

# Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων

Ανδρέας Τσουρουφλής,  
Λέκτορας Νομικής Αθηνών

## Περιεχόμενα

1. Η έννοια των ουσιαστικών και των διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων
2. Η σχέση μεταξύ των ουσιαστικών και των διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων
3. Συνέπειες της διάκρισης
4. Κριτική θεώρηση της διάκρισης

Στη νομολογία και τη θεωρία του φορολογικού δικαίου γίνεται διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων. Η διάκριση αυτή απαντάται ενίοτε και στη νομοθεσία, ωστόσο έχει σαφώς περιορισμένη έκταση, ούτως ώστε να μην μπορεί να συναχθεί συστηματική χρήση της από το νομοθέτη.

Η εν λόγω διάκριση έχει σημαντικές συνέπειες, καθόσον επηρεάζει ζητήματα ερμηνείας και αναδρομικής εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων. Παρ' όλα αυτά, δεν έχει διαμορφωθεί ένα θεωρητικό πλαίσιο για τον εννοιολογικό προσδιορισμό των ουσιαστικών και των διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, την οριοθέτηση αυτών των εννοιών και την αποσαφήνιση της μεταξύ τους σχέσης. Αντιθέτως, η διάκριση επαφίεται στα δικαστήρια, τα οποία καλούνται να κρίνουν κατά περίπτωση και χωρίς να διαθέτουν τα αναγκαία θεωρητικά εργαλεία.

Ενόψει των παραπάνω, παρίσταται ανάγκη να αποσαφηνιστεί θεωρητικά η σχέση μεταξύ των ουσιαστικών και των διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων. Η ανάγκη αυτή καθίσταται ακόμη επιτακτικότερη λόγω της εφαρμογής των διατάξεων του σχετικά πρόσφατου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν 4174/2013), οι οποίες θέτουν αρκετά ζητήματα ερμηνείας και εφαρμογής.

## 1. Η έννοια των ουσιαστικών και των διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων

Παρά το γεγονός ότι η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων απαντάται εδώ και δεκαετίες στη νομολογία και στη θεωρία, δεν έχει επιχειρηθεί η σαφής εννοιολογική οριοθέτησή τους<sup>1</sup>. Ιδιαίτερα αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι η νομολογία σε ένα πλήθος περιπτώσεων έχει λάβει θέση, αποδίδοντας σε μια διάταξη το χαρακτηρισμό της ουσιαστικής ή της διαδικαστικής, χωρίς όμως ποτέ να προσδιορίζει τα εννοιολογικά γνωρίσματα αυτού του χαρακτηρισμού ή να αποσαφηνίζει τα κριτήρια της διάκρισης.

Το πρώτο βήμα για την ανάλυση της σχέσης μεταξύ των ουσιαστικών και των διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων είναι να δοθεί ο ορισμός των εννοιών αυτών.

1. Μόνο η Ελένη Θεοχαροπούλου (Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ, ΔΦΝ 2011,707 επ.) έχει δώσει ορισμό των ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, ωστόσο δεν επικύρησε να προσδιορίσει το κριτήριο διαφοροποίησής τους.

Ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις είναι εκείνες οι διατάξεις που ρυθμίζουν τα ουσιαστικά στοιχεία του φόρου<sup>2</sup>. Ουσιαστικά είναι τα βασικά στοιχεία της φορολογικής επιβολής, χωρίς τον προσδιορισμό των οποίων δεν είναι δυνατόν να επιβληθεί ο φόρος. Στην ελληνική έννομη τάξη τα ουσιαστικά στοιχεία του φόρου ορίζονται ευθέως από το συνταγματικό νομοθέτη στο άρθρο 78 του Συντάγματος και συνίστανται στο φορολογικό υποκείμενο, στο φορολογικό αντικείμενο, στο συντελεστή και στις απαλλαγές και εξαιρέσεις (φορολογική βάση).

Διαδικαστικές είναι οι φορολογικές διατάξεις που ρυθμίζουν τη φορολογική διαδικασία<sup>3</sup>. Η έννοια της φορολογικής διαδικασίας δεν ορίζεται νομοθετικά. Ο ίδιος ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας αποφεύγει να δώσει γενικό ορισμό της φορολογικής διαδικασίας, περιοριζόμενος να καθορίσει ως αντικείμενό του τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά (άρθρο 1 ΚΦΔ).

Γενικά, η φορολογική διαδικασία μπορεί να οριστεί ως το σύνολο των πράξεων που διενεργούνται στο πλαίσιο της φορολογικής έννομης σχέσης. Σε κάθε περίπτωση, στη θεωρία έχουν δοθεί διάφοροι ορισμοί, οι οποίοι είναι ως επί το πλείστον περιγραφικοί και επιχειρούν να ορίσουν τη διαδικασία με βάση τα επιμέρους στάδια της<sup>4</sup>.

2. Πρβλ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 709.

3. Πρβλ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 713, η οποία ορίζει τις «διαδικαστικές διατάξεις» ως «αυτές που αφορούν την αρμοδιότητα και διαδικασία που πρέπει να τηρούνται ενώπιον των φορολογικών αρχών».

4. Πρβλ. Πανταζόπουλο σε Σπηλιωτόπουλο, κ.ά. (επιμ.), Λεξικό Νομικής Ορολογίας, 2014, Λήμμα Διαδικασία φορολογική, σελ. 253: «Φορολογική διαδικασία είναι η διαδικασία μέσω της οποίας ελέγχεται, προσδιορίζεται και βεβαιώνεται ο φόρος, ώστε το αρμόδιο όργανο να προχωρήσει κατόπιν στην είσπραξή του. Περικλείει όλες εκείνες τις διοικητικές ενέργειες των δημοσιονομικών οργάνων, οι οποίες έχουν ως αντικείμενο τη διακρίβωση των προϋποθέσεων της φορολογικής ενοχής, την άσκηση ελέγχων για την επαλήθευση των δηλώσεων των φορολογουμένων ή/και για τη διαπίστωση τυχόν παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας και την εκτέλεση των απαραίτητων προπαρασκευαστικών πράξεων που απολήγουν στη βεβαίωση της φορολογικής οφειλής, την επιβολή φορολογικών κυρώσεων ή/και την επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής Διοίκησης.» Βλ. επίσης Δέτση, Η Κωδικοποίηση των γενικών αρχών της διοικητικής διαδικασίας (Ν 2690/1999) και η ιδιαιτερότητα της καταλογιστικής του φόρου πράξης, σε Τιμ. Τόμο ΣτΕ, 2004, σελ. 598: «Το σύνολο των κανόνων που διέπουν το στάδιο που αρχίζει από την επέλευση της γενεσιουργού αιτίας του φόρου και καταλαμβάνει όλες τις φάσεις βεβαίωσης του φόρου μέχρι το χρονικό σημείο κατά το οποίο η τυχόν δημιουργούμενη από τη βεβαίωση του φόρου διαφορά φέρεται ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων αποτελούν τη διοικητική φορολογική διαδικασία», και Φωτόπουλο, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών, 5η έκδ. 2013, σελ. 1476: «... ως προς το διοικητικό στάδιο της φορολογικής έννομης σχέσης ..., δηλαδή το στάδιο της με ευρεία έννοια διοικητικής

Στο σημείο αυτό τίθεται το ζήτημα κατά πόσον οι διαδικαστικές διατάξεις περιλαμβάνουν και τις δικονομικές διατάξεις, με άλλα λόγια το ερώτημα αν η διαδικασία δικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών υπάγεται στη φορολογική διαδικασία. Αναμφισβήτητα, οι δικονομικές ενέργειες στις φορολογικές διαφορές εντάσσονται στο πλαίσιο της φορολογικής έννομης σχέσης, καθόσον συντείνουν στον ορθό προσδιορισμό της φορολογικής ενοχής. Γι' αυτό το λόγο πρέπει να γίνει δεκτό ότι και οι δικονομικές διατάξεις που αφορούν τη φορολογική διαδικασία, δηλαδή οι δικονομικές διατάξεις που τυγχάνουν εφαρμογής στις φορολογικές διαφορές, εμπίπτουν στις διαδικαστικές φορολογικές διατάξεις<sup>5</sup>. Ως παραδείγματα μπορούν να αναφερθούν το άρθρο 93 παρ. 3 ΚΔΔικ, που αφορά την καταβολή του 50% του οφειλομένου φόρου ως προϋπόθεση παραδεκτού της έφεσης, ή το άρθρο 277 παρ. 3 ΚΔΔικ, που αφορά το παράβολο<sup>6</sup>. Από την άποψη αυτή, οι φορολογικές διατάξεις διαδικαστικού χαρακτήρα μπορούν να διακριθούν σε διαδικαστικές διατάξεις υπό στενή έννοια, δηλαδή μη δικονομικές διατάξεις, και διατάξεις υπό ευρεία έννοια, δηλαδή δικονομικές διατάξεις<sup>7</sup>. Με άλλα λόγια, οι διατάξεις που ρυθμίζουν τη διαδικασία ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης κατατάσσονται στις υπό στενή έννοια, ενώ οι διατάξεις που ρυθμίζουν τη διαδικασία ενώπιον των δικαστηρίων επί φορολογικών διαφορών κατατάσσονται στις υπό ευρεία έννοια διαδικαστικές φορολογικές διατάξεις.

## 2. Η σχέση μεταξύ των ουσιαστικών και των διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων

Η πλειονότητα των προσεγγίσεων της σχέσης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων μέχρι τώρα, είτε στη νομολογία είτε στη θεωρία,

διαδικασίας, αυτό αρχίζει με την εφαρμογή του φορολογικού νόμου σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση και υλοποιείται με τη διοικητική πράξη που ονομάζεται «βεβαίωση του φόρου».

5. Πρβλ. ως προς το συλλογισμό Κυπραίο, Φορολογικόν Δίκαιον, 1961, σελ. 479 επ., ο οποίος διακρίνει τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου σε διοικητική και δικαστική διαδικασία, καθώς και Φωτόπουλο, ό.π., σελ. 1476 επ., ο οποίος αναφέρεται στο «διοικητικό στάδιο» της φορολογικής διαδικασίας, διακρίνοντάς το από το «επόμενο στάδιο της φορολογικής έννομης σχέσης, το δικαστικό ...» Βλ. επίσης Δέτση, ό.π., σελ. 598 επ. ο οποίος αναφέρεται στη «διοικητική» φορολογική διαδικασία, χωρίς όμως να κατονομάζει τη «δικαστική» φορολογική διαδικασία.
6. Οσοστός θα ήταν λάθος να θεωρηθεί ότι στην έννοια της διαδικαστικής φορολογικής διάταξης υπάγονται μόνο οι δικονομικές διατάξεις που διαφοροποιούν τις φορολογικές διαφορές από τις υπόλοιπες διοικητικές διαφορές. Από την άποψη αυτή, όλες οι δικονομικές διατάξεις που τυγχάνουν εφαρμογής στις φορολογικές διαφορές αποκτούν το χαρακτήρα της διαδικαστικής φορολογικής διάταξης.
7. Πρβλ. Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 713.

φαίνεται να εκκινεί από τη (σιωπηρή) παραδοχή ότι πρόκειται για σχέση ανταγωνιστική και διαζευκτική. Με άλλα λόγια, οι ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις αντισταθίζονται από τις διαδικαστικές, υπό την έννοια ότι μια φορολογική διάταξη μπορεί να είναι είτε ουσιαστική είτε διαδικαστική, αλλά όχι και τα δύο ταυτόχρονα. Η παραδοχή αυτή υπονοείται από όλους τους συγγραφείς και από αρκετές δικαστικές αποφάσεις, χωρίς όμως ποτέ να έχει ρητώς αναφερθεί ή εξηγηθεί.

Ωστόσο, η προσέγγιση αυτή, σε συνδυασμό και με την έλλειψη εννοιολογικής αποσαφήνισης του διπόλου «ουσιαστικές - διαδικαστικές φορολογικές διατάξεις», έχει οδηγήσει στις δυσχέρειες που προαναφέρθηκαν ως προς την κατάταξη των εκάστοτε εξεταζομένων διατάξεων. Είναι προφανές ότι ο δισταγμός του ερμηνευτή του δικαίου να χαρακτηρίσει μία διάταξη ως ουσιαστική ή διαδικαστική υποδηλώνει ότι πολλές φορολογικές διατάξεις φέρουν γνωρίσματα και των δύο κατηγοριών.

Σε κάθε περίπτωση, οι έννοιες των ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων, όπως ορίστηκαν ανωτέρω, δεν συνηγορούν στη θέσπιση στεγανών ορίων μεταξύ των δύο κατηγοριών. Αυτό διότι δεν αποκλείεται εκ προοιμίου μια διάταξη να ρυθμίζει διαδικαστικά ζητήματα και ταυτόχρονα να επιδρά σε ουσιαστικά στοιχεία του φόρου ή, αντίστροφα, μια διάταξη ουσιαστικού περιεχομένου να άπτεται και διαδικαστικών ζητημάτων.

Ενόψει των παραπάνω, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ναί μεν είναι ορθή η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, ωστόσο η σχέση μεταξύ τους δεν είναι απαραίτητως αποκλειστικά διαζευκτική, δηλαδή σχέση αμοιβαίου αποκλεισμού<sup>8</sup>. Με άλλα λόγια, δεν αποκλείεται μια φορολογική διάταξη να έχει ταυτόχρονα και ουσιαστικό και διαδικαστικό περιεχόμενο, άρα να μπορεί να καταταγεί τόσο στις ουσιαστικές όσο και στις διαδικαστικές διατάξεις.

Ως χαρακτηριστικό παράδειγμα αναφέρονται οι διατάξεις περί φορολογικής παραγραφής, οι οποίες έχουν απασχολήσει ιδιαίτερα τη νομολογία και τη θεωρία λόγω της δυσχέρειας κατάταξής τους στις διαδικαστικές ή τις ουσιαστικές διατάξεις<sup>9</sup>. Πρόσφατα η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας έκρινε ότι η παραγραφή αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της φορολογικής ενοχής<sup>10</sup>. Παρ' όλα αυτά, οι ίδιες διατάξεις περί παραγραφής ρυθμίζουν ζητήματα φορολογικού ελέγχου καθώς και έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων επιβολής φόρου. Με άλλα λόγια, παρότι οι διατάξεις αυτές χαρακτηρίζονται ως ουσιαστικές, δεν πρέπει να παραγνωρίζεται ότι έχουν και διαδικαστικό περιεχόμενο.

Με βάση την παραπάνω προσέγγιση, μια διαδικαστική φορολογική διάταξη ενδέχεται είτε να έχει αμιγώς διαδικαστικό χαρακτήρα είτε να έχει τόσο διαδικαστικό όσο και ουσιαστικό περιεχόμενο. Υπό την έννοια αυτή, είναι δυνατή μια περαιτέρω διάκριση ανάμεσα σε «γνήσιες» διαδικαστικές διατάξεις, δηλαδή διατάξεις με αμιγώς διαδικαστικό περιεχόμενο, και σε «μη γνήσιες» διαδικαστικές διατάξεις<sup>11</sup>, δηλαδή διατάξεις με διαδικαστικό και ταυτόχρονα ουσιαστικό περιεχόμενο. Μια τέτοια διάκριση δεν είναι ξένη στη νομολογία, όπου απαντώνται αναφορές σε «αμιγώς διαδικαστικές» φορολογικές διατάξεις<sup>12</sup>.

Για παράδειγμα, οι διατάξεις του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας σχετικά με την εγγραφή του φορολογουμένου στο Μητρώο ή οι διατάξεις του άρθρου 18 του ίδιου Κώδικα σχετικά με την υποβολή φορολογικής δήλωσης δεν αφορούν κάποιο από τα ουσιαστικά στοιχεία του φόρου, κατά συνέπεια έχουν αμιγώς διαδικαστικό περιεχόμενο και μπορούν να χαρακτηριστούν γνήσιες διαδικαστικές διατάξεις.

Από την άλλη πλευρά, οι διατάξεις του άρθρου 27 ΚΦΔ σχετικά με τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης έχουν μεν διαδικαστικό περιεχόμενο, καθώς αφορούν τις μεθόδους ελέγχου που εφαρμόζει η Φορολογική Διοίκηση, ωστόσο έχουν ταυτόχρονα και ουσιαστικό περιεχόμενο, στο βαθμό που η επιλογή της εκάστοτε εφαρμοστέας τεχνικής ελέγχου επιδρά στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Άρα οι εν λόγω διατάξεις μπορούν να χαρακτηριστούν μη γνήσιες διαδικαστικές διατάξεις. Παρόμοιο παράδειγμα αποτελούν οι διατάξεις του άρθρου 22 ΚΦΔ σχετικά με την Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης, καθώς και η διαδικασία προέγκρισης αποτελεί διαδικαστικό ζήτημα, ταυτόχρονα όμως η μεθοδολογία της ενδοομιλικής τιμολόγησης καθορίζει το ύψος των φορολογητέων κερδών των εμπλεκόμενων συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

### 3. Συνέπειες της διάκρισης

Ορισμένες φορές η εν γένει διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων γίνεται για καθαρά συστηματικούς λόγους<sup>13</sup>. Ωστόσο, από την πλευρά του φορολογικού δικαίου η εν λόγω διάκριση έχει κεφαλαιώδη σημασία, καθώς από αυτήν εξαρτώνται ιδιαίτερες έννομες συνέπειες. Αυτό οφείλεται στις συνταγματικές διατάξεις των οποίων το πεδίο εφαρμογής περιορίζεται στα ουσιαστικά στοιχεία του φόρου.

11. 'Η άλλως «νόθεες» διαδικαστικές διατάξεις.

12. ΣτΕ 2869/2013, ΔΕΦΑΘ 28-30/2012.

13. Π.χ. το άρθρο 70Α παρ. 7 περ. γ' του Ν 2238/1994 όριζε ότι «για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται κατά τα λοιπά οι ισχύουσες διαδικαστικές και ουσιαστικές διατάξεις για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών».

8. Με βάση την ορολογία της λογικής μπορεί να γίνει λόγος για απλή διάζευξη («ή/και») αντί για αποκλειστική διάζευξη («είτε ... είτε ...»).

9. Βλ. ενδεικτικά Θεοχαροπούλου, ό.π., σελ. 718.

10. ΣτΕ ΟΛ 3174/2014.

Συγκεκριμένα, το άρθρο 78 του Συντάγματος, το οποίο κατοχυρώνει τις αρχές της νομιμότητας και της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου, τυγχάνει εφαρμογής στους τυπικούς νόμους που ρυθμίζουν τα ουσιαστικά στοιχεία του φόρου, δηλαδή το φορολογικό υποκείμενο, το φορολογικό αντικείμενο, το φορολογικό συντελεστή και τις φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις (φορολογική βάση). Ως εκ τούτου, οι περιορισμοί που απορρέουν από αυτές τις συνταγματικές αρχές για το φορολογικό νομοθέτη ισχύουν μόνο για τις διατάξεις που ρυθμίζουν τα ουσιαστικά στοιχεία του φόρου, δηλαδή τις ουσιαστικές διατάξεις, και όχι για τις υπόλοιπες, δηλαδή τις διαδικαστικές διατάξεις.

Ειδικότερα, από την αρχή της νομιμότητας του φόρου εκπορεύεται η αρχή της στενής ερμηνείας, η οποία απαγορεύει την αναλογική ή τη διασταλτική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων. Όπως γίνεται δεκτό, η αρχή της στενής ερμηνείας καταλαμβάνει μόνο τις ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις και όχι τις διαδικαστικές<sup>14</sup>.

Περαιτέρω, η αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας, η οποία έχει θετικοποιηθεί στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, θέτει ένα συγκεκριμένο όριο στην αναδρομική ισχύ των φορολογικών διατάξεων. Και σε αυτή την περίπτωση, γίνεται δεκτό ότι μόνο οι ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις υπάγονται στον περιορισμό της αναδρομικότητας και όχι οι διαδικαστικές, τόσο οι διαδικαστικές υπό στενή έννοια όσο και οι δικονομικές (διαδικαστικές υπό ευρεία έννοια)<sup>15</sup>.

#### 4. Κριτική θεώρηση της διάκρισης

Όπως συνάγεται από τα παραπάνω, η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων αποβλέπει στην οριοθέτηση του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 78 του Συντάγματος, για την ακρίβεια των αρχών της νομιμότητας και της περιορισμένης αναδρομικότητας του φόρου, που συνθέτουν το συνταγματικό πλαίσιο της τυπικής νομιμότητας των φορολογικών διατάξεων. Από την άποψη αυτή, θα πρέπει να εξεταστεί η σκοπιμότητα της εν λόγω διάκρισης τόσο από θεωρητικής όσο και από πρακτικής πλευράς.

##### α. Στενή ερμηνεία

Καταρχάς, η εξαίρεση των διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων από το πεδίο εφαρμογής της αρχής της στε-

νής ερμηνείας συνεπάγεται τη δυνατότητα διασταλτικής ή αναλογικής ερμηνείας τους. Ωστόσο, οι διατάξεις αυτές θεσπίζουν υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο, από την εκπλήρωση ή μη εκπλήρωση των οποίων συναρτώνται σημαντικές συνέπειες. Σχεδόν για το σύνολο των διαδικαστικών διατάξεων επισείεται η επιβολή κυρώσεων, συχνά δυσβάστακτων, σε βάρος του φορολογούμενου. Ειδικά σε τέτοιες περιπτώσεις αυστηρών κυρώσεων, η αναλογική ή διασταλτική ερμηνεία των διαδικαστικών υποχρεώσεων που δεν εκπληρώθηκαν μπορεί να συνιστά παραβίαση των αρχών της ασφάλειας του δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου. Κατά συνέπεια, να μην η στενή ερμηνεία των διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων δεν μπορεί να βασισθεί νομικά στην αρχή της νομιμότητας του φόρου, όπως προεκτέθηκε, ωστόσο κατά την άποψη του γράφοντος η στενή ερμηνεία των διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων υπαγορεύεται από τις προαναφερθείσες αρχές της ασφάλειας του δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες εκπορεύονται από την αρχή του κράτους δικαίου.

##### β. Αναδρομικότητα

Όσον αφορά την αναδρομική εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, η ελληνική νομολογία και σε μεγάλο βαθμό η θεωρία έχουν αγνοήσει τη διάκριση που χρησιμοποιείται σε άλλα ευρωπαϊκά δίκαια μεταξύ «γνήσιας» και «μη γνήσιας (νόθου)» αναδρομικότητας<sup>16</sup>. Ειδικότερα, το Συμβούλιο της Επικρατείας ερμηνεύει ευρέως την έννοια της αναδρομικότητας, με συνέπεια αυτή θεωρητικά να καταλαμβάνει και περιπτώσεις μη γνήσιας αναδρομής, δηλαδή περιπτώσεις κατά τις οποίες το χρονικό πεδίο εφαρμογής του νόμου δεν περιλαμβάνει μεν χρονικά σημεία προγενέστερα της έναρξης ισχύος του, ωστόσο καταλαμβάνει και έννομα αποτελέσματα πραγματικών περιστατικών (γεγονότων, καταστάσεων, σχέσεων κ.λπ.) τα οποία είχαν αρχίσει πριν να τεθεί σε ισχύ ο νόμος και ολοκληρώθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του. Ενόψει αυτού, η διαφοροποίηση των ουσιαστικών από τις διαδικαστικές φορολογικές διατάξεις επιτρέπει να αποφεύγεται ο υπέρμετρος περιορισμός του νομοθέτη ως προς την κατά χρόνο επέλευση των σκοπούμενων εννόμων συνεπειών.

Ειδικότερα, η αναδρομικότητα των διαδικαστικών διατάξεων, η οποία σε μεγάλο βαθμό ταυτίζεται με τη «μη γνήσια» αναδρομικότητα, έχει επικρατήσει να κρίνεται κατά περίπτωση από τα δικαστήρια, τα οποία όμως δεν έχουν διαμορφώσει ενιαία και συστηματικά κριτήρια. Αυτό έχει ως συνέπεια να δημιουργείται ασάφεια και

14. Βλ. *Φωτόπουλου*, Ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών νόμων, ΔΦΝ 1977,1191, *Μάλλιου*, Η ερμηνεία των φορολογικών νόμων από το Συμβούλιο της Επικρατείας, ΔΦΝ 1995,1067, *Φορτσάκη/Σαββαϊδου*, Φορολογικό δίκαιο, 4η έκδ., 2013, σελ. 52, *Φινοκαλιώτη*, Φορολογικό δίκαιο, ε' έκδ., 2014, σελ. 104.

15. Βλ. *Θεοχαροπούλου*, ό.π., σελ. 714 επ. *Φινοκαλιώτη*, ό.π., σελ. 163, *Χατζητζανή*, Εγχειρίδιον Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου, 1991, σελ. 75.

16. Πρβλ. *Ηλιοπούλου-Στράγγα*, Rückwirkung und Sofortwirkung von Gesetzen (Eine verfassungsrechtliche Untersuchung unter Berücksichtigung des deutschen und griechischen Steuerrechts), 1986, σελ. 196 επ.



νομική ανασφάλεια, μέχρι να λυθεί το εκάστοτε ζήτημα από το Συμβούλιο της Επικρατείας. Η ασάφεια αυτή όχι μόνο θίγει τους φορολογουμένους, αλλά παρέχει έρεισμα στο φορολογικό νομοθέτη να εισάγει αυθαίρετες ρυθμίσεις. Τέτοιου είδους ζητήματα ανακύπτουν ιδίως σε περιπτώσεις αναδρομικής εφαρμογής δικονομικών διατάξεων στις φορολογικές διαφορές<sup>17</sup> καθώς και σε περιπτώσεις που ερίζεται ο διαδικαστικός ή ουσιαστικός χαρακτήρας μιας φορολογικής διάταξης<sup>18</sup>. Από την άποψη αυτή, η εννοιολογική ανάλυση της σχέσης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων είναι απαραίτητη για τη συστηματοποίηση της εφαρμογής της αρχής της περιορισμένης αναδρομικότητας, θα συμβάλει στην ασφάλεια δικαίου και θα βοηθήσει ουσιαστικά τα δικαστήρια στην κρίση τους.

17. Τέτοιου είδους παραδείγματα αποτελούν η τροποποίηση των ορίων άσκησης ενδίκων μέσων (ΣτΕ Ολ 3621/1995, 3859/1995, 3896-7/1995, 3999/1995, Ολ 1277/1996, 586/1998, 4180/1999, 2390-2/2015) ή η αύξηση των δικαστικών παραβόλων (ΣτΕ Ολ 601/2012). Πρβλ. Επίσης ΣτΕ 1147-1154/2011.

18. Χαρακτηριστικό παράδειγμα η αναδρομική εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν 2238/1994, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του Ν 3888/2010. Βλ. σχετ. ΔεφΑθ 2828-9/2015 ΔΕΕ 2015,935 επ., ΔεφΑθ 2885/2015 ΔΕΕ 2015,940 επ., ΔεφΑθ 3983/2015 Νομος. Βλ. επίσης *Παπαδημητρίου/Μηλιαράκη*, Νομικά ζητήματα κατά την ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων με τις οποίες επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στη μη δικαιολογημένη ή από άγνωστη πηγή και αιτία προερχόμενη, προσαύξηση περιουσίας, ΔΕΕ 2015,840 επ.