



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης : 207/2015

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

ΤΜΗΜΑ Α΄

Συνεδρίαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2015

Σύνθεση :

Πρόεδρος : Ανδρέας Χαρλαύτης, Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Ελένη Πασαμιχάλη, Ευσταθία Τσαούση, Γεώργιος Βαμβακίδης, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγήτρια : Εμμανουέλα Πανοπούλου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος : Το υπ' αριθ. πρωτ. Δ. ΕΙΣΠΡ. Β 1097924 ΕΞ 2015/14-7-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών/ Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/ Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης/ Διεύθυνση Εισπράξεων.

Περίληψη Ερωτήματος : Ερωτάται εάν η φορολογική αρχή θα πρέπει να άρει τις επιβληθείσες σε βάρος του οφειλέτη κατασχέσεις εις χείρας τρίτων καθώς αυτές έλαβαν χώρα μετά την κατάθεση από τον προσφεύγοντα του δικογράφου προσφυγής του στη γραμματεία του αρμόδιου Διοικητικού Πρωτοδικείου και ακολούθως, εάν θα πρέπει να επιστρέψει τα αποδοθέντα από τα πιστωτικά ιδρύματα ποσά, τα οποία θα συμψηφίσει με τα χρέη που είναι σε ρύθμιση ή με τα χρέη που τελούν σε αναστολή (σχετ. άρθρο 83 του Κ.Ε.Δ.Ε., άρθρο 48 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) & άρθρο 440 επ. Α.Κ.) ή αντίθετα εάν οι κατασχέσεις είναι ισχυρές καθώς επιβλήθηκαν πριν την επίδοση αντιγράφου του δικογράφου προσφυγής του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επί του παραπάνω ερωτήματος το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ως ακολούθως:

I. Από το έγγραφο του ερωτήματος και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα :

1. Ο Β. Ζ. υπέβαλε προς τον Υπουργό Οικονομικών και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, εξώδικη δήλωση-διαμαρτυρία-πρόσκληση, η οποία διαβιβάστηκε στην ερωτώσα Υπηρεσία από τη Δ/νση Επίλυσης Διαφορών και τη Δ/νση Ελέγχων ιδίου Υπουργείου με τα με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1000422 ΕΞ 2015/5-01-2015 & αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1013394 ΕΞ 2015/2-02-2015 έγγραφά τους αντίστοιχα. Με την αίτηση αυτή ο φορολογούμενος ζητά να αρθούν οι επιβληθείσες από το Δημόσιο κατασχέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του εις χείρας πιστωτικών ιδρυμάτων, να του επιστραφούν τα χρήματα που έχουν εισπραχθεί καθώς και να ανασταλεί κάθε άλλη πράξη εκτέλεσης για το υπόλοιπο 50% του αμφισβητούμενου ποσού της προσβαλλόμενης πράξης λόγω άσκησης εκ μέρους του δεύτερης προσφυγής κατά της πράξης αυτής, κατ' άρθρο 70 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.-ν.2717/1999), με την πράξη κατάθεσης δικογράφου 17/27-06-2014.

2. Όπως προκύπτει από το σύνολο των εγγράφων που έχουν τεθεί σε γνώση της υπηρεσίας για την κρινόμενη υπόθεση, ο ως άνω φορολογούμενος με τη με αρ. κατ. βιβλίου 1/13-01-2012 πρώτη προσφυγή του ζήτησε την ακύρωση του 21/2011 φύλλου ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου, με το οποίο του καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου μεταβίβασης συνολικού ποσού 81.300,49€. Με την άσκηση της προσφυγής βεβαιώθηκε το 50% του αμφισβητούμενου ποσού της προσβαλλόμενης πράξης, κατ' άρθρο 74παρ.6 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), το οποίο ρύθμισε ο φορολογούμενος στη Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου (α/α ρύθμισης 471/2013), όπως προκύπτει τόσο από το με αριθμ πρωτ. 25209/30-09-2014 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου(αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας του) όσο και από την εικόνα του στο ηλεκτρονικό σύστημα TAXIS, ενώ το υπόλοιπο 50% ανεστάλη σύμφωνα με το νόμο.

Το Μονομελές Πρωτοδικείο Μεσολογγίου με τη με αριθμό 15/18-02- 2014 απόφασή του απέρριψε την προσφυγή του φορολογούμενου ως απαράδεκτη με



το σκεπτικό ότι δεν υπήρχε μεταξύ των στοιχείων της δικογραφίας αποδεικτικό επίδοσης στη διάδικη Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου με επιμέλεια του προσφεύγοντος, επικυρωμένου αντιγράφου της ασκηθείσης προσφυγής εντός της εικοσαήμερης προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 126 του Κ.Δ.Δ., ως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 27 του ν. 3900/2010 (ΦΕΚ. 213^Α). Η απόφαση αυτή επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου την 2-04-2014. Στις 14-04-2014 βεβαιώθηκε το υπόλοιπο ποσό ποσοστού 50% της ανωτέρω καταλογιστικής πράξης σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης.

3. Ακολούθως, ο φορολογούμενος άσκησε τη με πράξη κατάθεσης δικογράφου 17/27-06-2014 δεύτερη προσφυγή του, κατ' άρθρο 70 του Κ.Δ.Δ., (ως ίσχυε κατά το συγκεκριμένο διάστημα μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 83 του ν.4139/20-03-2013-ΦΕΚ. 74^Α), ακριβές αντίγραφο της οποίας επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου την 4-07-2014 (με αριθμό 14481/4-07-2014 έκθεση επίδοσης του δικαστικού επιμελητή Δημητρίου Φραιμης) και η οποία στη συνέχεια διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, λόγω μεταφοράς σε αυτήν των τμημάτων ελέγχου και δικαστικού, με το αριθ. πρωτ. 11555/4-07-2014 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου που παραλήφθηκε από τη Δ.Ο.Υ. την 9-7-2014 (σχετ. πρωτ. 37812/09-07-2014). Ημερομηνία συζήτησης της προσφυγής ορίστηκε η 16-12-2014 και μετά από αναβολή προσδιορίστηκε νέα δικάσιμος η 19-05-2015, οπότε συζητήθηκε, χωρίς μέχρι σήμερα να έχει εκδοθεί απόφαση.

Στο μεσοδιάστημα από την κατάθεση της δεύτερης προσφυγής μέχρι και την επίδοσή της στη Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου, η Δ.Ο.Υ. Αγρινίου προέβη σε κατάσχεση των τραπεζικών λογαριασμών του ως άνω οφειλέτη εις χείρας πιστωτικών ιδρυμάτων και τα κατασχετήρια έγγραφα επιδόθηκαν στις Τράπεζες την 1-07-2014. Η Τράπεζα Πειραιώς υπέβαλε την από 7-7-2014 θετική δήλωσή της για ποσό 939,06€, το οποίο απέδωσε στη Δ.Ο.Υ. την 16-07-2014 (αρ. συμφ. 3020/16-07-2014) και η Τράπεζα Eurobank Εργασίας υπέβαλε την από 11-7-2014 θετική δήλωσή της για ποσό 17.283,12€, το οποίο απέδωσε στη Δ.Ο.Υ. την 5-12-2014 (αρ. συμφ. 5087/9-12-2014).

4. Τέλος, η ερωτώσα Υπηρεσία έχοντας υπόψη, αφενός μεν, τη με αριθμό 282/2013 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την ΠΟΛ. 1225/01-10-

2013 εγκύκλιο της Διοίκησης, και με την οποία το Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε, μεταξύ άλλων, ότι η αναστολή εκτέλεσης της διοικητικής πράξης (αυτοδίκαιη ή δικαστική) ενεργεί πάντα για το μέλλον, με την έννοια ότι δεν άγει σε ανατροπή οποιασδήποτε πράξης ή ενέργειας που τυχόν έχει λάβει χώρα πριν από την επέλευση της αναστολής και συνιστά εκτέλεση της ανασταλείσας διοικητικής πράξης, αφετέρου δε, ότι στα άρθρα 69, 70 και 126 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζονται τα αποτελέσματα της άσκησης της προσφυγής, το απαράδεκτο της άσκησης δεύτερης προσφυγής και η με επιμέλεια του προσφεύγοντος επίδοση επικυρωμένου αντιγράφου του δικογράφου της προσφυγής στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, με ποινή απαραδέκτου της άσκησης της, έθεσε τα αναφερόμενα ανωτέρω ερωτήματα.

ΙΙ. ΚΡΙΣΙΜΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. Στα άρθρα 69, 70 και 126 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 ΦΕΚ Α' 97)) όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 69 Ανασταλτικό αποτέλεσμα.

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».

Άρθρο 70 Απαράδεκτο άσκησης δεύτερης προσφυγής.

1. Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για λόγους

τυπικούς. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της τελεσίδικης απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησης της ανατρέχουν στον χρόνο άσκησης της πρώτης. (ως ίσχυε κατά το συγκεκριμένο διάστημα μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 83 του ν. 4139/20-03-2013-ΦΕΚ. 74^Α) 2.».

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 άσκησης τους, η επίδοση επικυρωμένου αντιγράφου του δικογράφου της προσφυγής, με επιμέλεια του διαδίκου 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.....

2. Στο άρθρο 83 του ν.δ.356/1974 «Περί Κώδικος Εισπραξέως Δημοσίων Εσόδων»(Α' 90) ορίζονται τα εξής:

1. Βέβαιη και εκκαθαρισμένη χρηματική απαίτηση του οφειλέτη κατά του Δημοσίου, η οποία αποδεικνύεται με τελεσίδικη δικαστική απόφαση ή δημόσιο έγγραφο, συμψηφίζεται με βεβαιωμένα χρέη αυτού προς το Δημόσιο. 2. Ο συμψηφισμός προτείνεται με δήλωση του οφειλέτη που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., η οποία είναι αρμόδια για την είσπραξη του χρέους. Ο συμψηφισμός μπορεί να ενεργείται και αυτεπάγγελτα, με πράξη του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, εφόσον από τα υπάρχοντα στοιχεία αποδεικνύεται η απαίτηση του οφειλέτη. Απαίτηση του Δημοσίου παραγεγραμμένη αντιτάσσεται σε συμψηφισμό για μια τριετία από τη συμπλήρωση της παραγραφής. Η δήλωση του οφειλέτη για συμψηφισμό της απαίτησης κατά του Δημοσίου ή το έγγραφο του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για αυτεπάγγελτο συμψηφισμό κοινοποιείται στην εκκαθαρίζουσα την απαίτηση υπηρεσία, η οποία υποχρεούται σε άμεση απόδοση του συμψηφισθέντος ποσού. 3. Με τις πιο πάνω προϋποθέσεις επιτρέπεται ο συμψηφισμός απαιτήσεων κατά του Δημοσίου με χρέη προς το Δημόσιο που καταβάλλονται με ταυτόχρονη υποβολή δήλωσης φόρου ή άλλου εσόδου. Η δήλωση συμψηφισμού, που υποβάλλεται μετά τη λήξη της

προθεσμίας υποβολής της δήλωσης που αναφέρεται στο προηγούμενο εδάφιο, δεν απαλλάσσει τον οφειλέτη από τις συνέπειες της εκπρόθεσμης υποβολής της.

4. Με το συμψηφισμό οι αμοιβαίες απαιτήσεις αποσβένονται από την ημερομηνία που συνυπήρξαν και κατά το μέρος που καλύπτονται, με την επιφύλαξη των άρθρων 89 και 94 του ν. 2362/1995 (Φ Ε Κ 247 Α').

5. Αναστολή είτε του νόμιμου τίτλου βεβαίωσης ή είσπραξης είτε της ταμειακής βεβαίωσης είτε των πράξεων διοικητικής εκτέλεσης, από το νόμο ή βάσει απόφασης δικαστηρίου ή διοικητικού οργάνου, δεν εμποδίζει τη διενέργεια του συμψηφισμού. (Η παρ.5 προστέθηκε ως άνω με την παρ.9 του άρθρου 7 του Ν. 4224/2013 (ΦΕΚ Α 288) με ημερομηνία ισχύος την 1.1.2014 και οι παρ. 5 και 6 αναριθμήθηκαν σε 6 και 7).

6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι προϋποθέσεις και η ειδικότερη διαδικασία, με την τήρηση των οποίων εξαιρούνται από τον αυτεπάγγελτο συμψηφισμό χρηματικές απαιτήσεις του οφειλέτη έναντι του Δημοσίου με βεβαιωμένα αλλά μη ληξιπρόθεσμα χρέη του προς το Δημόσιο.

7. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα. »

3. Ο ισχύων στην συγκεκριμένη περίπτωση Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994 Α'151) στο άρθρο 74 παρ.6, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 21 παρ.7 εδάφιο α' του ν.3943/2011, Α' 66 ορίζει ότι:

«Αν δεν επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκηθεί από το φορολογούμενο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ποσοστό πενήντα τοις εκατό του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου και λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτόν φόρων και τελών...».

4. Στο άρθρο 48 του ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» (Α' 170), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

1. Εξαιρουμένων των θεμάτων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τον παρόντα Κώδικα, η αναγκαστική είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα διενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.δ. 356/1974 περί Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων.

2. Η Φορολογική Διοίκηση συμψηφίζει απαιτήσεις από φόρους και λοιπά έσοδα του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του

Κώδικα και σε όλη την εν γένει φορολογική και τελωνειακή νομοθεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 83 ΚΕΔΕ. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συμψηφίζει κάθε άλλη απαίτηση σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο.3... 4. Αναγκαστική εκτέλεση δεν διενεργείται για οφειλές, η πληρωμή των οποίων τελεί σε νόμιμη ή δικαστική ή διοικητική αναστολή του άρθρου 63 του Κώδικα και για όσο χρόνο αυτή διαρκεί. Αναγκαστική εκτέλεση δεν διενεργείται επίσης για οφειλές που έχουν υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών, εφόσον ο φορολογούμενος συμμορφώνεται με το πρόγραμμα.

III. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε. ν.δ.356/1974), όπως ισχύει, καθορίζονται τα αναγκαστικά μέτρα που εφαρμόζονται για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων κατά των οφειλετών του Δημοσίου, η χρήση των οποίων εναπόκειται στην κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι βεβαιωμένο το έσοδο, ο οποίος μπορεί να τα λάβει σύμφωνα με τις διατάξεις του οικείου Κώδικα είτε αθροιστικά είτε καθένα χωριστά κατά την ελεύθερη κρίση του.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) καθιερώνεται ένα πλήρες σύστημα προσωρινής δικαστικής προστασίας επί των υπαγομένων στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων διοικητικών διαφορών ουσίας. Έτσι, με τις εν λόγω διατάξεις ρυθμίζονται, μεταξύ άλλων: α) Η αναστολή εκτελέσεως των διοικητικών πράξεων (άρθρα 69 παρ.2-3, 200-205) β) Η προσωρινή δικαστική προστασία επί των υπαγομένων στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων υποθέσεων του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ) και ιδιαίτερα η αναστολή εκτελέσεως πράξεων που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως(άρθρο 228).

Ειδικότερα, με το άρθρο 69 παρ.2 εδ.α' του ΚΔΔ ορίζεται κατ' εξαίρεση, ότι η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής και η άσκησή της αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης αν με αυτήν καταλογίζονται χρηματικά ποσά για φορολογικές εν γένει απαιτήσεις του Δημοσίου ή αυτοτελείς χρηματικές κυρώσεις για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, ενώ με το εδ.β' της παρ.2 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι διατηρούνται σε ισχύ ειδικές διατάξεις, οι οποίες αποκλείουν την αναστολή ή θεσπίζουν την κατά ορισμένο μόνο ποσοστό

αναστολή των πράξεων τούτων. Από τις ως άνω διατηρούμενες σε ισχύ διατάξεις ιδιαίτερα σημαντική είναι η αναφερόμενη στην προβεβαίωση ποσοστού 50% του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων διάταξη του άρθρου 74 παρ.6 του ν.2238/1994, όπως ισχύει και εφαρμόζεται και σε άλλες φορολογίες, οι οποίες ως προς τη διαδικασία βεβαίωσης του σχετικού φόρου παραπέμπουν στις ισχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, όπως το άρθρο 12 παρ.1 ν. 1587/1950 και 14 παρ.3 ν.1473/1984 για τις υποθέσεις φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων.

Η διατήρηση σε ισχύ της ως άνω διάταξης έχει ως συνέπεια, επί ασκήσεως προσφυγής, την αυτοδίκαιη αναστολή βεβαίωσης του υπόλοιπου 50% του αμφισβητούμενου φόρου μέχρι την έκδοση της πρωτόδικης οριστικής επ' αυτής απόφασης του αρμόδιου δικαστηρίου ή την κατ' άλλο τρόπο κατάργηση της δίκης.

Η αναστολή εκτελέσεως της πράξεως σ' όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις, συνίσταται στην αποχή της αρχής που την εξέδωσε από κάθε ενέργεια εκτελέσεώς της. Ως εκτέλεση, η ενέργεια της οποίας απαγορεύεται κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων νοείται τόσο η αναφερομένη στην επέλευση των εννόμων αποτελεσμάτων που αρμόζουν στο περιεχόμενο της πράξεως, όσον και η δυνατότητα πραγμάτωσης του περιεχομένου αυτού με τα μέσα του διοικητικού καταναγκασμού, δηλαδή με διοικητική εκτέλεση κατά τις διατάξεις του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ). Έτσι, η αυτοδικαίως επερχόμενη κατ' άρθρο 69 παρ.2 παρ. ΚΔΔ αναστολή, συνίσταται στην παρεμπόδιση της αρχής να προβεί σε κάθε περαιτέρω ενέργεια βεβαίωσης του φορολογικού βάρους κατά τις κείμενες διατάξεις του ουσιαστικού φορολογικού νόμου (σύνταξη του χρηματικού καταλόγου) και, πολύ περισσότερο, σε περαιτέρω υπό στενή έννοια ("ταμειακή") βεβαίωση ή σε πράξεις διοικητικής εκτελέσεως, δεδομένου ότι για όσο διάστημα διαρκεί η αναστολή, παύει κάθε ενέργεια της πράξεως και αυτή δεν λειτουργεί ως νόμιμος τίτλος. Ενδεχομένως δε, εφόσον η αναστολή εκτελέσεως της πράξεως καταλογισμού του φόρου (κατ' άρθρο 203 παρ. 3 ή με δικαστική απόφαση) εχώρησε μετά την ολοκλήρωση της υπό ευρεία έννοια βεβαίωσης (ή μετά την υπό στενή έννοια βεβαίωση του φόρου ή και τη διενέργεια πράξεων της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως), είναι προφανές



ότι η αναστολή έχει ως παρεπόμενη και αναγκαία συνέπεια την αδρανοποίηση της υπό ευρεία έννοια βεβαιώσεως και την περαιτέρω παρεμπόδιση ή αδρανοποίηση (αναλόγως αν εχώρησαν ή όχι) της ταμειακής βεβαιώσεως και των πράξεων της διοικητικής εκτελέσεως, δεδομένου ότι όλες οι προαναφερθείσες πράξεις, οι οποίες, όπως ήδη ελέχθη, είναι απόρροια της εκτελεστότητας της πράξης καταλογισμού του φόρου, απώλεσαν, από και δια της αναστολής αυτής (εκτελεστότητας) και καθ' όλη τη διάρκεια της αναστολής, το νόμιμο έρεισμά τους. Εξάλλου, ο νόμιμος τίτλος προς βεβαίωση και εν συνεχεία εισπραξη του ποσοστού 50% (ή του υπό του νόμου κατά περίπτωση οριζομένου) είναι προσωρινός και ισχύει μέχρι την άρση της αναστολής, τουτέστιν μέχρι την έκδοση της αποφάσεως του δικαστηρίου επί της προσφυγής ή την κατ' άλλον τρόπο κατάργηση της δίκης. Μετά την άρση της αναστολής, η καταλογιστική πράξη που εξήλθε της δικαστικής δοκιμασίας αλώβητη ή η δικαστική απόφαση που την μεταρρύθμισε, θα αποτελέσουν, κατά περίπτωση, νόμιμο τίτλο που επιτρέπει τη βεβαίωση του καταλογιζομένου ποσού ως εισπρακτέου εσόδου (βλ. και άρθρο 74 παρ. 1,7 και 8 του ν. 2238/1994), η καθυστέρηση καταβολής του οποίου θα συνεπάγεται και προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής (βλ. Γνωμ. Ολομ. ΝΣΚ 426/2000, ΝΣΚ 641/1993, ΤρΔΠρΑθ 753/1996 (πλειοψηφία) ΔΦΝ 1997 σελ. 151, ΤρΔΠρΘεσ. 347/1990 Διοικ. Δίκη 3.1201 και 1197/2000 αδημ. - εκδοθείσες υπό το καθεστώς των διατάξεων των άρθρων 78 ΚΦΔ και 2 παρ. 1 του ν. 820/1978).

Απ' όλα τα ανωτέρω συνάγεται ότι εάν μετά την ταμειακή βεβαίωση του καταλογιζόμενου σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού, ανασταλεί η εκτέλεση της καταλογιστικής πράξης που αποτελεί το νόμιμο τίτλο για την ταμειακή βεβαίωση και καταστεί αυτή προσωρινά ανενεργής, αδρανοποιείται και η ταμειακή βεβαίωση. Συνακόλουθα, καθ' όλη τη διάρκεια της ως άνω αναστολής κωλύεται η περαιτέρω συνέχιση της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτέλεσης.

2. Όπως προεκτέθηκε, στην παράγραφο 1 του άρθρου 126 του ΚΔΔ, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 3900/2010, ορίζεται ότι 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 πράξη μέσα σε προθεσμία είκοσι ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής.

Η ανωτέρω διάταξη έχει κριθεί ως σύμφωνη με το Σύνταγμα (ΣΤΕ 761/2014), περαιτέρω δε, το ΣΤΕ έκρινε ότι κατά την έννοια αυτής, η παράλειψη τήρησης εκ μέρους του προσφεύγοντος της υποχρέωσης επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου της προσφυγής στην καθ'ής αρχή άγει σε απαράδεκτο της προσφυγής, μόνον εφόσον η αρχή αυτή δεν έλαβε πράγματι εγκαίρως γνώση της προσφυγής, με συνέπεια να μην μπορέσει να ανταποκριθεί στην ως άνω υποχρέωσή της και να αμυνθεί όπως πρέπει. Συνεπώς, σε περίπτωση που η ενημέρωση της αρχής εξασφαλίζεται εγκαίρως με οποιοδήποτε τρόπο, όπως με την εμπρόθεσμη κατάθεση κυρωμένου αντιγράφου της προσφυγής στο πρωτόκολλό της, ή ακόμη και σε περίπτωση, όπου το καθ' ού η προσφυγή δεν επικαλείται, ούτε, άλλωστε, προκύπτει ότι έχει υποστεί σχετική δικονομική βλάβη, η ασκηθείσα προσφυγή δεν απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

Με βάση τα ανωτέρω, εφόσον ο Κώδικας Διοικ. Δικονομίας δεν ορίζει ρητά ότι στις φορολογικές διαφορές η προσφυγή ασκείται με κατάθεση και επίδοση αντιγράφου αυτής στην καθ'ής αρχή (όπως, αντιθέτως, ορίζει το άρθρο 215 παρ.1 του ΚΠολΔ για την άσκηση της αγωγής), αλλά ρυθμίζει την επίδοση της προσφυγής ως όρο του παραδεκτού της άσκησής της, που αποβλέπει στην έγκαιρη και ασφαλή ενημέρωση της αρχής ώστε να ανταποκριθεί στην υποχρέωσή της να στείλει το φάκελο στο δικαστήριο και να μπορέσει να αμυνθεί κατά της προσφυγής, παρέπεται ότι η προσφυγή ασκείται με κατάθεση του δικογράφου της στο δικαστήριο, πλην, όμως, για να κριθεί ως παραδεκτή, απαιτείται να επιδοθεί αντίγραφο αυτής στην καθ'ής φορολογική αρχή.

3. Όπως προαναφέρθηκε, ο Κ.Δ.Δ. στο άρθρο 70, όπως ίσχυε κατά τον συγκεκριμένο χρόνο, ορίζει το απαράδεκτο της άσκησης δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης, κατ' εξαίρεση, όμως ορίζει ότι επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδικώς για λόγους τυπικούς, καθώς και ότι τα αποτελέσματα της άσκησής της ανατρέχουν στον χρόνο άσκησης της πρώτης.

Για την έγκυρη άσκηση της δεύτερης προσφυγής απαιτείται η κοινοποίηση αντιγράφου της στην καθ' ης φορολογική αρχή, κατά το άρθρο 126 Κ.Δ.Δ.

Ως προς το ανασταλτικό αποτέλεσμα της δεύτερης προσφυγής, με τη γνωμοδότηση ΝΣΚ282/2013 έγινε δεκτό ότι, αν, μέχρι την άσκηση της δεύτερης προσφυγής έχουν ήδη λάβει χώρα ταμειακή βεβαίωση του επιβληθέντος χρέους ή και πράξεις αναγκαστικής εκτέλεσης (κατάσχεση κλπ), μολονότι στο άρθρο 70 παρ.1 εδ.3 του Κ.Δ.Δ. ορίζεται ότι τα αποτελέσματα της δεύτερης προσφυγής ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης, καθίσταται προφανές ότι το ανασταλτικό αποτέλεσμα της νέας προσφυγής δεν δύναται να οδηγήσει στην ανατροπή ή ανάκληση των ως άνω πράξεων, παρά μόνο στην αδρανοποίησή τους για το μετά την επέλευση της αναστολής χρονικό διάστημα, δηλ. στην αποτροπή κάθε μελλοντικής ενέργειας, που αποβλέπει στην πρόοδο της εκτελεστικής και εισπρακτικής διαδικασίας, κατά το εύρος του ανασταλτικού αποτελέσματος (δηλ.εν προκειμένω κατά ποσοστό 50%). Τα ανωτέρω ισχύουν αναλόγως και στην περίπτωση, κατά την οποία έχει λάβει χώρα οικειοθελής ή αναγκαστική είσπραξη του χρέους, οπότε ζήτημα επιστροφής των καταβληθέντων τίθεται μόνο μετά την έκδοση τυχόν ακυρωτικής δικαστικής απόφασης και σε καμιά περίπτωση λόγω του αυτοδίκαιου ανασταλτικού αποτελέσματος της άσκησης δεύτερης προσφυγής.

4. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, το πραγματικό της υπόθεσης εμπίπτει στη ρύθμιση των άρθρων 69,70 και 126 παρ.1 του Κ.Δ.Δ., με την ιδιαιτερότητα ότι οι επιβληθείσες σε βάρος του οφειλέτη κατασχέσεις εις χείρας τρίτων έλαβαν χώρα μετά την κατάθεση από τον προσφεύγοντα του δικογράφου της δεύτερης προσφυγής του στη γραμματεία του Διοικητικού Πρωτοδικείου Μεσολογγίου, αλλά πριν την κοινοποίηση αντιγράφου της στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

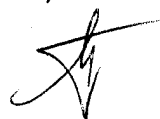
Ενόψει όσων αναφέρθηκαν ανωτέρω και η άσκηση της δεύτερης προσφυγής σε φορολογικές υποθέσεις περιλαμβάνει ως όρο του παραδεκτού της την κοινοποίηση αντιγράφου αυτής στην καθ' ης φορολογική αρχή, τα έννομα αποτελέσματα της οποίας - και ιδίως η αναστολή λήψεως αναγκαστικών μέτρων και η πρόοδος της εκτελεστικής διαδικασίας - ανατρέχουν στον χρόνο κατάθεσης της πρώτης. Έτσι, εάν έχουν ληφθεί αναγκαστικά μέτρα είσπραξης

μετά την κατάθεση και πριν από την επίδοση της δεύτερης προσφυγής, το ανασταλτικό αποτέλεσμα αυτής, ως συνεπαγόμενο κώλυμα της διοίκησης για περαιτέρω συνέχιση της εκτελεστικής διαδικασίας καθιστά τα μέτρα ελεγκτέα ως μη νόμιμα.

Βεβαίως, οι πράξεις εκτελέσεως που διενεργήθηκαν μετά την έναρξη της ισχύος της αναστολής και καθ' όλη τη διάρκεια αυτής δεν είναι αυτοδικαίως άκυρες, αλλά υπόκεινται στο σύστημα των δικονομικών ακυροτήτων και μπορεί να ακυρωθούν αν προσβληθούν εμπρόθεσμα με ανακοπή. Όμως, η Διοίκηση, που λειτουργεί ως χρηστή Διοίκηση στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της διοικητικής δράσης, μπορεί, μολονότι δεν ακυρώθηκε δικαστικώς η επιβληθείσα κατά τη διάρκεια της αναστολής κατάσχεση εις χείρας τρίτων, να άρει αυτή,

Συνεπώς συντρέχει νόμιμος λόγος άρσης των επιβληθεισών σε βάρος του οφειλέτη κατασχέσεων εις χείρας τρίτων και ακολούθως, επιστροφής των αποδοθέντων από τα πιστωτικά ιδρύματα ποσών, τα οποία η Δ.Ο.Υ. θα συμψηφίσει με τα χρέη που είναι σε ρύθμιση ή με τα χρέη που τελούν σε αναστολή, κατά τα άρθρα 83 του Κ.Ε.Δ.Ε., 48 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) και 440 επ. του Α.Κ. Σε κάθε περίπτωση, ο νόμιμος τίτλος προς βεβαίωση και εν συνεχεία είσπραξη του ποσοστού 50% (ή του υπό του νόμου κατά περίπτωση οριζομένου) είναι προσωρινός και ισχύει μέχρι την έκδοση της απόφασης του δικαστηρίου επί της προσφυγής ή την κατ' άλλο τρόπο κατάργηση της δίκης.

IV. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, το Α' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. γνωμοδοτεί ομόφωνα ότι, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 69,70 και 126 παρ.1 του Κ.Δ.Δ., εάν έχει επιβληθεί σε βάρος του οφειλέτη κατάσχεση εις χείρας τρίτων, σε χρόνο που ίσχυε αναστολή, δηλαδή μετά την κατάθεση από τον προσφεύγοντα παραδεκτώς δεύτερης προσφυγής του κατά της πράξης καταλογισμού του φόρου στο αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο και πριν την επίδοση αντιγράφου της στη Δ.Ο.Υ., η οποία (επίδοση) έγινε στη συνέχεια, συντρέχει νόμιμος λόγος να αρθεί η επίμαχη κατάσχεση εις χείρας τρίτων και ακολούθως, να επιστραφούν τα αποδοθέντα από τα πιστωτικά ιδρύματα ποσά,

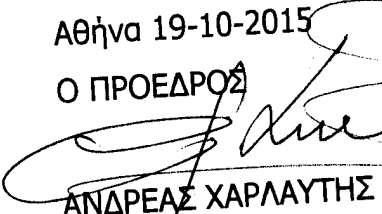


τα οποία η φορολογική αρχή θα συμφωνήσει με τα χρέη που είναι σε ρύθμιση ή με τα χρέη που τελούν σε αναστολή, κατά τα άρθρα 83 του Κ.Ε.Δ.Ε., 48 του ν. 4174/2013 και 440 επ. του Α.Κ.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

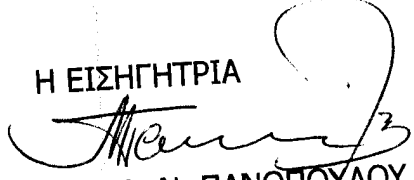
Αθήνα 19-10-2015

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ


ΑΝΔΡΕΑΣ ΧΑΡΛΑΥΤΗΣ
ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ Ν.Σ.Κ.



Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ


ΕΜΜΑΝΟΥΕΛΑ Ν. ΠΑΝΟΠΟΥΛΟΥ
ΠΑΡΕΔΡΟΣ Ν.Σ.Κ.