



ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ

**ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΤΗΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΑΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

**ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ
ΣΠΟΥΔΩΝ ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Ενδικοφανής προσφυγή: μέτρο αποσυμφόρησης των
διοικητικών δικαστηρίων, τι ισχύει στην Ελλάδα και τι
στις υπόλοιπες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης

ΜΑΡΚΟΠΟΥΛΙΩΤΗ Ι. ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

Επιβλέπων: Κωνσταντίνος Λιάπης

Αθήνα, Μάιος 2019

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές ευχαριστίες μου στους ανθρώπους που συνέβαλαν καθοριστικά στην εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής μελέτης.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τους καθηγητές του προγράμματος κ. Αποστόλου Απόστολο και κ. Τσάμη Αναστάσιο, ομότιμους Καθηγητές Λογιστικής, τον κ. Φίλο Ιωάννη, Καθηγητή Ελεγκτικής και Διεθνών Προτύπων και τον επιβλέποντα καθηγητή μου, Αναπληρωτή Καθηγητή Λιάπη Κωνσταντίνο.

Το μεγαλύτερο ευχαριστώ οφείλω στον κ. Κορομηλά Γεώργιο, Διδάσκοντα στο ΠΜΣ, φορολογικό σύμβουλο και συγγραφέα, για την πολύτιμη καθοδήγηση που μου προσέφερε κατά τη διάρκεια της εκπόνησης της εν λόγω εργασίας.

Θα ήταν παράλειψη να μην ευχαριστήσω την οικογένεια & τους φίλους μου, οι οποίοι βρίσκονται συμπαραστάτες σε όλα τα βήματα μου.

Πίνακας περιεχομένων

Εισαγωγή

Κεφάλαιο 1^ο- Η ενδικοφανής προσφυγή

1.1. Εννοιολογική αποσαφήνιση και νομοθετική θεμελίωση εν γένει των διοικητικών προσφυγών

1.1.1. Οι διακρίσεις των διοικητικών προσφυγών

1.1.2. Αυτοτέλεια των διοικητικών προσφυγών και διάκρισή τους από τα υπόλοιπα ένδικα βοηθήματα

1.2. Η ενδικοφανής προσφυγή

1.2.1. Οι βασικές λειτουργίες μίας ενδικοφανούς προσφυγής

1.2.2. Η διαφορά της ενδικοφανούς προσφυγής από άλλες διοικητικές προσφυγές

1.2.3. Διάκριση της ενδικοφανούς προσφυγής από τα άλλα ένδικα μέσα και βοηθήματα

1.3. Ιστορική αναδρομή

Κεφάλαιο 2^ο- Ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής

2.1. Νομοθετική κατοχύρωση της ιδιότητας της ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋπόθεση παραδεκτού της άσκησης ενός ένδικου βοηθήματος

Κεφάλαιο 3^ο- Φορολογικές διαφορές και ενδικοφανής προσφυγή

3.1. Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών
3.1.1. Διάρθρωση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3.1.2. Αίτημα αναστολής της καταβολής ποσοστού 50% από το συνολικό ποσό που είναι υπό αμφισβήτηση

3.1.3. Διατάξεις που αφορούν στην εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών

3.1.4. Η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής

3.1.4.1. Η απόφαση 1200/2019

Κεφάλαιο 4^ο- Το σύστημα επίλυσης διαφορών εξωδικαστικά στις άλλες ευρωπαϊκές χώρες

4.1. Γερμανία

4.2. Γαλλία

4.3. Ηνωμένο Βασίλειο

4.3.1. Σύγκριση συστήματος του ηπειρωτικού ευρωπαϊκού δικαίου με το αγγλοσαξωνικό

4.4. Κύπρος

4.5. Ιταλία

Επίλογος

Πηγές

Εισαγωγή

Η Διοίκηση ενός δημοκρατικού κράτους έχει πολλές κυριαρχικές δράσεις, οι οποίες μέσα από πράξεις ή παραλείψεις επιδρούν στα συμφέροντα και δικαιώματα των πολιτών · αποτέλεσμα αυτών των δράσεων είναι η αμφισβήτηση εκ μέρους των πολιτών της τήρησης της νόμιμης διαδικασίας έκδοσης μίας διοικητικής πράξης ή ακόμα και η αμφισβήτηση της ίδιας της ορθότητας της.

Οι πολίτες θα πρέπει να διαθέτουν, μέσα στα πλαίσια μίας ευνομούμενης πολιτείας, τη δυνατότητα να προασπίζουν τα συμφέροντά τους από κυριαρχικές δράσεις και επεμβάσεις μονομερείς εκ μέρους της Διοίκησης · μία από αυτές τις δυνατότητες είναι η άσκηση διοικητικής προσφυγής, η οποία έχει σα στόχο την επανεξέταση του υπό αμφισβήτηση ζητήματος από κάποια διοικητική αρχή ή από κάποιο διοικητικό δικαστήριο.

Υπάρχουν ορισμένες περιπτώσεις, βέβαια, όπου οι πολίτες δεν έχουν την διακριτική ευχέρεια να αποφασίσουν ποιο μέσο επιθυμούν να χρησιμοποιήσουν ή ποιο θεωρούν πιο αποτελεσματικό. Αυτό συμβαίνει όταν υπάρχει εκ του νόμου πρόβλεψη αναφορικά με την υποχρέωση άσκησης μίας διοικητικής προσφυγής συγκεκριμένης μορφής, ήτοι μίας ενδικοφανούς προσφυγής. Ένα από τα πιο βασικά και θεμελιώδη γνωρίσματα μίας ενδικοφανούς προσφυγής είναι το γεγονός πως απευθύνεται σε μία διοικητική αρχή, η οποία οφείλει να ακολουθήσει μία τυπική διαδικασία, καθορισμένη από πριν, που μοιάζει πολύ με εκείνη των διοικητικών δικαστηρίων · η διοικητική αρχή που θα αναλάβει την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής έχει την υποχρέωση να αποφανθεί επ' αυτής άμεσα και χωρίς καμία υπαίτια καθυστέρηση.

Όταν προβλέπεται από το νόμο ειδικά η άσκηση μίας ενδικοφανούς προσφυγής και ο διοικούμενος παραλείπει την άσκησή της, το ένδικο μέσο που ασκήθηκε είναι αυτομάτως τυπικά απαράδεκτο · αυτό σημαίνει πρακτικά πως η μη τήρηση της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής, όταν αυτή προβλέπεται από το νόμο και συνεπώς είναι υποχρεωτική, οδηγεί σε άρση της δυνατότητας του διοικούμενου να έχει πρόσβαση σε κάποιο διοικητικό δικαστήριο, έστω προσωρινά.

Η ενδικοφανής προσφυγή είναι, συνεπώς, η διοικητική προσφυγή που ασκείται ενώπιον της διοικητικής αρχής που έχει εκδώσει την υπό αμφισβήτηση διοικητική

πράξη · πρόκειται, ουσιαστικά, για ένα μέσο δευτεροβάθμιου ελέγχου μίας υπόθεσης από την εκδούσα διοικητική αρχή της υπό κρίση διοικητικής πράξης, καθώς και το υποχρεωτικό προ-στάδιο μίας διοικητικής δίκης, το οποίο αν παραλειφθεί επιφέρει αυτομάτως της απώλεια του δικαιώματος δικαστικής προστασίας¹.

Ο Έλληνας νομοθέτης εμπνεύστηκε την καθιέρωση της ανωτέρω διαδικασίας από την γαλλική και την γερμανική έννομη τάξη και θεμελίωσε νομοθετικά τόσο τα εργαλεία επίτευξης του στόχου της προδικαστικά μέσω της εξωδικαστικής επίλυσης των ζητημάτων που προκύπτουν, όσο και στην διάρκεια μίας δίκης, μέσω της διαμόρφωσης της διεξαγωγής της πχ με μηχανισμούς επιτάχυνσής της (έκδοση διατάξεων αντί για αποφάσεις) ή με την επιβολή χρηματικών ποινών όταν ένα ένδικο βοήθημα ασκείται χωρίς λόγο². Εδώ θα ήταν σκόπιμο να σημειώσουμε πως μιας και οι συνεχείς αλλαγές που έλαβαν χώρα στη διοικητική δικαιοσύνη δεν είχαν τα αναμενόμενα θετικά αποτελέσματα, πιθανόν η περαιτέρω βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών εκ μέρους της Διοίκησης θα ήταν η βέλτιστη λύση, μιας και αυτές αποτελούν ουσιαστικά «την ύλη» για τον διοικητικό δικαστή. Με άλλα λόγια, η ενδικοφανής προσφυγή και ο μηχανισμός γενικά επίλυσης εξωδικαστικά των διοικητικών διαφορών μπορούν να αποτελέσουν το μέσο αποσυμφόρησης των διοικητικών δικαστηρίων, μέσω της διήθησης των υποθέσεων που θα καταλήξουν στον αρμόδιο δικαστή³.

Η ενδικοφανής προσφυγή όταν ασκείται οδηγεί στην επανεξέταση ενός ζητήματος που ο διοικούμενος αμφισβητεί είτε ως προς τη νομιμότητά του, είτε ως προς την ουσία του⁴ · αυτό σημαίνει στην πράξη πως η υπό κρίση υπόθεση μπορεί να επιλυθεί εξωδικαστικά και ως εκ τούτου να μειωθεί ο όγκος υποθέσεων των διοικητικών δικαστηρίων. Αν ο διοικούμενος δεν ικανοποιηθεί από την απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής μπορεί να απευθυνθεί και στα αρμόδια διοικητικά

¹Κορομηλάς Γ. – Τσιαουσίδου Μ., 2017, *Η ενδικοφανής προσφυγή ως μηχανισμός εξωδικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών, Συμβολές στη Λογιστική Έρευνα II, Επιστημονικές Μελέτες-Πάντειο Πανεπιστήμιο*

² Κορομηλάς Γ. – Τσιαουσίδου Μ., 2017, *Η ενδικοφανής προσφυγή ως μηχανισμός εξωδικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών, Συμβολές στη Λογιστική Έρευνα II, Επιστημονικές Μελέτες-Πάντειο Πανεπιστήμιο*

³ Κορομηλάς Γ. – Τσιαουσίδου Μ., 2017, *Η ενδικοφανής προσφυγή ως μηχανισμός εξωδικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών, Συμβολές στη Λογιστική Έρευνα II, Επιστημονικές Μελέτες-Πάντειο Πανεπιστήμιο*

⁴ Βλ. διάταξη του άρθρου 25&2 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας

δικαστήρια · ο δικαστής, ωστόσο, ο οποίος θα κληθεί να εξετάσει και να αποφανθεί επί μίας υπόθεσης εκκαθαρισμένης τόσο νομικά, όσο και ως προς τα πραγματικά της περιστατικά, γεγονός που σημαίνει εκ προοιμίου ταχύτερη απονομή δικαιοσύνης.

Ο ουσιαστικός σκοπός και στόχος μίας ενδικοφανούς προσφυγής είναι ο «αυτοέλεγχος» της Διοίκησης και των πράξεων της · με άλλα λόγια, η Διοίκηση έχει τη δυνατότητα να εξετάσει κάποιες από τις διοικητικές πράξεις που η ίδια εξέδωσε και να διορθώσει κάποια λάθη στα οποία τυχόν υπέπεσε. Προσφέρει, επομένως, προστασία στους διοικούμενους, ενώ ταυτόχρονα αποτελεί μέσο εσωτερικής τάξης και επιμέλειας της Διοίκησης.

Η ενδικοφανής προσφυγή έχει μία αρκετά μεγάλη ιστορία και για αυτό τον λόγο είναι γνωστή και ως «νομικός δεινόσαυρος». Πρόσφατα το ενδιαφέρον για τις ενδικοφανείς προσφυγές αναβίωσε στο πλαίσιο των συζητήσεων σχετικά με την δυνατότητα να επιταχυνθεί η διοικητική δίκη και συνακολούθως να ενισχυθεί η αποτελεσματικότητά της σε αρκετές ευρωπαϊκές έννομες τάξεις⁵.

Συνεπώς, οι ενδικοφανείς προσφυγές αποτελούν κομμάτι του εξωδικαστικού μηχανισμού επίλυσης διοικητικών διαφορών και ασκούνται είτε από επιλογή του πολίτη, είτε ως υποχρεωτικό προκαταρκτικό στάδιο ενός άλλου ένδικου βοηθήματος · η άσκησή του έχει εισχωρήσει σε αρκετές κατηγορίες διοικητικών πράξεων, με χαρακτηριστικό παράδειγμα να αποτελούν οι φορολογικές διαφορές.

Στο έργο που ακολουθεί θα γίνει εκτενής ανάλυση της ενδικοφανούς προσφυγής ως μέσου επίλυσης εξωδικαστικά των διαφορών που ανακύπτουν και ως εκ τούτου ως μέσου που οδηγεί σε αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων από τον όγκο των υποθέσεων που καλούνται να διευθετήσουν, ενώ επιπλέον ως υποχρεωτικής προϋπόθεσης άσκησης κάποιων κατηγοριών ενδίκων βοηθημάτων. Τέλος, θα πραγματοποιηθεί μία συγκριτική επισκόπηση των χαρακτηριστικών γνωρισμάτων των ενδικοφανών προσφυγών ή άλλων μέσων εξωδικαστικής επίλυσης μιας διαφοράς που διαθέτουν κάποια από τα κράτη-μέλη της ΕΕ⁶.

⁵ Ευ. Πρεβεδούρου, 2013, *Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσο επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης*, ΘΠΔΔ

⁶ Ευρωπαϊκή Ένωση, *εφεξής ΕΕ*

Κεφάλαιο 1^ο

Η ενδικοφανής προσφυγή

1.1. Εννοιολογική αποσαφήνιση και νομοθετική θεμελίωση εν γένει των διοικητικών προσφυγών

Η άσκηση της δημόσιας εξουσίας από τα όργανα της Διοίκησης πραγματοποιείται με νομικές πράξεις, οι οποίες συνεπάγονται την αυξανόμενη παρεμβατικότητα της Διοίκησης σχεδόν στο σύνολο των τομέων της καθημερινότητάς μας · ως εκ τούτου υπάρχει ανάγκη ανεύρεσης τρόπων να διασφαλίζεται η νομιμότητα. Ένας από αυτούς τους τρόπους είναι και το σύστημα αυτοελέγχου της Διοίκησης, το οποίο πραγματοποιείται με τη δυνατότητα του διοικούμενου να ασκεί ενδικοφανείς προσφυγές και την παροχή με αυτό τον τρόπο στους πολίτες ενός αισθήματος ασφάλειας και προστασίας⁷.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Συντάγματος, όπου κατοχυρώνεται το ατομικό δικαίωμα κάθε πολίτη να αναφέρεται προς τις Αρχές, όλοι οι διοικούμενοι έχουν δικαίωμα να καταθέτουν αναφορές που αφορούν είτε σε ενέργειες, είτε σε παραλείψεις των οργάνων της Διοίκησης · στόχος αυτών των εγγράφων αναφορών είναι η αποτροπή της βλάβης που μπορεί να προξηνηθεί ή έστω ο μετριασμός της και η αποκατάστασή της. Η διάταξη του άρθρου 10&3 του Συντάγματος ορίζει επιπλέον την υποχρέωση της αρμόδιας υπηρεσίας να απαντήσει στο αίτημα που θα καταθέσει ο διοικούμενος μέσα σε αποκλειστική προθεσμία εξήντα (60) ημερών⁸.

Το δικαίωμα του αναφέρεσθαι που καθιερώνουν οι διατάξεις του άρθρου 10 του Συντάγματος αποτελεί την πρώτη (1^η) μορφή αυτοελέγχου των πράξεων της Διοίκησης. Οι διατάξεις των άρθρων 24-27 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας

⁷ Ευ. Πρεβεδούρου, 2013, Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσο επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης, ΘΠΔΔ

⁸ 3. Η αρμόδια υπηρεσία ή αρχή υποχρεούται να απαντά στα αιτήματα για παροχή πληροφοριών και χορήγηση εγγράφων, ιδίως πιστοποιητικών, δικαιολογητικών και βεβαιώσεων μέσα σε ορισμένη προθεσμία, όχι μεγαλύτερη των 60 ημερών, όπως νόμος ορίζει. Σε περίπτωση παρόδου άπρακτης της προθεσμίας αυτής ή παράνομης άρνησης, πέραν των άλλων τυχόν κυρώσεων και έννομων συνεπειών, καταβάλλεται και ειδική χρηματική ικανοποίηση στον αιτούντα, όπως νόμος ορίζει

εξειδικεύουν το ανωτέρω ατομικό δικαίωμα, καθώς και τον τρόπο που ασκείται · στην διάταξη του άρθρου 27 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ορίζεται πως η αναφορά εκ μέρους κάποιου πολίτη προς τις διοικητικές αρχές είναι δυνατή μόνο όταν δεν προβλέπεται η άσκηση μίας τυπικής διοικητικής προσφυγής ή όταν η άσκηση της άτυπης διοικητικής προσφυγής⁹ του άρθρου 24 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας είναι αδύνατη¹⁰.

Το συμπέρασμα στο οποίο καταλήγουμε από όλα τα ανωτέρω είναι πως όταν προκύπτει κάποιο ζήτημα αναφορικά με μία διοικητική ενέργεια ή με κάποια διοικητική παράλειψη, προβλέπεται η άσκηση μίας διοικητικής προσφυγής ή η αναφορά προς τις Αρχές¹¹. Οι εν λόγω διοικητικές προσφυγές αφορούν στην νομιμότητα και ορθότητα μίας διοικητικής πράξης και συνεπώς αποτελούν μέσο άσκησης ελέγχου της · ο έλεγχος αυτός ενεργοποιείται όταν ένας διοικούμενος τον ζητάει¹².

1.1.1. Οι διακρίσεις των διοικητικών προσφυγών

Υπάρχουν πολλές διακρίσεις των διοικητικών προσφυγών, με πρώτη και βασικότερη εκείνη του διαχωρισμού τους σε άτυπες και τυπικές¹³. Η άτυπη προσφυγή θεμελιώνεται τόσο στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας¹⁴, όσο και στις διατάξεις του άρθρου 10&1 του Συντάγματος, όπου προβλέπεται πως «Καθένας ή πολλοί μαζί έχουν το δικαίωμα, τηρώντας τους νόμους του κράτους, να αναφέρονται εγγράφως στις αρχές, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να ενεργούν σύντομα

⁹ Οι διοικητικές προσφυγές του άρθρου 24 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας στρέφονται κυρίως κατά ατομικών εκτελεστών διοικητικών πράξεων

¹⁰ <http://www.ministryofjustice.gr/site/kodikies>

¹¹ Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Τόμος 1

¹² Σ. Κύβελος, 2016, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

¹³ Απ. Γέροντας και άλλοι, 2004, Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Σάκουλα

¹⁴ Βλ. διάταξη του άρθρου 25&1 όπου ορίζεται ότι «Όπου προβλέπεται από ειδικές διατάξεις, ο ενδιαφερόμενος, για την αποκατάσταση υλικής ή ηθικής βλάβης των έννομων συμφερόντων του που προκαλείται από διοικητική πράξη, μπορεί, με προσφυγή του, η οποία ασκείται ενώπιον του προβλεπόμενου από τις διατάξεις αυτές διοικητικού οργάνου και μέσα στην οριζόμενη από τις ίδιες προθεσμία, να ζητήσει, κατά περίπτωση, την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης», διαθέσιμο στο <http://www.ministryofjustice.gr/site/kodikies>

κατά τις κείμενες διατάξεις και να απαντούν αιτιολογημένα σε εκείνον που υπέβαλλε την αναφορά, σύμφωνα με το νόμο»¹⁵

Το γεγονός πως η διοικητική προσφυγή βρίσκει έρεισμα σε μία συνταγματική διάταξη έχει σαν άμεση συνέπεια τη μη δυνατότητα κατάργησης της · επιπλέον, δεν υπάρχει συγκεκριμένη διαδικασία που πρέπει να ακολουθηθεί η προθεσμία που πρέπει να τηρηθεί¹⁶.

Η τυπική διοικητική προσφυγή, από την άλλη πλευρά, βρίσκει έρεισμα σε συγκεκριμένη διάταξη νομοθετική και όχι στο συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του αναφέρεσθαι του άρθρου 10&1 του Συντάγματος. Συνεπώς, πρόκειται για μία προσφυγή που προβλέπεται ειδικά στο νόμο, όπου και καθορίζονται λεπτομερώς οι διαδικαστικές προϋποθέσεις, αλλά και ο τύπος άσκησής της. Οι διαδικαστικές προϋποθέσεις έχουν να κάνουν με την προθεσμία άσκησης μίας προσφυγής ή με την υποχρέωση να καταβληθεί ένα παράβολο ή με τον τρόπο που καθορίζεται το ποιο όργανο είναι αρμόδιο να παραλάβει την προσφυγή που ασκείται. Οι προϋποθέσεις είναι ιδιαίτερες αυξημένες στην περίπτωση των τυπικών προσφυγών · ο στόχος πάντα είναι η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής ασφάλειας για τους διοικούμενους¹⁷.

Οι τυπικές διοικητικές προσφυγές προβλέπονται σε ειδικές διατάξεις, όπου και καθορίζεται το όργανο που τις ασκεί, αλλά και όλες οι υπόλοιπες προϋποθέσεις άσκησης τους · οι εν λόγω προσφυγές διακρίνονται σε ειδικές και σε ενδικοφανείς και το περιεχόμενό τους περιορίζεται στη νομιμότητα της διοικητικής πράξης που ελέγχεται, ήτοι στις τυχόν νομικές πλημμέλειες που έχει. Αντικείμενο των τυπικών διοικητικών προσφυγών είναι οι διοικητικές πράξεις, είτε κανονιστικές, είτε ατομικές και σκοπός της η ακύρωσή της μερικώς ή ολικά¹⁸.

Η πιο σημαντική διαφορά των τυπικών από τις άτυπες διοικητικές προσφυγές είναι πως για την άσκηση των πρώτων υπάρχουν πολλές διαδικαστικές εγγυήσεις, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματική προστασία του πολίτη.

¹⁵ Άρθρο 10&1 Σ, διαθέσιμο στο <https://www.hellenicparliament.gr/Vouli-ton-Ellinon/To.../Syntagma/article-10/>

¹⁶ Σ. Κύβελος, 2016, *Η ενδικοφανής προσφυγή*, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

¹⁷ Σ. Κύβελος, 2016, *Η ενδικοφανής προσφυγή*, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

¹⁸ Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Τόμος 1*

Η προστασία που προβλέπεται στην διάταξη του άρθρου 25&2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας είναι η μέγιστη δυνατή, μιας και οδηγεί σε εξέταση εξ αρχής όλης της υπό κρίση περίπτωσης, χωρίς να υπάρχει παρέμβαση του διοικητικού δικαστή¹⁹.

Η ενδικοφανής προσφυγή που εξετάζουμε ειδικά στην παρούσα ανάλυση είναι τυπική διοικητική προσφυγή, με αποτέλεσμα να μην αρκεί για την άσκησή της η γενική πρόβλεψη της διάταξης του άρθρου 10&1 του Συντάγματος, αλλά πρέπει να προβλέπεται και σε κάποια ειδική διάταξη.

1.1.2. Αυτοτέλεια των διοικητικών προσφυγών και διάκρισή τους από τα υπόλοιπα ένδικα βοηθήματα

Οι διοικητικές προσφυγές διακρίνονται από όλα τα υπόλοιπα ένδικα βοηθήματα, ήτοι από τις διοικητικές αγωγές. Η πρώτη και βασική διαφορά είναι πως οι διοικητικές προσφυγές ασκούνται ενώπιον ενός διοικητικού οργάνου και η κατάληξή τους είναι η έκδοση μίας διοικητικής πράξης, ενώ οι διοικητικές αγωγές ασκούνται ενώπιον ενός διοικητικού δικαστηρίου και η κατάληξή τους είναι η έκδοση μίας δικαστικής απόφασης²⁰.

Οι δύο πιο σημαντικές συνέπειες της αρχής της αυτοτέλειας είναι οι εξής: παροχή της δυνατότητας σε κάθε διοικούμενο να επιλέξει ποια οδό θα ακολουθήσει, ήτοι τη διοικητική ή τη δικαστική και το γεγονός ότι τόσο η διοίκηση, όσο και ο διοικητικός δικαστής μπορούν να ασχοληθούν ταυτόχρονα με την ίδια υπόθεση, μιας και οι διοικητικές διαδικασίες είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους²¹.

Αν η υπό κρίση διοικητική πράξη ανακληθεί ή ακυρωθεί και συνεπώς εξαφανιστεί, η διοικητική δίκη που έχει στο μεταξύ ξεκινήσει πρέπει επίσης να καταργηθεί, μιας και πλέον δεν υπάρχει αντικείμενο · σε περίπτωση που εκδοθεί

¹⁹ Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Τόμος 1

²⁰ Πρ. Δαγτόγλου, 2014, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα

²¹ Πρ. Δαγτόγλου, 2014, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα

δικαστική απόφαση και δημιουργηθεί δεδικασμένο, η διοίκηση δεν μπορεί να κρίνει διαφορετικά²².

Υπάρχουν, βέβαια, κάποιες περιπτώσεις που η ανωτέρω αρχή της αυτοτέλειας υποχωρεί εξαιτίας περιορισμών που τίθενται εκ του νόμου πχ η πρόβλεψη της δυνατότητας άσκησης εκ μέρους του διοικούμενου μίας ενδικοφανούς προσφυγής καθιστά αυτοδίκαια απαράδεκτη την άσκηση κάθε ένδικου βοηθήματος ενώπιον ενός διοικητικού δικαστηρίου, αν προηγουμένως δεν έχει ασκηθεί η απαιτούμενη ενδικοφανής προσφυγή²³, ήτοι της νομοθετικά προβλεπόμενης «προδικασίας»

1.2. Η ενδικοφανής προσφυγή

Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται από τον διοικούμενο που έχει έννομο συμφέρον ενώπιον ενός διοικητικού οργάνου και έχει σα στόχο την τροποποίηση ή και την ακύρωση της υπό αμφισβήτηση διοικητικής πράξης. Ο Πρ. Δαγτόγλου έχει δώσει τον ακόλουθο ορισμό της ενδικοφανούς προσφυγής: *«Ενδικοφανής προσφυγή είναι η κατά το νόμο προσφυγή ενώπιον μίας διοικητικής αρχής ή ενώπιον ειδικά προβλεπόμενου διοικητικού οργάνου, η οποία ασκείται εντός ορισμένης προθεσμίας από το νόμο και συνεπάγεται έλεγχο της πράξης κατά το νόμο και κατ'ουσίαν»*²⁴.

Ένα σημαντικό γνώρισμα της ενδικοφανούς προσφυγής είναι πως δεν διαθέτει αυτονομία μέσα στα πλαίσια του νομικού συστήματος και συνεπώς διέπεται από τους κανόνες που ρυθμίζουν εν γένει τον διοικητικό μηχανισμό της χώρας και τον τρόπο που λειτουργεί. Αυτό σημαίνει πρακτικά πως ο χαρακτηρισμός μίας ενδικοφανούς προσφυγής ως τμήματος του συστήματος έννομης προστασίας προϋποθέτει την πρότερά ένταξή της στο ελεγκτικό σύστημα της Δημόσιας Διοίκησης. Η διαδικασία άσκησης περαιτέρω μίας ενδικοφανούς προσφυγής είναι ειδικά προβλεπόμενη από το

²² Πρ. Δαγτόγλου, 2014, *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο*, εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα

²³ Πρ. Δαγτόγλου, 2014, *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο*, εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα

²⁴ Πρ. Δαγτόγλου, 2014, *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο*, εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα

νόμο · πρόκειται για μία διαδικασία τυπική που μοιάζει σε μεγάλο βαθμό με εκείνη που ακολουθείται ενώπιον ενός διοικητικού δικαστηρίου²⁵.

Μερικά από τα πιο χαρακτηριστικά παραδείγματα ενδικοφανών προσφυγών είναι εκείνες που αφορούν στα δημόσια έργα²⁶ ή σε ζητήματα κοινωνικής ασφάλισης²⁷ και φυσικά εκείνες που αφορούν σε διαφορές του φορολογικού δικαίου, οι οποίες και θα μας απασχολήσουν εκτενώς στην παρούσα ανάλυση.

1.2.1. Οι βασικές λειτουργίες μίας ενδικοφανούς προσφυγής

Η ενδικοφανής προσφυγή επιτελεί τις ακόλουθες λειτουργίες²⁸:

- Διόρθωση των πλημμελών διοικητικών πράξεων μέσα από μία διαδικασία αυτο-ελέγχου από τη Διοίκηση
- Παροχή πλήρους και αποτελεσματικής έννομης προστασίας στον διοικούμενο
- Αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων από τον όγκο των υποθέσεων που φτάνουν εκεί και επιτάχυνση της διοικητικής δίκης

Πιο αναλυτικά:

Η ενδικοφανής προσφυγή αποτελεί μέσο άσκησης ελέγχου από την Διοίκηση των ίδιων των πράξεων της · με άλλα λόγια, η εν λόγω προσφυγή δίνει στα όργανα της διοίκησης την αρμοδιότητα και την εξουσία να προχωρήσουν σε έλεγχο των πράξεων που εκείνα τα ίδια έχουν εκδώσει. Ο συγκεκριμένος έλεγχος αφορά τόσο σε ζητήματα νομιμότητας, όσο και σε ζητήματα ουσίας της υπό κρίση ατομικής διοικητικής πράξης.

²⁵ Ευ. Πρεβεδούρου, 2013, Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσο επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης, ΘΠΔΔ

²⁶ ΣτΕ 37/2003

²⁷ ΣτΕ 3521/2008 και ΣτΕ1320/2006

²⁸ Ευ. Πρεβεδούρου, 2013, Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσο επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης, ΘΠΔΔ

Συνεπώς, η ενδικοφανής προσφυγή αποτελεί μέσο ελέγχου ενός διοικητικού ζητήματος σε 2^ο βαθμό, ενώ ταυτόχρονα αποτελεί και στάδιο υποχρεωτικό της διοικητικής διαδικασίας, το οποίο αν παραληφθεί θα απωλεσθεί το δικαίωμα του πολίτη για δικαστική προστασία²⁹.

Μία διοικητική πράξη τελεί υπό αμφισβήτηση όταν θεωρείται από τον διοικούμενο πως δεν έχει τηρηθεί και εφαρμοστεί σωστά ο νόμος εκ μέρους των αρμοδίων διοικητικών οργάνων ή όταν έχει παραληφθεί στην αξιολόγηση μίας υπόθεσης ένα μεγάλο κομμάτι των στοιχείων της. Επιπλέον, βάση της ανωτέρω αμφισβήτησης μπορεί να είναι μία εσφαλμένη εκτίμηση ή ένα σφάλμα αριθμητικό. Όλες οι πλημμέλειές αυτές που μπορεί να υπάρχουν σε μία πράξη διοικητική μπορεί να θεραπευτούν αν ασκηθεί μία ενδικοφανής προσφυγή εκ μέρους του πολίτη · η συγκεκριμένη δυνατότητα κάθε διοικούμενου έχει κατοχυρωθεί νομοθετικά.

Όταν ένας πολίτης καταθέτει μία διοικητική προσφυγή ζητάει ουσιαστικά από τα αρμόδια διοικητικά όργανα να ελέγξουν από την αρχή την συγκεκριμένη υπόθεση, βασιζόμενα στις σχετικές ειδικές διατυπώσεις του νόμου για κάθε ζήτημα. Με άλλα λόγια, η άσκηση μίας ενδικοφανούς προσφυγής οδηγεί σε αυτοέλεγχο εκ μέρους της Διοίκησης των πράξεων της και της δίνει την δυνατότητα να διορθώσει σχετικά ανώδυνα τα σφάλματα στα οποία έχει υποπέσει. Το διοικητικό όργανο που έχει την αρμοδιότητα να κρίνει μία ενδικοφανή προσφυγή διαθέτει ουσιαστικά και πλήρη αρμοδιότητα ελέγχου εξ αρχής όλης της υπόθεσης · αυτό σημαίνει πρακτικά πως παραχωρείται στο διοικητικό όργανο αρμοδιότητα αποφασιστική να κρίνει μία διαφορά και να βελτιώσει εμμέσως με αυτό τον τρόπο την δράση της Διοίκησης³⁰.

Συνεπώς, ο νομοθέτης θέλησε με την κατοχύρωση της ενδικοφανούς προσφυγής να δώσει στα όργανα της διοίκησης μία δεύτερη (2^η) ευκαιρία να διορθώσει ένα λάθος εκ μέρους κάποιων άλλων διοικητικών οργάνων · το λάθος αυτό είναι τυπικό ή ουσιαστικό και έλαβε χώρα κατά την έκδοση μίας ατομικής διοικητικής πράξης. Αυτή η διαδικασία είναι στην πραγματικότητα ένας αυτο-έλεγχος της Διοίκησης και η αποκατάσταση της τάξης αν τελικά αποδειχτεί ότι υπήρξε όντως σφάλμα, χωρίς ο

²⁹ Ευ. Πρεβεδούρου, 2013, Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσο επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης, ΘΠΔΔ

³⁰ Σ. Κτιστάκη, 2015, Η ενδικοφανής διαδικασία επίλυσης μίας διοικητικής διαφοράς: αποτελεσματικό μέσο ελέγχου της Διοίκησης σε εποχή οικονομικής κρίσης, ΕφημΔΔ 5/2015

πολίτης να χρειαστεί να απευθυνθεί στα αρμόδια δικαστήρια³¹. Προκειμένω να συμβεί αυτό το διοικητικό όργανο που θα αναλάβει την εξέταση του υπό αμφισβήτηση ζητήματος θα πρέπει να είναι διαφορετικό από εκείνο που εξέδωσε αρχικά την επίμαχη διοικητική πράξη · επιπλέον, είναι ουσιαστικό να βρίσκεται το επιληφθέν όργανο μακριά από την εκδούσα διοικητική αρχή³².

Η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής οδηγεί σε έλεγχο αντικειμενικό, αλλά επιπλέον και ουσιαστικό της ατομικής πράξης που έχει εκδοθεί · με αυτό τον τρόπο, υπάρχει ενίσχυση της αξιοπιστίας της απόφασης που θα εκδοθεί και συνακολούθως αυξημένη αποτελεσματικότητα του συστήματος³³.

Η επανεξέταση του ζητήματος για το οποίο ασκείται μία διοικητική προσφυγή πραγματοποιείται είτε από όργανα έμπειρα και ιεραρχικά ανώτερα, είτε από όργανα που απλά επιλέχτηκαν να αναλάβουν την εξέταση εκ νέου ενός διοικητικού ζητήματος. Η συγκεκριμένη διαδικασία έχει επιφέρει σε γενικές γραμμές αποτελέσματα θετικά, όπως το γεγονός ότι έχει πλέον σταματήσει η έκδοση αποφάσεων οι οποίες να είναι μεταξύ τους αντιφατικές. Βάση όλων των θετικών αποτελεσμάτων είναι η καλή οργάνωση της όλης διαδικασίας και η αναβάθμιση στη συνέχεια του έργου της Διοίκησης, μέσα από την προσφορά στους πολίτες υπηρεσιών ποιοτικών.

Είναι ουσιαστικής σημασίας να επισημάνουμε πως δεν υπάρχει καμία αναφορά σε νομοθετικό κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής ως μέσου αυτο-ελέγχου της Διοίκησης · συνεπώς, η Διοίκηση δεν είναι *ex lege* υποχρεωμένη να προχωρήσει σε έναν τέτοιο έλεγχο. Βάση, επομένως, της συγκεκριμένης λειτουργίας είναι η ίδια η διάθεση της Διοίκησης να διορθώσει τα λάθη της και για την επίτευξη ενός σωστού αποτελέσματος απαιτείται εκ μέρους της Διοίκησης καλή οργάνωση, αλλά επιπλέον και τα απαιτούμενα οικονομικά μέσα³⁴.

Χαρακτηριστικό γνώρισμα περαιτέρω μίας ενδικοφανούς προσφυγής είναι το γεγονός πως ο διοικούμενος συμμετέχει και εκείνος στην όλη διαδικασία και με αυτό τον τρόπο η παρεχόμενη έννομη προστασία είναι πιο πλήρης. Βασικός λόγος ύπαρξης μίας

³¹ Σ. Δεληκωστόπουλος, 2008, *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Εκδ. Δίκαιο και Οικονομία

³² Σ. Δεληκωστόπουλος, 2008, *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Εκδ. Δίκαιο και Οικονομία

³³ Χ. Δετσαρίδης, 2014, *Ζητήματα συνταγματικότητας από την εισαγωγή της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές*, ΔΦΝ

³⁴ Σ. Κύβελος Σ, 2016, *Η ενδικοφανής προσφυγή*, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

ενδικοφανούς προσφυγής και πρωταρχικός σκοπός άσκησής της είναι προστασία των διοικούμενων μέσα από την ακύρωση ή έστω την τροποποίηση της επίδικης ατομικής διοικητικής πράξης³⁵.

Τα διοικητικά όργανα που αναλαμβάνουν την επίλυση της διοικητικής διαφοράς που ανακύπτει εξαιτίας της άσκησης της διοικητικής προσφυγής οφείλουν να λειτουργήσουν μέσα στα όρια της εξουσίας που η ίδια η Διοίκηση τους έχει παραχωρήσει · αν μετά την ολοκλήρωση της εξέτασης κριθεί πως όντως η αρχική ατομική διοικητική πράξη, η οποία μάλιστα είχε επιβάλλει στον διοικούμενο και διοικητική κύρωση/ποινή, ήταν λανθασμένη, τότε αυτοδίκαια θα ανασταλεί η εκτέλεσή της³⁶.

Το διοικητικό όργανο που του ανατίθεται η εξέταση του ζητήματος που έχει προκύψει από την άσκηση μίας ενδικοφανούς προσφυγής, οφείλει να διαθέτει τόσο εμπειρία, όσο φυσικά και γνώση του υπό κρίση αντικειμένου. Η εν λόγω προσφυγή, όντας μέσο εξωδικαστικής επίλυσης των διαφορών οδηγεί στην εξέταση εξ αρχής του συνόλου των στοιχείων της υπό κρίση διοικητικής πράξης, ήτοι τόσο της νομιμότητας της υπό αμφισβήτηση διοικητικής πράξης, όσο και της ουσίας της. Αυτό σημαίνει πρακτικά πως η Διοίκηση έχει αρμοδιότητα να ελέγξει μία διαφορά στο σύνολό της, αλλά ταυτοχρόνως έχει και την διακριτική ευχέρεια να αποφασίσει κατά το δοκούν για το επερχόμενο αποτέλεσμα.

Η απόφαση που η Διοίκηση θα εκδώσει σχετικά με το υπό κρίση ζήτημα που τέθηκε με την ενδικοφανή προσφυγή αποτελεί το αποτέλεσμα της σε βάθος εξέτασης και εκτίμησης του συνόλου των στοιχείων που τέθηκαν υπόψιν της, ομού με τους ισχυρισμούς του διοικούμενου · αυτό σημαίνει πως η τελική απόφαση που θα εκδοθεί θα βασίζεται σε μία ολοκληρωμένη αντίληψη περί του συγκεκριμένου ζητήματος εκ μέρους της Διοίκησης. Παρόλο που ο διοικούμενος έχει την δυνατότητα να προσφύγει στη συνέχεια στο δικαστήριο σε περίπτωση που η απόφαση της Διοίκησης επί της ενδικοφανούς προσφυγής δεν τον ικανοποιήσει, εντούτοις η Διοίκηση πολλές φορές θα καταφέρει να τον πείσει με την ολοκληρωμένη και εμπειριστατωμένη αιτιολογία της επί της υπό αμφισβήτηση διοικητικής πράξης και συνεπώς τα δικαστήρια θα έχουν να

³⁵ Σ. Κύβελος Σ, 2016, *Η ενδικοφανής προσφυγή*, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

³⁶ Σ. Κύβελος Σ, 2016, *Η ενδικοφανής προσφυγή*, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

αντιμετωπίσουν σαφέστατα μικρότερο όγκο υποθέσεων³⁷. Επιπλέον, ακόμα και αν ο διοικούμενος αποφασίσει να απευθυνθεί στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο, έχοντας την βεβαιότητα πως η απόφαση που εκδόθηκε για την ενδικοφανή προσφυγή είναι πλημμελής ή ότι η βλάβη που του προκάλεσε δεν έχει επανορθωθεί πλήρως, ο διοικητικός δικαστής που θα επιληφθεί του ζητήματος θα έχει μία ολοκληρωμένη και λεπτομερή εικόνα του όλο ζητήματος και συνεπώς πολύ πιο εύκολο έργο. Συγκεκριμένα δε όταν το πρόβλημα στην υπό κρίση διοικητική πράξη είναι ουσίας, οι εμπλεκόμενοι μπορούν να παρουσιάσουν όλα τα επιχειρήματά τους πριν την εξέταση του ζητήματος από τον αρμόδιο διοικητικό δικαστή, με άμεση συνέπεια την σχεδόν πλήρη αποσαφήνιση του πραγματικού της, τουλάχιστον, τμήματος · όταν από την άλλη πλευρά υπάρχει μία διαφορά ακυρωτική και ασκείται ενδικοφανής προσφυγή, ο αρμόδιος δικαστής θα ασχοληθεί αποκλειστικά με τον έλεγχο της νομιμότητας της υπό κρίση διοικητικής πράξης, αφού με την απόφαση που αφορά στην ενδικοφανή προσφυγή έχουν ήδη ελέγχει τα πραγματικά περιστατικά.

Συνεπώς, όταν το διοικητικό δικαστήριο θα προχωρήσει στον έλεγχο της Διοίκησης επί μίας ενδικοφανούς προσφυγής, ο οποίος θα περιλαμβάνει τόσο την νομιμότητα της υπό κρίση διοικητικής πράξης, όσο και την αιτιολογία επ' αυτής, έχει την εξουσία να εξετάσει όλες τις προϋποθέσεις έκδοσης της και να έχει μία κρίση ολοκληρωμένη επί της υπόθεσης. Με αυτό τον τρόπο διασφαλίζεται η μέγιστη δυνατή εγγύηση ορθότητας της τελικής κρίσης του δικαστή, ειδικά όσον αφορά στη νομιμότητα της απόφασης που είναι υπό κρίση³⁸

Ο έλεγχος νομιμότητας της τελικής απόφασης της Διοίκησης, ο οποίος εκτείνεται στον έλεγχο επαρκούς και πλήρους αιτιολογίας αυτής, παρέχει στον ακυρωτικό δικαστή τη δυνατότητα να ερευνήσει διεξοδικά τις νομικές και πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης και να διαμορφώσει ολοκληρωμένη κρίση επί της υπόθεσης. Το γεγονός αυτό εξασφαλίζει αυξημένες εγγυήσεις ορθότητας της τελικής του κρίσης ως προς τη νομιμότητα της εξεταζόμενης διοικητικής απόφασης.

³⁷ Σ. Κύβελος Σ, 2016, *Η ενδικοφανής προσφυγή*, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

³⁸ Σ. Κύβελος Σ, 2016, *Η ενδικοφανής προσφυγή*, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

Το αποτέλεσμα, επομένως, της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής είναι καταρχήν η αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων από τον τεράστιο όγκο υποθέσεων που έχουν, γεγονός που συμβάλλει εν συνεχεία στην απονομή της δικαιοσύνης πιο γρήγορα. Η αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων είναι άμεση συνέπεια της αυξημένης εξωδικαστικής επίλυσης των διαφορών ή έστω της αποδοχής της απόφασης που θα εκδώσει η Διοίκηση σχετικά με αυτές, μιας και η αιτιολόγηση λόγω της επάρκειάς της θα καταφέρει να πείσει τον διοικούμενο ως προς την ορθότητά της³⁹. Περαιτέρω, η επιτάχυνση στην απονομή δικαιοσύνης αποτελεί αποτέλεσμα της πληρότητας στοιχείων που λαμβάνει ο διοικητικός δικαστής όταν θα κληθεί να εξετάσει την υπόθεση, ενώ επιπλέον έχουν εκλείψει τυχόν τυπικά νομικά σφάλματα, όπως πχ έλλειψη αιτιολογίας ή αναρμοδιότητα⁴⁰.

1.2.2. Διάκριση της ενδικοφανούς προσφυγής από άλλες διοικητικές προσφυγές

Ήδη ορίσαμε την ενδικοφανή προσφυγή ως ένα μέσο επανεξέτασης μίας πράξης διοικητικής⁴¹ που ο διοικούμενος που τον αφορά δεν δέχεται ως ορθή. Χαρακτηριστικό και θεμελιώδες γνώρισμα μίας ενδικοφανούς προσφυγής είναι η εξουσία ελέγχου που παρέχεται μέσω αυτής για να ελεγχθεί τόσο νόμο όσο και ουσία μία υπόθεση. Επιπλέον, στοιχείο της έννοιας της διοικητικής προσφυγής είναι η υποχρεωτικότητα άσκησης της σε κάποιες περιπτώσεις ως προϋπόθεση τυπική του παραδεκτού του ένδικου μέσου που έπεται⁴².

Η διαδικασία που ξεκινάει με την άσκηση μίας ενδικοφανούς προσφυγής μοιάζει πολύ με εκείνη ενώπιον ενός διοικητικού δικαστηρίου · οι σχετικές νομοθετικές διατάξεις προβλέπουν λεπτομερώς την εν λόγω διαδικασία, καθορίζοντας την αρχή όπου πραγματοποιείται η κατάθεσή της, όσο και την προθεσμία άσκησης της.

³⁹ Σ. Κύβελος Σ, 2016, *Η ενδικοφανής προσφυγή*, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

⁴⁰ Σ. Κύβελος Σ, 2016, *Η ενδικοφανής προσφυγή*, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

⁴¹ Βλ. διατάξεις του άρθρου 25 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και διατάξεις του άρθρου 45 του ΠΔ 18/89

⁴² Σ. Κύβελος, 2013, *Η ενδικοφανής προσφυγή*, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη

Επιπλέον, προβλέπονται επακριβώς όλες οι περαιτέρω προϋποθέσεις του παραδεκτού της⁴³.

Η ενδικοφανής προσφυγή είναι τυπική διοικητική προσφυγή που διαφοροποιείται από τις άτυπες, αλλά και από τις λοιπές τυπικές. Καταρχάς, σε σχέση με τις άτυπες η πρώτη και βασική διαφορά είναι το γεγονός πως προβλέπεται ειδικά στο νόμο · αν δεν υπάρχει καμία σχετική πρόβλεψη για άσκηση ειδικής ή ενδικοφανούς προσφυγής, τότε μπορεί να ασκηθεί αίτηση θεραπείας ή ιεραρχική, για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση τήρηση προθεσμίας. Οι άτυπες διοικητικές προσφυγές θεμελιώνονται στην διάταξη του άρθρου 10 του Συντάγματος, αλλά και στην διάταξη του άρθρου 24&1 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Επιπλέον, η ενδικοφανής προσφυγή έχει καθορισμένη εκ των προτέρων προθεσμία άσκησης και ασκείται άπαξ. Αυτό σημαίνει πρακτικά πως αν ο διοικούμενος δεν είναι ευχαριστημένος από το αποτέλεσμα της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν μπορεί να ασκηθεί εκ νέου άλλη, αλλά μπορεί πλέον να απευθυνθεί στα διοικητικά δικαστήρια. Οι άτυπες προσφυγές από την άλλη πλευρά δεν έχουν κάποιον αντίστοιχο περιορισμό ως προς την άσκησή τους⁴⁴.

Σε σχέση με τις ειδικές διοικητικές προσφυγές, η διαφορά έχει να κάνει με την έκταση του ελέγχου που πραγματοποιείται, ήτοι οι πρώτες περιορίζονται στον έλεγχο της νομιμότητας της υπό κρίση διοικητικής πράξης, ενώ οι δεύτερες περιλαμβάνουν και έλεγχο ουσίας⁴⁵. Συνέπεια του συγκεκριμένου ελέγχου είναι η ακύρωση, είτε ολικά, είτε μερικά της πλημμελούς ως προς τη νομιμότητα διοικητικής πράξης και η τροποποίησή της πλημμελούς ως προς την ουσία της πράξη⁴⁶.

Όταν ασκείται μία ειδική διοικητική προσφυγή, η επίδικη διοικητική πράξη δεν χάνει την εκτελεστότητά της · αντιθέτως, στα πλαίσια της άσκησης μίας ενδικοφανούς προσφυγής η υπό κρίση διοικητική πράξη χάνει τόσο την αυτοτέλεια, όσο και την εκτελεστότητά της, με συνέπεια μόνο η νέα πράξη που θα εκδοθεί από τη Διοίκηση να είναι πλέον εκτελεστή (ή η απόρριψη που τεκμαίρεται). Η αρχική διοικητική πράξη

⁴³ Σ. Κύβελος, 2013, *Η ενδικοφανής προσφυγή*, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη

⁴⁴ Ευ. Πρεβεδούρου, 2013, *Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσο επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης*, ΘΠΔΔ

⁴⁵ Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Τόμος 1

⁴⁶ Βλ. διάταξη του άρθρου 25&2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας που ορίζει ότι «....είτε εξετάζει τόσο τη νομιμότητα της πράξης όσο και την ουσία της υπόθεσης, οπότε μπορεί και να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει ή να τροποποιήσει την πράξη ή να απορρίψει την προσφυγή (ενδικοφανής προσφυγή)»

ενσωματώνεται στη νέα πράξη που εκδίδεται, η οποία είναι πλέον εκτελεστή και συνεπώς δυνατόν να προσβληθεί από τον διοικούμενο.

Η χρονική δικαιοδοσία του αρμοδίου να κρίνει οργάνου είναι μία επιπρόσθετη σημαντική διαφορά μεταξύ της ενδικοφανούς προσφυγής και των ειδικών διοικητικών προσφυγών. Πιο συγκεκριμένα, στην πρώτη περίπτωση, ακόμα και αν προσβάλλεται όχι κάποια πράξη, αλλά η παράλειψη του αρμοδίου οργάνου να εκδώσει απόφαση επ' αυτής, λόγω είτε παρόδου της προκαθορισμένης προθεσμίας, είτε του τριμήνου που από το νόμο το όργανο πρέπει να εκδώσει την σχετική πράξη, υπάρχει δυνατότητα έκδοσης ρητής πράξης με απώτερο χρονικό όριο τη συζήτηση του ενδίκου βοηθήματος που ασκήθηκε για την παράλειψη · το αρμόδιο όργανο για την εξέταση της ειδικής διοικητικής προσφυγής από την άλλη πλευρά, μπορεί να επιληφθεί του εν λόγω ζητήματος μέσα σε αποκλειστική προθεσμία εξήντα (60) ημερών⁴⁷. Οι αποφάσεις που εκδίδονται σχετικά με μία ενδικοφανή προσφυγή απολαμβάνουν πάντα εκτελεστότητας, ακόμα και όταν η έκδοσή τους πραγματοποιείται μετά το πέρασμα της ανωτέρω προθεσμίας ή του τριμήνου, ελλείψει αυτής · μόνη προϋπόθεση που τίθεται εδώ είναι πως αν προσβαλλόμενη είναι η απόρριψη της σχετικής προσφυγής, η απόφαση επ' αυτής θα πρέπει να εκδοθεί μέχρι και τη συζήτηση του σχετικού ενδίκου βοηθήματος. Συνεπώς, δυνατότητα προσβολής με το ένδικο βοήθημα υπάρχει τόσο για την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής, όσο και της τυχόν ρητής πράξης που έχει εκδοθεί μέσα στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Στην περίπτωση μίας ειδικής διοικητικής προσφυγής, από την άλλη πλευρά, αν παρέλθει η προθεσμία απάντησης επ' αυτής, προσβαλλόμενη είναι η πράξη για την οποία ασκήθηκε η προσφυγή και όχι η παράλειψη του αρμοδίου διοικητικού οργάνου.

Τελευταία βασική διαφορά είναι το γεγονός πως ενώ η ενδικοφανής προσφυγή αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος που έπεται, αυτό ισχύει για τις ειδικές διοικητικές προσφυγές εξαιρετικά στην περίπτωση του άρθρου του Ν.3852/2010, η οποία έχει να κάνει με την εποπτεία πράξεων των ΟΤΑ.

⁴⁷ Βλ. διάταξη του άρθρου 8 του Ν.3200/1955

1.2.3. Διάκριση της ενδικοφανούς προσφυγής από τα άλλα ένδικα μέσα και βοηθήματα

Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, όπως και τα λοιπά ένδικα μέσα και βοηθήματα εντός αυστηρών και αποκλειστικών προθεσμιών, μιας και σε αντίθετη περίπτωση θα απωλέσει το χαρακτήρα της ως διοικητική προσφυγή. Από την άλλη πλευρά, όμως, το γεγονός ότι ασκείται ενώπιον ενός διοικητικού οργάνου και όχι ενώπιον κάποιου διοικητικού δικαστηρίου τη διαφοροποιεί από εκείνα. Αυτός είναι, άλλωστε και ο λόγος που μία ενδικοφανής προσφυγή δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να χαρακτηριστεί ως «παράλληλη προσφυγή» και να αποτελέσει ως εκ τούτου λόγο να καταστεί απαράδεκτη η τυχόν άσκηση μίας αίτησης ακύρωσης, μιας και ως ένδικο μέσο ο νόμος αναγνωρίζει μόνο εκείνο που ασκείται ενώπιον ενός διοικητικού δικαστηρίου⁴⁸.

⁴⁸ Ευ. Πρεβεδούρου, 2013, Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσο επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης, ΘΠΔΔ

1.3. Ιστορική αναδρομή των διοικητικών προσφυγών

Μία σύντομη ιστορική αναδρομή των διοικητικών προσφυγών, καθώς και της νομοθετικής καθιέρωσης της υποχρεωτικής άσκησης των ενδικοφανών προσφυγών ως προϋπόθεση παραδεκτού κάποιων ένδικων βοηθημάτων θεωρώ πως είναι αρκετά σημαντική για την πληρέστερη ανάλυση των εν λόγω θεσμών.

Οι διοικητικές προσφυγές καθιερώθηκαν για πρώτη (1^η) φορά το 1835 και ασκούνταν από τις αρμόδιες διοικητικές επιτροπές · οι σημερινές διοικητικές προσφυγές αποτελούν στην ουσία τους κατάλοιπα των εν λόγω προσφυγών που ασκούνταν για συγκεκριμένες υποθέσεις και είχαν σαν στόχο την επίλυση ενός ζητήματος που πιθανότατα πρόκυπτε και εν συνεχεία την οριστικοποίηση της διοικητικής πράξης. Μέχρι και την ίδρυση του Συμβουλίου της Επικρατείας και την έναρξη της λειτουργίας του το 1929⁴⁹, η άσκηση των διοικητικών προσφυγών ήταν η μοναδική επιλογή για την επίλυση μίας διοικητικής διαφοράς που πρόκυπτε · παράλληλα, εξαιτίας του γεγονότος πως η άσκηση μίας ενδικοφανούς προσφυγής ήταν τελείως ανεξάρτητη από την όλη διαδικασία ενώπιον ενός δικαστηρίου διοικητικού, μία αίτηση ακύρωσης μπορούσε να ασκηθεί παρά το γεγονός πως εκκρεμούσε μία διοικητική προσφυγή ενώπιον κάποιας διοικητικής αρχής⁵⁰.

Μετά την ίδρυση του ΣτΕ, τα ειδικά διοικητικά δικαστήρια και τα συλλογικά διοικητικά όργανα, ήτοι οι επονομαζόμενες τότε «εκδικαστικές επιτροπές», αποτελούσαν ουσιαστικά το προ-στάδιο πρόσβασης του επίδικου ζητήματος σε δίκη στο Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο. Οι εν λόγω επιτροπές καταργήθηκαν πλήρως σταδιακά μέχρι και το τέλος του 20^{ου} αιώνα και όλες οι διοικητικές διαφορές επιλύονται πλέον από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια. Βέβαια, ακόμα και σήμερα εξακολουθεί να υπάρχει το προ-στάδιο πρόσβασης σε δίκη, το οποίο ξεκινάει με την άσκηση των τυπικών διοικητικών προσφυγών και την εξέτασή τους από διοικητικές επιτροπές⁵¹.

Η διάταξη του άρθρου 46 του Ν. 3713/1929, με τον οποίο ιδρύθηκε το ΣτΕ, όριζε τα εξής: *«Η αίτησις ακυρώσεως χωρεί μόνον κατά των εκτελεστών πράξεων των*

⁴⁹ Το ΣτΕ ιδρύθηκε με τον Ν. 3713/1928

⁵⁰ Βλ. 3713/1928, άρθρο 45

⁵¹ Σ. Κύβελος, 2016, *Η ενδικοφανής προσφυγή*, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

διοικητικών αρχών και των διοικήσιν ασκούντων νομικών προσώπων των μη υποκειμένων εις έτερον τι ένδικόν μέσον διά της διοικητικής ή δικαστικής οδού». Σύμφωνα με τα εν λόγω οριζόμενα, το ΣτΕ προχώρησε στη δημιουργία πάγιας νομολογίας, όπου καθιερώθηκε πως οι ασκούμενες από τους διοικούμενους προσφυγές, ακόμα και αν είναι ενδικοφανείς, είναι ιεραρχικές μεν, αλλά δεν καθιστούν την προσβολή μίας διοικητικής πράξης στο ΣτΕ άμεσα απαράδεκτη.

Η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 46 του Ν. 3713/1929 συμπληρώθηκε στην πορεία από την διάταξη του άρθρου 15 του ΝΔ 3830/1958, σύμφωνα με το οποίο *«Η άσκησης της αιτήσεως ακυρώσεως κωλύεται εκ της υποβολής υπό του νόμου ειδικώς παρεχόμενης προσφυγής ενώπιον της αυτής ή ιεραρχικώς προϊστάμενης αρχής ή ειδικώς κατεστημένου οργάνου...»*⁵²

Η ερμηνεία που έδωσε το ΣτΕ για τη συγκεκριμένη διάταξη είχε σαν στόχο να μην δημιουργήσει προβλήματα στην συνολική λειτουργία του ακυρωτικού δικαστηρίου αναφορικά με τον έλεγχο που ασκεί στις διοικητικές πράξεις · πιο συγκεκριμένα, η άσκηση μίας ενδικοφανούς προσφυγής καθιστούσε την αίτηση ακύρωσης προσωρινά απαράδεκτη⁵³. Αν ο πολίτης δεν προχωρούσε στην άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, μπορούσε να απευθυνθεί στο ΣτΕ · συνεπώς, η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ήταν δυνητική.

Το 1971 το ΣτΕ προχώρησε σε ανατροπή της μέχρι τότε νομολογίας του · πιο συγκεκριμένα, έκρινε με την υπ' αριθμό 3596/1971 απόφασή του ότι τόσο η άσκηση μίας ενδικοφανούς προσφυγής, όσο και η προθεσμία για την άσκησή της αποτελούν κώλυμα, καθιστώντας ως εκ τούτου την τυχόν άσκηση μίας αίτησης ακύρωσης κατά της πράξης που έχει ήδη προσβληθεί με την ενδικοφανή προσφυγή προσωρινά απαράδεκτη⁵⁴. Το 1973 ο νομοθέτης θεμελίωσε και νομοθετικά την ανωτέρω νομολογιακή τοποθέτηση, ορίζοντας στην διάταξη του άρθρου 2 του ΝΔ 170/1973 ότι η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής πριν από κάθε αίτηση ακύρωσης είναι προϋπόθεση του παραδεκτού της.

⁵² Ν.3830/1958, διαθέσιμος στο www.nomos.gr

⁵³ Ε. Πρεβεδούρου, 1990, «Η προβληματική των ενδικοφανών προσφυγών ενόψει της συνταγματικής κατοχυρώσεως της αίτησης ακυρώσεως», ΔΙΚΗ 21/1990, σ. 651

⁵⁴ Βλ. απόφαση ΣτΕ υπ' αρ. 3596/1971

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του ΝΔ 170/1973 ως ενδικοφανής χαρακτηρίζεται η διοικητική προσφυγή, για την άσκηση της οποίας δεν προβλέπεται προθεσμία · η ενδικοφανής προσφυγή παραχωρεί στα αρμόδια όργανα την εξουσία ελέγχου μίας διοικητικής πράξης, τόσο τυπικά, όσο και ουσιαστικά. Ο Ν.702/1977 που ακολούθησε καθόρισε ως προϋπόθεση του παραδεκτού κάθε αίτησης ακύρωσης την άσκηση εντός ορισμένης προθεσμίας μίας ειδικής διοικητικής προσφυγής, η οποία καθιστά δυνατή την επανεξέταση της ουσίας της συγκεκριμένης υπό αμφισβήτηση διοικητικής πράξης⁵⁵.

Όλες οι ανωτέρω εξελίξεις της σχετικής νομοθεσίας οδήγησαν εν τέλει στην καθιέρωση ως υποχρεωτικής της ενδικοφανούς προσφυγής όταν αυτό προβλέπεται ειδικά και την μετεξέλιξή της σε υποχρεωτικό στάδιο πριν από κάθε διοικητική δίκη, το οποίο αν δεν τηρηθεί χάνεται αυτομάτως το δικαίωμα για παροχή δικαστικής προστασίας, όπως και σε μέσο ελέγχου μίας υπόθεσης σε 2^ο βαθμό από τη Διοίκηση⁵⁶.

Το 2013 τέθηκε από το Υπουργείο Δικαιοσύνης σε διαβούλευση ένα Σχέδιο Νόμου, το οποίο είχε ως στόχο τον εκσυγχρονισμό του συστήματος των ενδικοφανών προσφυγών · σύμφωνα με τα προτεινόμενα στο εν λόγω σχέδιο η ενδικοφανής προσφυγή μπορεί να ασκηθεί για τις περισσότερες διαφορές ουσίας των Ν.702/1977⁵⁷ και Ν.1406/1983⁵⁸ και περαιτέρω οι μέχρι τότε διαδικασίες ελέγχου των πράξεων της διοίκησης, ειδικές και ενδικοφανείς, πρέπει να καταργηθούν. Επιπλέον, προτάθηκε η κατάργηση της δυνατότητας άσκησης ελέγχου σε 2^ο βαθμό όλων των διαφορών που περιλαμβάνονται στις ανωτέρω νομοθετικές διατάξεις και ρυθμίσεις.

Το ανωτέρω σχέδιο νόμου βασίστηκε σε μία αιτιολογική έκθεση, σύμφωνα με την οποία η καθυστέρηση στην απονομή δικαιοσύνης είναι ένας από τους πιο σημαντικούς λόγους προώθησης των αλλαγών, έτσι ώστε να μπορέσουν τα διοικητικά δικαστήρια να αποσυμφορηθούν. Υπήρξαν πολλές αρνητικές αντιδράσεις για το εν λόγω σχέδιο πχ σύμφωνα με τον Β. Φαίτα⁵⁹, το σύστημα που προτάθηκε αποτελεί μόνο

⁵⁵ Ο. Παπαδοπούλου, 1994, «Η ενδικοφανής προσφυγή ως προϋπόθεση του παραδεκτού (από την ΣτΕ 3596/71 στην ΣτΕ 2892/1993), ΤΟ ΣΥΝΤΑΓΜΑ 3/1994, σ. 645-649

⁵⁶ Σ. Κύβελος, 2016, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή

⁵⁷ Βλ. άρθρο 7

⁵⁸ Βλ. άρθρο 1

⁵⁹ Πρωτοδικής Διοικητικών Δικαστηρίων

ένα εμπόδιο στην πρόσβαση κάποιου σε ένα διοικητικό δικαστήριο⁶⁰. Επίσης, έχει αμφισβητηθεί από αρκετούς το αν η εφαρμογή των άρθρων 87 και 20&1 του Συντάγματος, όπου κατοχυρώνεται το δικαίωμα του δημοσίου για δικαστική προστασία, είναι δυνατόν να συμβαδίζει με τον περιορισμό ουσιαστικά της δικαιοδοσίας των διοικητικών δικαστηρίων, μιας και με αυτό τον τρόπο τα συνταγματικά εχέγγυα αναφορικά με την προσωπική και λειτουργική ανεξαρτησία των υπό θητεία οργάνων που υπάγονται στο Υπουργείο Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων πιθανότατα να μην διασφαλίζονται.

Στο σχέδιο νόμου του 2013 για τις ενδικοφανείς προσφυγές περιλαμβάνονταν επιπλέον η πρόταση ίδρυσης ενός οργάνου γενικού, το οποίο θα βρισκονταν έξω από την διοικητική ιεραρχία και το οποίο θα είχε την δικαιοδοσία εξέτασης αποκλειστικά ενδικοφανών προσφυγών · η εν λόγω πρόταση αντιμετώπισε σφοδρή κριτική, μιας και όπως ανέλυσε σε άρθρο του ο Λ. Φακίστας⁶¹ θα ήταν ένα όργανο, το οποίο θα αναλάμβανε πολύ ευρείες αρμοδιότητες, μιας και εξέταζε και θα αποφάσιζε αναφορικά με μία διαφορά διοικητική, τόσο ως προς τη νομιμότητά της, όσο και ως προς την ουσίας της, ενώ την ίδια στιγμή θα καταργούνταν πλήρως η δυνατότητα ελέγχου της συγκεκριμένης διαφοράς σε 2^ο βαθμό.

⁶⁰ Άρθρο για την αιτία της καθυστέρησης της απονομής της Δικαιοσύνης και το προτεινόμενο «σύστημα υποχρεωτικής ενδικοφανούς προσφυγής», Ένωση Διοικητικών Δικαστών

⁶¹ Πρωτοδίκης Διοικητικών Δικαστηρίων

Κεφάλαιο 2ο

Ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής

2.1. Νομοθετική κατοχύρωση της ιδιότητας της ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋπόθεση παραδεκτού της άσκησης ενός ένδικου βοηθήματος

Η νομοθετική κατοχύρωση της ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋπόθεση παραδεκτού της άσκησης ενός ένδικου βοηθήματος δείχνει τη διάθεση εκ μέρους της Διοίκησης να επιλύονται οι διοικητικές διαφορές που ανακύπτουν από τα όργανά της και όχι από τα διοικητικά δικαστήρια. Με αυτό τον τρόπο τα διοικητικά δικαστήρια αποσυμφορούνται, μιας και από τη μία πλευρά οι διαφορές επιλύονται εξωδικαστικά και από την άλλη, ακόμα και αν τελικά παραπεμφθούν στο δικαστήριο, θα έχουν ήδη απαλλαγεί από πλημμέλειες και συνεπώς το έργο των δικαστών είναι πολύ πιο εύκολο⁶². Είναι σημαντικό, βέβαια, να σημειώσουμε εδώ πως η υποχρεωτική άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί κατά βάση περιορισμό του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος πρόσβασης κάθε πολίτη στη δικαιοσύνη⁶³. η ερμηνεία, συνεπώς, της νομοθετικής κατοχύρωσης της ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να είναι στενή⁶⁴.

Η ενδικοφανής προσφυγή σε κάποιες περιπτώσεις, οι οποίες ορίζονται ειδικά, αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού μιας διοικητικής προσφυγής που ασκείται ενώπιον ενός διοικητικού δικαστηρίου. Όπως ορίζεται σχετικά και στις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας το παραδεκτό τόσο της ενδικοφανούς προσφυγής που έπεται, όσο και του ένδικου μέσου που ακολουθεί εξαρτώνται από την τήρηση μίας συγκεκριμένης διαδικασίας · το ένδικο μέσο αφορά στην απόφαση που εκδίδεται επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Η αρχική διοικητική πράξη που

⁶² Ευ. Πρεβεδούρου, 2013, Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσο επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης, ΘΠΔΔ

⁶³ Βλ. διάταξη άρθρου 10Σ

⁶⁴ Βλ. ΣτΕ4543/2012 και ΣτΕ106/2013

προσβλήθηκε με την ενδικοφανή προσφυγή περιλαμβάνεται στην τελική απόφαση για αυτή και συμπεριλαμβάνεται με την προσφυγή ουσίας που τυχόν ασκείται στη συνέχεια. Να σημειώσουμε εδώ πως η προσφυγή ουσίας μπορεί να ασκηθεί τόσο κατά την εκτελεστή απόφαση που εκδίδεται μετά από την άσκηση μίας ενδικοφανούς προσφυγής, όσο και κατά τη τυχόν παράλειψη της Διοίκησης να αποφασίσει σχετικά μέσα στην προ-καθορισμένη εκ του νόμου προθεσμία ή αν δεν υπάρχει τέτοια πρόβλεψη μέσα σε τρεις (3) μήνες · η παράλειψη απάντησης εκ μέρους της Διοίκησης επί της ενδικοφανούς προσφυγής δημιουργεί τεκμήριο απόρριψής της και το ένδικο βοήθημα που θα ασκηθεί αργότερα στρέφεται κατά αυτής.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 16 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ο διοικούμενος έχει δικαίωμα πλήρους ενημέρωσης για τον πως ασκείται η ενδικοφανής προσφυγή, μιας και αυτή αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την προσφυγή ουσίας που τυχόν ασκηθεί στη συνέχεια. Σε περίπτωση μη ενημέρωσης του διοικούμενου εκ μέρους της Διοίκησης ωστόσο σχετικά με την ανωτέρω διαδικασία, αποτελεί λόγο άρσης του απαράδεκτου της προσφυγής που ασκείται χωρίς την τήρηση όλης αυτής της διαδικασίας πριν⁶⁵.

Από την άλλη πλευρά, αν η Διοίκηση δεν ενημερώσει τον πολίτη πως μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή και εκείνος προσχωρήσει αντ' αυτής στην άσκηση μίας άλλης διοικητικής προσφυγής, οι συνέπειες από την εν λόγω προσφυγή θα είναι εκείνες της ενδικοφανούς, με πρώτη και σημαντικότερη την διακοπή της προθεσμίας για την άσκηση του ένδικου βοηθήματος · σχετική είναι η απόφαση 1316/2001 του ΣτΕ (Ολομέλεια), όπου αποφασίστηκε πως ο πολίτης σε παρόμοιες καταστάσεις θα πρέπει να αντιμετωπίζεται με επιείκεια.

Επιπλέον, όταν τα αρμόδια διοικητικά όργανα παραλείπουν να ενημερώσουν τον ενδιαφερόμενο πολίτη πως έχει εκδοθεί σε βάρος του πράξη καταλογισμού ενός ποσού, με άμεση συνέπεια να μην μπορέσει να ασκήσει εναντίον αυτής ενδικοφανή προσφυγή, δεν αποτελούν εμπόδιο έναρξης της προθεσμίας άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά της εκτέλεσης σε βάρος του · σχετική είναι η απόφαση του ΣτΕ 2282/2000. Σε αντίθεση περίπτωση, ήτοι αν η προθεσμία έτρεχε κανονικά, ο διοικούμενος δεν θα λάμβανε την προστασία του άρθρου 20&1 του Συντάγματος, μιας

⁶⁵ Βλ. σχετικά αποφάσεις ΟΛΣΤΕ2892/1993 και 1159/2012

και αν προέβαινε σε απευθείας ανακοπή κατά της εκτέλεσης δεν θα μπορούσε να προβάλλει τους λόγους ουσίας σχετικά με την πράξη καταλογισμού του οφειλόμενου ποσού παραδεκτά⁶⁶.

Αν η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί σιωπηρά και στη συνέχεια εκδοθεί ως απάντηση σε αυτό ρητή πράξη, ο διοικούμενος μπορεί να προσωρήσει στην άσκηση προσφυγής ουσίας, με την οποία θα συμπροσβάλλονται η απόρριψη και η ρητή πράξη επ' αυτής · μόνη διαδικαστική προϋπόθεση αυτής της διαδικασίας είναι η έκδοση της ρητής πράξης μέχρι και την πρώτη συζήτηση της προσφυγής. Στη σχετική απόφαση του ΣτΕ3492/2011 έχει επιπλέον οριστεί πως «...η ρητή απόρριψη του αιτήματος της αναιρεσείουσας έπρεπε να θεωρηθεί ως συμπροσβαλλόμενη και το δικαστήριο όφειλε να εξετάσει τη νομιμότητά της, ανεξάρτητα από την εμπρόθεσμη ή μη άσκηση προσφυγής κατά της σιωπηρής απορρίψεως του αιτήματος της αναιρεσείουσας»⁶⁷.

Η διάθεση της Διοίκησης και του νομοθέτη να αποσυμφορήσει τα διοικητικά δικαστήρια και ως εκ τούτου να απονέμεται πιο γρήγορα και πιο αποτελεσματικά η δικαιοσύνη είναι ένας από τους βασικούς λόγους κατοχύρωσης της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋπόθεση για το παραδεκτό μίας αίτησης ακύρωσης. Συνεπώς, ένας διοικούμενος οφείλει πριν φτάσει στο σημείο να ασκήσει μία διοικητική προσφυγή ενώπιον ενός διοικητικού δικαστηρίου να ακολουθήσει την διαδικασία που προβλέπεται και να προσπαθήσει να επιλύσει εξωδικαστικά την διοικητική διαφορά⁶⁸. Αν ο διοικούμενος, ωστόσο, δεν είναι ευχαριστημένος με την έκβαση της εξωδικαστικής διαδικασίας έχει την δυνατότητα να αποταθεί στα διοικητικά δικαστήρια και να ζητήσει την δικαστική επίλυση της διαφοράς. Είναι σημαντικό να σημειώσουμε εδώ πως όταν ο νόμος μιλάει για δικαστική επίλυση της διαφοράς αναφέρεται μόνο στην περίπτωση της ενδικοφανούς προσφυγής⁶⁹.

Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 45&2 του ΠΔ 18/89 κατά ορισμένης διοικητικής πράξης ή παράλειψης · η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής για να αποτελέσει προϋπόθεση του παραδεκτού της αίτησης

⁶⁶ Π.Δ.Δαγτόγλου, 2014, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκουλας

⁶⁷ Βλ. επίσης ΣτΕ1899/2011 και ΣτΕ3427/2001

⁶⁸ Π. Δαγτόγλου, 2014, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκουλας

⁶⁹ Π. Δαγτόγλου, 2014, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκουλας

ακύρωσης που θα ακολουθήσει θα πρέπει ο διοικούμενος να έχει από πριν ενημερωθεί για αυτό⁷⁰.

Η ενδικοφανής προσφυγή δεν είχε εξ αρχής χαρακτήρα υποχρεωτικό σε σχέση με το παραδεκτό της αίτησης ακύρωσης · μέχρι και το 1971, οπότε και μία απόφαση του ΣτΕ άλλαξε άρδην το σκηνικό, η διάταξη του άρθρου 46 του Ν. 3713/1928 προέβλεπε πως «*Η άσκησης της αιτήσεως ακυρώσεως κωλύεται εκ της υποβολής υπο του νόμου ειδικώς παρεχόμενης προσφυγής ενώπιον της αυτής ή ιεραρχικώς προϊσταμένης αρχής ή ειδικώς καταστημένου οργάνου*»⁷¹. Συνεπώς υπήρχε κώλυμα άσκησης παραδεκτά μίας αίτησης ακύρωσης μόνο όταν ο διοικούμενος προχωρούσε τελικά στην υποβολή της συγκεκριμένης διοικητικής προσφυγής⁷². Αυτό σήμαινε πως πρακτικά για να θεμελιωθεί το απαράδεκτο της αίτησης ακύρωσης έπρεπε η ενδικοφανής προσφυγή όχι απλά να προβλέπεται, αλλά επιπλέον να έχει ασκηθεί · συνεπώς, ο χαρακτήρας της ενδικοφανούς προσφυγής ήταν δυνητικός⁷³. Και το ΣτΕ είχε ακολουθήσει την ίδια τακτική και απαιτούσε πέρα από την πρόβλεψη και την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ως λόγο αναστολής του δικαιώματος του διοικούμενου να ασκήσει μία αίτηση ακύρωσης.

Από το 1971 και μετά άλλαξε ο τρόπος σκέψης και ως εκ τούτου η πορεία της όλης διαδικασίας, μιας και το ΣτΕ δέχτηκε πως όταν ο νόμος προβλέπει την άσκηση μίας διοικητικής προσφυγής, εκείνη μετουσιώνεται αυτόματα σε προϋπόθεση του παραδεκτού της ασκηθείσας αίτησης ακύρωσης. Με άλλα λόγια, η ενδικοφανής προσφυγή κατοχυρώθηκε ως υποχρεωτική προδικασία της αίτησης ακύρωσης⁷⁴.

Η απόφαση που εκδίδεται για μία ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να προσβληθεί στη συνέχεια με αίτηση ακύρωσης · από την άλλη πλευρά, σε περίπτωση παράλειψης εκ μέρους της Διοίκησης να απαντήσει σχετικά με την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή μέσα στην προθεσμία που ορίζεται σχετικά ή αν δεν ορίζεται μέσα σε τρεις (3) μήνες από την κατάθεσή της, ο διοικούμενος μπορεί να ασκήσει αίτηση ακύρωσης εναντίον της. Αν τα στάδια κρίσης της ενδικοφανούς προσφυγής είναι πολλά και

⁷⁰ Π. Δαγτόγλου, 2014, *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκουλας

⁷¹

⁷² Π. Δαγτόγλου, 2014, *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκουλας

⁷³ Ευ. Πρεβεστούρου, 1990, *Η προβληματική των ενδικοφανών προσφυγών ενόψει της συνταγματικής κατοχυρώσεως της αιτήσεως ακυρώσεως*, ΔΙΚΗ 21/1990

⁷⁴ Π. Δαγτόγλου, 2014, *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκουλας

κάποιο από τα ενδιάμεσα όργανα παραλείψουν να αποφανθούν επ' αυτής, ο πολίτης έχει το δικαίωμα να προσφύγει σε κάποιο ανώτερο ιεραρχικά όργανο από εκείνο, έτσι ώστε να κριθεί εκεί το επίδικο ζήτημα⁷⁵. Αν και το ανώτερο ιεραρχικά όργανο παραλείψει να ασχοληθεί με την υπόθεση, ο πολίτης έχει τότε το δικαίωμα να ασκήσει παραδεκτά αίτηση ακύρωσης⁷⁶.

Ο διοικούμενος πρέπει να ενημερώνεται από την Διοίκηση ως προς τη δυνατότητα που έχει να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά της διοικητικής πράξης που θεωρεί άδικη/παράνομη, όπως επίσης και για την διαδικασία άσκησής της⁷⁷. Σε περίπτωση παράλειψης ενημέρωσης του πολίτη εκ μέρους του διοικητικού οργάνου σχετικά με την διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής επιφέρει αυτοδίκαια τη θεραπεία του απαράδεκτου της αίτησης ακύρωσης που ασκήθηκε χωρίς να προηγηθεί η ενδικοφανής προσφυγή · χαρακτηριστικές είναι οι αποφάσεις της Ολομέλειας του ΣτΕ 2892/1993, 2832/2013 και 3225/2014, όπου η παράλειψη ενημέρωσης αντιμετωπίστηκε σε συνδυασμό με την αρχή της χρηστής διοίκησης και την αντικειμενική δυσκολία να γνωρίζει ένας πολίτης όλες τις διοικητικές διαδικασίες, ως λόγος εξάλειψης του απαράδεκτου της αίτησης ακύρωσης που ασκήθηκε χωρίς να έχει ασκηθεί πριν η ενδικοφανής προσφυγή⁷⁸.

Θεωρώ πως είναι ιδιαίτερα σημαντικό να σημειώσουμε πως αν ασκηθεί μία ενδικοφανής προσφυγή και η Διοίκηση δεν εκδώσει για αυτή απόφαση μέσα στην προθεσμία που έχει ταχθεί ή αν δεν έχει ταχθεί μέσα σε τρεις (3) μήνες, τότε δημιουργείται τεκμήριο απόρριψής της. Ωστόσο, αν το αρμόδιο διοικητικό όργανο στο μεταξύ απαντήσει, η απόφαση αυτή θα συμπεροβληθεί με την αίτηση ακύρωσης που ασκείται κατά της απόρριψης⁷⁹ της ενδικοφανούς προσφυγής. Η 1^η συζήτηση επί της αίτησης ακύρωσης είναι το απώτερο χρονικό σημείο που το διοικητικό όργανο μπορεί να εκδώσει απόφαση για την ενδικοφανή προσφυγή χωρίς να υπάρχει κίνδυνος έκδοσης αντίθετης απόφασης από το δικαστήριο⁸⁰. Αυτό σημαίνει πρακτικά πως σε περίπτωση που η Διοίκηση εκδώσει απόφαση για την ενδικοφανή προσφυγή μετά την ολοκλήρωση της συζήτησης για την αίτηση ακύρωσης, η απόφαση αυτή δεν θα

⁷⁵ Ε. Σπηλιωτόπουλος Ε, 2010, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Τόμος 1*

⁷⁶ Ε. Σπηλιωτόπουλος Ε, 2010, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Τόμος 1*

⁷⁷ Βλ. διάταξη άρθρου 16&1 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας

⁷⁸ Ε. Σπηλιωτόπουλος Ε, 2010, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Τόμος 1*

⁷⁹ Π. Δαγντόγλου, 2014, *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκουλας*

⁸⁰ Π. Δαγντόγλου, 2014, *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκουλας*

προσβληθεί μαζί με την απόφαση για την αίτηση ακύρωσης, αλλά θα ακυρωθεί ως εκδοθείσα χωρίς να υπάρχει η απαιτούμενη αρμοδιότητα⁸¹.

⁸¹ Βλ και νομολογία του ΣτΕ1382/2006 που ορίζει σχετικά ότι «Εξ αυτού συνάγεται ότι, σε περίπτωση ασκήσεως αιτήσεως ακυρώσεως κατά τεκμαιρόμενης απορρίψεως ενδικοφανούς προσφυγής, ακρότατο χρονικό όριο μέχρι το οποίο μπορεί να εκδοθεί από το αρμόδιο όργανο απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής είναι ο χρόνος συζητήσεως της αιτήσεως ακυρώσεως κατά της τεκμαιρόμενης απορρίψεως, τούτο δε προς αποφυγή εκδόσεως από τη Διοίκηση αποφάσεως επί της ενδικοφανούς προσφυγής αντιφατικής προς την απόφαση του Δικαστηρίου. Η απόφαση δε επί της ενδικοφανούς προσφυγής, που τυχόν εκδίδεται μετά τη συζήτηση της αιτήσεως ακυρώσεως κατά της τεκμαιρόμενης απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν θεωρείται συμπροσβαλλόμενη με την εν λόγω αίτηση ακυρώσεως, αν δε ήθελε προσβληθεί αυτοτελώς είναι ακυρωτέα ως εκδοθείσα αναρμοδίως κατά χρόνο»

Κεφάλαιο 3^ο

Φορολογικές διαφορές και ενδικοφανής προσφυγή

3.1. Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

Στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας υπάρχει δυνατότητα άσκησης εκ μέρους του διοικούμενου ενδικοφανούς προσφυγής με στόχο την επανεξέταση μίας φορολογικής πράξης και την επίλυση της διαφοράς που έχει προκύψει μέσα σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα · με αυτό τον τρόπο τα δημόσια έσοδα εισπράττονται πιο γρήγορα, ενώ ταυτόχρονα τα διοικητικά δικαστήρια αποσυμφορούνται.

Πιο συγκεκριμένα, από τις αρχές του 2014, οπότε και ξεκίνησε η ισχύς του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας⁸², ο διοικούμενος απέκτησε τη δυνατότητα να επιλύει μία φορολογική διαφορά που ανακύπτει εξωδικαστικά, όχι πλέον συμβιβαστικά, αλλά ασκώντας ενδικοφανείς προσφυγές ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου⁸³. Η σχετική δυνατότητα θεμελιώθηκε στις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013, οι οποίες μαζί με την ΠΟΛ 1064/2017 προβλέπουν ότι ο διοικούμενος έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει μία ατομική διοικητική φορολογική πράξη που έχει εκδοθεί εναντίον του ή ακόμα και μία σιωπηρή άρνηση της Διοίκησης μέσω της υποβολής στην αρμόδια υπηρεσία ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία θα ζητάει την εξέταση εκ νέου της συγκεκριμένης πράξης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Η διάταξη του άρθρου 72&1 του Ν.4174/2013 ορίζει επιπλέον πως «μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος

⁸² Βλ. Ν.4174/2013

⁸³ Μέχρι και το τέλος του 2013 ο φορολογούμενος είχε τη δυνατότητα να προχωράει σε επίλυση μίας τυχόν διαφοράς του μέσω συμβιβασμού με την αρμόδια φορολογική αρχή · οι προϋποθέσεις και η σχετική διαδικασία ορίζονταν από τις διατάξεις του άρθρου 70 του Ν.2238/1994

του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα», ενώ η παράγραφος 9 του ίδιου άρθρου ορίζει ότι «επί πράξεων ή αποφάσεων της επιτροπής διοικητικής επίλυσης διαφορών του άρθρου 70Α του Ν.2238/1994 και της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 70Β του ίδιου νόμου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παράγ. 1 (προσδιορισμός φόρου) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ο φόρος, το τέλος, η εισφορά ή το πρόστιμο, που προσδιορίζεται στις περιπτώσεις του προηγούμενου εδαφίου, καταβάλλεται όπως ορίζεται στις παραπάνω πράξεις ή αποφάσεις ή στις διατάξεις της οικείας φορολογίας». Τέλος, η παράγραφος 17 του άρθρου 72&1 του Ν.4174/2013 ορίζει ότι «στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 (τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής) και 57 (πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»⁸⁴

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών είναι η αρμόδια για την παραλαβή και εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής για θέματα φορολογικά. Πρόκειται για την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία υπάγεται απευθείας στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και η οποία μετονομάστηκε με την απόφαση Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013⁸⁵ του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει διάφορες αρμοδιότητες που της έχουν ανατεθεί στα πλαίσια της διοικητικής διαδικασίας, αλλά και άλλες που της έχουν ανατεθεί περιστασιακά και μεταβατικά. Η εξέταση των ζητημάτων που προκύπτουν από την κατάθεση εκ μέρους των πολιτών ενδικοφανών προσφυγών είναι μία από τις βασικές αρμοδιότητες της ανωτέρω Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών και αφορά σε ζητήματα σχετικά με την αναστολή καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης που προσβάλλεται με την ενδικοφανή προσφυγή,

⁸⁴ Ν. 4174.2013, διαθέσιμος στο <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/529>

⁸⁵ Φ.Ε.Κ. 3367 Β'/31-12-2013

την εξέταση από την αρχή των αποφάσεων για την μερική άρση των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου⁸⁶ (τα εν λόγω μέτρα οδηγούν σε αναβίωση της επιβολής τους σε χρόνο μεταγενέστερο της στιγμής που ξεκίνησε να ισχύει ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχει στο μεταξύ ασκηθεί προσφυγή ενώπιον ενός διοικητικού δικαστηρίου εναντίον τους μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την αναβίωση των μέτρων) και τέλος την εξέταση εκ νέου μίας υπόθεσης που αναπέμπεται εκεί μετά από απόφαση ενός διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66&10 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ως προς την τελευταία περίπτωση ορίζεται πιο συγκεκριμένα πως όταν εκδίδεται απόφαση ενός διοικητικού δικαστηρίου που κηρύσσει απαράδεκτη την απόφαση σχετικά με ένα ένδικο μέσο ή βοήθημα και η υπόθεση επανέρχεται στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών⁸⁷, με εξαίρεση την περίπτωση που ο πολίτης αποδέχεται την υπό κρίση διοικητική πράξη μέσα σε αποκλειστική προθεσμία πέντε (5) ημερών⁸⁸.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών παραλαμβάνει τις υποθέσεις από την φορολογική αρχή, χωρίς μάλιστα να υπάρχει ανάγκη τήρησης της διαδικασίας που καθορίζεται στις αποφάσεις ΠΟΛ 1002/31.12.2013 και 1069/4.3.2014, ήτοι χωρίς να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή εκ μέρους του πολίτη. Εν συνεχεία ακολουθείται η διαδικασία που καθορίζεται στο άρθρο 1&95 της υπ' αριθμό Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων⁸⁹ που φέρει τον τίτλο «*Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής Με Εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης*», όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμό Δ6Α 1054391 ΕΞ 2014/1.4.2014⁹⁰.

Οι διοικητικές πράξεις, ρητές και σιωπηρές, που εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ των περιφερειών Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, Κεντρικής Μακεδονίας, Δυτικής Μακεδονίας και Ηπείρου⁹¹ και έχουν ημερομηνία από την 1/4/2015 και μετά,

⁸⁶ Βλ. διάταξη του άρθρου 14&4 του Ν. 2523/1997

⁸⁷ Βλ. διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

⁸⁸ Η προθεσμία αυτή ξεκινάει από την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης ή από την πρόσκληση εκ μέρους της φορολογικής υπηρεσίας

⁸⁹ ΦΕΚ 478Β'/26-2-2014

⁹⁰ ΦΕΚ 796 Β'/01-04-2014

⁹¹ Βλ. παράρτημα 2 του ΠΔ 111/2014, ΦΕΚ 178 Α/29.8.2014

εξετάζονται από τα Αυτοτελή Τμήματα Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τα οποία εδρεύουν στην Θεσσαλονίκη⁹². Αντιθέτως, τα ανωτέρω τμήματα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών δεν έχουν δικαιοδοσία επί υποθέσεων ενδικοφανών προσφυγών που ασκούνται εναντίον πράξεων που έχουν εκδοθεί από το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου⁹³ και από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων⁹⁴ ή επί υποθέσεων ενδικοφανών προσφυγών που ασκούνται εναντίον πράξεων φορολογικών, οι οποίες ουσιαστικά εφαρμόζουν μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου⁹⁵.

Οι ενδικοφανείς προσφυγές που περιγράψαμε υπάγονται στην αρμοδιότητα των Υποδιευθύνσεων Επανεξέτασης και Νομικών Θεμάτων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, οι οποίες έχουν έδρα στο νομό Αττικής.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 1&1 της ΠΟΛ. 1064/2017, ο πολίτης που επιθυμεί να προχωρήσει στην αμφισβήτηση μίας ρητής ή σιωπηρής διοικητικής πράξης, η οποία έχει εκδοθεί από την 1/1/2014 σε βάρος του και εμπίπτει στο πεδίο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, οφείλει πριν ακολουθήσει την οδό της δικαιοσύνης να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την εξέταση εκ νέου του επίδικου ζητήματος ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων⁹⁶. Η κατάθεση της συγκεκριμένης προσφυγής πραγματοποιείται στην φορολογική αρχή που είχε εκδώσει αρχικά την υπό κρίση διοικητική πράξη. Ως προς την διαδικασία είναι σημαντικό να σημειώσουμε εδώ πως για την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής δεν απαιτείται η πληρωμή κάποιου παράβολου.

Όταν για μία διοικητική πράξη προβλέπεται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής δεν υπάρχει δυνατότητα να ασκηθεί εναντίον της κάποια άλλη προσφυγή ·

⁹² Βλ. σχετικά Δ.ΟΡΓ.Α 1159205 ΕΞ 2014/01-12-2014, ΦΕΚ Β' 3250/4.12.2014, Δ.ΟΡΓ.Α 1170232 ΕΞ 2014/30-12-2014, ΦΕΚ Β' 3586/31.12.2014, και Δ.ΟΡΓ.Α 1006534 ΕΞ 2015/19-01-2015, ΦΕΚ Β' 165/23.01.2015 Αποφάσεις της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων και η ΠΟΛ 1081/6-4-2015 Εγκύκλιος ΓΓΔΕ

⁹³ Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π

⁹⁴ Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

⁹⁵ Βλ. διατάξεις άρθρου 46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

⁹⁶ Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.

με άλλα λόγια, όταν προβλέπεται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής για μία διοικητική πράξη τότε η τυχόν άσκηση άλλης προσφυγής είναι απαράδεκτη⁹⁷. Επιπλέον, δεν είναι δυνατή η άσκηση προσφυγής σε κάποιο τακτικό διοικητικό δικαστήριο κατά διοικητικής πράξης για την οποία προβλέπεται η υποχρεωτική άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής.

Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της επίδικης πράξης ή από την παράλειψή της και αναστέλλεται υποχρεωτικά όλο τον Αύγουστο. Ειδικά όσον αφορά στους κατοίκους εξωτερικού η εν λόγω προθεσμία είναι εξήντα (60) ημέρες⁹⁸.

Η κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής πραγματοποιείται στην φορολογική αρχή που είχε αρχικά εκδώσει την εν λόγω πράξη · αν η συγκεκριμένη υπηρεσία καταργηθεί ή αν ανασταλεί η λειτουργία της, η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται ενώπιον μίας Δ.Ο.Υ. και από εκεί διαβιβάζεται στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών⁹⁹ μέσα σε επτά (7) ημέρες. Με άλλα λόγια αν καταργηθεί η αρμόδια αρχή ή αν ανασταλεί για κάποιο διάστημα η λειτουργία της, η ενδικοφανής προσφυγή που ασκείται κατά πράξης που έχει εκδοθεί μετά από έλεγχο υποβάλλεται σε κάποια Δ.Ο.Υ υποδοχής¹⁰⁰.

Ενεργητική νομιμοποίηση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής έχει ο υπόχρεος της φορολογικής επιβάρυνσης και εν γένει τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την ευθύνη καταβολής του φόρου για ένα νομικό πρόσωπο¹⁰¹.

Τα ζητήματα για τα οποία μπορεί να ασκηθεί μία ενδικοφανής προσφυγή είναι τα εξής¹⁰²:

- σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα,
- επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή,
- μεσεγγύηση από τον μεσεγγυούχο,

⁹⁷ Βλ. διάταξη του άρθρου 1&2 της της ΠΟΛ. 1064/2017

⁹⁸ Βλ. διάταξη του άρθρου 2&1 της ΠΟΛ 1064/2017 και διάταξη του άρθρου 63&1γ, δ και του ΚΦΔ

⁹⁹ Βλ. διάταξη του άρθρου 2&2 της ΠΟΛ1064/2017

¹⁰⁰ Βλ. διάταξη του άρθρου 2&2 της ΠΟΛ1064/2017

¹⁰¹ Βλ. διατάξεις άρθρων 64&1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και 50&5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

¹⁰² Βλ. διάταξη του άρθρου 2&4 της ΠΟΛ1064/2017

- πτώχευση από τον σύνδικο πτώχευσης,
- γονική μέριμνα από όποιον ασκεί τη γονική μέριμνα,
- δικαστική συμπαράσταση από τον δικαστικό συμπαραστάτη
- κληρονομιά από τους κληρονόμους
- εκκαθάριση από τους εκκαθαριστές
- συγχώνευση/διάλυση εταιρειών από διευθυντές, διαχειριστές, προέδρους

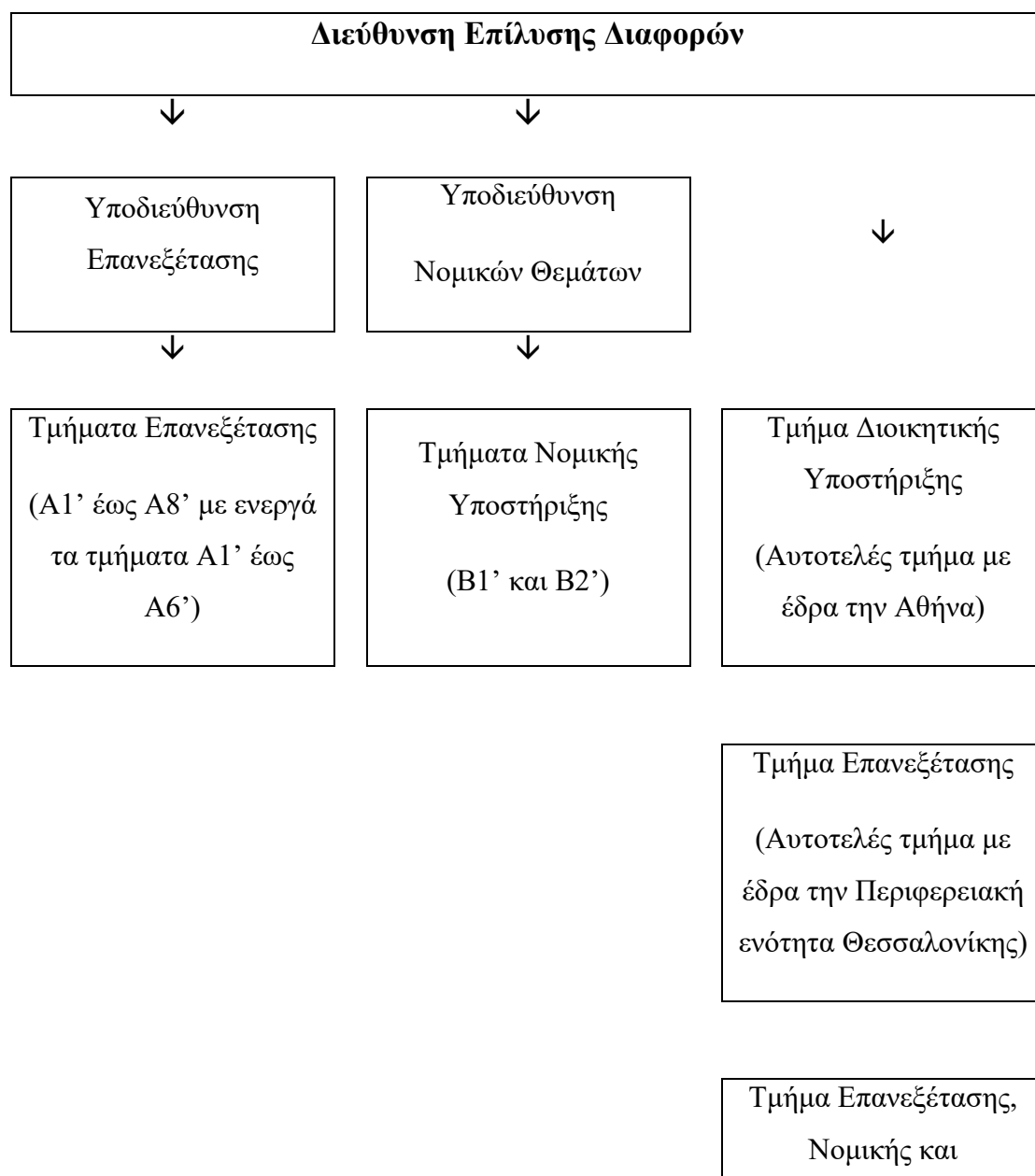
Ο διοικούμενος που υποβάλλει την ενδικοφανή προσφυγή καταθέτει ταυτοχρόνως στη φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο με CD ή USB, όπου περιλαμβάνονται η υποβληθείσα προσφυγή, η αίτηση αναστολής και όλα τα απαιτούμενα έγγραφα και δικαιολογητικά. Επιπλέον, περιλαμβάνεται δήλωση υπεύθυνη του Ν. 1599/1986, με την οποία επιβεβαιώνεται το γνήσιο του περιεχομένου του φακέλου.

Όταν ασκείται προσφυγή ενδικοφανής εναντίον μίας πράξης που έχει σα στόχο τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου μπορεί να υποβληθεί από εκείνον που έκανε την παράβαση και σε βάρος του οποίου έχουν επιβληθεί τα μέτρα διασφάλισης του Δημοσίου και των συμφερόντων του, όπως ορίζει η διάταξη του άρθρου 46&5 του Ν.4174/2013, όπως και από εκείνον σε βάρος του οποίου έχουν επιβληθεί σωρευτικά όλα τα ανωτέρω μέτρα, όπως ορίζει η διάταξη του άρθρου 46&6 του Ν.4174/2013.

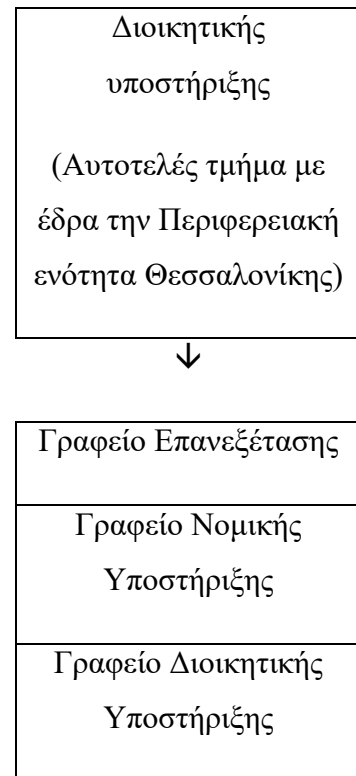
Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών θα ερευνήσει όλα τα ζητήματα, νομικά και πραγματικά, αφού προηγουμένως θα έχει εξετάσει και λάβει υπόψιν της την προσφυγή και όλες τις πληροφορίες που τις κοινοποίησε ο υπόχρεος. Η όλη διαδικασία πραγματοποιείται εγγράφως με την επιφύλαξη όλων των οριζόμενων στην ΠΟΛ1064/2017.

3.1.1. Διάρθρωση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εδρεύει στο νομό Αττικής και αποτελείται από τρεις (3) Υποδιευθύνσεις και δεκατρία (13) Τμήματα · από αυτά τα τμήματα τα δύο εδρεύουν στη Θεσσαλονίκη. Ο πίνακας που ακολουθεί παρουσιάζει την εσωτερική διάρθρωση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹⁰³ :



¹⁰³ Γ. Κορομηλάς, 2017, Η ενδικοφανής προσφυγή ως μέσο εξωδικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών



Η Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης ασχολείται με ζητήματα που αφορούν πράξεις φορολογικές που εκδίδονται στα πλαίσια διοικητικών διαδικασιών και εναντίον των οποίων οι διοικούμενοι ασκούν ενδικοφανείς προσφυγές. Επιπλέον, η ανωτέρω υπηρεσία εξετάζει ένα αίτημα εκ μέρους του διοικούμενου για αναστολή της καταβολής του 50% του ποσού που είναι υπό αμφισβήτηση και μελετά τις υποθέσεις, τις αποφάσεις και τις τάσεις που εν γένει παρατηρούνται. Τέλος, ελέγχει την ποιότητα και την εφαρμογή των διαδικασιών που αφορούν στην εξέταση εκ νέου των ατομικών διοικητικών πράξεων που εκδίδονται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

Η ανάθεση των υποθέσεων στα Τμήματα Α1 έως και Α6 γίνεται με πράξη με του Προϊστάμενου της Διεύθυνσης, ο οποίος επιπλέον αναθέτει και την εξέταση των αιτημάτων αναστολής της καταβολής ποσοστού 50% του υπό αμφισβήτηση ποσού στα Τμήματα Β1' και Β2' της Υποδιεύθυνσης Νομικής Υποστήριξης · στις περιπτώσεις των αιτημάτων αναστολής τα Τμήματα Επανεξέτασης τους παρέχουν κάθε δυνατή συνδρομή σε ζητήματα και ερωτήματα που τυχόν θα ανακύψουν.

3.1.2. Αίτημα αναστολής της καταβολής ποσοστού 50% από το συνολικό ποσό που είναι υπό αμφισβήτηση

Η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλει την καταβολή του 50% του ποσού που αμφισβητείται, αλλά υπό τον όρο ότι το υπόλοιπο 50% έχει καταβληθεί. Μόνη εξαίρεση είναι η περίπτωση που θα υποβληθεί αίτημα αναστολής για όλο το ποσό και γίνει δεκτό. Ακόμα και όταν η αναστολή γίνει δεκτή δεν θα αφορά στον άμεσο προσδιορισμό του φόρου, αλλά ούτε και επί της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, η έκδοση της οποίας πραγματοποιείται βάσει των στοιχείων που ο φορολογούμενος έχει παραχωρήσει στην Υπηρεσία μέσω της φορολογικής του δήλωσης.

Το ανωτέρω αίτημα υποβάλλεται από τον υπόχρεο με την ενδικοφανή προσφυγή, ενώ ταυτόχρονα μπορεί να υποβληθεί και αίτημα αναστολής της καταβολής του 50% του ποσού που τελεί υπό αμφισβήτηση. Το εν λόγω αίτημα για την αναστολή καταβολής μπορεί να συμπεριλαμβάνεται στην ενδικοφανή προσφυγή ή να υποβάλλεται αυτοτελώς με ξεχωριστό έγγραφο, το οποίο όμως πρέπει να υποβληθεί την ίδια μέρα με την ενδικοφανή προσφυγή.

Για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών του αιτούντα πρέπει να υποβάλλονται στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών μαζί με την αίτηση αναστολής όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς του αιτούντα · επιπλέον, υποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν.1599/1986, όπου πρέπει να δηλώνονται τα εξής:

1. Τα εισοδήματα του προηγούμενου, αλλά και του τρέχοντος έτους, τόσο στην Ελλάδα, όπως και οπουδήποτε αλλού
2. Η περιουσιακή κατάσταση του φορολογούμενου τόσο στην Ελλάδα, όσο και σε όποια άλλη χώρα του κόσμου. Όταν ο αιτών είναι φυσικό πρόσωπο δηλώνεται επιπλέον η περιουσιακή κατάσταση και των υπολοίπων μελών της οικογενείας του, ήτοι του/της συζύγου και των ανήλικων τέκνων του, ενώ όταν είναι νομικό πρόσωπο δηλώνεται επιπλέον και η περιουσιακή κατάσταση των νομικών προσώπων/οντοτήτων στις οποίες συμμετέχει, αλλά και των φυσικών προσώπων που τυχόν ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Να σημειώσουμε εδώ πως με τον όρο περιουσιακή κατάσταση αναφερόμαστε σε δικαιώματα εμπράγματα και ενοχικά πάνω σε ακίνητα,

καταθέσεις κάθε μορφής, τραπεζικά προϊόντα, επενδύσεις, δάνεια, δωρεές, μετοχές και δικαιώματα συμμετοχής σε κάποιο κεφάλαιο¹⁰⁴. Τέλος, στην περιουσιακή κατάσταση συμπεριλαμβάνονται τα δικαιώματα, εμπράγματα και ενοχικά πάνω σε κινητά με αξία ανώτερη των €10.000. Όλα αυτά τα στοιχεία δηλώνονται και όταν ακόμα δεν υπάρχουν, ήτοι δηλώνονται αρνητικά.

Ο αιτών οφείλει να δηλώσει μαζί με την περιουσιακή κατάσταση και την αγοραία αξία που εκτιμά πως έχουν όλα όσα περιλαμβάνονται στην περιουσία του · πιο συγκεκριμένα, δηλώνεται η αντικειμενική αξία των ακινήτων, ο ισολογισμός του τελευταίου έτους (όταν τηρούνται λογιστικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ.¹⁰⁵ κατά τη διπλογραφική μέθοδο) και το αναλυτικό ισοζύγιο του τρέχοντος έτους.

Σε περίπτωση που η αίτηση αναστολής που κατατίθεται δεν συνοδεύεται από τα ανωτέρω στοιχεία απορρίπτεται · αυτό σημαίνει πρακτικά πως ο πολίτης θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα επιμελής κατά την κατάθεση της αίτησης αναστολής και πάντα να την συνοδεύει με μία υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, άρθρο 8 σχετικά με τα εισοδήματα και την περιουσιακή του κατάσταση · επιπλέον, όταν ο πολίτης/φορολογούμενος τηρεί βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. κατά τη διπλογραφική μέθοδο, έχει την υποχρέωση υποβολής του ισολογισμού του προηγούμενου χρόνου, καθώς και του αναλυτικού ισοζυγίου γενικής λογιστικής της τρέχουσας οικονομικής χρονιάς. Τέλος, ο αιτών οφείλει να προσκομίζει μαζί με την αίτηση αναστολής κάθε αποδεικτικό στοιχείο που είναι απαραίτητο, έτσι ώστε να αποδεικνύεται η βλάβη που η αναστολή που θα δοθεί θα μπορέσει να αποτρέψει.

Η υποβολή του αιτήματος αναστολής σημαίνει αυτομάτως πως μέχρι και την έκδοση της σχετικής απόφασης εκ μέρους της αρμόδιας αρχής ή έστω μέχρι την πάροδο της προβλεπόμενης χρονικής περιόδου, χωρίς να υπάρξει κάποια απάντηση από την πλευρά της Διοίκησης, δεν θα ληφθεί κανένα μέτρο αναγκαστικής είσπραξης του οφειλόμενου ποσού.

Ως προς το αποτέλεσμα τώρα μίας αίτησης αναστολής μπορούμε να πούμε πως το εν λόγω αίτημα γίνεται αποδεκτό από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών σε περιπτώσεις που να θεωρηθεί πως η πληρωμή του ποσού θα προκαλούσε στον

¹⁰⁴ Βλ. Ν.4174/2013 παράγραφο 3

¹⁰⁵ Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

φορολογούμενο ανεπανόρθωτη βλάβη. Η απόφαση ως προς το συγκεκριμένο αίτημα πρέπει να εκδοθεί μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την στιγμή που κατατίθεται η ενδικοφανής προσφυγή · αν η απόφαση δεν εκδοθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες, η αίτηση αναστολής θεωρείται πως έχει απορριφθεί σιωπηρά.

3.1.3. Διατάξεις που αφορούν στην εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών

Οι διατάξεις του άρθρου 70B του Ν. 2238/1994 εφαρμόζονται σε όλες τις πράξεις που εκδόθηκαν μέχρι και τις 31/12/2013 · για τις πράξεις αυτές ισχύουν επιπλέον όλα όσα ορίζονται στις διατάξεις των άρθρων 1-5 της ΠΟΛ 1209/6.9.2013 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.).

Για τις πράξεις που εκδόθηκαν από την 1/1/2014 και μετά ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (όπως ισχύουν μετά τις αλλαγές που επήλθαν με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.4223/2013, του άρθρου 1 του, περίπτωση 14, υποπαράγραφος Δ2 του Ν. 4254/2014, καθώς και της διάταξης του άρθρου 232, παράγραφος 1β του Ν.4281/2014) · για τις πράξεις αυτές ισχύουν επιπλέον όσα ορίζονται στην ΠΟΛ. 1002/2.1.2014, καθώς και στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.

Οι βασικές διαφορές ανάμεσα στο άρθρο 70B του Ν. 2238/1994 και στο άρθρο 63 του Ν.4174/2013 είναι οι εξής:

- Ο διοικούμενος έχει πλέον το δικαίωμα να υποβάλλει μία ενδικοφανής προσφυγή ακόμα και όταν η Φορολογική Διοίκηση δεν εκδίδει κάποια πράξη, αλλά αρνείται σιωπηρά
- Υπάρχει πλέον αναστολή καταβολής ποσοστού 50% του ποσού που αμφισβητείται και το οποίο έχει βεβαιωθεί στο σύνολό του · το ζήτημα εδώ είναι πως η αναστολή της καταβολής του 50% ενεργοποιείται μόνο όταν το υπόλοιπο 50% έχει καταβληθεί (μόνη εξαίρεση η περίπτωση που το αίτημα αναστολής γίνει δεκτό από τη Διοίκηση)
- Η υπαγωγή και των διασφαλιστικών μέτρων του άρθρου 46 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στην ειδική διοικητική διαδικασία

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών είναι αρμόδια να εξετάσει τα αιτήματα αναστολής των φορολογικών πράξεων που εκδίδουν οι αρμόδιες διοικητικές αρχές, κατά των οποίων έχουν ασκηθεί ενδικοφανείς προσφυγές¹⁰⁶

3.1.4. Η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών πρέπει να εκδώσει απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής μέσα σε 120 ημέρες¹⁰⁷, προθεσμία που ξεκινά να μετράει από την ημέρα που υποβάλλεται στην αρμόδια διοικητική αρχή¹⁰⁸. να σημειώσουμε εδώ πως από την 1-31 Αυγούστου η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται.

Αν η προθεσμία που η διοίκηση έχει προκειμένω να απαντήσει περάσει άπρακτη, η ενδικοφανής προσφυγή θεωρείται πως έχει σιωπηρά απορριφθεί και ότι ο φορολογούμενος γνωρίζει αυτή την εξέλιξη · εν προκειμένω η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να ενημερώσει τη φορολογική αρχή που είναι αρμόδια για τη συγκεκριμένη πράξη επί των ενεργειών της.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών μπορεί είτε να απορρίψει ρητά ή και σιωπηρά, προβάλλοντας λόγο τυπικό ή ουσίας, την ενδικοφανή προσφυγή ή να ακυρώσει/τροποποιήσει την υπό κρίση πράξη αν θεωρεί πως ο λόγος που προβλήθηκε από τον φορολογούμενο ήταν βάσιμος¹⁰⁹.

Η υπόθεση που εξετάζεται από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών μπορεί σε κάποιες περιπτώσεις να αναπεμφθεί στην διοικητική αρχή που την εξέδωσε, έτσι ώστε να ελεγχθεί εκεί εκ νέου · για να συμβεί αυτό θα πρέπει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών να κρίνει πως η εν λόγω υπόθεση δεν είναι ακόμα «ώριμη» να εξεταστεί από εκείνη¹¹⁰. Η εν λόγω δυνατότητα είναι άκρως αναμενόμενο να υπάρχει μιας και η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών είναι όργανο ελέγχου σε 2^ο βαθμό διοικητικών πράξεων νόμο και ουσία, ενώ ταυτόχρονα ο στόχος της εσωτερικής επίλυσης της

¹⁰⁶ Βλ. διατάξεις του άρθρου 46&5 και 6 του Ν. 4174/2013 και διατάξεις της ΠΟΛ 1282/31.12.2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

¹⁰⁷ βλ. διάταξη του άρθρου 4 της ΠΟΛ1064/2017

¹⁰⁸ Βλ. διάταξη άρθρου 63&5 ΚΦΔ

¹⁰⁹ Βλ. διάταξη του άρθρου 636 ΚΦΔ

¹¹⁰ Πχ βλ. απόφαση 3223/2015

διαφοράς είναι το να είναι σε κάθε περίπτωση έτοιμη για ένα δυνητικό έλεγχο από τα δικαστήρια¹¹¹.

Όταν αποφασίζεται αναπομπή της υπόθεσης, η προσβαλλόμενη πράξη θα έπρεπε να ακυρώνεται και ως εκ τούτου να σταματούν να υπάρχουν οι συνέπειες εξ αυτής¹¹². η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, όμως, μπορεί η ίδια να ελέγξει την υπόθεση και να τροποποιήσει/ακυρώσει την επίδικη διοικητική πράξη. Αυτό σημαίνει στην πράξη πως η αναπομπή μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δεν μπορεί να θεραπεύσει τα θέματα που παρουσιάζει η ατομική διοικητική πράξη¹¹³. συνεπώς, αναπομπή μπορεί να υπάρξει σε περιπτώσεις τυπικών πλημμελειών πχ έκδοση πράξης από όργανο αναρμόδιο, αλλά ποτέ σε περιπτώσεις ουσιαστικών πχ λανθασμένη αιτιολογία. Αν μία υπόθεση αναπεμφθεί από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών στην εκδούσα φορολογική αρχή χωρίς να προηγηθεί ακύρωση της διοικητικής πράξης, η προθεσμία για την έκδοση της απόφασης επί της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής δεν διακόπτεται, ούτε και αναστέλλεται¹¹⁴.

3.1.4.1. Η απόφαση 1200/2019

Με μία απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών του 2019, ήτοι με την 1200/2019, κρίθηκε ότι τόσο η παράλειψη καταχώρησης του εισοδήματος που προέρχεται από ιδιόχρηση, όσο και η σχετική τεκμαρτή δαπάνη, αποτελούν πλέον φορολογική παράβαση και ως εκ τούτου τιμωρούνται με πρόστιμο αυτοτελές¹¹⁵, το οποίο δεν επηρεάζει σε καμία περίπτωση το φορολογικό αποτέλεσμα. Το σκεπτικό πάνω στο οποίο βασίστηκε η συγκεκριμένη απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών είναι όπως ορίζει η διάταξη του άρθρου 22β του ν. 4172/2013 αναφορικά με τις εκπιπτόμενες φορολογικές δαπάνες, όταν μία επιχείρηση προσδιορίζει το κέρδος της, κάποιες δαπάνες εκπίπτουν, υπό την προϋπόθεση πως «αντιστοιχούν σε

¹¹¹ Γ. Μέντης, Β Μιχελινάκης, 2016, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη

¹¹² Βλ. διατάξεις των άρθρων 79 και 97 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας

¹¹³ Γ. Μέντης, Β Μιχελινάκης, 2016, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη

¹¹⁴ Γ. Μέντης, Β Μιχελινάκης, 2016, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη

¹¹⁵ Βλ. διάταξη του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 περί ανακριβούς δήλωσης

πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση»¹¹⁶

Το ιστορικό της συγκεκριμένης απόφασης ήταν το ακόλουθο: Μία επιχείρηση ελέγχθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ (Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων) και βάσει των πορισμάτων του συγκεκριμένου ελέγχου της καταλογίστηκε ως εισόδημα τεκμαρτό προερχόμενο από ιδιόχρηση ακινήτων το ποσό των €297.379,41, το οποίο επειδή δεν είχε καταχωρηθεί στα βιβλία που τηρούσε δεν μπορούσε να αναγνωριστεί ως δαπάνη.

Η επιχείρηση από την άλλη πλευρά προχώρησε στην άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία και έγινε αποδεκτή από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών βάσει του ακόλουθου σκεπτικού: το ΣΛΟΤ (Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης) είχε δώσει στα ακόλουθα ερωτήματα που του τέθηκαν, ήτοι:

- αν το τεκμαρτό εισόδημα από μίσθωμα, καθώς και το τεκμαρτό έξοδο από μίσθωμα που εκπίπτει βάσει του ν. 4172/2013 και τα οποία προέρχονται από ιδιόχρηση ακινήτου νομικού προσώπου, καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης,
- αν δεν υπάρξει καταχώρηση των ανωτέρω εσόδων και εξόδων στα λογιστικά βιβλία, θα αναγνωριστεί ή όχι το έξοδο λόγω της μη εγγραφής,
- αν υπάρξει καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία, τα εν λόγω ποσά σε ποιο σημείο του ισολογισμού θα εμφανιστούν και θα γίνει συμψηφισμός τους ή όχι?

Η απάντηση του ΣΛΟΤ ήταν η εξής: *«Τα σχετικά ποσά μπορούν να καταχωρούνται για λόγους εσωτερικής πληροφόρησης της επιχείρησης σε σχετικούς λογαριασμούς. Ωστόσο, στη δημοσιοποιούμενη κατάσταση αποτελεσμάτων δεν πρέπει να εμφανίζονται σε κανένα σημείο της τεκμαρτά κονδύλια. Για τα φορολογικά θέματα αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών»*

Το υπόλοιπο σκεπτικό της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ήταν το ακόλουθο: «Επειδή εξάλλου, σύμφωνα με τη γενικά παραδεκτή λογιστική αρχή της σχετικότητας, οι λογιστικές καταστάσεις πρέπει να περιέχουν μόνο όσες πληροφορίες είναι σχετικές

¹¹⁶ Βλ. διάταξη του άρθρου 22β του ν. 4172/2013 για τις εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

και απαραίτητες για την ενημέρωση των μετόχων, του επενδυτικού κοινού και λοιπών ενδιαφερόμενων για τη χρηματοοικονομική κατάσταση της εταιρείας. Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1069/2015 Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013) ισχύουν τα ακόλουθα: «6. Όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα του άρθρου 45, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, έχουν επίσης εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39 και επομένως, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 της παρούσας. Το εισόδημα αυτό, αν και χαρακτηρίζεται εισόδημα από ακίνητη περιουσία ιδίως για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, θεωρείται σε κάθε περίπτωση έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα και επομένως, για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται και αφορούν τα ακίνητα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39. Κατά συνέπεια, το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση γης ή ακινήτου υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, χωρίς καμία εξαίρεση για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων, ξενοδοχείων, κλπ., ενώ ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης η' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.»

«Επιπλέον, επειδή το ΣΛΟΤ στην απάντησή του υπ. αριθμ. 1239/2016 στο ερώτημα: Παρακαλούμε να μας γνωρίσετε εάν για τα τεκμαρτά έσοδα και έξοδα από ιδιόχρηση ακινήτων πρέπει προς τεκμηρίωση να διενεργείται λογιστική εγγραφή τόσο στα απλογραφικά όσο και στα διπλογραφικά βιβλία», αναφέρει τα εξής:

«1. Από λογιστική σκοπιά, τα τεκμαρτά έσοδα /έξοδα από ιδιόχρηση δεν επηρεάζουν τα ποσά των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, και αυτό αφορά τόσο τα διπλογραφικά βιβλία όσο και τα απλογραφικά βιβλία (ατομικής επιχείρησης ή εταιρείας). Τα σχετικά ποσά δε λαμβάνονται υπόψη (συμψηφίζονται μεταξύ τους) και συνεπώς δεν διογκώνουν ούτε τα έξοδα ούτε τα έσοδα.

2. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα τεκμαρτά έξοδα και έσοδα από ιδιοκατοίκηση έχουν λογιστική βάση 0 (μηδέν) και φορολογική βάση το ποσό που προκύπτει από τη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 39, ν. 4172/2013).

3. Βάσει της περ. (γ) του άρθρου 22 του νόμου 4172/2013, η έκπτωση δαπανών κατά τον προσδιορισμό εισοδήματος, προϋποθέτει ότι οι δαπάνες αυτές «εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

4. Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων, δηλαδή ο τρόπος με τον οποίο «εγγράφονται» οι δαπάνες στην διατύπωση του ν. 4172/2013 υπό (3) ανωτέρω, εξειδικεύεται στο ν. 4308/2014. Βάσει της παρ. 5 του άρθρου 3 του εν λόγω νόμου, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική, όσο και τη φορολογική βάση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Περαιτέρω, βάσει της παρ. 3.5.1 της ΠΟΛ.1003/2014, η παρακολούθηση της λογιστικής / φορολογικής βάσης (κατά περίπτωση) «δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων».

5. Βάσει του σημείου (4) ανωτέρω, εφόσον τηρούνται οι αναφερόμενες εκεί προϋποθέσεις, η επιλογή του τρόπου παρακολούθησης των τεκμαρτών εξόδων και εσόδων ιδιόχρησης ακινήτων επαφίεται σε απόφαση της οντότητας, χωρίς να απαιτείται για τη φορολογική βάση η εγγραφή σε κάποιο ημερολόγιο ή στο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Η καταγραφή των σχετικών ποσών στα διάφορα φορολογικά έντυπα (Ε1, Ε3, κλπ.), τα οποία συνιστούν μέρος των λογιστικών αρχείων κατά το νόμο 4308/2014 είναι ένας κατάλληλος τρόπος παρακολούθησης δεδομένου ότι διασφαλίζει απολύτως τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Εάν η οντότητα επιθυμεί να παρακολουθεί τα τεκμαρτά έξοδα και έσοδα ιδιόχρησης ακινήτων μέσω του σχεδίου λογαριασμών της, μπορεί να χρεώνεται κατάλληλος Υπολογαριασμός τεκμαρτού εξόδου των ενοικίων (του κωδ. 62.04 στο σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ ή του 64.05 στα ΕΛΠ), με πίστωση του λογαριασμού του τεκμαρτού εσόδου (Υπολογαριασμός του κωδ. 75 στο σχέδιο

λογαριασμών του ΕΓΛΣ ή του 71.04 στα ΕΛΠ). Οι σχετικοί λογαριασμοί ωστόσο απαλείφονται για σκοπούς σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων, δηλαδή δεν προσανξάνουν αντίστοιχα τα σχετικά έσοδα και έξοδα.»

Επειδή στο έγγραφο της Διοίκησης «ΔΕΑΦ Α 1021369 ΕΞ

2017/10.2.2017 Φορολογική μεταχείριση τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιόχρηση»

ορίζεται ότι: 4. Τέλος, σε ό,τι αφορά τη συμπλήρωση του εντύπου Ε3, θα συμπληρωθούν οι κωδικοί που αφορούν στο καθαρό αποτέλεσμα με λογιστικό προσδιορισμό και στη συνέχεια με τη βοήθεια του πίνακα Κ' (πίνακας προσωρινών διαφορών μεταξύ φορολογικής – λογιστικής βάσης) θα υπολογιστούν οι διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. και φορολογικής βάσης και αφού ληφθούν υπόψη οι διαφορές αυτές, θα διαμορφωθούν τα τελικά καθαρά φορολογητέα κέρδη που θα αναγραφούν στους αντίστοιχους κωδικούς του Πίνακα Ζ'. Επειδή στο άρθρο 64 «Επαρκής Αιτιολογία» του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.» Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπολόγισε το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα της ιδιόχρησης μόνο επί της αντικειμενικής αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων γραφείων (οδός ,) και δεν συμπεριέλαβε το σύνολο των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων. Κατόπιν, υπολόγισε την επιπλέον αντικειμενική αξία ως εξής: Αντικειμενική αξία γης και κτισμάτων $X 3\%$, ήτοι $9.912.647 X 3\% = 297.379,41 \text{ €}$. Έπειτα, καταλόγισε με την πράξη 612/27-11-2018 ως τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση ακινήτων το ποσό των 297.379,41 €, ενώ παράλληλα δεν αναγνώρισε ως ισόποση δαπάνη το ποσό αυτό, δεδομένου ότι δεν πληρούνται αθροιστικά οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα του άρθ. 22 του ν. 4172/2013, ήτοι δεν έχει καταχωρηθεί η εν λόγω τεκμαρτή δαπάνη στα τηρούμενα βιβλία. Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1069/23-03-2015 το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου, ενώ εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Συνεπώς, η εμφάνιση του συγκεκριμένου εισοδήματος στα έσοδα και στα έξοδα δεν επηρεάζει το λογιστικό ούτε και το φορολογικό αποτέλεσμα. Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΛΟΤ 1239/2016 από λογιστική σκοπιά, τα τεκμαρτά έσοδα και έξοδα από ιδιόχρηση δεν επηρεάζουν τα ποσά

των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, καθώς δε λαμβάνονται υπόψη κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς δεν διογκώνουν ούτε τα έξοδα ούτε τα έσοδα. Έχουν λογιστική βάση μηδέν και φορολογική βάση το ποσό που προκύπτει από τη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 39 του ν. 4172/2013). Επειδή επιπρόσθετα, στην ανωτέρω απόφαση του ΣΑΟΤ 1239/2016 αναφέρεται ότι η καταγραφή των σχετικών ποσών στα διάφορα φορολογικά έντυπα (Ε1, Ε3, κλπ.), τα οποία συνιστούν μέρος των λογιστικών αρχείων κατά το ν. 4308/2014 είναι ένας κατάλληλος τρόπος παρακολούθησης δεδομένου ότι διασφαλίζει απολύτως τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Συμπερασματικά λοιπόν, βάσει της γνωμοδότησης του ΣΑΟΤ δεν είναι υποχρεωτική η καταχώρηση των τεκμαρτών εισοδημάτων και δαπανών στα βιβλία της εταιρείας. Επειδή η προσφεύγουσα δεν είχε καταχωρήσει είτε στα βιβλία της, είτε σε οποιοδήποτε άλλο πληροφοριακό, για την φορολογική αρχή, στοιχείο (π.χ. έντυπο Ε1, Ε3, Ν κλπ.) το συνολικό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση καθώς και την αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη του μισθώματος. Επειδή η τιθέμενη στο άρθρο 22 παρ. β του ν. 4172/2013 προϋπόθεση της καταχώρησης της δαπάνης στα τηρούμενα βιβλία προκειμένου αυτή να αναγνωριστεί, αφορά πραγματικές και όχι τεκμαρτές δαπάνες. Επειδή η παράλειψη αυτή συνιστά παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας που επισύρει αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης), ως προς τα πληροφοριακά στοιχεία και σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα»

Η ενδικοφανής προσφυγή έγινε συνεπώς δεκτή, ακυρώνοντας την πράξη με την οποία είχε διορθωθεί ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος και ταυτοχρόνως είχε επιβληθεί στην επιχείρηση πρόστιμο για ολόκληρο το έτος 2014.

Κεφάλαιο 4ο

Το σύστημα επίλυσης διαφορών εξωδικαστικά στις άλλες ευρωπαϊκές χώρες

4.1. Γερμανία

Στο γερμανικό διοικητικό δίκαιο, το οποίο θα εξετάσουμε πρώτο, υπάρχει διεξοδική ρύθμιση της διοικητικής προσφυγής, η οποία άλλωστε αποτελεί και προϋπόθεση του παραδεκτού της προσφυγής που ασκείται με σκοπό την ακύρωση μίας ατομικής διοικητικής πράξης, αλλά και της προσφυγής που ασκείται επειδή έχει παραληφθεί να ασκηθεί μία ατομική διοικητική πράξη.

Η διοικητική προσφυγή είναι υποχρεωτική και αφορά στο σύνολο των διαφορών που υπάγονται στα διοικητικά δικαστήρια ή σχετίζονται με ζητήματα φορολογικά και με ζητήματα κοινωνικής ασφάλισης. Το καθεστώς στο οποίο υπάγεται η εν λόγω διοικητική προσφυγή είναι το ενιαίο που προβλέπεται σε κανόνες δικονομικούς όλων των κλάδων δικαιοδοσίας, τόσο σε επίπεδο του κάθε ομόσπονδου κράτους χωριστά, όσο και σε επίπεδο του ομοσπονδιακού κράτους.

Οι βαθμοί κρίσης μίας υποχρεωτικής διοικητικής προσφυγής είναι δύο (2) και συνοδεύονται από πλήθος σχετικών διαδικαστικών εγγυήσεων, όπως πχ δικαίωμα του διοικούμενου για πρόσβαση στον σχετικό διοικητικό φάκελο και δικαίωμα ενημέρωσης εν γένει για την κατάσταση, δικαίωμα ακρόασης του διοικούμενου και υποχρεωτική παροχή αιτιολογίας. Επιπλέον, η κατάθεση μίας διοικητικής προσφυγής έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα. Ως προς τον χρόνο έκδοσης της σχετικής απόφασης εκ μέρους του αρμοδίου διοικητικού οργάνου δεν υπάρχει καμία ειδική πρόβλεψη · ωστόσο υπάρχει ανώτατο όριο αναμονής έκδοσης της απόφασης τρεις (3) μήνες.

Το νομικό καθεστώς που λαμβάνεται υπόψιν ως προς την τελική απόφαση για την διοικητική προσφυγή είναι εκείνο του χρόνου έκδοσής της και όχι εκείνο του χρόνου που είχε εκδοθεί η προσβαλλόμενη πράξη. Η τελική απόφαση μπορεί, συνεπώς, να προσβληθεί και αποτέλεσμα αυτής της προσβολής μπορεί να είναι ακόμα και η

χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντα · να σημειώσουμε εδώ πως ειδικά όσον αφορά στις φορολογικές υποθέσεις το συγκεκριμένο ενδεχόμενο αναφέρεται ρητά.

Αν η ανωτέρω διοικητική προσφυγή, η οποία είναι υποχρεωτική, δεν ασκηθεί, και η παράλειψη γίνει αντιληπτή από τον δικαστή, η υπόθεση επιστρέφει στα αρμόδια διοικητικά όργανα, έστω ώστε να θεραπευτεί το σχετικό τυπικό ελάττωμα¹¹⁷.

Το συμπέρασμα αναφορικά με την υποχρεωτικότητα άσκησης της διοικητικής προσφυγής είναι πως ο ρόλος της είναι εξαιρετικά σημαντικός σε πολλούς τομείς, αλλά κυρίως στην διαχείριση των ζητημάτων φορολογικού και ασφαλιστικού δικαίου που προκύπτουν. Οι πιο συχνές διαφορές που προκύπτουν είναι σχετικές με την χορήγηση κάποιας παροχής ή ενός επιδόματος, αλλά και σχετικές με την δικαιότερη φορολόγηση · όλες οι διαφορές αυτού του είδους μπορούν να επιλυθούν από την πλευρά της Διοίκησης και των αρμοδίων οργάνων της αν γίνει μία μελέτη του φακέλου πιο προσεκτική και συνεπώς χωρίς να παραπεμφθεί η υπόθεση σε κάποιο δικαστήριο. Άμεση συνέπεια αυτής της δυνατότητας είναι η ταχύτερη επίλυση των διοικητικών διαφορών και συνακολούθως η αποσυμφόρηση των δικαστηρίων από τον τεράστιο όγκο των υποθέσεων που καλούνται να επιλύσουν.

Ωστόσο, είναι άξιο σχολιασμού το γεγονός πως πολλά από τα ομόσπονδα κράτη της Γερμανίας κατήργησαν με νόμο την υποχρεωτικότητα της άσκησης της εν λόγω προσφυγής και σε κάποιες περιπτώσεις την κατήργησαν εντελώς. Ο λόγος που προχώρησαν σε αυτή την νομοθετική μεταβολή της υφιστάμενης κατάστασης ήταν η προσπάθειά τους να μειώσουν τις κρατικές δαπάνες μέσα από την συρρίκνωση της γραφειοκρατίας, η οποία σε πολλές περιπτώσεις λειτουργεί ως τροχοπέδη για την εύκολη πρόσβαση των διοικούμενων σε κάποιο δικαστήριο. Τα αποτελέσματα της κατάργησης, βέβαια, ήταν τελείως διαφορετικά από τα αναμενόμενα, μιας και υπήρξε αύξηση τελικά των εξόδων επειδή τα δικαστήρια ξαφνικά είχαν τεράστιο όγκο δουλειάς να διευθετήσουν.

Κλείνοντας είναι σημαντικό να τονίσουμε πως από την στιγμή που η διαδικασία ελέγχου της ευχέρειας που διαθέτει η Διοίκηση να πράττει κατά το δοκούν πραγματοποιείται ουσιαστικά μόνο μέσα από την άσκηση μίας ενδικοφανούς

¹¹⁷ Ο. Παπαδοπούλου, 1994, Η ενδικοφανής προσφυγή ως προϋπόθεση του παραδεκτού (από την ΣτΕ 3596/71 στην ΣτΕ 2892/1993), ΤΟ ΣΥΝΤΑΓΜΑ 3/1994

προσφυγής, παρόλα αυτά η πυκνότητα του δικαστικού ελέγχου δεν μπορεί να απομειωθεί εξαιτίας της¹¹⁸

4.2. Γαλλία

Η Γαλλία βρίσκεται σε μία διαδικασία μεταρρυθμίσεων της Διοίκησης και της διοικητικής δικαιοσύνης, με κύριο στόχο την διάθεση να επιταχυνθεί η επίλυση των ζητημάτων που προκύπτουν και να απονέμεται δικαιοσύνη πληρέστερα και γρηγορότερα. Για να πραγματοποιηθούν όλες αυτές οι αλλαγές έχει προταθεί η αξιοποίηση στον μέγιστο δυνατό βαθμό η χρήση της ενδικοφανούς προσφυγής¹¹⁹.

Το 2008 το Conseil d'Etat συνέταξε μία έκθεση αναφορικά με τις υποχρεωτικές διοικητικές προσφυγές και τη δυνατότητα να αναπτυχθούν μέσα στο γαλλικό διοικητικό σύστημα. Το Conseil d'Etat επεσήμανε στη συγκεκριμένη έκθεση πως καλό θα ήταν να μην υπάρξει γενίκευση της ενδικοφανούς διαδικασίας, μιας και ενδείκνυται για όλους τους τομείς, ούτε και θα είχε θετικά αποτελέσματα σίγουρα μία τυχόν ενοποίηση του σχετικού νομικού καθεστώτος, από τη στιγμή που κάθε τομέας διοικητικός έχει εντελώς διαφορετικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα. Άλλωστε, σε αντίθεση με το γερμανικό πρότυπο, στη Γαλλία προτάθηκε η διατήρηση της ευελιξίας των διοικητικών διαδικασιών και η εν γένει ελαστικότητά τους¹²⁰.

Το 2011 πραγματοποιήθηκε μία νομοθετική μεταβολή, η οποία είχε σα στόχο τη βελτίωση του δικαίου, οδήγησε σε γενίκευση της υποχρέωσης να υπάρχει αιτιολόγηση των απορριπτικών των διοικητικών προσφυγών αποφάσεων · μέχρι και το 2011 δεν υπήρχε καμία υποχρέωση του αποφασίζοντάς επί της διοικητικής προσφυγής οργάνου να αιτιολογεί την απόφασή του. Επιπλέον, καθιερώθηκε με την τροποποίηση του 2011 η υποχρεωτική αναφορά της αρχικής διοικητικής πράξης, της υποχρεωτικής προσφυγής που προβλέπεται, του τρόπου και του χρόνου άσκησής της, καθώς και του ότι η αρμόδια να αποφασίσει επί της προσφυγής διοικητική αρχή το κάνει πάνω στη βάση της κατάστασης, νομικής, αλλά και πραγματικής που ισχύει κατά τη στιγμή

¹¹⁸ Ο. Παπαδοπούλου, 1994, *Η ενδικοφανής προσφυγή ως προϋπόθεση του παραδεκτού (από την ΣτΕ 3596/71 στην ΣτΕ 2892/1993), ΤΟ ΣΥΝΤΑΓΜΑ 3/1994*

¹¹⁹ Ευ. Πρεβεδούρου, 2013, *Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσο επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης*, ΘΠΔΔ

¹²⁰ Ευ. Πρεβεδούρου, 2013, *Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσο επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης*, ΘΠΔΔ

έκδοσης της απόφασης. Τέλος, καθιερώθηκε η δυνατότητα του συντάκτη της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης να την ανακαλέσει και μάλιστα αυτεπάγγελα υπό τον όρο πως δεν έχει εκδοθεί από την αρμόδια διοικητικής αρχή απόφαση επί της διοικητικής προσφυγής¹²¹.

4.3. Ηνωμένο Βασίλειο

Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου είναι τελείως διαφορετικό από εκείνα των χωρών της ηπειρωτικής Ευρώπης · η βασική του διαφορά έγκειται στην θεμελίωσή του στις προηγούμενες δικαστικές αποφάσεις, η οποία βασίστηκε στη λογική της ευελιξίας και της ικανότητας προσαρμογής στα καινούργια δεδομένα. Η επίλυση των διαφορών εξωδικαστικά δεν αντιμετώπισε στο Ηνωμένο Βασίλειο την ίδια δογματική κριτική και τις ίδιες αγκυλώσεις, μιας και στηρίχτηκε στην μείωση του κόστους για τα δικαστήρια, μέσα από την ελάφρυνση του φόρτου εργασίας¹²².

Ένα πολύ χαρακτηριστικό γνώρισμα του αγγλικού συστήματος διοικητικής δικαιοσύνης είναι η τεράστια αργοπορία που υπήρξε ως προς την ανάπτυξή του, με την αιτία να αναζητάτε στη συνταγματική παράδοση της χώρας απέναντι στην αμφισβήτηση δικαστικά των αποφάσεων της εκτελεστικής εξουσίας. Συνεπώς, η επίλυση των διοικητικών διαφορών χαρακτηρίστηκε από την ανάπτυξη με άναρχο τρόπο των διαφόρων προσφυγών, αλλά και από την έλλειψη μίας ανώτερης σχετικής συνεκτικής αρχής.

Την δεκαετία του 1960 δημιουργήθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο ο θεσμός του Public Sector Ombudsmen¹²³, ενώ ταυτόχρονα επεκτάθηκε ο θεσμός των administrative tribunals · είναι σημαντικό να σημειώσουμε εδώ πως ο θεσμός των administrative tribunals επηρέασε πολύ και την ελληνική νομοθεσία αναφορικά με την εισαγωγή των οριζόντιων θεσμών εναλλακτικής επίλυσης διοικητικών διαφορών¹²⁴.

¹²¹ Ευ. Πρεβεδούρου, 2013, Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσο επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης, ΘΠΔΔ

¹²² Γ. Δελλής, 2013, Η διοικητική δικαιοσύνη σε αναζήτηση ταχύτητας, Νομική Βιβλιοθήκη

¹²³ Η αρμοδιότητά τους αφορά κυρίως σε ζητήματα κακοδιοίκησης επί της παροχής δημοσίων υπηρεσιών – χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι τυχόν παράπονα κατά του NHS

¹²⁴ O. Mendelsohn, 1994, Rethinking the structure of administrative justice in Britain' in Courts, Tribunals and New Approaches to Justice, κεφάλαιο 5

Ως administrative tribunals χαρακτηρίζονται εβδομήντα (70) αρχές, οι οποίες έχουν πλήθος αρμοδιοτήτων · πρόκειται για διφυή σώματα, τα οποία διαθέτουν διοικητικά και δικαστικά γνωρίσματα. Σε αυτά τα σώματα περιλαμβάνονται άτομα κύρους, τα οποία έχουν γνώση, αλλά πρέπει να είναι και αμερόληπτα · όταν μία σύνθεση είναι τριμελής, ο Πρόεδρος είναι συνήθως νομικός, ενώ οι άλλοι δύο (2) συμμετέχοντες προέρχονται από τομέα σχετικό με την φύση της επίδικης διαφοράς πχ αν κρίνεται ένα ζήτημα φορολογικό είναι άτομα με σχετικές γνώσεις οικονομικές¹²⁵.

Ο βασικός λόγος δημιουργίας των tribunals δεν είναι σε καμία περίπτωση η ελάφρυνση των δικαστηρίων από το φόρτο εργασίας · η βάση της δημιουργίας τους βρίσκεται στην παράδοση από τα χρόνια του Μεσαίωνα της ύπαρξης εξειδικευμένων δικαστηρίων, τα οποία συμπορεύονται με εκείνα της γενικής δικαιοδοσίας και τα οποία χρησιμοποιούν τη διαμεσολάβηση ως μέσο επίλυσης των διαφορών.

Οι Public Sector Ombudsmen έχουν δικαιοδοσία να επιλύουν ζητήματα που έχουν να κάνουν με την κακή διοίκηση και με την παροχή εν γένει δημοσίων υπηρεσιών πχ χαρακτηριστικό είναι το παράδειγμα των παραπόνων των πολιτών για το NHS. Αυτή η παροχή εξειδίκευσης υψηλής και η βαθιά γνώση κάθε υπόθεσης είναι άλλωστε η αξία που προσδίδει ο θεσμός των Public Sector Ombudsmen στο αγγλικό σύστημα απόδοσης δικαιοσύνης.

Το 2001 πραγματοποιήθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο μία μεγάλη μεταρρύθμιση στο δικαστικό σύστημα, η οποία δημιούργησε ένα ενιαίο καθεστώς αντιμετώπισης των tribunals, ενώ ταυτόχρονα τα τοποθέτησε κάτω από την εποπτεία του Administrative Justice and Tribunals Council. Πιο συγκεκριμένα, ο θεσμός των tribunals αναμορφώθηκε σε βάθος μέσω του Tribunals Courts and Enforcement Act του 2007 · οι αλλαγές που επέφερε ο εν λόγω νόμος βασίστηκαν στα πορίσματα της έκθεσης ενός συνταξιούχου δικαστή, του Sir Andrew Leggatt, ο οποίος πραγματοποίησε μία έρευνα αναφορικά με το σύστημα των tribunals στην Αγγλία και στην Ουαλία¹²⁶. Ένα από τα συμπεράσματα της ανωτέρω έκθεσης του Sir Andrew Leggatt αφορούσε στην ανομοιομορφία των παρεχόμενων υπηρεσιών από τα tribunals, ειδικά όσον αφορά στην

¹²⁵ Κάποια σχετικά tribunals είναι το *general and special commissioners of income tax, traffic commissioners, valuation and community charge tribunals*, και *VAT tribunal*

¹²⁶ Sir Andrew Leggatt, 2001, *Tribunals for Users – One system, One service*, διαθέσιμο στο www.webarchive.nationalarchives.gov.uk

ποιότητά τους · αναφέρει συγκεκριμένα πως η ποιότητα των υπηρεσιών ποικίλλει από το «εξαιρετικό ως το απλώς επαρκές»¹²⁷, ενώ επιπλέον η συνοχή και η κοινή διοικητική οργάνωση και υποστήριξη των tribunals απουσιάζει εντελώς. Τέλος, σημείωσε με έμφαση ότι οι διαδικαστικοί κανόνες που εφαρμόζονται σε αυτές τις περιπτώσεις διαφέρουν πολύ μεταξύ τους.

Όταν ο νόμος για τα Tribunals Courts εισήχθη προς ψήφιση στη Βουλή των Λόρδων το 2006, ο Λόρδος Falconer δήλωσε τα εξής: *«First and foremost, Chapter 1 of Part 1 puts it beyond doubt that the tribunal judiciary are independent from the Executive, and that the tribunals themselves are independent of the departments which make the decisions under review. It is right that this has happened and it strengthens our commitment to increasing public confidence in tribunals. It is a vital part of the Bill»*¹²⁸

Οι παλαιότεροι νόμοι είχαν την τάση να εντάσσουν τα tribunals στην κεντρική διοίκηση ή στις τοπικές αρχές μέσω διαφόρων σχημάτων · αυτό σημαίνει πρακτικά πως για να επιτευχθεί η αποδέσμευση των tribunals από την εκτελεστική εξουσία και να μπορέσουν να ενταχθούν στη δικαστική, ο ρόλος τους θα έπρεπε να αναβαθμιστεί. Σήμερα και μετά από το νόμο του 2007 η Διοίκηση είναι πλέον υποχρεωμένη να συμμορφώνεται προς τις αποφάσεις των tribunals, ενώ επιπλέον όσοι συμμετέχουν σε αυτά απολαμβάνουν εγγυήσεις ανεξαρτησίας δικαστικής, ακριβώς όπως και οι δικαστές · από την άλλη πλευρά, οι πολίτες που προσφεύγουν σε αυτά απολαμβάνουν όλες τις διαδικαστικές εγγυήσεις που προβλέπονται. Τέλος, να σημειώσουμε πως οι αποφάσεις των tribunals ελέγχονται ως προς τη νομιμότητά τους.

Το σύστημα εξωδικαστικής επίλυσης των διοικητικών διαφορών του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρείται ένα από τα πιο επιτυχημένα τόσο στην ΕΕ, όσο και παγκοσμίως · είναι ενδεικτικό πως από 1.000 υποθέσεις κάθε χρόνο, μόλις οι 46 έχουν σαν κατάληξη την έκδοση μίας απόφασης δικαστικής. Επιπλέον, κάθε χρόνο εκδικάζονται από τα διοικητικά δικαστήρια κατά μέσο όρο περίπου 5.000 υποθέσεις.

¹²⁷ Sir Andrew Leggatt, 2001, *Report of the Review of Tribunals*, p.109

¹²⁸ Λόρδος Falconer, *Hansard, HL*, col. 761 (29 Νοεμβρίου 2006)

4.3.1. Σύγκριση συστήματος του ηπειρωτικού ευρωπαϊκού δικαίου με το αγγλοσαξονικό

Το σύστημα των χωρών της ηπειρωτικής Ευρώπης και το σύστημα το Αγγλοσαξονικό ξεκίνησαν από εντελώς διαφορετική αφετηρία τελολογικά, εν τούτοις κατέληξαν στο να επιζητούν όλο και περισσότερο τρόπους και μεθόδους εναλλακτικής επίλυσης των διαφορών. Στο common law οι εξελίξεις ήρθαν πιο εύκολα, μιας και σε αντίθεση με το ηπειρωτικό δίκαιο δεν υπήρχαν οι αγκυλώσεις και οι φορμαλισμοί.

Η Γαλλία είναι μία χώρα που αποτελεί από πάντα υπόδειγμα για το διοικητικό δίκαιο · εκεί η διάθεση, αλλά και οι πράξεις των τριών (3) εξουσιών είναι προς την κατεύθυνση της καθιέρωσης της διοικητικής προσφυγής ως υποχρεωτικού εργαλείου του διοικητικού συστήματος παροχής έννομης προστασίας. Σε αυτό βοηθάει πολύ και η εν γένει άποψη των Γάλλων νομοθετών πως είναι προτιμότερη για τους πολίτες η επίλυση των διαφορών τους εξωδικαστικά.

4.4. Κύπρος

Το Ανώτατο Δικαστήριο είναι το μόνο δικαστήριο που εκδικάζει διαφορές που προκύπτουν από τις δράσεις της Διοίκησης · συνεπώς, το Ανώτατο Δικαστήριο είναι το ένα και μοναδικό Διοικητικό Δικαστήριο της χώρας¹²⁹.

Το Ανώτατο Δικαστήριο είναι για την Κύπρο τόσο ένα δικαστήριο 2^{ου} βαθμού, όσο και το Συνταγματικό της Δικαστήριο. Συνεπώς, έχει την αρμοδιότητα να εκδικάζει όλες τις εφέσεις εναντίον αποφάσεων που εκδόθηκαν από κάποιο πρωτοβάθμιο δικαστήριο, αστικό ή ποινικό, ενώ ταυτόχρονα λειτουργεί και ως πρωτοβάθμιο δικαστήριο είτε για να εκδώσει προνομιακά εντάλματα Habeas Corpus, Mandamus, Certiorari, Quo Warranto και Prohibition ¹³⁰, τα οποία αφορούν σε ελέγχους νομιμοποίησης κάποιου ως προς την ανάληψη δημόσιας εξουσίας ή ως προς τη λειτουργία των κατώτερων δικαστηρίων και την δυνατότητα θεραπείας ενός τυχόν σφάλματος διαδικαστικού κατά την εκδίκαση μίας υπόθεσης. Επιπλέον, το Ανώτατο Δικαστήριο έχει τη δικαιοδοσία να εκδικάζει σε πρώτο, αλλά και σε δεύτερο βαθμό τις

¹²⁹ Βλ. άρθρο 146 του Συντάγματος

¹³⁰ Βλ. αντίστοιχα το Ανώτατο Αγγλικό Δικαστήριο

υποθέσεις του ναυτοδικείου · πιο συγκεκριμένα, σε πρώτο βαθμό δικάζει ένας δικαστής μόνο του, ενώ σε δεύτερο βαθμό η Ολομέλεια.

Το Ανώτατο Δικαστήριο ελέγχει τη Διοίκηση και τις πράξεις της · οι διατάξεις του άρθρου 146 του Συντάγματος ορίζουν ειδικά ότι ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται μέσω της άσκησης προσφυγών, η εξέταση των οποίων πραγματοποιείται αποκλειστικά από το Ανώτατο Δικαστήριο. Οι προσφυγές αυτές αφορούν τόσο σε πράξεις, όσο και σε παραλείψεις των διοικητικών οργάνων και το δικαστήριο έχει τη δικαιοδοσία να ακυρώσει τη διοικητική πράξη είτε ολικά, είτε μερικά σε περίπτωση που υπάρχει αντίθεσή της προς κάποιο νόμο ή προς το ίδιο το Σύνταγμα. Συνεπώς, το Ανώτατο Δικαστήριο λειτουργεί ως δικαστήριο ακυρωτικό σε περιπτώσεις που κρίνει τις προσφυγές, τις οποίες φυσικά μπορεί και να τις απορρίψει¹³¹.

Είναι σημαντικό να σημειώσουμε εδώ πως η διοικητική πράξη αναστέλλεται μέχρις ότου εκδοθεί η σχετική απόφαση από το Ανώτατο Δικαστήριο · αυτό σημαίνει πρακτικά πως για όλο το διάστημα που θα χρειαστεί το Ανώτατο Δικαστήριο να αποφασίσει όλες οι αρνητικές επιπτώσεις της υπό κρίση διοικητικής πράξης αναστέλλονται.

Σύμφωνα με την μέχρι τώρα νομολογία του Ανώτατου Δικαστηρίου εκδίδεται μία απόφαση ενδιάμεση (interim order), ήτοι ένα διάταγμα προσωρινό όταν η υπόθεση είναι επείγουσα, αλλά ταυτόχρονα η διοικητική πράξη είναι προδήλως παράνομη · αυτό σημαίνει πρακτικά πως ο κίνδυνος να προξενήσει στον διοικούμενο ζημία ανεπανόρθωτη και μη αναστρέψιμη σε περίπτωση μη έκδοσης του Προσωρινού Διατάγματος που θα αναστέλλει την ισχύ και την εκτέλεση της υπό κρίση διοικητικής πράξης είναι εμφανής.

Στο κυπριακό διοικητικό σύστημα προβλέπεται εκτός από τον δικαστικό και ο εξωδικαστικός έλεγχος των πράξεων των διοικητικών οργάνων · η πιο διαδεδομένη μορφή ελέγχου εξωδικαστικού είναι ο Επίτροπος Διοίκησης (Ombudsman), ήτοι ένας θεσμός που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν. 3/91. Πρόκειται για έναν αξιωματούχος ανεξάρτητο, ο οποίος διορίζεται από την πολιτεία και συγκεκριμένα από

¹³¹ Κ. Παρασκευάς, 2017, *Κυπριακό Διοικητικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος, Νομική Βιβλιοθήκη*

τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας, αφού υπάρξει αρχικά εισήγηση του Υπουργικού Συμβουλίου, αλλά και σχετική απόφαση της Βουλής.

Ο Επίτροπος Διοίκησης έχει την αρμοδιότητα να ελέγχει τις δράσεις της διοίκησης, πάντα μέσα στα επιτρεπόμενα εκ του Συντάγματος όρια. Στόχος του εν λόγω θεσμού είναι η διασφάλιση της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης μέσα από τον έλεγχο των πράξεων της διοίκησης · η διενέργεια του ελέγχου πραγματοποιείται μόνο μετά από σχετική αίτηση του ατόμου που θίγεται από τη συγκεκριμένη διοικητική πράξη και έχει ως εκ τούτου την απαιτούμενη νομιμοποίηση¹³².

Ο Επίτροπος Διοίκησης εξετάζει τα τυχόν παράπονα των διοικούμενων, αλλά επιπλέον μπορεί να εξετάσει και θέματα που αφορούν στη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών, αν όμως προηγηθεί σχετική εντολή εκ μέρους του Υπουργικού Συμβουλίου. Κάθε πολίτης, αλλά και κάθε κάτοικος της Κύπρου έχει το δικαίωμα να υποβάλλει κάποιο παράπονο σχετικά με μία διοικητική πράξη, η οποία όμως τον αφορά προσωπικά¹³³.

Εξωδικαστικός έλεγχος ασκείται περαιτέρω από τις Ερευνητικές Επιτροπές, ήτοι Επιτροπές που συγκροτούνται *ad hoc* για την εξέταση ενός πολύ σοβαρού ζητήματος · οι εν λόγω Ερευνητικές Επιτροπές διορίζονται από την εκτελεστική εξουσία¹³⁴. Τέλος, και ο Γενικός Ελεγκτής της Δημοκρατίας ασκεί, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 115 και 116 του Συντάγματος, έλεγχο δημοσιονομικό.

4.5. Ιταλία

Η δικαιοδοσία σε ζητήματα διοικητικού δικαίου ανήκει στα διοικητικά δικαστήρια (Tribunali Amministrativi Regionali ή TAR) και στο Συμβούλιο της Επικρατείας (Consiglio di Stato). Ειδικά όσον αφορά σε ζητήματα φορολογικού

¹³² Νομική Υπηρεσία της Κυπριακής Δημοκρατίας, διαθέσιμη στο http://www.law.gov.cy/law/lawoffice.nsf/dmlextrajuditurecontrol_gr/dmlextrajuditurecontrol_gr?OpenDocument

¹³³ Νομική Υπηρεσία της Κυπριακής Δημοκρατίας, διαθέσιμη στο http://www.law.gov.cy/law/lawoffice.nsf/dmlextrajuditurecontrol_gr/dmlextrajuditurecontrol_gr?OpenDocument

¹³⁴ Βλ. Νόμο περί των Ερευνητικών Επιτροπών, κεφάλαιο 44

δικαίου δικαιοδοσία έχουν οι επαρχιακές φορολογικές επιτροπές και στις περιφερειακές φορολογικές επιτροπές¹³⁵.

Η Ιταλία προσπαθεί να χτίσει ένα σύστημα εξωδικαστικής επίλυσης των διοικητικών διαφορών, μιας και κάτι τέτοιο είναι ωφέλιμο και για το κράτος, αλλά και για τους πολίτες πχ λιγότερη οικονομική επιβάρυνση.

¹³⁵ https://e-justice.europa.eu/content_judicial_systems_in_member_states-16-it-el.do

Επίλογος

Η ενδικοφανής προσφυγή αποτελεί ένα μέσο ελέγχου σε 2^ο βαθμό μίας ατομικής διοικητικής πράξης και υποχρεωτική προδικασία της άσκησης κάποιων ένδικων βοηθημάτων. Με αυτό τον τρόπο επιδιώκεται η ταχύτερη επίλυση των διαφορών και η αποφυγή περιττών εξόδων. Η μέθοδος αυτή εξωδικαστικής επίλυσης διαφορών έχει καθιερωθεί νομοθετικά για πολλές κατηγορίες διοικητικών πράξεων, με βασικότερη από αυτές να είναι οι φορολογικές.

Η ΑΑΔΕ¹³⁶, στην προσπάθειά της να ακολουθήσει τα σύγχρονα ευρωπαϊκά πρότυπα, επιθυμεί την παροχή ποιοτικών υπηρεσιών στους πολίτες μέσω πχ της κατάργησης γραφειοκρατικών αγκυλώσεων. Στα πλαίσια αυτής της νοοτροπίας η ενδικοφανής προσφυγή καλείται να εξυπηρετήσει μέσω της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών τους φορολογούμενους και να διορθώσει τυχόν λάθη και πλημμέλειες σε βάρος τους.

Σύμφωνα με στατιστικά στοιχεία που παρουσιάζει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, το 2016 εξετάστηκε από εκείνη το 77% των υποθέσεων της, με το 50% περίπου εξ αυτών να φτάνει τελικά στα διοικητικά δικαστήρια. Το ποσοστό αυτό αυξήθηκε το 2017 και έφτασε στο 91%, με το 42% από αυτές να φτάνει τελικά σε κάποιο διοικητικό δικαστήριο. Από την άλλη πλευρά και οι χώρες της ΕΕ, ακόμα και αν δεν έχουν καθιερώσει το θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής δείχνουν εν γένει μία τάση να προτιμούν και να προωθούν τα μέσα εξωδικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν.

Συνεπώς, ακόμα και αν υπάρχουν ακόμα αμφιβολίες και δισταγμοί σχετικά με τα μέσα εξωδικαστικής επίλυσης των διαφορών και εν προκειμένω σχετικά με τη δυνατότητα του Έλληνα φορολογουμένου να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή για ένα θέμα του, τα πλεονεκτήματα είναι τόσο πολλά που θεωρώ πως η πορεία της συγκεκριμένης προσφυγής θα είναι συνεχώς ανοδική και ωφέλιμη τόσο για τον διοικούμενο, όσο και για την κρατική μηχανή.

136

Πρόταση για περαιτέρω έρευνα

Χρήσιμα πεδία προς περαιτέρω διερεύνηση του μέτρου της ενδικοφανής προσφυγής θα ήταν η σύγκριση με επιπλέον χώρες, καθώς και η μελέτη της αποτελεσματικότητας του μέτρου στη χώρα μας, μέσω στατιστικών στοιχείων από την ΑΑΔΕ.

Βιβλιογραφία

- Δαγτόγλου Πρ, 2014, *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκουλας
- Δεληκωστόπουλος Σ., 2008, *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας*, Εκδ. Δίκαιο και Οικονομία
- Δετσαρίδης Χ, 2014, *Ζητήματα συνταγματικότητας από την εισαγωγή της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές*, ΔΦΝ
- Κτιστάκη Σ, 2015, *Η ενδικοφανής διαδικασία επίλυσης μίας διοικητικής διαφοράς: αποτελεσματικό μέσο ελέγχου της Διοίκησης σε εποχή οικονομικής κρίσης*, ΕφημΔΔ 5/2015
- Κορομηλάς Γ. – Τσιαουσίδου Μ., 2017, *Η ενδικοφανής προσφυγή ως μηχανισμός εξωδικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών*, Συμβολές στη Λογιστική Έρευνα ΙΙ, Επιστημονικές Μελέτες- Πάντειο Πανεπιστήμιο
- Κύβελος Σ, 2016, *Η ενδικοφανής προσφυγή*, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή
- Μέντης Γ, Μιχελινάκης Β, 2016, *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, Νομική Βιβλιοθήκη
- Παπαδοπούλου Ο., 1994, *Η ενδικοφανής προσφυγή ως προϋπόθεση του παραδεκτού (από την ΣτΕ 3596/71 στην ΣτΕ 2892/1993)*, ΤΟ ΣΥΝΤΑΓΜΑ 3/1994
- Πρεβεδούρου Ευ., 2013, *Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσο επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης*, ΘΠΔΔ
- Σπηλιωτόπουλος Ε, 2010, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Τόμος 1
- Vandersanden G. , 2007, *Pour une réforme de la procédure préalable dans le contentieux de la fonction publique communautaire, in Liber amicorum en l'honneur de Bo Vesterdorf*, Bruxelles, Bruylant,
 - Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας
 - Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας
 - Ελληνικό Σύνταγμα