



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΕΘΝΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης 74/2024**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Β' ΤΜΗΜΑ**

**Συνεδρίαση της 4<sup>ης</sup> Ιουνίου 2024**

**ΣΥΝΘΕΣΗ:**

**Πρόεδρος:** Δήμητρα Κεφάλα, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Μέλη:** Αλέξανδρος Ροϊλός, Αγγελική Καστανά, Ιουλία Σφυρή, Ιωάννης Αλεξανδράκης, Νικόλαος Πατηνιώτης, Φωτεινή Δεδούση, Παναγιώτης Πανάγος, Κωνσταντίνα Νασοπούλου, Χρήστος Κοραντζάνης, Παντελεήμων Παπαδάκης, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Χρυσαιγή Γρηγοριάδου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

**Αριθμός ερωτήματος:** Το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΙ.ΛΕ.ΔΙ. Γ 1129919 ΕΞ 2023 ΕΜΠ/23-10-2023 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Ελεγκτικών Διαδικασιών, Τμήματα Β' και Γ'.

**Περίληψη ερωτήματος:** Ερωτάται, αν συνιστά ισχυρό εκτελεστό τίτλο το Πρακτικό Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικής Διαφοράς που εκδόθηκε από την Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 (Α'148/31-7-2020), όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, μετά την κοινοποίηση στη φορολογική διοίκηση αμετάκλητης απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, που δημοσιεύθηκε πριν την ημερομηνία έκδοσης του πιο πάνω Πρακτικού και με την οποία απορρίφθηκε η εκκρεμής, κατά την χρόνο υποβολής της αίτησης προς την ανωτέρω Επιτροπή, αίτηση αναίρεσης.

Στο παραπάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής:

### **Ιστορικό**

Στο παραπάνω έγγραφο ερώτημα της υπηρεσίας και στα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν εκτίθεται το ακόλουθο πραγματικό:

- 1.** Στο με αριθμό πρωτοκόλλου 4062/3-3-2023 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης αναφέρεται ότι ο Προϊστάμενος της εν λόγω Υπηρεσίας εξέδωσε την με αριθμό 454/29-10-2009 Απόφαση Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ) και επέβαλε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «Δ...» πρόστιμο συνολικού ύψους 61.593,22 ευρώ για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ, Π.Δ. 186/2022) για τη διαχειριστική χρήση από 1-1-2007 έως 6-3-2007. Ποσοστό 25 % του ανωτέρω προστίμου βεβαιώθηκε σε βάρος της εταιρείας με αριθμό χρηματικού καταλόγου (ΑΧΚ) 58/1/22-12-2010 και αριθμό ταμειακής βεβαίωσης (ΑΤΒ ) 7906/22-12-2010.
- 2.** Κατά της πιο πάνω απόφασης η εταιρεία άσκησε την με αριθμό καταχώρησης ΠΡ 10996/2011 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήματος Δ' Μονομελούς), η οποία απορρίφθηκε με την 1286/2016 απόφαση. Μετά την έκδοση της απορριπτικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης βεβαιώθηκε σε βάρος της εταιρείας και το υπόλοιπο ποσοστό 75% του ποσού του προστίμου, ύψους 46.194,91 ευρώ με ΑΧΚ 90/1/30-6-2015 και ΑΤΒ 2500/30-6-2016. Έφεση της εταιρείας απορρίφθηκε επίσης, με την 733/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης (Τμήματος Α' Μονομελούς). Στη συνέχεια η φορολογούμενη άσκησε ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας την από 31-8-2019 αίτηση για την αναίρεση της πιο πάνω εφετειακής απόφασης.
- 3.** Στις 21-12-2020 η παραπάνω εταιρεία υπέβαλε στην ηλεκτρονική πλατφόρμα της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών την με αριθμό πρωτοκόλλου 199/21-12-2020 και αριθμό φακέλου 193 αίτηση, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 16 του ν. 4714/2020, και ζήτησε την ακύρωση της με αριθμό 454/29-10-2009 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης. Κατά την υποβολή της αίτησης συνυποβλήθηκε και πιστοποιητικό της Γραμματέα του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με το οποίο βεβαιώθηκε ότι η εταιρεία είχε καταθέσει αίτηση για την αναίρεση της με αριθμό 733/2019 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, για την οποία δεν είχε οριστεί δικάσιμος μέχρι και την 17-12-2020. Με το με αριθμό 35606 ΕΞ 2021

ΕΜΠ/24-3-2021 έγγραφο της Γραμματείας της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών γνωστοποιήθηκε στο Συμβούλιο της Επικρατείας η υποβολή της αίτησης στην Επιτροπή.

4. Στις 14-9-2022 περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. το με αριθμό 129775 ΕΞ 2022 ΕΜΠ/13-9-2022 Πρακτικό της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (αριθμός πρωτοκόλλου ΕΜΠ 605/14-9-2022), με το οποίο έγινε δεκτή η με αριθμό φακέλου 193 (α.α. 2605) αίτηση της φορολογούμενης εταιρείας και προσδιορίστηκε η φορολογική υποχρέωσή της στο ποσό των 15.398,31 ευρώ, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 16 παρ. 4 περ. ε' του ν. 4714/2020. Ειδικότερα, με την αίτηση, όπως αυτή εκτιμήθηκε από την Επιτροπή, ζητήθηκε η μείωση του προστίμου κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 16 παρ. 4 περ. ε' του ν. 4714/2020. Η Επιτροπή με την από 19-7-2022 πρότασή της έκανε δεκτή την αίτηση για μείωση του επιβληθέντος προστίμου σε ποσοστό 35% – 75% και κατόπιν της δήλωσης της εταιρείας ότι επιθυμεί την εξόφληση του ποσού του προστίμου, όπως είχε επιβληθεί από τη φορολογική αρχή, σε μια (1) δόση με έκπτωση 75 %, εκδόθηκε το πιο πάνω πρακτικό, αντίγραφο του οποίου κοινοποιήθηκε αυθημερόν (13-9-2022) και στη Γραμματεία του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας. Σε εκτέλεση του εν λόγω Πρακτικού, με τα με αριθμούς 165/15-9-2022 και 166/15-9-2022 Ατομικά Φύλλα Έκπτωσης (ΑΦΕΚ), διαγράφηκαν οι αρχικές βεβαιώσεις, το κρίσιμο πρόστιμο επαναβεβαιώθηκε (ΑΧΚ 74/1/15-9-2022 ΑΤΒ 2679/15-9-2022) ανερχόμενο στο ποσό των 15.398,31 ευρώ καταβλητέο σε μια (1) δόση μέχρι τις 26-9-2022 και εξοφλήθηκε στις 20-9-2022.

5. Στις 28-12-2022 επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (αριθμός πρωτοκόλλου εισερχομένου 18571/28-12-2022) η με αριθμό 361/2022 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, με ημερομηνία δημοσίευσης την 16-2-2022, με την οποία απορρίφθηκε ως αβάσιμη η από 31-8-2019 αίτηση που είχε ασκήσει η πιο πάνω εταιρεία για την αναίρεση της με αριθμό 733/2019 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

### **Νομοθετικό πλαίσιο**

6. Στο άρθρο 16 του ν. 4714/2020 (Α' 148/31-7-2020), όπως αυτό ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι μετά την τροποποίηση των παραγράφων 3, 4, 6, 8 και 10 και την προσθήκη των παραγράφων 13, 14 και 15, με τα άρθρα 40 του ν. 4797/2021 (Α'66/23-4-2021), 70 παρ. 1 και 2 του ν. 4871/2021 (Α' 246/10-12-2021), 54 του ν.

4876/2021 (Α' 251/23-12-2021) και 60 του ν. 4949/2022 (Α' 126/30-6-2022) οριζόταν ότι: «Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών.

1. Συστήνεται στη Γενική Γραμματεία Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας, Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών. Έργο της Επιτροπής είναι η εξώδικη επίλυση των εκκρεμών ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων φορολογικών διαφορών. Έδρα της Επιτροπής ορίζεται η Αθήνα και Παράρτημα της Επιτροπής λειτουργεί στη Θεσσαλονίκη. Η Επιτροπή λειτουργεί σε τριμελή Τμήματα, ο συνολικός αριθμός των οποίων δεν μπορεί να υπερβεί τα δέκα (10). Τα Τμήματα της Επιτροπής, τα οποία λειτουργούν στην Αθήνα είναι αρμόδια για τις υποθέσεις, οι οποίες εκκρεμούν ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, των Διοικητικών Εφετείων Αθήνας, Πειραιά, Πατρών, Τρίπολης και Χανίων και των Διοικητικών Πρωτοδικείων που εδρεύουν στις Περιφέρειες αυτών...

3. Ο διάδικος φορολογούμενος σε εκκρεμείς ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των Τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων διαφορές από πράξη επιβολής φόρου ή προστίμων κατά τη φορολογική νομοθεσία μπορεί να υποβάλει αίτηση ενώπιον της Επιτροπής της παρ. 1 με αίτημα την εξώδικη επίλυση της διαφοράς. Η αίτηση υποβάλλεται ηλεκτρονικά έως τις 30 Δεκεμβρίου 2022. Το αίτημα μπορεί να αφορά μόνο σε υποθέσεις που εκκρεμούν και δεν έχουν συζητηθεί, ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων έως τις 29 Ιουλίου 2022. Το προηγούμενο εδάφιο καταλαμβάνει και τις εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον της Επιτροπής της παρ. 1. Σε υποθέσεις για τις οποίες είχε υποβληθεί αίτηση και απορρίφθηκαν από την Επιτροπή για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται η υποβολή νέας αίτησης εντός της ως άνω προθεσμίας.

4. Με την αίτηση εξώδικης επίλυσης μπορεί να προβληθούν παραδεκτά οι κάτωθι περιοριστικά αναφερόμενοι ισχυρισμοί:

α) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον επίδικο φόρο ή πρόστιμο λόγω παρόδου του χρόνου εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση είχε δικαίωμα προς καταλογισμό αυτών.

β) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον επίδικο φόρο ή πρόστιμο λόγω λήψης φορολογικού πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη.

γ) Εσφαλμένο καταλογισμό του φόρου ή προστίμου λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης ή αριθμητικού σφάλματος.

δ) Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης σύμφωνα με όσα

έχουν γίνει δεκτά από τη νομολογία του ΣΤΕ.

ε) Μείωση του πρόσθετου φόρου, του τόκου, των προσαυξήσεων και των προστίμων γενικώς, δυνάμει της παρ. 8.

Οι ισχυρισμοί των περ. α) έως δ) πρέπει να περιλαμβάνονται στα εκκρεμή για τη διαφορά δικόγραφα, τα οποία προσκομίζονται με επιμέλεια του φορολογουμένου. Το αίτημα εξώδικης επίλυσης είναι απαράδεκτο όταν το εκκρεμές ένδικο βοήθημα ή μέσο, ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, είναι, κατά την κρίση της επιτροπής, εκπρόθεσμο....

6. Η εξέταση των αιτήσεων εξώδικης επίλυσης ολοκληρώνεται το αργότερο έως τις 30 Ιουνίου 2023 και τα πρακτικά εξώδικης επίλυσης εκδίδονται έως τις 29 Σεπτεμβρίου 2023, ημερομηνία, κατά την οποία λήγει η θητεία του Γενικού Προϊσταμένου, των μελών των Τμημάτων της Επιτροπής και των Γραμματέων. Αιτήσεις που δεν εξετάστηκαν μέχρι τις 30 Ιουνίου 2023, θεωρείται ότι απορρίφθηκαν σιωπηρά και επανεισάγονται με επιμέλεια της Γραμματείας των Επιτροπών στο αρμόδιο Δικαστήριο χωρίς τη σύνταξη πρακτικού. Για όσο διάστημα η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των Επιτροπών, η δίκη ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας ή του αρμοδίου τακτικού διοικητικού δικαστηρίου αναστέλλεται. Η αναστολή δεν καταλαμβάνει την προσωρινή δικαστική προστασία.

7. Η Επιτροπή ελέγχει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς με βάση τη νομολογία και την πάγια πρακτική της Φορολογικής Διοίκησης. Μπορεί να προτείνει την εν όλω ή εν μέρει αποδοχή ή την απόρριψη του αιτήματος, υποβάλλει δε, σε κάθε περίπτωση, συγκεκριμένη πρόταση στον αιτούντα, στην οποία αναγράφονται τα ποσά του κύριου φόρου, των πρόσθετων φόρων, των τόκων, των προσαυξήσεων και των προστίμων. Για την καταβολή του ποσού του συμβιβασμού που εμπεριέχεται στην ανωτέρω πρόταση εφαρμόζεται η παρ. 8. Η πρόταση της Επιτροπής περιέχει επαρκή αιτιολογία και κοινοποιείται στον αιτούντα από τη γραμματεία της Επιτροπής, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 (Α' 170). Εάν ο αιτών αποδεχθεί την πρόταση της Επιτροπής εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση αυτής, συντάσσεται σχετικό πρακτικό εξώδικης επίλυσης, το οποίο δημοσιεύεται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών, τηρουμένων των διατάξεων περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων. Η αποδοχή επιβεβαιώνεται με την υπογραφή της πρότασης από τον αιτούντα. Ο αιτών κατά το χρονικό σημείο της υπογραφής της πρότασης, επιλέγει και τον επιθυμητό αριθμό δόσεων. Ο αριθμός των δόσεων είναι ίδιος, τόσο για την καταβολή του κύριου φόρου όσο και για την καταβολή των

πρόσθετων φόρων, τόκων, προσαυξήσεων και προστίμων. Το πρακτικό εξώδικης επίλυσης είναι εκτελεστός τίτλος κατά την έννοια του άρθρου 45 του ν. 4174/2013 (Α' 170) και το αναγραφόμενο σε αυτό ποσό βεβαιώνεται ως δημόσιο έσοδο, ενώ η αρχική βεβαίωση διαγράφεται. Η διαγραφή της αρχικής βεβαίωσης συνεπάγεται την αναστολή της προθεσμίας παραγραφής του αρχικού τίτλου βεβαίωσης έως την ολοσχερή εξόφληση της οφειλής που προκύπτει από το πρακτικό. Το ως άνω πρακτικό που κοινοποιείται στον αιτούντα από τη γραμματεία της Επιτροπής, επιλύει αμετάκλητα την εκκρεμή διαφορά και δεν προσβάλλεται με κανένα ένδικο βοήθημα ή μέσο, εφόσον επί του συνολικού ποσού που προκύπτει για τον φορολογούμενο, καταβληθεί ποσοστό τουλάχιστον τριάντα τοις εκατό (30%) του κύριου φόρου που οφείλεται ή ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) σε περίπτωση αυτοτελών προστίμων, εντός δέκα (10) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του και χωρίσει νομίμως η εξόφληση του συνόλου αυτού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 8. Ποσά που έχουν καταβληθεί έναντι του κύριου φόρου ή του αυτοτελούς προστίμου συνυπολογίζονται κατά τον προσδιορισμό του ποσοστού του τριάντα τοις εκατό (30%) ή του ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) αντίστοιχα. Αν δεν τηρηθούν οι όροι των προηγούμενων εδαφίων, καθώς και εάν δεν καταβληθούν δύο (2) συνεχόμενες μηνιαίες δόσεις ή καθυστερήσει η καταβολή των δύο (2) τελευταίων δόσεων για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα, ο συμβιβασμός ανατρέπεται αναδρομικά, θεωρείται ότι δεν επήλθε ποτέ και καταβληθέντα ποσά θεωρούνται ότι καταβλήθηκαν έναντι της οφειλής του αρχικού τίτλου, ο οποίος βεβαιώνεται εκ νέου ως δημόσιο έσοδο. Σε περίπτωση μη αποδοχής από τον αιτούντα της πρότασης της επιτροπής, συντάσσεται πρακτικό ματαίωσης της εξώδικης επίλυσης. Το πρακτικό εξώδικης επίλυσης ή το πρακτικό ματαίωσης αυτής κοινοποιούνται άμεσα, με επιμέλεια της γραμματείας των επιτροπών, στο δικαστήριο, στο οποίο εκκρεμεί η υπόθεση. Με την κοινοποίηση του πρακτικού εξώδικης επίλυσης η υπόθεση τίθεται αυτοδίκαια στο αρχείο με πράξη του προέδρου του δικαστηρίου. Σε περίπτωση μη αποδοχής από τον αιτούντα της πρότασης της επιτροπής και σύνταξης πρακτικού ματαίωσης της εξώδικης επίλυσης η ανασταλείσα δίκη συνεχίζεται.

8. Η καταβολή του ποσού του κύριου φόρου, το οποίο προκύπτει από τον συμβιβασμό μετά από την αφαίρεση του ποσοστού τριάντα τοις εκατό (30%) κατά την παρ. 7, πραγματοποιείται σε 1 έως 24 δόσεις χωρίς να ισχύουν επ' αυτού τα αναγραφόμενα στον κατωτέρω πίνακα ποσοστά έκπτωσης. Σε περίπτωση προβολής του ισχυρισμού της περ. ε) της παρ. 4, η καταβολή αποκλειστικά των αναλογούντων

προσθέτων φόρων, τόκων, προσαυξήσεων και προστίμων πραγματοποιείται με κλιμακούμενο ποσοστό έκπτωσης, αναλόγως προς τον αριθμό των δόσεων που έχει επιλέξει ο φορολογούμενος ως κατωτέρω...

11. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε ειδικότερο ή λεπτομερειακό ζήτημα σχετικά με την οργάνωση και λειτουργία της επιτροπής, τον αριθμό των τμημάτων, τον τόπο συνεδρίασης αυτής, την τηρητέα ενώπιόν της διαδικασία, τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεών της, τα δικαιολογητικά και λοιπά έγγραφα, τα οποία οφείλει να προσκομίζει ο αιτών, την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της, την παράταση της προθεσμίας υποβολής της αίτησης του δεύτερου εδαφίου της παρ. 3 και των προθεσμιών της παρ. 6, καθώς και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του παρόντος. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) καθορίζεται κάθε ειδικότερο θέμα σχετικά με τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του ποσού που προκύπτει από το πρακτικό συμβιβασμού.

12. Εφόσον εις βάρος του αιτούντος έχουν επιβληθεί και πρόσθετοι φόροι, τόκοι, προσαυξήσεις και πρόστιμα, λογίζεται ότι στο αίτημα εξώδικης επίλυσης της φορολογικής διαφοράς εμπεριέχεται και αίτημα για μείωσή τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 8...».

7. Κατ' εξουσιοδότηση της πιο πάνω παραγράφου 11 του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 εκδόθηκε η με αριθμό 127519 ΕΞ 2020/6.11.2020 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 4939/9.11.2020) «Καθορισμός των θεμάτων λειτουργίας της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών», όπως τροποποιήθηκε με την περ. II του άρθρου μόνου της με αριθμό 68225 ΕΞ 2021 (Β'2666/23-6-2021) και με την περ. I της με αριθμό 134649 ΕΞ 2021 (Β'5023/29-10-2021) αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, στο άρθρο 9 της οποίας ορίζονται τα εξής: « [...] Οι Γραμματείς της Επιτροπής ενημερώνουν αμελλητί, ηλεκτρονικά, το Συμβούλιο της Επικρατείας ή το αρμόδιο Τακτικό Διοικητικό Δικαστήριο για την έκδοση του πρακτικού επίλυσης ή ματαίωσης στην ηλεκτρονική διεύθυνση που αναγράφεται στο πιστοποιητικό της περ. στ' του άρθρου 5, άλλως εγχάρτως, εφόσον απαιτείται. [...] Σιωπηρή απόρριψη αίτησης που εκκρεμεί ενώπιον της Επιτροπής, δεν χωρεί πριν την παρέλευση της ημερομηνίας, που προβλέπεται στην παρ. 6 του άρθρου 16 του ν. 4714/2020. Με πράξεις του Γενικού Προϊσταμένου ενημερώνονται τα δικαστήρια, στα οποία εκκρεμούν υποθέσεις περί των αιτήσεων που δεν εξετάστηκαν μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται στην παρ. 6 του άρθρου 16 του ν. 4714/2020, όπως έχει

τροποποιηθεί με την υπό στοιχεία 148348 ΕΞ 2020/28.12.2020 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 5825)».

8. Ακολούθως, με τις με αριθμούς 148348 ΕΞ 2020/28.12.2020 (Β' 5825/30.12.2020), 134647 ΕΞ 2021/27.10.2021 (Β' 5023/29.10.2021) και 43326 ΕΞ 2022 (Β' 1538/31.3.2022) κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του Αναπληρωτή Υπουργού, παρατάθηκαν διαδοχικά οι προθεσμίες της παρ. 6 του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 και ορίστηκε: α) ως προθεσμία ολοκλήρωσης της εξέτασης των αιτήσεων εξώδικης επίλυσης η 30η Σεπτεμβρίου 2022 και β) ως προθεσμία έκδοσης των πρακτικών εξώδικης επίλυσης η 30η Νοεμβρίου 2022. Περαιτέρω, προβλέφθηκε ότι αιτήσεις που δεν θα είχαν εξεταστεί μέχρι τις 30 Σεπτεμβρίου 2022, θα θεωρούνταν ότι απορρίφθηκαν σιωπηρά και θα επανεισάγονταν, με επιμέλεια της Γραμματείας της Επιτροπής, στο αρμόδιο Δικαστήριο, χωρίς τη σύνταξη πρακτικού.

9. Στο άρθρο 45 του ν. 4987/2022 (Α' 206) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», όπως ίσχυε κατά τον χρόνο έκδοσης του κρίσιμου Πρακτικού Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικής Διαφοράς, οριζόταν ότι:

*«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.*

*2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:*

*α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού, ι) στην περίπτωση του άρθρου 63B, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό».*

### **Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων**

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και του όλου νομικού πλαισίου, εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σ' αυτές των πραγματικών περιστατικών, που τέθηκαν υπόψη του Τμήματος από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

**10.** Με το άρθρο 16 του ν. 4714/2020 συστήθηκε η Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης των εκκρεμών φορολογικών διαφορών ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων με στόχο την ταχεία επίλυση των διαφορών αυτών, την αποσυμφόρηση της διοικητικής δικαιοσύνης και την τόνωση των φορολογικών εσόδων. Ειδικότερα, με την εν λόγω διαδικασία επιδιώχθηκε η αντιμετώπιση του προβλήματος της καθυστέρησης στην απονομή της δικαιοσύνης και συγκεκριμένα στη δικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών με συνακόλουθη συνέπεια την καθυστέρηση στην είσπραξη των δημοσίων εσόδων (βλ. σχετικά την Αιτιολογική Έκθεση του νόμου και την Έκθεση Αξιολόγησης Συνεπειών Ρυθμίσεων).

**11.** Κατά την προβλεπόμενη στο άρθρο 16 του νόμου και τις κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσες υπουργικές αποφάσεις διαδικασία, εφόσον ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας εκκρεμεί ένδικο βοήθημα ή μέσο, στο οποίο προβάλλονται, ως λόγοι ακύρωσης της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης ή εξαφάνισης της δικαστικής απόφασης, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου ή προστίμου λόγω παρόδου του χρόνου, εντός του οποίου η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα προς καταλογισμό (περ. α') ή λόγω λήψης φορολογικού πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη (περ. β'), ο εσφαλμένος καταλογισμός του φόρου ή προστίμου λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης ή αριθμητικού σφάλματος (περ. γ') και η αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης (περ. δ'), δύναται ο φορολογούμενος να υποβάλει αίτηση προς την Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών. Εφόσον δε σε βάρος του αιτούντος έχουν επιβληθεί και πρόσθετοι φόροι, τόκοι, προσαυξήσεις και πρόστιμα, λογίζεται ότι στο αίτημα εξώδικης επίλυσης της φορολογικής διαφοράς περιλαμβάνεται και αίτημα για μείωσή τους, σύμφωνα με την παρ. 8. Η υποβολή της αίτησης γνωστοποιείται, με επιμέλεια της Γραμματείας της Επιτροπής στη Γραμματεία του Δικαστηρίου, ενώπιον του οποίου εκκρεμεί η συζήτηση του ενδίκου βοηθήματος ή μέσου, ώστε να συσχετιστεί

με τον φάκελο της υπόθεσης, η συζήτηση δε αυτής αναστέλλεται μέχρι την κοινοποίηση στο δικαστήριο πρακτικού εξώδικης επίλυσης ή πρακτικού ματαίωσης αυτής ή την παρέλευση της προθεσμίας έκδοσης τέτοιων, οπότε τεκμαίρεται η σιωπηρή απόρριψή τους.

**12.** Όπως έχει κριθεί (ΣΤΕ 290/2022 σκ. 4,5, 1071-1075/2022 σκ. 4 και 5, 114-115/2024 σκ. 3) φορολογική υπόθεση, για την οποία έχει υποβληθεί αίτηση εξώδικης επίλυσης διαφοράς, νομίμως συζητείται, εφόσον παρίστανται αμφότερα τα διάδικα μέρη, χωρίς να αντιλέγουν επικαλούμενα την πρόβλεψη του άρθρου 16 παρ. 6 εδ.γ' του ν. 4714/2020 περί αναστολής της δίκης. Τούτο διότι, εφόσον υπόθεση εισάγεται προς συζήτηση ως ώριμη, τυχόν αναστολή της σχετικής δίκης εκ μόνου του λόγου ότι έχει υποβληθεί αίτηση εξώδικης επίλυσης της διαφοράς, την οποία ούτε ο υποβάλων αυτήν φορολογούμενος, ούτε το Δημόσιο επικαλούνται, όχι μόνο δεν θα εξυπηρετούσε, αλλά αντίθετα θα παρεμπόδιζε την ταχεία επίλυση των εκκρεμών φορολογικών διαφορών ενώπιον του ΣΤΕ και την αποσυμφόρηση της διοικητικής δικαιοσύνης, η οποία, κατά την αιτιολογική έκθεση του ν. 4714/2020, αποτελεί τον κύριο σκοπό της σχετικής νομοθετικής ρύθμισης. Στην περίπτωση αυτή, μετά τη συζήτηση της υπόθεσης η Επιτροπή δεν μπορεί να επιληφθεί της εξέτασης της αίτησης εξώδικης επίλυσης, καθόσον δεν καταλείπεται περιθώριο εξώδικης επίλυσης της διαφοράς και άρα αντικείμενο της σχετικής αίτησης (ΣΤΕ 290/2022 σκ. 4,5). Συνακόλουθα, έγινε δεκτό ότι σε περίπτωση που τα διάδικα μέρη δεν παρίστανται κατά τη συζήτηση υπόθεσης, για την οποία έχει υποβληθεί αίτηση για την εξώδικη επίλυσή της, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 16 του ν. 4714/2020, συντρέχει λόγος αναστολής της προόδου της δίκης, τυχόν δε συζήτηση του ενδίκου βοηθήματος ή μέσου κηρύσσεται απαράδεκτη (ΣΤΕ 1071-1075/2022 σκ. 4,5).

**13.** Σε περίπτωση που ασκείται προσφυγή κατά της καταλογιστικής του φόρου ή προστίμου διοικητικής πράξης, εκτελεστός τίτλος είναι η οριστική απόφαση του δικαστηρίου, με την οποία απορρίπτεται το ένδικο βοήθημα ή τροποποιείται ο νόμιμος τίτλος και όχι η απόφαση του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου που την επικύρωσε. Εξάλλου, όλοι οι εκτελεστοί τίτλοι οπλίζονται με την ίδια εκτελεστικότητα και παρέχουν στον φορέα της απαίτησης τη δυνατότητα να χρησιμοποιήσει τα ίδια μέσα της διοικητικής εκτέλεσης.

**14.** Από τις γενικές αρχές του δημοσιονομικού και του φορολογικού δικαίου έχει διαμορφωθεί ο κανόνας της βεβαιότητας, ο οποίος πρέπει να διέπει τον προσδιορισμό από την αρμόδια αρχή του φόρου που οφείλεται από κάθε

φορολογούμενο. Από τον κανόνα αυτό συνάγεται ότι, υπό την επιφύλαξη τυχόν αντίθετων ρυθμίσεων που προβλέπονται με ειδικές διατάξεις, τα όργανα που έχουν εκδώσει πράξεις προσδιορισμού φόρου ή επιβολής διοικητικής κύρωσης δεν μπορούν αυτεπαγγέλτως ή ύστερα από αίτηση να ανακαλέσουν ή να τροποποιήσουν λόγω νομικών ή ουσιαστικών πλημμελειών τις πράξεις τους, οι οποίες, συνεπώς, ως μη δυνάμενες να ανακληθούν κατά τις γενικές περί ανακλήσεως αρχές, είναι αμετάκλητες από την τελείωση των επιβαλλόμενων για την έκδοση αυτών διατυπώσεων. Δύνανται δε να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν μόνο από το αρμόδιο διοικητικό ή δικαστικό όργανο κατόπιν άσκησης κατά τον νόμο διοικητικής ή/και δικαστικής προσφυγής (ΣΤΕ 2326/1983, 2654/1985, 1392/1993 σκ. 1, 2847/2007 σκ. 4, 256-257/2024 σκ. 5).

**15.** Από την προαναφερόμενη αρχή της βεβαιότητας του φόρου, προκύπτει ομοίως, ότι το υπογραφόμενο από τη φορολογική αρχή και τον φορολογούμενο πρακτικό εξώδικης επίλυσης της διαφοράς, έχει τα αποτελέσματα «αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και ως εκ τούτου αποκλείεται κάθε περαιτέρω αμφισβήτηση όσων αποτέλεσαν αντικείμενο της λύσης αυτής, η πρόσδοση δε από τον νομοθέτη αποτελεσμάτων αμετάκλητης απόφασης στα πρακτικά της διοικητικής επίλυσης γίνεται προκειμένου να αποσαφηνισθεί ότι η βάσει αυτού φορολογική εγγραφή καθίσταται οριστική, υπό την έννοια ότι το σχετικό πρακτικό δεν μπορεί ούτε να ανακληθεί, ούτε να προσβληθεί με ένδικα βοηθήματα ή μέσα (ΣΤΕ 2487/2007 σκ. 4, 2326/1983).

**16.** Επιπλέον, το πρακτικό επίλυσης της φορολογικής διαφοράς αποτελεί νέα, διαφορετική από την αρχική, καταλογιστική πράξη, την οποία μεταρρυθμίζει (ΣΤΕ 2542/2020 σκ. 7). Από αυτό, όμως το πρακτικό δεν απορρέει δεδικασμένο, κατά την έννοια του άρθρου 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, διότι με τη σύνταξή του περατώνεται η διοικητική διαδικασία σύμπτωσης της πρότασης της Επιτροπής και του υπόχρεου σε φόρο, χωρίς να έχει προηγηθεί διάγνωση της διαφοράς από το διοικητικό δικαστήριο (πρβλ. ΣΤΕ 1267- 1274/2022 7μ. σκ. 6).

**17.** Η διαδικασία της διοικητικής εκτέλεσης προϋποθέτει την ύπαρξη ενός «νόμιμου τίτλου», πάνω στον οποίο και στηρίζεται. Για τη συγκρότηση ενός νόμιμου τίτλου είναι προηγουμένως αναγκαία η διαδικασία βεβαίωσης συγκεκριμένου δημοσίου εσόδου το οποίο θα αφορά ο τίτλος. Σε ό,τι αφορά δε τα φορολογικά έσοδα, ο εκτελεστός, κατ' άρθρο 45 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4164/2013), ήδη άρθρο 44 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (Α' 58) «Κώδικας Φορολογικής

Διαδικασίας και λοιπές διατάξεις»<sup>1</sup> τίτλος αποτελεί το νόμιμο τίτλο για την είσπραξη τους. Η είσπραξη των δημοσίων εσόδων ενεργείται πάντοτε με νόμιμο τίτλο, από τον οποίο προκύπτει η απαίτηση του Δημοσίου και παρέχεται η δυνατότητα σε αυτό να επιδιώξει, με την συνδρομή των οργάνων της διοικητικής εκτέλεσης, τη συμμόρφωση του υπόχρεου προς το περιεχόμενο της απαίτησής του. Δεν υπάρχει νόμιμος τίτλος, όταν το όργανο που ενήργησε τη βεβαίωση δεν έχει την εξουσία να προβεί στην βεβαίωση της συγκεκριμένης οφειλής.

**18.** Κατά τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 7 του ν. 4714/2020 δεν νοείται μερική αποδοχή της πρότασης της Επιτροπής και με την έκδοση του Πρακτικού, εφόσον συντρέχει αρμοδιότητα της Επιτροπής, η εκκρεμής διαφορά επιλύεται καταρχήν αμετάκλητα, είναι όμως, δυνατή η αναδρομική ανατροπή του συμβιβασμού και η βεβαίωση της αρχικής οφειλής, αν δεν τηρηθούν οι όροι αυτού και η καταβολή δόσεων της οφειλής, όπως αυτή διαμορφώθηκε με το πρακτικό επίλυσης της διαφοράς. Αντίθετα, ο νόμιμος τίτλος, με τον οποίο προσδιορίστηκε φόρος ή πρόστιμο και έχει καταστεί οριστικός με αμετάκλητη δικαστική απόφαση, δεν μπορεί να ανακληθεί ή ακυρωθεί για οποιοδήποτε λόγο (πρβλ. ΣΤΕ 256/2024 σκ. 6, 257/2024 σκ. 5), σε κάθε δε περίπτωση η Διοίκηση έχει υποχρέωση συμμόρφωσης προς τη δικαστική απόφαση, κατά τη ρητή συνταγματική επιταγή (άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος).

**19.** Από τα παραπάνω συνάγεται το συμπέρασμα, ότι, κατά την ορθή ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 και 45 του ν. 4174/2013 και ενόψει του ιστορικού που τέθηκε υπόψη μας, η Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 16 του ν. 4714/2020, μετά την συζήτηση της εκκρεμούς δικαστικής υπόθεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και την δημοσίευση της με αριθμό 361/2022 απόφασης, στερούνταν αρμοδιότητας για την εξέταση της αίτησης για την εξώδικη επίλυση της φορολογικής διαφοράς και ως εκ τούτου το με αριθμό 129775 ΕΞ 2022 ΕΜΠ/13-9-2022 Πρακτικό της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών δεν συνιστά νόμιμο τίτλο για την βεβαίωση του κρίσιμου προστίμου. Εκτελεστό τίτλο για την είσπραξη της επιβληθείσας κύρωσης αποτελεί η με αριθμό 1286/2016 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία επικυρώθηκε η με αριθμό 454/29-10-2009 Απόφαση

---

<sup>1</sup> Κατά το άρθρο 117 του ν. 5104/2024 (Α' 58) «Η ισχύς του παρόντος αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με την επιφύλαξη των παρ. 2 και 3, καθώς και των ειδικότερων διατάξεών του».

Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και η οποία κατέστη αμετάκλητη με την 361/2022 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

### **Απάντηση**

**20.** Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ομόφωνα ως εξής:

Το Πρακτικό Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικής Διαφοράς που εκδόθηκε από την Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 (Α'148/31-7-2020), όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, δεν συνιστά ισχυρό εκτελεστό τίτλο μετά την κοινοποίηση στη φορολογική διοίκηση αμετάκλητης απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, που δημοσιεύθηκε πριν την ημερομηνία έκδοσης του πιο πάνω Πρακτικού και με την οποία απορρίφθηκε η εκκρεμής, κατά την χρόνο υποβολής της αίτησης προς την ανωτέρω Επιτροπή, αίτηση αναίρεσης.

Αθήνα 12-06-2024

**Η Πρόεδρος**

**Δήμητρα Κεφάλαια**

**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

**Η Εισηγήτρια**

**Χρυσαιγή Κ. Γρηγοριάδου**

**Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**