



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

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 29/2015

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)**

Συνεδρίαση της 9^{ης} Φεβρουαρίου 2015

ΣΥΝΘΕΣΗ:

Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Κυριακή Παρασκευοπούλου και Χριστίνα Διβάνη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΝΥ 1123287ΕΞ2014/4-9-2014 έγγραφο της Δ/σης Παρακολούθησης Νομικών Υποθέσεων Ελέγχου και Αναγκαστικής Είσπραξης (Τμήμα Β'), Δ/ση Φορολογικών Ελέγχων (Τμήμα Α') του Υπουργείου Οικονομικών.

Περίληψη ερωτημάτων: *Η Διοίκηση, αναφερόμενη στο περιεχόμενο των διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 1 του ν. 4174/2013, (όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 46 του ν. 4223/2013), 66 παρ. 9 του ν. 4174/2013, (που προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013), 67 του ν. 4174/2013 και 69 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), θέτει τα κάτωθι ερωτήματα:*

1. Ποιος είναι ο νόμιμος τίτλος για τη διενέργεια της βεβαίωσης, σε περίπτωση καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής αρχής, κατά των οποίων ο φορολογούμενος προσέφυγε ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994, για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, αλλά υπήρξε σιωπηρή απόρριψη της αίτησης από την Επιτροπή, λόγω μη εξέτασής της μέχρι 31.12.2013.

2. Εάν υφίσταται υποχρέωση καταβολής ποσοστού εκ του καταλογισθέντος ποσού ή του συνόλου αυτού, στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος προσέφυγε εντός της νόμιμης προθεσμίας ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου κατά της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης διοικητικής επίλυσης από την Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών.

3. Εάν οι Δ.Ο.Υ. από 1-1-2014 (χρόνος έναρξης ισχύος του ν.4174/2013) και εφεξής, οφείλουν να προβαίνουν σε συμπληρωματική βεβαίωση των ποσών, όπως αυτά κάθε φορά προκύπτουν, στις περιπτώσεις που κατατέθηκαν αιτήσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (με ενδικοφανή ή και μη ενδικοφανή χαρακτήρα), οι οποίες εξετάστηκαν μέχρι τις 31.12.2013 και απερρίφθησαν από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ., οπότε, κατόπιν άσκησης δικαστικής προσφυγής, έγινε προβεβαίωση του σχετικού ποσοστού φόρων ή προστίμων, και, αν ναι, ποιές οι οφειλόμενες ενέργειες των υπηρεσιών κατόπιν της συμπληρωματικής αυτής βεβαίωσης (χρόνος βεβαίωσης, υπολογισμός προσθέτων φόρων, κ.λπ.).

4. Ποιά η αντιμετώπιση των ανωτέρω ζητημάτων επί αιτήσεων διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, που υποβλήθηκαν ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. στο πλαίσιο του δικαστικού συμβιβασμού, είτε αυτές εξετάστηκαν από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. είτε όχι.

5. Ζητήματα σχετιζόμενα με το ανασταλτικό αποτέλεσμα της άσκησης προσφυγής κατά τις διατάξεις του άρθρου 69 του ν.2717/1999 ή άλλες ειδικές διατάξεις.

Επί των ανωτέρω ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής :

I. Νομοθετικό πλαίσιο

1. Στο άρθρο 72 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι : «*Νόμος που δεν είναι πράγματι ερμηνευτικός ισχύει μόνο από τη δημοσίευσή του*» και στο άρθρο 78 παρ. 2 αυτού ότι «*Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε*».

2. Στο ν. 2238/1994, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του, από 23-7-2013, με την παράγραφο 26 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 11 και αναριθμήθηκε με την παράγραφο 13 του άρθρου 26 του ν. 4223/2013, ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 70 Α



Διοικητική επίλυση φορολογικών διαφορών στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

1. Συνιστάται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών πενταμελής Επιτροπή¹ αποτελούμενη

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 κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ.

3. Αν το ποσό της διαφοράς είναι μικρότερο των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, η κατάθεση της αίτησης προς την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ., σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου καθιστά αυτήν αποκλειστικά αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και συνιστά παραίτηση του αιτούντος από προγενέστερη αίτηση που τυχόν έχει υποβάλει για τη διοικητική επίλυση αυτής ενώπιον άλλου διοικητικού οργάνου με βάση άλλες διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας. Εφόσον η αμφισβητούμενη από τον υπόχρεο διαφορά του κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, η Επιτροπή του παρόντος άρθρου είναι αποκλειστικά αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς

4.....5....

6. α. Εφόσον η αμφισβητούμενη από τον υπόχρεο διαφορά υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, για την άσκηση προσφυγής του φορολογουμέ-νου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, απαιτείται, επί ποινή απαραδέκτου ασκήσεως της προσφυγής, να έχει προηγηθεί η αίτηση για υπαγωγή στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η οποία στην περίπτωση αυτή έχει το χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής, και η ολοκλήρωση αυτής, ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της. β. Εντός τεσσάρων (4) μηνών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στην αρμόδια φορολογική αρχή, η Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την αίτηση, τις πληροφορίες που έλαβε από τον φορολογούμενο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Εάν, εντός της προθεσμίας των τεσσάρων (4) μηνών, δεν εκδοθεί απόφαση ή δεν κοινοποιηθεί απόφαση στον φορολογούμενο, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. και ο

¹ Η Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) του άρθρου 70^Α του ν. 2238/1994 «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» συστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.3943/2011 και τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τις διατάξεις των περιπτώσεων 3,3β,3δ και 3ε της υποπαραγράφου Α5 της παραγράφου του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013.

φορολογούμενος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας. γ. Για τις εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, οι αποφάσεις της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. εκδίδονται εντός προθεσμίας τεσσάρων (4) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου.

7. α. Εάν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας έκθεσης ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του φορολογούμενου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. β. Η αρμόδια φορολογική αρχή δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.. 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. δ. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Επιτροπής και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.....8.....

9. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται η ημερομηνία από την οποία μπορεί να υποβάλλονται στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. αιτήσεις για διοικητική επίλυση φορολογικής διαφοράς.10.....

11. Οι διατάξεις του άρθρου 70 Α του Κ.Φ.Ε., όπως τροποποιούνται με τον παρόντα νόμο, ισχύουν για πράξεις της φορολογικής αρχής που εκδίδονται μέχρι 31.7.2013».

Συναφώς προς τις διατάξεις του άρθρου 70 Α, ορίσθηκαν τα εξής:

Στο άρθρο τέταρτο του ν. 4183/2013 (Α' 186):

Αιτήσεις διοικητικής επίλυσης που αφορούν πράξεις των φορολογικών αρχών που εκδόθηκαν μέχρι 31.7.2013 για τις οποίες η Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) καθίσταται αρμόδιο ή αποκλειστικά αρμόδιο όργανο σύμφωνα με το άρθρο 70Α του Κ.Φ.Ε., εξετάζονται από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. μέχρι 31.12.2013. Εάν κατά την τελευταία αυτή ημερομηνία δεν έχει εξεταστεί η αίτηση του υπόχρεου, τότε θεωρείται κατά περίπτωση ότι δεν έχει επέλθει η διοικητική επίλυση της διαφοράς ή ότι η αίτηση έχει απορριφθεί και ο υπόχρεος μπορεί να προσφύγει ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις, διαφορετικά η πράξη οριστικοποιείται».

Στο άρθρο 50 του ν. 4238/14 (Α' 38):

«α. Υποθέσεις ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70 Α του ν. 2238/1994 (Α' 151), για τις οποίες αυτή

ήταν αποκλειστικά αρμόδια, και οι οποίες δεν εξετάστηκαν έως την 31.12.2013 ή εξετάστηκαν και αναπέμφθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση, δύνανται, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις της αρχικής υποβολής, να εξετάζονται στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170), εντός αποκλειστικής προθεσμίας δύο μηνών από την υποβολή σχετικής αιτήσεως του ενδιαφερομένου, μετά την οποία η σχετική αίτηση θεωρείται ότι έχει σιωπηρά απορριφθεί. Η αίτηση εξετάζεται, μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας εντός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου. Μετά την υποβολή της αίτησης, τυχόν βεβαιώσεις οφειλών που εδράζονται στις αντίστοιχες υποθέσεις διαγράφονται και οι σχετικές απαιτήσεις του Δημοσίου επαναβεβαιώνονται και εισπράττονται είτε με βάση την απόφαση της ως άνω Υπηρεσίας είτε με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας εντός της οποίας δύναται να αποφανθεί η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης.

β. Εξαιρετικά οι διατάξεις των εδαφίων 1 και 2 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για υποθέσεις που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70 Α του ν. 2238/1994, με αίτημα διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού, και δεν εξετάστηκαν από αυτή έως την 31.12.2013, εφόσον τα σχετικά αιτήματα αφορούσαν σε μαζικές προσφυγές μελών σωματείων και ανάγονται στον ίδιο φορολογικό έλεγχο.

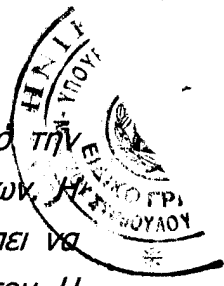
γ. Οι διατάξεις των εδαφίων 1 και 2 της παραγράφου α' του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για υποθέσεις που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70Α του ν.2238/1994, με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού, και δεν εξετάστηκαν από αυτή έως τις 31.12.2013, εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει ασκήσει σχετική προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή έχει παραιτηθεί από προσφυγή που ασκήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου τέταρτου του ν. 4183/2013 (Α'186). Η σχετική αίτηση του φορολογούμενου προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170) εξετάζεται μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου».

«Άρθρο 70 Β²

Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη φορολογική αρχή, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με

² Το άρθρο 70B προστέθηκε ως άνω με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Α5 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013 και προβλέφθηκε η επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής αρχής, που εκδίδονται από 1.8.2013, κατόπιν ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής.



αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν.....3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής βεβαιώνεται άμεσα από την φορολογική αρχή και καταβάλλεται ποσοστό πενήντα τοις εκατό 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης το οποίο καταβάλλεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3 ανωτέρω. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την κοινοποίηση της απόφασης της στον υπόχρεο, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη φορολογική αρχή, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής προσαυξήσεων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

5.....6....7.....

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά της πράξης προσδιορισμού φόρου που εξέδωσε η φορολογική αρχή είναι απαράδεκτη.....».

«Άρθρο 71.

Δικαστικός συμβιβασμός³

1. Δικαστικός συμβιβασμός με βάση αυτό το νόμο είναι δυνατός σε όσες περιπτώσεις επιτρέπεται και όπως προβλέπεται διοικητική επίλυση της διαφοράς. Στο δικαστικό συμβιβασμό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 70.

2. Κατά τη συζήτηση που διεξάγεται επί του ακροατηρίου ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου και σε κάθε στάση της δίκης, παρουσία και των δύο μερών, κάθε διάδικος μπορεί να προτείνει την κατάργηση της φορολογικής δίκης, με την κατάθεση δήλωσης στο γραμματέα του δικαστηρίου πέντε (5)

³ Το άρθρο 71 αποτελεί κωδικοποίηση του άρθρου 1 του ν.δ. 4600/1966.

τουλάχιστον πλήρεις ημέρες πριν από τη συζήτηση. Η δήλωση αφού υπογραφεί και από το διάδικο που αποδέχθηκε την πρόταση και θεωρηθεί από αυτόν που διευθύνει τη συζήτηση, καταχωρίζεται ολόκληρη στα πρακτικά τα οποία έχουν τα αποτελέσματα αμετάκλητης απόφασης.

3. Ύστερα από αίτηση ενός από τους διαδίκους ή αυτεπάγγελτα, το δικαστήριο αναβάλλει εφάπαξ τη συζήτηση για την πρόταση. Η δήλωση που κατατέθηκε δεν ανακαλείται, μπορεί όμως μέχρι την, μετά την αναβολή, συζήτηση ή κατά τη διάρκεια αυτής να συμπληρωθεί για να βελτιωθεί.

4. Αν αποκρουσθεί η πρόταση από τον άλλο διάδικο, αυτή θεωρείται ως να μην έχει γίνει και συνεχίζεται η διαδικασία.

5. Σε περίπτωση ομοδικίας η πρόταση γίνεται από κοινού από όλους τους ομοδίκους, εκτός αν το δικαστήριο έχει διατάξει το χωρισμό. Σε περίπτωση παρέμβασης δεν απαιτείται σύμπραξη αυτού που παρεμβαίνει.

6. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 71 του ν. 4125/1960 εφαρμόζονται και στην περίπτωση του άρθρου αυτού.

7. Δεύτερη πρόταση από τον ίδιο διάδικο και στον ίδιο βαθμό δικαιοδοσίας δεν συγχωρείται».

(Σημείωση: Η κατάργηση της δίκης γίνεται με τις διατάξεις των άρθρων 142§2 και 143§7 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ως ισχύουν μετά το άρθρο 55 του ν. 4055/2012).

«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 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. γ. Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού. 2.....3.....4.....5.....

6. Αν ασκηθεί από τον φορολογούμενο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου και λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν φόρων και τελών. Το ποσό αυτό βεβαιώνεται μετά την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής και καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα. Η αναστολή που χορηγείται κατά τις διατάξεις των άρθρων 200 έως 205 του ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), δεν αποκλείει την ολοκλήρωση της διαδικασίας

βεβαίωσης και ταμειακώς του παραπάνω ποσοστού του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, του πρόσθετου φόρου και των λοιπών συμβεβαιούμενων φόρων και τελών.

7. Φόρος που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση. Τυχόν άσκηση έφεσης από το Δημόσιο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμιά περίπτωση τη διαδικασία της έκπτωσης των ποσών που βεβαιώθηκαν ή της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών.....8.....9.....10.....».

2. Στις διατάξεις των άρθρων 1, 30 (παρ. 1 και 2), 63, 66 παρ. 9 και 67 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» (Α' 170) ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 1

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού, «βεβαίωσης» και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά».

(Σημ. Η λέξη «βεβαίωσης» διαγράφηκε με το άρθρο 39 παρ. 1 ν. 4223/2013 (Α 287/31.12.2013).

«Άρθρο 30

1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογουμένου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου».

«Άρθρο 63

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο

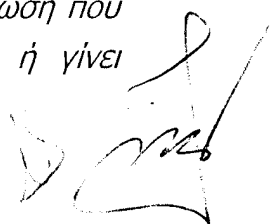
πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης.» Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

2. Η Φορολογική Διοίκηση αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή, στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί.

3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.

4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την "έκδοση" της απόφασης της [στον υπόχρεο], μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής "των τόκων" λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

5. Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει



επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται ακρόαση. «Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Στην περίπτωση των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28.2.2014 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες. Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης μπορεί, με απόφαση του, να εξουσιοδοτεί άλλους υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας, να υπογραφούν, με εντολή του, αποφάσεις επί ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής.

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

7. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παράδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου.»Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.

9. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει τις αναγκαίες κανονιστικές πράξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και ιδίως να καθορίζει τις λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων της.

«Άρθρο 66.

1.....9. Επί πράξεων ή αποφάσεων της επιτροπής διοικητικής επίλυσης διαφορών του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994 και της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέ-

τασης του άρθρου 70B του ίδιου νόμου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ο φόρος, το τέλος, η εισφορά ή το πρόστιμο, που προσδιορίζεται στις περιπτώσεις του προηγούμενου εδαφίου, καταβάλλεται όπως ορίζεται στις παραπάνω πράξεις ή αποφάσεις ή στις διατάξεις της οικείας φορολογίας».

«Άρθρο 67 Έναρξη ισχύος

Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

3. Στις διατάξεις του άρθρου 69 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 69.

1. Η Προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης.

2. Κατ' εξαίρεση, αν με την πράξη καταλογίζονται χρηματικά ποσά που αναφέρονται σε φορολογικές εν γένει απαιτήσεις του Δημοσίου ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, ή αυτοτελείς χρηματικές κυρώσεις για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, η Προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής, καθώς και η άσκησή της αναστέλλουν την εκτέλεση της πράξης. Ειδικές διατάξεις, οι οποίες αποκλείουν την αναστολή ή θεσπίζουν την κατά ορισμένο μόνο ποσοστό αναστολή των πράξεων τούτων, διατηρούνται σε ισχύ.

3. Κατά τα λοιπά, σε κάθε περίπτωση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 200 έως και 205».

II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

A. Επί του πρώτου ερωτήματος

1. Με τον ν. 4172/2013 εισήχθη ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος, με την επιφύλαξη των οριζομένων στο άρθρο 72, ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014. Με το άρθρο 72 παρ. 26 του εν λόγω Κώδικα, ορίστηκε ότι με την έναρξη ισχύος του ως ίδιου Κώδικα παύει να ισχύει ο ν.2238/1994, συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου (Γνμδ ΕισΑΠ 1/2014).

2. Με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των παραγράφων 3 και 11 του άρθρου 70 Α του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους από το ν.4152/2013, προβλέφθηκε ότι η διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών ενεργείται από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ, εφόσον πρόκειται για πράξεις της Φορολογικής Αρχής, οι οποίες εκκρεμούν ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. ή εκδίδονται από 9-5-2013 μέχρι και την 31-7-2013, στις μεν περιπτώσεις οποιουδήποτε φορολογικού αντικείμενου ύψους 50.000

ευρώ έως και 300.000 ευρώ με την υποβολή αίτησης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (ειδική διοικητική προσφυγή), στις δε περιπτώσεις οποιουδήποτε φορολογικού αντικειμένου ύψους άνω των 300.000 ευρώ με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής. Πριν από τις 9-5-2013, η Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. είχε αρμοδιότητα για την εξέταση ενδικοφανών προσφυγών για καταλογισθέντα ποσά άνω των 300.000 ευρώ (άρθρο 4§1 του ν. 4051/29-2-2012).

3. Με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Α5 του πρώτου άρθρου του ν.4152/2013 προστέθηκε το άρθρο 70B στο ν. 2238/1994, με το οποίο θεσμοθετήθηκε νέα διαδικασία για την διοικητική επίλυση όλων των φορολογικών διαφορών ανεξαρτήτως ποσού, για πράξεις της φορολογικής αρχής οι οποίες εκδίδονται από 1-8-2013 μέχρι και την 31-12-2013, ρυθμίσθηκε δηλαδή με ενιαίο τρόπο η διοικητική επίλυση όλων των φορολογικών διαφορών, με την υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών⁴, πριν από την άσκηση δικαστικής προσφυγής στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο.

4. Περαιτέρω, με τον ν. 4174/2013 «Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (έναρξη ισχύος από 1-1-2014) εισήχθη ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος καθορίζει την διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για την μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία (ΓνΕισΑΠ 1/2014). Με το άρθρο 63 του Κώδικα καθίσταται υποχρεωτική η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, για πράξεις της Φορολογικής Αρχής που εκδίδονται από 1-1-2014 και μετά.

5. Τέλος, από τον συνδυασμό των άρθρων 72 παρ. 26 του ν. 4172/2013, 70 Α του ν.2238/1994 και 50 του ν. 4238/2014, προκύπτει ότι παρέχεται η δυνατότητα, για λόγους χρηστής διοίκησης και ισότητας, στους φορολογούμενους των οποίων οι υποθέσεις ενδικοφανών προσφυγών και οι υποθέσεις με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70Α και δεν εξετάστηκαν από αυτή έως τις 31.12.2013 είτε απερρίφθησαν σιωπηρώς, να εξετάζονται, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 63 του ν.4174/2013, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις της αρχικής υποβολής για τη διοικητική επίλυση της φορολογικής διαφοράς, δηλαδή με τις διαδικαστικές και ουσιαστικές διατάξεις του προϊσχύσαντος

⁴ Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης μετονομάστηκε σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών με την υπ' αριθ. Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 3367/31.12.2013).

Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης των φορολογικών οφειλών).

6. Από τα εκτιθέμενα στις αμέσως προηγούμενες παραγράφους συνάγονται τα ακόλουθα:

α. Στην περίπτωση που υποβλήθηκε από τον υπόχρεο αίτηση για επανεξέταση της διαφοράς κατ' άρθρο 50 του ν.4238/2014 και εκδόθηκε απόφαση από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, τότε η απόφαση αυτή, η οποία περιέχει, μεταξύ άλλων, την οριστική φορολογική υποχρέωση του φορολογουμένου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού (άρθρο 63 παρ. 6) υποκαθίσταται πλήρως στη θέση της καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής και συνιστά τον μοναδικό νόμιμο τίτλο για τη συγκεκριμένη φορολογική υποχρέωση.

β. Εάν παρέλθει άπρακτη η προβλεπόμενη στο άρθρο 50 του ν.4238/2014, προθεσμία, εντός της οποίας η ως άνω Υπηρεσία οφείλει να εκδώσει απόφαση, η ενδικοφανής προσφυγή θεωρείται σιωπηρώς απορριφθείσα, οπότε νόμιμος τίτλος εξακολουθεί να είναι η καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής, για την είσπραξη της οφειλής εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 63 και 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

γ. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υπέβαλε αίτηση για επανεξέταση της υπόθεσής του, εξυπακούεται ότι νόμιμος τίτλος είναι η καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής, με βάση την οποία ήδη είχε λάβει χώρα η ταμειακή βεβαίωση της φορολογικής οφειλής και η είσπραξη των απαιτήσεων του Δημοσίου θα γίνει με βάση τη βεβαίωση αυτή.

Η ανωτέρω, υπό στοιχ. γ', ερμηνευτική θέση ισχύει και στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω αίτησης του άρθρου 50 του ν. 4238/14, δηλαδή μετά την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας του ενός μήνα. Στην περίπτωση δε αυτή η φορολογική αρχή δεν θα προβεί καν στη διαγραφή του ήδη βεβαιωθέντος χρέους, αφού και η ενέργεια αυτή προϋποθέτει, ευλόγως, την εμπρόθεσμη υποβολή της σχετικής αίτησης. Και ναι μεν η κρίση περί του εμπροθέσμου ή μη της εν λόγω αίτησης ανήκει τελικά στη σφαίρα της αρμοδιότητας της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, εντούτοις η Διοίκηση νομίμως προβαίνει στη διαπίστωση της άπρακτης παρόδο της ως άνω αποκλειστικής προθεσμίας, προκειμένου να σταθμίσει αν θα προβεί ή όχι στις εκ του νόμου οριζόμενες ενέργειες.⁵ Άλλωστε, η διαγραφή ή μη

⁵ Πρβλ ΣΤΕ 2742/2013, 3435/2010, 1825/2010 κ.ά. Επίσης, πρβλ την πάγια νομολογία, επί των υπαλληλικών προσφυγών, όπου γίνεται δεκτό ότι το αυτοδίκαιο ανασταλτικό τους αποτέλεσμα επέρχεται μόνο με την εμπρόθεσμη άσκηση αυτών, άλλως, επί εκπρόθεσμης άσκησης, η Διοίκηση προβαίνει ακωλύτως στις κατά νόμον ενέργειες, παρά το γεγονός ότι το άρθρο 42§1 του π.δ. 18/1989

του ήδη βεβαιωθέντος χρέους, κατά το άνω άρθρο 50, ανάγεται αποκλειστικά στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής. Αν, τελικά, η Δ/νση Επίλυσης Διαφορών απορρίψει την αίτηση ως εκπρόθεσμη, τότε και πάλι νόμιμο τίτλο αποτελεί η καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής, με βάση την οποία ήδη είχε λάβει χώρα η ταμειακή βεβαίωση.

Ειδικά για την περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής αίτησης και μόνον, **μειοψήφησαν** οι Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους, Νικόλαος Μουδάτσος και Κυριακή Παρασκευοπούλου, οι οποίοι διατύπωσαν την ακόλουθη γνώμη: Με τις διατάξεις άρθρου 50 παρ. α' του ν.4238/2014 (Α' 38) χορηγήθηκε αποκλειστική προθεσμία ενός μηνός ήτοι από τη δημοσίευσή του την 17-2-2014 έως 18-3-2014 (άρθρο 10 παρ. 7 ν.2690/1999) για την υποβολή αίτησης στην υπηρεσία του άρθρου 63 ν.4174/2013 (Α' 170), προκειμένου η τελευταία να εξετάσει εντός δίμηνης, επίσης αποκλειστικής, προθεσμίας (άρθρο 10 παρ.5 ν.2690/1999) τις ενδικοφανείς προσφυγές, που ασκήθηκαν, αλλά δεν εξετάστηκαν ως 31-12-2013 από την Επιτροπή του άρθρου 70Α ν.2238/1994. Από τις παραπάνω διατάξεις συνάγεται, ότι μόνη αρμοδία να κρίνει για το εμπρόθεσμο της υποβληθείσας αίτησης είναι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (εφεξής Δ.Ε.Δ.).Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι η αποκλειστική προθεσμία του τρίτου εδαφίου της προαναφερθείσας παραγράφου α του άρθρου 50 του ν.4238/2014 συνάδει με την έννοια της αποσβεστικής προθεσμίας, κατά τον χρονικό υπολογισμό της οποίας δεν αποκλείεται η εφαρμογή των διατάξεων περί αναστολής της παραγράφου (βλ. ΑΠ 1314/2013, 194/2012 ΑΠ 1816/1990 ΝΟΜΟΣ, Γ. Μπαλής: «Γενικαί Αρχαί», έκδοση 6^η, παρ.164 σελ. 414 και παρ. 179 σελ. 462). Γι' αυτό υφίσταται, υπό την προϋπόθεση της συνδρομής ανώτερης βίας, δυνατότητα ασκήσεως νομότυπης αίτησης και μετά την 18-3-2014 (παράβαλε 255 ΑΚ ΑΠ 3/2010 ΝΟΜΟΣ Θ. Παπαχρίστου ΧΡΙΑ2009,85). Επομένως, σε περίπτωση υποβολής της αίτησης σε χρόνο από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του άρθρου 50 παρ. α του ν. 4238/2014 και μετέπειτα, η αρμόδια φορολογική αρχή υπεχρεούτο να διαγράψει την ταμειακή βεβαίωση της οφειλής και αποκτούσε εκ νέου την αρμοδιότητα επαναβεβαίωσης και είσπραξης είτε της νέας οφειλής, που θα καθόριζε η Δ.Ε.Δ., κατά τα προβλεπόμενα στην παράγραφο 6 του άρθρου 63 ν.4174/2013, είτε της αρχικής οφειλής, εφόσον παρήλθε άπρακτη η δίμηνη προθεσμία εντός της οποίας είχε χρονική αρμοδιότητα να αποφανθεί η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης.

δεν αναφέρεται σε άσκηση **εμπρόθεσμης** προσφυγής (ΟΛΣΤΕ 2649/1987, ΣΤΕ 910/2012, Ε.Α. ΣΤΕ 191/2014, 7/2012, 581/2011, 280/2009, ΟΛΝΣΚ 56/2008). Ωσαύτως, βλ. ΝΣΚ 488/2004, κατά την οποία η φορολογική αρχή δεν δύναται να εξετάσει ούτε τον ισχυρισμό περί εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής λόγω ανωτέρας βίας.

B. Επί του δευτέρου ερωτήματος

α. Ως προς το ζήτημα υποχρέωσης καταβολής ποσοστού εκ του καταλογισθέντος ποσού ή του συνόλου αυτού, στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος προσέφυγε εντός της νόμιμης προθεσμίας ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου κατά της σιωπηρής απόρριψης της υποβληθείσης κατά τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4238/2014 αίτησης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς από την Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, για τις οποίες αυτή ήταν αποκλειστικά αρμόδια, είναι προφανές ότι απαιτήσεις του Δημοσίου, βεβαιωθείσες πριν από την υποβολή της αίτησης του άρθρου 50, διαγράφονται, επαναβεβαιώνονται δε και εισπράττονται, στο σύνολό τους κατ' άρθρο 30 Κ.Φ.Δ. (με νόμιμο τίτλο την καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής), από τότε που θεωρείται εκδοθείσα η σιωπηρή απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Και τούτο, διότι, από την 1/1/2014, το άρθρο 74 του ν. 2238/1994, που προνοούσε για την αυτοδίκαιη αναστολή του 50% της οφειλής, λόγω άσκησης δικαστικής προσφυγής, έχει καταργηθεί.

β. Για προφανείς λόγους ισότιμης μεταχείρισης των φορολογουμένων, πρέπει να γίνει δεκτόν ότι, τα αμέσως ανωτέρω υπό στοιχείο α, ισχύουν και για τις υποθέσεις με αντικείμενο φορολογικής διαφοράς από 50.000 έως 300.000 ευρώ, που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού, αν και η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 50 του ν. 4238/2014, δεν παραπέμπει για τις υποθέσεις αυτές στο εδάφιο γ' της πρώτης παραγράφου του προαναφερθέντος άρθρου.

Ειδικώς επί του ζητήματος αυτού και μόνο **μειοψήφησε** ο Νομικός Σύμβουλος Νικόλαος Μουδάτσος, ο οποίος διατύπωσε την ακόλουθη γνώμη: Με την παράγραφο γ του άρθρου 50 του ν. 4238/2014, που προστέθηκε με το άρθρο 184 παρ.3 του ν.4261/2014 (Α' 107) και άρχισε να ισχύει από 5-5-2014, παρασχέθηκε δυνατότητα προσφυγής στην Υπηρεσία του άρθρου 63 ν.4174/2013 και στους υπόχρεους, των οποίων οι μη ενδικοφανούς χαρακτήρα προσφυγές είχαν ασκηθεί στην Επιτροπή του άρθρου 70Α ν.2238/1994, αλλά δεν εξετάστηκαν ως την 31-12-2013. Ο μεταγενέστερος νομοθέτης, παρότι ενσωμάτωσε την εν λόγω διάταξη στο άρθρο 50 ν.4238/2014, ως παράγραφο γ εν τούτοις απέφυγε, να παραπέμπει για τις συνέπειες της υποβολής αιτήσεως στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου α του ίδιου άρθρου και νόμου. Συνεπώς, κατά το «γράμμα» της διάταξης αυτής, η υποβολή αίτησης σε χρόνο ενός μηνός από την 6-5-2014 στην υπηρεσία του άρθρου 63 ν.4174/2013 δεν είχε ως συνέπεια τη δημιουργία αντίστοιχης υποχρέωσης στην αρμοδία φορολογική αρχή να διαγράψει την ταμειακή βεβαίωση της αντίστοιχης απαίτησης του Δημοσίου. Τούτο δε, διότι ο νομοθέτης ηθελημένα παράλειψε την

εφαρμογή στις κρινόμενες υποθέσεις του τρίτου εδαφίου της παρ. α του άρθρου 50 ν.4238/2014, προκειμένου να αποτρέψει τους φορολογούμενους – υπόχρεους από την άσκηση ουσιαστικά αβασίμων προσφυγών, με μοναδικό σκοπό να επιτύχουν την ταμειακή διαγραφή των οφειλών τους και την επαναβεβαίωσή τους σε μεταγενέστερο χρόνο. Κατά συνέπεια, εφόσον πρόκειται περί ηθελημένου νομοθετικού κενού, αποκλείεται η δυνατότητα χρησιμοποίησης της ερμηνευτικής μεθόδου της αναλογίας νόμου για την κάλυψή του (βλ. Γ. Μπαλής: «Γενικαί Αρχαί», παρ. 9, ΑΠ 206/2011).

γ. Στην περίπτωση που εκδοθεί απόφαση της Επιτροπής Επίλυσης διαφορών επί της εμπροθέσμως υποβληθείσης, κατ' άρθρο 50 του ν. 4238/2014, αίτησης του φορολογουμένου, νόμιμος τίτλος είναι η απόφαση της Επιτροπής, η οποία περιέχει, μεταξύ άλλων, την οριστική φορολογική υποχρέωση του φορολογουμένου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού (άρθρο 63 παρ. 6).

δ. Τέλος, στις υποθέσεις που ο φορολογούμενος δεν υπέβαλε στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αίτηση, κατ' άρθρο 50 του ν. 4238/2014, ή η υποβληθείσα ήταν εκπρόθεσμη, αλλά προσέφυγε ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, νόμιμος τίτλος είναι η καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής, με την οποία είχε ήδη λάβει χώρα η ταμειακή βεβαίωση του επιβληθέντος χρέους και η είσπραξη των απαιτήσεων του Δημοσίου.

Ειδικά και μόνον για την περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής αίτησης, **μειοψήφησαν** οι Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους, Νικόλαος Μουδάτσος και Κυριακή Παρασκευοπούλου, οι οποίοι διατύπωσαν την ίδια άποψη με αυτήν που καταχωρίστηκε ανωτέρω στην παράγραφο II.A.6. περ. γ' επί του πρώτου ερωτήματος.

Γ. Επί του τρίτου ερωτήματος (ομόφωνα)

Ως προς το ζήτημα της υποχρέωσης συμπληρωματικής βεβαίωσης από τις αρμόδιες υπηρεσίες του μη αυτοδικαίως αναστελλόμενου ποσοστού του 50% του επιβληθέντος φόρου ή προστίμου, μετά την άσκηση προσφυγής των φορολογουμένων στα διοικητικά δικαστήρια, στις περιπτώσεις εκείνες που υποβλήθηκαν αιτήσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (με ενδικοφανή χαρακτήρα ή μη), οι οποίες εξετάστηκαν μέχρι τις 31.12.2013 και απερρίφθησαν από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ, πρέπει να λεχθεί ότι η φορολογική αρχή δεν έχει νόμιμο έρεισμα να προβεί στην ως άνω συμπληρωματική βεβαίωση, καθόσον η υποχρέωση καταβολής και του υπολοίπου 50% της οφειλής (ήτοι συνολικά 100%) προβλέπεται στην περίπτωση άσκησης προσφυγών κατά των αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ.,⁶ που, ως ελέγχθη, εκδίδονται μετά την

⁶ Βλ. άρθρο 63§3 εδ. 1, σε συνδυασμό με την παράγρ. 8 εδ. 2, που προστέθηκε με την περίπτ. 15β' της υποπαραγρ. Δ2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/14, ΦΕΚ Α' 85/7-4-2014).

1/1/2014. Επομένως, η άσκηση προσφυγών κατά αποφάσεων της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. εμπίπτει στη διάταξη του άρθρου 74§6 του ν. 2238/1994, που προνοεί για αυτοδίκαιη αναστολή της βεβαίωσης της οφειλής κατά ποσοστό 50%, λόγω της ασκηθείσης προσφυγής, ακόμη και αν αυτή ασκήθηκε μετά την 1/1/2014.

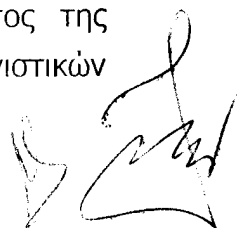
Δ. Επί του τετάρτου ερωτήματος (ομόφωνα).

α. Ο δικαστικός συμβιβασμός, που λαμβάνει χώρα κατά την εκκρεμοδικία της προσφυγής κατά της καταλογιστικής πράξης παράγει τις έννομες συνέπειες αυτού μόνο μετά την κατάργηση της εκκρεμούς δίκης, έχει κριθεί δε παγίως ότι, αν δεν έχει καταργηθεί η δίκη, δεν υφίσταται δικαστικός συμβιβασμός και οι διάδικοι δεσμεύονται από την δικαστική απόφαση που εκδόθηκε (ΣΤΕ 886/1979, ΝΣΚ 277/2013). Τα ανωτέρω ισχύουν και σε όσες περιπτώσεις η Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. εξέτασε τις αιτήσεις επίλυσης της διαφοράς, που υποβλήθηκαν ενώπιόν της στο πλαίσιο του δικαστικού συμβιβασμού και εξέδωσε απόφαση, εφόσον οι δίκες δεν καταργήθηκαν.

β. Στις περιπτώσεις που δεν εξετάστηκαν από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. οι αιτήσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, είναι αυτονόητο ότι δεν τίθεται ζήτημα επίτευξης δικαστικού συμβιβασμού. Επομένως, η προσβαλλόμενη με την προσφυγή καταλογιστική πράξη, με την οποία έχει ήδη λάβει χώρα η ταμειακή βεβαίωση του επιβληθέντος χρέους, κατά το μη αυτοδικαίως αναστελλόμενο ποσοστό, αποτελεί τον νόμιμο τίτλο προς είσπραξη των απαιτήσεων του Δημοσίου. Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να προβεί σε συμπληρωματική βεβαίωση πριν από την έκδοση της πρωτοβάθμιας δικαστικής απόφασης επί της ασκηθείσης προσφυγής.

Ε. Επί του πέμπτου ερωτήματος (ομόφωνα)

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 69 παρ. 2 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής και η άσκησή της επί των αναφερομένων στη διάταξη αυτή φορολογικών διαφορών, αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης μέχρις ότου εκδοθεί οριστική τελειωτική δικαστική απόφαση επί της προσφυγής ή μέχρι την καθιονδήποτε τρόπο κατάργηση της δίκης. Ωστόσο, οι διατάξεις των άρθρων 74 παρ. 6 και 70B ν.2238/1994, που ρυθμίζουν τα θέματα της αναστολής κατά τρόπο διαφορετικό από τις διατάξεις του ΚΔΔ κατισχύουν της ρύθμισης του άρθρου 69 του Κ.Δ.Δ. και τούτο, διότι οι εν λόγω διατάξεις, όπως τροποποιήθηκαν και θεσπίστηκαν με μεταγενέστερα νομοθετήματα, είναι νεότερες αλλά και ειδικότερες αυτών του άρθρου 69 του Κ.Δ.Δ. Επομένως, κατ' εφαρμογή των νεότερων αυτών διατάξεων, έχει νομίμως επέλθει περιορισμός του, προβλεπόμενου στο εν λόγω άρθρο 69, πλήρους και αυτοδίκαιου ανασταλτικού αποτελέσματος της προθεσμίας και της άσκησης της προσφυγής κατά των φορολογικών καταλογιστικών



πράξεων. Καθόσον αφορά, όμως, στο ανασταλτικό αποτέλεσμα των προσφυγών που ασκούνται κατά των αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ, επισημαίνεται ότι η άσκηση των εν λόγω προσφυγών ενέχει αυτοδίκαιο ανασταλτικό αποτέλεσμα για το ήμισυ (50%) της οφειλής και μόνον υπό την προϋπόθεση της καταβολής του άλλου ημίσεος αυτής (βλ. άρθρο 63§3 εδ. 1, σε συνδυασμό με την παράγραφο 8 εδ. 2, που προστέθηκε με την περίπτ. 15β' της υποπαραγράφου Δ2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ΦΕΚ Α' 85/7-4-2014).

III. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στα τεθέντα ερωτήματα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν ως οι ως άνω αναλυτικώς διδόμενες για το καθένα απαντήσεις.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 2 - 3 - 2015

Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ



Η Εισηγήτρια

Γεωργία Μπουρδάκου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.