ 58-59/2010, 1901/2009, 1734/2009, 204/2009, 556/2008, 404/2008, 276/2008.

³⁷ ΣτΕ 285/1999

ση της δυνατότητας άσκησης έφευσης³⁸, επίσης ζητήματα αρμοδιότητας και διαδικασίας που πρέπει να τηρηθεί ενώπιον του δικαστηρίου³⁹, καθώς και η υποχρέωση καταβολής παραβόλου.

Εξάλλου, εκρίθησαν ως διαδικαστικές οι διατάξεις εκείνες που προβλέπουν τη δυνατότητα έκδοσης προσωρινού φύλλου ελέγχου, αντί οριστικού⁴⁰, αλλά και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου⁴¹. Επιπλέον, εκρίθησαν ως τέτοιες οι διατάξεις που προβλέπουν τις προϋποθέσεις υποβολής αίτησης για την απαλλαγή από δασμούς. Στις διαδικαστικές διατάξεις εμπίπτουν και οι διατάξεις που αφορούν τη διαδικασία βεβαίωσης των φορολογικών εσόδων από αρμόδιες φορολογικές αρχές, αλλά και οι διατάξεις περί αρμοδιότητας της εκδούσης τη φορολογική πράξη αρχής⁴².

Ειδικά, σε σχέση με τους κανόνες απόδειξης και το βάρος απόδειξης και το ζήτημα εάν αυτοί αποτελούν διαδικαστικούς κανόνες ή όχι: Πρέπει να σημειωθεί ότι όσον αφορά στις διοικητικές-φορολογικές διαφορές, η νομολογία του ΣΤΕ έκρινε ότι η διεξαγωγή της αποδεικτικής διαδικασίας που γίνεται ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων αποτελεί διαδικαστική πράξη, υπό την έννοια του άρθρου 178 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ)⁴³. Υπ' αυτή την έννοια, διαδικαστική πράξη του ΚΔΔ θεωρήθηκε η επίκληση και προσαγωγή αποδεικτικών μέσων. Εντούτοις, αξίζει να επισημανθεί ότι κατά τη νομολογία των πολιτικών δικαστηρίων, το παραδεκτό των αποδεικτικών μέσων συνέχεται αναποσπαστως με «τη γένεση της διαφοράς περί ης η δίκη». Έτσι, έχει κριθεί ότι κατά την ισχύουσα στο διαχρονικό δίκαιο αρχή που συνάγεται και από τα άρθρα 5 παρ. 2 εδ. δ, 20 και 21 του ΕισΝ ΚΠολΔ, το παραδεκτό κάποιου αποδεικτικού μέσου, «αναποσπαστως συνεχόμενον προς τη γένεσιν της περί ης η δίκη διαφοράς, διέπεται κατά κανόνα, υπό του νόμου του ισχύοντος κατά το χρόνο γενέσεως του δικαζομένου δικαιώματος, ή άλλως, καθ' ον χρόνον έλαβαν χώρα τα αποδεικτέα γεγονότα.»⁴⁴.

Πάντως, ο χαρακτηρισμός ενός νομοθετήματος ως διαδικαστικού δεν ασκεί αναγκαία από μόνος του καθοριστική επίδραση στην κατά χρόνο εφαρμογή των σχετικών νομοθετημάτων. Όπως διαπιστώνεται, η κατά χρόνο εφαρμογή του συγκεκριμένου νομοθετήματος εξαρτάται και από το γενικότερο νομοθετικό και συνταγματικό πλαίσιο. Έτσι, επί παραδείγματι όσον αφορά τα περί παραδεκτού των ενδίκων μέσων, ενώ αποτελούν δικονομικό κανόνα, υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη (όπως ήδη λέχθηκε) ότι διέπονται από το νόμο που «ίσχυε κατά το χρόνο που δημοσιεύθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση», εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη νομοθετική διάταξη. Ρητά νομολογήθηκε δε ότι στο παραδεκτό των ενδίκων μέσων και βοηθημάτων περιλαμβάνονται και η δικαιοδοσία και η αρ-

³⁸ Πρβλ. ΣΤΕ 1455/1999, ΣΤΕ 5495/1996, 5512-16/1996, 2371/1997.

³⁹ ΣΤΕ 1222/1989

⁴⁰ ΣΤΕ 5182/1987

⁴¹ ΣΤΕ 1119/1984, 1222/1989, 2397/1990 εις Ν. Χατζητζανή, Εγχειρίδιο Γενικών Αρχών..., σελ. 76

⁴² Για αρμοδιότητα, βλ. ΣΤΕ 3314/1985, 626/1986.

⁴³ ΣΤΕ 3542/2001, 3758/2004, 876/2005, 823/2007.

⁴⁴ Πρβλ. ΑΠ 136/1967, 606/1974, 1151/1974, 496/1975, 188/1976, 1475/1983, 602/1992. Σημειωτέον όμως ότι η αρχή αυτή δεν ισχύει επί πραγματογνωμοσύνης και αυτοψίας, το επιτρεπτό των οποίων κρίνεται κατά τον ισχύοντα νόμο κατά το χρόνο της δίκης, αφού οι ενδιαφερόμενοι δεν είχαν υπόψη τους τα αποδεικτικά αυτά μέσα, κατά το χρόνο που έλαβαν χώρα τα αποδεικτέα γεγονότα. Πρβλ. ΑΠ 496/1975, 188/1976 (εις Ν. Χατζητζανή, Κώδις Διοικητικής Δικονομίας, Ερμηνεία κατ' άρθρον, 2004, άρθρο 147, σελ. 934).

μοδιότητα του δικαστηρίου ενώπιον του οποίου αυτά ασκούνται, καθώς και το εμπρόθεσμο αυτών.⁴⁵ Επομένως, ένας νέος νόμος που τροποποιεί μετά τη δημοσίευση της προσβαλλομένης δικαστικής αποφάσεως τα περί παραδεκτού των ενδίκων μέσων και βοηθημάτων, δεν εφαρμόζεται στις αποφάσεις που δημοσιεύονται προγενέστερα αυτού, χωρίς ρητή νομοθετική πρόβλεψη. Πάντως, στα πλαίσια του δικαστικού ελέγχου αντισυνταγματικότητας των νόμων, εάν ο εφαρμοστέος κατά χρόνο νόμος κριθεί αντισυνταγματικός, τότε αυτός δεν εφαρμόζεται από το δικαστή, αλλά εφαρμόζεται ο προγενέστερος αυτού.

Επιπλέον, σε σχέση με τους διαδικαστικούς κανόνες *stricto sensu* (που ισχύουν ενώπιον φορολογικών αρχών), υπάρχει επί παραδείγματι νομολογία του ΣτΕ που αφορά τις προϋποθέσεις υποβολής στο τελωνείο αίτησης απαλλαγής από δασμούς για καταστροφή εμπορευμάτων που προέρχονται από τελωνειακό καθεστώς τελειοποίησης⁴⁶, όπου ενώ είχε δοθεί ρητά αναδρομικότητα από το νέο νόμο αναφορικά με τις σχετικές προϋποθέσεις, το ΣτΕ αρνήθηκε να εφαρμόσει τον νέο αυτό νόμο αναδρομικά, όπως ήδη εκτέθηκε⁴⁷.

Ειδικά δε οι διατάξεις για την παραγραφή δεν είναι σαφές εάν ανήκουν στις διατάξεις ουσιαστικού δικαίου ή στους διαδικαστικούς κανόνες. Ορθότερο, όμως είναι να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η παραγραφή συνδέεται με το δικαίωμα και γι' αυτό πρέπει να θεωρείται ουσιαστικού δικαίου θεσμός. Μάλιστα, υπάρχει νομολογία που έχει ελέγξει την αντισυνταγματικότητα της νομοθετικής αναβίωσης παραγραφής που είχε λήξει, ενόψει του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος⁴⁸, πράγμα που σημαίνει ότι την εκλαμβάνει ως ουσιαστικού δικαίου διάταξη. Εντούτοις, γενικά ο δικαστής κατά την εκδίκαση των διοικητικών – φορολογικών υποθέσεων εξετάζει την ύπαρξη ή όχι παραγραφής πρώτα και εν συνεχεία, εάν δεν υπάρχει παραγραφή εξετάζει την ουσία της υπόθεσης. Αντιμετωπίζει δηλαδή το ζήτημα της παραγραφής διαδικαστικά. Επιπλέον, υπάρχει παλαιότερη νομολογία του ΣτΕ που υπαινίσσεται τη δικονομική της φύση, καθώς επικαλείται γενική αρχή δικαίου, σύμφωνα με την οποία η παραγραφή δικαιώματος ρυθμίζεται, ως προς τα στοιχεία έναρξης και τον χρόνο αυτής από το νεότερο νόμο, ο οποίος «υποβάλλει υπό το κράτος αυτού και τας εν ισχύι του προγενέστερου νόμου αρξαμένας παραγραφάς, οι οποίες αφού δεν συνετελέσθησαν, δεν αποτελούν κεκτημένο δικαίωμα, αλλά απλή προσδοκία αυτού, δυναμένη να τροποποιηθεί από το νομοθέτη.»⁴⁹.

Συμπερασματικά, γίνεται σαφές ότι η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων εξαρτάται κατά τη νομολογία του ΣτΕ και από άλλη παράμετρο, πέρα από το χρονικό περιορισμό που θέτει το άρθρο 78 παρ. 2 για τους δυσμενείς ουσιαστικούς φορολογικούς νόμους: Την παράμετρο της διάκρισης των φορολογικών νόμων σε διατάξεις ουσιαστικού δικαίου (επιβολή φόρων και φορολογικών κυρώσεων) και σε διατάξεις διαδικαστικές ή δικονομικές. **▲ΦΠ**

⁴⁵ Ολ ΣτΕ 654/1993, ΟλΣτΕ 4113/1995, ΣτΕ 1108/2006, ΣτΕ 2946/2008

⁴⁶ ΣτΕ 2601/1994

⁴⁷ Βλ. ανωτ. υπό 2α.

⁴⁸ ΔΕφΑθ 1844/2005

⁴⁹ ΣτΕ 1974/1955 εις Ν. Χατζητζανή, Οι φορολογικοί νόμοι (ως ερμηνεύθησαν υπό του Συμβουλίου Επικρατείας και του Αρείου Πάγου), τ. πρώτος, Θεσσαλονίκη 1965, σελ. 66.