

Η ερμηνεία των δικονομικών ρυθμίσεων – Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣτΕ Ολ. 334/2025

Χριστίνα Γεωργοπούλου
Δικηγόρος, ΔΝ

1. Βασικά σημεία της σχολιαζόμενης απόφασης

1.1. Το ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος

Η απόφαση 334/2025 του Συμβουλίου της Επικρατείας εκδόθηκε επί αγωγής, η οποία εισήχθη στην Ολομέλειά του με τη διαδικασία της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010, δηλαδή με τη διαδικασία της «*δίκης πιλότου*». Με το ένδικο βοήθημα οι ενάγοντες ζητούσαν όπως αναγνωριστεί ότι το Δημόσιο υποχρεούται να τους καταβάλει: α) ως αποζημίωση κατ' άρθρο 105 του Εισαγωγικού Νόμου του Αστικού Κώδικα, άλλως ως ωφέλεια κατά την οποία κατέστη αυτό πλουσιότερο κατά το άρθρο 904 του Αστικού Κώδικα, ποσά κατά τα οποία μειώθηκε η περιουσία καθενός εξ αυτών, λόγω της μη νόμιμης επιβολής φόρου εισοδήματος σε εφάπαξ παροχή την οποία έλαβαν συνεπεία ομαδικού ασφαλιστικού-συνταξιοδοτικού προγράμματος που είχε συνάψει υπέρ αυτών η εργοδότηριά τους, κρατική κατ' ουσίαν, ανώνυμη εταιρεία, νομιμοτόκως από τις ημερομηνίες της εκ μέρους τους καταβολής του φόρου και τυχόν πρόσθετων επιβαρύνσεων προς το Δημόσιο, καθώς και β) χρηματική ικανοποίηση για την αποκατάσταση της ηθικής βλάβης, την οποία υπέστησαν λόγω της ανωτέρω περιγραφόμενης, μη νόμιμης φορολόγησής τους¹. Το κρίσιμο γενικότερου ενδιαφέροντος νομικό ζήτημα που ετέθη συνίστατο στο εάν κατ' εξαίρεση [εννοείται των άρθρων 71, παρ. 4 και 80 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (στο εξής Κ.Δ.Δ.)] είναι επιτρεπτή η άσκηση αγωγής για την ικανοποίηση αξιώσεων συνδεόμενων αμέσως ή εμμέσως με την επιβολή φορολογικής υποχρέωσης, προκειμένου οι ενάγοντες να επωφεληθούν από το ωφέλιμο αποτέλεσμα της νομολογίας που διαμορφώθηκε με τις υπ' αρ. 2595-2596/2021 αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας. Οι αποφάσεις αυτές αφορούσαν άλλους φορολογούμενους, πλην όμως, είχαν ως αντικείμενο τη φορολόγηση ή μη παροχών όμοιων με εκείνες για τις οποίες φορολογήθηκαν οι ενάγοντες και με τις οποίες έγινε δεκτό, σε αντίθεση προς όσα μέχρι τότε είχαν κριθεί από τα δικαστήρια της ουσίας, ότι οι παροχές που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο συγκεκριμένου ασφαλιστηρίου συμβολαίου δεν αποτελούσαν, σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό καθεστώς κατά το χρόνο φορολόγησής τους, φορολογητέο εισόδημα και συνακόλουθα ότι μη νομίμως είχε επιβληθεί επ' αυτών φόρος εισοδήματος².

¹ Βλ. σκέψη 2 της σχολιαζόμενης απόφασης.

² Βλ. σκέψη 3 της σχολιαζόμενης απόφασης.

1.2. Η κρίση του δικαστηρίου

Η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας έκρινε ότι από τη συνδυαστική ερμηνεία, αφενός, των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 63, παρ. 1 και 71, παρ. 1 και 4 του Κ.Δ.Δ. και, αφετέρου, των διατάξεων των άρθρων 1 και 73 του ΚΦΔ και 8 παρ. 4 περ. ε' του ν.δ. 4486/1965 συνάγεται πως, για την αποκατάσταση της ζημίας από αχρεώστητη καταβολή φόρου, ο νόμος επιτρέπει την επιδίωξη (έντοκης) επιστροφής του εν λόγω ποσού μόνο με προσφυγή και όχι με αγωγή αποζημίωσης³. Πιο συγκεκριμένα, η εν λόγω κρίση στηρίχθηκε στις ακόλουθες σκέψεις : Υπό το προγενέστερο του Κ.Δ.Δ. καθεστώ, για την επίλυση των διαφορών που αναφύονταν μεταξύ των φορολογικών αρχών και των φορολογούμενων προβλεπόταν το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, παράλληλα δε ούτε ο ν. 1406/1983 ούτε το άρθρο 19 του ν. 1868/1989, περί της αυτοτέλειας της αγωγής σε σχέση με την προσφυγή και άλλα ένδικα βοηθήματα, δεν επέκτειναν τη δυνατότητα άσκησης αγωγής αποζημίωσης και στις διαφορές που αφορούν στην επιστροφή φόρων⁴. Περαιτέρω, και μετά την εισαγωγή του Κ.Δ.Δ. και τη ρητή θέσπιση του απαραδέκτου των αγωγών για αξιώσεις φορολογικού εν γένει περιεχομένου, παγίως γίνεται νομολογιακά δεκτό ότι, κατά την έννοια των άρθρων 1, 2, 63, παρ. 1 και 71, παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., ερμηνευομένων σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 73 του ΚΦΔ και 8, παρ. 4 του ν.δ. 4486/1965, οι οποίες, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 285, παρ. 1 εξακολουθούν να ισχύουν και να εφαρμόζονται (τη στιγμή που ο Κ.Δ.Δ. δεν περιέχει διάταξη περί προσδιορισμού της έννοιας της φορολογικής διαφοράς), μόνο με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής δύναται να επιδιωχθεί η επιστροφή των αχρεωστήτως εισπραχθέντων ποσών φόρου⁵. Επιπλέον, σύμφωνα με την κρίση του Δικαστηρίου, οι αυστηρότερες δικονομικές ρυθμίσεις σε σχέση με τις αξιώσεις φορολογικού εν γένει περιεχομένου, οι οποίες είναι συνεπείς με τη συμπερίληψη στις φορολογικές διαφορές και εκείνων που αφορούν χρηματικές αξιώσεις για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, αποσκοπούν στη συντομότερη και αποτελεσματικότερη επίλυση των φορολογικών διαφορών, ενώ παράλληλα δικαιολογούνται λόγω της ιδιαίτερης σημασίας αυτών, καθόσον «*αποτελούν σημαντική κατηγορία διοικητικών διαφορών ουσίας τόσο σε απόλυτους αριθμούς, όσο και ως ποσοστό επί του συνόλου των υποθέσεων ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, αλλά συγχρόνως και σημαντική κατηγορία υποθέσεων ιδιαίτερης σημασίας για την οικονομική και κοινωνική ζωή της χώρας και των πολιτών της*»⁶. Το Συμβούλιο της Επικρατείας επεσήμανε δε, ότι οι ρυθμίσεις του άρθρου 71, παρ. 4 του Κ.Δ.Δ. δεν έρχονται σε διάσταση με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, κατά το μέτρο που στο τελευταίο υπάρχει επιφύλαξη υπέρ του νόμου, η οποία δεν αποκλείει τη θέσπιση δικονομικών προϋποθέσεων για την άσκηση ενδίκων βοηθημάτων και μέσω, παράλληλα έκρινε ότι δεν τίθεται ζήτημα διάστασης ούτε με τα άρθρα 17 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, καθώς υπό το πλέγμα των σχετικών

³ Βλ. σκέψη 22 της σχολιαζόμενης απόφασης.

⁴ Βλ. σκέψη 10 της σχολιαζόμενης απόφασης.

⁵ Ο.π.

⁶ Βλ. σκέψη 11 της σχολιαζόμενης απόφασης.

ρυθμίσεων, υφίσταται η δυνατότητα άσκησης προσφυγής⁷. Με βάση τα παραπάνω, συνάγεται ότι η κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας στηρίζεται στη συστηματική και τελεολογική ερμηνεία των επίμαχων ρυθμίσεων, χωρίς παράλληλα να δίνεται έμφαση στην ίδια τη διατύπωση του άρθρου 71, παρ. 4 του Κ.Δ.Δ..

Επιπλέον, σε ό,τι αφορά τη χρηματική ικανοποίησή τους λόγω ηθικής βλάβης θεμελιούμενης στην παράνομη, κατά τους ενάγοντες, υποκείμενη σε προσφυγή ουσίας, επιβολή φόρου, κρίθηκε ότι, καταρχήν, παραδεκτά μπορεί να επιδιωχθεί η καταβολή της με το ένδικο βοήθημα της αγωγής, πλην όμως, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 78 και 80, παρ. 2 του Κ.Δ.Δ., το δικαστήριο της αγωγής δεν έχει την εξουσία να ελέγξει παρεμπιπτότως τη νομιμότητα της επιβολής φόρου κατά της οποίας, είτε δεν έχει ασκηθεί προσφυγή, είτε αυτή ασκήθηκε μεν αλλά απορρίφθηκε⁸. Τα παραπάνω ισχύουν και στην περίπτωση που, κατόπιν μη (παραδεκτής) άσκησης ή άσκησης και απόρριψης του παρεχόμενου στους ενδιαφερόμενους ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής, επιλύεται από το Συμβούλιο της Επικρατείας το κρίσιμο νομικό ζήτημα, κατόπιν ερμηνείας των ρυθμίσεων τις οποίες εφήρμοσαν οι φορολογικές αρχές, κατά τρόπο αντίθετο από την έως τότε κρατούσα νομολογία των δικαστηρίων της ουσίας, κρίνοντας τελικώς, επί δικών άλλων φορολογουμένων, ότι παροχές όμοιες με εκείνες για τις οποίες φορολογήθηκαν οι ενάγοντες δεν υπέκειντο κατά τον κρίσιμο χρόνο στον επίμαχο φόρο⁹. Η κρίση αυτή της πλειοψηφίας της Ολομέλειας στηρίχθηκε στις ακόλουθες σκέψεις: Πρώτον, αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, αναφορικά με την επιφύλαξη των άρθρων 78 και 80, παρ. 2 υπέρ του άρθρου 71, παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., θα έθετε εν αμφιβόλω τη θεσπιζόμενη στο τελευταίο άρθρο απαγόρευση της αμφισβήτησης της νομιμότητας καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής αρχής μέσω αγωγής, ήτοι μιας, κατά την πλειοψηφία της Ολομέλειας, δικαιολογημένης απαγόρευσης, καθόσον τέθηκε από το νομοθέτη λόγω της ιδιαίτερης σημασίας των φορολογικών διαφορών¹⁰. Δεύτερον, στο λεκτικό της αιτιολογικής έκθεσης του ν. 2717/1999 (ΚΔΔ), και μεν αναφέρεται ότι στα άρθρα 78 και 80 εισάγεται κατά βάση το δίκαιο του άρθρου 19, παρ. 1-2 του ν. 1868/1989, εντούτοις στο μέρος υπό τον τίτλο «*III. Γενικά*» αυτής, επισημαίνεται ότι τέθηκε ως αρχή «*(...) η ενοποίηση των συγγενών δικονομικών ρυθμίσεων και η αποφυγή κατά το δυνατόν, των εξαιρέσεων κατά τις ρυθμίσεις αυτές, εκτός από τις περιπτώσεις που η ιδιοτυπία του προς ρύθμιση θέματος επέβαλλε την ανάγκη διαφορετικής από τον κανόνα αντιμετώπισής του*». Επομένως, η πλειοψηφία της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας έκρινε κατ' ουσίαν πως, βάσει των προαναφερθέντων αναφορών της αιτιολογικής έκθεσης, ο παρεμπιπτόντων έλεγχος της νομιμότητας πράξεων ή παραλείψεων της φορολογικής διοίκησης μέσω αγωγής θα συνεπάγονταν ανεπίτρεπτη εξαίρεση από την απαγορευτική ρύθμιση του άρθρου 71, παρ. 4 του Κ.Δ.Δ.¹¹. Η πλειοψηφία της Ολομέλειας προέκρινε την ιδιαίτερη φύση των φορολογικών διαφορών ως δικαιολογητική βάση

⁷ Βλ. σκέψη 13 της σχολιαζόμενης απόφασης.

⁸ Ο.π.

⁹ Βλ. σκέψη 22 της σχολιαζόμενης απόφασης.

¹⁰ Βλ. σκέψη 13 της σχολιαζόμενης απόφασης και την εκεί παραπομπή στις σκέψεις 10-11.

¹¹ Βλ. σκέψη 13 της σχολιαζόμενης απόφασης.

των σχετικών ρυθμίσεων, οι οποίες αξιολογήθηκαν ως σύμφωνες με το Σύνταγμα, καθώς δεν θίγουν τον πυρήνα του δικαιώματος παροχής δικαστικής προστασίας¹². Σύμφωνα με τα παραπάνω, φαίνεται πως η πλειοψηφία στήριξε την κρίση της στη συστηματική (λογική), τελλογική και ιστορική ερμηνεία του επίμαχου πλέγματος δικονομικών ρυθμίσεων, αποφεύγοντας και πάλι τη γραμματική ερμηνεία αυτών.

1.3. Η γνώμη της μειοψηφίας

Ως προς το επιτρεπτό (παραδεκτό) της αγωγής κατά το σκέλος που αφορούσε στην αναγνώριση της υποχρέωσης καταβολής από το Δημόσιο χρηματικής ικανοποίησης λόγω ηθικής βλάβης, διατυπώθηκε μειοψηφούσα γνώμη¹³, σύμφωνα με την οποία οι ρυθμίσεις του άρθρου 19 του ν. 1868/1989, οι οποίες επαναλήφθηκαν κατά βάση με τις διατάξεις των άρθρων 78 και 80, παρ. 2 του Κ.Δ.Δ., δεν προβλέπουν εξαίρεση από τον ισχύοντα γενικό κανόνα περί της δυνατότητας παρεμπίπτοντος ελέγχου στο πλαίσιο αγωγής, επί υποθέσεων όπως η επίδικη, ούτε συνάγεται σχετική απαγόρευση του παρεμπίπτοντος ελέγχου από την αιτιολογική έκθεση του Κ.Δ.Δ. Περαιτέρω, υποστηρίχθηκε πως η ρύθμιση του άρθρου 71, παρ. 4 του Κ.Δ.Δ. είναι ως εκ της φύσεώς της στενά ερμηνευτέα καταλαμβάνοντας μόνον αξιώσεις φορολογικού περιεχομένου υπό στενή έννοια, όχι δε και αξιώσεις για επιδίκαση χρηματικής απαίτησης που καλύπτει ζημία διαφορετική και διακεκριμένη από το ποσό του φόρου¹⁴. Επιπροσθέτως, η μειοψηφία επεσήμανε ότι ούτε οι αρχές της βεβαιότητας του φόρου και της οριστικότητας των πράξεων της φορολογικής αρχής κωλύουν την εκδίκαση της αγωγής από το διοικητικό δικαστήριο και αυτό διότι οι σχετικές πράξεις δεν έχουν ισχύ δεδικασμένου, ούτε παράγεται από τον δικαστή της αγωγής ακυρωτικό αποτέλεσμα, καθώς ο τελευταίος απλώς διαγιγνώσκει το νόμιμο ή μη της πράξης ή παράλειψης της φορολογικής αρχής προκειμένου να αποφασίσει ως προς το εάν στοιχειοθετείται αστική ευθύνη του Δημοσίου¹⁵. Σύμφωνα λοιπόν με τη γνώμη της μειοψηφίας, «τόσο από το γράμμα όσο και από τον σκοπό των διατάξεων των άρθρων 78, 80 παρ. 2 και 71 παρ. 4 του ΚΔΔ, συνδυαστικά ερμηνευομένων υπό το φως των άρθρων 4, παρ. 5 και 20, παρ. 1 του Συντάγματος και των αρχών του κράτους δικαίου και της νομιμότητας της δράσης της διοίκησης, συνάγεται ότι αγωγή αποζημίωσης θεμελιούμενη σε παράνομη διοικητική πράξη ή παράλειψη της φορολογικής αρχής για χρηματικές αξιώσεις που αποβλέπουν στην κάλυψη ζημίας πέραν του φόρου κ.λπ., δεν απορρίπτεται ως απαράδεκτη, αν δεν έχει προηγουμένως ασκηθεί προσφυγή ουσίας κατά της σχετικής διοικητικής πράξης ή παράλειψης ή αν η προσφυγή ουσίας ασκήθηκε και απορρίφθηκε για τυπικούς λόγους, αλλά το δικαστήριο έχει τη δυνατότητα (και την υποχρέωση) να εξετάσει παρεμπιπτόντως τη νομιμότητα της εν λόγω πράξης ή παράλειψης της φορολογικής αρχής».

Στο σημείο αυτό μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι, από πλευράς ερμηνευτικής προσέγγισης, η μειοψηφία διαφοροποιείται από την πλειοψηφία στο μέτρο που προσφεύγει -μεταξύ άλλων- στη

¹² Ο.π.

¹³ Ο.π.

¹⁴ Ο.π.

¹⁵ Ο.π.

γραμματική ερμηνεία των κρίσιμων νομοθετικών ρυθμίσεων. Το γεγονός αυτό, καθώς και το ότι, κατ' επίκληση της τελολογικής ερμηνείας, η πλειοψηφία και η μειοψηφία οδηγήθηκαν σε διαφορετικά συμπεράσματα, δημιουργεί προβληματισμό ως προς το ζήτημα της ερμηνείας των δικονομικών ρυθμίσεων.

2. Το ζήτημα της ερμηνείας των δικονομικών ρυθμίσεων

2.1. Η ιεράρχηση των μεθόδων ερμηνείας

Σύμφωνα με την παραδοσιακή διδασκαλία περί ερμηνείας των νόμων, η ερμηνευτική εργασία πραγματοποιείται σε δύο στάδια, εκκινώντας από τη γραμματική ερμηνεία του νομοθετικού κειμένου, στο πλαίσιο της οποίας δύναται να εντοπιστεί και το εάν υφίσταται ή όχι κάποιας μορφής ασάφεια, ενώ χαράσσονται και τα απώτατα όρια των ερμηνευτικών εκδοχών¹⁶. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης ως προς την ύπαρξη ασάφειας, η διαδικασία της ερμηνείας συνεχίζει, διερχόμενη από ένα ακόμη στάδιο, στο πλαίσιο του οποίου εφαρμόζονται οι λοιπές μέθοδοι ερμηνείας με την ακόλουθη σειρά¹⁷. Πρώτα εφαρμόζεται η ιστορική (υποκειμενική) ερμηνεία, στο πλαίσιο της οποίας ανιχνεύεται η ορθή ερμηνευτική εκδοχή μέσω των ιστορικών στοιχείων που αφορούν στη θέσπιση των νομοθετικών ρυθμίσεων, δηλωτικών της βούλησης του νομοθέτη, με χαρακτηριστικό παράδειγμα την περίπτωση των αιτιολογικών εκθέσεων¹⁸. Στη συνέχεια εφαρμόζεται η συστηματική ερμηνεία, στο πλαίσιο της οποίας ανιχνεύεται η ορθότερη ερμηνευτική λύση με σημείο αναφοράς τη θέση των επίμαχων ρυθμίσεων, στο πλαίσιο του νομοθετήματος στο οποίο εντάσσονται, αλλά και γενικώς της έννομης τάξης¹⁹. Τέλος, εφαρμόζεται η τελολογική (αντικειμενική) ερμηνεία, η οποία και στηρίζεται, στην ερμηνεία των ρυθμίσεων σύμφωνα με τους ηθικοπολιτικούς λόγους που δικαιολογούν τη ρύθμιση του νόμου, με τις απαιτούμενες προσαρμογές που επιβάλλει η μεταβαλλόμενη κοινωνική πραγματικότητα²⁰. Η μεθοδολογία αυτή, που εισηγείται η παραδοσιακή διδασκαλία περί ερμηνείας των νόμων, έχει ως στόχο την εμπέδωση της βεβαιότητας δικαίου, καθόσον ιεραρχεί τις ερμηνευτικές μεθόδους, κατά τρόπο αντιστρόφως ανάλογο του κινδύνου υπεισέλευσης αυθαίρετων υποκειμενικών κρίσεων κατά την προσπάθεια ανεύρεσης της ορθής ερμηνείας των εξεταζόμενων ρυθμίσεων²¹. Ειδικότερα, η πρόταξη της γραμματικής ερμηνείας, πέραν του ότι έχει συνταγματικό έρεισμα στο μέτρο που το κείμενο του νόμου αποτυπώνει τις αποφάσεις του δημοκρατικού νομοθέτη, γεγονός που καθιστά εύλογη την αξίωση για την κατά προτεραιότητα εφαρμογή εκείνης της ερμηνευτικής

¹⁶ Βλ. Σούρλα Π., *Justi atque injusti scientia- Μία εισαγωγή στην επιστήμη του δικαίου*, Αντ. Ν. Σάκκουλας, σ. 168 και 180.

¹⁷ Ο. π., σ. 169 επ.

¹⁸ Ο.π..

¹⁹ Βλ. Σούρλα, *Justi atque injusti scientia*, ό.π., σ. 173 επ.

²⁰ Βλ. Σούρλα, *Justi atque injusti scientia*, ό.π., σ. 176 επ. καθώς και Πρεβεδούρου Ε./Κύβελος Σ., «Παρατηρήσεις - «Διορθωτικές» παρεμβάσεις του δικαστή με *contra legem* ερμηνεία δικονομικών διατάξεων», ΘΠΔΔ 2013, σ. 1145 και την εκεί παραπομπή σε Engisch K., *Εισαγωγή στη νομική σκέψη*, μτφρ. Δ. Σπινέλλης Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τραπέζης, Αθήνα, 1999, γ' έκδοση, σ. 197 καθώς και σε Σταμάτη Κ., *Η θεμελίωση των νομικών κρίσεων*, Σάκκουλας, 2006, σ. 431 επ.

²¹ Βλ. Σούρλα, *Justi atque injusti scientia*, ό.π., σ. 181.

προσέγγισης που είναι πιστότερη στο κείμενό του, υπαγορεύεται επιπλέον και από πρακτικούς λόγους, καθόσον ο νόμος μέσω των γλωσσικών εκφράσεων που τον απαρτίζουν παρέχει -σε μικρότερο ή μεγαλύτερο βαθμό- γραπτές ενδείξεις ως προς το πως θα πρέπει να ερμηνευτεί μία διάταξη²². Βέβαια, αποτελεί συχνό φαινόμενο, έννοιες οι οποίες περιλαμβάνονται σε νομικά κείμενα να μην έχουν μονοσήμαντο περιεχόμενο, ή αυτό να μεταβάλλεται συν τω χρόνω, ή ακόμη και εξ ορισμού οι έννοιες αυτές να έχουν αφηρημένο περιεχόμενο, όπως συμβαίνει με τις αόριστες νομικές έννοιες. Ωστόσο και σε αυτές τις περιπτώσεις η γραμματική ερμηνεία θα πρέπει να αποτελεί το αφετηριακό σημείο κάθε ερμηνευτικής προσέγγισης, επικαθορίζοντας το τελικό ερμηνευτικό αποτέλεσμα και αυτό διότι το γεγονός ότι στηρίζεται στο γραπτό κείμενο του νόμου, ήτοι σε ένα στοιχείο ως προς την ύπαρξη του οποίου δεν υφίσταται αμφισβήτηση, της προσδίδει αντικειμενικότητα, αν όχι απόλυτη, πάντως μεγαλύτερου βαθμού σε σχέση με άλλες ερμηνευτικές μεθόδους. Αυτός ο αντικειμενικός χαρακτήρας ενισχύει και την ασφάλεια δικαίου. Όπως επισημαίνεται παραπάνω, στο πλαίσιο της παραδοσιακής διδασκαλίας, δεύτερη κατά σειρά εφαρμόζεται η ιστορική ερμηνεία. Η τελευταία, δεν μπορεί να προταχθεί έναντι της γραμματικής ερμηνείας, η οποία αποτυπώνει την σαφή και τελική έκφραση των αποφάσεων του νομοθέτη, εντούτοις, εφόσον ανευρεθεί, θα πρέπει να προκριθεί έναντι της συστηματικής και τεολογικής ερμηνείας, για τους ίδιους ακριβώς λόγους για τους οποίους προκρίνεται η γραμματική²³, δηλαδή, αφενός διότι αυτή η ερμηνευτική προσέγγιση συνεπάγεται μεγαλύτερο σεβασμό στις αποφάσεις του νομοθετικού σώματος και αφετέρου διότι στις περισσότερες περιπτώσεις η ιστορική ερμηνεία εντοπίζεται σε γραπτά κείμενα (όπως τα πρακτικά των συζητήσεων στη Βουλή, ή η αιτιολογική έκθεση των νόμων), επομένως κατά τα ανωτέρω εκτεθέντα το αποτέλεσμα της ιστορικής ερμηνείας στηρίζεται σε αντικειμενικές ενδείξεις, οι οποίες είναι πιο ανθεκτικές στην αμφισβήτηση, συγκρινόμενες με τα στοιχεία στα οποία στηρίζεται η συστηματική και τεολογική-αντικειμενική ερμηνεία. Τρίτη κατά σειρά εφαρμόζεται η συστηματική ερμηνεία, η οποία απομακρυνόμενη από το γράμμα του νόμου και αναζητώντας την ορθή ερμηνεία με γνώμονα τη θέση που καταλαμβάνει η ερμηνευόμενη ρύθμιση στην έννομη τάξη, καθίσταται μεν λιγότερο αντικειμενική σε σχέση με τη γραμματική και ιστορική μέθοδο ερμηνείας, εντούτοις, η συσχέτιση της ερμηνευόμενης ρύθμισης με το νομοθέτημα στο οποίο εντάσσεται, αλλά και με την έννομη τάξη γενικότερα, προσδίδει και στη συστηματική ερμηνεία αντικειμενικά χαρακτηριστικά, καθόσον από αυτήν τη συσχέτιση είναι δυνατό να ανευρεθούν περισσότερες ενδείξεις και στοιχεία που θα οδηγήσουν στην ορθή ερμηνευτική λύση. Για τον λόγο, δε, αυτό προκρίνεται έναντι της τεολογικής-αντικειμενικής ερμηνείας, η οποία απομακρυνόμενη από το γράμμα του νόμου και αναζητώντας την ερμηνεία της ρύθμισης αποσπασματικά στους ηθικοπολιτικούς λόγους που τη δικαιολογούν -για την ύπαρξη των οποίων δεν υφίστανται πάντα σαφείς ενδείξεις- ενέχει και τον μεγαλύτερο κίνδυνο «ανομιμοποίησης επέμβασης του ερμηνευτή στο ισχύον δίκαιο και παρεμβολής

²² Ο.π., σ. 156-157.

²³ Ο.π., σ. 181.

προσωπικών του προτιμήσεων και επιλογών εκεί όπου δεν θα έπρεπε να ισχύει παρά μόνο η νομοθετική επιταγή»²⁴.

Εντούτοις, συχνά στη θεωρία υποστηρίζεται ότι καμία εκ των ερμηνευτικών μεθόδων δεν έχει αυτοτέλεια και, κατά συνέπεια, δεν τίθεται ζήτημα ιεράρχησής τους, θα πρέπει δε να εξετάζονται κατά τρόπο ενιαίο, προκειμένου να ανευρεθεί η ορθή ερμηνευτική εκδοχή²⁵. Πρόκειται για τη θεωρία της ενότητας της ερμηνείας, η οποία, αν και πράγματι σε αρκετές περιπτώσεις μπορεί να οδηγήσει σε ορθά αποτελέσματα, είναι αμφίβολο ότι μπορεί να τύχει εφαρμογής όταν αντικείμενο ερμηνείας είναι ρυθμίσεις δικονομικού δικαίου. Η διαπίστωση αυτή δεν συνιστά μία αυθαίρετη παραδοχή, αλλά συνδέεται με το γεγονός ότι η παροχή δικαστικής προστασίας συνιστά ατομικό δικαίωμα που κατοχυρώνεται στο άρθρο 20, παρ. 1 του Συντάγματος, όπου προβλέπεται επίσης ότι αυτό ασκείται «όπως νόμος ορίζει». Το σύνολο λοιπόν των δικονομικών ρυθμίσεων, συμπεριλαμβανομένων και αυτών του διοικητικού δικονομικού δικαίου, βρίσκει συνταγματικό έρεισμα στην ως άνω επιφύλαξη νόμου, η οποία αποτελεί κατ' ουσίαν έναν ειδικό, άμεσο περιορισμό του δικαιώματος παροχής δικαστικής προστασίας²⁶. Ωστόσο, οι περιορισμοί, ιδίως των ατομικών δικαιωμάτων, δεν δύνανται να επιβληθούν μέσω διασταλτικής ή αναλογικής ερμηνείας, αντιθέτως, θα πρέπει να προκύπτουν είτε ευθέως από το ίδιο το Σύνταγμα είτε από σαφή διάταξη νόμου²⁷. Το ίδιο λοιπόν ισχύει και για τη περίπτωση των δικονομικών ρυθμίσεων, οι οποίες δεν υλοποιούν μόνο αλλά και οριοθετούν την άσκηση ενός συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος, ακριβώς δε, λόγω της ιδιαίτερης τεχνικής φύσης και του ρόλου τους, δεν θα πρέπει μόνο να διαμορφώνουν ένα σαφές πλαίσιο προσφυγής στη δικαιοσύνη για τους πολίτες, αλλά, ταυτόχρονα, θα πρέπει και η μεθοδολογία ερμηνείας τους από τα δικαστήρια, να παρέχει υψηλού βαθμού ασφάλεια δικαίου. Με βάση τα παραπάνω, η παραδοσιακή διδασκαλία της ερμηνείας των νόμων, δίνοντας το προβάδισμα στην εφαρμογή της γραμματικής και αφήνοντας ως τελευταίο βήμα την προσφυγή στην τελολογική (η οποία και δύναται να οδηγήσει σε ποικίλα συμπεράσματα, όπως διαπιστώνεται και εν προκειμένω από το παράδειγμα της μειοψηφούσας γνώμης σε σχέση με το ζήτημα της δυνατότητας παρεμπόδισης ελέγχου των πράξεων ή παραλείψεων των φορολογικών αρχών) φαίνεται ως η πλέον αρμόζουσα για την περίπτωση των δικονομικών ρυθμίσεων²⁸.

²⁴ Ο.π. σ. 181-182.

²⁵ Περί της ενότητας της ερμηνείας, βλ. Σούρλα, *Justi atque injusti scientia*, ό.π., σ. 180 επ.

²⁶ Βλ. Χρυσόγονο Κ., *Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα*, Σάκκουλας, 2023, σ. 117.

²⁷ Ο. π., σ. 127.

²⁸ Θα μπορούσαμε να ισχυριστούμε ότι η πρόκριση της γραμματικής ερμηνείας, έναντι των λοιπών ερμηνευτικών μεθόδων, ισχύει για κάθε ρύθμιση, δικονομικού ή ουσιαστικού δικαίου, η οποία εισάγει περιορισμούς στην άσκηση ατομικών δικαιωμάτων, ως λογική απόρροια της απαγόρευσης επιβολής περιορισμών επ' αυτών, μέσω της διασταλτικής ή αναλογικής ερμηνείας. Έτσι, για παράδειγμα, στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, το οποίο εισάγει περιορισμούς στην περιουσία των φορολογούμενων, από τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας του φόρου συνάγεται η πρόκριση της στενής, γραμματικής ερμηνείας των φορολογικών ρυθμίσεων: Βλ., ενδεικτικά, Φινοκαλιώτη Κ., *Φορολογικό Δίκαιο*, Σάκκουλας, Αθήνα - Θεσσαλονίκη, 2014, σ. 102-103. Υποστηρίζεται βέβαια στη θεωρία του φορολογικού δικαίου ότι είναι ανακριβής εννοιολογικά ο όρος «στενή-γραμματική» ερμηνεία που απαντάται στη θεωρία και αυτό, διότι η στενή ερμηνεία δεν είναι ταυτόσημη της γραμματικής, ενώ παράλληλα, δεν

2.2. Το ζήτημα των κενών δικαίου

Η παραδοσιακή διδασκαλία περί ερμηνείας των νόμων πραγματεύεται και το ζήτημα των κενών δικαίου, τα οποία εντοπίζονται όταν, για ορισμένες περιπτώσεις, δεν υφίσταται σχετική νομοθετική ρύθμιση, μολονότι οι κοινωνοί του δικαίου ευλόγως θα ανέμεναν την ύπαρξή της²⁹. Σε γενικές γραμμές, στο πλαίσιο της παραπάνω διδασκαλίας, η κάλυψη των κενών δικαίου στηρίζεται στον έλεγχο της ομοιότητάς τους με άλλες περιπτώσεις³⁰. Εφόσον πράγματι υφίσταται ομοιότητα, η κάλυψη του κενού γίνεται με την κατ' αναλογία εφαρμογή των κανόνων δικαίου που ισχύουν για την όμοια περίπτωση, εάν, εντούτοις, δεν καταστεί εφικτό να εντοπιστεί αυτή η ομοιότητα, τότε συνάγεται επιχείρημα εξ' αντιδιαστολής που καθιστά δικαιολογημένη τη σιωπή του νομοθέτη στην εξεταζόμενη περίπτωση, με συνέπεια να μην μπορεί να γίνει λόγος πλέον για κενό δικαίου³¹. Όσον αφορά δε στο φίλτρο ελέγχου της ομοιότητας ή μη των εξεταζόμενων περιπτώσεων, αυτό συνίσταται στον δίκαιο ή άδικο χαρακτήρα της επέκτασης υπαρκτών ρυθμίσεων σε αρρhythμιστες περιπτώσεις, με άλλη δηλαδή διατύπωση, με την υποχρέωση ίσης μεταχείρισης των όμοιων και άνιση μεταχείρισης των ανόμοιων περιπτώσεων³² και, επομένως, με τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της ισότητας.

Ωστόσο, μπορεί να γίνει λόγος περί κενών δικαίου και πλήρωσης αυτών με κατ' αναλογία εφαρμογή ρυθμίσεων στο πεδίο του δικονομικού δικαίου, λαμβάνοντας υπόψη ότι, όπως επισημαίνεται παραπάνω, οι δικονομικές ρυθμίσεις, ως οριοθετήσεις, και άρα περιορισμοί του ατομικού δικαιώματος περί παροχής αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, δεν μπορούν να ερμηνεύονται κατ' αναλογία ή διασταλτικά; Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο εν λόγω ερώτημα θα πρέπει να διευκρινιστεί το εξής: Ναι μεν το σύνολο των δικονομικών ρυθμίσεων βρίσκει συνταγματικό έρεισμα στην επιφύλαξη νόμου του άρθρου 20, παρ. 1 του Συντάγματος, ωστόσο, δεν λειτουργούν όλες οι δικονομικές ρυθμίσεις ως πραγματικοί περιορισμοί του δικαιώματος παροχής δικαστικής προστασίας, καθόσον υφίστανται και διατάξεις που απλά έχουν ως στόχο να συνδράμουν στην αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος. Με αυτό το δεδομένο, θα πρέπει να προβούμε στην διάκριση μεταξύ, αφενός, δικονομικών ρυθμίσεων που εισάγουν όντως περιορισμούς ή απαγορεύσεις και, αφετέρου, δικονομικών ρυθμίσεων που είτε γενικά³³, είτε στο πλαίσιο συγκεκριμένης ένδικης διαφοράς διευκολύνουν την παροχή δικαστικής

συνεπάγεται τον αποκλεισμό των λοιπών ερμηνευτικών μεθόδων. Βλ., σχετικά, Τσουρουφλή Α., «Άρθρο 78», στο Σπ. Βλαχόπουλος/ Ξ. Κοντιάδης/ Γ. Τασόπουλος (επιμ.), Σύνταγμα – Ερμηνεία κατ' άρθρο, Ηλεκτρονική έκδοση, Κέντρο Ευρωπαϊκού Συνταγματικού Δικαίου, 2023, στο www.syn-syntagma-watch.gr, διαθέσιμο στο [Άρθρο-78-me-cover.pdf](#) (τελευταία πρόσβαση: 28.10.2025).

²⁹ Βλ. Σούρλα, *Justi atque injusti scientia*, ό.π., σ. 195.

³⁰ Ό.π., σ. 197 επ.

³¹ Ό.π., σ. 199.

³² Ό.π., σ. 197-198.

³³ Ένα ενδεικτικό παράδειγμα είναι η δυνατότητα κατάθεσης υπομνήματος 3 ημέρες μετά τη δικάσιμο στις διαφορές ουσίας. Αυτή η ρύθμιση δεν είναι υποχρεωτική, ούτε υπάρχει κάποια αρνητική δικονομική συνέπεια από ενδεχόμενη μη κατάθεση υπομνήματος. Η ρύθμιση αυτή δίνει τη δυνατότητα στους διαδίκους να αναπτύξουν πληρέστερα τους ισχυρισμούς τους μετά τη συζήτηση της υπόθεσης, χάριν της αποτελεσματικότερης παροχής δικαστικής προστασίας. Επί της ουσίας λοιπόν αποτελεί μια δικονομική ρύθμιση που δεν λειτουργεί ως περιορισμός.

προστασίας. Στην πρώτη περίπτωση, η κατ' αναλογία εφαρμογή των ρυθμίσεων σε άλλες περιπτώσεις δεν είναι επιτρεπτή. Με άλλη διατύπωση, στην περίπτωση που η απαγορευτική δικονομική διάταξη καταλαμβάνει μόνο ορισμένες περιπτώσεις, η μη πρόβλεψη αντίστοιχης απαγόρευσης για τις λοιπές δεν συνιστά κενό δικαίου το οποίο μπορεί ο δικαστής να καλύψει δυνάμει της διασταλτικής ή της κατ' αναλογία ερμηνευτικής μεθόδου.

Στις περιπτώσεις, όμως, που δικονομικές ρυθμίσεις δύνανται να λειτουργήσουν, όχι περιοριστικά ή απαγορευτικά, αλλά υποστηρικτικά στο δικαίωμα παροχής δικαστικής προστασίας, τότε είναι νοητή η προσφυγή στη διασταλτική ερμηνεία ή στην κατ' αναλογία πλήρωση κενών, προς διασφάλιση της αρχής της ισότητας. Για παράδειγμα μεταξύ αντιδίκων, είναι γνωστή η αρχή της δικονομικής ισότητας (γνωστή και ως αρχή της ισοπλίας), η οποία, ως ειδικότερη έκφανση της αρχής της ισότητας, δύναται να καταστήσει αναγκαία μία κατ' αναλογία εφαρμογή ρυθμίσεων επί αρρυθμιστής περίπτωσης ή ακόμη και τη μη εφαρμογή κάποιας άλλης ως αντισυνταγματικής.³⁴

Δύναται, εντούτοις, να αξιωθεί η τήρηση της αρχής της ίσης μεταχείρισης πέραν των στενών ορίων της αντιδικίας, όταν, για αντίστοιχο νομικό ζήτημα και σε μεγάλο βαθμό όμοια πραγματικά περιστατικά, έχει ήδη αποφανθεί η νομολογία; Μολονότι γίνεται γενικά δεκτό ότι από τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν απορρέει δικαίωμα σταθερότητας της νομολογίας³⁵, θα πρέπει, όμως, να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω ελευθερία λαμβάνει την πλήρη εμβέλειά της μόνο για ζητήματα ουσίας. Πράγματι, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας γίνεται δεκτό ότι η αρχή της δικονομικής ισότητας, επιβάλλει, μεταξύ άλλων, την ίση μεταχείριση των διαδίκων, ακόμα και στο πλαίσιο διαφορετικών δικών, από τους δικονομικούς νόμους που ρυθμίζουν τους όρους παροχής έννομης προστασίας³⁶. Τι συμβαίνει όμως όταν η εφαρμογή μιας δικονομικής ρύθμισης που συναρτάται με το παραδεκτό ενός ενδίκου βοηθήματος, εξαρτάται από ένα ζήτημα ουσίας επί του οποίου έχει ήδη διαμορφωθεί ευνοϊκή για την τύχη του ένδικου βοηθήματος νομολογία; Σε αυτές τις περιπτώσεις, ορθότερο είναι να γίνει δεκτό ότι η ελευθερία μεταστροφής της νομολογίας των δικαστηρίων επί του ουσιαστικού δικαίου ζητήματος οριοθετείται από το δικαίωμα παροχής αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας και την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθόσον αντίθετη εκδοχή συνεπάγεται ουσιαστικά την παρεμπόδιση άσκησης του δικαιώματος δικαστικής προστασίας, κατά τρόπο συνταγματικά μη ανεκτό, παραβιάζοντας ταυτόχρονα και την αρχή της

³⁴ Χαρακτηριστικό νομολογιακό παράδειγμα αποτέλεσε το ζήτημα της αναστολής των προθεσμιών κατά τη διάρκεια των δικαστικών διακοπών, όπου σύμφωνα με το οικείο νομοθετικό πλαίσιο προβλέπονταν ευνοϊκότερη μεταχείριση για το διάδικο Δημόσιο, στο μέτρο που οι δικαστικές διακοπές και η αναστολή των δικονομικών προθεσμιών σε βάρος του ίσχυαν κατά το διάστημα από 01/07 έως 15/09, ενώ για τους ιδιώτες διαδίκους, η αναστολή αυτή ίσχυε μόνο κατά το χρονικό διάστημα από 01/08 έως 31/08. Δυνάμει της απόφασης 2807/2002 το Συμβούλιο της Επικρατείας, έκρινε ότι η δικονομική αναστολή των προθεσμιών κατά το διάστημα από 01/07 έως 15/09 θα καταλαμβάνει και τους ιδιώτες διαδίκους, προβαίνοντας σε μία κατ' αναλογίαν εφαρμογή των εφαρμοζόμενων ρυθμίσεων για το Δημόσιο και στην περίπτωση των ιδιωτών και μη εφαρμόζοντας τη ρύθμιση που προέβλεπε τη συντομότερη αναστολή των δικονομικών προθεσμιών για τους ιδιώτες διαδίκους, ως αντισυνταγματική και χάριν, της διασφάλισης της αρχής της ισότητας των διαδίκων.

³⁵ Βλ., ενδεικτικά, παρατεθείσα νομολογία του ΕΔΔΑ στη σκέψη 17 της σχολιαζόμενης απόφασης.

³⁶ Βλ. ενδεικτικά, ΣτΕ (7μ) 761/2014 και την εκεί παρατεθείσα νομολογία.

ισότητας. Χαρακτηριστικό παράδειγμα δικονομικής ρύθμισης που συνδέεται με ζήτημα ουσίας, αποτελεί και η παρ. 4 του άρθρου 71 του Κ.Δ.Δ., όπου η απαγόρευση άσκησης αγωγής συνδέεται με το εάν είναι ή δεν είναι η χρηματική αξίωση «φορολογικού εν γένει περιεχομένου», δηλαδή με ένα ζήτημα ουσιαστικού δικαίου.

3. Οι κρίσιμες ρυθμίσεις υπό το φως της παραδοσιακής διδασκαλίας περί ερμηνείας των νόμων

3.1. Η δυνατότητα αποκατάστασης ζημίας λόγω αχρεώστητης καταβολής συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων των φορολογικών αρχών μέσω αγωγής

Όπως επισημάνθηκε παραπάνω, η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας, φαίνεται πως δεν στηρίζεται, για τη διαμόρφωση της άποψής της, στη γραμματική ερμηνεία των επίμαχων ρυθμίσεων. Είναι χρήσιμο, λοιπόν, στο σημείο αυτό, να επιχειρηθεί μία προσέγγιση υπό το πρίσμα της εν λόγω ερμηνευτικής μεθόδου, η οποία, σύμφωνα με την παραδοσιακή διδασκαλία περί της ερμηνείας των νόμων, θα έπρεπε να είχε εφαρμοστεί πρώτη. Πιο συγκεκριμένα, εκκινώντας από τη διατύπωση του άρθρου 71, παρ. 4 Κ.Δ.Δ., το οποίο είναι και το πλέον κρίσιμο, παρατηρούμε ότι δεν γίνεται αναφορά στο απαράδεκτο της αγωγής για αξιώσεις συνδεόμενες με «φορολογικές εν γένει διαφορές», ήτοι διαφορές μεταξύ ιδιωτών και των αρμόδιων φορολογικών αρχών, αλλά στο απαράδεκτο αυτής για χρηματικές³⁷ αξιώσεις «φορολογικού εν γένει περιεχομένου».

Ωστόσο, κατά την κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας, φαίνεται ότι η έννοια των αξιώσεων «φορολογικού εν γένει περιεχομένου» συγγέεται με την έννοια των «φορολογικών εν γένει διαφορών»³⁸. Αυτή η εννοιολογική σύγχυση δεν αποτυπώνεται μόνο στη σχολιαζόμενη απόφαση, αλλά αντιθέτως απηχεί πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας³⁹, το οποίο για να προσδιορίσει την έννοια των αξιώσεων φορολογικού περιεχομένου του άρθρου 71, παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., ανατρέχει στις ρυθμίσεις των άρθρων 1 και 73 του ΚΦΔ και 8, παρ. 4 του ν.δ. 4486/1965, οι οποίες όμως δεν εμπεριέχουν ορισμό της αξίωσης «φορολογικού εν γένει περιεχομένου», αλλά απλά απαριθμούν τις περιπτώσεις φορολογικών διαφορών⁴⁰. Βέβαια, στο σημείο αυτό και με βάση τη διατύπωση των επίμαχων ρυθμίσεων, μπορούν με σχετική ασφάλεια να συναχθούν τα ακόλουθα συμπεράσματα: Στις φορολογικές διαφορές κατά την έννοια των άρθρων 1 και 73 του

³⁷ Βλ. άρθρο 71, παρ. 1 και 4 του Κ.Δ.Δ.

³⁸ Χαρακτηριστικό είναι το τρίτο εδάφιο της σκέψης 11 της σχολιαζόμενης απόφασης, όπου και επισημαίνονται τα εξής: «Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η ρύθμιση του άρθρου 71 παρ. 4 του ΚΔΔ, με την οποία διατηρήθηκε το διαμορφωθέν κατά την εισαγωγή του Κώδικα αυτού σύστημα σχετικά με την απαγόρευση άσκησης αγωγής για τις χρηματικές αξιώσεις που αντιστοιχούν σε καταβληθέντα, χωρίς νομική υποχρέωση, ποσά φόρων, δασμών, τελών και συναφών κυρώσεων, ερείδεται σε γενικό και αντικειμενικό κριτήριο, εκείνο της φύσης των διαφορών.» Δηλαδή, το Συμβούλιο της Επικρατείας θεωρεί ότι το κριτήριο είναι η φύση των διαφορών και όχι η φύση των αξιώσεων, όπως συνάγεται ευχερώς από τη διατύπωση των επίμαχων ρυθμίσεων της παρ. 4 του άρθρου 1 του Κ.Δ.Δ..

³⁹ Βλ., ενδεικτικά, ΣτΕ 834/2010 Ολ., ΣτΕ 1941/2020· 2123/2015· 3363/2013, οι οποίες επισημαίνονται στη σκέψη 10 της σχολιαζόμενης απόφασης.

⁴⁰ Η έννοια των φορολογικών διαφορών ομοίως δεν ρυθμίζεται στον Κ.Δ.Δ.

ΚΦΔ και του άρθρου 8, παρ. 4 του ν.δ. 4486/1965, εντάσσονται και υποθέσεις που δεν συναρτώνται απαραίτητα με την επιβολή ή την είσπραξη φόρων, όπως είναι, για παράδειγμα, οι διαφορές μεταξύ φορολογικής αρχής και επιχειρήσεων ως προς τον προσδιορισμό της ζημίας τους. Αντιθέτως, ως αξίωση «φορολογικού εν γένει περιεχομένου», νοείται, κατά λογική αναγκαιότητα, εκείνη η οποία συνδέεται με κάποια πράξη ή παράλειψη της διοίκησης, σε σχέση με την επιβολή ή είσπραξη φορολογικής επιβάρυνσης. Κατά τούτο, η έννοια της χρηματικής αξίωσης «φορολογικού εν γένει περιεχομένου» είναι στενότερη αυτής της «φορολογικής εν γένει διαφοράς», συνέχεται δε νοηματικά με την επιβολή και είσπραξη φόρων. Ο γνωστός ορισμός της έννοιας του φόρου, σύμφωνα με τον οποίο ο τελευταίος αποτελεί μία χρηματική, οριστική, υποχρεωτική χωρίς αντάλλαγμα παροχή των ιδιωτών προς το κράτος και άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, προς πορισμό εσόδων και εκπλήρωση δημοσίων σκοπών, έχει διαπλασθεί από τη νομολογία και τη θεωρία (αλλοδαπή και εθνική), χωρίς να αποτυπώνεται ούτε στο νόμο, ούτε όμως στο Σύνταγμα⁴¹. Ένα, όμως, από τα επιμέρους γνωρίσματα της έννοιας του φόρου και, συγκεκριμένα, αυτό της υποχρεωτικότητας, αποτυπώνεται πράγματι στο Σύνταγμα μας, όπου στο άρθρο 78, παρ. 1 αναφέρεται ότι: «[κ]ανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο(...)». Η σχετική συνταγματική ρύθμιση δεν σημαίνει μόνο ότι είναι αντισυνταγματική τυχόν επιβολή ή είσπραξη φόρου χωρίς νόμο, αλλά και ότι δεν έχει χαρακτήρα φόρου η επιβολή και είσπραξη ποσών χωρίς νόμιμο έρεισμα. Αυτό συμβαίνει, διότι, στη θεωρία, η προϋπόθεση της υποχρεωτικότητας ως εγγενές γνώρισμα της έννοιας του φόρου συνδέεται άρρηκτα με την αρχή της νομιμότητας του φόρου⁴², η οποία στο Σύνταγμα της Ελλάδας αποτυπώνεται στο άρθρο 78.

Με βάση τα προεκτεθέντα, ως χρηματική αξίωση φορολογικού περιεχομένου δύναται σαφώς να νοηθεί αυτή που συνδέεται, για παράδειγμα, με ένα αίτημα μείωσης/επιστροφής του καταλογισθέντος ποσού του φόρου ή ακόμη και με κάποιο αίτημα απαλλαγής από τον φόρο, καθόσον, στην τελευταία αυτή περίπτωση, η φορολογηθείσα ύλη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του νόμου περί επιβολής του φόρου, πλην όμως απαλλάσσεται από αυτόν βάσει σχετικών ρυθμίσεων, όχι όμως και σε περιπτώσεις όπως αυτή της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η σχολιαζόμενη απόφαση, όπου η αξίωση επιστροφής των αχρεωστήτως εισπραχθέντων ποσών στηρίζεται κατ' ουσίαν στο ότι οι επίδικες παροχές κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, ήταν εκτός του πεδίου εφαρμογής του επιβληθέντος φόρου εισοδήματος, όπως εξάλλου είχε ήδη κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας σε όμοιες υποθέσεις που ήχθησαν ενώπιόν του. Συνακόλουθα, οι σχετικές αξιώσεις των εναγόντων δεν μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως «φορολογικού εν γένει περιεχομένου» κατά την έννοια του άρθρου 71, παρ. 4, Κ.Δ.Δ., στο μέτρο που δεν συνδέονταν με την επιστροφή φόρου, αλλά μίας αυθαίρετης οικονομικής επιβάρυνσης, η οποία δεν μπορούσε να θεωρηθεί φόρος. Επομένως, ο ισχυρισμός των εναγόντων, που είχε προβληθεί με το δικόγραφο της αγωγής τους, δηλαδή ότι «η ένδικη διαφορά δεν αφορά ακύρωση, ανάκληση ή τροποποίηση πράξης συναπτόμενης με φορολογική υποχρέωση, αφού με τις προαναφερθείσες αποφάσεις του

⁴¹ Βλ. Φορτσάκη Θ.– Τσουρουφλή Α., *Φορολογικό Δίκαιο*, Συνεργασία: Πανταζόπουλος Π.- Πέρρου Κ., 8^η Αναθεωρημένη Έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2024, σ. 11.

⁴² Βλ., Ενδεικτικά, Lamarque J./Négrin O./Ayrault L., *Droit Fiscal général*, LexisNexis, 2e edition, 2011, σ. 10.

Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι δεν υπάρχει νόμιμη βάση για την έκδοση των πράξεων που προκάλεσαν τη βλάβη των εναγόντων ούτε για τις δικαστικές αποφάσεις που έχουν κρίνει το αντίθετο»⁴³, εναρμονίζεται με τη γραμματική ερμηνεία της κρίσιμης ρύθμισης του άρθρου 71, παρ. 4 του Κ.Δ.Δ..

Στο σημείο αυτό αξίζει να τονιστεί ότι ενδείξεις διάστασης με τη γραμματική ερμηνεία της ρύθμισης της παρ. 4 του άρθρου 71 του Κ.Δ.Δ., ως προς το εξεταζόμενο εν προκειμένω νομικό ζήτημα, ανιχνεύονται και στη θέση της μειοψηφίας. Πιο συγκεκριμένα, φαίνεται πως στην έννοια της αξίωσης «φορολογικού εν γένει περιεχομένου» του άρθρου 71, παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., η μειοψηφία προσδίδει ταυτόχρονα και ένα μάλλον ποσοτικό περιεχόμενο, πέραν του ποιοτικού κριτηρίου που αποτυπώνει το εν λόγω άρθρο, κατά το μέτρο που υποστηρίζει ότι είναι εφικτή η επιδίκαση χρηματικής απαίτησης που καλύπτει περιουσιακή ζημία ή ηθική βλάβη μέσω αγωγής, υπό τον όρο όμως ότι η εν λόγω απαίτηση δεν είναι μόνο «διαφορετική» (εν .από φόρο), αλλά ταυτόχρονα και «διακεκριμένη από το ποσό του φόρου». Ωστόσο, από τη διατύπωση της επίμαχης ρύθμισης συνάγεται ευχερώς ότι το κριτήριο ενεργοποίησης της προβλεπόμενης σε αυτήν απαγόρευσης είναι αμιγώς ποιοτικό, συνιστάμενο στο φορολογικό ή μη περιεχόμενο της αξίωσης που επιδιώκεται με την αγωγή. Η προσθήκη του ποσοτικού κριτηρίου οδηγεί κατά λογική αναγκαιότητα στο απαράδεκτο τυχόν αγωγής -όπως η ένδικη- με την οποία επιδιώκεται η αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε από επιβολή ή είσπραξη επιβάρυνσης που χαρακτηρίστηκε μεν από τις αρμόδιες αρχές ως φορολογική, χωρίς εντούτοις να φέρει τα στοιχεία του φόρου.

Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση το Συμβούλιο της Επικρατείας, προέβη σε μία ανεπίτρεπτη διασταλτική ερμηνεία επεκτείνοντας τη ρυθμιστική εμβέλεια της εξαιρετικής, απαγορευτικής ρύθμισης του άρθρου 71, παρ.4 του Κ.Δ.Δ., ώστε να καταλαμβάνει οποιαδήποτε διαφορά απορρέει από πράξεις ή παραλείψεις των φορολογικών αρχών, εφόσον κατά των τελευταίων προβλέπεται το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, ασχέτως του εάν οι συνδεόμενες αξιώσεις είναι πράγματι φορολογικού περιεχομένου. Ωστόσο, όπως επισημαίνεται ανωτέρω, στο πεδίο του δικονομικού δικαίου, όταν απαγορευτική δικονομική ρύθμιση καταλαμβάνει μόνο ορισμένες περιπτώσεις, η μη πρόβλεψη αντίστοιχης απαγόρευσης για άλλες, δεν συνιστά κενό δικαίου και κατά τούτο δεν μπορούν να εφαρμοστούν κατ' αναλογία στις τελευταίες οι απαγορευτικές δικονομικές διατάξεις. Ακόμη όμως και αν ήθελε υποθεθεί ότι εν προκειμένω υφίσταται κενό δικαίου, υπό την έννοια ότι δεν ρυθμίζεται στον Κ.Δ.Δ. το ειδικότερο ζήτημα της δυνατότητας άσκησης αγωγής αποζημίωσης για αχρεώστητη καταβολή λόγω επιβολής από τις φορολογικές αρχές χρηματικής επιβάρυνσης χωρίς νόμο και πάλι η πλήρωσή του δεν μπορεί να γίνει κατ' αναλογική εφαρμογή του άρθρου 71, παρ. 4 του ΚΔΔ, στο μέτρο που δεν ικανοποιείται το «φίλτρο» της αρχής της ισότητας που επιβάλλει την όμοια μεταχείριση των όμοιων και την ανόμοια αντιμετώπιση των ανόμοιων περιπτώσεων. Πιο συγκεκριμένα, η σχετική κρίση του Δικαστηρίου συνιστά έμμεση μεταβολή της νομολογίας του, στο μέτρο που επί της ουσίας

⁴³ Βλ. σκέψη 15 της σχολιαζόμενης απόφασης.

υπολαμβάνει ότι οι επίμαχες παροχές εμπίπτουν στο αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής του φόρου εισοδήματος, σε αντίθεση με τα όσα είχε κρίνει στο πλαίσιο των υπ' αρ. 2595-2596/2021 αποφάσεων του Β' Τμήματός του. Αυτή όμως η νομολογιακή μεταστροφή, στο μέτρο που συνεπάγεται την ενεργοποίηση των δικονομικού περιεχομένου ρυθμίσεων του άρθρου 71, παρ. 4 Κ.Δ.Δ., είναι μη ανεκτή συνταγματικά, καθόσον υλοποιείται μέσω πλήρωσης κενού δικαίου κατ' αναλογία, οδηγώντας σε ανόμοια μεταχείριση, όμοιων υποθέσεων, κατά παράβαση της αρχής της ισότητας και του δικαιώματος παροχής δικαστικής προστασίας των εναγόντων. Βέβαια αξίζει να επισημανθεί ότι η αξίωση για ίση μεταχείριση, δεν φτάνει μέχρι του σημείου επέκτασης του δεδικασμένου που απορρέει από τις αρ. 2595-2596/2021 αποφάσεις του Β' Τμήματος του ΣτΕ, ώστε να θεωρηθεί ότι καταλαμβάνει και τους ενάγοντες της εξεταζόμενης υπόθεσης, όπως είχε υποστηριχθεί από τους τελευταίους⁴⁴ και αυτό διότι μία τέτοια παραδοχή προσκρούει στο γράμμα του άρθρου 197, παρ. 3 ΚΔΔ, το οποίο ορίζει ως προϋπόθεση του δεδικασμένου την ταυτότητα των διαδίκων⁴⁵ και συνακόλουθα δεν συνάδει με την παραδοσιακή ερμηνευτική προσέγγιση, η οποία είναι η πλέον αρμόζουσα στην περίπτωση των δικονομικού περιεχομένου ρυθμίσεων.

Προχωρώντας στα βήματα που ορίζει η παραδοσιακή διδασκαλία περί ερμηνείας των νόμων, παρατηρείται διάσταση της κρίσης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και σε σχέση με την ιστορική ερμηνεία της επίμαχης ρύθμισης. Στην Αιτιολογική Έκθεση του νόμου 2717/1999 και ειδικότερα, σε σχέση με την παρ. 4 το άρθρου 71 του Κ.Δ.Δ., κατά κύριο λόγο, επαναλαμβάνονται απλά οι επίμαχες ρυθμίσεις του Κ.Δ.Δ.. Περαιτέρω, -όπως επισημαίνει εξάλλου και η πλειοψηφία της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας σε σχέση με το ζήτημα του επιτρεπτού ή μη του παρεμπόδισης ελέγχου της νομιμότητας πράξεων ή παραλείψεων των φορολογικών αρχών στο πλαίσιο αγωγής- στο μέρος «II.Γενικά» της Αιτιολογικής Έκθεσης, αναφέρεται ότι ως αρχή των σχετικών εργασιών επεξεργασίας του Κ.Δ.Δ. τέθηκε: «(...) η ενοποίηση των συγγενών δικονομικών ρυθμίσεων και η αποφυγή κατά το δυνατόν, των εξαιρέσεων κατά τις ρυθμίσεις αυτές, εκτός από τις περιπτώσεις που η ιδιοτυπία του προς ρύθμιση θέματος επέβαλλε την ανάγκη διαφορετικής από τον κανόνα αντιμετώπισης του.». Σύμφωνα με το ανωτέρω σημείο της Αιτιολογικής Έκθεσης, οι εξαιρέσεις από τις γενικές ρυθμίσεις θεσπίστηκαν με φειδώ, γεγονός που κατά λογική αναγκαιότητα καθιστά επιβεβλημένη τη στενή ερμηνεία τους. Εντούτοις, όπως επισημαίνεται ανωτέρω, η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας έκρινε προς την αντίθετη κατεύθυνση.

Από πλευράς συστηματικής ερμηνείας, εντός του πλαισίου ρυθμίσεων του Κ.Δ.Δ. η παρ. 4 του άρθρου 71 συνιστά μια εξαιρετική διάταξη, επιτείνοντας την αναγκαιότητα της στενής, γραμματικής της ερμηνείας.

Επί της ουσίας, η γραμματική, ιστορική και συστηματική ερμηνεία, δεν φαίνεται να επιβεβαιώνουν την κρίση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία κατ' ουσίαν εδράζεται αποκλειστικά και μόνο στην τελολογική ερμηνεία των επίμαχων ρυθμίσεων που κατά

⁴⁴ Βλ. σκέψεις 16 και 18 της σχολιαζόμενης απόφασης.

⁴⁵ Βλ. σκέψη 18 της σχολιαζόμενης απόφασης.

το Δικαστήριο συνδέεται με την ιδιαίτερη σημασία των φορολογικών διαφορών, όπως αυτή αποτυπώνεται στη σκέψη 11 της σχολιαζόμενης απόφασης, καθώς και με την επιδίωξη της ταχύτερης και αποτελεσματικότερης εκδίκασής τους⁴⁶. Σύμφωνα ωστόσο με την παραδοσιακή μεθοδολογία ερμηνείας των κανόνων δικαίου, δεν είναι δυνατό να προκριθεί η τελολογική ερμηνεία, ιδίως όταν το αποτέλεσμα στο οποίο καταλήγει είναι διαφορετικό από αυτό που στο οποίο θα οδηγούμασταν από την εφαρμογή του συνόλου των λοιπών ερμηνευτικών μεθόδων. Κατ'εφαρμογή της παραδοσιακής μεθοδολογικής προσέγγισης συνάγεται εν προκειμένω συμπέρασμα αντίθετο από αυτό στο οποίο οδηγήθηκε η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθώς βάσει όσων αναφέρονται παραπάνω προκύπτει ότι για την αποκατάσταση ζημίας από την αχρεώστητη καταβολή χρηματικής επιβάρυνσης που επιβλήθηκε από τις αρμόδιες αρχές ως φορολογική, χωρίς εντούτοις να φέρει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του φόρου, είναι δυνατή η άσκηση αγωγής..

3.2. Αυτοτέλεια αγωγής - Παρεμπόμπων έλεγχος νομιμότητας πράξεων και παραλείψεων φορολογικών αρχών

Προσφεύγοντας στην παραδοσιακή μεθοδολογία ερμηνευτικής προσέγγισης των νόμων και εκκινώντας από τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 71, παρ. 4 Κ.Δ.Δ., διαπιστώνεται ευχερώς ότι σε αυτό θεσπίζεται το απαράδεκτο του ενδίκου βοηθήματος της αγωγής για χρηματικές αξιώσεις «φορολογικού εν γένει περιεχομένου» και όχι το απαράδεκτο του παρεμπόμπου ελέγχου της νομιμότητας των πράξεων ή παραλείψεων των φορολογικών αρχών, στο πλαίσιο εκδίκασης αγωγής. Περαιτέρω, βάσει της γραμματικής ερμηνείας, η επιφύλαξη υπέρ του ως άνω άρθρου που εντοπίζεται στα άρθρα 78 και 80, παρ. 2 του Κ.Δ.Δ., έχει απλώς την έννοια ότι οι ρυθμίσεις των τελευταίων εφαρμόζονται επί αγωγών με αντικείμενο αξιώσεις για τις οποίες είναι επιτρεπτό το ένδικο βοήθημα της αγωγής. Η εν λόγω διαπίστωση αναδείχθηκε από το σκεπτικό της μειοψηφίας, η οποία, όπως επισημαίνεται και παραπάνω, υποστήριξε ότι ούτε από το άρθρο 19 του ν. 1868/1989, που καθιέρωσε τον παρεμπόμπου έλεγχο της νομιμότητας πράξεων και παραλείψεων της Διοίκησης για τη θεμελίωση αστικής ευθύνης του Δημοσίου, αλλά ούτε και από τις διατάξεις των άρθρων 78 και 80, παρ. 2 που επανέλαβαν τις σχετικές ρυθμίσεις του άρθρου 19 του ν. 1868/1989, δύναται να συναχθεί άρση της αυτοτέλειας της αγωγής και απαγόρευση αυτού του παρεμπόμπου ελέγχου όταν αντικείμενο αυτού είναι πράξεις ή παραλείψεις των φορολογικών αρχών κατά των οποίων είτε δεν ασκήθηκαν προσφυγές είτε ασκήθηκαν αλλά απορρίφθηκαν τυπικά⁴⁷. Παράλληλα δε, εμμένοντας στη διατύπωση της παρ. 4 του άρθρου 71 του Κ.Δ.Δ. η μειοψηφία τόνισε ότι η διάταξη αυτή, εισάγουσα εξαίρεση, είναι στενά ερμηνευτέα⁴⁸.

⁴⁶ Βλ. σκέψη 11 της σχολιαζόμενης απόφασης.

⁴⁷ Βλ. υποσημείωση αρ. 7.

⁴⁸ Βλ. σκέψη 13 της σχολιαζόμενης απόφασης. Στο σημείο αυτό, θα πρέπει να επισημανθεί ότι η μειοψηφία, όπως και η πλειοψηφία, συνεχίζει να ταυτίζει την έννοια των φορολογικών εν γένει αξιώσεων με αυτήν των φορολογικών εν γένει διαφορών.

Περαιτέρω, από την ιστορική ερμηνεία, δεν συνάγονται περιορισμοί ως προς την αυτοτέλεια της αγωγής και την άσκηση του παρεμπόπτοντος ελέγχου, γεγονός που ομοίως επισημάνθηκε από τη μειοψηφία, κατ'επίκληση της Αιτιολογικής Έκθεσης του νόμου 2717/1999⁴⁹.

Προχωρώντας στο ζήτημα της συστηματικής ερμηνείας, αξίζει να σημειωθεί ότι, σε σχέση με τα εξεταζόμενα νομικά ζητήματα, η πλειοψηφία της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας στήριξε εν μέρει την κρίση της στο επιχείρημα ότι η επιφύλαξη που περιλαμβάνεται στα άρθρα 78 και 80, παρ. 2 του Κ.Δ.Δ., υπέρ του άρθρου 71, παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., διαμορφώνει ένα πλέγμα ρυθμίσεων που απαγορεύει τον παρεμπόπτοντα έλεγχο της νομιμότητας πράξεων ή παραλείψεων των φορολογικών αρχών επ' ευκαιρία αγωγής, προς διασφάλιση της απαγόρευσης που τίθεται στο άρθρο 71, παρ. 4 του Κ.Δ.Δ.. Με άλλη διατύπωση, η πλειοψηφία φαίνεται πως προσέφυγε στη συστηματική ερμηνεία του εν λόγω πλέγματος ρυθμίσεων, προς αποφυγή αντινομιών. Εντούτοις, το ερώτημα που γεννάται συνίσταται στο εάν πράγματι θα ετίθετο ζήτημα αντινομίας μεταξύ των επίμαχων άρθρων, σε περίπτωση αποδοχής του παρεμπόπτοντος ελέγχου πράξεων ή παραλείψεων των φορολογικών αρχών στο πλαίσιο αγωγής. Όπως αναφέρεται παραπάνω, σύμφωνα με την παραδοσιακή διδασκαλία, η συστηματική ερμηνεία έπεται της ιστορικής. Εν προκειμένω, το προβάδισμα που δίνεται αρχικά στη γραμματική και, στη συνέχεια, στην ιστορική ερμηνεία έναντι της συστηματικής, δεν συνιστά μόνο απόρροια της ανάγκης περιορισμού της υπεισέλευσης αυθαίρετων υποκειμενικών κρίσεων στο δικαιοδοτικό έργο, αλλά ταυτόχρονα συνάγεται και κατά λογική αναγκαιότητα, στο μέτρο που οι διατάξεις των άρθρων 78 και 80, παρ. 2 Κ.Δ.Δ., περιέχοντας ρητή επιφύλαξη υπέρ των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 71 του Κ.Δ.Δ., αποκλείουν το ενδεχόμενο αντινομιών, η ρυθμιστική δε εμβέλειά τους, επικαθορίζεται από το περιεχόμενο και την ερμηνεία των ρυθμίσεων της παρ. 4 του άρθρου 71 του Κ.Δ.Δ., χωρίς να συμβαίνει το αντίστροφο, δηλαδή η ρυθμιστική εμβέλεια του άρθρου 71 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., δεν επηρεάζεται από τις ρυθμίσεις των άρθρων 78 και 80, παρ. 2 Κ.Δ.Δ. κατά τρόπο ώστε αυτή να διευρύνεται, εντάσσοντας στο πλαίσιο της απαγόρευσης και τον παρεμπόπτοντα έλεγχο πράξεων ή παραλείψεων των φορολογικών αρχών στο πλαίσιο αγωγής.

Στην πραγματικότητα, η συστηματική ερμηνεία των επίμαχων ρυθμίσεων, δεν επιβεβαιώνει τη σχετική κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία φαίνεται πως στηρίζεται και πάλι αποκλειστικά και μόνο στην ιδιαίτερη σημασία των φορολογικών διαφορών⁵⁰, δηλαδή στην τελολογική ερμηνεία αυτών, κατ' απόκλιση όσων υπαγορεύει η παραδοσιακή μεθοδολογία ερμηνείας των κανόνων δικαίου. Το προβληματικό του ζητήματος επιτείνεται εκ του ότι αν και από μέρος της θεωρίας γίνεται δεκτό ότι κατ' εξαίρεση είναι δυνατή η πρόκριση της τελολογικής ερμηνείας, ακόμη και *contra legem* με σκοπό να διασφαλιστούν θεμελιώδεις γενικές αρχές⁵¹, στην προκειμένη περίπτωση η τελολογική ερμηνεία προκρίθηκε προκειμένου να επεκταθεί το πεδίο

⁴⁹ Ο.π. Βλ., δε, την επισήμανση: «(...) Ούτε στην αιτιολογική έκθεση του ΚΔΔ γίνεται αναφορά σε απόκλιση από τον κανόνα του παρεμπόπτοντος ελέγχου στην περίπτωση της εν λόγω αγωγής αποζημίωσης.(...)»

⁵⁰ Ο.π. και, ιδίως, την παραπομπή της ίδιας της απόφασης στη σκέψη 11 .

⁵¹ Βλ. Πρεβεδούρου Ε/Κυβέλο Σ., *Παρατηρήσεις*, ό.π., σ. 1145 και εκεί παραπομπή σε: Κρίππα Γ., «Επιβάλλεται η «*contra legem*» ερμηνεία του νόμου όταν ο νομοθέτης θεσπίζει διατάξεις λογικώς ανακόλουθες», ΕΔΔ 2011, σ. 847.

εφαρμογής μιας απαγορευτικής ρύθμισης σε ανόμοιες περιπτώσεις, κατ' αναλογία και κατά παράβαση της αρχής της ισότητας, θίγοντας τον πυρήνα του δικαιώματος παροχής δικαστικής προστασίας. Αντιθέτως, η μειοψηφία, επικαλείται μεν προς επίρρωση της κρίσης της την τελλολογική ερμηνεία των ρυθμίσεων, αποφεύγοντας ωστόσο να προσδώσει συγκεκριμένο περιεχόμενο σε αυτήν και ερμηνεύοντάς την συνδυαστικά με τα άρθρα 4, παρ. 5 και 20, παρ. 1 του Συντάγματος, καθώς και τις αρχές του κράτους δικαίου και της νομιμότητας της δράσης της διοίκησης, για να καταλήξει σε ένα ευνοϊκότερο συμπέρασμα για την άσκηση του δικαιώματος παροχής δικαστικής προστασίας των εναγόντων, υποστηρίζοντας δηλαδή, ότι με την επιφύλαξη της ύπαρξης ουσιαστικού δεδικασμένου, είναι δυνατός ο παρεμπίπτων έλεγχος της νομιμότητας πράξης ή παράλειψης της φορολογικής αρχής, στο πλαίσιο αγωγής αποζημίωσης για αξίωση που αποβλέπει στην κάλυψη προκληθείσας ζημίας πέραν του φόρου⁵².

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η εφαρμογή της παραδοσιακής διδασκαλίας περί ερμηνείας των κανόνων δικαίου οδηγεί σε συμπέρασμα όμοιο, σε μεγάλο βαθμό, με αυτό που διατυπώθηκε στο πλαίσιο της γνώμης της μειοψηφίας. Η ομοιότητα αυτή δεν είναι συγκυριακή καθώς συνδέεται με τη μεθοδολογική συνέπεια που διακρίνει τη θέση της μειοψηφίας, από την αλληλουχία του σκεπτικού της οποίας προκύπτει ότι ακολούθησε την ιεραρχική δομή των μεθόδων ερμηνείας που υπαγορεύει η παραδοσιακή ερμηνευτική προσέγγιση. Από την άλλη, η κρίση της πλειοψηφίας της Ολομέλειας ευλόγως διαφοροποιείται, στο μέτρο που δεν ακολουθεί την παραδοσιακή διδασκαλία περί ερμηνείας των κανόνων δικαίου.

4. Τελικά Συμπεράσματα

Η εφαρμογή και το περιεχόμενο που προσέδωσε η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας στην τελλολογική ερμηνεία των επίμαχων ρυθμίσεων οδήγησε σε μία μάλλον ανεπιεική προσέγγιση αναφορικά με τα κρινόμενα νομικά ζητήματα, η οποία συμπληρώθηκε από την άρνηση υποβολής από το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Χώρας αιτήματος γνωμοδότησης στο ΕΔΔΑ αναφορικά με δικαιώματα και ελευθερίες που αναφύονταν στο πλαίσιο της εν λόγω υπόθεσης και την οποία είχαν ζητήσει οι ενάγοντες⁵³.

Ενδεχόμενη εφαρμογή της παραδοσιακής ερμηνευτικής προσέγγισης = των κανόνων δικαίου, θα οδηγούσε σε ευνοϊκότερα αποτελέσματα για τους ενάγοντες. Σαφώς, αυτή η παραδοχή δεν δύναται να επιβεβαιωθεί σε κάθε υπόθεση, καθώς το αποτέλεσμα της ερμηνευτικής διεργασίας συναρτάται με το περιεχόμενο των προς ερμηνεία ρυθμίσεων. Εντούτοις, σε ένα ευρύτερο πλαίσιο, η προσφυγή στην παραδοσιακή διδασκαλία για την ερμηνεία των νόμων, περιορίζει τον κίνδυνο αυθαίρετων κρίσεων. Υπό αυτό δε το πρίσμα, κάθε διάδικος έχει συμφέρον από την εφαρμογή της στο πλαίσιο της διαφοράς του.

⁵² Βλ. σκέψη 13 της σχολιαζόμενης απόφασης.

⁵³ Βλ. σκέψεις 19-21 σχολιαζόμενης απόφασης.

Επιπλέον, πέραν του πλαισίου της παραδοσιακής μεθοδολογικής προσέγγισης των κανόνων δικαίου, προβληματισμός δημιουργείται και αναφορικά με το εάν πράγματι η τελολογική ερμηνεία των δικονομικών ρυθμίσεων δύναται να προσλάβει την ευρύτητα του περιεχομένου που συχνά αποδίδεται σε αυτήν από τη νομολογία, με δεδομένο το γεγονός ότι οι επιμέρους σκοποί των δικονομικών ρυθμίσεων, όσο ετερόκλητοι και αν φαίνονται, στην πράξη εξυπηρετούν σε μικρότερο ή μεγαλύτερο βαθμό τους θεμελιώδεις σκοπούς της διοικητικής δίκης, ήτοι την παροχή δικαστικής προστασίας, καθώς και τον έλεγχο της νομιμότητας της διοικητικής δράσης. Υπό αυτό το πρίσμα, κανένας επιμέρους σκοπός δικονομικής διάταξης από μόνος του, χωρίς δηλαδή την επίκληση της γραμματικής, ιστορικής ή συστηματικής ερμηνείας, δεν μπορεί να θεμελιώσει δικαιοδοτική κρίση, η οποία έρχεται σε αντίθεση με τους ευρύτερους σκοπούς της διοικητικής δίκης. Τούτου δοθέντος, η κατ' αποκλειστικότητα προσφυγή στην τελολογική ερμηνεία των δικονομικών ρυθμίσεων, είναι επιτρεπτή μόνο όταν έχει ως αποτέλεσμα τη διάσωση του παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος ή μέσου.