

ΔΙΔΙΚ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΚΗ

2

2024

ΔΙΜΗΝΙΑΙΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ

ΜΕΛΕΤΕΣ

- Θ. Ξηρός: Τα δικαιώματα ομαδικής δράσης στην εποχή των κρίσεων. Πρόσκαιρη οπισθοχώρηση στην προστασία τους ή περιοριστική αναοριοθέτησή της; σ. 177
- Ν. Πενίδης: Άσκηση αστυνομικών καθηκόντων από πρόσωπα που φέρουν δερματοστιξία, στην Ελλάδα και τη Γερμανία: εκ νέου ανάγνωση της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας 780/2014, με αφορμή την πρόσφατη γερμανική νομολογία, σ. 186
- Μ. Αλεξοπούλου: Επικοινωνία δικαστικών αρχών με το κοινό: Μέσα μαζικής ενημέρωσης και μέσα κοινωνικής δικτύωσης. Συνοπτική συνδυαστική παρουσίαση των εισηγήσεων του σεμιναρίου του European Judicial Training Network "Leadreship in Communication", σ. 198
- Ι. Ζαχαράκη: Η αστική ευθύνη των δημόσιων νοσοκομείων με νομολογιακές αναφορές, σ. 201

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

- ΔΕΦΑΘ 93/2023: Η κοινωνία των συγκληρονόμων δεν έχει την ικανότητα να είναι διάδικος (Παρατ. Ιω. Καστανά), σ. 242
- ΜΔΕΦΑΘ 447/2023: Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο δεν όφειλε κατά νόμον να προβεί αυτεπαγγέλτως στην μεταβολή της νομικής βάσης της αγωγής, με βάση την αρχή "jura novit curia" (Σημ. Κ. Σαμαρτζή), σ. 247
- ΔΠρΘεσ 18/2024: Κοινοποίηση διοικητικών πράξεων ή εγγράφων με ηλεκτρονικά μέσα. Υποβολή στο ΣτΕ προδικαστικών ερωτημάτων (Σημ. Επ. Τρουλινού), σ. 252
- ΟΛΣτΕ 1532/2023: Το άρθ. 146 ν. 4759/2020, που προβλέπει επέμβαση σε αναδασωτέες εκτάσεις για την εγκατάσταση δομών προσφύγων, δεν αντίκειται στο άρθ. 117 § 3 Συντ. (Παρατ. Αλ. Θεοφίλη), σ. 259
- ΟΛΣτΕ 1534/2023: Περιεχόμενο αίτησης για απαλλαγή από το μάθημα των θρησκευτικών (Παρατ. Ι. Κατρά), σ. 267
- ΔΕΦΑΘ 31/2024: Εισοδηματικά κριτήρια για την κτήση της ελληνικής ιθαγένειας (Σημ. Αντ. Παπαδάκη), σ. 279
- ΣτΕ 2018/2023: Στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ/σίας εμπίπτει και ο φόρος επί του ζύθου. Ανάκληση φορολογικής δήλωσης (Παρατ. Βασ. Μικαλοπούλου), σ. 289
- ΜΔΠρΧαλκ 130/2023: Επιβολή τέλους χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου (Παρατ. Γρ. Μέντη), σ. 296
- ΜΔΕΦΑΘ 709/2023: Προσβολή πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ, σ. 223
- ΔΕΦΑΘ 723/2023: Τρόπος υπολογισμού μέγιστου ύψους των κτηρίων με τον ΝΟΚ, σ. 229
- ΜΔΕΦΑΘ 600/2023: Καθυστέρηση έκδοσης πράξης συνταξιοδότησης. Παραγραφή, σ. 220

ΣτΕ 2018/2023 Β΄ Τμ.

Πρόεδρος: Μιχαήλ Πικραμένος, Αντιπρόεδρος. Εισηγητής:

Αντώνιος Φοβάκης, Πάρεδρος.

Δικηγόροι: Ιωάννης Σταυρόπουλος, Χρυσανγή Γρηγοριάδου (Πάρεδρος ΝΣΚ).

Στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ/σίας εμπίπτει και ο φόρος επί του ζύθου.

Ανάκληση φορολογικής δήλωσης. Και με το καθεστώς του ΚΦΔ/σίας δεν αποκλείεται η δυνατότητα απευθείας άσκησης προσφυγής για την ανάκληση φορολογικής δήλωσης, λόγω νομικής πλάνης, και για την επιστροφή του βάσει αυτής καταβληθέντος φόρου ως αχρεώστητου, δυνατότητα, η οποία παρέχεται διαχρονικά στους φορολογούμενους εν είδει δικονομικού χαρακτήρα εγγύησης για την αποτελεσματική έννομη προστασία τους.

[...]

5. Με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ προβλέπεται, ως ιδιαίτερος τύπος φορολογικής δήλωσης, πέραν της αρχικής και της υπό επιφύλαξη δήλωσης (βλ. άρθρα 18 και 20 του ΚΦΔ), η τροποποιητική δήλωση (βλ. και άρθρο 62 § 1 τελευτ. εδάφ. του ΚΦΕ), η οποία υποβάλλεται στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος διαπιστώσει εκ των υστέρων ότι η αρχικώς υποβληθείσα φορολογική δήλωση είναι ελλιπής ή εσφαλμένη (πρβλ. ΣτΕ 1751/2017). Με τις διατάξεις αυτές δεν αποκλείεται, αντιθέτως, η δυνατότητα απευθείας άσκησης προσφυγής για την ανάκληση φορολογικής δήλωσης, λόγω νομικής πλάνης, και για την επιστροφή του βάσει αυτής καταβληθέντος φόρου ως αχρεώστητου, δυνατότητα, η οποία παρέχεται διαχρονικά στους φορολογούμενους εν είδει δικονομικού χαρακτήρα εγγύησης για την αποτελεσματική έννομη προστασία τους (βλ. και άρθρο 8 § 4 περ. δ΄ του ν. 4486/1965, Α΄ 131) και αποτυπώνεται, κατά τα ήδη εκτεθέντα, στις γενικές αρχές ανάκλησης των φορολογικών δηλώσεων. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, συνεπαγόμενη την υποχρεωτική τήρηση της κατ' άρθρο 19 του ΚΦΔ διοικητικής διαδικασίας (υποβολή τροποποιητικής δήλωσης) και για την ανάκληση φορολογικών δηλώσεων, λόγω νομικής πλάνης, πέραν του ότι δεν ευρίσκει επαρκές έρεισμα στη διατύπωση των προαναφερόμενων νομοθετικών διατάξεων, παραγνωρίζει τον δικαιολογητικό λόγο καθιέρωσης, στις περιπτώσεις αυτές, των γενικών αρχών ανακλήσεως των φορολογικών δηλώσεων, τυχόν απόκλιση από τις οποίες θα έπρεπε, λόγω της νομολογιακής προέλευσης και της θεμελίωσής τους στις περί νομιμότητας του φόρου συνταγματικές διατάξεις, να συνάγεται σαφώς από το γράμμα των οικείων διατάξεων και τον επιδιωκόμενο σκοπό. Τέτοια νομοθετική πρόθεση δεν προκύπτει από την οικεία αιτιολογική έκθεση και τις λοιπές προπαρασκευαστικές εργασίες ψήφισης του ΚΦΔ (βλ. Πρακτικά Α΄ Τμήματος Διακοπών της Βουλής, συνεδρίαση Γ΄ της 25.7.2013, σελ. 312 – 367), ενώ μόνη η ανάγκη ενοποίησης των διάσπαρτων διατάξεων της προγενέστερης φορολογικής νομοθεσίας –η οποία, κατά τα ήδη εκτεθέντα, αποτέλεσε έναν από τους σκοπούς του νομοθέτη– δεν συνεπάγεται, κατ' ανάγκη, τον αποκλεισμό της δυνατότητας άσκησης απευθείας προσφυγής για την ανάκληση φορολογικής δήλωσης, για αμιγώς νομικούς λόγους. Η διατήρηση της δυνατότητας αυτής και μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ δεν είναι, εξάλλου, ασύμβατη με την εισαχθείσα με το άρθρο 63 του ίδιου Κώδικα ενδικοφανή διαδικασία –η τήρηση της οποίας είναι κατ' αρχήν υποχρεωτική προ της εισαγωγής των φορολογικών διαφορών ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων– δεδομένου ότι πρόκειται για περιορισμένης έκτασης εξαίρεση, η οποία δεν ανατρέπει τη λογική του συστήματος ενδικοφανούς επίλυσης των φορολογικών διαφορών, ούτε, άλλωστε, αναιρεί τον σκοπό και το ωφέλιμο αποτέλεσμα της ενδικοφανούς προσφυγής,

ενόψει και της φύσης των δυνάμενων να προβληθούν λόγων ανάκλησης ως αμιγώς νομικών, ως αναγόμενων, δηλαδή, στην ισχύ, το κύρος και την ερμηνεία κανόνων δικαίου (πρβλ. ΣτΕ 157/2023, 2710-2714/2021, 1686/2019, 1483-1485/2019 κ.ά.).

[...]

Παρατηρήσεις

Η ανάκληση της φορολογικής δήλωσης λόγω νομικής πλάνης υπό τον ΚΦΔ

Με την ως άνω σημαντική απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι η ανάκληση φορολογικής δήλωσης λόγω νομικής πλάνης ακόμα και υπό το κράτος του ισχύοντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 ήδη 4987/2022, «ΚΦΔ») χωρεί απευθείας δια προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Δικαστηρίου, δυνατότητα η οποία παρέχεται διαχρονικά στους φορολογούμενους εν είδει δικονομικού χαρακτήρα εγγύησης για την αποτελεσματική έννομη προστασία ιδία μάλιστα σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η ανάκληση γίνεται κατ' επίκληση αντιθέσεως προς τους κανόνες του ενωσιακού δικαίου.

Αναφορικά με την απόφαση αυτή μπορούν να διατυπωθούν οι παρακάτω σκέψεις:

Α) Ως προς την αρμοδιότητα των Διοικητικών Δικαστηρίων να εκδικάσουν διαφορά από ανάκληση φορολογικής δηλώσεως λόγω νομικής πλάνης η οποία ασκείται δια απευθείας προσφυγής ενώπιόν των.

Τα Διοικητικά Δικαστήρια έχουν πλήρη δικαιοδοσία για την εκδίκαση διαφοράς ουσίας η οποία γεννάται σε συνάρτηση με αμφισβήτηση φορολογικής υποχρέωσης και αίτημα επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων. Ειδικότερα στο άρθρο 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, «ΚΔΔ») ορίζεται ότι: «Η εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας ανήκει στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, εκτός εκείνων που η εκδίκασή τους έχει ανατεθεί, με ειδική διάταξη νόμου, σε άλλα διοικητικά δικαστήρια». Ως διαφορά ουσίας νοείται και μια διαφορά ως προς την οποία, με ειδική διάταξη νόμου, προβλέπεται πλήρης εξουσία του δικαστηρίου για την αναγνώριση ή διαμόρφωση του περιεχομένου της υποκείμενης έννομης σχέσης δημοσίου δικαίου ή την καταδίκη σε ορισμένη παροχή χρησιμοποιώντας όλα τα αποδεικτικά μέσα που παρέχει η δικονομία.

Τέτοια ειδική διάταξη είναι εκείνη του άρθρου 1 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985) όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 19 του ν. 1805/1988 η οποία, όπως συνάγεται από την § 1 του άρθρου 285 ΚΔΔ, εξακολουθεί να ισχύει και μετά την ισχύ του Κώδικα αυτού δεδομένου ότι δεν αναφέρεται σε θέμα ρυθμιζόμενο από τον ΚΔΔ. Όπως δε έχει ερμηνευθεί αυθεντικώς (άρθρο 8 § 4 του ν.δ. 4486/1965) «η αληθής έννοια των διατάξεων των άρθρων 1 και 73 του Κώδικος Φορολογικής Δικονομίας είναι ότι εις την δικαιοδοσίαν των τακτικών φορολογικών (διοικητικών) δικαστηρίων υπάγονται και αι διαφοραί αι αναφερόμεναι μεταξύ φορολογούσης αρχής και φορολογουμένου: α) ..., β) ..., γ) δια την αναγνώρισιν φορολογικής απαλλαγής ή μειώσεως, δ) δια την ανάκλησιν μερικήν ή ολικήν της φορολογικής δηλώσεως του φορολογούμενου και ε) δια την επιστροφήν φόρων, τελών, εισφορών κ.λπ.».».

Κατά συνέπεια, η διαφορά που δημιουργείται από ανάκληση φορολογικής δήλωσης ως διαφορά ουσίας προβλεπόμενη και από ειδική διάταξη νόμου παραδεκτώς φέρεται ευθέως ενώπιον του Διοικητικού Δικαστηρίου με απευθείας προσφυγή. Αυτό γίνεται παγίως δεκτό από την νομολογία, εφόσον ο φορολογούμενος ισχυρίζεται ότι κατέβαλε φόρο με βάση δήλωσή του χωρίς να υφίσταται φορολογική υποχρέωση αλλά λόγω νομικής πλάνης (ΣτΕ 2372/2012, με περαιτέρω παραπομπές).

B) Ως προς την υποχρεωτική εφαρμογή του άρθρου 19 ΚΦΔ στην ανάκληση της φορολογικής δήλωσης

Είναι αμφίβολο καταρχήν, εάν στην έννοια της τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 ΚΦΔ περιλαμβάνεται, και η έννοια της ανάκλησης δήλωσης. Πράγματι δεν θα πρέπει να αγνοηθεί η διαφορετική θεωρητική και νομοθετική καταγωγή των εννοιών «συμπληρωματική» δήλωση και «ανάκληση» δήλωσης οι οποίες ανέκαθεν αντιμετωπιζόνταν διαφορετικά στο σύγχρονο φορολογικό δίκαιο.

Ειδικότερα η συμπληρωματική δήλωση με την οποία επαυξάνεται η φορολογική υποχρέωση περιβάλλεται από τις ίδιες τυπικές υποχρεώσεις οι οποίες προβλέπονται για την αρχική φορολογική δήλωση και αντιμετωπίζεται από την νομοθεσία (π.χ. άρθρο 62 § 1 ν. 2238/1994) ως προέκταση της αρχικής φορολογικής δήλωσης, αφού στην ουσία της είναι πράξη συμμόρφωσης προς νόμιμη υποχρέωση. Αντίθετα, η ανάκληση φορολογικής δήλωσης, ήτοι η αποδέσμευση από υποβληθείσα δήλωση, δηλαδή από φορολογική υποχρέωση που δημιούργησε ο ίδιος ο φορολογούμενος εσφαλμένα, είχε πάντοτε την έννοια ευχέρειας ή δικαιώματος του φορολογουμένου την άσκηση των οποίων ο νόμος δεν μπορεί να επιβάλλει.

Υπό την προσέγγιση αυτή θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι το άρθρο 19 § 1 ΚΦΔ αναφέρεται καταρχήν στην συμπληρωματική φορολογική δήλωση, δεδομένου ότι αφενός υποχρεώνει τον φορολογούμενο στην υποβολή αυτής μόλις αυτός διαπιστώσει λάθος ή παράλειψη, ενώ, αφετέρου, στις §§ 2 και 3 αυτού του άρθρου γίνεται λόγος για, εμπρόθεσμη και εκπρόθεσμη, αντιστοίχως, υποβολή της φορολογικής δήλωσης, έννοιες οι οποίες δεν έχουν οποιοδήποτε νόημα αναφορικά με το δικαίωμα ανάκλησης φορολογικής δήλωσης, αφού η τυχόν μη εμπρόθεσμη ενάσκησή του δεν μπορεί ποτέ να υπόκειται σε κυρώσεις.

Αλλά και αν υποθέσουμε ότι η διάταξη του άρθρου 19 ΚΦΔ αφορά τόσο την συμπληρωματική φορολογική δήλωση όσο και την ανάκληση δήλωσης, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί πάντως ότι το άρθρο αυτό εισάγει αποκλειστική διαδικασία υποβολής ανάκλησης δηλώσεως ενώπιον της φορολογικής αρχής, αφού το άρθρο αυτό απλώς θεσμοθετεί την υποχρέωση υποβολής της τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης, την μη επέλευση των συνεπειών της εκπρόθεσμης δήλωσης εφόσον η τροποποιητική υποβάλλεται εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής δήλωσης, τα απώτερα χρονικά σημεία υποβολής της τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης και την επέλευση των συνεπειών της εκπρόθεσμης δήλωσης. Δεν ορίζει όμως πουθενά τρόπο ή τύπο υποβολής ή αρχή στην οποία τυχόν απευθύνεται η ανάκληση φορολογικής δήλωσης. Άλλωστε, όταν πρόκειται για ολική ανάκληση φορολογικής δήλωσης, παρότι συχνά λόγω λεκτικής απλούστευσης χρησιμοποιείται ο όρος «ανακλητική δήλωση», δεν νοείται και τύπος αυτής αφού δεν πρόκειται περί δήλωσης, *stricto sensu*, αλλά περί αμφισβήτησης αυτής καθαυτής φορολογικής υποχρέωσης και, ως εκ τούτου, και της υποχρέωσης υποβολής φορολογικής δήλωσης. Υπό την έννοια αυτή, όταν ασκείται το δικαίωμα ανάκλησης αναφορικά με δήλωση η οποία παράγει άμεσο προσδιορισμό του φόρου, η ανάκληση παράγει και αυτή άμεσο (επανα)προσδιορισμό του φόρου, χωρίς περαιτέρω ενέργεια της φορολογικής αρχής, δηλαδή δεν υπόκειται σε καμία διαδικασία αποδοχής ή (ρητής ή σιωπηρής) απόρριψης, αλλά παράγει άμεσα τα αποτελέσματά της. Μόνο επί τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί διοικητικός προσδιορισμός του φόρου παρέχεται ευχέρεια στον φορολογούμενο να ζητήσει αυτός την έκδοση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και η φορολογική αρχή υποχρεούται τότε να εκδώσει την πράξη εάν κρίνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση (άρθρο 34 ΚΦΔ). Μόνο στην τελευταία αυτή περίπτωση θα μπορούσε να γίνει λόγος για ύπαρξη αποκλειστικής διαδικασίας τροποποιήσεως φορολογικής δήλωσης ενώπιον της φορολογικής αρχής, αφού η τελευταία

υποχρεούται να εκδώσει εκτελεστή πράξη και, συνεπώς, νοείται και παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας.

Γ) Ως προς την εφαρμογή του άρθρου 63 ΚΦΔ

Όπως αναφέρουμε ανωτέρω, η φορολογική αρχή επί αμέσου προσδιορισμού του φόρου δεν οφείλει να προβεί σε νόμιμη ενέργεια μετά την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης. Ως εκ τούτου δεν υφίσταται πράξη ή σιωπηρή άρνηση επί της τροποποιητικής δήλωσης η οποία ενδεχομένως θα έπρεπε πρώτα να αποτελέσει αντικείμενο ενδικοφανούς προσφυγής κατ' άρθρο 63 ΚΦΔ και ακολούθως η απόφαση (ή η τεκμαρτή απόρριψη) επί της ενδικοφανούς προσφυγής να ήταν δυνατόν να προσβληθεί παραδεκτά δια προσφυγής. Άλλωστε, από την διατύπωση του τελευταίου εδαφίου της § 8 του άρθρου 63 ΚΦΔ χωρεί και η ερμηνεία ότι κατ' απόκλιση του άρθρου 63 § 1 ΚΦΔ και 63 § 3 ΚΔΔ, η ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 ΚΦΔ έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα (πράγματι, ενδικοφανούς προσφυγής) μόνο κατά ρητής πράξεως που εξέδωσε η φορολογική αρχή και όχι και κατά παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας (σιωπηρής απόρριψης).

Δ) Πιθανή έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού

Μπορεί μεν η φορολογική αρχή να μην υπέχει κάποια υποχρέωση για ενέργεια σε περίπτωση υποβολής ανακλητικής δήλωσης αλλά, ωστόσο, έχει το δικαίωμα βάσει του άρθρου 34 ΚΦΔ να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου χαρακτηρίζοντας την ανακλητική/ανακληθείσα δήλωση ως ανακριβή ή θεωρώντας, κατά περίπτωση, ότι δεν υπεβλήθη δήλωση και να επιβάλλει τον φόρο και τις σχετικές κυρώσεις, ενώ δεν αποκλείεται και η επέλευση ποινικών επιπτώσεων σύμφωνα με τα άρθρα 66 επ. ΚΦΔ εφόσον συντρέχουν οι εκεί προβλεπόμενες προϋποθέσεις. Τυχόν προσβολή του διορθωτικού προσδιορισμού θα αφορά πλέον όχι την εκ προοιμίου διάγνωση του ζητήματος το οποίο οδήγησε στην ανάκληση της δηλώσεως και την εντεύθεν προκύπτουσα διοικητική διαφορά ουσίας, αλλά τη διάγνωση της ορθότητας του διορθωτικού προσδιορισμού και της σχετικής καταλογιστικής πράξης, υπό το βάρος μάλιστα που συνεπάγονται για τον προσφεύγοντα φορολογούμενο οι συνέπειες αυτού του καταλογισμού.

Η συνθήκη αυτή δημιουργεί αναπόφευκτα προφανές και αξεπέραστο έλλειμμα δικαστικής προστασίας κατά το στάδιο της ανάκλησης, καθόσον υπό την εκδοχή ότι και επί άμεσου προσδιορισμού η ανακλητική δήλωση υποβάλλεται αποκλειστικά ενώπιον της φορολογικής αρχής, ο φορολογούμενος στην περίπτωση που ανακαλεί την δήλωσή του λόγω νομικής πλάνης για να φέρει την υπόθεσή του ενώπιον της δικαιοσύνης θα πρέπει να εκτεθεί στον κίνδυνο του προηγούμενου καταλογισμού μετά κυρώσεων, εις βάρος του, της φορολογικής επιβάρυνσης για την οποία –λόγω αμφιβολιών ή πλάνης που ερείδονται στην ερμηνεία του νόμου– ανακαλεί με την δήλωσή του.

Ο κίνδυνος αυτός αποφεύγεται εάν βάσει των γενικών αρχών που διέπουν διαχρονικά την ανάκληση δηλώσεων λόγω νομικής πλάνης όπως αυτές έχουν διαμορφωθεί από την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, και τις οποίες υιοθετεί ορθά η σχολιαζόμενη απόφαση, η ανάκληση της φορολογικής δήλωσης λόγω νομικής πλάνης (ιδίως σε περιπτώσεις που η νομολογία βρίσκεται υπό εξέλιξη και που τίθεται ζήτημα αντίθεσης προς το Σύνταγμα, την ΕΣΔΑ ή το ενωσιακό δίκαιο) δύναται ακόμη και υπό την ισχύ του ΚΦΔ να γίνει ευθέως με αυτοτελή προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου, χωρίς να απαιτείται τήρηση προηγούμενης διοικητικής διαδικασίας.

Ειδικά για τις περιπτώσεις όπου η υποκείμενη φορολογική διαφορά με την οποία σχετίζεται η ανάκληση της δήλωσης άπτεται ζητημάτων ενωσιακού δικαίου θα πρέπει να σημειωθεί ότι κατά το δίκαιο της Ένωσης δεν είναι ανεκτή εθνική ρύθμιση αν από την οικονομία της προκύπτει ότι δεν υφίσταται κανένα μέσο ένδικης προστασίας το οποίο να καθιστά δυνατή,

έστω και παρεμπιπτόντως, τη διασφάλιση του σεβασμού των δικαιωμάτων που οι πολίτες αντλούν από το δίκαιο της Ένωσης ή αν το μόνο μέσο πρόσβασης στη δικαιοσύνη είναι να αναγκαστούν οι πολίτες να εκτεθούν σε διοικητικές διαδικασίες και εντεύθεν ενδεχόμενες κυρώσεις προκειμένου να αμφισβητήσουν τη συμφωνία εθνικών διατάξεων με το δίκαιο της Ένωσης ^{1, 2}. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση C-432/05, Unibet (London) Ltd και Unibet (International) Ltd κατά Justitiekanslern, το ΔΕΕ απεφάνθη ότι: «Εάν, αντιθέτως, όπως ελέχθη στη σκέψη 62 της παρούσας αποφάσεως, αυτή αναγκαζόταν να εκτεθεί σε διοικητικές ή ποινικές διαδικασίες καθώς και σε εντεύθεν ενδεχόμενες κυρώσεις, ως μοναδικό μέσο ένδικης προστασίας προκειμένου να αμφισβητήσει τη συμφωνία των επίμαχων εθνικών διατάξεων με το κοινοτικό δίκαιο, τούτο δεν θα αρκούσε για να της διασφαλίσει μια τέτοια αποτελεσματική ένδικη προστασία».

Συνεπώς, θα πρέπει ο φορολογούμενος να είναι σε θέση να ασκήσει απευθείας δικαστική προσφυγή, κατ' άρθρο 63 ΚΔΔ, έχουσα ως βάση την ανάκληση της οικείας φορολογικής δήλωσης λόγω νομικής πλάνης, με την οποία ζητείται να εξεταστεί από το δικαστήριο της ουσίας η συμβατότητα εθνικών διατάξεων προς το δίκαιο της Ένωσης και να επιστραφεί σε αυτόν ο φόρος ως αχρεωστήτως καταβληθείς όταν η μόνη «εναλλακτική» οδός για να αχθεί η υπόθεση ενώπιον της δικαιοσύνης προϋποθέτει την έκθεση του φορολογουμένου σε επιβολή κυρώσεων λόγω παραβάσεως της φορολογικής νομοθεσίας. Τούτο, όπως ορθά αναγνώρισε και η σχολιαζόμενη απόφαση, συνεκτιμώντας ιδίως ότι, κατά την μέχρι σήμερα αναπτυχθείσα πρακτική και νομολογία, νομικά ζητήματα αντίθεσης διατάξεων τυπικού νόμου προς το Σύνταγμα ή προς διατάξεις υπέρτερης νομικής ισχύος εν γένει, τα οποία δεν έχουν επιλυθεί οριστικώς από τα Διοικητικά Δικαστήρια είναι αμφίβολο αν μπορούν να τεθούν λυσιτελώς ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 ΚΦΔ, η οποία αναφορικά με τα ζητήματα αυτά λειτουργεί ως τυπολατρικό και γραφειοκρατικό στάδιο άνευ ουσίας.

Τα παραπάνω ισχύουν, όπως οριοθετήθηκε και από την σχολιαζόμενη απόφαση, για την ανάκληση της δήλωσης λόγω νομικής πλάνης αναφορικά με την οποία, όπως προαναφέρθηκε, είχε γίνει παγίως δεκτό από τη νομολογία ότι ο φορολογούμενος μπορεί να εκφράσει την αμφιβολία του χωρίς τον κίνδυνο επιβολής κυρώσεων ακόμα και μετά την υποβολή της δήλωσης (για τον χρόνο μέχρι την υποβολή της δήλωσης η χωρίς κυρώσεις έκφραση της αμφιβολίας προβλέπεται με τη διαδικασία της επιφύλαξης) με απευθείας δικαστική προσφυγή. Διαφορετικό βέβαια είναι το ζήτημα στην περίπτωση της ανάκλησης της δήλωσης λόγω πραγματικής πλάνης όπου εκεί ο φορολογούμενος έχει υποχρέωση σε κάθε περίπτωση να αποτυπώνει ορθά τα ουσιαστικά δεδομένα στη δήλωσή του, και ενδεχομένως, παρά το γεγονός ότι δεν προβλέπεται ρητά, να έχει νόημα η υποβολή της ανακλητικής δήλωσης αποκλειστικά μόνο ενώπιον της φορολογικής αρχής.

Βασιλική Μιχαλοπούλου

Δικηγόρος M.Sc.

¹Πρβλ. *Unibet (London) Ltd και Unibet (International) Ltd κατά Justitiekanslern*, σκ. 41, 64.

²Ι. Δημητρακόπουλος, Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, Σύνταγμα-ΕΣΔΑ-Δίκαιο ΕΕ, Νομική Βιβλιοθήκη, 2014, σ. 274-275 κατά τον οποίο σε περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος δεν μπορεί να αμφισβητήσει το θεμιτό του νόμου με άλλο τρόπο παρά μόνο με το να τον παραβεί, να υποστεί την προβλεπόμενη κύρωση και, συνακόλουθα να ασκήσει ένδικη προσφυγή κατά της πράξης με την οποία του επιβλήθηκε η κύρωση θα παραβιαζόταν το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας.