



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ: 386/2014**  
**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**  
**(Α' Τμήμα)**  
**Συνεδρίαση της 10<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2014**

**Σύνθεση:**

**Προεδρεύουσα :** Στυλιανή Χαριτάκη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, σε αναπλήρωση, λόγω αρχαιότητας, του κωλυομένου Προέδρου Μιχαήλ Απέσσου, Αντιπροέδρου ΝΣΚ.

**Μέλη :** Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλλιά Σκιάνη, Δημήτριος Μακαρονίδης, Κυριακή Παρασκευοπούλου, Ελένη Πασαμιχάλη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Αριθ. ερωτήματος:** ΔΠΕΙΣ Α 1137109 ΕΞ2014/9.10.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**Εισηγητής:** Γεώργιος Α. Βαμβακίδης, Πάρεδρος ΝΣΚ.

**Περίληψη ερωτήματος:** Ερωτάται, ενόψει της κείμενης κατά τον κρίσιμο χρόνο νομοθεσίας, καθώς και του διδόμενου ιστορικού, α. εάν υπολογίζονται προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 6 ΚΕΔΕ του (ν.δ.356/1974), όπως ίσχυε μέχρι και την 31<sup>η</sup>.12.2013, επί ποσού προερχομένου από επιβολή προστίμων του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπεριπτ. γγ' του ν. 4174/2013 (ΚΦΣ) που οριστικοποιήθηκε δυνάμει "δικαστικού συμβιβασμού", κατ' αρθρ.66 παρ.4-6 του

ΚΦΣ (ποσοστό 10% του οποίου επί των αρχικών νομίμων τίτλων για τις αυτές φορολογικές παραβάσεις, ήτοι αποφάσεων επιβολής προστίμων των άρθρων 5 παρ. 10 του ν. 2523/97 και 32-34 π.δ. 186/92, είχε βεβαιωθεί «ταμειακά» αυτοδικαίως λόγω άσκησης προσφυγών) και β., σε καταφατική περίπτωση, ποιά είναι η αφετηρία υπολογισμού τους, λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 9 του ως άνω ΚΦΣ.-

Επί του παραπάνω ερωτήματος το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ομόφωνα, ως εξής:

### **I.- ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ**

Από όσα εκτίθενται στο έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας και τα συνημμένα σ' αυτό έγγραφα προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Με τις υπ' αριθμ. 98, 99, 100, 101 και 102/28.11.2005 πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Φλώρινας, επιβλήθηκαν στην «Α. Β. Μ.» (εφεξής εταιρεία) πρόστιμα, συνολικού ύψους 22.640.670 ευρώ, για την παράβαση της λήψης εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούσαν τις διαχειριστικές περιόδους των ετών 1996 έως και 2000. Κατά των πράξεων αυτών η ανωτέρω εταιρεία άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κοζάνης τις από 1.2.2006 ισάριθμες προσφυγές και συνακόλουθα τις από 16.2.2006 αιτήσεις αναστολής εκτέλεσης των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπεία των εμπροθέσμως ασκηθεισών προσφυγών εχώρησε ταμειακή βεβαίωση ποσοστού 10% επί των οφειλομένων ποσών (ΑΤΒ 640/21.2.2006), ήτοι βεβαίωση ποσού συνολικού ύψους 2.264.067 ευρώ, η είσπραξη του οποίου τελικά ανεστάλη με τις υπ' αρ. 25, 26, 27, 28 και 29/30.3.2006 αποφάσεις του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κοζάνης.

2. Μεταγενέστερα, η εταιρεία με την υπ' αριθ. 13510/19.7.2013 αίτηση διοικητικής επίλυσης (δικαστικού συμβιβασμού) και την υπ' αριθ. 18150/23.9.2013 συμπληρωματική αυτής προς την Επιτροπή του άρθρου 70<sup>Α</sup> του ν. 2238/1994, ζήτησε τη διοικητική επίλυση των ως άνω διαφορών κατά τις διατάξεις των άρθρων 66 και 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 (Α' 170). Η ως άνω επιτροπή με τα υπ'

αριθμ.984, 985, 986, 987 και 988/18.12.2013 πρακτικά διοικητικής επίλυσης έκανε μερικώς δεκτές τις αιτήσεις της εταιρείας και, κατά τη διατύπωση της ερωτώσας υπηρεσίας, "μεταρρύθμισε" τις αρχικές πράξεις επιβολής προστίμου, μειώνοντας το τελικώς οφειλόμενο ποσό σε 1.698.050,25 ευρώ συνολικά. Ακολούθως, στις 19.12.2013 η εταιρεία κατέβαλε το 20% του εν λόγω ποσού, ήτοι 347.760,69 ευρώ και στις 23.12.2013 παρελήφθησαν από τον νόμιμο εκπρόσωπό της αντίγραφα των συνυπογεγραμμένων και από τον ίδιο πρακτικών της 18<sup>ης</sup>.12.2013 της ανωτέρω Επιτροπής.

**3.** Στη συνέχεια, τα ως άνω πρακτικά διοικητικής επίλυσης διαβιβάστηκαν με το υπ'αρ.πρωτ.9917/25.04.2014 έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς στο Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης, όπου εκκρεμούσαν οι κύριες φορολογικές δίκες. Συνέπεια τούτου ήταν να κηρυχθούν από το Δικαστήριο αυτό οι αντίστοιχες δίκες καταργημένες (*σχετικά τα υπ'αριθ.25, 26, 27, 28 και 29/29.4.2014 αντίστοιχα πρακτικά κατάργησης*), κατά τα άρθρα 142 και 143 ΚΔΔ (ν. 2717/99). Ακολούθως, η ανωτέρω εταιρεία με την από 29.5.2014 αίτησή της ζητά τον μη υπολογισμό προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής, ισχυριζόμενη, αφενός μεν ότι προ της ενάρξεως ισχύος του άρθρου 67 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε το άρθρο 6 παρ. 6 ΚΕΔΕ, όπως ίσχυε μέχρι και την 31<sup>η</sup>.12.2013, επί δικαστικών αναστολών, κατά τις διατάξεις των άρθρων 200 έως και 205 του ΚΔΔ, δεν υπολογίζονται κατά ΚΕΔΕ προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής και αφετέρου ότι αυτές υπολογίζονται κατά τις διατάξεις του άρθρου 67 ν. 3842/2010 «για το ποσό που οφείλεται τελικά με βάση τη δικαστική απόφαση», ενώ εν προκειμένω δεν υφίσταται δικαστική απόφαση αλλά πρακτικό δικαστικού συμβιβασμού.

**4.** Κατόπιν τούτων, και αφού η ως άνω ερωτώσα υπηρεσία παραθέτει τις κρίσιμες προς τούτο διατάξεις, καθώς και το εν γένει ισχύον νομικό πλαίσιο, ετέθη το ανωτέρω ερώτημα.

## **II.- ΚΡΙΣΙΜΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

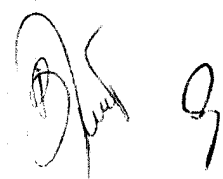
**1.** Στα άρθρα 70 (παρ. 1, 6), 70<sup>A</sup> (παρ. 2, 7 περ. γ', 11) και 71 (παρ. 1) του (προϊσχύσαντος) Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/94 – ΦΕΚ Α' 151), όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται ότι:

**Άρθρο 70.-** «**1.** Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το φύλλο ελέγχου, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητά του, να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμοδίου προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.... **6.** Αν συμπέσουν οι απόψεις του υποχρέου και: α) του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ... β) δύο (2) τουλάχιστον από τα μέλη της επιτροπής της προηγούμενης παραγράφου ... συντάσσεται και υπογράφεται από όλα τα μέρη που μετείχαν στη διαδικασία πράξη επίλυσης της διαφοράς με την αναγραφή της γνώμης τυχόν μειοψηφήσαντος μέλους της επιτροπής. Με την πράξη αυτή που είναι αμετάκλητη θεωρείται ότι η διαφορά επιλύθηκε ολικά ή μερικά, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αποτέλεσμα που επήλθε από τη σύμπτωση των απόψεων των μερών. Στην περίπτωση αυτήν η προσφυγή που τυχόν ασκήθηκε δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα ή ισχύει μόνο για το μέρος που δεν επιλύθηκε η διαφορά. ...».

**Άρθρο 70<sup>Α</sup>.**- (που προστέθηκε με το άρθρο 36 του ν. 3943/2011 – ΦΕΚ Α' 66/31.3.2011}) «**1.** ... **2.** Έργο της Επιτροπής αυτής είναι η διοικητική επίλυση των μετά από έλεγχο φορολογικών διαφορών σε κάθε φορολογικό αντικείμενο, εφόσον η αμφισβητούμενη από τον υπόχρεο διαφορά του κυρίου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ. **3.** ... **7.** α. ... γ. Για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται κατά τα λοιπά οι ισχύουσες διαδικαστικές και ουσιαστικές διατάξεις για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών. **8.** ... **11** (η οποία προστέθηκε με την περ. 3 της υποπαρ. Α.5 της παρ. Α του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 – ΦΕΚ Α' 107/9.5.13}) Οι διατάξεις του άρθρου 70<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Ε., όπως τροποποιούνται με τον παρόντα νόμο, ισχύουν για πράξεις της φορολογικής αρχής που εκδίδονται μέχρι 31.7.2013.».

**Άρθρο 71.-** «**1.** Δικαστικός συμβιβασμός, με βάση αυτό το νόμο είναι δυνατός σε όσες περιπτώσεις επιτρέπεται και όπως προβλέπεται διοικητική επίλυση της διαφοράς ... **2.** **3.** ...».

**2.** Τα άρθρα 72 (παρ. 1 και 25) και 112 του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013 – ΦΕΚ Α' 167/23.7.13) ορίζουν τα εξής:



**Άρθρο 72.-** «**1.** Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού. ... **25** (που συμπληρώθηκε, τροποποιήθηκε και αναριθμήθηκε ως τέτοια με την παρ. 3 του άρθρου 26 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.13). Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου».

**Άρθρο 112.-** «Οι διατάξεις του νόμου αυτού ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με εξαίρεση τα οριζόμενα στο άρθρο 72 ή αν άλλως ορίζεται στις επιμέρους διατάξεις αυτού. ...».

**3.** Στα άρθρα 55 (παρ. 2 περ.γ' υποπεριπτ. γγ'), 66, 67 και 76 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013-ΦΕΚ Α' 170/26.7.13) ορίζεται ότι:

**Άρθρο 55.-** «**1.** ... **2. α) ... γ)** Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ..... ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα) ... **γγ)** Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. ...».

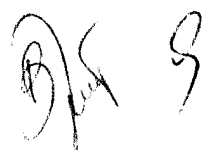
**Άρθρο 66.-** «**1.** ... **4-6** (όπως οι παράγραφοι αυτοί ίσχυαν πριν ισχύσει το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 {ΦΕΚ Α' 287/31.12.13}, με το οποίο διεγράφη η παράγραφος 1 του εν λόγω άρθρου, υπό την αρχική του διατύπωση, και προστέθηκαν οι παράγραφοι 1 έως 29). **4.** Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσής αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 {παρ. 10} και 6 του ν. 2523/97, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του "άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα 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: ... **5.** ... Το αίτημα για υπαγωγή στο ευνοϊκότερο καθεστώς υποβάλλεται στην αρμόδια Αρχή ή στην αρμόδια Επιτροπή των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994 κατά περίπτωση. **6.** Για τις υποθέσεις προστίμων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/97, οι οποίες εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣΤΕ, "καθώς και στην προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής προσφυγής" 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. .... Στην περίπτωση αυτή, η σχετική δίκη καταργείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 142 και 143, παράγραφο 7, του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αφού υποβληθεί αντίγραφο το πρακτικού συμβιβασμού στο αρμόδιο δικαστήριο. Η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου του άρθρου αυτού εφαρμόζεται αναλόγως.»

**Άρθρο 67.-** «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

**Άρθρο 76.-** «Οι διατάξεις του νόμου αυτού ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, με εξαίρεση τα οριζόμενα στο άρθρο 67 ή αν άλλως ορίζεται στις επιμέρους διατάξεις αυτού».

**4.** Στο άρθρο 6 (παρ. 1 και 6) του ΚΕΔΕ (ν.δ. 356/1974 – ΦΕΚ Α' 90), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο (δηλ. έως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2013 – ήτοι πριν τροποποιηθεί με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν. 4224/2013 {ΦΕΚ Α' 288/31.12.13}), ορίζονται τα εξής: «**1.** Από την πρώτη εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του μήνα που ακολουθεί μετά τη λήξη της προθεσμίας κατά την οποία, σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, γίνονται ληξιπρόθεσμα τα χρέη προς το Δημόσιο, επιβάλλονται σ' αυτά προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής. ... **6.**



*Αναστολαί καταβολής χρεών προς το Δημόσιον και των μετά τούτων συνεισπραττομένων, αναστολαί λήψεως αναγκαστικών μέτρων, ως και διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής παρεχόμεναι υπό των αρμοδίων κατά νόμον οργάνων ή δικαστηρίων, δεν απαλλάσσουν τα χρέη εκ των προσαυξήσεων εκπροθέσμου καταβολής καθ' ον χρόνο διαρκεί η παρασχεθείσα αναστολή ή η διευκόλυνσις, ...».*

### **ΙΙΙ.- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ**

**1.** Κατά πάγια νομολογιακή και γνωμοδοτική ερμηνεία, οι προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής (εφεξής: ΠΕΚ) του άρθρου 6 ΚΕΔΕ που ιστορικά υποκατέστησαν τους τόκους υπερημερίας του ΝΕΔΕ (βλ. ΓνμδΟΛΝΣΚ 778/1960, ΑΠ 175/1980 ΝοΒ 28. 1469 = Δ. 11. 805 - 819, ΓνμδΟΛΝΣΚ 574/1994, ΓνμδΝΣΚ 165/2007 κ.α.) δεν συνιστούν καταλογισμό φορολογικού βάρους, αλλά αποτελούν κύρωση επιβαλλόμενη σε περίπτωση μη εμπρόθεσμης εξοφλήσεως οποιασδήποτε φύσεως βεβαιωμένου χρέους προς το Ελληνικό Δημόσιο (Γνμδ ΟΛΝΣΚ 354/2001, σ. 3, με εκεί περαιτέρω παραπομπές σε νομολογία). Η κύρωση αυτή δεν συναρτάται με υπαιτιότητα του οφειλέτη και συνεισπράττεται με την κύρια οφειλή (ΓνμδΝΣΚ 354/2001, ό.π., ΣΤΕ 2743/2002 κ.α.), δίχως την ανάγκη αυτοτελούς βεβαιώσεως (ΑΠ 802/1978 ΑρχΝ 27. 268), ακολουθώντας, λόγω του αυστηρού παρακολουθηματικού τους προς αυτήν χαρακτήρα από την οποία απορρέουν, την τύχη της τελευταίας. Υπό την έννοια ότι οι ΠΕΚ είναι και αυτές εξοπλισμένες με το αυτό προνόμιο του φόρου ή δασμού που αποτελεί την κυρία οφειλή τους, εφόσον αυτή έχει προνομιακό χαρακτήρα (ΟΛΑΠ 23/1990 ΕΛΛΔνη 33. 288 = Δ 21. 1015, ΓνμδΟΛΝΣΚ 574/94, ό.π.).

**2.** Επίσης, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν.δ. 4600/1966, που διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 285 παρ. 2 περ. στ' του ΚΔΔ (ν. 2717/1999) και του άρθρου 71 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994), που αποτέλεσε κατ' ουσία επανάληψη των ρυθμίσεων του άρθρου του ως άνω ν.δ/τος, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν παγίως από το ανώτατο ακυρωτικό, ο λεγόμενος "δικαστικός συμβιβασμός", ήτοι ο διενεργούμενος συνήθως ως διοικητική επίλυση διαφοράς (με την οποία εξομοιώνεται, μετά τη ρύθμιση της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 3296/04, δυνάμει της οποίας τα αντίστοιχα πρακτικά επέχουν θέση αμετάκλητης

απόφασης – βλ. σύμφωνες παρατηρήσεις Θ. Ψυχογιού, Νομικού Συμβούλου, σε Λογ. 2005. 19), ενόσω εκκρεμεί στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο η προσβολή της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ήδη, δυνάμει της παρ. 8 του άρθρου 11 του ν.2854/2001 ήταν επιτρεπτός σε κάθε στάση της δίκης ακόμη και ενώπιον του ΣΤΕ), παράγει τις έννομες αυτού συνέπειες μετά την έκδοση δικαστικής απόφασης περί κατάργησης της εκκρεμούς δίκης (ΓνμδΝΣΚ 277/2013 - Τμ. Α2 Διακοπών). Ωστόσο, οι συνέπειες ανατρέχουν στον χρόνο που έχει ήδη επέλθει η διοικητική επίλυση, δια συντάξεως του σχετικού πρακτικού, η πράξη του οποίου (το κύρος της οποίας δεν ελέγχεται δικαστικά) ισχύει εφεξής για τις μέσω αυτής επιλυθείσες διαφορές αντί των σχετικών δικαστικών αποφάσεων (ΣΤΕ 2130/2009 – 6<sup>η</sup> σκέψη, 203/2009 – 5<sup>η</sup> σκέψη, ΣΤΕ 3928/2004, ΣΤΕ 1060/2002 κ.α.). Σε ό,τι, δε, αφορά τη νομική φύση της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (που, κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, διενεργούνταν από τις ειδικές επιτροπές των άρθρων 70 και 70<sup>Α</sup> του ν. 2238/1994) γίνεται δεκτό ότι, παρόλο που επιτυγχάνεται με τη σύμπραξη του φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής, εντούτοις δεν αποτελεί «συμβιβασμό» κατά τους ορισμούς του αστικού δικαίου, ήτοι του άρθρου 871 ΑΚ, αλλά νέα διοικητική πράξη και μπορεί, ως εκ τούτου, να προσβληθεί αυτοτελώς είτε με προσφυγή είτε με αίτηση ακυρώσεως για τους περιοριστικά αναφερόμενους στο άρθρο 75 του ΚΦΕ λόγους (ΣΤΕ 1799/2012, ΣΤΕ 1226/2006, ΣΤΕ 3973-80/2001, ΣΤΕ 4972/1998 – 7/λους, ΣΤΕ 2802-04/1994 – 7/λους, ΣΤΕ 3225/1992, ΣΤΕ 2025/1991 κ.α.).

**3.** Εξάλλου, από τις διατάξεις των διατάξεων των παρ. 4 έως 6 του άρθρου 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), όπως αυτές ίσχυαν, κατά τον κρίσιμο χρόνο (δηλ. πριν από την εκ νέου αντικατάστασή τους με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013), παρασχέθηκε η δυνατότητα υπαγωγής στις νέες ρυθμίσεις που θεσπίστηκαν με το άρθρο 55 τούτου (με το οποίο εισήχθη νέο καθεστώς διοικητικών κυρώσεων για τις φορολογικές παραβάσεις, σε αντικατάσταση των αντιστοίχων διατάξεων του ν. 2523/1997, ήτοι αυτών που επισύρουν τα πρόστιμα των άρθρων 5 {παρ. 10} και 6 τούτου), ακόμη και για παραβάσεις που είχαν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013), και εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣΤΕ

κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο. Στις περιπτώσεις αυτές οι υπόχρεοι μπορούν με αίτησή τους, η οποία υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη, εντός των εκεί αναφερομένων ανατρεπτικών προθεσμιών να ζητήσουν το δικαστικό συμβιβασμό με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς για το σύνολο των προστίμων ανά καταλογιστική πράξη, οπότε η σχετική δίκη καταργείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 142 και 143, παράγραφο 7, του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αφού υποβληθεί αντίγραφο το πρακτικού συμβιβασμού στο αρμόδιο δικαστήριο. Τούτο σημαίνει ότι η υποβολή και η αποδοχή του ως άνω αιτήματος, κατά τα ειδικώς ρυθμιζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 4 ΚΦΔ, προς υπαγωγή στο νέο καθεστώς κυρώσεων συνεπάγεται είτε την κατάργηση της αρχικώς εκδοθείσας καταλογιστικής πράξης και την έκδοση νέας τοιαύτης είτε την εξ αρχής έκδοση της πράξης με επιεικέστερο πρόστιμο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2 ΚΦΔ (*ΓνμδΝΣΚ 32/2014 – Τμ. Β', σελ. 7, 8*).

4. Στην προκειμένη περίπτωση από το ανωτέρω διδόμενο ιστορικό, κατά το οποίο οι επίδικες διαφορές φέρονται να έχουν επιλυθεί με την επίτευξη «δικαστικών συμβιβασμών» μέσω των ταυτάριθμων (*των αρχικών ΑΕΠ προστίμων ΚΒΣ*) από 18.12.2013 πρακτικών διοικητικής επίλυσης προστίμων (*η ισχύς των οποίων ενεργοποιήθηκε αναδρομικά, από τη σύνταξή τους, με την έκδοση των ισάριθμων πρακτικών περί κατάργησης των αντίστοιχων δικών, κατά τα παραπάνω*), τα εν λόγω πρακτικά αποτελούν κατ' ουσία νέους τίτλους βεβαίωσης που συγκροτούνται το πρώτον. Συνεπώς, δεν είναι υπολογιστέες ΠΕΚ προγενέστερου χρονικού διαστήματος. Και μάλιστα του αναγομένου στον χρόνο της (προ)βεβαίωσης του 10% (*που έλαβε χώρα τον Φεβρουάριο του 2006*) για βασική οφειλή (*της οποίας αυστηρό παρακολούθημα αποτελούν*) που ερείδεται επί αρχικών νομίμων τίτλων, εκδοθέντων υπό το προγενέστερο και αυστηρότερο καθεστώς υπολογισμού των προστίμων για τις ίδιες φορολογικές παραβάσεις. Και τούτο, διότι το ως άνω ανακύψαν συνολικό ποσό των 1.698.050,25 ευρώ, ως προϊόν των επιτευχθέντων «δικαστικών συμβιβασμών», δεν προήλθε ως αποτέλεσμα διάγνωσης αρχήθεν και πάντως κατά χρόνο έκδοσης των αρχικών

νομίμων τίτλων (προστίμων ΚΒΣ) διαπιστωμένων νομικών ή ουσιαστικών πλημμελειών τούτων. Αντιθέτως, ανέκυψε, το πρώτον, εκ των υστέρων, συνεπεία επιγενόμενης νομοθετικής ρύθμισης, επί το ευνοϊκότερο για τον παραβάτη. Δηλαδή, αυτής, σύμφωνα με την οποία για την κατ' ουσία ίδια φορολογική παράβαση (δηλ. αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου) επιβάλλεται στον λήπτη τούτου πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 15% της αξίας τούτου, με την προϋπόθεση της ουσιαστικής διαπίστωσης ότι η λήψη του δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους (πρβλ. υποπεριπτ. γγ' της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013). Υπό την έννοια, δε, αυτή, στο μέτρο που κατ' ουσία δεν πρόκειται εν προκειμένω για οριστικοποίηση των αρχικών νόμιμων τίτλων, κατά μερική ex tunc ακύρωσή τους, αλλά για το πρώτον συγκρότηση νέων τίτλων ερειδομένων σε νεότερα νομικά και ουσιαστικά δεδομένα, δεν μπορεί να νοηθεί νομικά επιβολή ΠΕΚ επί του (προ)βεβαιωθέντος ποσοστού της προσδιορισμένης και εν μέρει (δηλ., κατά 10%) ταμειακά βεβαιωμένης αρχικής οφειλής. Άλλωστε, ο νόμιμος τίτλος αυτής (αρχικός) καθίσταται εν προκειμένω, μετά ταύτα, κατ' ουσία ανενεργής, ενόψει μάλιστα και της κατάργησης των σχετικών φορολογικών δικών κατ' αυτού.

5. Κατόπιν τούτων, παρέλκει η απάντηση στο υποερώτημα περί της αφετηρίας υπολογισμού των ΠΕΚ του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ, δεδομένου ότι τούτο προϋπέθετε καταφατική απάντηση επί του βασικού ερωτήματος.

#### **IV.- ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ**

Κατόπιν τούτων, το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ομόφωνα ότι, υπό το διδόμενο πραγματικό,

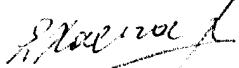
α. στο πρώτο σκέλος του ερωτήματος προσήκει αρνητική απάντηση. Δηλαδή, ότι δεν είναι υπολογιστέες οι ΠΕΚ του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ επί ποσού προερχομένου από επιβολή προστίμων του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπεριπτ. γγ' του ν. 4174/2013 (ΚΦΣ) που οριστικοποιήθηκε δυνάμει "δικαστικού συμβιβασμού", κατ' αρθρ. 66 παρ.4-6 του ΚΦΣ (ποσοστό 10% του οποίου επί των αρχικών νομίμων τίτλων για τις αυτές φορολογικές παραβάσεις, ήτοι αποφάσεων επιβολής προστίμων των άρθρων 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997 και 32-34 π.δ. 186/1992, είχε

βεβαιωθεί «ταμειακά» αυτοδικαίως λόγω άσκησης προσφυγών),  
και β. παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο σκέλος του ερωτήματος.-

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 9 -01-2015

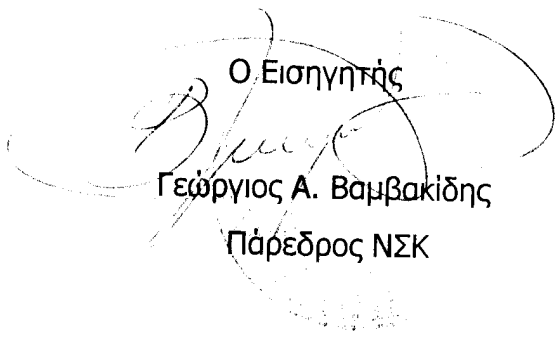
Η Προεδρεύουσα



Στυλιανή Χαριτάκη

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Ο Εισηγητής



Γεώργιος Α. Βαμβακίδης

Πάρεδρος ΝΣΚ