



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα 12/2/2014

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

**ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ 47/2014**

**(Ατομική)**

**Γνωμοδοτών:** Θεόδωρος Ψυχογιός, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

**Ερώτημα:** Αριθ. πρωτ. Δ15Β' 1007698ΕΞ 2014/7-1-14/Δνση Βιβλίων και Στοιχείων Υπ. Οικονομικών.

**Περίληψη ερωτήματος:** Ερωτάται εάν οι υποθέσεις, στις οποίες η προσφυγή έχει κατατεθεί εκτός της νόμιμης προθεσμίας ή έχει μεν κατατεθεί εμπρόθεσμα, αλλά επιδόθηκε μετά την εικοσαήμερη προθεσμία του άρθρου 126 παρ. 1 εδ. β' του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, δύνανται να υπαχθούν στις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ως έχουσες την έννοια των «εκκρεμών υποθέσεων» της παραγράφου 6 του άρθρου 66 του ίδιου Κώδικα, λαμβανομένης υπόψη και της επελθούσης οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης, καθώς και αν η δυνατότητα αυτή υφίσταται ακόμη και μετά την έκδοση δικαστικής απόφασης που απέρριψε τις πιο πάνω προσφυγές ως απαράδεκτες λόγω εκπρόθεσμης κοινοποίησης.

Επί του ως άνω ερωτήματος δίδεται η εξής γνωμοδότηση:



## **I. ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.**

**A.** Από διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α' 97) προβλέπονται τα εξής:

**«Άρθρο 75.** Συνέπειες κατάθεσης και επίδοσης.

1. Η εκκρεμοδικία αρχίζει με την κατάθεση της αγωγής και λήγει με τη δημοσίευση της οριστικής απόφασης ή την κατάργηση της δίκης.

**Άρθρο 126.** Άσκηση ένδικων βοηθημάτων και μέσων.

1. Τα ένδικα βοηθήματα ασκούνται με δικόγραφο, το οποίο, μαζί με τρία αντίγραφα, κατατίθενται στη γραμματεία της κύριας έδρας του δικαστηρίου, στο οποίο απευθύνεται.

Στις φορολογικές και τελωνειακές εν γένει διαφορές απαιτείται, επί ποινή απαραδέκτου της άσκησής τους, η επίδοση επικυρωμένου αντιγράφου του δικογράφου της προσφυγής, με επιμέλεια του διαδικού στην αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη ή που, παρά το νόμο, παρέλειψε την έκδοσή της, μέσα σε προθεσμία είκοσι ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής.<sup>1</sup>

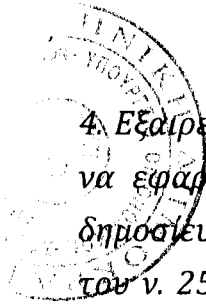
**B.** Εξάλλου, από διατάξεις του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 170Α/26-7-2013), ως ίσχυε πριν από την τροποποίηση των διατάξεών του από τους νόμους 4223/2013 και 4183/2013, ορίζοντο, μεταξύ άλλων, τα εξής:

**«Άρθρο 66. Μεταβατικές διατάξεις**

1. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου 7 εφαρμόζονται, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής, σε όλες τις χρήσεις για τις οποίες, κατά τη θέση σε ισχύ του Κώδικα, δεν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, ή έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, αλλά δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου.

2. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. 3. (...)

<sup>1</sup> Η παράγραφος 1 του άρθρου 126 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 27 του ν. 3900/2010 (Α' 213), που ισχύει από 1/1/2011.



4. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα<sup>2</sup> επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων (...).

6. Για τις υποθέσεις προστίμων των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, οι οποίες εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του Σ.τ.Ε. κατά τη δημοσίευση του παρόντος, οι υπόχρεοι δύνανται με αίτησή τους, η οποία υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα ή σε περίπτωση που κατά το χρόνο δημοσίευσης του Κώδικα εκκρεμεί η έκδοση απόφασης μετά από συζήτηση, σε τριάντα (30) ημέρες από τη δημοσίευση της απόφασης κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 να ζητήσουν το δικαστικό συμβιβασμό με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς για το σύνολο των προστίμων ανά καταλογιστική πράξη. Αρμόδιος για τη διενέργεια του συμβιβασμού είναι ο Προϊστάμενος της αρχής που εξέδωσε την πράξη. Στην περίπτωση αυτή, η σχετική δίκη καταργείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 142 και 143, παράγραφος 7 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αφού υποβληθεί αντίγραφο του πρακτικού συμβιβασμού στο αρμόδιο δικαστήριο. Η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου του άρθρου αυτού εφαρμόζεται αναλόγως».

Γ. Τέλος, στο άρθρο 74 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), που ίσχυε κατά το χρόνο δημοσίευσης του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (26-7-2013), προβλέποντο τα εξής:

«Άρθρο 74. Βεβαίωση του φόρου.

1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει: α) βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται, β) βάσει των φύλλων ελέγχου που

---

<sup>2</sup> Βλ. τη διάταξη της παραγρ. 1 του άρθρου έβδομου του ν. 4183/2013, με την οποία διορθώθηκε το σφάλμα του αρχικού κειμένου, που αναφερόταν στο άρθρο 54.

αναφέρονται στο άρθρο 68, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με πρακτικό αποδοχής στο πλαίσιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή ενδικοφανούς προσφυγής ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής,<sup>3</sup> γ. βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού».

## II. ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ.

1. Με την αναφερθείσα διάταξη του άρθρου 27 του ν. 3900/2010 (άρθρ. 126 παρ. 1, εδάφ. β' Κ.Δ.Δ.) θεσπίστηκε για πρώτη φορά, ως προϋπόθεση για την παραδεκτή άσκηση της φορολογικής προσφυγής, εκτός από την κατάθεση αυτής στη γραμματεία του Δικαστηρίου, και η επίδοσή της στην αρμόδια φορολογική αρχή εντός είκοσι ημερών από το τέλος της νόμιμης προθεσμίας άσκησής της, με επιμέλεια του προσφεύγοντος.

Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 75§1 Κ.Δ.Δ., η οποία εφαρμόζεται και επί της φορολογικής προσφυγής ως εισαγωγικού της δίκης δικογράφου (βλ. ΝΣΚ 752/1999, Π. Λαζαράτο, Διοικ. Δικον. Δίκαιο 2013, σελ. 491), η εκκρεμοδικία επέρχεται με την κατάθεση του ενδίκου βοηθήματος στη γραμματεία του Δικαστηρίου (άρθρ. 126 παρ.1 Κ.Δ.Δ.). Τούτο σημαίνει ότι η εκκρεμοδικία και οι εξ αυτής παραγόμενες δικονομικές συνέπειες<sup>4</sup> έχουν ως μόνη προϋπόθεση την ως άνω κατάθεση του εισαγωγικού δικογράφου (προσφυγής ή αγωγής), χωρίς να προσαπαιτείται η επίδοση αυτής στον καθού απευθύνεται (πρβλ. και άρθρο 221 ΚΠολΔ).

Η εκκρεμοδικία λήγει με την έκδοση οριστικής - τελειωτικής απόφασης επί της προσφυγής ή με την κατάργηση της δίκης, κατ' άρθρο 142 Κ.Δ.Δ., σε περίπτωση δε που ασκηθεί έφεση, η εκκρεμοδικία αναβιώνει και λήγει οριστικά με την έκδοση της τελεσίδικης απόφασης (βλ. Ν. Χατζητζαζανή Ερμηνεία Κ.Δ.Δ., σελ. 569, Ν. Σοϊλεντάκη, Διδικ 2008, σελ. 1416, πρβλ ΑΠ 1048/2009, 929/2006, 436/2003, 457/2000, 240/1998 κλπ.).

<sup>3</sup> Η περίπτωση β' αντικαταστάθηκε ως έχει με το άρθρο 74 παρ. 8α του ν. 4172/13, προκειμένου να προστεθεί η ενδικοφανής προσφυγή.

<sup>4</sup> Η εκκρεμοδικία έχει ως συνέπεια την απαγόρευση διεξαγωγής νέας δίκης με το ίδιο αντικείμενο μεταξύ των αυτών διαδίκων (Π. Λαζαράτος, ό.π. σελ. 490), στη διοικητική δίκη, όμως, προκαλεί, εν πολλοίς, την απόρριψη του νέου ένδικου βοηθήματος (Π. Δαγτόγλου, Δ/κό Δικον. Δίκαιο, έκδ. Γ, σελ. 391).

Επίσης, η εκκρεμοδικία αναβιώνει και μετά από άσκηση ανακοπής κληρονομιαίας ή αίτησης αναθεώρησης (βλ. *N. Χατζητζανή, ό.π.*).

Αντιθέτως, η εκκρεμοδικία δεν αναβιώνει με την άσκηση αιτήσεως αναιρέσεως κατά της τελεσίδικης (ή ανέκκλητης) αποφάσεως, καθόσον το αναιρετικό Δικαστήριο δεν δικάζει την υπόθεση σε τρίτο (ή δεύτερο) βαθμό, αλλά ελέγχει μόνο τη νομική ορθότητα της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης (βλ. *ΣτΕ 938/63, Π. Δαγτόγλου, Διοικ. Δικον. Δίκαιο, εκδ. Γ', σελ. 344, 903, Σ. Δεληκωστόπουλο, Η αίτηση αναιρέσεως στο ΣτΕ, σελ. 25, Π. Λαζαράτο, ό.π., σελ. 1106*). Ωστόσο, για το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την άσκηση της αναιρετικής αίτησης μέχρι την έκδοση της επ' αυτής αποφάσεως μπορεί να γίνει λόγος για ύπαρξη **εκκρεμότητας** επί του υποβληθέντος αιτήματος για την αναίρεση της προσβαλλόμενης απόφασης (βλ. *Κ. Μπέη, Παρατηρήσεις στην Α.Π. 240/98, Δ. 1998, σελ. 719*).

**2.** Ενόψει των ανωτέρω, ως εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 66§6 Κ.Φ.Δ. πρέπει να νοηθούν αυτές, για τις οποίες είχε υποβληθεί και εκκρεμούσε αίτημα δικαστικής προστασίας, στα πλαίσια προσφυγής ή των ως άνω ενδίκων μέσων, είτε αυτό δεν είχε συζητηθεί καν, κατά τη δημοσίευση του Κώδικα (*πρβλ ΟλΣτΕ 2286/2000*), είτε είχε συζητηθεί και εκκρεμούσε η έκδοση δικαστικής απόφασης. Επομένως, εκκρεμείς πρέπει να θεωρηθούν τόσο οι υποθέσεις, για τις οποίες υφίστατο εκκρεμοδικία, κατά την ως άνω τυπική έννοια, όσο και αυτές, για τις οποίες υπήρχε απλώς εκκρεμότητα αιτήματος αναιρετικής προστασίας.

Σε αμφότερες, πάντως, τις περιπτώσεις οι υποθέσεις κατέστησαν εκκρεμείς μόνο με την κατάθεση του σχετικού εισαγωγικού της δίκης δικογράφου στη γραμματεία του αρμόδιου Δικαστηρίου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την άσκηση της προσφυγής και των ενδίκων μέσων κατά τον Κ.Δ.Δ. (άρθρ. 126 παρ. 1, 2) και το π.δ. 18/1989 (άρθρα 17 παρ. 1 και 19 παρ. 6).

Επισημαίνεται, πάντως, ότι, για τις υποθέσεις που, κατά τη δημοσίευση του Κώδικα, είχαν συζητηθεί και αναμενόταν η έκδοση δικαστικής απόφασης, το άρθρο 66 παρ. 6 επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση, δηλαδή, επιτρέπει την υπαγωγή τους στο ευνοϊκότερο

καθεστώς μετά τη συνδρομή και μίας επί πλέον προϋπόθεσης, ήτοι της δημοσίευσης της σχετικής δικαστικής απόφασης.

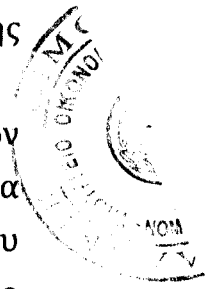
3. Το απαράδεκτο αποτελεί μορφή ανισχύρου των επιτευκτικών διαδικαστικών πράξεων των διαδίκων (όπως η προσφυγή), με την έννοια ότι, λόγω έλλειψης συγκεκριμένης προϋπόθεσης, ευρισκόμενης εκτός του πραγματικού αυτών, δεν επιτρέπεται να εξετασθούν από το Δικαστήριο κατά την ουσία τους και, κατά συνέπεια, είναι ακατάλληλες να προκαλέσουν την επιδιωκόμενη παροχή έννομης προστασίας (βλ. *Κ. Μπέη, Η ανίσχυρος διαδικαστική πράξις, σελ. 225, 226, Μιχελάκη, Περί της αδίκου διαδικαστικής πράξεως, παράγρ. 2 III 1, σελ. 45*).

Κατά συνέπεια, το απαράδεκτο που καθιερώθηκε με την αναφερθείσα διάταξη του άρθρου 27 του ν. 3900/2010 (άρθρο 126 παρ. 1 εδάφ. β' Κ.Δ.Δ.), λόγω μη επίδοσης της προσφυγής εντός της ανωτέρω εικοσαήμερης προθεσμίας στη φορολογική αρχή, δεν έχει ως συνέπεια τη μη επέλευση της εκκρεμοδικίας και, ως εκ τούτου, η κατατεθείσα προσφυγή καθίσταται, κατά την εκτεθείσα έννοια, εκκρεμής στο Δικαστήριο, το οποίο δεν δύναται να απόσχει, εξ αυτού του λόγου, από την εκδίκασή της, αλλά οφείλει να την εκδικάσει και να την απορρίψει ως απαράδεκτη, λόγω της αναφερθείσης διαδικαστικής παράλειψης, χωρίς να εισέλθει στην ουσία της διαφοράς (πρβλ *ΟλΣτΕ 3840/09, 334/12, 1306/10 κλπ., επί του απαραδέκτου της δεύτερης αγωγής και ΣτΕ 2122/13, Χατζητζανή, ό.π. σελ. 502, επί του απαραδέκτου της δεύτερης προσφυγής, Π. Δαγτόγλου, ό.π. σελ. 391, 821*).

Τα αυτά ισχύουν, ασφαλώς, και στην περίπτωση που η προσφυγή έχει κατατεθεί μετά την προβλεπόμενη προθεσμία για την άσκηση αυτής, αφού και αυτή καθίσταται εκκρεμής, κατά τα λεχθέντα.

4. Κατά συνέπεια, ελλείψει ρητής αντίθετης νομοθετικής πρόβλεψης, πρέπει να γίνει δεκτό ότι και οι προσφυγές που είναι απαράδεκτες, λόγω της εκπρόθεσμης άσκησης αυτών, επιτρέπεται να ενταχθούν στη κρίσιμη ρύθμιση του άρθρου 66§6 Κ.Φ.Δ., ως έχουσες την ιδιότητα της «εκκρεμούς υποθέσεως», που θέτει ως μόνη προϋπόθεση η εν λόγω διάταξη, εφόσον βεβαίως, κατατέθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (26/7/2013).

Η εν λόγω ερμηνευτική θέση ενισχύεται και από το γεγονός ότι, όπου θέλησε ο νομοθέτης του Κ.Φ.Δ., πρόβλεψε ρητά, ως προϋπόθεση



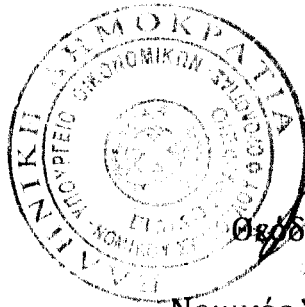
υπαγωγής στις ρυθμίσεις του άρθρου 55§2, την ύπαρξη προθεσμίας άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής (στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η προσφυγή δεν είχε ασκηθεί ακόμη κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου), κάτι το οποίο, όμως, παρέλειψε να αξιώσει, αναλόγως, για τις ήδη ασκηθείσες προσφυγές, αρκεσθείς απλώς στην ύπαρξη εκκρεμούς δικαστικής υποθέσεως.

Η ίδια ερμηνευτική λύση προσήκει και στις υποθέσεις, επί των οποίων έχει εκδοθεί δικαστική απόφαση που απέρριψε την προσφυγή ως απαράδεκτη, λόγω της εκπρόθεσμης άσκησής της, δεδομένου ότι στη διάταξη του άρθρου 66§6 Κ.Φ.Δ. προβλέπεται η δυνατότητα υπαγωγής στις ευνοϊκότερες ρυθμίσεις και μετά την έκδοση απορριπτικών δικαστικών αποφάσεων, χωρίς να γίνεται καμία διάκριση ως προς το είδος της διαλαμβανόμενης απορριπτικής αιτιολογίας.

5. Τέλος, το γεγονός ότι η εκπρόθεσμη άσκηση της προσφυγής, άγει, κατ' αποτέλεσμα, σε οριστικοποίηση της καταλογιστικής πράξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 74 παρ. 1β' του ν. 2238/94, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του υποχρέου από την ευχέρεια υπαγωγής του στις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 55§2 Κ.Φ.Δ. Και τούτο, διότι ο νομοθέτης δεν έθεσε ρητά την οριστικοποίηση της πράξης ως αρνητική προϋπόθεση υπαγωγής στο νέο κυρωτικό καθεστώς, απεναντίας μάλιστα, από τη ρητή υπαγωγή σε αυτό και των ήδη οριστικοποιημένων υποθέσεων, δηλαδή αυτών, επί των οποίων έχουν εκδοθεί οριστικές και τελεσίδικες, απορριπτικές της προσφυγής, δικαστικές αποφάσεις, καταφαίνεται σαφώς η νομοθετική βούληση για την υπαγωγή στις νέες ρυθμίσεις όλων των εκκρεμών υποθέσεων, κατά την ως άνω έννοια, ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση αυτών ή μη (πρβλ. παρόμοια ρύθμιση του άρθρου 24 του ν. 2523/1997, για την οποία η νομολογία δεν διατύπωσε αιτιάσεις ως προς τη νομιμότητά της, βλ. ΣτΕ 120/13, 3957/12, 3955/11, 1524/10 κλπ.).

6. Κατόπιν των προαναπτυχθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι οι εκπροθέσμως ασκηθείσες προσφυγές, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί μέχρι τη δημοσίευση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (26/7/2013), έχουν το χαρακτήρα της «εκκρεμούς υποθέσεως» κατά την έννοια του άρθρου 66 παρ. 6 Κ.Φ.Δ. και, ως εκ τούτου, οι εν λόγω υποθέσεις επιτρέπεται να υπαχθούν στις

επιεικέστερες ρυθμίσεις του άρθρου 55§2 Κ.Φ.Δ., η ίδια δε δυνατότητα υπαγωγής υφίσταται και για τις υποθέσεις, των οποίων οι προσφυγές συζητήθηκαν μέχρι τις 26/7/2013 και, μετά την εν λόγω ημερομηνία, εκδόθηκαν δικαστικές αποφάσεις που απέρριψαν τις προσφυγές ως εκπροθέσμως ασκηθείσες.



Ο γνωμοδοτών

Θεόδωρος Γ. Ψυχογιός

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους