

ΑΓΩΓΗ ΓΙΑ ΑΞΙΩΣΕΙΣ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΜΕ ΜΗ ΠΡΟΣΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΜΕ ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΠΡΑΞΕΙΣ Ή ΠΑΡΑΛΕΙΨΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ.

(Παρατηρήσεις στην απόφαση
ΣτΕ 159/2023, Τμ. Β')

I. ΟΙ ΚΡΙΣΙΜΕΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Το άρθρο 80 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας προβλέπει ότι όταν το παράνομο της συμπεριφοράς της Διοίκησης στο οποίο θεμελιώνεται μια αγωγική αξίωση έγκειται στην παρανομία μιας εκτελεστής διοικητικής πράξης ή παράλειψης, το δικαστήριο κρίνει παρεμπιπτόντως τη νομιμότητα της πράξης ή της παράλειψης, εφόσον δεν υφίσταται δεδουλευμένο ως προς το παρεμπιπτόντως τιθέμενο νομικό ζήτημα, με την επιφύλαξη του άρθρου 71 παρ. 4 ΚΔΔ ή άλλων ειδικών διατάξεων, που αποκλείουν έναν τέτοιο παρεμπιπτόντα έλεγχο. Το παραπεμπόμενο άρθρο 71 παρ. 4 ΚΔΔ ορίζει ότι είναι απαράδεκτη η άσκηση αγωγής για αξίωση φορολογικού περιεχομένου.

Καθώς η έννοια της φορολογικής διαφοράς και, συνεπώς, των αξιώσεων φορολογικού περιεχομένου ως αντικειμένου αγωγικών δικών δεν ρυθμίζεται στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αυτή η δικονομική έννοια, υπό την οποία πρέπει να ερμηνεύονται οι ανωτέρω διατάξεις του Κώδικα, εξακολουθεί να προκύπτει από προϊσχύουσες του Κώδικα διατάξεις, που εξαιρούνται από το καταργητικό πεδίο του άρθρου 285 παρ. 1 ΚΔΔ. Ως «φορολογικές διαφορές» ορίζονται στο άρθρο 1 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985) οι αφορώσες τον καταλογισμό των φόρων, δασμών, τελών και συναφών δικαιωμάτων του Δημοσίου, των προστίμων και λοιπών χρηματικών κυρώσεων, των κάθε είδους κυρώσεων για παράβαση των διατάξεων της φορολογικής γενικά νομοθεσίας (στην οποία περιλαμβάνεται και η νομοθεσία για τα τελωνεία, τα μονοπώλια, τον καπνό, το οινόπνευμα και κάθε άλλη συναφής), ακόμη και αν οι κυρώσεις αυτές επιβάλλονται

Κυριάκος Π. Παπανικολάου

Λέκτωρ Δημοσίου Δικαίου
της Νομικής Σχολής
του ΔΠΘ,
Δικηγόρος
παρ' Αρείω Πάγω

αυτοτελώς ή άσχετα με υποχρέωση καταβολής φόρου, δασμού, τέλους ή άλλου δικαιώματος του Δημοσίου. Στο δε άρθρο 73 ΚΦΔ ως πράξεις προσβαλλόμενες με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής προβλέπονται οι προσδιορίζουσες φόρους, δασμούς, τέλη και συναφή δικαιώματα του Δημοσίου ή επιβάλλουσες πρόστιμα ή άλλες κυρώσεις για παράβαση των φορολογικών γενικά νόμων. Σύμφωνα με την ερμηνευτική διάταξη του άρθρου 8 παρ. 4 του ν.δ. 4486/1965, στις φορολογικές διαφορές συμπεριλαμβάνονται οι σχετικές με φορολογικές απαλλαγές ή επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.

II. ΟΙ ΠΡΟΗΓΗΘΕΙΣΕΣ ΣΤΕ 2738-2740/2022

Οι αποφάσεις υπ' αριθμ. 2738-2740/2022 της επταμελούς συνθέσεως του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου Επικρατείας αφορούσαν αιτήσεις αναιρέσεως ασκηθείσες από εταιρεία κηρυχθείσα αστικώς συνυπεύθυνη για την καταβολή πολλαπλών τελών και διαφυγόντων δασμών και φόρων καταλογισθέντων σε υπαιτίους λαθρεμπορίας. Οι εν λόγω αναιρετικές διαφορές αφορούσαν αγωγές περί αστικής ευθύνης του Δημοσίου, και ειδικότερα περί θετικής ζημίας από τις πράξεις περί κηρύξεως της ενάγουσας ως αστικώς συνυπεύθυνης και περί χρηματικής ικανοποίησης της ενάγουσας για τη συναφή ηθική βλάβη την οποία είχε υποστεί. Τελεσιδίκως οι αγωγές είχαν απορριφθεί ως απαράδεκτες, διότι αφενός κατά το κεφάλαιο σχετικά με την επικαλούμενη θετική ζημία αφορούσαν αξίωση φορολογικού περιεχομένου για την οποία χωρεί μόνον άσκηση προσφυγής κατά το άρθρο 71 παρ. 4 ΚΔΔ, αφετέρου κατά το κεφάλαιο της χρηματικής ικανοποίησης λόγω ηθικής βλάβης αφορούσαν τον παρεμπόμποντα έλεγχο των οικείων καταλογιστικών πράξεων, που επίσης απαγορεύεται κατά το άρθρο 80 παρ. 2 ΚΔΔ.

Οι προβληθέντες αναιρετικοί λόγοι αφενός έπλητταν την κρίση των αναιρεσιβληθεισών αποφάσεων περί προβολής αξιώσεων φορολογικού περιεχομένου υπό τον ειδικότερο ισχυρισμό ότι η αναιρεσείουσα ήταν τρίτη έναντι των φυσικών προσώπων στα οποία είχαν γίνει οι καταλογισμοί, αφετέρου κατέτειναν στη διάγνωση αντιθέσεως του άρθρου 71 παρ. 4 ΚΔΔ προς το άρθρο 20 παρ. 1 Σ. Επί του πρώτου αναιρετικού λόγου το Δικαστήριο έκρινε ότι αυτός ερείδεται επί εσφαλμένης προϋποθέσεως, διότι με τις αναιρεσιβαλλόμενες είχε κριθεί ότι επρόκειντο αγωγικές αξιώσεις φορολογικού περιεχομένου όχι επειδή με αυτές «ζητήθηκε καθεαυτήν η επιστροφή καταλογισθέντος σε βάρος της αναιρεσείουσας φόρου [...], αλλά επειδή ζητήθηκε ως αποζημίωση για την αποκατάσταση της θετικής της ζημίας ποσό που αντιστοιχεί στα πολλαπλά τέλη και στους διαφυγόντες δασμούς και φόρους που κατέβαλε βάσει της παράνομης, κατά τους ισχυρισμούς της, πράξης της τελωνειακής αρχής, το οποίο (ποσό), όμως, κατά την έννοια της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, μόνο με προσφυγή για την επιστροφή του ως αχρεωστήτως καταβληθέντος μπορούσε παραδεκτώς να αναζητήσει». Με αυτό το σκεπτικό το Συμβούλιο Επικρατείας επιβεβαίωσε ότι το ποσό φορολογικής οφειλής που έχει καταλογισθεί και εισπραχθεί δεν επιτρέπεται να ζητείται με αγωγή ως θετική ζημία, αλλά το σχετικό βάρος πρέπει να αμφισβητείται με προσφυγή.

Επί του δευτέρου αναιρετικού λόγου εκρίθη ότι η διάταξη του άρθρου 71 παρ. 4 ΚΔΔ είναι σύμφωνη με το άρθρο 20 παρ. 1 Σ., διότι με αυτήν έχει εισαχθεί από τον νομοθέτη μια επιτρεπτή

δικονομική προϋπόθεση¹ για το έγκυρο της άσκησης του σχετικού ενδίκου βοηθήματος², καθώς μια αγωγή «για την αποκατάσταση της ζημίας που αντιστοιχεί στο ποσό φόρου κ.λπ. που μη νομίμως επιβλήθηκε με την καταλογιστική πράξη της φορολογικής-τελωνειακής αρχής θα είχε ταυτόσημο κατ' ουσίαν αντικείμενο με την ως άνω προσφυγή για την επιστροφή του εν λόγω ποσού ως αχρεωστήτου». Με αυτή τη σκέψη το Δικαστήριο ουσιαστικά επισημαίνει ότι από τη ρύθμιση του άρθρου 71 παρ. 4 ΚΔΔ δεν θίγεται η πληρότητα της δικαστικής προστασίας. Περαιτέρω, εφόσον θεωρηθεί ότι η αγωγή περί αστικής ευθύνης του Δημοσίου έχει συνταγματικό έρεισμα³, με αυτή τη σκέψη τονίζεται ότι το συνταγματικώς επιβεβλημένο της πρόβλεψής της δεν αφορά στον τύπο του ενδίκου βοηθήματος της αγωγής αλλά στην πρόβλεψη υπ' οιονδήποτε δικονομικό τύπο (π.χ. του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής) της ενώπιον Δικαστηρίου εγέρσεως αιτήματος περί υποχρέωσης της Διοικήσεως να καταβάλει το οικείο καταβληθέν ποσό, όπως προβλέπεται στο πλαίσιο της εν λόγω ρύθμισης της προσφυγής προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού είτε αυτοτελώς ασκουμένης είτε σωρευτικώς με την προσφυγή προς αμφισβήτηση της καταλογιστικής πράξης.

Περαιτέρω, το Δικαστήριο επισημαίνει ότι η υπαγωγή των εν λόγω φορολογικών αξιώσεων στις αυστηρότερες, ιδίως από την άποψη του χρονικού πλαισίου, προϋποθέσεις της προσφυγής –έναντι εκείνων της αγωγής– «σκοπεί στη συντομότερη και αποτελεσματικότερη εκδίκαση των φορολογικών-τελωνειακών διαφορών από τα διοικητικά δικαστήρια [...] ενόψει της ιδιαίτερης σημασίας των φορολογικών-τελωνειακών διαφορών, οι οποίες [...] αποτελούν σημαντική κατηγορία διοικητικών διαφορών ουσίας τόσο σε απόλυτους αριθμούς όσο και ως ποσοστό επί του συνόλου των υποθέσεων ενώπιον του διοικητικών δικαστηρίων, αλλά συγχρόνως και κατηγορία υποθέσεων ιδιαίτερης σημασίας για την οικονομική και κοινωνική ζωή της χώρας και των πολιτών της». Με αυτές τις σκέψεις ως προς την *ratio* της εν λόγω δικονομικής προϋπόθεσης το Δικαστήριο ανάγει την εξαίρεση από τον γενικό κανόνα περί αγωγών στην απαιτούμενη εμπέδωση το συντομότερο δυνατόν ασφάλειας δικαίου ως προς τα φορολογικά έσοδα, ενόψει των συστημικών επιπτώσεων που θα μπορούσε να έχει η μακρά εκκρεμότητα αμφισβήτησης των σχετικών εισπράξεων από τη φορολογική αρχή. Κατά τη γνώμη μας, μπορούν να διατυπωθούν συνταγματικές επιφυλάξεις ως προς μια τέτοια, ετερογενή του δικαιώματος δικαστικής προστασίας, τελεολογική δικαιολόγηση της δικονομικής εξαίρεσης των φορολογικών διαφορών από τους γενικούς κανόνες που διέπουν την παροχή δικαστικής προστασίας για αγωγικές αξιώσεις⁴.

¹ Το Δικαστήριο δεν ομιλεί περί δικονομικού «περιορισμού» αλλά περί «προϋποθέσεως» ενδεικνύοντας –και με αυτή την απόφασή του και τον προτιμηθέντα όρο– ότι η ρήτρα «όπως νόμος ορίζει» του άρθρου 20 παρ. 1 Σ. δεν συνιστά επιφύλαξη νόμου προς εισαγωγή νομοθετικών περιορισμών αλλά ρήτρα που υποχρεώνει τον δικονομικό νομοθέτη να προβεί στους αναγκαίους προσδιορισμούς του θεμελιώδους δικονομικού δικαιώματος. Περί της σημασίας της διάκρισης για την αξιολόγηση της συνταγματικότητας των δικονομικών ρυθμίσεων βλ. Κ. Παπανικολάου, «Το δικαίωμα δικαστικής προστασίας», σε: Σπ. Βλαχόπουλο, *Θεμελιώδη Δικαιώματα*, 2^η έκδ., 2022, παρ. 30, σελ. 705 επ., αρ. περιθ. 24 επ.

² Βλ. ΣτΕ 2738-2740/2022: σκ. 9.

³ Βλ. ΣτΕ 1501/2014 (Ολομ.): σκ. 5.

⁴ Σχετικά με το ότι οι δικονομικοί προσδιορισμοί του δικαιώματος δικαστικής προστασίας δεν επιτρέπεται να ανάγονται σε ετερογενείς της απονομής της δικαιοσύνης σκοπούς βλ. Κ. Παπανικολάου, «Το δικαίωμα δικαστικής προστασίας», ό.π., ιδίως αρ. περιθ. 25, 27.

Στις εν λόγω δικαστικές αποφάσεις, όμως, πέραν των ανωτέρω σκέψεων που αφορούν ευθέως τους προβληθέντες αναιρετικούς λόγους, περιέχεται μια κρίσιμη σκέψη ευρύτερης σημασίας, που αφορά την εν γένει ερμηνεία του άρθρου 71 παρ. 4 ΚΔΔ, και συγκεκριμένα την εμβέλεια του αποκλεισμού των φορολογικών αγωγών. Το Δικαστήριο, τονίζοντας ότι η διάταξη, ενόψει του εξαιρετικού χαρακτήρα της, είναι στενά ερμηνευτέα, έκρινε ότι η εν λόγω απαγόρευση «δεν αφορά τις αξιώσεις για την αποκατάσταση κάθε άλλης ζημίας ή τη χρηματική ικανοποίηση της ηθικής βλάβης, που, κατά τους ισχυρισμούς του ζημιωθέντος, προκαλείται από παράνομη πράξη, παράλειψη ή ενέργεια των οργάνων της φορολογικής-τελωνειακής διοίκησης και δεν αποτελούν, κατά νόμο, αντικείμενο του ένδικου βοηθήματος της προσφυγής»⁵. Κρίθηκε, δηλαδή, ότι η απαγόρευση αφορά μόνο τις, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, φορολογικές αξιώσεις, για τις οποίες δεν επιτρέπεται η άσκηση αποζημιωτικής αγωγής, ενώ παραμένει επιτρεπτή η αγωγή για περαιτέρω –δηλαδή πέραν της συνισταμένης στην ισόποση του φορολογικού βάρους θετική ζημία– αποζημιωτικές αξιώσεις συναπτόμενες με τη συμπεριφορά της φορολογικής Διοίκησης, καθώς και για χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης από την ίδια αιτία. Από τη διατύπωση της κρίσιμης σκέψης δεν προκύπτει ρητώς και ειδικώς αν η εξαίρεση από τον αποκλεισμό αφορά μόνο την τυχόν αποθετική ζημία ή και θετική ζημία πέραν των ποσών των καταλογιστικών πράξεων προκύπτουσα ενδεχομένως από συνδυασμό των κρίσιμων πράξεων ή παραλείψεων της φορολογικής αρχής με λοιπές πράξεις της Διοίκησης. Τα ζητήματα αυτά δεν εκρίθησαν ειδικότερα με τις ΣτΕ 2738-2740/2022, διότι εκείντο πέραν του αναιρετικώς οριοθετηθέντος πεδίου της δικανικής κρίσης.

III. ΤΟ ΚΡΙΣΙΜΟ ΝΟΜΙΚΟ ΖΗΤΗΜΑ ΠΟΥ ΚΡΙΘΗΚΕ ΜΕ ΤΗ ΣΤΕ 159/2023

Συνέχεια της ανωτέρω νομολογίας μπορεί να θεωρηθεί η εντελώς πρόσφατη ΣτΕ 159/2023, με την οποία κρίθηκαν αναιρετικοί λόγοι ακριβώς σχετικά με το επιτρεπτό της αγωγής για ζημία συνισταμένη σε διαφυγόντα κέρδη και για χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης, προκληθείσες από πράξεις ή παραλείψεις φορολογικής αρχής, προσβλητές αποκλειστικώς (ως προς τα ποσά των προς επιστροφή φορολογικών ποσών) με προσφυγή. Η ενάγουσα και αναιρεσείουσα εταιρεία αιτήθηκε, βάσει των άρθρων 105 ΕισΝΑΚ και 932 ΑΚ, αντιστοίχως αποζημίωση για διαφυγόντα κέρδη από τη διακοπή της εμπορικής δραστηριότητας υποκαταστήματός της συνεπεία –κατά τους ισχυρισμούς της– της παράλειψης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης εκ της αυτής αιτίας.

Το Δικαστήριο, έχοντας ως αφετηρία την ως άνω κρίσιμη σκέψη των ΣτΕ 2738-2740/2022, έκρινε κατά πλειοψηφία ότι είναι επιτρεπτή η άσκηση αγωγής με τα ανωτέρω αιτήματα, δηλαδή αγωγή για ζημία συνιστάμενη σε διαφυγόντα κέρδη και για χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης εκ πράξεων ή παραλείψεων φορολογικής αρχής. Ο φορολογούμενος επιτρέπεται να ασκήσει αγωγή προς αποκατάσταση ζημίας που «δεν αποτελεί, κατά νόμο, αντικείμενο της προσφυγής ουσίας» ή για χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης προκληθείσας από την ίδια αιτία. Η επιφύλαξη του άρθρου 80 παρ. 2 ΚΔΔ δεν αποκλείει τον παρεμπόμποντα έλεγχο της

⁵ ΣτΕ 2738-2740/2022: σκ. 12.

νομιμότητας της ζημιογόνου πράξης ή παράλειψης ως προς αυτές τις αξιώσεις, καθώς μια τέτοια επέκταση του αποκλεισμού θα έπρεπε να προβλέπεται ρητώς⁶. Ενόψει της σπουδαιότητας του εν λόγω τιθεμένου νομικού ζητήματος, η υπόθεση παρεπέμφθη προς εκδίκαση στην επταμελή σύνθεση του τμήματος.

Ο ερμηνευτικός συλλογισμός του Δικαστηρίου μπορεί να αναλυθεί ως εξής, προβαλλομένων και ορισμένων αρρήτων –αλλά ευχερώς, κατά τη γνώμη μας, συναγομένων– πτυχών του: Οι εκτελεστές πράξεις ή παραλείψεις φορολογικής αρχής είναι χρηματικού περιεχομένου, και ειδικότερα αφορούν συγκεκριμένα ποσά με τα οποία βαρύνεται ο διοικούμενος έναντι της φορολογικής διοίκησης. Το προβλεπόμενο ένδικο βοήθημα της προσφυγής, στρεφόμενο κατά της νομιμότητας των οικείων πράξεων ή παραλείψεων, έχει κατ’ ουσίαν ως αντικείμενο την βασιμότητα ή μη της εκάστοτε κρίσιμης φορολογικής (χρηματικής) αξίωσης. Ως προς αυτή την αξίωση, επιτρεπτός κατά το Σύνταγμα ο δικονομικός νομοθέτης έχει προβλέψει την επιδίωξή της αποκλειστικώς με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής και τον αντίστοιχο αποκλεισμό της αγωγής. Η εν λόγω δικονομική ρύθμιση πρέπει να ερμηνεύεται στενώς, και πάντως δεν μπορεί να αποκλείει την πληρότητα της δικαστικής προστασίας, η οποία θα εθίγεται σε περίπτωση που ο διοικούμενος θα στερούνταν την πρόσβαση στο δικαστήριο ως προς λοιπές συναφείς αξιώσεις του μη δυνάμενες να αχθούν ενώπιον δικαστηρίου ούτε με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής ούτε –λόγω του εξεταζόμενου αποκλεισμού του άρθρου 80 παρ. 2 συνδ. 71 παρ. 4 ΚΔΔ– με το ένδικο βοήθημα της αγωγής. Η αξίωση για διαφυγόντα κέρδη ως ζημία προκληθείσα αιτιωδώς από την προσβλητή αποκλειστικώς με προσφυγή πράξη ή παράλειψη της φορολογικής αρχής δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο της εν λόγω δίκης, αλλά αποτελεί αντικείμενο αγωγής. Σημειωτέον δε ότι –ελλείψει ειδικής ρυθμίσεως, όπως επισημαίνεται και στην εν λόγω δικαστική απόφαση– τοιαύτες αξιώσεις προβάλλονται αναγκαίως με αγωγή ως διακεκριμένο ένδικο βοήθημα, ακόμη και ήθελε θεωρηθεί ότι η αγωγή –και– ως προς αυτές τις αξιώσεις μπορεί να ασκηθεί σωρευτικώς με την έχουσα διάφορο αντικείμενο προσφυγή κατά τις διατάξεις των άρθρων 124 συνδ. 122 ΚΔΔ⁷. Επομένως, το επιτρεπτό της ασκήσεως αγωγών για αποκατάσταση περαιτέρω ζημίας ή για χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης, που έχουν προκληθεί αιτιωδώς από πράξεις ή παραλείψεις της φορολογικής αρχής προσβαλλόμενες με προσφυγή, δεν απορρέει μόνον εκ της επιβαλλομένης στενής ερμηνείας των άρθρων 78 και 80 παρ. 2 συνδ. 71 παρ. 4 ΚΔΔ, αλλά και εκ της συνταγματικής επιταγής του άρθρου 20 παρ. 1 Σ. για πληρότητα της παρεχόμενης δικαστικής προστασίας, λαμβανομένων υπόψη των δικονομικών δυνατοτήτων που παρέχονται υπό τις ισχύουσες ρυθμίσεις.

IV. ΠΡΟΣ ΜΙΑ ΑΜΒΛΥΝΣΗ ΤΟΥ ΑΠΑΡΑΔΕΚΤΟΥ ΤΩΝ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ» ΑΓΩΓΩΝ

Η νομολογιακή τάση που ιθύνεται από τις ΣτΕ 2738-2740/2022 και, ήδη, την παραπεμπτική ΣτΕ 159/2023 είναι για τους ανωτέρω λόγους προς την κατεύθυνση που επιβάλλεται από το άρθρο 20 παρ. 1 Σ. Οριοθετεί –και, υπ’ αυτήν την έννοια, αμβλύνει– το απαράδεκτο των «φορολογικών»

⁶ Βλ. ΣτΕ 159/2023: σκ. 11.

⁷ Βλ., πάντως, ΔΕφΑΘ 804/2016: σκ. 4, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν χωρεί σώρευση αγωγής με την προσφυγή για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.

αγωγών, περιορίζοντάς το μόνο στις δίκες που έχουν ως αντικείμενο το χρηματικό ποσό του φορολογικού καταλογισμού, της μη επιστροφής φόρου κ.λπ. Οι λοιπές αξιώσεις του φορολογουμένου πρέπει να δύνανται να προβάλλονται αποτελεσματικώς ενώπιον των δικαστηρίων και το ένδικο βοήθημα προς τούτο είναι η αγωγή.

Ωστόσο, γεννάται ένα δογματικό ερώτημα προς το οποίο παραπέμπει η δεχόμενη το απαραδεκτό τοιούτων αγωγών άποψη της μειοψηφίας στη ΣτΕ 159/2023. Σύμφωνα με τη μειοψηφία, για την εξέταση τοιούτων αγωγικών αξιώσεων απαιτείται παρεμπόδιος έλεγχος της νομιμότητας των πράξεων ή παραλείψεων της φορολογικής αρχής που είναι αποκλειστικώς προσβλητές με προσφυγή. Αυτόν τον παρεμπόδιον έλεγχο, όμως, έχει αποκλείσει ο δικονομικός νομοθέτης και, επομένως, κατά τη μειοψηφία, αυτός δεν είναι επιτρεπτός ούτε ως προς συναφείς αγωγικές αξιώσεις. Το επιχείρημα αυτό είναι ισχυρό και χρειάζεται να απαντηθεί ή να αναιρεθεί με κάποια διαφορετική ερμηνευτική εκδοχή των ιδίων διατάξεων που δεν θα κατέλειπε το περιθώριο εγέρσεως της εν λόγω απορίας. Πάντως, κατά τη γνώμη μας, ακόμη και γενομένης δεκτής της εν λόγω θέσεως της μειοψηφίας, αυτή δεν θα μπορούσε να οδηγήσει στο απαράδεκτο των σχετικών αγωγών εκ του –υπ’ αυτή την ερμηνεία των δικονομικών διατάξεων– αποκλεισμού του εν γένει παρεμπόδιου ελέγχου των πράξεων ή παραλείψεων της φορολογικής αρχής, αλλά στην ανάγκη επανεξέτασης –τουλάχιστον υπό τις ισχύουσες δικονομικές ρυθμίσεις– του ίδιου του αποκλεισμού της αγωγής ως προς τις χρηματικές αξιώσεις στις οποίες αναφέρονται οι αποκλειστικώς προσβλητές με προσφυγή πράξεις της φορολογικής αρχής. Άλλως, θα υφίστατο, κατά τα ανωτέρω, έλλειμμα δικαστικής προστασίας, αφού ο αποκλεισμός του παρεμπόδιου ελέγχου, συνεκτικώς ερμηνευόμενος προς την κατεύθυνση που επισημαίνει η μειοψηφία, θα στερούσε τον φορολογούμενο από τη δυνατότητα προβολής των εν λόγω συναφών αξιώσεών του ενώπιον δικαστηρίου. Αν δηλαδή ο δικονομικός νομοθέτης εσκόπησε την ενίσχυση του τεκμηρίου νομιμότητας των φορολογικών πράξεων δια της μη ασκήσεως παρεμπόδιου ελέγχου επ’ αυτών, μια τέτοια *ratio* δεν μπορεί να πληρωθεί εκ συνταγματικών λόγων ως προς τις συναφείς αξιώσεις και, επομένως, τίθεται εν αμφιβόλω και επί της αρχής.

Ωστόσο, η θέση ότι οι εν λόγω δικονομικές διατάξεις πρέπει να ερμηνευθούν ως αποκλείουσες εν γένει τον παρεμπόδιον έλεγχο δεν είναι αναμφίλεκτα, διότι θα μπορούσε και να υποστηριχθεί η διαφορετική ερμηνευτική εκδοχή ότι ο σκοπός των διατάξεων είναι να μην προβάλλονται με αγωγή συγκεκριμένες –φορολογικές– αξιώσεις και ότι μόνον κατά το μέτρο αυτό αποκλείεται ο παρεμπόδιος έλεγχος των οικείων πράξεων ή παραλείψεων της φορολογικής αρχής, ενώ αντιθέτως τοιούτος παρεμπόδιος έλεγχος δεν αποκλείεται ως αναγκαίος για τη δικαστική κρίση επί ετέρων συναφών αξιώσεων που δεν απαγορεύεται να προβάλλονται με αγωγή. Υπ’ αυτή την ερμηνεία δεν θα υφίστατο έλλειμμα δικαστικής προστασίας και θα διετηρείτο η συνοχή των οικείων δικονομικών ρυθμίσεων τελεολογικώς ερμηνευόμενων. □