



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

ΕΝΙΑΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ
ΣΠΟΥΔΩΝ

ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2016-2017

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

της Μαρίας Παναγιώτη Δημάκη

A.M.: 7340011216006

**«ΕΠΙΛΥΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ ΚΑΤΑ ΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΗΣ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ»**

Επιβλέποντες : Ανδρέας Τσουρουφλής

Αικατερίνη Ηλιάδου

Βασίλειος Κονδύλης

Αθήνα, Ιανουάριος 2018

Copyright © [Μαρία Δημάκη, Ιανουάριος 2018]

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

**ΕΠΙΛΥΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΚΑΙ
ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΟΥ
ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ ΚΑΤΑ
ΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΗΣ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ
ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ**

Αθήνα, Ιανουάριος 2018

Ιδιαίτερες ευχαριστίες στον κ. Ανδρέα Τσουρουφλή που συνέβαλε στο να γνωρίσω και να κατανοήσω το Φορολογικό Δίκαιο και στους υπαλλήλους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων για τη σημαντική βοήθειά τους.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
-----------------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

Ο ΘΕΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

I. Έννοια και στοιχεία ενδικοφανούς προσφυγής	6
II. Προθεσμία άσκησης	11
III. Η έκταση της εξουσίας του οργάνου της ενδικοφανούς προσφυγής	13
IV. Η απόφαση της ενδικοφανούς προσφυγής	16
V. Προβαλλόμενες με το ένδικο βοήθημα πλημμέλειες	19

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

Η ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

I. Η ενδικοφανής προσφυγή με το νόμο 4174/2013	22
II. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών	24
III. Η ενδικοφανής προσφυγή	27
1. Ενεργητική νομιμοποίηση για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής	27
2. Προβαλλόμενες πράξεις	31
3. Υπηρεσία κατάθεσης	35
4. Προθεσμία άσκησης	36

5. Περιεχόμενο ενδικοφανούς προσφυγής	37
IV. Η εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής	39
1. Η διαδικασία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών	39
2. Η έκταση της εξουσίας της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών	41
3. Η απόφαση για την ενδικοφανή προσφυγή	44
α. Χρόνος έκδοσης και εξουσία της Δ.Ε.Δ.	44
i. Αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής	46
ii. Απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής	47
β. Η απόφαση της Δ.Ε.Δ., η αιτιολογία και το βάρος απόδειξης	48
i. Η απόφαση της Δ.Ε.Δ.	48
ii. Η αιτιολογία της απόφασης της Δ.Ε.Δ.	50
iii. Το βάρος απόδειξης	53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗ

I. Η ενδικοφανής προσφυγή ως προϋπόθεση του παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής – Το δικαίωμα για αποτελεσματική δικαστική προστασία	54
II. Ενδικοφανής προσφυγή και δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης	58
III. Η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος	65
IV. Ταυτότητα αιτιάσεων ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος	72

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ

Η ΑΙΤΗΣΗ ΑΝΑΣΤΟΛΗΣ ΕΝΩΠΙΟΝ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

I. Ενδικοφανής προσφυγή χωρίς αίτημα αναστολής	82
II. Ενδικοφανής προσφυγή με αίτημα αναστολής	85
1. Διαδικασία	85
2. Απόφαση	90
III. Ανασταλτικό αποτέλεσμα ενδικοφανούς προσφυγής	92
IV. Τόκοι και λήψη μέτρων κατά την αναστολή	94
V. Μη επιτρεπτό αναστολής	95
VI. Η μη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής από το φορολογούμενο	97

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε

Η ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΕΝΩΠΙΟΝ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ

I. Η άσκηση της δικαστικής προσφυγής	99
II. Δικαστική προσφυγή και αναστολή καταβολής	101
ΕΠΙΛΟΓΟΣ	103
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	111

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	112
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	113
ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ	115
ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ	117
ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	124
ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ	126

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, σε συνδυασμό με την πολυνομία που κρατεί στο χώρο του φορολογικού δικαίου, δημιουργούν συχνά δυσχέρειες στην ασφαλή γνώση και την ορθή εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, καθιστώντας το σύστημα αυτό ιδιαίτερος αναποτελεσματικό. Ακριβής και επίκαιρη είναι η ρήση του Αριστοτέλη, σύμφωνα με την οποία «Η συνεχής μεταβολή των νόμων ισοδυναμεί με μη εφαρμογή των νόμων». Το πρόβλημα αυτό μάλιστα καθίσταται εντονότερο, λόγω της ιδιαίτερης φύσης των φορολογικών κανόνων, η οικονομική διάσταση των οποίων επηρεάζει άμεσα την περιουσιακή κατάσταση των υποκείμενων σε αυτές. Η επιβολή των διαφόρων οικονομικών επιβαρύνσεων, όπως φόρων, τελών, δασμών, καθώς και προστίμων, όταν διαπιστώνεται η παραβίαση κάποιου φορολογικού κανόνα, οδηγούν στη μείωση της περιουσίας των φορολογούμενων και αποτελούν ευθεία επέμβαση στη σφαίρα των περιουσιακών τους συμφερόντων.

Η διαχρονικώς διαπιστούμενη πληθώρα των φορολογικών νόμων συμβάλλει ουσιαδώς στη δημιουργία ενός ασαφούς φορολογικού περιβάλλοντος, που πολλές φορές οδηγεί τα όργανα της φορολογικής διοίκησης στην έκδοση διοικητικών πράξεων είτε μη απολύτως σύμφωνων με τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις, είτε ακόμα και αντίθετων με αυτές, με εξαιρετικά δυσμενείς για τον υπόχρεο επιπτώσεις. Οι συνθήκες αυτές λοιπόν, καθιστούν ακόμα πιο έντονη και επιτακτική την ανάγκη του φορολογούμενου για αποτελεσματική και ουσιαστική προστασία των δικαιωμάτων και συμφερόντων του, και κατ' επέκταση για τη θεσμοθέτηση ενός πλήρους και αποτελεσματικού συστήματος έννομης προστασίας, τόσο διοικητικής όσο και δικαστικής.

Σχετικές μελέτες¹ έχουν δείξει ότι, οι βασικοί φορολογικοί νόμοι αλλάζουν κατά μέσο όρο ακόμη και κάθε 90 ημέρες. Έτσι, μόνο από το 2013 και έπειτα, έχουν

¹<http://www.topontiki.gr/article/246767/apisteyto-kai-omos-elliniko-73-allages-sti-forologia-mesa-se-25-hronia>, Στοιχεία από σχετική μελέτη του ΙΟΦΟΜ: Διαπιστώθηκε λοιπόν ότι ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, αλλάζει σχεδόν κάθε 90 ημέρες και από το 2013 μέχρι σήμερα έχουν

καταγραφεί αλλαγές στα πέντε βασικά φορολογικά νομοθετήματα (ΚΦΕ, ΚΦΔ, ΕΝΦΙΑ, ΕΛΠ και ΦΠΑ) με 106 διαφορετικούς νόμους, έχουν τροποποιηθεί 394 άρθρα των νόμων αυτών και έχουν επέλθει αλλαγές σε 912 διαφορετικές παραγράφους της νομοθεσίας. Αντιθέτως, ενδεικτικά στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, από το 1776 μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί μόνο 10 φορολογικοί νόμοι.

Η οξύτητα του προβλήματος είναι εμφανής και οι συνέπειές του εξαιρετικά επιβαρυντικές για όλους τους τομείς της οικονομίας. Και αυτό καθώς η άσκηση της κρατικής εξουσίας ήταν ανέκαθεν συνδεδεμένη με την επιβολή ποικίλων οικονομικών μέτρων για την κάλυψη των δαπανών λειτουργίας του κράτους, με τους φόρους να αποτελούν διαχρονικά την κύρια πηγή εσόδων του², ως μια άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών³, με στόχο την εκπλήρωση του σκοπού και της αποστολής του. Το δαιδαλώδες όμως και ασαφές φορολογικό σκηνικό που κρατεί στην ελληνική έννομη τάξη, αποτελεί τροχοπέδη στην ομαλή λειτουργία του κράτους και στην επίτευξη των σκοπών του, ενώ ταυτόχρονα εμποδίζει την ενίσχυση της οικονομίας, πλήττοντας την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και των επενδύσεων και την εκδήλωση της ιδιωτικής πρωτοβουλίας.

Στο πλαίσιο αυτό, ο νομοθέτης αντιλαμβανόμενος τις ιδιαιτερότητες των φορολογικών κανόνων και τις επιπτώσεις που έχουν στα έννομα συμφέροντα των

ψηφιστεί 33 νόμοι που έχουν τροποποιήσει 154 άρθρα και 356 παραγράφους. Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας αλλάζει, κατά μέσο όρο, κάθε 1 μήνα και 25 ημέρες, έχουν δε ψηφιστεί 27 διαφορετικοί νόμοι και έχουν τροποποιηθεί 139 άρθρα και 359 παράγραφοι. Ο ΕΝΦΙΑ, από το 2014 μέχρι σήμερα, ουσιαστικά τροποποιείται ανά 2 μήνες και 20 ημέρες, έχει αλλάξει με 17 νόμους και έχουν τροποποιηθεί 34 άρθρα και 43 παράγραφοί του. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ουσιαστικά τροποποιούνται ανά 6 μήνες και 24 ημέρες, καθώς έχουν αλλάξει με πέντε διαφορετικούς νόμους και έχουν τροποποιηθεί 12 άρθρα και 16 παράγραφοί τους. Ενώ τέλος, ο Κώδικας ΦΠΑ από το 2013 μέχρι σήμερα τροποποιείται ανά 2 μήνες και 2 ημέρες, έχει μεταβληθεί με 24 διαφορετικούς νόμους και έχουν αλλάξει 55 άρθρα και 146 διαφορετικές παράγραφοι. Στοιχεία που έχει συγκεντρώσει η Πρόεδρος των Διοικητικών Δικαστηρίων Ειρήνη Γιανναδάκη, <http://dake-eforiakoi.gr/news/mustread/5215-oi-nomoi-kai-oi-yponyrgikes-apofaseis-allazoun-kathe-mhna> (Axia news).

² Φινοκαλιώτης Κ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, Ε΄ Έκδοση, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2014, σ.1.

³ Ο ορισμός του φόρου κατά τον G. Jeze που έγινε δεκτός από την ελληνική επιστήμη. Βλ. σχετ. Φινοκαλιώτης Κ., ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, Ε΄ Έκδοση, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2014, σ.2.

φορολογουμένων, καθώς και την ανάγκη για αποτελεσματικότερη και πληρέστερη προστασία τους, προχώρησε, μεταξύ άλλων, στην υιοθέτηση του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής και στο πεδίο του φορολογικού δικαίου. Σκοπός της διοικητικής αυτής διαδικασίας είναι η επίλυση των φορολογικών διαφορών σε διοικητικό επίπεδο και η αποφυγή προσφυγής του υπόχρεου στα διοικητικά δικαστήρια για υποθέσεις που μπορούν να αντιμετωπιστούν εσωτερικά από την ίδια τη Διοίκηση. Με τη διαδικασία αυτή μειώνονται τα έξοδα του φορολογούμενου, επιταχύνεται η διαδικασία επίλυσης των σχετικών υποθέσεων, ενώ ταυτόχρονα επιτυγχάνεται και η αποσυμφόρηση των δικαστηρίων, από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν διοικητικά.

Ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής, ενώ είναι συνήθης στην ελληνική έννομη τάξη⁴ και απαντάται από δεκαετίες στο πλαίσιο άλλων διοικητικών διαφορών ως μορφή αυτοελέγχου των πράξεων της Διοίκησης⁵, εντούτοις, ειδικά στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, ως μέθοδος επίλυσης των διαφορών είναι καινοφανής⁶. Συνακόλουθα δε διαπιστώνεται ότι οι κανόνες που ρυθμίζουν τα σχετικά με την προστασία των φορολογουμένων από βλαπτικές για αυτούς πράξεις ή παραλείψεις των οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης και τη διαδικασία επίλυσης των σχετικών διαφορών, έχουν μεταβληθεί σημαντικά στο πέρασμα των ετών. Συγκεκριμένα, ενώ οι σχετικές διατάξεις προέβλεπαν αρχικά τη δυνατότητα του υπόχρεου να ζητήσει από τη φορολογική αρχή τη συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς του, πλέον η δυνατότητα αυτή καταργείται και καθιερώνεται ένα σύστημα έννομης προστασίας, που περιλαμβάνει την υποχρεωτική άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον του φορολογικού οργάνου πριν την άσκηση της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

⁴ Όπως π.χ. στις κοινωνικοασφαλιστικές διαφορές και στα δημόσια έργα.

⁵ Πανταζόπουλος Π., Η επίδραση της εισαγωγής της ενδικοφανούς διαδικασίας στις φορολογικές διαφορές – Επιτυχημένο μέτρο ή περαιτέρω καθυστέρηση στην επίλυση των διαφορών; – Μήπως η διαιτησία είναι η λύση; ΘΠΔΔ, 2/2016, σ. 195.

⁶ Φινοκαλιώτης Κ, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σ. 737. Κυβέλος Σ, Η ενδικοφανής προσφυγή, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2016.

Για πρώτη φορά ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής εισάγεται στο χώρο του φορολογικού δικαίου το 2011⁷, οπότε και προστέθηκε στο νόμο 2238/1994 (ΚΦΕ), η διάταξη του άρθρου 70 Α, με την οποία η ενδικοφανής προσφυγή αποτελούσε πλέον μέρος της φορολογικής διαδικασίας και η άσκησή της προβλεπόταν για τις φορολογικές διαφορές με αντικείμενο πάνω από 300.000 ευρώ. Για δε τις υπόλοιπες φορολογικές διαφορές, μικρότερου ύψους, οι σχετικές διατάξεις προέβλεπαν διαδικασία διοικητικής επίλυσής τους⁸. Έως τότε, η μόνη προβλεπόμενη προσφυγή η οποία είχε χαρακτηριστεί ως ενδικοφανής με σχετικές δικαστικές αποφάσεις, ήταν εκείνη του άρθρου 14 του νόμου 2523/1997 (διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής), την οποία ο ενδιαφερόμενος ασκούσε ενώπιον του Υπουργού Οικονομικών ζητώντας την άρση των μέτρων διασφάλισης, που είχαν επιβληθεί σε βάρος του⁹.

Οι διατάξεις των άρθρων 70 και 70 Α του νόμου 2238/1994 ίσχυσαν μέχρι τις 31.08.2013, οπότε με το άρθρο 70Β¹⁰ του ίδιου νόμου, γενικεύτηκε η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές, ανεξαρτήτως ποσού. Το 2013 θεσπίστηκε η διάταξη του άρθρου 63 του νόμου 4174/2013 (ΚΦΔ), με έναρξη ισχύος την 01.01.2014, η οποία δεν απέχει σημαντικά από τη διαδικασία που θεσπιζόταν με το άρθρο 70 Β του προϊσχύσαντα νόμου 2238/1994. Με τη διάταξη αυτή καθιερώνεται πλέον η προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά των πράξεων των φορολογικών αρχών, η οποία μάλιστα αποτελεί και προϋπόθεση του παραδεκτού του τυχόν ασκηθέντος στη συνέχεια ενδίκου βοηθήματος ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Στη δε αιτιολογική έκθεση του νόμου 4174/2013 (ΚΦΔ), αναφέρεται ότι σκοπός του είναι «να έχει η χώρα και η φορολογική διοίκηση στη

⁷ Άρθρο 36 του ν. 3943/2011 (Φ.Ε.Κ. 66 Α').

⁸ Άρθρο 70 ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) με εφαρμογή του και για τα πρόστιμα του ΚΒΣ (α. 9 παρ. 4 ν. 2523/1997), άρθρο 52 ν. 2859/2000 για τον ΦΠΑ, άρθρο 80 ν. 2961/2001 για τον φόρο κληρονομιών.

⁹ ΣτΕ 1159/2012, ΣτΕ 3694/2014. Για αυτή κρίθηκε ότι είναι ενδικοφανής προσφυγή είτε προβλέπεται προθεσμία άσκησής της είτε όχι, αποτελώντας μια περίπτωση ιδιόμορφης απρόθεσμης ενδικοφανούς προσφυγής). *Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β*, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 474.

¹⁰ Άρθρο πρώτο, παρ Α, υποπ. Α5 περ 1ν. 4152/2013. Η προσφυγή εκδικαζόταν από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της τότε Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

διάθεσή της ένα σύγχρονο φοροελεγκτικό πλαίσιο που θα διασφαλίζει την είσπραξη των εσόδων του Δημοσίου και θα επανασυστήνει δεσμούς εμπιστοσύνης και συνεργασίας μεταξύ φορολογούμενου πολίτη και κράτους».

Στο πλαίσιο αυτό, η καθιέρωση της διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής για την επίλυση των φορολογικών διαφορών που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του ισχύοντος νόμου 4174/2013 (ΚΦΔ), αποτελεί ένα βασικό μέσο για την επίτευξη του ανωτέρω σκοπού, διότι μέσω αυτής επιδιώκεται η άμεση επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Φορολογικής Διοίκησης. Ταυτόχρονα αποτελεί και ένα στάδιο προελέγχου της υπόθεσης, ώστε σε περίπτωση που η διαφορά οδηγηθεί ενώπιον των δικαστηρίων, να είναι περισσότερη ώριμη για έλεγχο από τον διοικητικό δικαστή. Ουσιαστικά μέσα από τη διαδικασία αυτή παρέχεται η δυνατότητα τόσο στο φορολογούμενο να αποφύγει τους δαπανηρούς και χρονοβόρους δικαστικούς αγώνες και να επιτύχει την ταχύτερη επίλυση της διαφοράς του, όσο και στη φορολογική αρχή να διορθώσει το τυχόν σφάλμα ή την παρανομία της και να αποκαταστήσει τη νομιμότητα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

Ο ΘΕΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Ι. Έννοια και στοιχεία ενδικοφανούς προσφυγής

Οι διοικητικές προσφυγές είναι αιτήσεις του διοικούμενου προς τη Διοίκηση, με τις οποίες ζητά την επανεξέταση μιας δυσμενούς για αυτόν διοικητικής πράξης¹¹. Διακρίνονται σε άτυπες, που η άσκησή τους πηγάζει από το άρθρο 10 του Συντάγματος και καθιερώνονται ρητά στο άρθρο 24 ΚΔΔιαδ., και σε τυπικές, που προβλέπονται και ρυθμίζονται από ειδική διάταξη νόμου (άρθρο 25 ΚΔΔιαδ). Ειδικότερα, οι τυπικές προσφυγές προβλέπονται από ρητή διάταξη νόμου, που ρυθμίζει τα τυπικά στοιχεία της άσκησής τους, στρέφονται κατά εκτελεστών διοικητικών πράξεων, ανάλογα με τις προβλέψεις της σχετικής διάταξης, και είναι δυνατή η άσκησή τους όχι μόνο κατά ρητών ατομικών διοικητικών πράξεων αλλά και κατά κανονιστικών πράξεων¹² και κατά παραλείψεων¹³.

Στην τελευταία αυτή κατηγορία των τυπικών προσφυγών εμπίπτει η ενδικοφανής προσφυγή. Κυριότεροι σκοποί του θεσμού αυτού, όπως αναφέρεται

¹¹<https://www.prevedourou.gr/%ce%b4%ce%b9%ce%bf%ce%b9%ce%ba%ce%b7%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%ad%cf%82-%cf%80%cf%81%ce%bf%cf%83%cf%86%cf%85%ce%b3%ce%ad%cf%82-%ce%b3%ce%b5%ce%bd%ce%b9%ce%ba%cf%8c-%ce%b4%ce%b9%ce%bf%ce%b9%ce%ba%ce%b7/>

Πρεβεδούρου Ε., Διοικητικές προσφυγές (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο 09-05-2016),

¹² Άρθρο 15 του ΠΔ 118/2007, άρθρο 4 του Ν. 3886/2010

¹³ Άρθρο 76 του Ν.3669/2008, άρθρο 227 του Ν. 3852/2010,

<https://www.prevedourou.gr/%ce%b4%ce%b9%ce%bf%ce%b9%ce%ba%ce%b7%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%ad%cf%82-%cf%80%cf%81%ce%bf%cf%83%cf%86%cf%85%ce%b3%ce%ad%cf%82-%ce%b3%ce%b5%ce%bd%ce%b9%ce%ba%cf%8c-%ce%b4%ce%b9%ce%bf%ce%b9%ce%ba%ce%b7/>

Πρεβεδούρου Ε., Διοικητικές προσφυγές (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο 09-05-2016), βλ. και ΣτΕ 1316/2001, 1551/2006.

χαρακτηριστικά¹⁴, είναι η καθιέρωση μιας διαδικασίας αυτοελέγχου της Διοίκησης και η, μέσω αυτής, διόρθωση από την ίδια των πλημμελειών και των ελαττωμάτων των πράξεών της, καθώς και η διασφάλιση μιας πληρέστερης, λιγότερο δαπανηρής και πιο απλής έννομης προστασίας του διοικουμένου. Συνακόλουθα επιδιώκεται μέσω αυτής η αποσυμφόρηση των δικαστηρίων, καθώς με την άσκησή της είτε επιλύεται η διαφορά σε επίπεδο Διοίκησης, είτε ο διοικούμενος αποδέχεται την ορθότητα της απόφασης της Διοίκησης και την έλλειψη πιθανοτήτων να γίνει δεκτό από το δικαστήριο τυχόν ένδικο βοήθημά του, είτε τέλος, σε περίπτωση που η διαφορά αχθεί ενώπιον του δικαστή, φθάνει σε αυτόν εκκαθαρισμένη κατά το νομικό και πραγματικό της μέρος και απαλλαγμένη από τυπικά ελαττώματα, όπως είναι η αναρμοδιότητα και η έλλειψη αιτιολογίας.

Βασικό γνώρισμα της ενδικοφανούς προσφυγής είναι ότι η άσκησή της πρέπει να προβλέπεται από ειδική διάταξη νόμου, η οποία καθορίζει υποχρεωτικά το όργανο που είναι αρμόδιο για την εκδίκασή της, την προθεσμία άσκησής της και όλες τις υπόλοιπες σχετικές διαδικαστικές προϋποθέσεις¹⁵. Στρέφεται τόσο κατά εκτελεστών διοικητικών πράξεων¹⁶ όσο και κατά παραλείψεων και ως όργανο εκδίκασής της μπορεί να οριστεί είτε εκείνο που εξέδωσε την αμφισβητούμενη πράξη είτε ένα ιεραρχικά προϊστάμενο διοικητικό όργανο είτε ένα όργανο εκτός της διοικητικής ιεραρχίας που έχει συσταθεί για το σκοπό αυτό, σύμφωνα με τις εκτιμήσεις του νομοθέτη. Ενώ, τέλος χαρακτηριστικό γνώρισμά της είναι και η έκταση της εξουσίας ελέγχου που αναγνωρίζεται στο όργανο που είναι αρμόδιο για την εκδίκασή της, η οποία συνίσταται σε πλήρη έλεγχο της προσβαλλόμενης πράξης κατά νόμο και ουσία¹⁷. Πράγματι δε νοείται ενδικοφανής προσφυγή, η οποία μάλιστα έχει ως συνέπεια το απαράδεκτο του απευθείας ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος, εάν δεν παρέχεται η δυνατότητα στο αρμόδιο διοικητικό όργανο για πλήρη επανεξέτασης της διαφοράς.

¹⁴ Πανταζόπουλος Π., Η επίδραση της εισαγωγής της ενδικοφανούς διαδικασίας στις φορολογικές διαφορές – Επιτυχημένο μέτρο ή περαιτέρω καθυστέρηση στην επίλυση των διαφορών; – Μήπως η διαιτησία είναι η λύση; ΘΠΔΔ, 2/2016, σ. 195. Αμπάτης Α., Οι ενδικοφανείς προσφυγές: κριτική αξιολόγηση και προοπτικές, ΘΠΔΔ, 3-4/2016, σελ. 231.

¹⁵ Άρθρο 45 παρ. 2 π.δ. 18/1989, 63 παρ. 3 ΚΔΔ/μιας, 25 ΚΔΔιαδ.

¹⁶ ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004

¹⁷ ΣτΕ 4571/1987, 3834/1999, Άρθρο 45 παρ. 2 π.δ. 18/1989, 63 παρ. 3 ΚΔΔ/μιας, 25 ΚΔΔιαδ.

Για να χαρακτηριστεί συνεπώς μια προσφυγή ως ενδικοφανής και να επιφέρει τις έννομες συνέπειες που ο νόμος προβλέπει, μεταξύ των οποίων και το απαράδεκτο του ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση μη προηγούμενης άσκησής της, πρέπει να έχει όλα τα ανωτέρω στοιχεία που ορίζει ο νόμος. Εάν ελλείπει έστω και ένα από τα στοιχεία αυτά, η προσφυγή δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενδικοφανής¹⁸ και συνεπώς δεν μπορεί να επιφέρει και τις συνέπειες που ο νόμος προβλέπει ειδικά για την ενδικοφανή προσφυγή.

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που ο νόμος προβλέπει κατά μιας διοικητικής πράξης την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, αυτή επιτρέπεται να ασκηθεί μια μόνο φορά και η υποβολή της διακόπτει την προθεσμία για την άσκηση του ενδίκου βοηθήματος¹⁹. Σε περίπτωση δε που η ενδικοφανής προσφυγή κατατεθεί σε αναρμόδιο όργανο, αυτό έχει υποχρέωση να την παραπέμψει στο αρμόδιο εντός 5 ημερών (άρθρο 25 ΚΔΔιαδ).

Συνακόλουθα, όπως προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις²⁰, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά των πράξεων εκείνων για τις οποίες ο νόμος προβλέπει ρητά την υποχρεωτική προσβολή τους με αυτή. Στην περίπτωση αυτή η προηγούμενη άσκηση της εν λόγω προσφυγής αποτελεί προϋπόθεση για το παραδεκτό του ενδίκου βοηθήματος που ασκείται στη συνέχεια ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (άρθρα 45 παρ. 2 ΠΔ 18/1989 και 63 ΚΔΔ)²¹. Παράλειψη του διοικούμενου να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σε μια τέτοια περίπτωση, καθιστά απαράδεκτο το σχετικό ένδικο βοήθημα.

Και ναι μεν η θέσπιση μιας τέτοιας προϋπόθεσης συνιστά κατ' αρχήν περιορισμό του δικαιώματος άσκησης του ενδίκου βοηθήματος και συνεπώς πρέπει να ερμηνεύεται στενά²², όπως όμως θα αναφερθεί και στη συνέχεια, δεν τίθεται ζήτημα αντίθεσης της διάταξης αυτής με τα άρθρα 6 ΕΣΔΑ και 20 παρ. 1 του Συντάγματος, που κατοχυρώνουν το δικαίωμα δικαστικής προστασίας. Και αυτό διότι

¹⁸ ΣτΕ 5021/2012

¹⁹ ΣτΕ 3228/2012

²⁰ Άρθρο 63 παρ. 3 ΚΔΔ και το άρθρο 45 παρ. 2 του π.δ. 18/1989.

²¹ ΣτΕ 1641/1998

²² ΣτΕ 4543/2012

αυτές οι αυξημένης τυπικής ισχύος διατάξεις δεν αποκλείουν τη θέσπιση δικονομικών προϋποθέσεων για το παραδεκτό της άσκησης των ενδίκων βοηθημάτων, εφόσον βέβαια τηρούνται μια σειρά από προϋποθέσεις που προβλέπονται και απορρέουν από τους σχετικούς κανόνες δικαίου²³.

Στο πλαίσιο αυτό η Διοίκηση οφείλει να ενημερώνει το διοικούμενο για την υποχρέωσή του να ασκήσει κατά της πράξης ή της παράλειψης ενδικοφανή προσφυγή, για την προθεσμία²⁴ μέσα στην οποία πρέπει να ασκηθεί, για το διοικητικό όργανο ενώπιον του οποίου ασκείται και το οποίο είναι αρμόδιο για την εξέτασή της, καθώς και για τις συνέπειες της παράλειψης άσκησής της και συγκεκριμένα ότι η μη προηγούμενη άσκησή της καθιστά απαράδεκτο το ασκηθέν στη συνέχεια ένδικο βοήθημα. Σε περίπτωση δε, που η πράξη αφορά περισσότερους από έναν αποδέκτες, πρέπει να γίνεται από τη Διοίκηση στο σχετικό έγγραφο ρητή μνεία όλων των προσώπων που βαρύνονται με την υποχρέωση άσκησης της προσφυγής αυτής²⁵.

Ειδικά ως προς τις πράξεις για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση ενημέρωσης του ενδιαφερόμενου από τη Διοίκηση για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, υποστηρίζεται ότι με βάση τη γραμματική διατύπωση του άρθρου 63 ΚΔΔιαδ²⁶ η υποχρέωση αυτή αφορά όχι μόνο την περίπτωση έκδοσης ρητής πράξης αλλά και όταν συντελείται παράλειψη από τα όργανα της διοίκησης. Και αυτό προκειμένου να μη στερηθεί ο διοικούμενος σε κάθε περίπτωση του δικαιώματός του να εξεταστεί η υπόθεσή του από το αρμόδιο διοικητικό όργανο πριν προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια για την επίλυση της διαφοράς του, διαδικασία η οποία προϋποθέτει την προηγούμενη ενημέρωσή του από τη Διοίκηση ότι κατά της πράξης ή της παράλειψής της προβλέπεται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής²⁷.

²³ ΣτΕ 3393/2005, 776/2000, 5817/1995

²⁴ ΣτΕ 1269/2004, 3324/98, 837/99, 1636/99, ΣτΕ 3388/2009, ΣτΕ 287/1993

²⁵ ΣτΕ 1159/2012

²⁶ «Το κατά τις προηγούμενες περιόδους απαράδεκτο του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης κατά της οποίας προβλέπεται από το νόμο η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ισχύει αν η αρμόδια διοικητική αρχή παρέλειψε να ενημερώσει πλήρως, κατά οποιονδήποτε τρόπο, τον ενδιαφερόμενο».

²⁷ Παπαδοπούλου Ο., Η ενδικοφανής προσφυγή ως προϋπόθεση του παραδεκτού. Από τη ΣΕ3596/1971 στην ΣΕ 2892/1993, ΤοΣ, 1994, σελ. 667 επομ.

Η ενημέρωση αυτή του ενδιαφερόμενου από τη Διοίκηση πραγματοποιείται είτε με την ίδια την προσβαλλόμενη πράξη είτε με αυτοτελές έγγραφο, με το οποίο του γνωστοποιείται η δυνατότητα αυτή. Το έγγραφο πρέπει να είναι διατυπωμένο με σαφήνεια και στην ελληνική γλώσσα. Σε περίπτωση που ο ενδιαφερόμενος είναι αλλοδαπός έχει το δικαίωμα, αν δεν κατανοεί το επιδιδόμενο σε αυτόν έγγραφο ή το αποδεικτικό επίδοσής του, να αρνηθεί την παραλαβή, επικαλούμενος άγνοια της ελληνικής γλώσσας, την οποία όμως οφείλει να αποδείξει²⁸.

Η μη ενημέρωση του διοικούμενου για την υποχρέωση και τους όρους άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής δεν καθιστά άκυρη την πράξη, αλλά συνεπάγεται τη μη ισχύ του απαραδέκτου του απευθείας ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος (άρθρο 16 παρ. 1 ΚΔΔιαδ και 63 ν. 2717/1999)²⁹. Κρίθηκε δε νομολογιακά ότι δεν είναι επιτρεπτό, ενόψει και των αρχών της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης, να υφίσταται ο διοικούμενος τις δυσμενείς δικονομικές συνέπειες της μη τήρησης ή της πλημμελούς τήρησης από τη Διοίκηση της υποχρέωσης που υπέχει για ενημέρωση του υπόχρεου σχετικά με την πρόβλεψη στο νόμο της άσκησης κατά μιας πράξης ή παράλειψης ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και των συνεπειών της παράλειψης άσκησής της³⁰, διασφαλίζοντας με τον τρόπο αυτό την έννομη προστασία του διοικούμενου³¹.

²⁸ ΣτΕ 1592/2012

²⁹ ΣτΕ Ολ 2892/1993, ΣτΕ 2090/1999, 1992/2003, 1269/2004, 2756/2008, 3237/2009, 3614/2009, 1002/2010, 2987/2010, 2945/2010, 3652/2011, 1592/2012.

³⁰ ΣτΕ Ολ 1316/2001. *Κυβέλος Σ.*, Ειδικότερα ζητήματα «εφαρμογής» της ενδικοφανούς διοικητικής προσφυγής στην ελληνική έννομη τάξη, ΘΠΔΔ 4-5/2012, σ. 312 (321). *Λαζαράτος Π.*, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2013, αρ. περ. 549, υποσημ. 55. *Γώγος Κ.*, Η δικαστική προσβολή παραλείψεων της Διοίκησης, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2005, σ. 207-208.

³¹ Κατ' εξαίρεση για υποθέσεις που αφορούσαν την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής στο πλαίσιο των δημοσίων συμβάσεων, κρίθηκε ότι δεν υφίσταται υποχρέωση προηγούμενης ενημέρωσης του ενδιαφερόμενου από τη Διοίκηση, όταν οι διατάξεις που προβλέπουν την ενδικοφανή προσφυγή δεν είναι διαδικαστικές αλλά χαρακτηρίζονται ως δικονομικές, η διαδικασία αφορά μικρό κύκλο αποδεκτών και τις οποίες οι ενδιαφερόμενοι οφείλουν να τις γνωρίζουν ενόψει της ιδιαιτερότητας του αντικείμενου. Και αυτό διότι η ενδικοφανής διαδικασία δεν προβλέπεται από ειδική διάταξη διαδικαστικού χαρακτήρα άλλου διοικητικού νόμου, αλλά από τις ίδιες διατάξεις του ίδιου νόμου, για την έννοια των οποίων δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία. Στην περίπτωση αυτή έγινε δεκτό ότι το απαραδέκτο της απευθείας άσκησης του ενδίκου βοηθήματος δε θεραπεύεται. βλ. σχετ. ΣτΕ Ολ

Άρση συνεπώς του απαραδέκτου του απευθείας ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος επέρχεται όταν ο υπόχρεος δεν ενημερωθεί από τη Διοίκηση για την υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και για τις συνέπειες της μη άσκησής της. Συνακόλουθα ο διοικούμενος προστατεύεται και το απαραδέκτο αίρεται όταν η ενημέρωσή του από τη Διοίκηση είναι ανεπαρκής ή εσφαλμένη, όπως συμβαίνει σε περίπτωση ελλιπούς ενημέρωσής του σχετικά με κάποιο από τα στοιχεία που είναι αναγκαία για το παραδεκτό της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής. Στην περίπτωση δε που ο διοικούμενος δεν ενημερωθεί ορθά από τη Διοίκηση για την προβλεπόμενη στο νόμο προθεσμία μέσα στην οποία οφείλει να ασκήσει την ενδικοφανή προσφυγή, η μη τήρηση της προθεσμίας αυτής δεν καθιστά εκπρόθεσμα την προσφυγή του, εφόσον ασκήθηκε εντός της προθεσμίας που του υπέδειξε η Διοίκηση³².

II. Προθεσμία άσκησης

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, οι διατάξεις που καθιερώνουν την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά μιας διοικητικής πράξης, απαιτείται να καθορίζουν επακριβώς και την προθεσμία μέσα στην οποία αυτή πρέπει να ασκηθεί. Απασχόλησε λοιπόν κατά το παρελθόν τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, το κατά πόσο η πρόβλεψη αποκλειστικής προθεσμίας για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής είναι αναγκαίο στοιχείο αυτής³³. Και αυτό καθώς το εν λόγω ζήτημα συνδέεται με την προστασία συνταγματικά κατοχυρωμένων δικαιωμάτων, όπως είναι η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας.

876/2013. Τέτοια είναι και η περίπτωση της προδικαστικής προσφυγής του άρθρου 4 του ν. 3886/2010, η οποία πρέπει υποχρεωτικά να προηγηθεί της άσκησης της αίτησης ασφαλιστικών μέτρων του άρθρου 5 του ίδιου νόμου.

³² ΣτΕ 1316/2001 (Ολομ), ΣτΕ 1463/2010, 1394/2009, *Κύβελος Σ.*, ο.π., σελ. 258 επομ.

³³ <https://www.prevedourou.gr/%ce%b7-%cf%80%cf%81%cf%8c%ce%b2%ce%bb%ce%b5%cf%88%ce%b7-%ce%b1%cf%80%ce%bf%ce%ba%ce%bb%ce%b5%ce%b9%cf%83%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%ae%cf%82-%cf%80%cf%81%ce%bf%ce%b8%ce%b5%cf%83%ce%bc%ce%af%ce%b1/>,

Πρεβεδούρου Ε., Η πρόβλεψη «αποκλειστικής προθεσμίας άσκησης» ως αναγκαίο στοιχείο της ενδικοφανούς προσφυγής (ΣτΕ 1373/2014).

Κατά το παρελθόν είχε υποστηριχθεί η άποψη ότι η ύπαρξη συγκεκριμένης προθεσμίας για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν αποτελεί βασικό στοιχείο για το χαρακτηρισμό της ως τέτοιας και συνεπώς μπορεί να χαρακτηριστεί ως ενδικοφανής ακόμα και μία απρόθεσμη προσφυγή, αρκεί η άσκησή της να προβλέπεται από σχετική διάταξη νόμου³⁴. Η άποψη όμως αυτή δεν έχει τύχει γενικότερης αποδοχής.

Αντίθετα, σύμφωνα με την κρατούσα άποψη, ο καθορισμός στο νόμο αποκλειστικής προθεσμίας μέσα στην οποία πρέπει να ασκηθεί η προβλεπόμενη διοικητική προσφυγή, αποτελεί βασική ένδειξη για το χαρακτηρισμό της ως ενδικοφανούς, αποτελώντας μάλιστα ουσιώδη διαδικαστικό τύπο η μη τήρηση του οποίου καθιστά εκπρόθεσμη την ασκηθείσα προσφυγή. Στη λογική αυτή κινήθηκαν και οι αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας³⁵, με τις οποίες κρίθηκε ότι η θέσπιση με διάταξη νόμου συγκεκριμένης προθεσμίας για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής είναι αναγκαίο στοιχείο αυτής³⁶, και προϋπόθεση για το παραδεκτό του ενδίκου βοηθήματος που ασκείται στη συνέχεια είναι η άσκησή της μέσα στη συγκεκριμένη προθεσμία που ο νόμος ορίζει³⁷.

Το ζήτημα αυτό επιλύθηκε από τον ίδιο το νομοθέτη, ο οποίος στη σχετική διάταξη του ΚΔΔιαδ όρισε ρητά ότι, η ενδικοφανής προσφυγή είναι διοικητική προσφυγή, που ασκείται μέσα στην οριζόμενη από τις ίδιες διατάξεις προθεσμία. Με τον τρόπο αυτό καθιστά την ύπαρξη προθεσμίας βασικό στοιχείο της ενδικοφανούς προσφυγής προκειμένου να γίνει αντιληπτός ο υποχρεωτικός χαρακτήρας της θεσπιζόμενης διοικητικής προσφυγής. Άλλωστε, η πρόβλεψη συγκεκριμένης προθεσμίας εντός της οποίας πρέπει να ασκηθεί η ενδικοφανής προσφυγή, είναι σύμφωνη με τη λογική του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής, που αποβλέπει στην ταχεία επίλυση των διοικητικών διαφορών εντός συγκεκριμένων χρονικών ορίων. Αντιθέτως η μη θέσπιση συγκεκριμένης προθεσμίας για την άσκησή της, θα

³⁴ Έτσι η μειοψηφήσασα γνώμη στη ΣτΕ 2583/1975.

³⁵ ΣτΕ Ολ 1205/1976, ΣτΕ 2583/1975.

³⁶ Κυβέλου Σ., Η ενδικοφανής προσφυγή, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2013, σ. 68-70.

³⁷ Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου Α., Η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋποθέσεως του παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως, ΕΔΔ, 1977, 126 επ, 225 επ. (231)· Κεράνη Α., Συμβολή εις την μελέτην της ενδικοφανούς προσφυγής, ΕΔΔ 1976, σ. 155, 162.

οδηγούσε σε καταστρατήγηση των προθεσμιών για την άσκηση των ενδίκων βοηθημάτων, πλήττοντας την ασφάλεια του δικαίου, ενώ ταυτόχρονα θα δημιουργούσε σύγχυση σχετικά με το χαρακτήρα της προβλεπόμενης στο νόμο προσφυγής³⁸.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθώς και λόγω των δικονομικών συνεπειών που συνδέονται με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, ως προϋπόθεσης του παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος, συνάγεται ότι στην ελληνική έννομη τάξη δεν μπορεί να υπάρξει απρόθεσμη ενδικοφανής προσφυγή. Συνεπώς, σε περίπτωση που με διάταξη νόμου θεσπίζεται μια διοικητική προσφυγή χωρίς όμως να καθορίζεται και συγκεκριμένη προθεσμία για την άσκησή της, πρέπει να αποκλείεται ο χαρακτηρισμός της ως ενδικοφανούς³⁹.

III. Η έκταση της εξουσίας του οργάνου της ενδικοφανούς προσφυγής

Η εξουσία του οργάνου που είναι επιφορτισμένο με την εκδίκαση της ενδικοφανούς προσφυγής, καθορίζεται από τις διατάξεις που θεσπίζουν την άσκησή της, οι οποίες, σε κάθε περίπτωση, επιτρέπουν τον έλεγχο της αρχικής πράξης τόσο ως προς τη νομιμότητα όσο και ως προς την ουσία. Οι διατάξεις αυτές ρυθμίζουν επίσης και τα σχετικά με τη μεταβίβαση στο όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής της αρμοδιότητας που είχε το διοικητικό όργανο που εξέδωσε την αρχική πράξη για κρίση της υπόθεσης, οπότε και το όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής ασκεί εκ νέου την αρμοδιότητα του τελευταίου, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι οι αρμοδιότητες και οι εξουσίες του οργάνου της ενδικοφανούς προσφυγής θα

³⁸ ΣτΕ 2348/1990

³⁹ Η νομολογία όμως των γαλλικών δικαστηρίων δέχθηκε ότι, σε περίπτωση που η διάταξη νόμου δεν ορίζει προθεσμία για την άσκηση μιας διοικητικής προσφυγής, θεωρείται ότι ισχύει η προθεσμία των δύο μηνών, δηλαδή αυτή της αίτησης ακύρωσης. [E. Prevedourou, *Lesrecoursadministratifsobligatoires. Etude comparée des droits allemand et français*, LGDJ, 1996, σ. 200 υποσημ. 64]. *Κυβέλος Σ*, Η ενδικοφανής προσφυγή, όπ.π., σ. 70. Στ. Παπαδημητρίου/Κ. Μηλιαράκη, «Η Νομική φύση της αίτησης του άρθρου 14 Ν. 2523/1997», ΔΦΝ, 2008, σ. 645.

ταυτίζονται πάντα απόλυτα με εκείνες του αρχικού οργάνου. Κατά συνέπεια οι σχετικές διατάξεις πρέπει να ορίζουν ρητά τις δυνατότητες και τις εξουσίες που αναγνωρίζονται στο όργανο αυτό.

Σημαντικό επίσης ζήτημα συνδεδεμένο με την έκταση της εξουσίας που έχει το όργανο που είναι αρμόδιο για την εκδίκαση της ενδικοφανούς προσφυγής, είναι και εκείνο που σχετίζεται με τη φύση της εν λόγω προσφυγής και συγκεκριμένα με το εάν αυτή αποτελεί μια καθαρά διοικητική προσφυγή ή εάν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει «οιονεί» δικαιοδοτικό χαρακτήρα. Διάκριση η οποία έχει σημασία για τον προσδιορισμό του μέρους της διαφοράς που μεταβιβάζεται τελικά από το αρχικό όργανο σε εκείνο που είναι κατά το νόμο αρμόδιο για την εκδίκαση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Συγκεκριμένα, εάν γίνει δεκτός ο «οιονεί» δικαιοδοτικός χαρακτήρας της ενδικοφανούς προσφυγής, ο χαρακτηρισμός αυτός συνεπάγεται τη μεταβίβαση στο αρμόδιο διοικητικό όργανο προς κρίση μόνο του μέρους της διαφοράς που προσβάλλεται με αυτή, όπως προσδιορίζεται από τους λόγους της προσφυγής⁴⁰. Αντιθέτως, εάν προκριθεί η διοικητική φύση της ενδικοφανούς προσφυγής, τότε η αρχή της νομιμότητας οδηγεί σε μεταβίβαση της διαφοράς στο αρμόδιο για την εκδίκαση της προσφυγής όργανο στο σύνολό της, χωρίς περιορισμό από τους προταθέντες ισχυρισμούς⁴¹. Και αυτό διότι στην αντίθετη περίπτωση της εξέτασης μόνο των λόγων που εμπεριέχονται στην προσφυγή, υπάρχει ο κίνδυνος να διατηρηθεί σε ισχύ μια πράξη παράνομη επειδή ο συγκεκριμένος λόγος δεν προτάθηκε ενώπιον του διοικητικού οργάνου⁴².

Ενόψει των ανωτέρω φαίνεται ορθότερη η άποψη που τάσσεται υπέρ του «οιονεί» δικαιοδοτικού χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής και συνεπώς υπέρ

⁴⁰ Πρόκειται για την αρχή «Tantum devolutum quantum appellatum». *Κύβελος Σ*, Η ενδικοφανής προσφυγή, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2013, σ.168. *Κύβελος Σ*, Ειδικότερα ζητήματα «εφαρμογής» της ενδικοφανούς διοικητικής προσφυγής στην ελληνική έννομη τάξη, ΘΠΔΔ, 4-5/2012, σ.312 επ.

⁴¹ *Κύβελος Σ*, Η ενδικοφανής προσφυγή, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2013, σ.168, 179. *Κύβελος Σ*, Ειδικότερα ζητήματα «εφαρμογής» της ενδικοφανούς διοικητικής προσφυγής στην ελληνική έννομη τάξη, ΘΠΔΔ, 4-5/2012, σ.312 επ.

⁴² ΝΣΚ 826/1992.

της εξέτασης από το όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής μόνο των ισχυρισμών που προβάλλονται με το δικόγραφο της διοικητικής προσφυγής. Και αυτό καθώς η ενδικοφανής προσφυγή από τη φύση της, την προβλεπόμενη διαδικασία και τις συνέπειές της, παρουσιάζει ομοιότητες περισσότερο με τα ένδικα βοηθήματα παρά με τις συνήθεις διοικητικές προσφυγές⁴³. Προς την κατεύθυνση αυτή μάλιστα συνηγορεί και το γεγονός ότι η αιτιολογία της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής στηρίζεται στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και για να είναι πλήρης και εμπειριστατωμένη, πρέπει το όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής να απαντά σε όλους τους ουσιώδεις, νομικούς και πραγματικούς ισχυρισμούς, που προβάλλονται με αυτή⁴⁴, χωρίς να έχει τη δυνατότητα να λάβει υπόψη του αυτεπάγγελτα ισχυρισμούς που δεν έχουν προβληθεί.

Άλλωστε και με την απόφαση ΣτΕ 98/2015⁴⁵ προβλέπεται ότι: «η Αρχή που εξετάζει την ενδικοφανή προσφυγή δεν έχει υποχρέωση, αλλά ούτε και τη νόμιμη δυνατότητα να ακυρώσει το σχετικό κεφάλαιο της έκθεσης αυτοψίας, αφού κατ' αυτού δεν διαμαρτυρήθηκε η ενδιαφερόμενη με την ένστασή της». Από την κρίση αυτή προκύπτει ότι στο δευτεροβάθμιο διοικητικό όργανο δεν μεταβιβάζεται ολόκληρη η υπόθεση, αλλά μόνο το μέρος αυτής που περιλαμβάνεται στην ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή⁴⁶. Στο συμπέρασμα δε αυτό καταλήγουν εμμέσως και μια σειρά από δικαστικές αποφάσεις⁴⁷, οι οποίες κάνουν λόγο για αναρμοδιότητα του οργάνου που εξετάζει την ενδικοφανή προσφυγή να εκφέρει κρίση για ζητήματα για τα οποία δεν έχει αποφανθεί το αρχικό όργανο της διοίκησης που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και για την αρμοδιότητά του να εξετάσει και να

⁴³ *Κύβελος Σ*, Η ενδικοφανής προσφυγή, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2013, σ.179.

⁴⁴ *Πικραμένος Μ*, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2012, σ. 130-131.

⁴⁵ Η ανωτέρω απόφαση αφορά τη διαδικασία χαρακτηρισμού μιας κατασκευής ως αυθαίρετης στο πλαίσιο της οποίας ο διοικούμενος δύναται να καταθέσει κατά της σχετικής έκθεσης αυτοψίας ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Επιτροπής Κρίσεως Ενστάσεων Αυθαιρέτων

⁴⁶ *Κύβελος Σ.*, Σκέψεις ως προς την αρμοδιότητα του διοικητικού οργάνου που αποφαινεται επί ενδικοφανούς προσφυγής, Παρατηρήσεις σε ΔΠρΑθ 5076/2012, ΔιΔικ, τ. 3/2014, σελ. 770

⁴⁷ ΣτΕ 3521/2008, ΔΠρΑθ 5076/2012.

εκφέρει κρίση μόνο για τα κεφάλαια εκείνα που προσβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή⁴⁸.

IV. Η απόφαση της ενδικοφανούς προσφυγής

Οι διατάξεις που ρυθμίζουν τα σχετικά με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, καθορίζουν και τις δυνατότητες που έχει το αρμόδιο για την εκδίκασή της όργανο σχετικά με το περιεχόμενο της απόφασης που θα εκδώσει. Από τις σχετικές διατάξεις λοιπόν, μπορεί να δίνεται η δυνατότητα στο όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής, εάν κρίνει ότι η υπόθεση χρήζει διερεύνησης ως προς τα πραγματικά περιστατικά, να μην προβεί στην έκδοση της οριστικής του απόφασης, αλλά να την αναπέμψει στο αρχικό όργανο που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη και στη συνέχεια να οδηγηθεί στην οριστική του κρίση μετά και τη νέα αυτή έρευνα. Σημειώνεται ότι η αναπομπή αυτή γίνεται μόνο για λόγους συμπλήρωσης των αποδείξεων, συνεπώς το αρχικό όργανο δεν ανακτά την εξουσία για κρίση της υπόθεσης.

Εάν η υπόθεση δεν έχει ανάγκη διευκρίνισης και νέας έρευνας ως προς το ουσιαστικό της μέρος, τότε το όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής μπορεί, είτε να την απορρίψει ρητά ή σιωπηρά, είτε να την κάνει δεκτή και να ακυρώσει ολικά ή μερικά ή να τροποποιήσει την προσβαλλόμενη πράξη. Η ενδικοφανής προσφυγή, θεωρείται επίσης ότι έχει απορριφθεί εφόσον παρέλθει άπρακτη η προθεσμία που ορίζει ο νόμος για την έκδοση απόφασης και αν δεν ορίζεται τέτοια προθεσμία μόλις παρέλθει τρίμηνο από την άσκησή της (άρθρο 25 ΚΔΔιαδ).

Μάλιστα έχει κριθεί σχετικά πως εάν οι ειδικότερες διατάξεις δεν τάσσουν συγκεκριμένη προθεσμία μέσα στην οποία πρέπει να εκδοθεί η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής, το αρμόδιο όργανο οφείλει να γνωστοποιήσει στον προσφεύγοντα την απόφασή του το αργότερο μέσα σε τρεις μήνες από την άσκησή της. Δεν αποκλείεται όμως και η έκδοση της απόφασης μετά την πάροδο του

⁴⁸ ΣτΕ 98/2015, 1789/2011. *Κυβέλος Σ*, Σκέψεις ως προς την αρμοδιότητα του διοικητικού οργάνου που αποφαίνεται επί ενδικοφανούς προσφυγής. Παρατηρήσεις σε ΔΠρΑθ 5076/2012.

τριμήνου αυτού, με την προϋπόθεση πάντα ότι το χρονικό διάστημα που παρήλθε για την έκδοσή της δεν υπερβαίνει τον εύλογο χρόνο⁴⁹.

Σημειώνεται πως όταν κατά μίας πράξης προβλέπεται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, τότε η αρχική πράξη, που προσβάλλεται με την προσφυγή αυτή, χάνει την εκτελεστότητά της και ενσωματώνεται στην απόφαση που εκδίδεται επί της προσφυγής, η οποία είναι και η μόνη παραδεκτά προσβαλλόμενη⁵⁰. Συνεπώς η απόφαση, που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή, ρητά ή σιωπηρά, αποτελεί νέα εκτελεστή διοικητική πράξη και είναι πλέον η μόνη παραδεκτά προσβαλλόμενη, καθώς η αρχικώς εκδοθείσα και προσβαλλόμενη με αυτή πράξη, ενσωματώνεται σε αυτή και χάνει τον εκτελεστό της χαρακτήρα.

Σε περίπτωση που η ενδικοφανής προσφυγή γίνει δεκτή, τότε η σχετική απόφαση είτε ακυρώνει την προσβαλλόμενη πράξη, με δυνατότητα αναπομπής στο αρμόδιο όργανο για τυχόν επανάληψη της νόμιμης διαδικασίας, είτε την τροποποιεί και προβαίνει στην αντικατάστασή της. Ειδικότερα, εάν η αρχική πράξη ακυρωθεί, η υπόθεση αναπέμπεται στο αρχικό όργανο που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, μόνο εάν τα ελαττώματα της αρχικής πράξης είναι ουσιώδη και δεν μπορούν να καλυφθούν με την έκδοση της τελικής απόφασης ή εάν ενώπιον του οργάνου της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προβλέπεται διεξοδική διαδικασία που να παρέχει στο διοικούμενο εγγυήσεις ισοδύναμες με εκείνες που είχε ενώπιον του αρχικού οργάνου⁵¹. Διαφορετικά, η απόφαση για την ενδικοφανή προσφυγή συνεπάγεται έκδοση της τελικής πράξης, η οποία θεραπεύει το ελάττωμα που βάρυνε την αρχική πράξη⁵².

⁴⁹ ΣτΕ 1787/2010, ΣτΕ 4190/1976, 3366/1990, 1216/1992, 155, 1723, 2815, 4695/1996, 807, 1775, 2771/1997, 2492/2000, 3456/2002, 247, 477/2004. Έτσι κρίθηκε ότι η πάροδος δύο περίπου ετών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής της κατά της αποφάσεως της Πρωτοβάθμιας Επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2643/1998 μέχρι την έκδοση αποφάσεως της Δευτεροβάθμιας Επιτροπής του άρθρου 10 του νόμου αυτού δεν υπερβαίνει τον εύλογο χρόνο, εν όψει του μεγάλου αριθμού των εκκρεμουσών υποθέσεων στη Δευτεροβάθμια Επιτροπή, η αρμοδιότητα της οποίας εκτείνεται σε όλη τη χώρα (βλ. ΣτΕ 4190/1976, 2815/1996, 477/2004).

⁵⁰ ΣτΕ 3366/2011, 1365, 1402, 2712/2010

⁵¹ Κύβελος Σ, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδόσεις Σάκκουλα, 2013, σελ. 208 επ.

⁵² ΣτΕ 1924/2013 (7μ), 2122/2002, 4219/2000

Η εξουσία τροποποίησης συνεπάγεται τη δυνατότητα του οργάνου της ενδικοφανούς προσφυγής να προβεί σε αντικατάσταση της αρχικής πράξης, με την έκδοση μίας νέας εκτελεστής διοικητικής πράξης, η οποία, ως προς το περιεχόμενό της, είναι διαφορετική, ολικά ή μερικά, από την προσβαλλόμενη. Επέρχεται δηλαδή με αυτή διόρθωση του ουσιαστικού περιεχομένου της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας στις εφαρμοστέες διατάξεις το ορθό νόημά τους, είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς, με προσθήκη στην απόφαση νέων αιτιολογιών που περιέχουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με εκείνες της αρχική πράξη.

Συνακόλουθα, με το ένδικο βοήθημα προσβάλλεται παραδεκτά μόνο η απόφαση που εκδίδεται επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή η σιωπηρή απόρριψή της, οι οποίες αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις και στις οποίες ενσωματώνεται η αρχική πράξη της διοικητικής αρχής, που χάνει έτσι την εκτελεστότητά της. Ένδικο βοήθημα που ασκείται κατά της αρχικής πράξης απορρίπτεται ως απαράδεκτο, καθώς στρέφεται κατά μη εκτελεστής διοικητικής πράξης, η οποία έχει αντικατασταθεί από νέα.

Ως απαράδεκτο απορρίπτεται και το ένδικο βοήθημα που ασκείται απευθείας κατά της αρχικής πράξης, χωρίς να έχει προηγηθεί η άσκηση της προβλεπόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ακόμα και εάν αυτή ασκηθεί στη συνέχεια, διότι στην περίπτωση αυτή καταστρατηγείται ο σκοπός του νόμου, που συνίσταται στην υποχρεωτική τήρηση της προδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής. Προϋπόθεση βέβαια αυτών, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, είναι η ενημέρωση του ενδιαφερόμενου από τη Διοίκηση, για την υποχρέωσή του να ασκήσει κατά της πράξης ενδικοφανή προσφυγή. Εάν δεν προηγηθεί η ενημέρωση αυτή, θεραπεύεται το απαράδεκτο του ενδίκου βοηθήματος που στρέφεται απευθείας κατά της αρχικής πράξης.

Στην ειδικότερη περίπτωση όπου το ένδικο βοήθημα στρέφεται κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης, και στη συνέχεια μετά την πάροδο της τασσόμενης στο νόμο προθεσμίας ή του τριμήνου και το αργότερο μέχρι τη συζήτηση του ενδίκου βοηθήματος, το αρμόδιο όργανο εκδώσει ρητή απορριπτική απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής, τότε η απόφαση αυτή, καθ' ερμηνεία του δικογράφου, θεωρείται ως συμπροσβαλλόμενη και μόνη παραδεκτά προσβαλλόμενη πράξη,

ανεξαρτήτως μάλιστα του εάν το στρεφόμενο κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης ένδικο βοήθημα έχει ασκηθεί εμπροθέσμως (άρθρα 63 ν. 2717/1999)⁵³. Σε κάθε περίπτωση πάντως η απόφαση αυτή μπορεί να προσβληθεί και αυτοτελώς.

Απόφαση ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία εκδίδεται μετά τη συζήτηση της υπόθεσης ενώπιον του αρμοδίου δικαστηρίου, θεωρείται ότι εκδόθηκε από χρονικά αναρμόδιο όργανο⁵⁴, και εάν μεν προσβληθεί αυτοτελώς είναι ακυρωτέα, εάν δε έχει προηγηθεί προσφυγή κατά της σιωπηρής απόρριψης, τότε δεν θεωρείται συμπροσβαλλόμενη με αυτή. Να σημειωθεί δε πως η γενική αρχή εφαρμογής της ευνοϊκότερης νομοθετικής ρύθμισης, εφαρμόζεται σε υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον του οργάνου της ενδικοφανούς προσφυγής, επί των οποίων δεν έχει ακόμα εκδοθεί οριστική απόφαση⁵⁵.

V. Προβαλλόμενες με το ένδικο βοήθημα πλημμέλειες

Ένα σημαντικό ζήτημα που συνδέεται με την ενδικοφανή προσφυγή, είναι και ο προσδιορισμός των πλημμελειών που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο προσβολής με το ένδικο βοήθημα που στρέφεται κατά της απόφασης που εκδίδεται επί της ενδικοφανούς προσφυγής⁵⁶. Σχετικά με το ζήτημα αυτό πρέπει να σημειωθεί πως, εφόσον μόνη παραδεκτά προσβαλλόμενη είναι η απόφαση που εκδίδεται επί της ενδικοφανούς προσφυγής, στην οποία ενσωματώνεται η αρχική πράξη, με το δικόγραφο της δικαστικής προσφυγής μπορούν κατ' αρχάς να προβληθούν παραδεκτά μόνο ελαττώματα της τελικής αυτής απόφασης και όχι πλημμέλειες της αρχικής πράξης, οι οποίες θεωρείται ότι έχουν θεραπευτεί.

Εξαιρέση υπάρχει στην περίπτωση άσκησης ενδίκου βοηθήματος, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία

⁵³ ΣτΕ 3492/2011.

⁵⁴ ΣτΕ 1382/2006

⁵⁵ ΣτΕ 1435/2011, 2025/2009, 1176/1992, 859/1988, 3775/2006, 1297/2004, 1007/1990.

⁵⁶ Σ. Κύβελος, Ειδικότερα ζητήματα «εφαρμογής» της ενδικοφανούς διοικητικής προσφυγής στην ελληνική έννομη τάξη, ΘΠΔΔ 2012, σελ. 312 επομ.

ουσιαστικά επιβεβαιώνει την αρχική πράξη και δεν προσθέτει καμία νέα αιτιολογία σε αυτή, οπότε το δικαστήριο καλείται να εξετάσει την αιτιολογία της αρχικής πράξης. Αλλά και στην περίπτωση όπου τίθεται ζήτημα τυπικής νομιμότητας, όπως η αναρμοδιότητα ή η κακή συγκρότηση του οργάνου που εξέδωσε την αρχική πράξη, οπότε και εξετάζεται από το δικαστήριο, ακόμα και αν έχει εκδοθεί απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής, και στη συνέχεια η υπόθεση αναπέμπεται στο αρχικό όργανο για επανάληψη της αρχικής διαδικασίας και διόρθωση της αρχικής πράξης⁵⁷.

Λόγους του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής μπορούν να αποτελέσουν τυπικοί ή ουσιαστικοί λόγοι που σχετίζονται αποκλειστικά με την απόφαση της ενδικοφανούς προσφυγής. Τέτοιοι τυπικοί λόγοι είναι η αναρμοδιότητα του οργάνου της ενδικοφανούς προσφυγής, που εξετάζεται και αυτεπάγγελτα από το δικαστήριο, αλλά και το εκπρόθεσμο της υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, που επίσης ελέγχεται αυτεπάγγελτα, καθώς η προθεσμία άσκησης της είναι πάντοτε αποκλειστική αποτελώντας κανόνα δημόσιας τάξης⁵⁸. Έτσι μπορεί να προταθεί από τον προσφεύγοντα η εσφαλμένη απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής ως εκπρόθεσμη, από το όργανο που την εξέτασε, οπότε το δικαστήριο, εάν κάνει δεκτό τον ισχυρισμό αυτό αναπέμπει την υπόθεση στο αρμόδιο για την ενδικοφανή προσφυγή όργανο για κρίση επ' αυτής.

Εάν το διοικητικό δικαστήριο κάνει δεκτό ισχυρισμό του προσφεύγοντα, ότι το όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής είχε μη νόμιμα κάνει δεκτό ένα τυπικό λόγο και δεν εξέτασε ταυτόχρονα και τους υπόλοιπους προβληθέντες ενώπιόν του ισχυρισμούς, τότε πρέπει να κάνει δεκτό το ένδικο βοήθημα, να ακυρώσει την πράξη και να αναπέμψει την υπόθεση στο όργανο που την εξέδωσε για να ασκήσει την αρμοδιότητά του και να αποφανθεί και για τους υπόλοιπους προβληθέντες ισχυρισμούς.

Στους ουσιαστικούς λόγους εμπίπτει η περίπτωση της πλημμελούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, οπότε, εάν η διαφορά είναι ακυρωτική, το δικαστήριο μπορεί μόνο να ακυρώσει την απόφαση και να αναπέμψει την υπόθεση στο όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής για νέα κρίση με επαρκή αιτιολογία. Σε περίπτωση

⁵⁷ *Κύβελος Σ*, Η ενδικοφανής προσφυγή, σελ. 281 επομ. ΣτΕ 1622/2011, 644/2010

⁵⁸ ΣτΕ 667/2013, ΕΑ ΣτΕ 386/2010

διαφοράς ουσίας, εάν η πλημμέλεια αφορά ζητήματα αναρμοδιότητας, κακής συγκρότησης ή κακής σύνθεσης του οργάνου, παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και μη άσκησης διακριτικής ευχέρειας εκ μέρους της Διοίκησης, τότε το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα⁵⁹. Εάν όμως αφορά την κακή εφαρμογή του νόμου ή την κακή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, ο δικαστής μπορεί να διαμορφώσει ο ίδιος το περιεχόμενο της έννομης σχέσης, χωρίς να αναπέμψει την υπόθεση στη Διοίκηση⁶⁰.

⁵⁹ Άρθρο 79 παρ. 3 ν. 2717/1999.

⁶⁰ ΣτΕ 2722/2008

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

Η ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΣΤΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Ι. Η ενδικοφανής προσφυγή με το νόμο 4174/2013

Μετά την 1.1.2014, οπότε και άρχισε η ισχύς του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), η δυνατότητα του φορολογούμενου για συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς καταργείται και εισάγεται ενδικοφανής διαδικασία ενώπιον συγκεκριμένου οργάνου της φορολογικής αρχής, ως μέθοδος επίλυσης των φορολογικών διαφορών⁶¹. Έτσι στη διάταξη του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 σε

⁶¹ Μέχρι τις 31.12.2013, οι σχετικές φορολογικές διατάξεις προέβλεπαν τη δυνατότητα του φορολογούμενου να προβεί σε συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς του με τη φορολογική διοίκηση. Με τον τρόπο αυτό μπορούσε να αντιμετωπίσει την υπόθεσή του σε επίπεδο διοίκησης και συνεπώς να αποφύγει την προσφυγή στα δικαστήρια. Οι προϋποθέσεις και η διαδικασία για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ρυθμίζονταν στη διάταξη του άρθρου 70 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία, ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου είχε εκδοθεί το φύλλο ελέγχου, μπορούσε, αν αμφισβητούσε την ορθότητά του, να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμόδιου προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, σύμφωνα με τα εκεί οριζόμενα. Περαιτέρω στο άρθρο 70 Α του ν. 2238/1994 προβλεπόταν η σύσταση Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, έργο της οποίας ήταν 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 υπερέβαινε το ποσό που οριζόταν στη σχετική διάταξη (50.000 ευρώ και πάνω 300.000 ευρώ για διαφορές που ανήκαν στην αρμοδιότητα άλλων οργάνων). Στη συνέχεια με νεώτερη διάταξη εισήχθη το άρθρο 70B ν. 2238/1994, στο οποίο προβλεπόταν η δυνατότητα του υπόχρεου, ο οποίος αμφισβητούσε οποιαδήποτε πράξη είχε εκδοθεί σε βάρος του από τη φορολογική αρχή, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή η οποία θα εξεταζόταν από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Ενώ τέλος στο άρθρο 71 του ν. 2238/1994 προβλεπόταν ότι ο δικαστικός συμβιβασμός με βάση αυτό το νόμο ήταν δυνατός σε όσες περιπτώσεις επιτρεπόταν και όπου προβλεπόταν διοικητική επίλυση της διαφοράς. Το ίδιο μάλιστα

συνδυασμό με την Πολ 1064/2017, προβλέπεται ότι ο υπόχρεος ο οποίος αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη έχει εκδοθεί εις βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή ζητώντας την επανεξέταση της πράξης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Επιπροσθέτως, στο άρθρο 72 του ν. 4174/2013, και στις παραγράφους 1, 9, 17 και 44, υπάρχουν μια σειρά από μεταβατικές ρυθμίσεις, όπου στη μεν παρ. 1 ορίζεται ότι *«μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα»*. Η δε παρ. 9 προβλέπει ότι *«επί πράξεων ή αποφάσεων της επιτροπής διοικητικής επίλυσης διαφορών του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994 και της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 70Β του ίδιου νόμου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παράγ. 1 (προσδιορισμός φόρου) 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»*.

Στην παρ. 17 ορίζεται ότι *«στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 (τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής) και 57 (πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»*. Ενώ τέλος στην παρ. 44 προβλέπεται ότι *«από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο*

οριζόταν τόσο στο άρθρο 1 του ν.δ. 4600/1966, το οποίο, κατ' εξαίρεση, διατήρησε την ισχύ του με το άρθρο 285 παράγ. 2 περίπτ. στ του ν. 2717/1999, όσο και σε φορολογικούς νόμους οι οποίοι παρείχαν κίνητρα στους φορολογουμένους να προβούν σε περαιώση συμβιβαστικά και με ευνοϊκούς όρους για τις χρήσεις που δεν είχαν ακόμα ελεγχθεί.

και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994». Συνεπώς, σύμφωνα με το νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), για πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που θα εκδοθούν μετά την 1.1.2014 και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013 εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι που ίσχυαν μέχρι την 31.12.2013 κατά φορολογία και χρήση.

Σύμφωνα λοιπόν με τα ανωτέρω, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 4174/2013 παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο, ο οποίος αμφισβητεί ή θίγεται από πράξη ή παράλειψη της Φορολογικής Αρχής, να ζητήσει την επανεξέταση της σε βάρος του εκδοθείσας πράξης ή συντελεσθείσας παράλειψης, ασκώντας ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.), κατά το άρθρο 63 του ν. 4174/2013. Η υπηρεσία αυτή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία είναι και η μόνη αρμόδια για την εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών, αποφαινεται σχετικά έχοντας τη δυνατότητα να τροποποιήσει ή να ακυρώσει ολικά ή μερικά την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη.

II. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.)⁶² είναι μια ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία υπάγεται απευθείας στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Η έδρα της βρίσκεται στο Νομό Αττικής, διαρθρώνεται σε τρεις (3) Υποδιευθύνσεις, δεκατρία (13) Τμήματα και ένα (1) Αυτοτελές Γραφείο, εκ των οποίων η μία (1) Υποδιεύθυνση, τα τρία (3) Τμήματα αυτής και το Αυτοτελές Γραφείο της, εδρεύουν εκτός της έδρας της Διεύθυνσης, στην

⁶² Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, Μάιος 2017, <http://ded.aade.gr/kpi//public/archive/1/>

Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης⁶³ και στελεγχώνεται από υπαλλήλους της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Αρχικά προβλεπόταν στο νόμο ως Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων⁶⁴, στη συνέχεια όμως μετονομάστηκε σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και με αυτή τη μορφή λειτουργεί μέχρι σήμερα⁶⁵.

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, η Δ.Ε.Δ. είναι αρμόδια για την εκδίκαση των ενδικοφανών προσφυγών που ασκούνται υποχρεωτικά ενώπιόν της μέσω της αρμόδιας φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. και Ελεγκτικά Κέντρα), πριν την άσκηση της δικαστικής προσφυγής. Οι ενδικοφανείς προσφυγές κατά πράξεων των Δ.Ο.Υ. αλλά και του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), εκδικάζονται από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών που εδρεύει στον νομό Αττικής. Εξαιρούνται και εξετάζονται από την Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης, που έχει έδρα την Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης, οι ενδικοφανείς προσφυγές κατά πράξεων, ρητών ή σιωπηρών, που εκδίδονται (ή συντελούνται), από την 1.4.2015 και εφεξής, από τις Δ.Ο.Υ. της Φορολογικής Περιφέρειας Θεσσαλονίκης, εκτός των υπαγομένων στις Δ.Ο.Υ. των νομών της Θεσσαλίας, καθώς και των Δ.Ο.Υ. μόνο των νομών Ηπείρου από τις υπαγόμενες στην Φορολογική Περιφέρεια Πατρών.

Σκοπός της διαδικασίας αυτής είναι η επανεξέταση σε επίπεδο διοίκησης των πράξεων που εκδίδει ή παραλείπει να εκδώσει η Φορολογική Αρχή, με στόχο να αποτραπεί η προσφυγή στα δικαστήρια. Επιδιώκεται δε μέσω αυτής η άμεση επίλυση των φορολογικών διαφορών από τη Διοίκηση σε σύντομη προθεσμία και συγκεκριμένα μέσα σε 120 ημέρες από την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής,

⁶³ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, Μάιος 2017,

<http://ded.aade.gr/kpi/public/archive/1/>

⁶⁴ Άρθρο 70B παρ. 1 του ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Α5 της παραγράφου Α' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 και στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

⁶⁵ Οι αρμοδιότητές της καθορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 11 της αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/22.3.2017 (Β' 968 & 1238, ΑΔΑ: 6ΟΡΔΗ-ΟΓΓ) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

στοχεύοντας στην ταχύτερη είσπραξη των δημοσίων εσόδων αλλά και στην αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων.

Συνακόλουθα, η, μέσω της ενδικοφανούς προσφυγής, επανεξέταση των φορολογικών διαφορών από την ίδια τη Διοίκηση, συμβάλλει σημαντικά στην επιτάχυνση της διοικητικής δίκης, αποτελώντας ουσιαστικά ένα στάδιο προελέγχου των υποθέσεων που εισάγονται ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Με την προσφυγή αυτή έχουν ήδη αναδειχθεί από τη διοίκηση τα βασικά νομικά ζητήματα και έχουν εξεταστεί τα πραγματικά περιστατικά που απαιτούν τεχνικές κρίσεις και αναλύσεις, ώστε ενώπιον του δικαστηρίου να άγεται προς κρίση η υπόθεση ώριμη, για την οποία έχουν ήδη διατυπωθεί αιτιολογημένες κρίσεις από πλευράς διοίκησης, μέσω ενός οργάνου που προβαίνει σε διατύπωση δικαιοδοτικής κρίσης.

Η Δ.Ε.Δ., πέρα από την αρμοδιότητά της για επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής αρχής, μέσω της ενδικοφανούς προσφυγής, που ασκείται υποχρεωτικά πριν την προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια, είναι αρμόδια και για την εξέταση των αιτημάτων αναστολής της καταβολής του 50% του επίδικου ποσού που έχει επιβληθεί με την πράξη που προσβάλλεται με την ενδικοφανή προσφυγή. Ο νόμος συνεπώς αναγνωρίζει στη Δ.Ε.Δ. την αρμοδιότητα να αποφαινεται και για αιτήματα που σχετίζονται με την παροχή προσωρινής προστασίας, που είναι αναγκαία για την αποτελεσματική προστασία των συμφερόντων των φορολογουμένων.

Σύμφωνα επίσης με τις σχετικές διατάξεις, η Δ.Ε.Δ. είναι αρμόδια για την επανεξέταση των υποθέσεων που αναπέμπονται στη φορολογική διοίκηση με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατά το άρθρο 72 παρ. 10 του Κ.Φ.Δ. Συγκεκριμένα, σε περίπτωση που το διοικητικό δικαστήριο, με απόφασή του, κηρύξει απαράδεκτη τη συζήτηση ενός ενδίκου βοηθήματος και αναπέμψει την υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου η τελευταία να τηρήσει τη διαδικασία της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η υπόθεση εξετάζεται από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ.)⁶⁶. Και αυτό καθώς από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. κάθε αίτημα προς

⁶⁶ <http://ded.aade.gr/kpi/public/archive/1/> Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, Μάιος 2017.

τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται (άρθρο πρώτο, υποπαρ. Δ2, περ. 21 του Ν.4254/2014), αφού η μόνη διαδικασία που αναγνωρίζεται πλέον από τον νόμο είναι εκείνη της εξέτασης της υπόθεσης κατά νόμο και ουσία μέσω της ενδικοφανούς προσφυγής.

Η υπόθεση, τέλος, δεν εξετάζεται από τη Δ.Ε.Δ. στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη μέσα σε αποκλειστική προθεσμία πέντε ημερών, από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης, μετά από σχετική πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης. Στις περιπτώσεις αυτές⁶⁷, οι υποθέσεις διαβιβάζονται οίκοθεν από τη Φορολογική Αρχή στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, χωρίς να απαιτείται να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή από τον φορολογούμενο⁶⁸.

III. Η ενδικοφανής προσφυγή

1. Ενεργητική νομιμοποίηση για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής

Η ενδικοφανής προσφυγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 63 ΚΦΔ⁶⁹ σε συνδυασμό με την Πολ 1064/2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων⁷⁰, από την 1.1.2014 και εφεξής, ασκείται από τον υπόχρεο σε

⁶⁷ Περ. 95 του Πίνακα του άρθρου 1 της υπ' αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Β'478) «*Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με Εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης*», όπως τροποποιήθηκε με τις αριθ. Δ6Α 1054391 ΕΞ 2014/1.4.2014 (Β' 796) και Δ6Α 1109983 ΕΞ 2014/25.7.2014 (Β' 2096), <http://ded.aade.gr/kpi//public/archive/1/>

⁶⁸ Χωρίς τήρηση δηλαδή της διαδικασίας που προβλέπεται στις ΠΟΛ 1064/2017 και 1069/2014.

⁶⁹ Άρθρο 63 παρ. 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*».

⁷⁰ Άρθρο 1 Πολ 1064/2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων «*1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014*

βάρος του οποίου εκδόθηκε πράξη της φορολογικής διοίκησης ή έλαβε χώρα σιωπηρή άρνηση, κατά αυτών, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, πριν προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια. Ασκείται δηλαδή από το πρόσωπο εκείνο το οποίο η πράξη ή η σιωπηρή άρνηση αφορά, και σε βάρος του οποίου αυτή αναπτύσσει τις δυσμενείς έννομες συνέπειές της. Υποβάλλεται δε και από τον ίδιο τον υπόχρεο, χωρίς να είναι υποχρεωτική η υποβολή της από δικηγόρο.

Ειδικά προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, εφαρμοστέα είναι η διάταξη του άρθρου 50 παρ. 7 ΚΦΔ, με την οποία διευρύνεται ο κύκλος των προσώπων τα οποία νομιμοποιούνται να ασκήσουν ενδικοφανή προσφυγή. Συγκεκριμένα, σε περίπτωση που εκδοθεί πράξη της φορολογικής αρχής ή συντελεστεί σιωπηρή άρνησή της σε βάρος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ενδικοφανή προσφυγή κατά αυτής μπορούν να ασκήσουν, πέρα από το ίδιο το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, και όλα τα πρόσωπα εκείνα τα οποία ευθύνονται εκ μέρους αυτών για την καταβολή του φόρου, καθώς αυτά, σύμφωνα με το νόμο, έχουν στη διάθεσή τους κάθε δικαίωμα που θα είχε και το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα [(άρθρο 50 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)]⁷¹.

και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.»

⁷¹ Με τη νομοθετική αυτή ρύθμιση, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι παύει να απασχολεί πλέον το ζήτημα που είχε προκύψει στη νομολογία του ΣτΕ σχετικά με τα πρόσωπα που νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή. Ειδικότερα, η νομολογία του ΣτΕ δεχόταν παγίως⁷¹ (έτσι η ΣτΕ 844/2012) ότι οι διαχειριστές, οι διευθύνοντες σύμβουλοι και οι εκκαθαριστές ανωνύμων εταιριών δεν είναι τα υποκείμενα της φορολογικής υποχρέωσης, δεν έχουν μετάσχει στη διαδικασία ελέγχου και δεν τους έχει κοινοποιηθεί η πράξη καταλογισμού του φόρου, την οποία δεν νομιμοποιούνται να προσβάλουν, αλλά είναι τρίτοι, των οποίων η ευθύνη γεννάται το πρώτον κατά το στάδιο της εισπράξεως του φόρου που βεβαιώθηκε επ' ονόματι της εταιρίας, οπότε τα πρόσωπα αυτά αποκτούν, κατά τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, την ιδιότητα του «οφειλέτη», μόνον από και διά της εκδόσεως και κοινοποιήσεως προς αυτά της ατομικής ειδοποίησης που προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 4 του Κ.Ε.Δ.Ε., μέσω της οποίας πληροφορούνται την ύπαρξη, το ύψος και την αιτία του χρέους τους και

Σε μια δε σειρά από ειδικότερες περιπτώσεις τα πρόσωπα που νομιμοποιούνται να ασκήσουν ενδικοφανή προσφυγή κατά πράξεων ή σιωπηρών αρνήσεων της φορολογικής αρχής είναι τα ακόλουθα⁷²:

- i. Για σχολάζουσα κληρονομιά, ο κηδεμόνας της.
- ii. Για επιδικία, ο προσωρινός διαχειριστής.
- iii. Για μεσεγγύηση, ο μεσεγγυούχος.
- iv. Για πτωχεύσαντα, ο σύνδικος.
- v. Για ανήλικο, ο ασκών τη γονική μέριμνα ή ο επίτροπος και σε περίπτωση που αυτοί είναι περισσότεροι, ο ένας από αυτούς.
- vi. Για πρόσωπο που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση, ο δικαστικός συμπαραστάτης.
- vii. Για θανόντα φορολογούμενο, οι κληρονόμοι του.

Ταυτόχρονα όμως με τις ανωτέρω διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφαρμοστέα είναι, και στις φορολογικές διαφορές, η διάταξη του άρθρου 64 παρ. 1 ΚΔΔμιας⁷³, η οποία καθορίζει τα σχετικά με τα πρόσωπα που νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή και αυτό καθώς η άσκηση της ενδικοφανής προσφυγής αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής⁷⁴. Απαιτείται συνεπώς στο πρόσωπο του ασκούντος την ενδικοφανή προσφυγή να συντρέχει η ύπαρξη εννόμου συμφέροντος άμεσου, προσωπικού και ενεστώτος και να αναγνωρίζεται από ειδική διάταξη νόμου το δικαίωμά του για άσκησή της.

τους παρέχεται η δυνατότητα είτε να αμυνθούν αποτελεσματικά, ασκώντας την ανακοπή της παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά της ατομικής ειδοποίησης, με την οποία θεωρείται συμπροσβαλλόμενη και η ταμειακή βεβαίωση, είτε να προβούν σε ρύθμιση του χρέους τους.

⁷² Άρθρο 2 παρ. 4 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

⁷³ Άρθρο 2 παρ. 4 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

⁷⁴ Άρθρο 1, Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Συνακόλουθα, ενόψει της στενής αυτής σύνδεσης που υπάρχει μεταξύ ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής, τα πρόσωπα που ορίζονται στις σχετικές διατάξεις του ΚΦΔ ως έχοντα δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, έμμεσα νομιμοποιούνται να ασκήσουν και προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά της απόφασης, ρητής ή σιωπηρής, που εκδίδεται επί της ενδικοφανούς προσφυγής⁷⁵.

Προς την κατεύθυνση αυτή κινούνται και πρόσφατες σχετικά αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας⁷⁶ με τις οποίες έγινε δεκτό ότι, *«κατά του φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ανώνυμης εταιρίας, από το οποίο προκύπτει απόκρυψη κερδών, νομιμοποιείται να ασκήσει προσφυγή και ο διευθύνων ή εντεταλμένος σύμβουλος αυτής, ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώδες έννομο συμφέρον, ως, κατά το νόμο, αλληλεγγύως ευθυνόμενος για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, ιδίως όταν αναφέρεται και αυτός στο φύλλο ελέγχου»*⁷⁷. Σύμφωνα όμως με τη νομολογία αυτή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο διευθύνων σύμβουλος έχει το δικαίωμα άσκησης προσφυγής κατά του φύλλου ελέγχου, ακόμα και σε περίπτωση που δεν αναφέρεται σε αυτό⁷⁸. Το ζήτημα αυτό πλέον επιλύεται με την προαναφερθείσα ρητή διάταξη του άρθρου 50 παρ. 7 ΚΦΔ.

⁷⁵ Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 478.

⁷⁶ ΣτΕ 1316/2013, ΣτΕ 1317/2013

⁷⁷ Ενόψει των ανωτέρω πρέπει να γίνει δεκτό ότι εγκαταλείπεται η μέχρι πρότινος ισχύουσα νομολογία⁷⁷ η οποία δεχόταν ότι οι διευθύνοντες σύμβουλοι, οι διαχειριστές και οι εκκαθαριστές ανωνύμων εταιριών, δε νομιμοποιούνται να προσβάλλουν την καταλογιστική πράξη του φόρου που έχει εκδοθεί σε βάρος της εταιρίας και που δεν τους έχει κοινοποιηθεί. Η αιτιολογία ήταν ότι τα πρόσωπα αυτά είναι τρίτοι στην εν λόγω διαφορά, καθώς ούτε έχουν μετέσχει στη διαδικασία ελέγχου ούτε έχει κοινοποιηθεί σε αυτούς η καταλογιστική πράξη του φόρου, και η ευθύνη τους γεννάται για πρώτη φορά κατά τη διαδικασία είσπραξης του φόρου που βεβαιώθηκε στο όνομα της εταιρίας, μόλις κοινοποιηθεί σε αυτούς η ατομική ειδοποίηση του άρθρου 4 παρ. 1 Κ.Ε.Δ.Ε., με την οποία και λαμβάνουν γνώση για την ύπαρξη, το ύψος και την αιτία της οφειλής. Σε μια τέτοια περίπτωση έχουν το δικαίωμα είτε να επιδιώξουν τη ρύθμιση της οφειλής τους είτε να ασκήσουν κατά της ατομικής ειδοποίησης την ανακοπή του άρθρου 217 ΚΔΔμιας, με την οποία θεωρείται συμπροσβαλλόμενη και η ταμειακή βεβαίωση. Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 478.

⁷⁸ Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 479.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις η προσφυγή ασκείται παραδεκτά από τα συγκεκριμένα πρόσωπα, τα οποία πρέπει να έχουν τις συγκεκριμένες ιδιότητες που ορίζονται στο νόμο. Απαιτείται συνεπώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής να συνυποβάλλονται υποχρεωτικά και όλα τα σχετικά νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία και να προκύπτουν οι εν λόγω ιδιότητες⁷⁹.

2. Προσβαλλόμενες πράξεις

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω⁸⁰, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται από τον υπόχρεο, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και στρέφεται κατά πράξης της Φορολογικής Αρχής⁸¹ που εκδόθηκε σε βάρος του ή κατά σιωπηρής άρνησής της, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013 και το σχετικό Παράρτημα του ΚΦΔ). Η άσκησή της προηγείται της προσφυγής του υπόχρεου στα διοικητικά δικαστήρια και ως αίτημα έχει την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο της προβλεπόμενης διοικητικής διαδικασίας⁸². Καταλαμβάνει δε, τις πράξεις της φορολογικής αρχής που εκδίδονται ή τις παραλείψεις που συντελούνται από την 1.1.2014 και μετά⁸³.

Εξαιρούνται οι πράξεις ή παραλείψεις των φορολογικών οργάνων που σχετίζονται με τη Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικής Παροχής και κερδών από Τυχερά παίγνια, οι οποίες διέπονται από το άρθρο 63 ΚΦΔ, μόνο εφόσον συντελούνται από 1.1.2015 και έπειτα⁸⁴, με την έννοια ότι πλέον αρμόδια για την εκδίκαση των διαφορών αυτών, που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή του άρθρου 70 Α

⁷⁹ Άρθρο 2 παρ. 4 Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

⁸⁰ Άρθρου 63 ΚΦΔ σε συνδυασμό με τη με το άρθρο 1 Πολ. 1064/2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

⁸¹ Άρθρα 3 εδ. στ και 4 ΚΦΔ. Πρόκειται για πράξεις που εκδίδονται από φορολογικά όργανα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

⁸² Άρθρο 1, Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

⁸³ Άρθρο 67 ΚΦΔ και κεφ. Α1 Πολ. 1069/2014.

⁸⁴ Άρθρο 72 παρ. 29 και κεφ. Α1 Πολ. 1069/2014.

ν. 2238/1994 με αίτημα τον διοικητικό συμβιβασμό και δεν εξετάστηκαν από αυτή μέχρι τις 31.12.2013, είναι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών⁸⁵.

Πράξη της Φορολογικής Αρχής, κατά της οποίας δεν προβλέπεται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά προσβάλλεται απευθείας ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου είναι η πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου, του άρθρου 35 του ν. 4174/2013, οπότε με τη δικαστική προσφυγή του ο φορολογούμενος αμφισβητεί τη συνδρομή των περιστάσεων που δικαιολογούν την έκδοσή της.

Ειδικά, αναφορικά με τα μέτρα διασφάλισης των οφειλών του Δημοσίου του άρθρου 46 ΚΦΔ, ορίζεται πλέον ρητά στις σχετικές διατάξεις⁸⁶, ότι η εκδίκαση των διαφορών που προκύπτουν, μεταξύ άλλων, από την εφαρμογή των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του Ν. 4174/2013, ανήκει στον Πρόεδρο Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαινεται ανεκκλήτως. Ταυτόχρονα δε, προστέθηκε⁸⁷ στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 εδάφιο, με το οποίο ορίζεται ότι δεν ισχύει η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής για τις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει. Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του νόμου 4446/2016, ισχύουν από 22.12.2016, οπότε δημοσιεύτηκε και έπειτα⁸⁸, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεν υποβάλλονται ενδικοφανείς προσφυγές ενώπιον της Δ.Ε.Δ. για πράξεις διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, κατά τις παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/13), που εκδίδονται από τις 22.12.2016 και μετά⁸⁹, οι οποίες πλέον προσβάλλονται απευθείας στον Πρόεδρο Πρωτοδικών, κατά

⁸⁵ Άρθρο 184 παρ. 3 ν. 4261/2014.

⁸⁶ Άρθρο 18, παρ. 4 ν. 4446/2016, με το οποίο αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

⁸⁷ Άρθρο 18 παρ 5 ν. 4446/2016.

⁸⁸ Άρθρο 32 του Ν. 4446/2016.

⁸⁹ Πριν τη σχετική τροποποίηση, από τη διάταξη του άρθρου 46 παρ. 6 εδ. τελευταίο ΚΦΔ, συναγόταν ότι ενδικοφανής προσφυγή ασκείτο και κατά της απόφασης με την οποία λαμβάνονται μέτρα για τη

τα προβλεπόμενα στο α' εδ. της περ. δ' της παρ.2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας⁹⁰. Συνεπώς, εφόσον η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δεν είναι πλέον διάδικος στις περιπτώσεις αυτές, η αποστολή των απόψεων της διοίκησης και του οικείου διοικητικού φακέλου στη γραμματεία του δικαστηρίου, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 129 και 149 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, γίνεται από τις κατά τόπο αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ή τα Ελεγκτικά Κέντρα⁹¹.

Επίσης, από 22.12.2016 και μετά⁹², προσβάλλονται απευθείας με προσφυγή ενώπιον του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ο οποίος και αποφαινεται ανέκκλητα, οι πράξεις ή παραλείψεις που σχετίζονται με τις διαφορές που αναφέρονται στη διάταξη του άρθρου 6 παρ.2 περ. δ' ΚΔΔμιας. Συγκεκριμένα πρόκειται για τις διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή:

- i. των άρθρων 13 και 14 του ν. 2523/1997 (Α' 179), για την αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων επιτηδευματιών και αφαίρεση πινακίδων και αδειών κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων, καθώς και τη διασφάλιση συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής,
- ii. των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για τα μέτρα διασφάλισης των οφειλών του Δημοσίου,
- iii. του άρθρου 153 του ν. 2960/2001 (Α' 265), για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου,

διασφάλιση των οφειλών του Δημοσίου (άρθρο 46 ΚΦΔ), η οποία μάλιστα και δεν είχε ανασταλτικό αποτέλεσμα. Αλλά και υπό το προηγούμενο καθεστώς, η απόφαση των διασφαλιστικών μέτρων δημιουργούσε διαφορές ουσίας, προσβαλλόταν όμως με ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον του Υπουργού Οικονομικών, κατά της οποίας ασκείτο στη συνέχεια προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια (ΣτΕ 2274/2015, ΣτΕ 399/2015, ΣτΕ 3964/2014, ΣτΕ 2199/2013).

⁹⁰ ΠΟΛ 1204/2016 «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου κ' επείγοντος χαρακτήρα» Εγκύκλιος του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

⁹¹ ΠΟΛ 1204/2016 «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου κ' επείγοντος χαρακτήρα» Εγκύκλιος του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

⁹² Έναρξη ισχύος του νόμου 4446/2016.

ίν. και τέλος, των ακόλουθων περιπτώσεων γ', δ' και ε' της παρ. 4 του άρθρου 1 του ν. 1406/1983⁹³, για: γ'. «άρνηση χορήγησης αποδεικτικού ή βεβαιώσεως ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο ή τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης από οποιαδήποτε αιτία, κατά τις οικείες διατάξεις, όπως εκάστοτε ισχύουν», δ'. «την έκδοση πράξεων, με τις οποίες διατάσσεται η προσωρινή παύση λειτουργίας καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης επιτηδευματία, λόγω φορολογικών παραβάσεων ή λόγω οφειλής προς το Δημόσιο από οποιαδήποτε αιτία», και ε' «την άρνηση θεώρησης φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, λόγω μη εκπληρώσεως ληξιπρόθεσμων και απαιτητών οφειλών».

Έχει κριθεί ότι απαραδέκτως υποβάλλεται στη Δ.Ε.Δ. ενδικοφανής προσφυγή κατά ατομικής ειδοποίησης της Δ.Ο.Υ. καθώς η εν λόγω διαφορά αφορά στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης, οπότε κατά της πράξης αυτής είναι δυνατή μόνο η άσκηση ανακοπής σύμφωνα με τα άρθρα 217 επόμενα του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) και 73 του Κ.Ε.Δ.Ε.⁹⁴. Για τον ίδιο δε λόγο κρίθηκε απαράδεκτη και η ενδικοφανής προσφυγή που ασκήθηκε κατά χρηματικού καταλόγου, διότι και η διαφορά που δημιουργείται στην περίπτωση αυτή επίσης αφορά το στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης⁹⁵.

Απαράδεκτη επίσης κρίθηκε από τη Δ.Ε.Δ. και η ενδικοφανής προσφυγή κατά της ηλεκτρονικής ειδοποίησης ανασφάλιστου οχήματος της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, δεχόμενη ότι δεν πρόκειται για εκτελεστή διοικητική πράξη αλλά εντάσσεται στη διαδικασία γνωστοποίησης στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων της διασταύρωσης που διενεργήθηκε από την ΑΑΔΕ⁹⁶.

Τέλος, δεν προβλέπεται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά των πράξεων της φορολογικής αρχής με τις οποίες επιβάλλονται μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του υπόχρεου. Κατά αυτών ασκείται η ανακοπή του άρθρου 217 επ ΚΔΔμιας, όπως ορίζεται στις σχετικές διατάξεις.

⁹³ Όπως προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 51 του ν. 3659/2008 (Α' 77),

⁹⁴ Δ.Ε.Δ. 6625/2017

⁹⁵ Δ.Ε.Δ. 259/2016

⁹⁶ Δ.Ε.Δ. 6611/2017

3. Υπηρεσία κατάθεσης

Η ενδικοφανής προσφυγή, για την άσκηση της οποίας δεν απαιτείται η καταβολή παραβόλου από τον προσφεύγοντα, κατατίθεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της (άρθρο 63 παρ. 1 ΚΦΔ)⁹⁷. Σε περίπτωση κατάργησης ή αναστολής λειτουργίας της φορολογικής αρχής ή του τμήματος ή του γραφείου αυτής, που εξέδωσε ή παρέλειψε να εκδώσει την πράξη, η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην Υπηρεσία υποδοχής, η οποία και τη διαβιβάζει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών⁹⁸.

Οι σχετικές διατάξεις δεν περιέχουν ρύθμιση για την περίπτωση όπου η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται σε άλλη φορολογική αρχή από εκείνη που εξέδωσε ή παρέλειψε να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη. Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι εφαρμοστέα είναι η διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 περ. α του ΚΔΔιαδ, που αποτυπώνει μια γενική αρχή του δικαίου, σύμφωνα με την οποία η αναρμόδια υπηρεσία, στην οποία κατατέθηκε εσφαλμένα η προσφυγή, οφείλει μέσα σε τρεις μέρες να τη διαβιβάσει στην αρμόδια, με αντίστοιχη γνωστοποίηση του γεγονότος αυτού στον προσφεύγοντα⁹⁹.

Επίσης δεν υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο νόμο για την περίπτωση όπου η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο. Σε μια τέτοια περίπτωση, όπως έχει γίνει δεκτό και νομολογιακά¹⁰⁰, η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να κατατίθεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, ανεξαρτήτως του εάν αυτή ήταν ή όχι αρμόδια για την έκδοσή της και το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση παράλειψης.

⁹⁷ Άρθρο 2 παρ. 2, Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

⁹⁸ Άρθρο 2, Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

⁹⁹ Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 480. ΣτΕ 3129/2015, 3433/2013, 3236/2008.

¹⁰⁰ ΣτΕ 1871/2008

Η αρμόδια Φορολογική Αρχή στην οποία κατατίθεται η ενδικοφανής προσφυγή, οφείλει να την αποστείλει, συνοδευόμενη από όλα τα σχετικά έγγραφα και τις απόψεις της, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, μέσα σε προθεσμία επτά (7) ημερών από την υποβολή της, προκειμένου αυτή να αποφανθεί σχετικά¹⁰¹. Σημειώνεται δε ότι, κατά των πράξεων των φορολογικών οργάνων είναι επιτρεπτή μόνο η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και είναι απαράδεκτη τόσο η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής, όσο και η απευθείας προσφυγή στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, με τις εξαιρέσεις που ορίζει ο ίδιος ο νόμος¹⁰².

4. Προθεσμία άσκησης

Η προθεσμία για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 63 παρ. 1 ΚΦΔ και 2 παρ.1 Πολ 1064/27.04.2017¹⁰³, είναι τριάντα (30) ημέρες και αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης στο φορολογούμενο ή από τη συντέλεση της παράλειψης (κατά τα άρθρα 5 και 63 του Κ.Φ.Δ.).

Ειδικά για τους φορολογικούς κατοίκους του εξωτερικού η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες και αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης σε αυτούς ή τη συντέλεση της παράλειψης της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 63 παρ. 1 εδ. ε ΚΦΔ και ΠΟΛ 1157/2016)¹⁰⁴. Σημειώνεται ότι η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει και τις υποθέσεις για τις οποίες κατά την δημοσίευση του νόμου (3.8.2016) δεν είχε παρέλθει η προθεσμία των τριάντα (30) ημερών του εδ.γ' της παρ. 1 του αρθ. 63 ΚΦΔ για την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής¹⁰⁵.

¹⁰¹ Άρθρο 63 παρ. 2 ΚΦΔ και άρθρο 2 παρ. 3 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

¹⁰² Άρθρο 63 ΚΦΔ και άρθρο 2 παρ.1, Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

¹⁰³ Άρθρο 2, Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

¹⁰⁴ Άρθρο 63 παρ. 1 εδ. ε ΚΦΔ και ΠΟΛ 1157/2016: Προθεσμία κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης

¹⁰⁵ ΠΟΛ 1157/2016: Προθεσμία κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης

Εξαιρετικά, για τους τελευταίους κυρίους ή ψιλούς κυρίους ή επικαρπωτές ή επιφανειούχους των ακινήτων, που ευθύνονται εις ολόκληρον με τους υπόχρεους για την πληρωμή του ΕΝΦΙΑ που βαρύνει το δικαίωμα που απέκτησαν, η προθεσμία για άσκηση προσφυγής είναι εξήντα (60) ημέρες, με αφετηρία την κοινοποίηση σε αυτούς της πράξης της φορολογικής αρχής με συστημένη επιστολή (άρθρο 50 παρ. 6 ΚΦΔ). Η διάταξη αυτή ως ειδική κατисχύει της γενικής διάταξης του άρθρου 63 παρ. 1 ΚΦΔ.

Σε όλες τις περιπτώσεις η προθεσμία για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου¹⁰⁶. Η διάταξη αυτή είναι αντίστοιχη με εκείνη του άρθρου 11 του ΒΔ 26.6-10.7.1944, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, όπου προβλέπεται ρητά ότι ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές στην προθεσμία άσκησης ενδίκων βοηθημάτων και μέσων, δεν υπολογίζεται το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

5. Περιεχόμενο ενδικοφανούς προσφυγής

Η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να αναφέρει όλους του λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο φορολογούμενος βασίζει το αίτημά του (άρθρο 63 παρ. 1 ΚΦΔ). Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις¹⁰⁷, στην προσφυγή πρέπει να αναφέρονται τα ακριβή στοιχεία του υπόχρεου, η προσβαλλόμενη πράξη, οι λόγοι, οι ισχυρισμοί και τα έγγραφα στα οποία στηρίζει το αίτημά του, η διεύθυνση στην οποία θα πραγματοποιούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.

Σε περίπτωση που, μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, μεταβληθούν τα στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου, ο τελευταίος οφείλει να γνωστοποιήσει εγγράφως τη μεταβολή αυτή και τα νέα του στοιχεία στη Διεύθυνση

¹⁰⁶ Άρθρο 63 παρ. 1 εδ τελευταίο ΚΦΔ και άρθρο 2 παρ. 1, Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

¹⁰⁷ Άρθρο 63 παρ. 1 εδ τελευταίο ΚΦΔ και άρθρο 2 παρ. 2, Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Επίλυσης Διαφορών. Η μη γνωστοποίηση αυτής της μεταβολής έχει ως συνέπεια να γίνονται οι κοινοποιήσεις νόμιμα με βάση τα στοιχεία, όπως αυτά είχαν δηλωθεί αρχικά¹⁰⁸.

Ως προς τους προβαλλόμενους λόγους πρέπει να γίνει δεκτό πως, αφ' ης στιγμής η ενδικοφανής προσφυγή συνεπάγεται έλεγχο της προσβαλλόμενης πράξης κατά νόμο και ουσία, οι λόγοι που μπορούν να προβληθούν με αυτή δύναται να είναι τόσο νομικοί όσο και πραγματικοί, όπως εκείνοι που θα προβάλλονταν με το δικόγραφο της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων¹⁰⁹.

Σύμφωνα με τη Δ.Ε.Δ. όμως ισχυρισμοί που βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, δεν προβάλλονται παραδεκτά με την ενδικοφανή προσφυγή και αν έχουν προβληθεί απορρίπτονται με το σκεπτικό ότι ο έλεγχος αυτών ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο¹¹⁰.

Ειδικότερα, ως προς τα στοιχεία που πρέπει να προσκομίσει ο προσφεύγων, οι σχετικές διατάξεις¹¹¹ προβλέπουν ότι, ο υπόχρεος οφείλει ταυτόχρονα με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής να συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή και όλα τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, έναν ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο – CD ή USB κλπ.) στον οποίο θα περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή, η αίτηση αναστολής σε περίπτωση αυτοτελούς υποβολής και τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται, καθώς και μία υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, με την οποία να δηλώνεται η ακρίβεια του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου. Η έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη δεν απαιτείται να συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία που αποστέλλει ο

¹⁰⁸ Άρθρο 2 παρ. 2, Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

¹⁰⁹ Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 481.

¹¹⁰ Δ.Ε.Δ. 6659/2017

¹¹¹ Άρθρο 2 παρ. 6, Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

φορολογούμενος στη Δ.Ε.Δ. καθώς αυτά στέλνονται στη Δ.Ε.Δ. από την αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή τέλεσε την παράλειψη¹¹².

IV. Η εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής

1. Η διαδικασία ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της, εξετάζει τα πραγματικά και νομικά ζητήματα της υπόθεσης και λαμβάνει την απόφασή της αφού λάβει υπόψη της την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση¹¹³. Η διαδικασία ενώπιόν της διεξάγεται εγγράφως, εκτός από τις περιπτώσεις εκείνες που οι σχετικές διατάξεις θεσπίζουν το αντίθετο.

Η Δ.Ε.Δ., εάν το κρίνει απαραίτητο, έχει τη δυνατότητα μέσα στην προθεσμία για την έκδοση της απόφασής της επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλέσει τον υπόχρεο προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του για τα τιθέμενα ζητήματα, καθώς και για τους λόγους και τους ισχυρισμούς που έχει προβάλει με την προσφυγή του, το αργότερο εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών¹¹⁴. Από τη σχετική διάταξη προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. δεν έχει υποχρέωση να καλέσει τον υπόχρεο να αναπτύξει εγγράφως τις απόψεις του, συνεπώς η μη κλήση του δεν συνεπάγεται ακυρότητα της απόφασης που εκδίδεται επί της προσφυγής.

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος, με την ενδικοφανή προσφυγή του, προσκομίσει νέα στοιχεία ή επικαλεστεί νέα πραγματικά περιστατικά για πρώτη φορά ενώπιον της Δ.Ε.Δ., τα οποία δεν τα είχε επικαλεστεί ενώπιον της εκδούσας την πράξη φορολογικής αρχής, τότε πρέπει υποχρεωτικά να καλείται από τη Δ.Ε.Δ. σε

¹¹² Κεφ Α2 και Β5 Πολ 1069/2014

¹¹³ Άρθρο 3 παρ. 1, Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

¹¹⁴ Άρθρο 3 παρ. 2, Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ακρόαση, για να εκθέσει εγγράφως τις απόψεις του και να αναπτύξει τα σχετικά με τους προβαλλόμενους στην προσφυγή του λόγους και με τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτή νέα στοιχεία ή νέα πραγματικά περιστατικά. Σε μια τέτοια περίπτωση η Δ.Ε.Δ. μπορεί να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου να της αποστείλει το πόρισμά της¹¹⁵.

Η κρίση για το εάν τα προσκομιζόμενα και επικαλούμενα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά είναι νέα ή όχι, ανήκει στην ίδια τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, η οποία για τη διαμόρφωση της σχετικής κρίσης, λαμβάνει υπόψη της όλα τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, που έχουν διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο¹¹⁶. Ως νέα στοιχεία νοούνται εκείνα τα οποία η φορολογική αρχή δεν είχε στη διάθεσή της και συνεπώς δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπόψη της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Να σημειωθεί πως ενώ όλη η διαδικασία ενώπιον της Δ.Ε.Δ. στηρίζεται αποκλειστικά στα στοιχεία που υποβάλλονται σε αυτή εγγράφως, είναι δυνατό, σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κριθεί ότι συντρέχει σχετικός λόγος, η ακρόαση του φορολογούμενου ενώπιόν της να διεξαχθεί προφορικά σε συγκεκριμένη ώρα και ημέρα, που θα οριστεί από αυτή. Σε μια τέτοια περίπτωση ο υπόχρεος παρίσταται ενώπιον της Δ.Ε.Δ. είτε αυτοπροσώπως είτε με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, βάσει ειδικού πληρεξουσίου εγγράφου με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής από την αρμόδια αρχή¹¹⁷. Στην προφορική ακρόαση μετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι, τους οποίους ορίζει ο προϊστάμενος της Δ.Ε.Δ., μεταξύ των οποίων και ο υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος.

¹¹⁵ Άρθρο 3 παρ. 3, Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

¹¹⁶ Άρθρο 3 παρ. 4 Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

¹¹⁷ Άρθρο 3 παρ. 3 Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Η Δ.Ε.Δ., κατά την εκδίκαση της ενδικοφανούς προσφυγής, μπορεί να καλεί οποιονδήποτε για να παρέχει πληροφορίες και να ζητά την προσκόμιση οποιουδήποτε εγγράφου ή άλλου στοιχείου κρίνει αναγκαίο, με τον περιορισμό των διατάξεων για το επαγγελματικό απόρρητο και την προστασία των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων, ενώ μπορεί να υποβάλλει γραπτά ερωτήματα σε άλλες καθ' ύλην αρμόδιες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε.¹¹⁸. Συνακόλουθα και όλες οι υπηρεσίες και τα όργανα της Α.Α.Δ.Ε. οφείλουν να παρέχουν κατά προτεραιότητα κάθε σχετική πληροφορία και έγγραφο και να αποφαινόμενοι εντός των τασσόμενων προθεσμιών, σύμφωνα με τις αποφάσεις του προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ.

Σε περίπτωση που η Δ.Ε.Δ., κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώσει ότι υπάρχει ανάγκη συμπλήρωσης των στοιχείων του φακέλου από τη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι μπορεί να ζητήσει από αυτή την προσκόμισή τους, με την προϋπόθεση όμως ότι η φορολογική αρχή τα έλαβε υπόψη της κατά την έκδοση της πράξης και ότι αυτά είχαν τεθεί υπόψη του ίδιου του υπόχρεου πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, διότι σε αντίθετη περίπτωση παραβιάζεται η αρχή της προηγούμενης ακρόασης¹¹⁹. Η δυνατότητα αυτή συνάγεται από τη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 5 ΚΦΔ, κατά την οποία η Δ.Ε.Δ. υποχρεούται να καλέσει σε ακρόαση τον υπόχρεο, σε περίπτωση που προσκομισθούν σε αυτή νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, χωρίς η διάταξη να ορίζει από ποιόν, συνεπώς μπορεί να γίνει δεκτό ότι αφορά όχι μόνο τον αιτούντα αλλά και την εκδούσα την πράξη αρχή¹²⁰.

2. Η έκταση της εξουσίας της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Οι σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/203), δεν περιέχουν ρητή νομοθετική πρόβλεψη που να αποτυπώνει ευθέως την έκταση της

¹¹⁸ Άρθρο 3 παρ. 6 Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

¹¹⁹ Άρθρα 28 και 62 ΚΦΔ, *Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β*, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 485.

¹²⁰ *Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β*, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 485.

εξουσίας της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και το εάν η τελευταία μπορεί να λάβει υπόψη της αυτεπάγγελα ισχυρισμούς που δεν προβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή. Η απάντηση στο ζήτημα αυτό μπορεί να προκύψει αφού ληφθούν υπόψη οι σχετικές νομοθετικές διατάξεις και οι αποφάσεις της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων σε συνδυασμό με τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως έχουσα «οιονεί» δικαιοδοτικό χαρακτήρα.

Έτσι στην παρ. 1 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ. προβλέπεται ότι ο υπόχρεος υποβάλλει την ενδικοφανή προσφυγή του στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη αναφέροντας τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, ενώ στην παρ. 5 ορίζεται ότι η Δ.Ε.Δ. εκδίδει την απόφασή της αφού λάβει υπόψη της την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και κάθε άλλη πληροφορία που έλαβε σχετικά με την υπόθεση.

Στη δε σχετική Πολ 1064/2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων¹²¹, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, προβλέπεται πως εάν μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Δ.Ε.Δ. νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται από αυτή σε ακρόαση προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του τόσο για τους λόγους της προσφυγής όσο και για τα νέα στοιχεία ή τα νέα πραγματικά περιστατικά και ταυτόχρονα η Δ.Ε.Δ. έχει τη δυνατότητα να ζητήσει από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το πόρισμά της.

Από μόνες τις ρυθμίσεις αυτές δεν μπορεί να δοθεί μια απολύτως ξεκάθαρη απάντηση για την έκταση της εξουσίας της Δ.Ε.Δ. Από το συνδυασμό όμως των διατάξεων αυτών με τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της βεβαιότητας και της οριστικότητας του φόρου (άρθρο 78 του Συντάγματος), προκύπτει ότι οι πράξεις των φορολογικών αρχών δεν μπορούν ούτε να ανακληθούν, ούτε να ελεγχθούν ιεραρχικά, ούτε να προσβληθούν με άλλες διοικητικές προσφυγές πλην της ενδικοφανούς¹²².

¹²¹ Άρθρο 3 παρ. 3 Πολ 1064/2017 απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ.

¹²² Πανλόπουλος Π, Η ανάκληση διοικητικής πράξης επιβολής φόρου, ΕΔΔΔΔ 1989, σ. 25. Σοφοκλέους Ν. Η αμετάκλητη φορολογική εγγραφή και το δεδικασμένο, ΔΕΕ 2000, σ. 819.

Στο πλαίσιο αυτό, η Δ.Ε.Δ., η οποία αποφαινεται σε δεύτερο βαθμό, μπορεί να κρίνει την υπόθεση μόνο κατά το μέρος που μεταβιβάστηκε σε αυτή, όπως προσδιορίζεται από τους ισχυρισμούς και τις αιτιάσεις του υπόχρεου που εμπεριέχονται στην προσφυγή του, μην έχοντας την εξουσία να προβεί σε πλήρη έλεγχο της πράξης και να εξετάσει ισχυρισμούς που ουδέποτε προτάθηκαν με την προσφυγή. Και αυτό καθώς μια τέτοια δυνατότητα θα ισοδυναμούσε ουσιαστικά με μη επιτρεπτή ανάκληση πράξης φορολογικής αρχής. Συνακόλουθα δεν μπορεί να αποφανθεί το πρώτον για ζητήματα, στοιχεία ή πραγματικά περιστατικά που τίθενται ενώπιόν της, εφόσον προηγουμένως δεν έχει αποφανθεί για αυτά η αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη.

Στην πράξη όμως διαπιστώνεται ότι αντίθετα με τον κανόνα της μη εξέτασης ισχυρισμών που δεν έχουν προταθεί με την ενδικοφανή προσφυγή, η Δ.Ε.Δ. εφαρμόζοντας τη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 5 Κ.Φ.Δ. που προβλέπει ότι για τη λήψη της απόφασής της λαμβάνει υπόψη της μεταξύ άλλων και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, έκανε δεκτή ενδικοφανή προσφυγή στηριζόμενη σε ισχυρισμό που δεν είχε προβληθεί από τον προσφεύγοντα στην προσφυγή του, αλλά που είχε περιέλθει σε γνώση της στο πλαίσιο εκδίκασης συναφούς ενδικοφανούς προσφυγής που ασκήθηκε από συνυπόχρεο πρόσωπο.

Χαρακτηριστικές είναι οι αποφάσεις 3762/2016 και 2167/2017 της Δ.Ε.Δ., με τις οποίες έκανε δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου δεχόμενη την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου, χωρίς όμως να έχει προταθεί ο ισχυρισμός αυτός από τον προσφεύγοντα αλλά αυτό προέκυπτε από άλλη ενδικοφανή προσφυγή που είχε ασκήσει συνυπόχρεο πρόσωπο, στην οποία προβαλλόταν ο εν λόγω ισχυρισμός και για την οποία είχε ήδη εκδώσει την απόφασή της με την οποία έκανε δεκτή την προσφυγή λόγω παραγραφής.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει και η περίπτωση της έκδοσης καταλογιστικής πράξης από τη φορολογική αρχή σε βάρος ενός νομικού προσώπου, όπου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις την ενδικοφανή προσφυγή νομιμοποιούνται να ασκήσουν πέρα από το ίδιο το νομικό πρόσωπο το οποίο η πράξη αφορά και όλα τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευθύνονται κατά το νόμο για την καταβολή του φόρου μαζί με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα (άρθρο 50 παρ. 7 ΚΦΔ).

Σε μια τέτοια περίπτωση, εάν κατά της ίδιας αυτής πράξης ασκηθούν περισσότερες από μια ενδικοφανείς προσφυγές αλλά ένας συγκεκριμένος ισχυρισμός προβληθεί με τη μία μόνο από αυτές, και αυτός γίνει στη συνέχεια δεκτός από τη Δ.Ε.Δ. οδηγώντας στην τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, τότε γίνεται δεκτό, κατ' απόκλιση του μεταβιβαστικού αποτελέσματος της προσφυγής και για να αποφευχθεί η έκδοση αντιφατικών αποφάσεων, ότι το αποτέλεσμα αυτό καταλαμβάνει και τις αποφάσεις των υπολοίπων ενδικοφανών προσφυγών, παρόλο που ο ισχυρισμός αυτός δεν είχε προβληθεί με αυτές¹²³.

3. Η απόφαση για την ενδικοφανή προσφυγή

α. Χρόνος έκδοσης της απόφασης και εξουσία της Δ.Ε.Δ.

Η απόφαση για την ενδικοφανή προσφυγή, εκδίδεται από τη Δ.Ε.Δ., μέσα σε προθεσμία εκατόν είκοσι (120) ημερών¹²⁴, από την ημερομηνία υποβολής της στην αρμόδια φορολογική αρχή¹²⁵. Η προθεσμία αυτή αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου¹²⁶. Εάν η προθεσμία των 120 ημερών παρέλθει άπρακτη και δεν εκδοθεί απόφαση μέσα σε αυτή, τότε θεωρείται αφενός μεν, ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί σιωπηρά, αφετέρου δε, ότι ο υπόχρεος έχει

¹²³ ΔΕΔ Θεσ. 333/27.01.2017.

¹²⁴ Η ως άνω προθεσμία για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, είχε αρχικώς ορισθεί με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 63 ν. 4174/2013 σε εξήντα (60) ημέρες και ίσχυσε για ενδικοφανείς προσφυγές που υποβάλλονται από 01.01.2014 έως 03.12.2014. Ακολούθως, ορίστηκε σε ενενήντα (90) ημέρες με τη διάταξη του άρθρου 91 παρ. 2 ν. 4316/2014 (Φ.Ε.Κ. 270 Α') που ίσχυσε για ενδικοφανείς προσφυγές που υποβάλλονται από 04.12.2014 έως 18.06.2015 (Άρθρο 91 παρ. 3 ν. 4316/2014) και τελικά ορίστηκε στην προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 47 ν. 4331/2015 (Φ.Ε.Κ. 69 Α') και ισχύει για ενδικοφανείς προσφυγές που υποβάλλονται από 19.06.2015 και εφεξής (άρθρο 47 παρ. 3 εδαφ. β' ν. 4331/2015), καθώς και για εκείνες, για τις οποίες η προθεσμία εξέτασης δεν είχε συμπληρωθεί κατά την ανωτέρω ημερομηνία.

¹²⁵ Άρθρο 63 παρ. 5 ΚΦΔ και άρθρο 4 παρ. 1 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

¹²⁶ Άρθρο 4 παρ. 1, Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

λάβει γνώση αυτής της απόρριψης με τη λήξη της προθεσμίας αυτής, οπότε η Δ.Ε.Δ. ενημερώνει την αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες.

Στο πλαίσιο αυτό η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, έχοντας την εξουσία να ελέγξει την προσβαλλόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή πράξη ή παράλειψη κατά νόμο και ουσία, μπορεί είτε να απορρίψει την προσφυγή ρητά ή σιωπηρά, για λόγους νομικούς ή ουσιαστικούς ή εάν διαπιστώσει ότι ελλείπει κάποια από τις προϋποθέσεις του παραδεκτού, είτε να ακυρώσει, ολικά ή μερικά την πράξη, είτε να τροποποιήσει την πράξη της φορολογικής αρχής που προσβάλλεται ενώπιόν της (άρθρο 63 παρ. 6 ΚΦΔ).

Στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδίκασης της ενδικοφανούς προσφυγής, ένα ειδικότερο ζήτημα που ανακύπτει, είναι εκείνο που σχετίζεται με την τυχόν ύπαρξη δυνατότητας της Δ.Ε.Δ. να αναπέμψει την υπόθεση στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη για περαιτέρω έλεγχο, σε περίπτωση που κρίνει ότι όπως έχει αχθεί ενώπιόν της δεν είναι ώριμη για κρίση¹²⁷.

Κατ' αρχάς η δυνατότητα αναπομπής της υπόθεσης από τη Δ.Ε.Δ. δεν μπορεί να αποκλειστεί αφενός λόγω της νομικής φύσης της Δ.Ε.Δ., ως οργάνου δηλαδή που ελέγχει την πράξη σε δεύτερο βαθμό κατά νόμο και ουσία, και αφετέρου ενόψει του σκοπού που εξυπηρετεί, ο οποίος συνίσταται στην επίλυση της διαφοράς εσωτερικά, σε επίπεδο διοίκησης ή, σε περίπτωση που η υπόθεση οδηγηθεί ενώπιον των δικαστηρίων, να είναι ώριμη για δικαστικό έλεγχο¹²⁸. Σε μια τέτοια περίπτωση όμως η Δ.Ε.Δ. με την απόφαση της αναπομπής θα πρέπει να ακυρώσει την προσβαλλόμενη πράξη, άρα και τις συνέπειές της, κατ' ανάλογη εφαρμογή των άρθρων 79 και 97 ΚΔΔμιας¹²⁹, σύμφωνα με τις οποίες ο δικαστής όταν αναπέμψει τη υπόθεση στο όργανο που εξέδωσε την πράξη για τήρηση του παραλειφθέντος ουσιαστικού τύπου, ακυρώνει την προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη¹³⁰.

¹²⁷ Απόφαση Δ.Ε.Δ. 3223/2015.

¹²⁸ Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 483-484.

¹²⁹ Π.χ βεβαίωση, ακύρωση του εκτελεστού τίτλου κλπ

¹³⁰ Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 484.

Ενόψει όμως του γεγονότος ότι η Δ.Ε.Δ. έχει την εξουσία να ελέγχει την υπόθεση κατά νόμο και ουσία και άρα τη δυνατότητα να τροποποιεί την προσβαλλόμενη πράξη, πρέπει να σημειωθεί ότι η αναπομπή είναι δυνατή όταν η Δ.Ε.Δ. δεν έχει αρμοδιότητα να αναπληρώσει, συμπληρώσει ή θεραπεύσει τις πλημμέλειες της πράξης¹³¹. Συνεπώς δυνατότητα αναπομπής υπάρχει σε περίπτωση τυπικών πλημμελειών (π.χ. αναρμοδιότητα του οργάνου, μη τήρηση ουσιαστικού τύπου, όπως η προηγούμενη ακρόαση) και όχι ουσιαστικών (π.χ. αιτιολογία, εκτίμηση πραγματικών περιστατικών), διότι σε τελευταία περίπτωση έχει τη δυνατότητα να ακυρώσει την πράξη και να τη μεταρρυθμίσει¹³². Τυχόν αναπομπή της υπόθεσης από τη Δ.Ε.Δ. στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη, χωρίς ακύρωση αυτής, δεν διακόπτει και δεν αναστέλλει την προθεσμία για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής¹³³.

i. Αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής

Σε περίπτωση που η Δ.Ε.Δ. διαπιστώσει το παραδεκτό και το βάσιμο της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, εκδίδει την απόφασή της με την οποία κάνει δεκτή την προσφυγή και προβαίνει στην ολική ή μερική ακύρωση της προσβληθείσας με αυτή πράξης ή παράλειψης της φορολογικής αρχής, οπότε και τερματίζεται η διαδικασία ενώπιον της Διοίκησης.

Εφόσον η ενδικοφανής προσφυγή γίνει δεκτή από τη Δ.Ε.Δ. στο σύνολό της, ο προσφεύγων δε νομιμοποιείται κατ' αρχήν να ασκήσει κατά αυτής προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων λόγω έλλειψης εννόμου συμφέροντος. Εάν όμως ο προσφεύγων, καίτοι δικαιώθηκε, εξακολουθεί να υφίσταται βλάβη από το

¹³¹ Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 484-485.

¹³² Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 484-485.

¹³³ Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 485.

σκεπτικό της απόφασης που εκδόθηκε επί της ενδικοφανούς προσφυγής, τότε πρέπει να γίνει δεκτό ότι έχει τη δυνατότητα να ασκήσει κατά αυτής δικαστική προσφυγή¹³⁴.

Σε περίπτωση που η Δ.Ε.Δ. κάνει δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή και ακυρώσει την προσβαλλόμενη πράξη λόγω τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στη σχετική απόφαση της ΔΕΔ (άρθρο 63 παρ. 6 Κ.Φ.Δ.)¹³⁵.

ii. Απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής

Η Δ.Ε.Δ. αφού εξετάσει την ενδικοφανή προσφυγή που ασκήθηκε ενώπιόν της από τον υπόχρεο, μπορεί να προβεί στην απόρριψή της για λόγους που σχετίζονται είτε με το παραδεκτό είτε με το νόμο και ουσία βάσιμο αυτής. Με απόρριψη της προσφυγής ισοδυναμεί και η άπρακτη πάροδος της προθεσμίας των 120 ημερών, εντός της οποίας η Δ.Ε.Δ. οφείλει να εκδώσει την απόφασή της.

Στο πλαίσιο αυτό η Δ.Ε.Δ. εξετάζει την κατά τόπο και καθ' ύλην αρμοδιότητά της και ελέγχει εάν η προσβαλλόμενη πράξη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας¹³⁶. Εξετάζει επίσης εάν ο προσφεύγων νομιμοποιείται ενεργητικά να ασκήσει την προσφυγή, την ύπαρξη στο πρόσωπό του εννόμου συμφέροντος, καθώς και το εμπρόθεσμο της άσκησης της.

Επιπρόσθετα η Δ.Ε.Δ. ελέγχει την τήρηση της διάταξης του άρθρου 63 παρ. 1 Κ.Φ.Δ. και συγκεκριμένα εξετάζει τους λόγους και το αίτημα της προσφυγής, τα οποία αποτελούν αναγκαίο περιεχόμενο αυτής και προϋπόθεση του παραδεκτού της¹³⁷, η έλλειψη των οποίων καθιστά την ενδικοφανή προσφυγή απαράδεκτη. Ενώ ειδικά ως προς τα έγγραφα που πρέπει να προσκομίζονται ενώπιόν της από τον προσφεύγοντα και στα οποία αυτός βασίζεται το αίτημά του, πρέπει να γίνει δεκτό πως

¹³⁴ ΣτΕ 3460/1994.

¹³⁵ Άρθρο 4 παρ. 3 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

¹³⁶ Άρθρο 63 ΚΦΔ.

¹³⁷ Άρθρο 63 παρ. 1 ΚΦΔ.

η μη προσκόμισή τους δεν καθιστά απαράδεκτη την προσφυγή, αλλά οδηγεί σε αναπόδεικτο των ισχυρισμών που στηρίζονται σε αυτά¹³⁸.

Εφόσον η Δ.Ε.Δ. κρίνει αιτιολογημένα ότι ελλείπει έστω και μια από τις προϋποθέσεις του παραδεκτού, απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή ως απαράδεκτη. Εάν αντιθέτως διαπιστώσει ότι συντρέχουν όλες οι ανωτέρω προϋποθέσεις του παραδεκτού, προβαίνει σε έλεγχο του παραδεκτού και του βάσιμου των προβαλλόμενων λόγων. Η έκταση και ο τρόπος ελέγχου είναι αντίστοιχος με εκείνον που ισχύει για το διοικητικό δικαστή. Συνεπώς, λόγος που προβάλλεται αόριστα είναι απαράδεκτος¹³⁹, καθώς επίσης απαράδεκτος είναι και ο λόγος για μη τήρηση της προηγούμενης ακρόασης, εάν δε συνοδεύεται και από τους συγκεκριμένους ισχυρισμούς που θα πρόβαλε ενώπιον της φορολογικής αρχής ένα είχε κληθεί να αναπτύξει τις απόψεις του ενώπιόν της¹⁴⁰.

Η έκδοση από τη Δ.Ε.Δ. απορριπτικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, συνεπάγεται την ολοκλήρωση της διαδικασίας ενώπιον της Διοίκησης για έκδοση της καταλογιστικής του φόρου πράξης ή της πράξης επιβολής προστίμου, οπότε από την κοινοποίησή της στον προσφεύγοντα ή από την άπρακτη πάροδο της τασσόμενης προθεσμίας σε περίπτωση σιωπηρής απόρριψής, αρχίζει η προθεσμία για την προσβολή της απόφασης της Δ.Ε.Δ. ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Ταυτόχρονα δε, παύει και η ισχύς της τυχόν αναστολής που είχε χορηγηθεί στον προσφεύγοντα.

β. Η απόφαση της Δ.Ε.Δ., η αιτιολογία και το βάρος απόδειξης

ι. Η απόφαση της Δ.Ε.Δ.

Η απόφαση που εκδίδεται από την Δ.Ε.Δ. επί της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. γ του Κ.Φ.Δ. πρέπει σε κάθε

¹³⁸ Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 494-495.

¹³⁹ ΣτΕ 2654/2014,52/2012

¹⁴⁰ ΣτΕ 4447/2012

περίπτωση να περιέχει την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η απόφαση της Δ.Ε.Δ. αποτελεί τίτλο εκτελεστό κατά το άρθρο 45 παρ. 2 περ. η ΚΦΔ., και αντίγραφό της αποστέλλεται άμεσα στην αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες, που συνίστανται στη λήψη μέτρων σε βάρος του υπόχρεου¹⁴¹.

Σχετικά με τις αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών πρέπει να διευκρινιστεί ότι αυτές αφορούν αποκλειστικά τις συγκεκριμένες πράξεις της φορολογικής διοίκησης που προσβάλλονται με την ενδικοφανή προσφυγή, τις συγκεκριμένες διαφορές για τις οποίες εκδίδονται και τους συγκεκριμένους προσφεύγοντες, και δεν έχουν την ισχύ αποφάσεων που έχουν εκδοθεί από δικαιοδοτικό όργανο.

Εντούτοις στη διάταξη του άρθρου 386 του νόμου 4512/2018 «Ρυθμίσεις για την εφαρμογή των Διαρθρωτικών Μεταρρυθμίσεων του Προγράμματος Οικονομικής Προσαρμογής και άλλες διατάξεις», υπάρχει ειδική πρόβλεψη σχετικά με τα πορίσματα της νεοσυσταθείσας Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος και τη δεσμευτικότητά τους σε σχέση με τις αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. Συγκεκριμένα προβλέπεται ότι: *«7. Κατά την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η Α.Α.Δ.Ε. δύναται είτε να αφίσταται από την πορισματική έκθεση της Υπηρεσίας, είτε να μην εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, ιδίως: α) σε περίπτωση που στην πορισματική έκθεση της Υπηρεσίας δεν έχουν ληφθεί υπόψη ή έχουν εφαρμοσθεί εσφαλμένα ερμηνευτικές εγκύκλιοι της Α.Α.Δ.Ε. επί των φορολογικών και τελωνειακών διατάξεων, ή η νομολογία των δικαστηρίων ή οι αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, β) σε περίπτωση προσκόμισης νέων στοιχείων, γ) σε περίπτωση μη τήρησης του μορφότυπου της πορισματικής έκθεσης της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει ή δύναται να εξειδικεύεται»*. Η εν λόγω διάταξη εγείρει ζητήματα σχετικά με το χαρακτήρα των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. και τις συνέπειές τους, με αποτέλεσμα να δημιουργείται ο προβληματισμός του εάν με τη διάταξη αυτή οι αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. εξομοιώνονται με τις εγκυκλίους του Διοικητή της

¹⁴¹ Άρθρο 4 παρ. 5 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων εσόδων οι οποίες, κατά το άρθρο 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), είναι γενικώς δεσμευτικές για τη φορολογική διοίκηση¹⁴².

ii. Η αιτιολογία της απόφασης της Δ.Ε.Δ.

Σύμφωνα με γενική αρχή του διοικητικού δικαίου οι ατομικές διοικητικές πράξεις πρέπει να έχουν ειδική, επαρκή και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, που να ανταποκρίνεται στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και η οποία περιλαμβάνει την αναφορά των εφαρμοστέων διατάξεων και της ερμηνείας τους, τη διαπίστωση της συνδρομής των νομικών και πραγματικών περιστατικών που επιτρέπουν την έκδοση της πράξης και τα συμπεράσματα του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην πράξη ή την παράλειψη. Η αιτιολογία σκοπό έχει να καταστήσει δυνατό τον έλεγχο της πράξης τόσο από το διοικούμενο όσο και από το δικαστή, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και η ορθή εκτίμηση των στοιχείων της υπόθεσης. Η έλλειψη της αιτιολογίας ή τα ελαττώματα αυτής καθιστούν την πράξη ακυρωτέα.

Σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.

¹⁴² Για τη διάταξη αυτή η Επιστημονική Υπηρεσία της Βουλής στην έκθεση που συνέταξε για το ν. 4512/2018, διατύπωσε τις επιφυλάξεις της και συγκεκριμένα σύμφωνα με αυτή: «Ερωτάται, συνεπώς, εάν διά της προτεινόμενης διάταξης επιχειρείται να αποκτήσουν οι αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών δεσμευτικότητα και πέραν των υποθέσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί, ώστε να εξομοιωθούν, κατ' ουσίαν, με τις εγκυκλίους του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας». <http://www.cnn.gr/oikonomia/story/113178/to-polynomosxedio-anavathmizei-dia-tis-plagias-odoy-ti-dieythynsi-epilysis-diaforon>, Κουκάκης Θ «Καθολικής εφαρμογής» καθίστανται οι αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Ειδικά όμως ως προς το ζήτημα της αιτιολογίας της απόφασης της Δ.Ε.Δ. επί της ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται απόκλιση από τον ανωτέρω κανόνα καθώς η διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 Κ.Φ.Δ., προβαίνει σε μια διαφοροποίηση μεταξύ των αποφάσεων που ακυρώνουν ή τροποποιούν την προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής αρχής σε σχέση με εκείνες που απορρίπτουν την προσφυγή.

Σύμφωνα λοιπόν με τη διάταξη αυτή, οι αποφάσεις που δέχονται την προσφυγή και προβαίνουν στην ακύρωση, ολικά ή μερικά, ή στην τροποποίηση της πράξης και συνεπώς οδηγούν σε μείωση της φορολογητέας ύλης που είχε οριστεί με την αρχική πράξη¹⁴³, απαιτείται να αιτιολογούνται επαρκώς, με νομικούς και πραγματικούς ισχυρισμούς¹⁴⁴. Αντιθέτως εκείνες που απορρίπτουν την προσφυγή μπορεί να περιέχουν αιτιολογία που συνίσταται απλώς στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού του φόρου¹⁴⁵.

Η διάταξη όμως αυτή, κατά το μέρος που προβλέπει ότι η απόφαση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή αρκεί να περιέχει ως αιτιολογία την αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού του φόρου, δεν είναι απολύτως σύμφωνη με τη γενική αρχή της αιτιολογίας των πράξεων και την υποχρέωση της Διοίκησης να αιτιολογεί τις δυσμενείς για το διοικούμενο ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδει. Υποστηρίζεται δε, ότι αντίκειται και στη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της ισότητας (άρθρο 4 Συν), λόγω της άνιση μεταχείρισης των φορολογούμενων έναντι της Διοίκησης¹⁴⁶.

Επίσης δεν είναι σε ακολουθία με το σκοπό της ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία επιδιώκεται η επανεξέταση της διαφοράς προκειμένου να εξευρεθεί η πραγματική φορολογική υποχρέωση, οπότε είναι αναγκαίο το όργανο που αποφαίνεται επί της ενδικοφανούς προσφυγής να ασκήσει την αρμοδιότητά του και

¹⁴³ Αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντα.

¹⁴⁴ Άρθρο 63 παρ. 7 ΚΦΔ και άρθρο 4 παρ. 3 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

¹⁴⁵ Άρθρο 63 παρ. 7 ΚΦΔ.

¹⁴⁶ Ευσταθόπουλος Γ., Η ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 ν. 4174/2013, www.taxheaven.gr

να εκφέρει δική του αιτιολογημένη κρίση για τα νομικά και πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης¹⁴⁷.

Η ανάγκη δε αυτή για ύπαρξη επαρκούς αιτιολογίας υπάρχει σε μεγάλο βαθμό ιδίως όταν η απόφαση του οργάνου είναι απορριπτική. Και αυτό καθώς με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής προσβάλλονται κατά βάση οι απορριπτικές αποφάσεις της Δ.Ε.Δ., συνεπώς είναι ιδιαίτερος σημαντική η αιτιολόγηση των λόγων της απόρριψης από το όργανο που εκδικάζει την ενδικοφανή προσφυγή. Επιπροσθέτως, η έλλειψη αιτιολογίας εμποδίζει την υπόθεση να φθάσει ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων όσο το δυνατόν περισσότερο ώριμη προς κρίση. Έρχεται δε, σε αντίθεση και με τα ισχύοντα για την αιτιολογία των δικαστικών αποφάσεων για τις φορολογικές διαφορές, όπου δεν αρκεί απλώς η υιοθέτηση του σκεπτικού της Διοίκησης αλλά είναι αναγκαίο να εκφέρει το δικαστήριο δική του κρίση για τα ζητήματα που έχουν ανακύψει¹⁴⁸.

Προκειμένου μάλιστα η Δ.Ε.Δ. να αιτιολογήσει τις αποφάσεις της και να θεμελιώσει τους ισχυρισμούς της, προβαίνει σε επίκληση της νομολογίας όχι μόνο του Συμβουλίου της Επικρατείας και των εθνικών δικαστηρίων, αλλά και των ευρωπαϊκών δικαστηρίων. Χαρακτηριστική είναι πρόσφατη απόφασή της που αφορούσε έκπτωση ΦΠΑ λόγω τυπικών παραλείψεων στα τιμολόγια, όπου για να θεμελιώσει την κρίση της επικαλέστηκε σχετικές αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ πρώην ΔΕΚ)¹⁴⁹.

¹⁴⁷ ΣτΕ 3478/2015, 759/2009.

¹⁴⁸ ΣτΕ 3487/2015, 759/2009. Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 487.

¹⁴⁹ Απόφαση Δ.Ε.Δ. : <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/39125>. Όπου αναφέρεται σε αυτή ενδεικτικά ότι «Από τις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-80/11 και C-142/11 προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να στερήσει την έκπτωση α) αν δεν αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη επί την οποία η έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης, ή β) με την αιτιολογία ότι ο λήπτης δεν βεβαιώθηκε, πρώτον, ότι ο εκδότης του τιμολογίου των αγαθών είχε την ιδιότητα του υποκείμενου, δεύτερον, ότι διέθετε τα επίμαχα αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και, τρίτον, ότι είχε εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, ή γ) με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν διαθέτει, πέραν του εν λόγω τιμολογίου, άλλα παραστατικά από τα οποία να προκύπτουν τα τρία προαναφερθέντα στοιχεία, παρά το γεγονός ότι

iii. Το βάρος απόδειξης

Τέλος, ως προς το βάρος απόδειξης, η διάταξη του άρθρου 65 ΚΦΔ, προβλέπει ότι, όταν αμφισβητείται πράξη προσδιορισμού φόρου με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, το βάρος απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου, φέρει ο φορολογούμενος ή όποιο άλλο πρόσωπο προβαίνει στην αμφισβήτηση αυτή.

Σχετικά με τη διάταξη αυτή πρέπει να σημειωθεί πως, παρά τη διατύπωσή της, δεν οδηγεί σε αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Αντιθέτως η εν λόγω διάταξη αναφέρει απλώς ότι το πρόσωπο που ασκεί την προσφυγή πρέπει και να αποδείξει τους ισχυρισμούς του, όπως ισχύει και κατά το άρθρο 145 ΚΔΔμιας. Από την άλλη πλευρά, η φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, εξακολουθεί

πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που τάσσει ε οδηγία 2006/112/EK για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση και ότι ο υποκείμενος στον φόρο δεν είχε ενδείξεις που να γεννούν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης από τον εκδότη του τιμολογίου. Σχετική είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-18/13.» Και συνεχίζει: «Επειδή, «τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (πρβλ. ΔΕΚ, απόφαση της 21 ης Απριλίου 2005, C-25/03, ΗΕ, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95-6/07, Ecotrade, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gép Centrum Kft, απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaepito Kft, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Dyrektor Izby Scarbowej v. Bialymstoku, ΣτΕ 483/2012, ΣτΕ 5372/2012) για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012). Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου» (ΣτΕ 1030/2014)».

και στο πλαίσιο της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής, να έχει την υποχρέωση να αποδείξει τις διαπιστώσεις και τους ισχυρισμούς της¹⁵⁰.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗ

I. Η ενδικοφανής προσφυγή ως προϋπόθεση του παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής – Το δικαίωμα για αποτελεσματική δικαστική προστασία

Ο νομοθέτης ρυθμίζοντας τους όρους άσκησης των ενδίκων βοηθημάτων, καθορίζει και τις προϋποθέσεις για το παραδεκτό της άσκησής τους, οι οποίες συνδέονται με την εξυπηρέτηση σκοπών δημοσίου συμφέροντος, όπως αυτοί εξειδικεύονται και στις εκάστοτε αιτιολογικές εκθέσεις. Οι κανόνες που καθιερώνουν τις προϋποθέσεις για το παραδεκτό ενός ενδίκου βοηθήματος, αποτελούν κανόνες δημόσιας τάξης, η μη τήρηση των οποίων εξετάζεται από το δικαστήριο και αυτεπάγγελα και οδηγεί σε απόρριψη του ενδίκου βοηθήματος ως απαράδεκτου.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί ανωτέρω, ο νομοθέτης για λόγους δημοσίου συμφέροντος έχει προβλέψει την ενδικοφανή προσφυγή ως προϋπόθεση για το παραδεκτό του ενδίκου βοηθήματος σε μια σειρά από διαφορές. Μεταξύ των διαφορών αυτών είναι και εκείνες που δημιουργούνται από πράξεις ή παραλείψεις των φορολογικών οργάνων, εφόσον εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας(άρθρου 63 ΚΦΔ).

¹⁵⁰ Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 488.

Ένα σημαντικό ζήτημα, που απασχόλησε έντονα τη νομολογία, όχι μόνο των εθνικών αλλά και των ευρωπαϊκών δικαστηρίων¹⁵¹, και συνδέεται με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, σχετίζεται με το κατά πόσο η υποχρεωτική εξάντληση της διαδικασίας αυτής, μπορεί νόμιμα να αποτελέσει προϋπόθεση για το παραδεκτό της άσκησης ενός ενδίκου βοηθήματος. Η σπουδαιότητα του ζητήματος αυτού έγκειται στο γεγονός της σύνδεσής του με το δικαίωμα παροχής αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, το οποίο βρίσκει την κατοχύρωσή του σε υπέρτερης τυπικής ισχύος διατάξεις και δη στο άρθρο 20 του Συντάγματος και στο άρθρο 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε. Τίθεται συνεπώς το ερώτημα εάν η θέσπιση μιας τέτοιας προϋπόθεσης συνιστά ή όχι παραβίαση του δικαιώματος αυτού.

Το ζήτημα αυτό αφορά και το χώρο του φορολογικού δικαίου, καθώς οι σχετικές φορολογικές διατάξεις καθορίζουν ρητά ως προϋπόθεση για το παραδεκτό του ενδίκου βοηθήματος που ασκείται ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, την προηγούμενη άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, από εκείνον που αμφισβητεί πράξη ή παράλειψη της φορολογικής αρχής. Έχει δε αυξημένη σημασία λόγω της ιδιαιτερότητας των σχετικών εννόμων σχέσεων και των σοβαρών οικονομικών συνεπειών που επιφέρουν οι πράξεις ή οι παραλείψεις της φορολογικής αρχής στους διοικούμενους, οι οποίες και επηρεάζουν άμεσα την οικονομική τους κατάσταση.

Η πρόβλεψη αυτή, της υποχρεωτικής προηγούμενης εξάντλησης της διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προϋπόθεση για το παραδεκτό της άσκησης δικαστικής προσφυγής, συνιστά, εκ πρώτης άποψης, περιορισμό στο δικαίωμα προσφυγής ενώπιον του δικαστηρίου, κατά την έννοια του άρθρου 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε. Τούτο διότι στερεί τον υπόχρεο από τη δυνατότητα να προσφύγει απευθείας στα διοικητικά δικαστήρια

151

<https://www.prevedourou.gr/%cf%83%cf%85%ce%bc%ce%b2%ce%b1%cf%84%cf%8c%cf%84%ce%b7%cf%84%ce%b1-%cf%84%ce%b7%cf%82-%cf%85%cf%80%ce%bf%cf%87%cf%81%ce%b5%cf%89%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%ae%cf%82-%ce%b4%ce%b9%ce%bf%ce%b9%ce%ba%ce%b7/>, Πρεβεδούρου Ε, Συμβατότητα της υποχρεωτικής διοικητικής προσφυγής προς το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας του άρθρου 47 του Χάρτη (ΔΕΕ της 27.9.2017, C-73/16, Peter Puškár)

προκειμένου να επιδιώξει την επίλυση της διαφοράς του από αμερόληπτους δικαστές, υποχρεώνοντάς τον να απευθυνθεί προηγουμένως στη Διοίκηση προκειμένου να αποφανθεί αυτή πρώτα για την υπόθεσή του.

Ένας τέτοιος περιορισμός όμως, να μεν φαίνεται να προσκρούει κατ' αρχήν στο συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα της αποτελεσματικής έννομης προστασίας, δεν μπορεί όμως να θεωρηθεί a priori και αντίθετος με το Σύνταγμα και το Ενωσιακό Δίκαιο. Αντιθέτως θεωρείται θεμιτός εφόσον πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις που συνδέονται με την προστασία του πυρήνα του δικαιώματος αυτού και εφόσον δεν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας.

Συγκεκριμένα, ένας τέτοιος περιορισμός είναι θεμιτός και δεν αντίκειται σε υπέρτερης τυπικής ισχύος διατάξεις, με την προϋπόθεση ότι είναι αναγκαίος, προβλέπεται ρητά από διάταξη νόμου, σέβεται τον πυρήνα του δικαιώματος για παροχή αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας, εξυπηρετεί σκοπούς γενικότερου ενδιαφέροντος ή την ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων και είναι σύμφωνος με την αρχή της αναλογικότητας, κατά την έννοια του άρθρου 52 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε.¹⁵².

Εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, η θέσπισή του δε θίγει το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος για παροχή δικαστικής προστασίας, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, ούτε θέτει υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα αυτό καθεαυτό. Αντιθέτως τίθεται με αυτόν μια πρόσθετη διαδικαστική προϋπόθεση για να καταστεί δυνατή η άσκηση του δικαιώματος αυτού, με στόχο να εξυπηρετηθούν καλύτερα και αποτελεσματικότερα σκοποί γενικότερου ενδιαφέροντος, όπως είναι η

152

<https://www.prevedourou.gr/%cf%83%cf%85%ce%bc%ce%b2%ce%b1%cf%84%cf%8c%cf%84%ce%b7%cf%84%ce%b1-%cf%84%ce%b7%cf%82-%cf%85%cf%80%ce%bf%cf%87%cf%81%ce%b5%cf%89%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%ae%cf%82-%ce%b4%ce%b9%ce%bf%ce%b9%ce%ba%ce%b7/>, *Πρεβεδούρου Ε*, Συμβατότητα της υποχρεωτικής διοικητικής προσφυγής προς το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας του άρθρου 47 του Χάρτη (ΔΕΕ της 27.9.2017, C-73/16, Peter Puškár). Έτσι και η απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Star Storage κ.λπ.*, C-439/14 και C-488/14, σκέψη 49

αποσυμφόρηση των δικαστηρίων και η ταχύτερη εκκαθάριση των φορολογικών διαφορών.

Στους λόγους γενικότερου ενδιαφέροντος, που δικαιολογούν τον εν λόγω περιορισμό, συμπεριλαμβάνεται η βούληση του νομοθέτη να δοθεί η δυνατότητα στη διοικητική αρχή, εφόσον κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του φορολογούμενου και διαπιστώσει το βάσιμο της προσφυγής του, να άρει ταχύτερα μία παράνομη κατάσταση και συνακόλουθα να αποφύγει ο προσφεύγων τη διεξαγωγή μιας πολυδάπανης διοικητικής δίκης. Επίσης ο περιορισμός αυτός συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα της δικαστικής διαδικασίας, καθώς σε περίπτωση που η διοικητική αρχή απορρίψει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου και αυτός ασκήσει στη συνέχεια δικαστική προσφυγή, το δικαστήριο να έχει τη δυνατότητα πλέον να στηριχθεί στον ήδη υφιστάμενο διοικητικό φάκελο και να αποφανθεί για υπόθεση που άγεται ενώπιόν του ώριμη για δικαστική κρίση. Τέλος, ο περιορισμός αυτός αποβλέπει στην αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων από διαφορές που μπορούν να επιλυθούν απευθείας σε επίπεδο διοίκησης, από την ίδια τη φορολογική αρχή και να αποφευχθεί έτσι η προσφυγή στα δικαστήρια.

Συνακόλουθα, η υποχρέωση της προηγούμενης εξάντλησης της διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν αντίκειται ούτε στη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας. Και αυτό καθώς η θέσπιση της προϋπόθεσης αυτής είναι πρόσφορη, κατάλληλη και αναγκαία για την επίτευξη των ανωτέρω σκοπών γενικότερου ενδιαφέροντος, δεν προκύπτει ότι υφίσταται ηπιότερο μέσο το οποίο θα μπορούσε να υλοποιήσει τους σκοπούς αυτούς εξίσου αποτελεσματικά και δεν υφίσταται πρόδηλη δυσαναλογία μεταξύ των επιδιωκόμενων σκοπών και των μειονεκτημάτων που ενδέχεται να προκαλέσει η υποχρέωση της προηγούμενης εξάντλησης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής¹⁵³.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές διατάξεις που θέτουν πρόσθετες προϋποθέσεις για το παραδεκτό της προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, πρέπει να εγγυώνται τη διασφάλιση του δικαιώματος άσκησης δικαστικής προσφυγής και την εκδίκαση της υπόθεσης από αμερόληπτο δικαστή, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη,

¹⁵³ Κατ' αναλογία, απόφαση της 18ης Μαρτίου 2010, Alassini κ.λπ., C-317/08 έως C-320/08, EU:C:2010:146, σκέψη 65

το οποίο συνδέεται με την αρχή της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας¹⁵⁴. Ταυτόχρονα δε, η εξάντληση της προβλεπόμενης διαδικασίας της διοικητικής προσφυγής απαιτείται να μην καθυστερεί ουσιωδώς την άσκηση του ενδίκου βοηθήματος, να μη θίγει τα οικεία δικαιώματα και να μην προκαλεί υπερβολικά έξοδα και υπέρμετρη επιβάρυνση στο φορολογούμενο.

II. Ενδικοφανής προσφυγή και δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης

Το δικαίωμα του διοικούμενου γενικά, και εν προκειμένω του φορολογούμενου, για παροχή αποτελεσματικής έννομης προστασίας συναρτάται με το επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασής του από τα όργανα της διοίκησης, πριν την έκδοση μιας δυσμενούς για αυτόν διοικητικής πράξης. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος «*το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή των συμφερόντων του*» ενώ και στο άρθρο 6 του ν. 2690/1999 (ΚΔΔιαδ) προβλέπεται ότι «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή των συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την*

¹⁵⁴ Αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Star Storage κ.λπ., C-439/14 και C-488/14, EU:C:2016:688, σκέψη 46, καθώς και της 26ης Ιουλίου 2017, Sacko, C-348/16, EU:C:2017:591, σκέψη 31

ακρόαση του ενδιαφερομένου.3.... 4. Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής»¹⁵⁵.

Από το γράμμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει, ότι μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, το απαράδεκτο λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης, πριν την έκδοση της αρχικής, δυσμενούς για το διοικούμενο, διοικητικής πράξης, δε θεραπεύεται ακόμα και εάν οι σχετικές διατάξεις προβλέπουν την άσκηση κατά αυτής διοικητικής προσφυγής, όπως είναι η ενδικοφανής.

Αναφορικά με το ζήτημα αυτό, το Συμβούλιο της Επικρατείας, σε μια σειρά από αποφάσεις του έκρινε ότι, η παράλειψη τήρησης της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου από τη διοικητική αρχή, πριν αυτή προβεί στην έκδοση μιας δυσμενούς για αυτόν πράξης, συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία δεν καλύπτεται με την εκ μέρους του άσκηση ενδικοφανούς

¹⁵⁵ Η διάταξη του άρθρου 6 του ν. 2690/1999 έχει ως εξής «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή των συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.3. Αν η άμεση λήψη του δυσμενούς μέτρου είναι αναγκαία για την αποτροπή κινδύνου ή λόγω επιτακτικού δημόσιου συμφέροντος, είναι, κατ' εξαίρεση, δυνατή η, χωρίς προηγούμενη κλήση του ενδιαφερομένου, ρύθμιση. Αν η κατάσταση που ρυθμίστηκε είναι δυνατόν να μεταβληθεί, η διοικητική αρχή, μέσα σε χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών, καλεί τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους, οπότε και προβαίνει σε τυχόν νέα ρύθμιση. Αν η πιο πάνω προθεσμία παρέλθει άπρακτη, το μέτρο παύει αυτοδικαίως, και χωρίς άλλη ενέργεια, να ισχύει. 4. Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής».

προσφυγής κατά της εκδοθείσας διοικητικής πράξης¹⁵⁶, ιδίως δε προκειμένου για υποθέσεις που διέπονται χρονικά από τον ΚΔΔιαδ.¹⁵⁷.

Αντιθέτως η μη κλήση του διοικούμενου σε ακρόαση πριν την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας¹⁵⁸. Και αυτό καθώς αφενός μεν η διαδικασία ενώπιον της Δ.Ε.Δ. είναι έγγραφη, οπότε έχει ήδη διατυπώσει τις απόψεις του ενώπιον της, αφετέρου δε έχει ήδη ακουστεί από τη φορολογική αρχή που εξέδωσε την αρχική πράξη. Εξαίρεση προβλέπεται μόνο για την περίπτωση που προσκομίζονται για πρώτη φορά ενώπιον της Δ.Ε.Δ. νέα στοιχεία ή γίνεται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, οπότε η κλήση του υπόχρεου σε ακρόαση πριν τη λήψη της απόφασης για την ενδικοφανή προσφυγή είναι υποχρεωτική. Στην πράξη επίσης, η ΔΕΔ εάν διαπιστώσει ότι η αρμόδια φορολογική αρχή δεν κάλεσε τον φορολογούμενο να ακουστεί πριν την έκδοση της καταλογιστικής σε βάρος του πράξης, τον καλεί προκειμένου να του δώσει με τον τρόπο αυτό τη δυνατότητα να διατυπώσει τις απόψεις και τους ισχυρισμούς του ενώπιόν της, πριν την έκδοση της απόφασής της.

Ειδικά για τις φορολογικές διαφορές, το Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο με την υπ' αριθ. ΣτΕ 2383/2012 απόφασή του, έκρινε, ακολουθώντας το σκεπτικό της υπ' αριθ. 2370/2007 απόφασης της Ολομέλειάς του, ότι *«..η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωσή της αυτή (της προηγούμενης ακροάσεως) αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας της σχετικής διαδικασίας και δεν μπορεί να αναπληρωθεί από τη δυνατότητα που παρέχεται στον επιτηδευματία, στον οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο, από την... διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, μετά την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου, επιδιώκοντας την εξαφάνιση ή την τροποποίησή της»*.

¹⁵⁶ ΣτΕ 2180/2013, 2283/2012, 3489/2011, 2521/2011, 3114/2010, 2159/2009.

¹⁵⁷ ΣτΕ 3114/2010, 2159/2009.

¹⁵⁸ Πρεβεδούρου Ε., Διοικητικές προσφυγές, www.prevedourou.gr

Αντίστοιχο σκεπτικό ακολουθούν και άλλες αποφάσεις του ΣτΕ¹⁵⁹, που έχουν εκδοθεί στο πλαίσιο κοινωνικοασφαλιστικών διαφορών, κατά τις οποίες, η υποχρέωση της διοίκησης, να καλέσει τον υπόχρεο σε παροχή εξηγήσεων, πριν την έκδοση μιας δυσμενούς και βλαπτικής για τα συμφέροντά του διοικητικής πράξης, η οποία συνδέεται κατά νόμο με την υποκειμενική συμπεριφορά του, δεν μπορεί να αναπληρωθεί από τη δυνατότητα που παρέχεται σ' αυτόν, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (και εν προκειμένω να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή), διότι η ακρόαση του ενδιαφερομένου πρέπει να λαμβάνει χώρα οπωσδήποτε πριν τη λήψη του δυσμενούς εις βάρος του μέτρου, δηλαδή πριν από την έκδοση της αρχικής εκτελεστής πράξης από το αρμόδιο διοικητικό όργανο.

Οι ανωτέρω αποφάσεις εμφορούνται από την απορρέουσα από το Σύνταγμα ερμηνεία κατά την οποία, η πρόβλεψη από το νόμο της δυνατότητας άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, κατά μιας διοικητικής πράξης, δε θεραπεύει τη μη τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης, η οποία σε κάθε περίπτωση πρέπει να προηγείται της έκδοσης της αρχικής δυσμενούς διοικητικής πράξης, που προσβάλλεται με την προσφυγή. Σκοπός των σχετικών διατάξεων είναι να δοθεί η δυνατότητα στο διοικούμενο, τον οποίον αφορά η δυσμενής διοικητική πράξη, να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη της απόφασής του ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού, ανεξάρτητα με το εάν παρέχεται στο διοικούμενο η δυνατότητα να ασκήσει κατά της διοικητικής πράξης ενδικοφανή προσφυγή. Σε συνάρτηση δε με το γεγονός ότι η αρχική εκτελεστή διοικητική πράξη, είναι εξοπλισμένη με το τεκμήριο της νομιμότητας και παράγει όλες τις έννομες συνέπειές της, ανεξάρτητα με το εάν κατά αυτής προβλέπεται ή όχι η άσκηση διοικητικής προσφυγής¹⁶⁰.

Πολλώ δε μάλλον τα ανωτέρω ισχύουν για τις υποθέσεις που διέπονται κατά χρόνο από τον ΚΔΔιαδ, όπου ρητά η σχετική διάταξη αναφέρει ότι, η μη τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης δεν καλύπτεται με την άσκηση ενδικοφανούς

¹⁵⁹ ΣτΕ 2348/2015, 2180/2013, 2521/2011, 3489/2011, 2383/2012, πρβλ. ΔΕΕ της 22.11.2012, C-277/11, Μ. κατά Ιρλανδίας.

¹⁶⁰ ΣτΕ 2180/2013, 3489/2011, 2521/2011, 2383/2012, πρβλ. ΔΕΕ της 22.11.2012, C-277/11, Μ. κατά Ιρλανδίας

προσφυγής από το διοικούμενο κατά της βλαπτικής για τα συμφέροντά του πράξης¹⁶¹.

Στον αντίποδα, βρίσκονται οι αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας¹⁶², των οποίων η συλλογιστική φαίνεται να αποκλίνει από τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 4 του ΚΔΔιαδ. Χαρακτηριστική είναι η με αριθ. 4447/2012 απόφαση της Ολομέλειάς του, όπου, σε διαφορά που έλαβε χώρα πριν την έναρξη ισχύος του ΚΔΔιαδ., κρίθηκε ότι «σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος η άσκηση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασεως συνεπάγεται τη δυνατότητα του διοικούμενου σε βάρος του οποίου εκδίδεται μια διοικητική πράξη να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, προκειμένου να επηρεάσει τη λήψη της σχετικής απόφασης και αυτό ανεξάρτητα με το εάν παρέχεται στο διοικούμενο η δυνατότητα να ασκήσει κατά αυτής ενδικοφανή προσφυγή. Για να είναι λυσιτελής όμως η προβολή από τον διοικούμενο με το ένδικο βοήθημά του, λόγου για μη τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασεως πριν την έκδοση της δυσμενούς γι' αυτόν πράξης, απαιτείται και παράλληλη αναφορά των ισχυρισμών που αυτός θα προέβαλε ενώπιον της Διοίκησης αν είχε κληθεί»¹⁶³.

Και συνεχίζει αποφαινομένη ότι «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας, που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως, προβλέπονται, πέρα από την αρχική προηγούμενη ακρόαση, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας, ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπομένου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που

¹⁶¹ ΣτΕ 3114/2010, 2159/2009.

¹⁶² <https://www.prevedourou.gr/t%ce%b1%cf%85%cf%84%cf%8c%cf%84%ce%b7%cf%84%ce%b1-%ce%b1%ce%bd%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%b5%ce%b9%ce%bc%ce%ad%ce%bd%ce%bf%cf%85-%ce%b5%ce%bd%ce%b4%ce%b9%ce%ba%ce%bf%cf%86%ce%b1%ce%bd%ce%bf%cf%8d%cf%82/>, Πρεβεδούρου, Ταυτότητα αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος (ΣτΕ 98/2015). ΣτΕ 1392/2016 (σκέψη 8), ΣτΕ 3521/2015, 4918/2012.

¹⁶³ ΣτΕ Ολ 98/2015, ΣτΕ 2364/2004, ΣτΕ 2754/2002, ΣτΕ 255/2001, ΣτΕ 2152/2000, ΣτΕ 1159/2013, 4447/2012 Ολομ., κ.ά.

δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως. Στην περίπτωση μάλιστα αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας».

Αντιθέτως η μειοψηφία της απόφασης αυτής υποστήριξε ότι, «ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης δεν καλύπτεται από την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία τυχόν προβλέπεται στην ειδική κατά περίπτωση νομοθεσία, διότι σκοπός του κατά το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, είναι να ακούσει η Διοίκηση τον ενδιαφερόμενο πριν από την έκδοση της δυσμενούς εκτελεστής διοικητικής πράξης, η οποία φέρει το τεκμήριο νομιμότητας και παράγει έννομες συνέπειες, ανεξαρτήτως αν κατ' αυτής μπορεί να ασκηθεί διοικητική προσφυγή οποιασδήποτε μορφής».

Αντίστοιχο περιεχόμενο έχουν και άλλες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, οι οποίες έκριναν ότι, «σε περίπτωση έκδοσης διοικητικής πράξης κατά της οποίας προβλέπεται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, δε συντρέχει υποχρέωση της Διοίκησης να καλέσει τον προσφεύγοντα να εκθέσει τις απόψεις του πριν την έκδοση αυτής, εφόσον τις απόψεις και τους ισχυρισμούς του μπορεί να τους συμπεριλάβει στην προσφυγή του»¹⁶⁴.

Αλλά και στη με αριθ. 3521/2015 απόφαση του ΣΤ' Τμήματος του ΣτΕ, το Δικαστήριο φαίνεται να κινείται προς την κατεύθυνση αποδυνάμωσης της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 4 ΚΔΔ, καθώς ενώ επανέλαβε το σκεπτικό της ανωτέρω 4447/2012 απόφασής του, εντούτοις έκρινε ότι «8... εφόσον, στα πλαίσια της προβλεπόμενης ενδικοφανούς προδικασίας καθώς και με το ασκηθέν ενώπιον του δικάσαντος Εφετείου ένδικο βοήθημα, η ανάδοχος προέβαλε τους κρίσιμους, κατ' αυτήν, ισχυρισμούς σχετικά με τη μη αποκλειστική υπαιτιότητά της για την καθυστέρηση περάτωσης του έργου και τη, συνεπεία αυτού, μη νόμιμη επιβολή ποινικής ρήτηρας, η μη κλήση της για την προβολή των εν λόγω ισχυρισμών πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως επιβολής ποινικής ρήτηρας δεν καθιστά την πράξη αυτή ακυρωτέα για μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακροάσεως».

¹⁶⁴ ΣτΕ 3670/1996, 1787/2010, Γνμ ΝΣΚ 339/2013

Εμφανώς υπέρ της θεραπείας της έλλειψης προηγούμενης ακρόασης όταν κατά της πράξης ασκείται ενδικοφανής προσφυγή τάσσεται και η με αριθ. 1392/2016 απόφαση του Ε΄ Τμήματος του ΣτΕ, όπου στη σκέψη 8 υιοθετεί και αυτή το σκεπτικό της υπ' αριθ. 4447/2012 απόφασης της Ολομέλειας και καταλήγει ότι « ...εφόσον στη συγκεκριμένη περίπτωση η εκκαλούσα άσκησε την ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 4 του π.δ. 267/1998 και προέβαλε τους κρίσιμους, κατ' αυτήν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της έκθεσης αυτοψίας, η μη τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά την διαδικασία έκδοσης της έκθεσης αυτοψίας καλύφθηκε».

Στην ίδια λογική κινείται και η με αριθ. 98/2015 απόφαση του ΣτΕ σύμφωνα με την οποία: «...Η παραδεκτός προσβληθείσα απόφαση, όμως, της Επιτροπής Κρίσεως Αυθαιρέτων εκδόθηκε κατόπιν ενστάσεως της εκκαλούσας και, επομένως, ως προς την απόφαση αυτή, όπως και ως προς οποιαδήποτε πράξη εκδίδεται κατόπιν αιτήσεως ή διοικητικής προσφυγής του διοικουμένου, συμπεριλαμβανομένης και της ενδικοφανούς, δεν συνέτρεχε υποχρέωση της Διοίκησης να καλέσει την εκκαλούσα να εκθέσει τις απόψεις της, τις οποίες προφανώς περιείχε η ασκηθείσα ένστασή της. Εφόσον, εξάλλου, ο λόγος ακυρώσεως είχε την έννοια ότι η απόφαση της Επιτροπής Κρίσεως Αυθαιρέτων ήταν ακυρωτέα διότι η εκκαλούσα δεν είχε κληθεί να εκθέσει τις απόψεις της πριν από την έκδοση της ίδιας της εκθέσεως αυτοψίας, ο λόγος ήταν, πάντως, απορριπτέος ως αλυσιτελής, διότι όπως έχει κριθεί (βλ. ΣτΕ 1159/2013, Ολομ. 4447/ 2012, κ.ά.). για το λυσιτελές της προβολής από τον διοικούμενο λόγου ακυρώσεως περί μη τηρήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης πριν από την έκδοση δυσμενούς γι' αυτόν πράξης, απαιτείται και παράλληλη αναφορά των ισχυρισμών που αυτός θα προέβαλλε προς τη Διοίκηση, αν είχε κληθεί»¹⁶⁵.

Σχετικά με το πότε θεωρείται λυσιτελής η προβολή με το ένδικο βοήθημα λόγου για παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, η με αριθ. 37/2017 απόφαση του Β Τμήματος του ΣτΕ, εκδοθείσα σε διαφορά που προέκυψε μετά την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., καταλήγει ότι δε θεωρείται ότι προβάλλεται ο λόγος αυτός αλυσιτελώς όταν, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο του δικογράφου της προσφυγής, «δεν είχε προβληθεί με αυτήν μόνον γενικώς η

¹⁶⁵ Πρεβεδούρου Ε., Διοικητικές προσφυγές, www.prevedourou.gr

παραβίαση του ανωτέρω δικαιώματος, αλλά είχε επιπλέον αμφισβητηθεί η διάπραξη των συγκεκριμένων παραβάσεων, με την διατύπωση, συγχρόνως, και συγκεκριμένων ισχυρισμών που στήριζαν την άποψη αυτή και αφορούσαν στην ουσία της υποθέσεως και οι οποίοι, αν είχαν τεθεί υπ' όψιν και της φορολογικής αρχής, θα μπορούσαν ενδεχομένως να ασκήσουν επιρροή στην εκτίμηση των πραγμάτων από αυτήν».

Ενόψει των ανωτέρω πρέπει να τονιστεί πως, ιδίως σε υποθέσεις που έλαβαν χώρα μετά την έναρξη ισχύος του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και του άρθρου 6 παρ. 4, εφαρμοστέα είναι η εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την οποία, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή των συμφερόντων του διοικούμενου, η Διοίκηση οφείλει να τον καλεί για να εκφράσει τις απόψεις του, ανεξάρτητα με το εάν κατά της πράξης προβλέπεται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής. Συνεπώς δεν είναι δυνατή η θεραπεία της μη τήρησης του ουσιώδους αυτού τύπου της διαδικασίας με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής κατά της πράξης. Κάτι τέτοιο δε θα ήταν σύμφωνο ούτε με το γράμμα αλλά ούτε με το πνεύμα της διάταξης αυτής.

III. Η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος

Η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνεπάγεται για τον προσφεύγοντα την εκ νέου κρίση της υπόθεσής του από το αρμόδιο διοικητικό όργανο, με σκοπό την επίλυση της διαφοράς του σε επίπεδο Διοίκησης. Πράγματι, μέσω αυτής, το διοικητικό όργανο προβαίνει σε επανεξέταση της υπόθεσης του διοικούμενου σε δεύτερο βαθμό προκειμένου να αποφανθεί για το παράνομο ή μη της δράσης της Διοίκησης.

Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού κρίσιμο είναι το ζήτημα του κατά πόσο είναι ή όχι δυνατή η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντα από το όργανο που είναι κατά νόμο αρμόδιο για την εκδίκαση της ενδικοφανούς προσφυγής. Εάν δηλαδή το όργανο αυτό, έχει τη δυνατότητα με την απόφασή του να τροποποιήσει την αρχική πράξη προς το δυσμενέστερο για το διοικούμενο ή, εάν, σε περίπτωση που έχει τέτοια βούληση, περιορίζεται απλώς στο να απορρίψει την προσφυγή και να επικυρώσει την

αρχική πράξη της διοίκησης, μη μπορώντας να εκδώσει απόφαση που να είναι δυσμενέστερη για το διοικούμενο από την αρχική.

Στο πεδίο της ενδικοφανούς προσφυγής, το ζήτημα αυτό συνδέεται άμεσα με την προβληματική που έχει αναπτυχθεί αναφορικά με το εάν η προσφυγή αυτή έχει «οιονεί» δικαιοδοτικό χαρακτήρα ή είναι μια αμιγώς διοικητική προσφυγή και συνεπώς με την έκταση της εξουσίας που μεταβιβάζεται στο διοικητικό όργανο που είναι αρμόδιο για την εκδίκασή της. Δεχόμενοι συνεπώς, έναν «οιονεί» δικαιοδοτικό χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής, εφαρμοστέα είναι η δικονομική αρχή «τόσο μεταβιβάζεται όσο εκκαλείται», οπότε, υπερισχύει η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντα. Αντιθέτως, ένας αμιγώς διοικητικός χαρακτήρας αυτής, οδηγεί σε εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας και συνακόλουθα στη δυνατότητα χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντα, καθώς σε μια τέτοια περίπτωση η υπόθεση μεταβιβάζεται στο όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής στο σύνολό της και όχι μόνο ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς¹⁶⁶.

Συνεπώς, εάν δοθεί προτεραιότητα στη στενή σχέση της ενδικοφανούς προσφυγής με το δικαίωμα παροχής έννομης προστασίας και την άσκηση του ενδίκου βοηθήματος, του οποίου και αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού, τότε οι δικονομικές αρχές *tantum devolutum quantum appellatum* (τόσο μεταβιβάζεται όσο εκκαλείται) και *secundum allegata et probata* (η εκδίκαση πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τους ισχυρισμούς που προβάλλονται και τις αποδείξεις που προσκομίζονται), αποκλείουν τη χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος. Στην κατεύθυνση αυτή οδηγεί και το γεγονός ότι την ενδικοφανή διαδικασία εκκινεί ο ίδιος ο διοικούμενος, ο οποίος μέσω αυτής επιδιώκει να βελτιώσει τη θέση του και όχι να τη χειροτερεύσει¹⁶⁷. Στην αντίθετη περίπτωση θα υπήρχε αντικίνητρο για την άσκηση

¹⁶⁶ Χαλκιάς Δ, Η έκταση εξουσίας της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), ΔιΔικ 5/2017, σ. 692.

¹⁶⁷ Ρέμελης Κ., Οι άτυπες διοικητικές προσφυγές, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 1987, σελ. 185 επομ., όπου διατυπώνεται η άποψη ότι στις ενδικοφανείς προσφυγές προβλέπεται από το νόμο ειδικό όργανο και ειδική διαδικασία, η οποία σε ελάχιστα σημεία διαφέρει από τη δικαστική. Η διαδικασία εξάλλου κρίσης του ειδικού αυτού οργάνου δεν μπορεί να κινηθεί αν δεν το ζητήσει ο ίδιος ο ενδιαφερόμενος. Αντιθέτως στις άτυπες διοικητικές προσφυγές η Διοίκηση επιλαμβάνεται μιας υπόθεσης, στην έρευνα της οποίας θα μπορούσε να προβεί και αυτεπαγγέλτως.

της ενδικοφανούς προσφυγής, ενώ η υποχρεωτικότητά της, θα λειτουργούσε σε βάρος της ελευθερίας άσκησης του ενδίκου βοηθήματος, με συνέπεια να θίγεται ουσιαστικά το ίδιο το δικαίωμα της δικαστικής προστασίας.

Αντιθέτως, εάν αυτή εκληφθεί ως το τελικό στάδιο μιας διοικητικής διαδικασίας που αποσκοπεί στη διαμόρφωση της τελικής βούλησης της Διοίκησης και του οριστικού περιεχομένου της διοικητικής πράξης, τότε η αρχή της νομιμότητας συνηγορεί υπέρ της δυνατότητας χειροτέρευσης της θέσης του διοικουμένου, καθώς η όλη διαδικασία σκοπό έχει να οδηγήσει στην έκδοση μιας νόμιμης διοικητικής πράξης. Θεωρείται συνεπώς ότι επικρατεί η αρχή της νομιμότητας έναντι της αρχής της προστασίας της εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Αναφορικά με το ζήτημα αυτό, η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας¹⁶⁸ υιοθετεί κατά βάση την αρχή της μη χειροτέρευσης (non reformatio in pejus) και σε σχετική απόφασή του¹⁶⁹ έκρινε ότι, «σύμφωνα με γενική αρχή του δικαίου, όταν ένα δευτεροβάθμιο όργανο αποφαινεται επί ενδικοφανούς προσφυγής την οποία έχει ασκήσει ο διοικουόμενος, δεν μπορεί να χειροτερεύσει τη θέση του τελευταίου, εκτός αν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση»¹⁷⁰. Οι σχετικές αποφάσεις υιοθετούν τον «οιονεί» δικαιοδοτικό χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής και την ύπαρξη στενής σχέσης μεταξύ της τελευταίας και του ενδίκου βοηθήματος που ασκείται στη συνέχεια, καθώς η πρώτη αποτελεί προϋπόθεση για το παραδεκτό της δικαστικής προσφυγής, συνεπώς αποκλείεται η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντα¹⁷¹. Η άποψη υπέρ της απαγόρευσης χειροτέρευσης της θέσης του

¹⁶⁸ ΣτΕ 29/2017, ΣτΕ 236/2016, ΣτΕ 4202/1986, ΣτΕ 2340/1987, ΣτΕ 927/1940, ΣτΕ 3424/2006 (Οι σχετικές αυτές αποφάσεις αφορούσαν υποθέσεις κοινωνικής ασφάλισης). *Πρεβεδούρου Ε, Κυβέλος Σ.*, Νεότερες εξελίξεις ως προς την reformatio in peius στην ενδικοφανή προσφυγή (Με αφορμή την απόφαση ΣτΕ 236/2016), ΘΠΔΔ 2/2016, σελ. 159-162 και *Πόνη Χ.*, Η προσφυγή ενώπιον της δευτεροβαθμιας υγειονομικής επιτροπής του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ (ΕΦΚΑ) ως ιδιότυπη ενδικοφανής προσφυγή, ΘΠΔΔ 3-4/2017, σ. 329-336.

¹⁶⁹ ΣτΕ 236/2016.

¹⁷⁰ ΣτΕ Ολ 927/1940, 19/62, 1067/1979, 4202/1986, 3424/2006, ΣτΕ ΕΑ 68/2009.

171

<https://www.prevedourou.gr/%ce%b1%cf%80%ce%b1%ce%b3%ce%bf%cf%81%ce%b5%cf%8d%ce%b5%cf%84%ce%b1%ce%b9-%ce%b7-reformatio-peius-%cf%83%cf%84%ce%b7%ce%bd-%ce%b5%ce%bd%ce%b4%ce%b9%ce%ba%ce%bf%cf%86%ce%b1%ce%bd%ce%ae->

προσφεύγοντα ακολουθήθηκε τόσο από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους¹⁷² όσο και από τη μεγαλύτερη μερίδα της θεωρίας¹⁷³.

Εξαιρέση στον κανόνα αυτό εισάγεται σε περίπτωση που υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση στο νόμο, με την οποία αναγνωρίζεται στο όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής η δυνατότητα να καταστήσει χειρότερη τη θέση του προσφεύγοντος. Επίσης η *reformatio in pejus* είναι δυνατή εάν την ενδικοφανή προσφυγή ασκήσει η ίδια η Διοίκηση, εφόσον το επιτρέπει η σχετική διάταξη, με αίτημα τη χειροτέρευση της θέσης του διοικουμένου¹⁷⁴ σε σχέση με την αρχικώς εκδοθείσα και προσβαλλόμενη με την προσφυγή πράξη. Τέλος, η χειροτέρευση είναι δυνατή και όταν, μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, μεταβληθεί το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τη συγκεκριμένη έννομη σχέση κατά τρόπο δυσμενή για τον προσφεύγοντα, χωρίς όμως να προβλεφθούν ταυτόχρονα και σχετικές μεταβατικές διατάξεις. Στην περίπτωση αυτή κρατεί η αρχή της νομιμότητας και εφαρμοστέο είναι το ισχύον νομοθετικό καθεστώς, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από τις σχετικές διατάξεις.

Υποστηρίζεται όμως και η ενδιάμεση άποψη κατά την οποία, η αρχή της *reformatio in peius* ισχύει μόνο σε περίπτωση νομικής πλημμέλειας της πράξης και όχι όταν προβάλλονται λόγοι ουσίας, εκτός αν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση¹⁷⁵. Κατά συνέπεια όταν πρόκειται για λόγους που συνδέονται με τα πραγματικά περιστατικά στα οποία στηρίζεται η πράξη, το όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής

[%cf%80%cf%81/](#), *Πρεβεδούρου Ε.*, Απαγορεύεται η *reformatio in peius* στην ενδικοφανή προσφυγή, πλην ρητής αντίθετης ρύθμισης (ΣτΕ 236/2016 5μ, 29/2017 7μ).

¹⁷² ΝΣΚ 118/2015, 84/2005, 605/2005, 410/2004, 713/1992.

¹⁷³ *Κυβέλος Σ.*, Η ενδικοφανής προσφυγή, Β' Έκδοση, Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2016, σ. 262-270. *Λαζαράτος Π.*, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα 2014, αρ. περ. 715. *Ρέμελης Κ.*, Οι άτυπες διοικητικές προσφυγές, ο.π., σελ. 185 επομ., *Πρεβεδούρου Ε.*, Η προβληματική των ενδικοφανών προσφυγών ενόψει της συνταγματικής κατοχύρωσης της αιτήσεως ακυρώσεως, Δίκη 1990, σελ. 649 επομ.

¹⁷⁴ ΣτΕ 236/2016, Όπως π.χ. το άρθρο 141 του ΥΚ: όταν ασκούνται ενστάσεις τόσο από τον υπάλληλο όσο και υπέρ της διοίκησης, το οικείο συμβούλιο τις κρίνει από κοινού και δεν δεσμεύεται ως προς την ποινή που θα επιβάλλει.

¹⁷⁵ *Πρεβεδούρου Ε.*, Η προβληματική των ενδικοφανών προσφυγών ενόψει της συνταγματικής κατοχύρωσης της αιτήσεως ακυρώσεως, Δίκη, 1990, σελ. 650 επομ.

περιορίζεται στο να εξετάσει μόνο τους συγκεκριμένους ισχυρισμούς που προέβαλε ο προσφεύγων, και συνεπώς δεν μπορεί να επέλθει χειροτέρευση της θέσης του. Αντίθετα ως προς τις νομικές πλημμέλειες, οφείλει να προβεί σε αυτεπάγγελτο έλεγχο της πράξης, οπότε και είναι δυνατή η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος.

Στο πλαίσιο αυτό έχει διατυπωθεί και η άποψη σύμφωνα με την οποία, όταν το αρμόδιο όργανο για την εκδίκαση της ενδικοφανούς προσφυγής, είναι εντός της διοικητικής ιεραρχίας, αυτό σημαίνει και αποδοχή του ενδεχόμενου χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντα, ενόψει του αυτεπάγγελτου ιεραρχικού ελέγχου της πράξης, οπότε και μπορεί να τη μεταρρυθμίσει χωρίς κανένα περιορισμό¹⁷⁶.

Ενώ τέλος, έχει υποστηριχθεί¹⁷⁷ πως η αρχή αυτή συνεπάγεται σύγκρουση μεταξύ της αρχής της νομιμότητας και της αρχής της προστασίας της εμπιστοσύνης του διοικουμένου, και συνεπώς οδηγεί στην αναλογική εφαρμογή των κανόνων για την ανάκληση των διοικητικών πράξεων (νόμιμων και παράνομων) και στο συμπέρασμα ότι η *reformatio in rebus* είναι κατά βάση επιτρεπτή για παράνομες διοικητικές πράξεις. Κατά την άποψη αυτή, το όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής, πρέπει να προβεί σε αυτεπάγγελτο έλεγχο της νομιμότητας της πράξης, διότι διαφορετικά θα διατηρείτο σε ισχύ μια παράνομη διοικητική πράξη μόνο και μόνο επειδή δεν προβλήθηκε κατά αυτής ο σχετικός ισχυρισμός από το διοικούμενο. Για τις ουσιαστικές πλημμέλειες όμως, με βάση τους κανόνες αυτούς, η *reformatio in rebus* δεν είναι επιτρεπτή.

Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, το ζήτημα αυτό έχει απασχολήσει τη νομολογία σε υποθέσεις που αφορούσαν την υποχρεωτική άσκηση προσφυγής από υπαλλήλους κατά αποφάσεων των διοικητικών οργάνων σχετικά με την υπηρεσιακή τους κατάσταση, πριν προσφύγουν στο αρμόδιο δικαστήριο. Από τις σχετικές αποφάσεις δεν προκύπτει η ύπαρξη μιας γενικής αρχής απαγόρευσης της χειροτέρευσης της θέσης του υπαλλήλου, καθώς έχει κριθεί ότι η εν λόγω απαγόρευση δεν μπορεί να αντιταχθεί ούτε στο νομοθέτη, όταν τροποποιεί τον

¹⁷⁶ Κύβελος Σ., Ειδικότερα ζητήματα εφαρμογής της ενδικοφανούς διοικητικής προσφυγής στην ελληνική έννομη τάξη, ο.π., σελ. 312 επομ., όπου παρατίθεται η άποψη του Ηλ. Κυριακόπουλου

¹⁷⁷ Λαζαράτος Π., Η non reformatio in rebus στην ενδικοφανή προσφυγή, ΝοΒ 1992, σ. 429.

κανονισμό υπηρεσιακής κατάστασης των υπαλλήλων της Ένωσης, ούτε στη Διοίκηση, όταν καθορίζει κατά δέσμια αρμοδιότητα τη βαθμολογική κατάταξη των υπαλλήλων¹⁷⁸. Συνακόλουθα κρίθηκε ότι η απαγόρευση της *reformatio in pejus* στηρίζεται στις αρχές του σεβασμού των δικαιωμάτων της άμυνας, της ασφάλειας του δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης¹⁷⁹ και πως εφόσον δεν συντρέχει παραβίαση των αρχών αυτών σε συγκεκριμένη περίπτωση, δεν ανακύπτει ούτε ζήτημα παραβίασης της αρχής της απαγόρευσης της *reformatio in pejus*¹⁸⁰.

Ειδικότερα στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, διαπιστώνεται ότι δεν υπάρχει ρητή πρόβλεψη στο νόμο, που να προβλέπει τα σχετικά με την εφαρμογή ή μη της *reformatio in pejus* στις φορολογικές διαφορές. Απάντηση στο ζήτημα αυτό μπορεί να δοθεί εφόσον ληφθούν υπόψη οι ιδιαιτερότητες των φορολογικών πράξεων καθώς και ο κύριος σκοπός της εν λόγω αρχής. Συγκεκριμένα πρέπει να διευκρινιστεί

¹⁷⁸ Απόφαση του Δικαστηρίου Δημόσιας Διοίκησης, της 14^{ης} Δεκεμβρίου 2010, F-25/07, *Thomas Bleser κατά Δικαστηρίου*.

¹⁷⁹ ΔΕΚ της 25ης Νοεμβρίου 2008, Heemskerk και Schaar, C-455/06, Συλλογή 2008, σ. I-8763, σκέψη 47.

¹⁸⁰ Ως προς το ζήτημα αυτό στη μεν Γερμανία υπάρχει διχογνωμία, καθώς κατ' αρχήν αναγνωρίζεται η δυνατότητα χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, αλλά αυτό κρίνεται κατά περίπτωση, σε συνάρτηση με τις συγκεκριμένες αρμοδιότητες της δευτεροβάθμιας αρχής που επιλαμβάνεται της ενδικοφανούς προσφυγής. Ενώ ούτε στον γερμανικό κώδικα διοικητικής δικονομίας (VwGO) υπάρχει σχετική ρύθμιση, και συνεπώς εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις της Ομοσπονδίας ή των ομόσπονδων κρατών, με εφαρμογή της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Στη Γαλλία, η αρχή της νομιμότητας επιτάσσει την, κατ' αρχήν, δυνατότητα της *reformatio in peius*, εφόσον η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη (Βλ. αναλυτικά *E. Prevedourou*, *Les recours administratifs obligatoires. Etude comparée des droits allemand et français*, LGDJ 1996, σ. 266-274), ενώ ούτε ο Κώδικας των σχέσεων μεταξύ του κοινού και της Διοίκησης (*Code des relations entre le public et l'administration*) που τέθηκε σε ισχύ τον Ιανουάριο του 2016 και περιέχει διεξοδικές και γενικές ρυθμίσεις για τις διοικητικές προσφυγές (livre IV) ρυθμίζει το ζήτημα της *reformatio in peius* (Βλ. συναφώς *B. Seiller*, *Le règlement des différends avec l'administration*, AJDA 44/2015, σ. 2485), <https://www.prevedourou.gr/%ce%b1%cf%80%ce%b1%ce%b3%ce%bf%cf%81%ce%b5%cf%8d%ce%b5%cf%84%ce%b1%ce%b9-%ce%b7-reformatio-peius-%cf%83%cf%84%ce%b7%ce%bd-%ce%b5%ce%bd%ce%b4%ce%b9%ce%ba%ce%bf%cf%86%ce%b1%ce%bd%ce%ae-%cf%80%cf%81/>, *E. Πρεβεδούρου*, Απαγορεύεται η *reformatio in peius* στην ενδικοφανή προσφυγή, πλην ρητής αντίθετης ρύθμισης (ΣτΕ 236/2016 5μ, 29/2017 7μ).

εάν εκείνο που προέχει, στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, είναι η έννομη προστασία του ενδιαφερόμενου ή η διασφάλιση της νομιμότητας της διοικητικής δράσης¹⁸¹.

Από τη διάταξη του άρθρου 63 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με το άρθρο 78 του Συντάγματος, συνάγεται ότι οι ιδιαιτερότητες των φορολογικών διατάξεων, οι οποίες διέπονται από την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και της οριστικότητας, συνεπάγονται την απαγόρευση της ανάκλησής τους, το μη επιτρεπτό της άσκησης άλλων διοικητικών προσφυγών πλην της ενδικοφανούς και την απαγόρευση του αυτεπάγγελτου ιεραρχικού ελέγχου¹⁸². Τα στοιχεία αυτά οδηγούν ουσιαστικά στην υιοθέτηση του «οιονεί» δικαιοδοτικού χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής και συνεπώς στην εφαρμογή της αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντα στο πεδίο των φορολογικών διαφορών.

Ενόψει των ανωτέρω, εκείνο που προέχει είναι η έννομη προστασία του φορολογούμενου και όχι η απαρέγκλιτη εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας. Άλλωστε, μόνο ο ίδιος ο φορολογούμενος μπορεί να προκαλέσει με την προσφυγή του την επανεξέταση από το αρμόδιο φορολογικό όργανο της πράξης που εκδόθηκε σε βάρος του και δεν είναι δυνατός ο αυτεπάγγελτος έλεγχος αυτής. Η συλλογιστική αυτή ενισχύει την άποψη, που αναφέρθηκε ανωτέρω, κατά την οποία η Δ.Ε.Δ. έχει εξουσία να εξετάσει την πράξη μόνο ως προς τα ζητήματα που προσβάλλονται με την

¹⁸¹ *Πρεβεδούρου Ε – Κυβέλου Σ.*, Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 236/2016, σε ΘΠΔΔ, τ. 2/2016, σελ. 156 επομ., σύμφωνα με τους οποίους: «Μολοντί, στην ελληνική έννομη τάξη, η χειροτέρευση της θέσης του ασκούντος ενδικοφανή προσφυγή κατά κανόνα αποκλείεται, η ανάγκη διασφάλισης της αρχής της νομιμότητας και του δημοσίου συμφέροντος θα μπορούσαν, υπό προϋποθέσεις, να επιτρέψουν τη δυσμενέστερη αντιμετώπιση του προσφεύγοντος. Το πότε, όμως, θα πρέπει να προκρίνεται η αρχή της νομιμότητας έναντι της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του προσφεύγοντος στη διατήρηση, τουλάχιστον, αν όχι βελτίωση, της κατάστασής του είναι ζήτημα ερμηνείας της συγκεκριμένης νομοθετικής διάταξης που ιδρύει την ακολουθητέα ενδικοφανή διαδικασία. Θα πρέπει, δηλαδή, να εξετάζεται αν μέσω αυτής επιδιώκεται προεχόντως η έννομη προστασία του ενδιαφερομένου ή η διασφάλιση της νομιμότητας και της ενότητας της διοικητικής δράσης.

¹⁸² *Φινοκαλιώτης Κ.*, Φορολογικό Δίκαιο, ο.π. σ. 150, *Σοφοκλέους Ν.*, Η αμετάκλητη φορολογική εγγραφή και το δεδικασμένο, ΔΕΕ 2000, σ.819, *Πανλόπουλος Π.*, Η ανάκληση διοικητικής πράξης επιβολής φόρου, ΕΔΔΔΔ 1989, σ. 25..

προσφυγή και δεν μπορεί να επεκταθεί στον έλεγχο λόγων που δεν έχουν προβληθεί με αυτή.

Η εφαρμογή της εν λόγω αρχής στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής που ασκείται με βάση τις φορολογικές διατάξεις, συνεπάγεται τη δυνατότητα της Δ.Ε.Δ., ως αρμοδίου οργάνου για την εκδίκαση της προσφυγής που ασκεί ο φορολογούμενος, σε περίπτωση που κρίνει ότι το ποσό που προσδιορίστηκε από τη φορολογική αρχή και αναγράφεται στην καταλογιστική πράξη είναι υψηλότερο από εκείνο που προβλέπεται με βάση τις σχετικές διατάξεις, να κάνει δεκτή την προσφυγή και να καθορίσει αυτή το ύψος του οφειλόμενου ποσού. Εάν όμως κρίνει ότι το ποσό αυτό πρέπει να είναι ίδιο ή μεγαλύτερο από εκείνο της αρχικής πράξης, τότε περιορίζεται μόνο στο να απορρίψει την προσφυγή και συνεπώς να οριστικοποιηθεί το ποσό όπως προσδιορίστηκε με την αρχική πράξη της φορολογικής αρχής, μην έχοντας τη δυνατότητα να διαμορφώσει το ύψος του ποσού σε μεγαλύτερο ύψος από εκείνο της αρχικής πράξης.

IV. Ταυτότητα αιτιάσεων ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος

Ένα επίσης σημαντικό ζήτημα που γεννάται στο πλαίσιο της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής, ενόψει και της ιδιαιτερότητάς της ως προϋπόθεσης του παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος, είναι και το κατά πόσο απαιτείται ή όχι η ύπαρξη ταυτότητας των αιτημάτων μεταξύ της ενδικοφανούς προσφυγής και του ενδίκου βοηθήματος. Η σπουδαιότητα του ζητήματος αυτού έγκειται κυρίως στη σύνδεσή του με το δικαίωμα παροχής αποτελεσματικής έννομης προστασίας και κατ' επέκταση με την ουσιαστική διαφύλαξη των συμφερόντων του διοικούμενου, καθώς τόσο οι ισχυρισμοί που μπορεί να προβάλλει όσο και το στάδιο της προβολής τους είναι στοιχεία καθοριστικά για την έννομη προστασία του.

Ως προς το ζήτημα αυτό, πέρα από τις περιπτώσεις όπου η ταυτότητα των αιτιάσεων μεταξύ ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος προβλέπεται

ρητά από διάταξη νόμου¹⁸³, η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας εμφανίζεται κυμαινόμενη¹⁸⁴. Διαπιστώνεται λοιπόν η ύπαρξη αποφάσεων που τάσσονται υπέρ της ταυτότητας αιτημάτων μεταξύ διοικητικής και δικαστικής προσφυγής, οι οποίες και καταλήγουν στην απόρριψη λόγων που προβάλλονται το πρώτον με το δικόγραφο του ενδίκου βοηθήματος, αλλά και αποφάσεων που τάσσονται υπέρ της μη παρεμπόδισης της άσκησης του θεμελιώδους δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας λόγω της τυχόν πλημμελούς άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής¹⁸⁵.

Έτσι σε μια σειρά από αποφάσεις του¹⁸⁶ το Συμβούλιο της Επικρατείας αποφάνθηκε θετικά στον ανωτέρω προβληματισμό, κρίνοντας ότι απαιτείται η ύπαρξη τέτοιας ταυτότητας αιτημάτων μεταξύ ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής, αναγνωρίζοντας όμως ταυτόχρονα στον κανόνα αυτό και ορισμένες εξαιρέσεις. Στις εξαιρέσεις αυτές εμπίπτει η περίπτωση όπου οι προβαλλόμενοι λόγοι

¹⁸³ Όπως το άρθρο 5 του ν. 3886/2010 όπου ορίζεται ότι «[η] αίτηση ασφαλιστικών μέτρων ... δεν επιτρέπεται να περιέχει αιτιάσεις διαφορετικές από τις αιτιάσεις της προδικαστικής προσφυγής», η οποία επαναλαμβάνει τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 5 του καταργηθέντος, με το άρθρο 12 του ν. 3886/2010, ν. 2522/1997, για το οποίο υπάρχει πλούσια σχετική νομολογία του ΣτΕ.

¹⁸⁴ Στη γαλλική έννομη τάξη, η κατάσταση είναι σαφέστερη. Ανεξαρτήτως της επιχειρηματολογίας που προβάλλει ο προσφεύγων ενώπιον της Διοίκησης, η άσκηση της διοικητικής προσφυγής δεν ασκεί επιρροή στη μεταγενέστερη δικονομική δυνατότητά του να επικαλεστεί ενώπιον του δικαστή όλους τους λόγους που ενδέχεται να διασφαλίσουν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης. Πράγματι, η άσκηση ακόμη και υποχρεωτικής διοικητικής προσφυγής δεν έχει ως συνέπεια την αποκρουστικότητα της διαφοράς, οπότε δεν τίθεται ζήτημα «νέων» λόγων που προβάλλονται ενώπιον του ακυρωτικού δικαστή σε σχέση με αυτούς που προβλήθηκαν ενώπιον της Διοίκησης [[CE 21 mars 2007, Garnier, Lebon, σ. 128, LPA 27 nov. 2007, n° 237, σ. 6, obs. A. Claeys](#); [CE 20 fevr. 2008, Min. de l'Agriculture, de l'Alimentation, de la Pêche et des Affaires rurales, n° 272058](#)]. Είναι αναγκαία μόνον η ταυτότητα του αιτήματος διοικητικής και ένδικης προσφυγής, για να καθίσταται δυνατή η εξακρίβωση του ότι πρόκειται για την ίδια διαφορά. Εξαιρέση από τον κανόνα αυτόν αποτελούν οι διαφορές σχετικά με τον αναδασμό [[CE 20 mai 1949, Sieur Berc, Lebon σ. 230](#)] και τις εκλογές των μελών συλλογικών διοικητικών οργάνων [[CE 11 oct. 1972, Elections des délégués des collèges étudiant au Conseil de l'unité d'enseignement et de recherche mathématiques et informatique de l'université de Rennes, Lebon σ. 628](#)], στις οποίες απαιτείται ταυτότητα των προβαλλομένων λόγων ακύρωσης.

¹⁸⁵ ΣτΕ 361/1995

¹⁸⁶ ΣτΕ ΕΑ 1001/2010, ΣτΕ 3114/2010, 1394/2009, ΣτΕ 2188/2009, ΣτΕ 2468/2008.

είναι ομηγενείς και συνεπώς δεν ήταν δυνατό να τεθούν υπόψη της διοικητικής αρχής ή όταν δεν υπήρξε η αναγκαία ενημέρωση του υπόχρεου για τις συνέπειες της μη προβολής όλων των ισχυρισμών του με την ενδικοφανή προσφυγή. Επίσης στις εξαιρέσεις αυτές εντάσσονται και οι λόγοι τους οποίους ο δικαστής οφείλει να εξετάσει αυτεπάγγελα ή νέοι λόγοι που προκύπτουν από την αιτιολογία της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής¹⁸⁷. Το ίδιο θα μπορούσε να γίνει δεκτό και για τον ισχυρισμό της αντίθεσης της διάταξης και της πράξης στο Σύνταγμα ή στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τον οποίο ο διάδικος μπορεί να προβάλλει για πρώτη φορά ενώπιον του δικαστηρίου, έστω και αν δεν τον έχει προβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή του.

Η άποψη αυτή, της ταυτότητας των αιτιάσεων, υιοθετήθηκε και στην πρόσφατη απόφαση 98/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας, στην οποία μάλιστα η σχετική κρίση διατυπώνεται κατά τρόπο γενικό, με αποτέλεσμα να δημιουργεί την εντύπωση ότι πρόκειται για κανόνα που αφορά όλες τις ενδικοφανείς διαδικασίες¹⁸⁸. Συγκεκριμένα με την εν λόγω απόφασή του το δικαστήριο έκρινε ότι «η καθιέρωση από τη νομοθεσία ορισμένης διοικητικής προσφυγής ως ενδικοφανούς, δηλαδή, ως προϋποθέσεως παραδεκτής ασκήσεως αιτήσεως ακυρώσεως.....¹⁸⁹, αποσκοπεί προδήλως, κατά το νόμο, στην παροχή της δυνατότητας στο ειδικώς κατεστημένο για την εξέτασή της όργανο να αποφανθεί ως προς τη νομιμότητα, αλλά και το ουσιαστικό περιεχόμενο της υποκείμενης σε αυτήν πράξης, ώστε να αποφεύγεται η άσκηση ενδίκων μέσων και βοηθημάτων επί υποθέσεων, οι οποίες θα μπορούσαν να είχαν επιλυθεί εντός των κόλπων της Διοικήσεως. Η επίτευξη αυτού του νομοθετικού σκοπού δεν θα ήταν δυνατή αν ο διοικούμενος είχε τη δυνατότητα να αμφισβητεί τη νομιμότητα της

¹⁸⁷ Λαζαράτος Π., Υποχρέωση ενημερώσεως ως προς την έκταση των προβαλλομένων με ενδικοφανή προσφυγή λόγων και δικαίωμα ακροάσεως επί ενδικοφανούς προσφυγής. Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 98/2015, ΘΠΔΔ 1/2016, σ. 64.

¹⁸⁸ <https://www.prevedourou.gr/t%ce%b1%cf%85%cf%84%cf%8c%cf%84%ce%b7%cf%84%ce%b1-%ce%b1%ce%bd%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%b5%ce%b9%ce%bc%ce%ad%ce%bd%ce%bf%cf%85-%ce%b5%ce%bd%ce%b4%ce%b9%ce%ba%ce%bf%cf%86%ce%b1%ce%bd%ce%bf%cf%8d%cf%82/>, Πρεβεδούρου, Ταυτότητα αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος (ΣτΕ 98/2015).

¹⁸⁹ ΣτΕ 388/2014, 4798/2013

υποκείμενης σε ενδικοφανή προσφυγή πράξης, στο σύνολό της ή ως προς ορισμένα της κεφάλαια, για πρώτη φορά ενώπιον του δικαστηρίου, όπου, άλλωστε, δεν προσβάλλεται η υποκείμενη στην ενδικοφανή πράξη, αλλά η εκδιδόμενη επ' αυτής».

Συνεπώς, ενόψει των ανωτέρω, εφόσον από τις σχετικές διατάξεις προβλέπεται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά μίας διοικητικής πράξης, ο υπόχρεος οφείλει να προβάλλει όλους τους σχετικούς ισχυρισμούς του ενώπιον του οργάνου που εκδικάζει την ενδικοφανή προσφυγή και δεν δύναται να προβάλλει για πρώτη φορά ενώπιον του Δικαστηρίου με το δικόγραφο του ενδίκου βοηθήματος λόγους που δεν έχουν προβληθεί ήδη κατά το στάδιο της ενδικοφανούς διαδικασίας¹⁹⁰. Λόγοι που προβάλλονται για πρώτη φορά με το δικόγραφο του ενδίκου βοηθήματος και όχι με την ενδικοφανή προσφυγή είναι απαράδεκτοι και συνεπώς απορριπτέοι¹⁹¹.

Στον αντίποδα, βρίσκονται οι αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με τις οποίες δεν κρίνεται απαράδεκτος λόγος που προβάλλεται για πρώτη φορά ενώπιον του Διοικητικού Δικαστηρίου με το δικόγραφο του ενδίκου βοηθήματος, με την προϋπόθεση όμως ότι δεν είχαν προηγουμένως γνωστοποιηθεί στον υπόχρεο οι συνέπειες που θα έχει σε αυτόν και στο δικαίωμά του να ασκήσει δικαστική προσφυγή, η μη προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και η μη προβολή με αυτή όλων των αιτιάσεών του¹⁹².

Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης επίσης, τον ενωσιακό δικαστή απασχόλησε το ζήτημα αυτό στο πλαίσιο των υπαλληλικών διαφορών και αποφαινόμενος ότι οι σχετικοί κανόνες είναι κανόνες δημόσιας τάξης, από την τήρηση των οποίων οι διάδικοι δεν μπορούν να διαφύγουν, έκρινε ότι το παραδεκτό του ενδίκου βοηθήματος που ασκεί ο ενδιαφερόμενος εξαρτάται από την προηγούμενη άσκηση

¹⁹⁰ ΣτΕ 4055/1996, ΣτΕ 3323/2009. Πρβλ. και ΣτΕ 1454/1975 και σχόλιο *Πολίτης Χ*, Η ενδικοφανής προσφυγή. Έννοια της πρόσφατης τροποποίησης του άρθρου 45 παρ. 2 του ΝΔ 170/73, ΤοΣ 1978, σ. 85.

¹⁹¹ ΣτΕ 388/2014

¹⁹² ΣτΕ 3114/2010, 1394/2009

διοικητικής προσφυγής ενώπιον του αρμοδίου οργάνου¹⁹³. Συνακόλουθα τάχθηκε υπέρ της ταυτότητας του αντικειμένου μεταξύ της διοικητικής ένστασης και της δικαστικής προσφυγής¹⁹⁴, με τη μη τήρηση του κανόνα αυτού να οδηγεί στην απόρριψη, ως απαράδεκτου, του ενδίκου βοηθήματος ή του συγκεκριμένου λόγου που προτάθηκε το πρώτον με το ένδικο βοήθημα χωρίς να έχει προηγηθεί η προβολή του με τη διοικητική προσφυγή, προκειμένου η υπόθεση να φθάσει ώριμη ενώπιον του δικαστή.

Η προσέγγιση αυτή της νομολογίας ενέχει και δυσμενείς συνέπειες για τον υπόχρεο όσον αφορά το δικαίωμά του για αποτελεσματική δικαστική προστασία¹⁹⁵. Και αυτό καθώς, με την ενδικοφανή προσφυγή ουσιαστικά οριστικοποιείται το αντικείμενο και η έκταση της διαφοράς, συνεπώς ο υπόχρεος για την πληρέστερη προστασία του θα αναγκαστεί από το στάδιο αυτό να προσφύγει στη συνδρομή δικηγόρου, διότι η μη επίκληση ισχυρισμού με την ενδικοφανή προσφυγή στερεί από το δικηγόρο τη δυνατότητα προβολής του ενώπιον του δικαστηρίου, ακόμα και αν ο ισχυρισμός έχει αποφασιστική σημασία για την έκβαση της δίκης. Υποστηρίζεται συνεπώς ότι με τον τρόπο αυτό δεν εξυπηρετείται ο σκοπός της διοικητικής προσφυγής, που είναι η ταχύτερη εκκαθάριση της διαφοράς και αν αυτή δεν καταστεί εφικτή, η προετοιμασία της προσφυγής ενώπιον του δικαστηρίου, ενώ αντιβαίνει και

¹⁹³ ΓεΔΕΕ της 21ης Σεπτεμβρίου 2011, T-325/09 P, Vahan Adjemian κ.λπ. κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, σκέψη 31. Διατάξεις ΠΕΚ της 11ης Μαΐου 1992, T-34/91, Whitehead κατά Επιτροπής, Συλλογή 1992, σ. II-1723, σκέψεις 18 και 19, καθώς και της 6ης Νοεμβρίου 1997, T-15/96, Liao κατά Συμβουλίου, Συλλογή Υπ.Υπ. 1997, σ. I-A-329 και II-897, σκέψη 54.

¹⁹⁴ ΔΕΚ της 11.7.1976, 58/75, Sergy κατά Επιτροπής, Συλλογή τόμος 1974, σ. 419, σκέψεις 31 έως 33 της 20.03.1984, 75/82 και 117/82, Razzouk και Beydoun κατά Επιτροπής, Συλλογή 1984, σ. 1509, σκέψη 9 (ερμηνευτική συναγωγή από τις διατάξεις των άρθρων 90 και 91 του Κανονισμού Υπηρεσιακής Κατάστασης).

¹⁹⁵ <https://www.prevedourou.gr/t%ce%b1%cf%85%cf%84%cf%8c%cf%84%ce%b7%cf%84%ce%b1-%ce%b1%ce%bd%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%b5%ce%b9%ce%bc%ce%ad%ce%bd%ce%bf%cf%85-%ce%b5%ce%bd%ce%b4%ce%b9%ce%ba%ce%bf%cf%86%ce%b1%ce%bd%ce%bf%cf%8d%cf%82/>, Πρεβεδούρου, Ταυτότητα αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος (ΣτΕ 98/2015).

στις διατάξεις των άρθρων 6 και 13 της ΕΣΔΑ και 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε., οδηγώντας σε απομείωση της δικαστικής προστασίας¹⁹⁶.

Σε ευρωπαϊκό επίσης επίπεδο ακολούθησε η απόφαση¹⁹⁷ της Ολομέλειας του Δικαστηρίου Δημόσιας Διοίκησης, η οποία λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, προχώρησε σε μεταστροφή της πάγιας αυτής νομολογίας, κρίνοντας ότι ο κανόνας της ταυτότητας του αντικειμένου μεταξύ ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση που η προσφυγή τροποποιεί το αντικείμενο της διοικητικής ένστασης ή την αιτία για την οποία ασκείται. Δέχτηκε μάλιστα πως η έννοια της αιτίας της διαφοράς πρέπει να ερμηνεύεται κατά τρόπο διασταλτικό¹⁹⁸ και περιλαμβάνει την αμφισβήτηση της εσωτερικής ή εξωτερικής νομιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης¹⁹⁹.

Συνεπώς, τροποποίηση της αιτίας της διαφοράς, που συνεπάγεται απόρριψη του λόγου ή του δικογράφου ως απαράδεκτου λόγω με τήρησης του κανόνα της ταυτότητας του αντικειμένου, υφίσταται μόνο όταν ο υπόχρεος με την ενδικοφανή προσφυγή του προσβάλλει την πράξη μόνο για τυπικούς λόγους και στη συνέχεια με το ένδικο βοήθημα προβάλλει λόγους ουσίας ή όταν με τη μεν ενδικοφανή προσφυγή του προβάλλει μόνο ουσιαστικούς λόγους, ενώ με την προσφυγή του προβάλλει λόγους τυπικής νομιμότητας. Από τον κανόνα αυτό εξαιρούνται οι λόγοι δημόσιας τάξης, που προβάλλονται παραδεκτά και εξετάζονται από το δικαστήριο ανεξάρτητα με το εάν έχουν προβληθεί ή όχι με την ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και οι

¹⁹⁶ <https://www.prevedourou.gr/t%ce%b1%cf%85%cf%84%cf%8c%cf%84%ce%b7%cf%84%ce%b1-%ce%b1%ce%bd%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%b5%ce%b9%ce%bc%ce%ad%ce%bd%ce%bf%cf%85-%ce%b5%ce%bd%ce%b4%ce%b9%ce%ba%ce%bf%cf%86%ce%b1%ce%bd%ce%bf%cf%8d%cf%82/>, Πρεβεδούρου Ε, Ταυτότητα αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος (ΣτΕ 98/2015). Πρεβεδούρου Ε, Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσον επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης, ΘΠΔΔ 3-4/2013, σ. 193.

¹⁹⁷ Απόφαση Ολομέλειας ΔΔΔ της 1ης Ιουλίου 2010, F-45/07, Wolfgang Mandt κατά Κοινοβουλίου.

¹⁹⁸ Σκέψη 119 της απόφασης της Ολομέλειας ΔΔΔ της 1ης Ιουλίου 2010, F-45/07, Wolfgang Mandt κατά Κοινοβουλίου.

¹⁹⁹ ΔΕΚ της 2.4.1998, C-367/95 P, Επιτροπή κατά Sytraval και Brink's France, Συλλογή 1998, σ. I-1719, σκέψη 67· Δικαστήριο ΔΔ της 21.2.2008, F-31/07, Putterie-De-Beukelaer κατά Επιτροπής, σκέψεις 57 επ· της 11.9.2008, F-135/07, Smadja κατά Επιτροπής, σκέψη 40.

ενστάσεις παρανομίας, που μπορούν να προβληθούν ακόμα και αν αφορούν άλλο νομικό λόγο από αυτόν που προβλήθηκε με την ενδικοφανή προσφυγή²⁰⁰.

Ειδικά στο πεδίο των φορολογικών διαφορών, δεν υπάρχει διάταξη στο νόμο που να ρυθμίζει τα σχετικά με την ύπαρξη ή μη δυνατότητας εκείνου που άσκησε την ενδικοφανή προσφυγή να τροποποιήσει ή να συμπληρώσει τους προβαλλόμενους με αυτή ισχυρισμούς, προσθέτοντας στη δικαστική του προσφυγή νέους λόγους. Η δε σχετική νομολογία διαμορφώθηκε με βάση τη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 3 ΚΔΔμιας, η οποία όμως όταν θεσπίστηκε δεν αφορούσε φορολογικές διαφορές, καθώς ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής στο πεδίο του φορολογικού δικαίου εισήχθη για πρώτη φορά το 2011. Βασίστηκε δε στην άποψη ότι δεν είναι επιτρεπτή η προβολή το πρώτον ισχυρισμών ενώπιον του Δικαστηρίου καθώς σε μια τέτοια περίπτωση *«δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη υποχρεωτική διοικητική προδικασία, δεδομένου ότι κατ' αυτόν τον τρόπο η Διοίκηση, στερήθηκε της δυνατότητας αντίκρουσης του εν λόγω ισχυρισμού κατά τη συνολική επανεξέταση της αρχικής πράξης στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής»*²⁰¹.

Για το ζήτημα αυτό η υπάρχουσα νομολογία, αν και περιορισμένη προς το παρόν λόγω του πρόσφατου των σχετικών διατάξεων, εμφανίζεται κυμαινόμενη. Παρατηρείται λοιπόν πως σε απόφασή του το Διοικητικό Εφετείο²⁰², απέρριψε ως αβάσιμο ισχυρισμό της Δ.Ε.Δ., για απαράδεκτη προβολή λόγου για πρώτη φορά με την προσφυγή, με το σκεπτικό ότι τέτοιος περιορισμός δεν προβλέπεται ούτε από τις διατάξεις που αναφέρονται στην έκθεση των επί της προσφυγής απόψεων (άρθρα 63 παρ 8 εδ. β' ΚΦΔ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ), ούτε από καμία άλλη σχετική διάταξη και δέχθηκε την εξέτασή του από το Δικαστήριο.

²⁰⁰ Σκέψεις 119 και 120 της απόφασης Mandt κατά Κοινοβουλίου. Βλ. μεταγενέστερες αποφάσεις της 15.12.2010, F-14/09, Ana Maria Almeida Campos κατά Συμβουλίου, σκέψη 28· της 13.1.2011, F-77/09, Bart Nijss κατά Ελεγκτικού Συνεδρίου, σκέψη 129· της 13.9.2011, F-68/10, Thorsten Behnke κατά Επιτροπής, σκέψεις 32, 33· της 29.9.2011, F-72/10, Mario Paulo da Silva Tenreiro κατά Επιτροπής, σκέψη 59· διάταξη του προέδρου του Δικαστηρίου ΔΔ της 28.09.2011, F-42/07, Antonio Prieto κατά Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, σκέψη 94.

²⁰¹ ΣτΕ 3229/2009, 3186/2002, 1771/2002

²⁰² ΔΕφΑθ 840/2016

Σε άλλη απόφασή του όμως το Διοικητικό Εφετείο²⁰³ έκρινε, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 63 ΚΦΔ και 63 παρ. 3 ΚΔΔμιας, ότι «...πριν από την άσκηση προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων κατά πράξης προσδιορισμού φόρου που εξέδωσε η φορολογική αρχή πρέπει να ασκηθεί, επί ποινή απαραδέκτου, ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) και ότι δεν επιτρέπεται να περιλαμβάνονται στην προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων αιτήματα διάφορα ή περισσότερα από εκείνα που περιελήφθησαν στην προηγούμενη ενδικοφανή προσφυγή και τα οποία το αρμόδιο να αποφανθεί επ' αυτών όργανο απέρριψε είτε ρητώς είτε σιωπηρώς με την πάροδο άπρακτης της προβλεπόμενης σχετικής προθεσμίας. Συνεπώς, αιτήματα τα οποία δεν περιελήφθησαν σε προηγθέν ενδικοφανές μέσο και τα οποία προβάλλονται το πρώτον με την προσφυγή, είναι απορριπτέα λόγω ελλείψεως προδικασίας (πρβλ. ΣτΕ 1507/2011, 126/2002 κ.ά.)».

Αντίστοιχα και στη θεωρία υποστηρίχθηκαν και οι δύο απόψεις σχετικά με την ανάγκη ύπαρξης ταυτότητας των αιτιάσεων μεταξύ ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής στο πλαίσιο των φορολογικών διαφορών. Έτσι, η άποψη²⁰⁴ που τάσσεται υπέρ της μη ύπαρξης υποχρέωσης για ταυτότητα αιτημάτων, στηρίζεται στο σκεπτικό ότι όταν τέθηκε σε ισχύ ο ΚΔΔ/μιας και το άρθρο 63 αυτού δεν περιελάμβανε τις φορολογικές διαφορές, αλλά άλλες διοικητικές διαφορές, για τις οποίες οι διατάξεις που θέσπιζαν την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προέβλεπαν και προδικασία τέτοια που να καλύπτει τις συνταγματικές επιταγές και την ανάγκη επίλυσης των διαφορών σε διοικητικό επίπεδο. Ενώ μετά και το νόμο 3900/2010 οι φορολογικές διαφορές τυγχάνουν ιδιαίτερης μεταχείρισης σε σχέση με τις υπόλοιπες διοικητικές

²⁰³ ΔΕφΑθ 5277/2015

²⁰⁴ Φωτόπουλος Ι., Σχέση των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής με εκείνους της προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, ΔΕΕ, τ.6/2016, σελ. 777 επομ.

διαφορές²⁰⁵, συνεπώς και η φορολογική ενδικοφανής προσφυγή φαίνεται πως έχει αυτοτέλεια²⁰⁶.

Στα ανωτέρω υποστηρίζεται ότι οδηγεί επίσης το γεγονός ότι η διαδικασία που προηγείται της έκδοσης μιας καταλογιστικής πράξης κατά τον Κ.Φ.Δ. καλύπτει την ανάγκη για εκ των προτέρων ενημέρωση της Διοίκησης, η οποία συνεπώς μπορεί να απαντήσει σε όλους τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος. Συνακόλουθα εάν ο φορολογούμενος επικαλεστεί, με την προσφυγή του ενώπιον του δικαστηρίου, ισχυρισμό τον οποίο δεν είχε συμπεριλάβει στην ενδικοφανή προσφυγή του, τότε η φορολογική αρχή μπορεί να τον αντικρούσει με την έκθεση απόψεών της, κατά το άρθρο 129 ΚΔΔμιας, την οποία υποχρεούται να καταθέσει στη γραμματεία του Διοικητικού Δικαστηρίου, κάτι που γίνεται συχνά στην πράξη. Ενόψει των ανωτέρω υποστηρίζεται ότι η λεπτομερής προδικασία που προβλέπεται στον Κ.Φ.Δ. δεν αιφνιδιάζει ούτε εμποδίζει τη φορολογική διοίκηση να προστατεύσει τα συμφέροντα του Δημοσίου και συνεπώς δεν υπάρχει υποχρέωση για ταυτότητα των λόγων μεταξύ ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής²⁰⁷.

Κατά την αντίθετη όμως άποψη, που τάσσεται υπέρ της ταυτότητας των αιτημάτων, υποστηρίζεται πως εφόσον ο νόμος καθορίζει την ενδικοφανή προσφυγή ως προϋπόθεση του παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος η έλλειψη της οποίας οδηγεί στην απόρριψή του ως απαράδεκτου, θα πρέπει, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, να γίνει δεκτό ότι ισχυρισμός ο οποίος μπορούσε να προβληθεί ενώπιον του οργάνου της ενδικοφανούς προσφυγής και δεν προβλήθηκε, αλλά προβλήθηκε για πρώτη φορά ενώπιον του Διοικητικού Δικαστηρίου, με το δικόγραφο της προσφυγής είναι απαράδεκτος²⁰⁸. Το αντίθετο θα είχε ως συνέπεια την αποδυνάμωση της ενδικοφανούς προσφυγής διότι θα μπορούσε ο προσφεύγων να

²⁰⁵ Σχετικές οι διατάξεις των άρθρων 6 παρ. 2 περ. β' 66 παρ. 2, 79 παρ. 5, 93 παρ. 3, 126 παρ. 1 και 202 παρ. 2 .

²⁰⁶ Φωτόπουλος Ι., Σχέση των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής με εκείνους της προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, ΔΕΕ, τ.6/2016, σελ. 777 επομ..

²⁰⁷ Φωτόπουλος Ι., Σχέση των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής με εκείνους της προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, ΔΕΕ, τ.6/2016, σελ.782 επ.

²⁰⁸ ΣτΕ 3592/2009, 126/2002, 3186/2000, 751/2001, 1941/1998, 4162/1997. Μέντης Γ- Μιχελινάκης Β., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία κατ' άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση, ο.π., σελ. 498.

προβάλλει μόνο ένα λόγο με αυτή και αν αυτή απορριφθεί να προβάλλει με την προσφυγή του ενώπιον του δικαστηρίου και άλλους ισχυρισμούς²⁰⁹,

Όπως έγινε και νομολογιακά δεκτό²¹⁰, αιτήματα που δεν προβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και προβλήθηκαν για πρώτη φορά με τη δικαστική προσφυγή, είναι απορριπτέα λόγω έλλειψης προδικασίας. Ταυτόχρονα όμως κρίθηκε ότι δεν απαιτείται να υπάρχει απόλυτη ταύτιση των ισχυρισμών και των αιτημάτων μεταξύ ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής, αλλά αρκεί να ομοιάζουν κατά τα ουσιώδη και κρίσιμα στοιχεία του πραγματικού και των αιτημάτων τους, με συνεκτίμηση του όλου περιεχομένου τους.

Το απαράδεκτο όμως από την προβολή ισχυρισμών για πρώτη φορά ενώπιον του Δικαστηρίου, υποστηρίζεται ότι είναι πιο ορθό να αφορά μόνο στους λόγους εκείνους που μπορούσαν να προβληθούν ενώπιον του διοικητικού οργάνου και δεν προβλήθηκαν, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 96 παρ. 2 ΚΔΔ²¹¹. Συνεπώς, οσιγενείς λόγοι θα μπορούσαν να προβληθούν για πρώτη φορά ενώπιον του δικαστηρίου, το οποίο, εξετάζοντας το παραδεκτό τους, θα κρίνει αιτιολογημένα αν η μη προβολή τους κατά την ενδικοφανή διαδικασία είναι δικαιολογημένη²¹².

Ενώ τέλος υποστηρίζεται ότι με τη δικαστική προσφυγή μπορεί να προβληθεί παραδεκτά νομικός ισχυρισμός, σχετικά με την ορθή υπαγωγή σε άλλο κανόνα δικαίου από εκείνον που επικαλέστηκε ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του, χωρίς όμως να μεταβάλλονται τα πραγματικά περιστατικά που προβλήθηκαν με αυτή²¹³.

²⁰⁹ Μέντης Γ- Μιχελινάκης Β., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία κατ' άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση, ο.π., σελ. 498.

²¹⁰ ΣτΕ 3131/2015 που αφορούσε διαφορά από σύμβαση εκτέλεσης δημοσίου έργου, κατά το ν. 1418/1984, και τα προβλεπόμενα στα άρθρα 12 και 13 παρ. 4 του νόμου αυτού ενδικοφανή μέσα.

²¹¹ Μέντης Γ- Μιχελινάκης Β., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία κατ' άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση, ο.π., σελ. 498.

²¹² ΣτΕ 2468/2008

²¹³ ΣτΕ Ολ 1884/1996, 4220/1998 και Μέντης Γ- Μιχελινάκης Β., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Ερμηνεία κατ' άρθρο και λογιστική αντιμετώπιση, ο.π., σελ. 498 επομ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ

Η ΑΙΤΗΣΗ ΑΝΑΣΤΟΛΗΣ ΕΝΩΠΙΟΝ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

I. Ενδικοφανής προσφυγή χωρίς αίτημα αναστολής

Η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, συνεπάγεται την πλήρωση της προϋπόθεσης του παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος της προσφυγής, οπότε ο φορολογούμενος μπορεί παραδεκτά να προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια κατά της απόφασης της Δ.Ε.Δ., με την οποία απορρίπτεται ρητά ή σιωπηρά, ολικά ή εν μέρει, η προσφυγή που άσκησε ενώπιόν της. Συνακόλουθα, η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής οδηγεί σε αναστολή εκ του νόμου της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού, που προέκυψε με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, με την προϋπόθεση όμως της καταβολής του υπόλοιπου 50% και επέρχεται με την εφάπαξ καταβολή του ποσοστού αυτού και σε περίπτωση τμηματικής καταβολής, με την αποπληρωμή της²¹⁴.

Η καταβολή²¹⁵ του 50% του επίδικου ποσού που έχει επιβληθεί με την προσβαλλόμενη πράξη, η οποία και αποτελεί προϋπόθεση για την εκ του νόμου αναστολή του υπόλοιπου 50%, μπορεί να γίνει και μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, σε κάθε περίπτωση όμως το αργότερο μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή, σε περίπτωση σιωπηρής

²¹⁴ Άρθρο 63 παρ. 3 ΚΦΔ και άρθρο 5 παρ. 1 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Μερικό ανασταλτικό αποτέλεσμα, όπως με το άρθρο 70 Β ν. 2238/1994, αντίθετα με το άρθρο 70 Α ν. 2238/1994, που η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής έχει ολικό ανασταλτικό αποτέλεσμα.

²¹⁵ Καταβολή είναι εκείνη που γίνεται εκούσια ή η είσπραξη μετά από συμψηφισμό ή απόδοση του παρακρατηθέντος ποσού με αποδεικτικό ενημερότητας / βεβαίωση οφειλής και όχι στο πλαίσιο ληφθέντων αναγκαστικών μέτρων είσπραξης.

απόρριψης, μέσα στην προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών που προβλέπονται για την έκδοση της απόφασης αυτής²¹⁶.

Κάθε καταβολή, ανεξάρτητα από το χρονικό σημείο που πραγματοποιείται, και η οποία αφορά το επίδικο ποσό που αμφισβητείται με την ενδικοφανή προσφυγή, βαρύνεται, κατά περίπτωση, με τους αναλογούντες τόκους εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ.). Επίσης, κάθε εξοφλητική απόδειξη που εκδίδεται όταν καταβάλλεται ποσό που αφορά αυτοτελές πρόστιμο που δεν είναι παρεπόμενο κύριας οφειλής, φόρων, τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και δασμών υπέρ του Δημοσίου, υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου 2%, πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%²¹⁷.

Εφόσον καταβληθεί το 50% του επίδικου ποσού και ανασταλεί η καταβολή του υπόλοιπου 50%, για το ποσό αυτό που έχει ανασταλεί, η φορολογική αρχή δεν προχωρά στη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του φορολογούμενου. Σε περίπτωση που η φορολογική αρχή έχει ήδη προβεί στη λήψη τέτοιων μέτρων πριν την καταβολή του 50%, αυτά αναστέλλονται για όλο το χρονικό διάστημα από την καταβολή του ποσού και εφεξής, μέχρι την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή τη σιωπηρή απόρριψή της²¹⁸.

Ειδικά για την περίπτωση που ασκείται ενδικοφανής προσφυγή χωρίς αίτημα αναστολής και χωρίς να έχει καταβληθεί το 50% του αμφισβητούμενου ποσού, καταβλητέο είναι το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού μέσα στην προθεσμία καταβολής των άρθρων 41²¹⁹ και 62²²⁰ ΚΦΔ, κατά περίπτωση, εκτός εάν το 50%

²¹⁶ Άρθρο 5 παρ. 1 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

²¹⁷ Άρθρο 5 παρ. 1 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

²¹⁸ Άρθρο 5 παρ. 2 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

²¹⁹ Κατά το άρθρο 41 ΚΦΔ« 1. Ο φόρος καταβάλλεται κατά το χρόνο που προβλέπεται από το νόμο που επιβάλλει την αντίστοιχη φορολογία, στην οποία εφαρμόζεται ο Κώδικας. 2. Ο φόρος καταβάλλεται με τον τρόπο που καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. 3. Σε περίπτωση διορθωτικού « ή εκτιμώμενου» προσδιορισμού φόρου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης του προσδιορισμού φόρου στον φορολογούμενο. Σε περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εντός τριών (3) ημερών από την κοινοποίηση της αντίστοιχης πράξης προσδιορισμού

αυτού του ποσού καταβληθεί αργότερα και πάντως μέσα στην προθεσμία των 120 ημερών από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Εάν στο διάστημα αυτό έχουν ληφθεί μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης, αναστέλλονται για το διάστημα από την καταβολή του ποσού μέχρι την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή τη σιωπηρή απόρριψή της²²¹.

Εάν η Δ.Ε.Δ. εκδώσει απόφαση με την οποία προβαίνει στον καταλογισμό ποσού σε βάρος του φορολογούμενου, ο τελευταίος έχει υποχρέωση να καταβάλει το

του φόρου. 4. Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει με βάση το διατακτικό της απόφασης μήνα και η δεύτερη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για την καταβολή του φόρου βάσει απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

²²⁰ Κατά το άρθρο 62 ΚΦΔ «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου «την παραγραφή» και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. 5. Πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής με εξαίρεση τις περιπτώσεις των άρθρων 57 και 59. Για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54, καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις του Κώδικα, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου άρχεται στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση. 6. Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο. 7. Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58Α και 59. 8. Δεν επιβάλλονται πρόστιμα στον εκτιμώμενο προσδιορισμό φόρου.»

²²¹ Άρθρο 5 παρ. 3 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ποσό αυτό μέσα στην προθεσμία των 30 ημερών για την άσκηση της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (άρθρο 66 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), η οποία αρχίζει από την κοινοποίηση σε αυτόν της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση που η ενδικοφανής προσφυγή απορρίπτεται σιωπηρά, αλλά ως ημερομηνία έναρξης της προθεσμίας για την καταβολή του ποσού είναι η επόμενη της λήξης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Σε καμία περίπτωση η φορολογική αρχή δεν προβαίνει στη λήψη μέτρων για την είσπραξη του μη καταβληθέντος ποσού πριν περάσει η προθεσμία για την άσκηση της δικαστικής προσφυγής²²².

II. Ενδικοφανής προσφυγή με αίτημα αναστολής

1. Διαδικασία

Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνεπάγεται την αναστολή της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, με την προϋπόθεση της καταβολής του υπολοίπου 50%. Η προϋπόθεση αυτή παύει να υφίσταται μόνο εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αίτημα αναστολής της καταβολής αυτού του ποσού και το αίτημά του γίνει αποδεκτό από τη Δ.Ε.Δ. Η αίτηση αυτή όμως για αναστολή καταβολής του ποσού αυτού, κατά το άρθρο 63 παρ. 4 του Κ.Φ.Δ., εξαρτά τη νομιμότητα και το παραδεκτό της άσκησής της από την εμπρόθεσμη και παραδεκτή υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής²²³.

Ο φορολογούμενος λοιπόν, έχει το δικαίωμα ταυτόχρονα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, να υποβάλει στη Δ.Ε.Δ. και αίτημα για αναστολή του καταβλητέου ποσοστού του 50% του αμφισβητούμενου ποσού²²⁴. Το αίτημα για αναστολή μπορεί είτε να συμπεριληφθεί στην ενδικοφανή προσφυγή, είτε να υποβληθεί αυτοτελώς με ιδιαίτερο έγγραφο, το οποίο πρέπει να κατατεθεί την ίδια

²²² Άρθρο 5 παρ. 4 Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

²²³ ΔΕΔ 113/2017

²²⁴ Άρθρο 63 παρ. 4 ΚΦΔ και Άρθρο 6 παρ. 1 Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ημέρα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής²²⁵. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής πρέπει υποχρεωτικά να κατατεθούν την ίδια ημέρα, δεν είναι όμως απαραίτητο να κατατεθούν την ίδια ακριβώς χρονική στιγμή²²⁶.

Η ΔΕΔ δύναται να κάνει δεκτό το αίτημα για αναστολή καταβολής του υπόλοιπου 50% του επίδικου ποσού, το οποίο είναι από το νόμο καταβλητέο, μόνο εάν κρίνει ότι η απόρριψη του αιτήματος για χορήγηση αναστολής θα είχε ως συνέπεια την πρόκληση στον αιτούντα ανεπανόρθωτης βλάβης²²⁷. Στην περίπτωση αυτή βέβαια, ο υπόχρεος οφείλει να προσκομίσει κάθε αποδεικτικό στοιχείο που κρίνει αναγκαίο προκειμένου να αποδείξει τη συνδρομή στο πρόσωπό του ανεπανόρθωτης βλάβης, η οποία δικαιολογεί το αίτημά του για χορήγηση αναστολής²²⁸.

Ο φορολογούμενος λοιπόν, σε περίπτωση που πέρα από την ενδικοφανή προσφυγή υποβάλει και αίτημα για αναστολή καταβολής του 50% του επίδικου ποσού, οφείλει να προσκομίσει ενώπιον της Δ.Ε.Δ. και όλα τα αναγκαία αποδεικτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών του και υποχρεωτικά υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 στην οποία να δηλώνει: α) τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματά του από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος και β) την περιουσιακή του κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή κατά τον χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής²²⁹.

Σε περίπτωση που ο αιτών είναι φυσικό πρόσωπο, οφείλει να δηλώσει και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματά του από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το

²²⁵ Άρθρο 6 παρ. 2 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

²²⁶ Δ.Ε.Δ. 145/2017

²²⁷ Δ.Ε.Δ. 172/2017, Δ.Ε.Δ. 58/2017, Δ.Ε.Δ. 17/2017, Δ.Ε.Δ. 574/2016

²²⁸ Προκειμένου να διευκολύνεται η Δ.Ε.Δ. στην έγκαιρη εξέταση των αιτημάτων αναστολής και στην έκδοση απόφασης εντός των 30 ημερών, προτείνεται η προσκόμιση και των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου (εκκαθαριστικών σημειωμάτων Ε1) του προηγούμενου και του τρέχοντος έτους, καθώς και της βεβαίωσης δηλωθείσας περιουσιακής κατάστασης (Ε9) του τρέχοντος έτους.

²²⁹ Δ.Ε.Δ. 49/2017, Δ.Ε.Δ. 92/2017

τρέχον έτος, καθώς και την περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή του ίδιου ή της συζύγου και των ανηλικών τέκνων του κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής. Εάν ο αιτών είναι νομικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματά τους από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή, κατά τον χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής, των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει ο αιτών, καθώς και των φυσικών προσώπων, που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις, ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές υποχρεώσεις του αιτούντος²³⁰.

Εάν ο υπόχρεος είναι πρόσωπο που τηρεί λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. κατά τη διπλογραφική μέθοδο, τότε με την αίτηση αναστολής του πρέπει να συνυποβάλει επίσης τον τελευταίο ισολογισμό και το τελευταίο αναλυτικό ισοζύγιο γενικής λογιστικής του τρέχοντος έτους.

Στην έννοια της περιουσιακής κατάστασης περιλαμβάνονται ιδίως, τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε ακίνητα, για τα οποία πρέπει επιπροσθέτως να δηλώνεται υποχρεωτικά η εκτιμώμενη αγοραία και η αντικειμενική αξία τους, οι καταθέσεις οποιουδήποτε είδους και τα συναφή τραπεζικά προϊόντα, οι επενδύσεις σε κινητές αξίες, τα μηχανοκίνητα ιδιωτικά μέσα μεταφοράς, τα δάνεια και οι δωρεές, οι μετοχές, τα μερίδια, τα δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής σε κεφάλαιο σε οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, όπως ορίζεται στην παράγραφο 3 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) και τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε κινητά αξίας άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ²³¹. Μαζί με την περιουσιακή κατάσταση πρέπει να δηλώνεται από τον αιτούντα και η εκτιμώμενη αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται σε αυτήν.

Όλα τα ανωτέρω στοιχεία πρέπει να δηλώνονται πάντα από τον υπόχρεο, είτε θετικά είτε αρνητικά. Αυτό στην πράξη σημαίνει πως εάν τα στοιχεία αυτά δεν

²³⁰ Άρθρο 6 παρ. 3 Πολ. 1064/27.04.207 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Δ.Ε.Δ. 171/2017

²³¹ Άρθρο 6 παρ. 3 Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

υπάρχουν πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο δήλωση με την οποία να δηλώνει ρητά ότι δεν υπάρχουν²³² και δεν αρκεί απλώς η μη υποβολή δήλωσης. Αίτηση αναστολής η οποία κατατίθεται στη Δ.Ε.Δ. χωρίς να προσκομίζονται όλα τα ανωτέρω στοιχεία, τα οποία ουσιαστικά στηρίζουν το αίτημα του φορολογούμενου και από τα οποία προκύπτει η αναγκαιότητα για τη χορήγησή της, απορρίπτεται.

Η Δ.Ε.Δ. για να διαπιστώσει την ύπαρξη ανεπανόρθωτης βλάβης στο πρόσωπο του αιτούντος και κατ' επέκταση να κάνει δεκτό το αίτημά του για χορήγηση αναστολής καταβολής, εφαρμόζει στις αποφάσεις της πάγια νομολογία του ΣτΕ κατά την οποία, «η οικονομική ζημία που προκαλείται από την εκτέλεση διοικητικής πράξης δεν συνιστά καταρχήν βλάβη ανεπανόρθωτη ή δυσχερώς επανορθώσιμη, ικανή να δικαιολογήσει την αποδοχή αίτησης αναστολής εκτέλεσης της πράξης, εκτός εάν αποδεικνύεται ότι έχει τέτοια έκταση ώστε να προκαλείται ο οικονομικός κλονισμός της επιχείρησης του αιτούντος ή η στέρηση των μέσων βιοπορισμού του (Επ Αν. ΣτΕ 45/2010, 1041/2009, 732/2007, 463, 698, 707/2006, 181,661/2001, 208/2000). Ως «ανεπανόρθωτη» δε βλάβη νοείται όχι μόνο η κατά κυριολεξία μη αναστρέψιμη, αλλά και εκείνη της οποίας η αποκατάσταση, υπό τις συγκεκριμένες οικονομικές και λοιπές συνθήκες, είναι για τον διάδικο δυσχερής σε τέτοιο βαθμό, ώστε να αδυνατεί πράγματι να την επιτύχει (Επ Αν. ΣτΕ 496/2011)».

Στη συνέχεια για να διαμορφώσει την κρίση της η Δ.Ε.Δ. προβαίνει σε εκτίμηση και αξιολόγηση του συνόλου των αποδεικτικών στοιχείων που έχουν κατατεθεί ενώπιόν της, όπως είναι τα συνολικά εισοδήματα του αιτούντος, η εν γένει περιουσιακή του κατάσταση, το ύψος του συνολικού καταλογισθέντος ποσού και το ποσοστό 50% επί του ποσού αυτού του οποίου ζητείται η αναστολή καταβολής, σε συνδυασμό και με τις συνολικές χρηματικές του υποχρεώσεις.

Εάν λοιπόν, ενόψει όλων των ανωτέρω, κρίνει ότι η καταβολή του 50% του αμφισβητούμενου ποσού βρίσκεται εκτός των οικονομικών δυνατοτήτων του υπόχρεου και δεν μπορεί προφανώς να εξυπηρετηθεί χωρίς να προκληθεί ανεπανόρθωτη βλάβη στον αιτούντα ή ότι, σε περίπτωση που βρίσκεται σε καθεστώς ρύθμισης οφειλών και καταβολής δόσεων, θα οδηγήσει σε ανατροπή των

²³²Έτσι πρέπει να δηλώνεται π.χ. ότι «δεν διαθέτω άλλο έσοδο, εισόδημα ή περιουσιακό στοιχείο, πέραν των αναφερόμενων στην παρούσα υπεύθυνη δήλωση»).

οικονομικών του δεδομένων στα οποία στηρίχθηκε η ρύθμιση αυτή ή ότι θα προκαλέσει αδυναμία εκπλήρωσης των υποχρεώσεών του και θα οδηγήσει σε κλονισμό της λειτουργίας και της βιωσιμότητας της επιχείρησης, τότε κάνει δεκτό το σχετικό αίτημα και χορηγεί την αναστολή καταβολής²³³.

Η Δ.Ε.Δ. έχει απορρίψει αίτημα για χορήγηση αναστολής καταβολής, αποφαινόμενη ότι υποβλήθηκε απαραδέκτως ενώπιόν της καθώς για την υπόθεση αφενός μεν είχαν εκδοθεί αποφάσεις του ΣτΕ, οι οποίες παρέπεμπαν τη διαφορά στο Διοικητικό Εφετείο για νέα κρίση, αφετέρου δε το αίτημα της αναστολής δεν είχε χρηματικό αντικείμενο²³⁴.

Επίσης, η Δ.Ε.Δ. εξετάζοντας αίτημα αναστολής που υποβλήθηκε από εταιρία περιορισμένης ευθύνης, έκρινε μεταξύ άλλων ότι «ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής αυτής –παρότι καθίσταται συνυπόχρεος κατ' άρθρο 50 Κ.Φ.Δ.- δεν είναι υποκείμενο φορολογικών υποχρεώσεων στο στάδιο καταλογισμού και βεβαίωσης των φόρων και προστίμων, αλλά θεωρείται τρίτος εν προκειμένω και η σχετική υποχρέωσή του γεννάται μόνο μετά την έκδοση και κοινοποίηση της κατ' άρθρο 47 Κ.Φ.Δ. Ατομικής Ειδοποίησης, κατά της οποίας μπορεί ν' ασκήσει ανακοπή σύμφωνα με τα άρθρα 6, 217 επ. Κ.Δ.Δ. και 73 του Κ.Ε.Δ.Ε. στο πλαίσιο της οποίας και μόνο δύναται παραδεκτώ να υποβληθεί αίτημα αναστολής²³⁵.

Το αίτημα για αναστολή της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού προβάλλεται απαραδέκτως όταν αφορά μη εκτελεστή διοικητική πράξη από την οποία δεν απορρέει η οριστική φορολογική υποχρέωση του αιτούντος, αλλά αντιθέτως συνιστά διαδικαστική ενέργεια γνωστοποίησης στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου προκειμένου αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθ. 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)²³⁶. Τυχόν ασκηθείσα αίτηση αναστολής σε μια τέτοια περίπτωση απορρίπτεται από τη Δ.Ε.Δ. ως απαράδεκτη. Ενώ απαράδεκτη είναι και η

²³³ Δ.Ε.Δ. 81/2017, Δ.Ε.Δ. 146/2017, ΔΕΔ 493/2016

²³⁴ Δ.Ε.Δ. 133/2017

²³⁵ Δ.Ε.Δ. 131/2017

²³⁶ Δ.Ε.Δ. 356/2016

αίτηση αναστολής κατά χρηματικού καταλόγου, διότι η διαφορά που δημιουργείται στην περίπτωση αυτή αφορά το στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης²³⁷.

2. Απόφαση

Η απόφαση της Δ.Ε.Δ. για το αίτημα αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού, εκδίδεται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής. Εάν μέσα στην προθεσμία αυτή δεν εκδοθεί απόφαση για την αίτηση αναστολής, αυτή θεωρείται ότι έχει απορριφθεί σιωπηρά²³⁸. Για όλο το χρονικό διάστημα από την, ταυτόχρονη με την ενδικοφανή προσφυγή, κατάθεση της αίτησης αναστολής, μέχρι και την έκδοση απόφασης για αυτή, ή σε περίπτωση μη έκδοσης απόφασης μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της, η φορολογική αρχή δεν επιδιώκει την είσπραξη του συνολικού αμφισβητούμενου ποσού²³⁹.

Εάν η Δ.Ε.Δ. κρίνει ότι η απόρριψη του αιτήματος για χορήγηση αναστολής, θα προκαλέσει ανεπανόρθωτη βλάβη στον υπόχρεο, και συνεπώς εκδώσει απόφαση με την οποία κάνει δεκτό το αίτημα για αναστολή, τότε αναστέλλεται η καταβολή του συνόλου του αμφισβητούμενου ποσού. Εάν όμως η απόφασή της επί του αιτήματος αυτού είναι απορριπτική, τότε καθίσταται απαιτητό το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού, από την επομένη της έκδοσης της απορριπτικής απόφασης ή σε περίπτωση που δεν έχει παρέλθει ακόμα η προθεσμία καταβολής κατά τα άρθρα 41 και 62 ΚΦΔ, από την επομένη της λήξης της προθεσμίας αυτής²⁴⁰.

Η είσπραξη του τελικώς καταλογιζόμενου ποσού, όπως αυτό θα διαμορφωθεί με την απόφαση της ενδικοφανούς προσφυγής ή με τη σιωπηρή απόρριψή της, μπορεί

²³⁷ Δ.Ε.Δ. 259/2016

²³⁸ Άρθρο 6 παρ. 2 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

²³⁹ Άρθρο 7 παρ. 1 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

²⁴⁰ Άρθρο 7 παρ. 3 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

να επιδιωχθεί εφόσον παρέλθει η προθεσμία των τριάντα (30) ημερών για την άσκηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων²⁴¹.

Καθίσταται δε απαιτητό ολόκληρο το επίδικο ποσό από την επόμενη ημέρα εκείνης της έκδοσης της απορριπτικής απόφασης για το αίτημα αναστολής ή της άπρακτης παρόδου της προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης, σε περίπτωση σιωπηρής απόρριψης ή, στην περίπτωση που δεν έχει παρέλθει ακόμη η προθεσμία καταβολής κατά τα άρθρα 41 και 62 ΚΦΔ, από την επόμενη της λήξης της προθεσμίας αυτής.

Εάν δεν εκδοθεί απόφαση μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής, τότε θεωρείται ότι η Δ.Ε.Δ. έχει απορρίψει το αίτημα αναστολής σιωπηρά και ότι ο υπόχρεος έλαβε γνώση της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Σε αυτή την περίπτωση το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού είναι απαιτητό, από την επομένη της εκπνοής της προθεσμίας έκδοσης της απόφασης ή της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής κατά το άρθρο 7 παρ. 3 Πολ 1064/2017, το οποίο ορίζει ότι: *«Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης με την οποία απορρίπτεται το αίτημα αναστολής, από την επόμενη της έκδοσης της απορριπτικής απόφασης ή, στην τυχόν περίπτωση που δεν έχει παρέλθει ακόμη η προθεσμία καταβολής κατά τα άρθρα 41 και 62 ΚΦΔ, από την επόμενη της λήξης της προθεσμίας αυτής, το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού είναι απαιτητό»*.

Σε περίπτωση που μετά τη ρητή ή σιωπηρή απόρριψη της αίτησης αναστολής του, ο φορολογούμενος καταβάλει το 50% του επίδικου ποσού, τότε από το χρόνο της καταβολής του ποσού αυτού και μέχρι την έκδοση απόφασης για την ενδικοφανή προσφυγή ή τη σιωπηρή απόρριψή της, αναστέλλεται η είσπραξη του υπόλοιπου 50%²⁴².

²⁴¹ Άρθρο 7 παρ. 2 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων σε συνδυασμό με το άρθρο 66 του ν. 2717/1999.

²⁴² Άρθρο 7 παρ. 5 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

III. Ανασταλτικό αποτέλεσμα ενδικοφανούς προσφυγής

Από τις διατάξεις που ρυθμίζουν τα σχετικά με την ενδικοφανή προσφυγή κατά πράξεων της φορολογικής αρχής, προκύπτει ότι ο νομοθέτης δεν αναγνωρίζει αυτοδίκαιο ανασταλτικό αποτέλεσμα ούτε στην προθεσμία για την άσκησή της ούτε στην ίδια την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Οι σχετικές διατάξεις προβλέπουν μόνο την εκ του νόμου αναστολή της καταβολής του 50% του επίδικου ποσού της προσβαλλόμενης πράξης, με την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος θα ασκήσει κατά της πράξης ενδικοφανή προσφυγή και θα καταβάλει το υπόλοιπο 50% ή θα γίνει δεκτό το αίτημά του για αναστολή της καταβολής του υπολοίπου αυτού 50%. Εάν ο φορολογούμενος ασκήσει την ενδικοφανή προσφυγή και δεν καταβάλει το 50% του επίδικου ποσού ή δεν γίνει δεκτό το αίτημά του για αναστολή αυτού, τότε η προσφυγή δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα και είναι ήδη βεβαιωμένο και οφειλόμενο ολόκληρο το ποσό της προσβαλλόμενης πράξης.

Το γεγονός αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία καθώς ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας έχει καταργήσει την προϋφιστάμενη έννοια του «νόμιμου τίτλου» και αναφέρεται πλέον σε «εκτελεστό τίτλο»²⁴³, ενώ έχει πάψει επίσης να υπάρχει και η διάκριση μεταξύ «βεβαίωσης εν ευρεία εννοία» (φορολογική βεβαίωση) και «βεβαίωσης εν στενή εννοία» (ταμειακή βεβαίωση). Συνεπεία αυτού είναι ότι οι πράξεις του άρθρου 45 παρ. 2 ΚΦΔ²⁴⁴ καθίστανται άμεσα εκτελεστές, χωρίς να

²⁴³ Άρθρο 45 παρ. 2 ΚΦΔ. Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 491.

²⁴⁴ Κατά το άρθρο 45 ΚΦΔ: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το 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 του 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 Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (πλέον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών), θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

απαιτείται κάποια πρόσθετη ενέργεια για την οριστικοποίησή τους και αποτελούν νόμιμο έρεισμα για την είσπραξη του οφειλόμενου ποσού, η οποία είναι δυνατή από τη στιγμή που θα κοινοποιηθεί στον υπόχρεο η πράξη της φορολογικής αρχής.

Και εάν μεν η ΔΕΔ κάνει δεκτό το αίτημα αναστολής, τότε αναστέλλεται η καταβολή και του υπόλοιπου 50% του αμφισβητούμενου ποσού, εάν όμως το αίτημα αυτό απορριφθεί, τότε οφείλεται στο Δημόσιο ολόκληρο το επίδικο ποσό, το οποίο έχει ήδη καταστεί ληξιπρόθεσμο και απαιτητό. Αυτό δε, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο υπόχρεος, μέχρι τη ρητή ή σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής του, δεν έχει δικαίωμα να προσφύγει στο δικαστήριο ούτε με τη μορφή της προσωρινής δικαστικής προστασίας²⁴⁵.

Στο σημείο αυτό ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας²⁴⁶ που έχει αναπτυχθεί στο χώρο των κοινωνικοασφαλιστικών διαφορών, όπου απαντάται ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με την οποία, «αν μετά την άσκηση της ένστασης κατά της καταλογιστικής πράξης, δεν έχει εκδοθεί ακόμα η σχετική απόφαση ούτε έχει παρέλθει άπρακτη η προθεσμία για την έκδοσή της, και μεν δεν αναστέλλεται η εγγραφή του οφειλέτη στη λίστα οφειλετών του ΙΚΑ, η οποία αποτελεί νόμιμο τίτλο εν ευρεία έννοια για τη βεβαίωση και την είσπραξη των απαιτήσεων του ΙΚΑ, δεν είναι όμως επιτρεπτή η ταμειακή βεβαίωση της οφειλής, που αποτελεί νόμιμο τίτλο με τη στενή έννοια, για την είσπραξη της απαίτησης και συνεπώς δεν είναι δυνατή η λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης σε βάρος του οφειλέτη του ΙΚΑ, μεταξύ των οποίων και της αποστολής ατομικής ειδοποίησης που αποτελεί την πρώτη πράξη εκτέλεσης με την οποία καλείται να καταβάλει την οφειλή του.» Ενόψει της αντιστοιχίας των διαδικασιών τα ανωτέρω μπορούν να γίνουν δεκτά και στη διαδικασία των φορολογικών διαφορών²⁴⁷.

²⁴⁵ Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 493.

²⁴⁶ ΣτΕ 1825/2010, 2809/2010, 2253/2009, 3084/2009, ΣτΕ Ολ 2281-2/2000.

²⁴⁷ Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σ. 493.

IV. Τόκοι και λήψη μέτρων κατά την αναστολή

Κάθε καταβολή, η οποία αφορά το αμφισβητούμενο με την ενδικοφανή ποσό, ανεξάρτητα από τη χρονική στιγμή που θα πραγματοποιηθεί, βαρύνεται, κατά περίπτωση, με τους αναλογούντες τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, για τη χρονική περίοδο από την επόμενη ημέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του, κατά το άρθρο 53 ΚΦΔ²⁴⁸. Τυχόν δε, χορηγηθείσα αναστολή πληρωμής του

²⁴⁸ Άρθρο 9 παρ. 1, Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Κατά το άρθρο 53 ΚΦΔ: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο «από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού. Μέχρι την 31.12.2015 ο τόκος του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 53 υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο το μήνα. 2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την "ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή" εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συνηψιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συνηψισμού. 3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφαση του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. 5. Ως προς το ζήτημα των ληξιπρόθεσμων οφειλών του προνοιακού φορέα προς το Δημόσιο, η σχετική ρύθμιση πρέπει να διαλαμβάνει τη διαδικασία καταβολής των οφειλών σε μία ή περισσότερες δόσεις εντός συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος. Από την επομένη της υπογραφής του Συμφώνου Εξυγίανσης, οι συμπεφωνημένες δόσεις δεν επιβαρύνονται κατά τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974 (Α` 90) περί ΚΕΔΕ ή των άρθρων 53 και 57 του ν. 4174/2013 (Α` 170) περί Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Σε περίπτωση καθυστέρησης καταβολής μίας δόσης, επιβάλλεται επί του καθυστερούμενου ποσού η προβλεπόμενη στο τρίτο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 43 του ν. 4174/2013 προσαύξηση. Σε περίπτωση πλήρους συμμόρφωσης του συμβαλλόμενου φορέα προς τους όρους της ρύθμισης, είναι δυνατή η απαλλαγή

αμφισβητούμενου ποσού, δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από τη υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου²⁴⁹.

Όσο διαρκεί όμως η νόμιμη προθεσμία για την καταβολή των οφειλών, καθώς και κατά τη διάρκεια της αναστολής καταβολής τους, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να λαμβάνει τόσο μέτρα για τη διασφάλιση των οφειλών του Δημοσίου, όσο και μέτρα σε περίπτωση που υπάρχει υπόνοια καταδολίευσης (άρθρα 46 και 49 ΚΦΔ), και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή τους²⁵⁰. Σε περίπτωση όμως που κατά το χρονικό αυτό διάστημα, ληφθούν εκ παραδρομής μέτρα αναγκαστικής είσπραξης, η Φορολογική Διοίκηση πρέπει να προβεί σε άρση τους. Τυχόν ποσά, τα οποία έχουν εισπραχθεί βάσει των μέτρων αυτών, επιστρέφονται τηρουμένων των διατάξεων για το συμψηφισμό των απαιτήσεων (άρθρο 48 παρ. 2 ΚΦΔ και 83 ΚΕΔΕ)²⁵¹.

V. Μη επιτρεπτό αναστολής

Το δικαίωμα όμως να ζητηθεί η αναστολή της καταβολής του αμφισβητούμενου ποσού δεν αφορά το σύνολο των διοικητικών πράξεων της φορολογικής αρχής. Αντιθέτως οι σχετικές διατάξεις εισάγουν ρητή εξαίρεση από τη δυνατότητα αυτή για δύο κατηγορίες πράξεων. Συγκεκριμένα η εν λόγω εξαίρεση

των οφειλών από μέρος ή το σύνολο των τόκων και του προστίμου εκπρόθεσμης καταβολής κατά τις διατάξεις του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ (ν.δ. 356/1974) ή των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013). Η ρύθμιση ανατρέπεται αυτοδικαίως, εάν δεν εξοφληθούν εμπροθέσμως τρεις συνεχόμενες μηνιαίες δόσεις, το δε υπόλοιπο χρέος καθίσταται άμεσα απαιτητό με το σύνολο των επιβαρύνσεων εκπρόθεσμης καταβολής από τη βεβαίωση μέχρι την εξόφλησή του και εφαρμόζονται όλα τα διαθέσιμα μέτρα διοικητικής εκτέλεσης. Βλ. σχετ. και λοιπές διατάξεις άρθρου 55 καθώς άρθρο 56 56 ν.4262/2014 με το άρθρο 66 Ν.4331/2015,ΦΕΚ Α 69/2.7.2015».

²⁴⁹ Άρθρο 8 παρ. 2, Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

²⁵⁰ Άρθρο 9 παρ. 3, Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

²⁵¹ Άρθρο 9 παρ. 4, Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

αφορά τον άμεσο προσδιορισμό του φόρου²⁵², καθώς και την πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου²⁵³, που εκδίδεται στηριζόμενη σε στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση²⁵⁴, για τις οποίες δεν υπάρχει δυνατότητα αναστολής²⁵⁵.

Σύμφωνα λοιπόν με τη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 3 εδ. β του Κ.Φ.Δ.²⁵⁶ σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 2 και 6 παρ. 1 της Πολ 1064/27.04.2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η εκ του νόμου αναστολή της καταβολής ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού, η οποία επέρχεται με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και με την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο 50%²⁵⁷, καθώς και η μη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης για το 50% του αμφισβητούμενου

²⁵² Κατά το άρθρο 31 « 1. «Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. 2. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωση του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα, καταβάλλοντος την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κώδικα, έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου». Όπως π.χ. δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, Φ.Π.Α, τελών χαρτοσήμου κ.λ.π

²⁵³ Κατά το άρθρο 32 « 1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου». Όπως π.χ. οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. και φόρου εισοδήματος

²⁵⁴ Άρθρο 63 παρ. 3 εδ. β ΚΦΔ. ΣτΕ 1685/2013.

²⁵⁵ Δ.Ε.Δ. 156/2017, Δ.Ε.Δ. 153/2017, Δ.Ε.Δ. 26/2017, Δ.Ε.Δ. 473/2016

²⁵⁶ «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» (άρθρο 63 παρ. 3 εδ. β ΚΦΔ.)

²⁵⁷ Άρθρο 5 παρ. 2 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ποσού που βρίσκεται σε αναστολή²⁵⁸, δεν ισχύει για τον άμεσο προσδιορισμό του φόρου, καθώς και για την πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται στηριζόμενη σε στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.

Από τις ανωτέρω διατάξεις λοιπόν συνάγεται πως όταν ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά πράξης άμεσου προσδιορισμού φόρου (π.χ. δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, Φ.Π.Α, τελών χαρτοσήμου κ.λ.π) ή κατά πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η οποία εκδίδεται με βάση στοιχεία που ο ίδιος ο φορολογούμενος έχει δηλώσει στη φορολογική του δήλωση (όπως είναι π.χ. οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. και φόρου εισοδήματος), δεν χωρεί παραδεκτά αίτημα αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης. Συνεπώς τα σχετικά αιτήματα αναστολής προβάλλονται μη νόμιμα, δεν γίνονται δεκτά και απορρίπτονται, ρητά ή σιωπηρά, από τη Δ.Ε.Δ. ως απαράδεκτα²⁵⁹.

VI. Η μη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής από το φορολογούμενο

Οι διατάξεις²⁶⁰ που ρυθμίζουν τα σχετικά με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής από το φορολογούμενο σε περίπτωση που αμφισβητεί ρητές ή σιωπηρές πράξεις, που εκδίδονται ή συντελούνται σε βάρος του από τη φορολογική διοίκηση από την 1.1.2014 και μετά και επίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., προβλέπουν ρητά την υποχρεωτική άσκηση της προσφυγής αυτής ενώπιον της Δ.Ε.Δ., πριν την προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Η προηγούμενη άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνεπώς αποτελεί δικονομική προϋπόθεση του παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος και καθιστά

²⁵⁸ Άρθρο 6 παρ. 1 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

²⁵⁹ <http://ded.aade.gr/kpi//public/archive/1/>

²⁶⁰ Άρθρο 63 παρ. 1 και 8 ΚΦΔ και άρθρο 1 Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

απαράδεκτη την απευθείας προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια. Ο δε διοικητικός δικαστής εξετάζει και αυτεπάγγελα²⁶¹ τη συνδρομή της προϋπόθεσης αυτής.

Εάν ο φορολογούμενος δεν ασκήσει κατά της πράξης ή της παράλειψης της φορολογικής αρχής ενδικοφανή προσφυγή, είτε επειδή δεν επιθυμεί την προσβολή της είτε επειδή παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησής της, τότε οριστικοποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η οποία και αποτελεί εκτελεστό τίτλο²⁶². Αυτό έχει ως συνέπεια να μην μπορεί πλέον η πράξη και ο σχετικός τίτλος, να αμφισβητηθούν από το φορολογούμενο ούτε διοικητικά, καθώς δεν είναι επιτρεπτή η άσκηση καμίας άλλης διοικητικής προσφυγής πλην της ενδικοφανούς, ούτε και δικαστικά, καθώς η μη προηγούμενη άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής καθιστά απαράδεκτη την άσκηση δικαστικής προσφυγής. Συνεπεία αυτού είναι η παροχή της δυνατότητας στη φορολογική αρχή να λάβει σε βάρος του υπόχρεου μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης.

Σε περίπτωση όμως που η φορολογική αρχή παρέλειψε να ενημερώσει, ως όφειλε, το φορολογούμενο για την κατά το νόμο υποχρέωσή του να ασκήσει κατά της δυσμενούς για αυτόν πράξης ενδικοφανή προσφυγή, για τους όρους και τις προϋποθέσεις άσκησής της, καθώς και για τις συνέπειες της παράλειψης άσκησής της, τότε αίρεται το απαράδεκτο της προσφυγής που ασκήθηκε απευθείας ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου²⁶³.

²⁶¹ Άρθρα 63 παρ.3 και 62 παρ. 2 α ΚΔΔ.

²⁶² Άρθρο 45 ΚΦΔ.

²⁶³ Άρθρα 63 παρ. 3 εδ. δ, 37 περ. η ΚΦΔ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε

Η ΠΡΟΣΦΥΓΗ ΕΝΩΠΙΟΝ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ

Ι. Η άσκηση της δικαστικής προσφυγής

Σε περίπτωση που εκδοθεί απόφαση από τη Δ.Ε.Δ. επί της ενδικοφανούς προσφυγής και ο φορολογούμενος κρίνει ότι εξακολουθεί να θίγεται από αυτή λόγω ολικής ή μερικής απόρριψής της ή λόγω σιωπηρής απόρριψής της μετά την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας για έκδοση της απόφασης αυτής, έχει το δικαίωμα να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου (άρθρο 63 επ. ΚΔΔ). Απευθείας προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά των αρχικών πράξεων που εκδίδονται από τις φορολογικές αρχές, για τις οποίες προβλέπεται στο νόμο η προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, απορρίπτεται ως απαράδεκτη.

Επίσης, μόνη παραδεκτά προσβαλλόμενη με τη δικαστική προσφυγή πράξη, είναι η απόφαση που εκδίδεται επί της ενδικοφανούς προσφυγής, στην οποία και ενσωματώνονται οι προηγούμενες πράξεις, που χάνουν έτσι την εκτελεστότητά τους. Προσφυγή, κατά το μέρος που στρέφεται κατά της αρχικής πράξης, εφόσον κατά αυτής έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, απορρίπτεται ως απαράδεκτη, καθώς στρέφεται κατά μη εκτελεστής πράξης (άρθρο 63 παρ. 3 ΚΔΔμιας).

Η προσφυγή κατατίθεται, μαζί με τρία αντίγραφα, από το φορολογούμενο στη γραμματεία του δικαστηρίου στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει η φορολογική αρχή από πράξη ή παράλειψη της οποίας δημιουργήθηκε η διαφορά. Λαμβάνεται δηλαδή υπόψη για τον προσδιορισμό της κατά τόπον αρμοδιότητας η έδρα της υπηρεσίας που εξέδωσε την αρχική πράξη και όχι η έδρα της Δ.Ε.Δ.

Η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής εξαιρετικά για τις φορολογικές διαφορές είναι τριάντα (30) ημέρες και αρχίζει από την επόμενη ημέρα της κοινοποίηση στο φορολογούμενο της απόφασης της Δ.Ε.Δ. ή σε περίπτωση σιωπηρής απόρριψης αρχίζει μόλις παρέλθει άπρακτη η προθεσμία για την έκδοση της απόφασης. Εάν η απόφαση αποστέλλεται στο φορολογούμενο με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει νόμιμα κοινοποιηθεί σε αυτόν μόλις παρέλθουν δεκαπέντε ημέρες (15) από την ημέρα αποστολής, κατά το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ.²⁶⁴.

Προϋπόθεση για το παραδεκτό της προσφυγής που ασκεί ο φορολογούμενος ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων είναι η καταβολή παραβόλου και η προσκόμιση του σχετικού αποδεικτικού καταβολής του μέχρι την πρώτη συζήτηση της υπόθεσης στο ακροατήριο. Σε περίπτωση που δεν καταβληθεί το παράβολο εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, το δικαστήριο μπορεί και μετά τη συζήτηση να καλέσει τον πληρεξούσιο δικηγόρο ή τον διάδικο, εφόσον παρίσταται αυτοπροσώπως να το καταθέσει μέσα στην προθεσμία που θα του τάξει (άρθρο 139 Α ν. 2717/1999). Εάν και πάλι δεν προσκομισθεί τότε η προσφυγή είναι απαράδεκτη και απορρίπτεται.

Το ύψος του παραβόλου καθορίζεται σύμφωνα με τη διάταξη άρθρου 277 ν. 2717/1999 και ο υπολογισμός του, ο οποίος γίνεται με βάση το ποσό του αντικειμένου της διαφοράς, πραγματοποιείται, όχι από τη Δ.Ε.Δ., αλλά από τη φορολογική αρχή που εξέδωσε την αμφισβητούμενη πράξη, στην οποία πρέπει να υποβληθεί σχετική αίτηση από το φορολογούμενο, όταν προβεί στην κατάθεση της

²⁶⁴ Η διάταξη του άρθρου 126 παρ. 1 εδ. β, γ ΚΔΔμιας (ν. 2717/1999) που όριζε ότι: «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 έκδοση της, μέσα σε Προθεσμία είκοσι ημερών από τη λήξη της Προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής. Αν ο διάδικος δεν τήρησε την παραπάνω υποχρέωσή του και το Δημόσιο παρίσταται ενώπιον του Δικαστηρίου κατά την εκδίκαση της προσφυγής και δεν αντιλέγει, αίρεται το κατά τα ανωτέρω απαράδεκτο και το Δικαστήριο προχωρεί κανονικά στην εκδίκαση της προσφυγής.», ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με το άρθρο 21 Ν.4446/2016,ΦΕΚ Α 240/22.12.2016,σύμφωνα με το οποίο η ρύθμιση καταλαμβάνει και τις εκκρεμείς δίκες.

προσφυγής του. Η αρμόδια φορολογική αρχή χορηγεί στο φορολογούμενο ειδικό σημείωμα σχετικά με το ύψος του παραβόλου²⁶⁵.

Το διοικητικό δικαστήριο που είναι αρμόδιο να εξετάσει την προσφυγή κατά της καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής ή της παράλειψης αυτής, οφείλει να εξετάσει τη συνδρομή όλων των προϋποθέσεων του παραδεκτού, μεταξύ των οποίων είναι και η προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή, σε περίπτωση που αυτή δεν έχει ασκηθεί, πρέπει να εξετάσει αν συντρέχουν λόγοι που αίρουν το απαραδέκτο, όπως η μη προηγούμενη ενημέρωση του υπόχρεου από τη Διοίκηση για την υποχρέωση άσκησής της. Εάν το δικαστήριο διαπιστώσει ότι δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή και δε συντρέχει λόγος άρσης του απαραδέκτου ή ότι, κατά την κρίση του, η ενδικοφανής προσφυγή ήταν απαράδεκτη, απορρίπτει ως απαραδέκτο το ασκηθέν, κατά της προσβαλλόμενης πράξης, ένδικο βοήθημα. Εάν όμως διαπιστώσει ότι η ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε παραδεκτά και συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις για το παραδεκτό της προσφυγής, εξετάζει το βάσιμο των προβαλλόμενων με αυτή λόγων.

Σημειώνεται ότι η φορολογική διοίκηση δεν έχει δικαίωμα να ασκήσει προσφυγή κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (άρθρο 63 παρ. 7 ΚΦΔ). Με αυτή τη διάταξη συνεπώς, φαίνεται πως καταργείται έμμεσα, στις φορολογικές διαφορές που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, η ενδοστροφής δίκη του άρθρου 64 παρ. 2 ΚΔΔμιας.

II. Δικαστική προσφυγή και αναστολή καταβολής

Όταν ο φορολογούμενος, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 63 ν 2717/1999 (ΚΔΔμιας), προβεί στην εμπρόθεσμη άσκηση δικαστικής προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, κατά της απόφασης της ενδικοφανούς προσφυγής ή της σιωπηρής απόρριψης αυτής, αναστέλλεται η καταβολή του 50% του αμφισβητούμενου ποσού, με την προϋπόθεση της καταβολής του υπόλοιπου 50%, εφάπαξ ή τμηματικά, οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση της οριστικής δικαστικής

²⁶⁵ Αριθ. ΠΟΛ 1192/2011 (ΑΔΑ: 4Α8ΨΗ-0ΘΞ) εγκύκλιο του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών

απόφασης²⁶⁶, εξαιρουμένων των περιπτώσεων του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, και των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδονται με βάση στοιχεία που έχει επικαλεστεί ο ίδιος ο φορολογούμενος στη φορολογική του δήλωση.

Αμφισβητούμενο με τη δικαστική προσφυγή ποσό, είναι είτε το ποσό που καταλογίζεται τελικά με την απόφαση της ενδικοφανούς προσφυγής σε βάρος του υπόχρεου, είτε το ποσό που καταλογίστηκε με την αρχική πράξη της φορολογικής αρχής κατά της οποίας ασκήθηκε η ενδικοφανής προσφυγή, σε περίπτωση σιωπηρής απόρριψής της, είτε, το μέρος του ποσού που αμφισβητείται με την προσφυγή, σε περίπτωση μερικής αμφισβήτησης²⁶⁷.

Εάν η καταβολή του ποσού αυτού γίνει μετά τη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης, τα μέτρα αυτά αναστέλλονται από το χρόνο της καταβολής του και μετά, μέχρι να εκδοθεί η απόφαση για τη δικαστική προσφυγή. Επίσης, εάν, λόγω τμηματικής καταβολής του, η αποπληρωμή του 50% του αμφισβητούμενου ποσού, γίνει σε μεταγενέστερο χρόνο, η αναστολή ισχύει από το χρόνο αυτό και μετά²⁶⁸. Η δε είσπραξη του 50% του αμφισβητούμενου ποσού του οποίου η καταβολή έχει ανασταλεί, μπορεί να επιδιωχθεί μετά τη λήξη της προθεσμίας καταβολής του οφειλόμενου ποσού, με βάση την εκδιδόμενη σχετική οριστική απόφαση του αρμόδιου πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου, κατά το άρθρο 41 πρ.4 Κ.Φ.Δ²⁶⁹.

Εάν ο υπόχρεος δεν καταβάλει το 50% του αμφισβητούμενου ποσού ή το 100% αυτού, όταν πρόκειται για άμεσο προσδιορισμό και για πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, πλην όμως το δικαστήριο εκδώσει απόφαση με την οποία αναστέλλει την εκτέλεση της προσβαλλόμενης απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τότε αναστέλλεται η είσπραξη του συνόλου του δικαστικώς

²⁶⁶ Αντίστοιχα με διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ. Άρθρο 8 παρ. 1, Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

²⁶⁷ Άρθρο 8 παρ. 3, Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

²⁶⁸ Άρθρο 8 παρ. 2, Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

²⁶⁹ Άρθρο 8 παρ. 4, Πολ. 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

αμφισβητούμενου ποσού, σύμφωνα με το διατακτικό αυτής και μέχρι την έκδοση οριστικής απόφασης²⁷⁰. Σε κάθε περίπτωση όμως η τυχόν αναστολή της καταβολής του επίδικου ποσού δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Ο βασικός λόγος για τον οποίο ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής προκαλεί το ενδιαφέρον για κατανόηση της λογικής της και διακρίβωση του τρόπου λειτουργίας της, σχετίζεται ιδίως με την ιδιαιτερότητά της, ως μία διαδικασία επίλυσης των διαφορών σε επίπεδο διοίκησης, αλλά ταυτόχρονα και ως ένας θεσμός άμεσα συνδεδεμένος με το δικαίωμα παροχής δικαστικής προστασίας.

Πράγματι χαρακτηριστικό στοιχείο της ενδικοφανούς προσφυγής είναι ότι αυτή αποτελεί προϋπόθεση για το παραδεκτό της άσκησης του ενδίκου βοηθήματος ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου. Συνεπώς, όταν ένα πρόσωπο θεωρεί ότι θίγεται από πράξη ή παράλειψη ενός διοικητικού οργάνου, πρέπει πρώτα να επιδιώξει την επανεξέταση της υπόθεσής του από το αρμόδιο όργανο της διοίκησης και στη συνέχεια να προσφύγει στο αρμόδιο δικαστήριο για να αιτηθεί την έννομη προστασία του και την επίλυση της διαφοράς του.

Η ενδικοφανής προσφυγή αποτελεί λοιπόν ένα στάδιο δευτεροβάθμιου ελέγχου της υπόθεσης από το οριζόμενο στις σχετικές διατάξεις όργανο της Διοίκησης, με την οποία επιδιώκεται η εξοικονόμηση χρόνου και η αποφυγή των αυξημένων δαπανών τις οποίες συνεπάγεται η διαδικασία ενώπιον των δικαστηρίων. Έχει δε διαμορφωθεί ακολουθώντας μια λογική αντίστοιχη με εκείνη που διέπει τα ένδικα βοηθήματα, παρέχοντας έτσι μεγαλύτερη προστασία στο διοικούμενο και αποτελώντας υποχρεωτικό στάδιο που προηγείται της διοικητικής δίκης.

²⁷⁰ Άρθρο 8 παρ. 1, Πολ 1064/27.04.2017 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Ένα ακόμα ενδιαφέρον στοιχείο σχετικά με το θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής, είναι εκείνο που σχετίζεται με τις διαφορές για τις οποίες ο νόμος προβλέπει την άσκησή της. Διαπιστώνεται λοιπόν πως ενώ ο νομοθέτης για άλλες κατηγορίες διοικητικών διαφορών είχε καθιερώσει από παλιά τη διοικητική αυτή διαδικασία ως μέθοδο επίλυσής τους, ειδικά για τις φορολογικές διαφορές η ενδικοφανής διαδικασία υιοθετήθηκε σχετικά πρόσφατα, το 2011, με δε τη μορφή που έχει σήμερα εισήχθη μόλις το 2013.

Ποιοί ήταν όμως οι λόγοι που οδήγησαν το νομοθέτη να μην έχει προβλέψει κατά το παρελθόν μια ενδικοφανή διαδικασία στο πλαίσιο των φορολογικών διαφορών και να προβαίνει τώρα στη θέσπισή της, ενώ η ενδικοφανής προσφυγή ως θεσμός ήταν ήδη γνωστή στο πλαίσιο άλλων διοικητικών διαφορών. Απάντηση στο ερώτημα αυτό μπορεί να δοθεί εάν ληφθούν υπόψη οι κρατούσες σήμερα συνθήκες στους τομείς της οικονομίας και της δικαιοσύνης, σε συνδυασμό με την κατάσταση επιτήρησης στην οποία βρίσκεται η χώρα μας τα τελευταία χρόνια και την ανάγκη εκπλήρωσης συγκεκριμένων μνημονιακών υποχρεώσεων.

Στους λόγους λοιπόν που οδήγησαν το νομοθέτη στην εισαγωγή της ενδικοφανούς διαδικασίας στο χώρο των φορολογικών διαφορών ήταν η ανάγκη αποσυμφόρησης των διοικητικών δικαστηρίων, η συντομότερη είσπραξη των δημοσίων εσόδων, η βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών που παρέχει η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων και η εμπέδωση ενός κλίματος εμπιστοσύνης των πολιτών προς τη Αρχή με βάση τις αρχές της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της δικαιοσύνης που διέπουν μεταξύ άλλων τη λειτουργία της.

Η ενδικοφανής διαδικασία λοιπόν σκοπό έχει να συμβάλει στην αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης, άμεσα και σε σύντομες προθεσμίες. Και αυτό καθώς η μείωση του αριθμού των υποθέσεων που εισάγονται στο δικαστήριο, συνεπάγεται καλύτερη, αποτελεσματικότερη και ταχύτερη απονομή της δικαιοσύνης και συνεπώς μεγαλύτερη και άμεση προστασία για το φορολογούμενο.

Η ενδικοφανής διαδικασία αποτελεί επίσης ένα στάδιο προελέγχου των υποθέσεων που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον των δικαστηρίων, καθώς μέσω της διαδικασίας αυτής αναδεικνύονται από τη διοίκηση τα βασικά νομικά θέματα και

τίθενται υπό επεξεργασία τα πραγματικά ζητήματα που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων. Με τον τρόπο αυτό η ενδικοφανής διαδικασία συμβάλλει ουσιωδώς στην ταχύτερη, πληρέστερη και αποτελεσματικότερη έννομη προστασία του προσφεύγοντος, καθώς στο πλαίσιο αυτής έχουν ήδη εξεταστεί από το διοικητικό όργανο όλα τα στοιχεία της υπόθεσης και πλέον η διαφορά έρχεται ενώπιον του δικαστηρίου ώριμη προς κρίση.

Συνακόλουθα η δεινή οικονομική θέση στην οποία έχει περιέλθει η χώρα μας τα τελευταία χρόνια, καθιστά ακόμα πιο επιτακτική την ταχύτερη επίλυση των φορολογικών διαφορών, λόγω ακριβώς των οικονομικών τους συνεπειών και επιπτώσεων και συνακόλουθα την άμεση αύξηση των δημοσίων εσόδων. Αυτό σημαίνει ότι οι φορολογικές διαφορές πρέπει να εκκαθαρίζονται το συντομότερο δυνατό, ώστε να είναι δυνατή η άμεση είσπραξη των οφειλόμενων προς το Δημόσιο ποσών από φόρους και πρόστιμα. Άλλωστε έχει διαπιστωθεί ότι η εισπραξιμότητα είναι μεγαλύτερη όσο πιο κοντά στο χρόνο τέλεσης της παράβασης επιδιώκεται η είσπραξη των οφειλόμενων ποσών. Χρονίζουσες φορολογικές υποθέσεις, που δεν οριστικοποιούνται και παραμένουν εκκρεμείς είτε στη διοίκηση είτε στα δικαστήρια, οξύνουν και άλλο την ήδη προβληματική εισπραξιμότητα και αποτελούν τροχοπέδη στην αύξηση των δημοσίων εσόδων και στη βελτίωση της δημοσιονομικής θέσης της χώρας.

Ταυτόχρονα η Α.Α.Δ.Ε. είναι ένας θεσμός προσανατολισμένος στα διεθνή και ευρωπαϊκά πρότυπα, βασικό μέλημα της οποίας είναι η παροχή στους φορολογούμενους υπηρεσιών που να ανταποκρίνονται στις σύγχρονες ανάγκες και απαιτήσεις. Μεταξύ αυτών είναι και η επιδίωξή της να ξεπεράσει αγκυλώσεις, νοοτροπίες και δυσλειτουργίες του παρελθόντος, να προσαρμοστεί στις νέες ανάγκες και να επιδιώξει την επίλυση από την ίδια των όποιων ζητημάτων τίθενται από τη λειτουργία των υπηρεσιών της.

Αυτό το σκοπό έρχεται να εξυπηρετήσει η ενδικοφανής διαδικασία, με την οποία δίνεται η δυνατότητα στην ίδια την Α.Α.Δ.Ε., μέσω της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, να διορθώσει αδικίες που έχουν συντελεστεί σε βάρος των φορολογούμενων από πράξεις ή παραλείψεις των οργάνων της, σε περίπτωση που δεν ενέργησαν σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες δικαίου. Επίσης επιδιώκεται μέσω

αυτής να μειωθεί η ταλαιπωρία αλλά και τα αυξημένα έξοδα που συνεπάγεται για τους φορολογούμενους μια δικαστική διαδικασία και να αντιμετωπιστεί το ζήτημά τους στους κόλπους της ίδιας της διοίκησης.

Η υιοθέτηση της ενδικοφανούς διαδικασίας στο πλαίσιο των φορολογικών διαφορών, σκοπό έχει να ενισχύσει την εμπέδωση ενός κλίματος εμπιστοσύνης των φορολογουμένων προς την Α.Α.Δ.Ε. βάσει των αρχών της διαφάνειας, της λογοδοσίας και της δικαιοσύνης που διέπουν τη λειτουργία της. Η διαδικασία αυτή βοηθά το φορολογούμενο να αντιληφθεί ότι η φορολογική αρχή δεν επιδιώκει να προβεί στον καταλογισμό σε βάρος του ποσών στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση ή δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του νόμου και πως σε μια τέτοια περίπτωση έχει τη δυνατότητα να απευθυνθεί στην ίδια τη διοίκηση για να διορθώσει το σφάλμα της.

Η επανεξέταση της υπόθεσης από όργανο της φορολογικής αρχής, που ανήκει μάλιστα στον ίδιο φορέα με εκείνο που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή συντέλεσε στην παράλειψη, αποσκοπεί στο να διαπιστώνεται άμεσα η ορθή ή μη εφαρμογή του νόμου από τα φορολογικά όργανα που είναι επιφορτισμένα με τον έλεγχο και την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων φόρων και προστίμων και οδηγεί στον άμεσο έλεγχο των πράξεών τους από την ίδια την Α.Α.Δ.Ε.

Ταυτόχρονα δε παύει και η πελατειακή αντίληψη που παρατηρείτο τα προηγούμενα χρόνια και η οποία συνδεόταν με την εξουσία που είχε ο εκάστοτε προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. σχετικά με τον προσδιορισμό και την επιβολή φορολογικών υποχρεώσεων. Πλέον οι σχετικές διαφορές επιλύονται από θεσμοθετημένο όργανο, τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., που λειτουργεί με συγκεκριμένη διαδικασία, εφαρμόζοντας συγκεκριμένο νομοθετικό πλαίσιο, λαμβάνοντας ταυτόχρονα υπόψη της για τη λήψη των αποφάσεών της τη νομολογία τόσο των εθνικών όσο και των ευρωπαϊκών δικαστηρίων.

Απαιτείται όμως ιδιαίτερη προσοχή και επιμέλεια από την πλευρά του φορολογούμενου κατά την τήρηση της ενδικοφανούς διαδικασίας, καθώς ο «οιονεί» δικαιοδοτικός της χαρακτήρας, συνδέεται με μια σειρά συνεπειών για τα έννομα συμφέροντά του. Ενόψει του γεγονότος λοιπόν ότι η Δ.Ε.Δ. περιορίζεται να εξετάσει μόνο τους ισχυρισμούς που προβάλλονται με την ενδικοφανή προσφυγή και όχι την

υπόθεση στο σύνολό της, σε συνδυασμό με την ταυτότητα των αιτιάσεων μεταξύ ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής και τον περιορισμό του αυτεπάγγελτου ελέγχου των φορολογικών πράξεων από το Δικαστήριο, έχει ιδιαίτερη σημασία η ορθή και πλήρης παράθεση από το φορολογούμενο των ισχυρισμών του ήδη κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου να είναι δυνατή η αποτελεσματική προστασία του.

Από την άλλη πλευρά, η μη δυνατότητα της Δ.Ε.Δ. να εξετάσει την υπόθεση στο σύνολό της και να λάβει υπόψη της αυτεπάγγελα ισχυρισμούς άλλους πέρα από εκείνους που έχουν προβληθεί με την ενδικοφανή προσφυγή, μπορεί να οδηγήσει σε πολλές περιπτώσεις στο να διατηρηθούν σε ισχύ μη νόμιμες διοικητικές πράξεις. Και αυτό διότι η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντα, το μη επιτρεπτό της ανάκλησης των φορολογικών πράξεων, η απαγόρευση του ιεραρχικού τους ελέγχου και η έλλειψη δικαιώματος της Φορολογικής Αρχής να ασκήσει προσφυγή κατά φορολογικής πράξης, μπορεί να προκαλέσει ζημία στο δημόσιο συμφέρον, ιδίως σε περίπτωση που το ύψος του καταλογισθέντος φόρου ή του προστίμου είναι μικρότερο από εκείνο που θα έπρεπε να έχει επιβληθεί βάση των σχετικών διατάξεων.

Στόχοι της Δ.Ε.Δ. είναι η εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών που ασκούνται ενώπιόν της πριν την πάροδο της κατά νόμο προβλεπόμενης καταληκτικής ημερομηνίας των 120 ημερών από την κατάθεση της προσφυγής, σε ποσοστό που ορίζεται κάθε φορά ετησίως στο Επιχειρησιακό Σχέδιο της Α.Α.Δ.Ε. και ταυτόχρονα η μείωση του ποσοστού των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. που προσβάλλονται με δικαστική προσφυγή, όπως επίσης καθορίζεται κάθε χρόνο.

Από τα στατιστικά στοιχεία που έχει δημοσιοποιήσει η Δ.Ε.Δ. στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε.²⁷¹, προκύπτει ενδεικτικά ότι κατά το έτος 2016 εξετάστηκε συνολικά από τη Δ.Ε.Δ. το 77% των υποθέσεων της έναντι στόχου 70%, με την τριμηνιαία πορεία τους να είναι αυξανόμενη, ενώ από την έναρξη της λειτουργίας της η Δ.Ε.Δ. έχει εξετάσει συνολικά το 67% των υποθέσεων της. Επίσης το 2016 προσβλήθηκε στα δικαστήρια το 49,40% των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ., έναντι στόχου 51,22% και συνεπώς μειώθηκε το ποσοστό των προσβαλλομένων στα δικαστήρια

²⁷¹ <http://ded.aade.gr/kpi//public/archive/1/>

υποθέσεων κατά 4 περίπου ποσοστιαίες μονάδες σε σχέση με το προηγούμενο έτος 2015, όποτε και είχε προσβληθεί δικαστικά ποσοστό 53,13% των υποθέσεων της. Ταυτόχρονα, εντός του 2016 εκδόθηκαν 628 δικαστικές αποφάσεις από τα διοικητικά πρωτοδικεία και τα εφετεία για φορολογικές υποθέσεις, εκ των οποίων θετικές για το Δημόσιο ήταν συνολικά ποσοστό 20,70% αυτών και αρνητικές ποσοστό 79,30%. Από δε τις αντίστοιχες αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. οι θετικές για το Δημόσιο ανέρχονται σε ποσοστό 34,83% και οι αρνητικές σε 65,17%.

Για δε το έτος 2017 οι ενδικοφανείς προσφυγές που εισήχθησαν στη Δ.Ε.Δ. ήταν 9.554, ενώ τα αιτήματα αναστολής της καταβολής του 50% ήταν μόλις 1.065. Από το σύνολο επίσης των υποθέσεων της Δ.Ε.Δ., εκείνες που εξετάστηκαν πριν την προβλεπόμενη στο νόμο καταληκτική ημερομηνία ανήλθαν σε ποσοστό 91,9% και από αυτές οι αποφάσεις που έκαναν δεκτή την προσφυγή από το σύνολο των ρητών αποφάσεων έφθασαν το 24,5%, ενώ αν συμπεριληφθούν και οι σιωπηρές απορρίψεις φθάνουν το 22,5%. Τα δε αιτήματα αναστολής καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού, έγιναν δεκτά μόλις σε ποσοστό 6,4%. Σε αριθμούς οι αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. που κατά το έτος 2017 έκαναν δεκτή την προσφυγή ήταν 2.205, οι αποφάσεις που την απέρριψαν 7.143, εκείνες που τέθηκαν στο αρχείο λόγω παραίτησης 107 και εκείνες που απορρίφθηκαν σιωπηρά 836. Στο τέλος δε του 2017 οι εκκρεμείς ενδικοφανείς προσφυγές ήταν 3.017 και τα εκκρεμή αιτήματα αναστολής 434. Από τις υποθέσεις της Δ.Ε.Δ. οι αποφάσεις της που προσβλήθηκαν με δικαστική προσφυγή σε σχέση με το σύνολο των ενδικοφανών προσφυγών που ολοκληρώθηκαν (ρητές αποφάσεις και σιωπηρές απορρίψεις) ανήλθαν σε ποσοστό 42,16%.

Από τη συνολική πορεία της Δ.Ε.Δ. παρατηρείται μια συνεχής προσπάθεια για εκδίκαση από αυτή όσο το δυνατό περισσότερων υποθέσεων, προκειμένου να μειωθεί ο αριθμός των διαφορών που οδηγούνται ενώπιον των δικαστηρίων. Σαφώς και μπορούν να γίνουν ακόμα μεγαλύτερα βήματα προς την κατεύθυνση αυτή, ιδίως με την εδραίωση του θεσμού αυτού στη συνείδηση των φορολογουμένων ως μια διαδικασία που δεν έχει ως σκοπό αποκλειστικά και μόνο να ταχθεί υπέρ της φορολογικής διοίκησης σε κάθε περίπτωση και απλώς να επικυρώσει τις πράξεις των οργάνων της όταν αυτές έρχονται σε ευθεία αντίθεση με ισχύοντες κανόνες δικαίου, αλλά ως μια διαδικασία που μπορεί να οδηγήσει στην προστασία του

φορολογούμενου και στην ικανοποίηση των αξιώσεών του, όταν τα αιτήματά του είναι δίκαια και στηρίζονται σε διατάξεις νόμων.

Βέβαια στον όλο μηχανισμό της ενδικοφανούς προσφυγής υπάρχουν και τεχνικές αδυναμίες που κατά βάση σχετίζονται με την έλλειψη ενός ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος, με την έλλειψη σύγχρονου και αποδοτικού τεχνολογικού εξοπλισμού, με την υποστελέχωση της υπηρεσίας, καθώς και με την αδυναμία πρόβλεψης του αριθμού των εισερχόμενων προσφυγών λόγω της συνεχούς μεταβολής του νομοθετικού πλαισίου. Στοιχεία όμως θετικά είναι η εμπειρία και η τεχνογνωσία που έχει αποκτήσει το προσωπικό της σε σχέση με το έργο της, η ανάρτηση όλων των αποφάσεων που εκδίδει στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε., για να είναι προσιτές σε κάθε ενδιαφερόμενο και η οργάνωση της υπηρεσίας με εξειδικευμένα τμήματα επανεξέτασης υποθέσεων και με αποδοτικές διαδικασίες.

Απαιτείται βέβαια να καταβληθεί μεγάλη προσπάθεια και να γίνουν σημαντικά βήματα, ιδίως σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης, προκειμένου ο εν λόγω θεσμός να λειτουργήσει αποτελεσματικά, εξυπηρετώντας το σκοπό του και να μην αποτελεί ένα στάδιο που απλώς καθυστερεί την προσφυγή του φορολογούμενου ενώπιον των δικαστηρίων. Δε θα είχε κανένα απολύτως νόημα εάν, καίτοι η άσκησή της είναι υποχρεωτική για το φορολογούμενο προκειμένου έτσι να επιδιωχθεί η επίλυση της διαφοράς από τη Διοίκηση, το αρμόδιο για την εκδίκασή της όργανο είτε άφηνε τις προσφυγές να απορριφθούν σιωπηρά είτε φοβούμενο να βρεθεί σε αντιπαράθεση και να ανατρέψει πράξεις των συναδέλφων του ήταν διστακτικό στην έκδοση των αποφάσεών του.

Παρά λοιπόν τις όποιες ενστάσεις και τους όποιους ενδοιασμούς μπορεί να εγείρει η ενδικοφανής διαδικασία σε επίπεδο αμεροληψίας, ελεύθερης και αντικειμενικής κρίσης, αποτελεσματικής προστασίας και ταχύτερης επίλυσης των σχετικών διαφορών, ενόψει του ότι συνεπάγεται εξέταση της υπόθεσης σε δεύτερο βαθμό από διοικητικό όργανο διαφορετικό μεν από εκείνο που είχε εκδώσει την αρχική πράξη, που ανήκει όμως στην ίδια αρχή, εντούτοις πρέπει να γίνει δεκτό πως ο θεσμός αυτός, εφόσον λειτουργήσει σωστά μπορεί να συμβάλει θετικά στην επίλυση των φορολογικών διαφορών από την ίδια τη διοίκηση και κατ' επέκταση στην αποφυγή χρονοβόρων και πολυδάπανων διαδικασιών ενώπιον των διοικητικών

δικαστηρίων. Η προσπάθεια που γίνεται από την Α.Α.Δ.Ε. προς την κατεύθυνση αυτή, στα λίγα χρόνια που υφίσταται η ενδικοφανής διαδικασία στο πεδίο των φορολογικών διαφορών, είναι σημαντική, πρέπει όμως και μπορούν να γίνουν και άλλα πολλά βήματα για να αποφέρει ο θεσμός αυτός τα επιδιωκόμενα αποτελέσματα και να προστατεύσει αποτελεσματικά τόσο το φορολογούμενο όσο και το δημόσιο συμφέρον.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Α.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Δ.Ε.Δ.	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Δ.Ο.Υ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΕΛΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΝΦΙΑ	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
Ι.Ο.Φο.Μ	Ινστιτούτο Οικονομικών και Φορολογικών Μελετών
Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π	Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου
ΚΔΔιαδ	Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999)
ΚΔΔμιας	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999)
ΚΕΔΕ	Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974)
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013)
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013)
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ν.2859/2000)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Γώγος Κ, Η δικαστική προσβολή παραλείψεων της Διοίκησης, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2005.
2. Κυβέλος Σ, Η ενδικοφανής προσφυγή, Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2016.
3. Λαζαράτος Π, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2014.
4. Μέντης Γ.- Μιχελινάκης Β, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016,
5. Μουκίου Χ, Η σιωπή της Διοίκησης, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή, 2003.
6. Παναγοπούλου Μ.-Ε., Οι προσφυγές κατά πράξεων της Διοικήσεως ενώπιον των διοικητικών αρχών, Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 1999
7. Πικραμένος Μ, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2012.
8. Ρέμελης Κ., Οι άτυπες διοικητικές προσφυγές, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 1987,
9. Σπηλιωτόπουλος Ε., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 1, Εκδ. 15, 2017
10. Φινοκαλιώτης Κ, Φορολογικό Δίκαιο, Έκδοση Ε, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2014
11. Φορτσάκης Θ- Σαββαΐδου Κ, Φορολογικό Δίκαιο, Έκδοση 4, 2013

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

1. Αμπάτης Α., Οι ενδικοφανείς προσφυγές: κριτική αξιολόγηση και προοπτικές, ΘΠΔΔ, 3-4/2016
2. Δετσαρίδης Χ, Ζητήματα συνταγματικότητας από την εισαγωγή της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές, ΔΦΝ, Τόμος 68, Τεύχος 1549
3. Καλλιγέρου Δ, Η προηγούμενη ακρόαση ως δικαίωμα και ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, ΘΠΔΔ 5/2016
4. Κεράνη Λ, Συμβολή εις την μελέτην της ενδικοφανούς προσφυγής, ΕΔΔ 1976
5. Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου Δ., Η άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋποθέσεως του παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως, ΕΔΔ, 1977
6. Κυβέλος Σ., Ειδικότερα ζητήματα «εφαρμογής» της ενδικοφανούς διοικητικής προσφυγής στην ελληνική έννομη τάξη, ΘΠΔΔ 4-5/2012
7. Κυβέλος Σ, Ο κανόνας της «ταυτότητας του αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος» και η ανάγκη προηγούμενης «ακρόασης» του ασκήσαντος την ενδικοφανή προσφυγή από το δευτεροβάθμιο όργανο (με αφορμή τη ΣτΕ 98/2015) ΔιΔικ 4/2015
8. Κύβελος Σ., Σκέψεις ως προς την αρμοδιότητα του διοικητικού οργάνου που αποφαινεται επί ενδικοφανούς προσφυγής, Παρατηρήσεις σε ΔΠρΑθ 5076/2012, ΔιΔικ, τ. 3/2014
9. Λαζαράτος Π., Η non reformatio in peius στην ενδικοφανή προσφυγή, ΝοΒ 1992
10. Λαζαράτος Π., Μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως επί προβλεπόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, παρατηρήσεις στην απόφαση ΣτΕ 3521/2015, ΘΠΔΔ 10/2016

11. Λαζαράτος Π., Υποχρέωση ενημερώσεως ως προς την έκταση των προβαλλομένων με ενδικοφανή προσφυγή λόγων και δικαίωμα ακρόασης επί ενδικοφανούς προσφυγής. Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 98/2015, ΘΠΔΔ 1/2016
12. Πανταζόπουλος Π., Η επίδραση της εισαγωγής της ενδικοφανούς διαδικασίας στις φορολογικές διαφορές – Επιτυχημένο μέτρο ή περαιτέρω καθυστέρηση στην επίλυση των διαφορών; – Μήπως η διαιτησία είναι η λύση; ΘΠΔΔ, 2/2016
13. Παπαδημητρίου/Κ. Μηλιαράκη, «Η Νομική φύση της αίτησης του άρθρου 14 Ν. 2523/1997», ΔΦΝ, 2008
14. Παπαδοπούλου Ο., Η ενδικοφανής προσφυγή ως προϋπόθεση του παραδεκτού. Από τη ΣΕ3596/1971 στην ΣΕ 2892/1993, ΤοΣ, 1994
15. Παυλόπουλος Π, Η ανάκληση διοικητικής πράξης επιβολής φόρου, ΕΔΔΔΔ 1989
16. Πολίτης Χ, Η ενδικοφανής προσφυγή. Έννοια της πρόσφατης τροποποίησης του άρθρου 45 παρ. 2 του ΝΔ 170/73, ΤοΣ 1978
17. Πόνη Χ., Η προσφυγή ενώπιον της δευτεροβαθμιας υγειονομικής επιτροπής του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ (ΕΦΚΑ) ως ιδιότυπη ενδικοφανής προσφυγή, ΘΠΔΔ 3-4/2017
18. Πρεβεδούρου Ε., Η προβληματική των ενδικοφανών προσφυγών ενόψει της συνταγματικής κατοχύρωσης της αιτήσεως ακυρώσεως, Δίκη 1990
19. Πρεβεδούρου Ε, Η εφαρμογή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης από το Δικαστήριο Δημόσιας Διοίκησης, ΕΔΔηΛΥ 3/2011
20. Πρεβεδούρου Ε, Νομολογιακή αποδυνάμωση της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 4 του ΚΔΔιαδ: σχέση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και ενδικοφανούς προσφυγής, ΘΠΔΔ 6/2016, σ. 566, με αφορμή την απόφαση ΣτΕ 3521/2015
21. Πρεβεδούρου Ε, Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσον επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης, ΘΠΔΔ 3-4/2013
22. Πρεβεδούρου Ε, Κυβέλος Σ., Νεότερες εξελίξεις ως προς την reformatio in peius στην ενδικοφανή προσφυγή (Με αφορμή την απόφαση ΣτΕ 236/2016), ΘΠΔΔ 2/2016

23. Πρεβεδούρου Ε – Κυβέλου Σ., Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 236/2016, σε ΘΠΔΔ, τ. 2/2016

24. Σοφοκλέους Ν, Η αμετάκλητη φορολογική εγγραφή και το δεδικασμένο, ΔΕΕ 2000

25. Φωτόπουλος Ι., Σχέση των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής με εκείνους της προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, ΔΕΕ, τ.6/2016

26. Χαλκιάς Δ., Η έκταση εξουσίας της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών στα πλαίσια της ενικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), ΔιΔικ 5/2017

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

1. <http://www.cnn.gr/oikonomia/story/113178/to-polynomoxedio-anavathmizei-dia-tis-plagias-odoy-ti-dieythynsi-epily-sis-diaforon>, Κουκάκης Θ., «Καθολικής εφαρμογής» καθίστανται οι αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

2. <http://dake-eforiakoi.gr/news/mustread/5215-oi-nomoi-kai-oi-y-pouyrgikes-apofaseis-allazoyn-kathe-mhna> Οι νόμοι και οι υπουργικές αποφάσεις αλλάζουν κάθε μήνα.

3. <http://ded.aade.gr/kpi//public/archive/1/> Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, Μάιος 2017,

4. www.prevedourou.gr Πρεβεδούρου Ε., Διοικητικές προσφυγές,

5. <https://www.prevedourou.gr/%ce%b1%cf%80%ce%b1%ce%b3%ce%bf%cf%81%ce%b5%cf%8d%ce%b5%cf%84%ce%b1%ce%b9-%ce%b7-reformatio-peius-%cf%83%cf%84%ce%b7%ce%bd-%ce%b5%ce%bd%ce%b4%ce%b9%ce%ba%ce%bf%cf%86%ce%b1%ce%bd%ce%ae-%cf%80%cf%81/>, Πρεβεδούρου Ε., Απαγορεύεται η reformatio in peius στην ενδικοφανή προσφυγή, πλην ρητής αντίθετης ρύθμισης (ΣτΕ 236/2016 5μ, 29/2017 7μ).

6. <https://www.prevedourou.gr/%ce%b4%ce%b9%ce%bf%ce%b9%ce%ba%ce%b7%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%ad%cf%82-%cf%80%cf%81%ce%bf%cf%83%cf%86%cf%85%ce%b3%ce%ad%cf%82-%ce%b3%ce%b5%ce%bd%ce%b9%ce%ba%cf%8c-%ce%b4%ce%b9%ce%bf%ce%b9%ce%ba%ce%b7/> Πρεβεδούρου Ε., Διοικητικές προσφυγές (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο 09-05-2016).

7. <https://www.prevedourou.gr/%ce%b7-%cf%80%cf%81%cf%8c%ce%b2%ce%bb%ce%b5%cf%88%ce%b7-%ce%b1%cf%80%ce%bf%ce%ba%ce%bb%ce%b5%ce%b9%cf%83%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%ae%cf%82-%cf%80%cf%81%ce%bf%ce%b8%ce%b5%cf%83%ce%bc%ce%af%ce%b1/>, Πρεβεδούρου Ε., Η πρόβλεψη «αποκλειστικής προθεσμίας άσκησης» ως αναγκαίο στοιχείο της ενδικοφανούς προσφυγής (ΣτΕ 1373/2014).

8. <https://www.prevedourou.gr/%cf%83%cf%85%ce%bc%ce%b2%ce%b1%cf%84%cf%8c%cf%84%ce%b7%cf%84%ce%b1-%cf%84%ce%b7%cf%82-%cf%85%cf%80%ce%bf%cf%87%cf%81%ce%b5%cf%89%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%ae%cf%82-%ce%b4%ce%b9%ce%bf%ce%b9%ce%ba%ce%b7/>, Πρεβεδούρου Ε, Συμβατότητα της υποχρεωτικής διοικητικής προσφυγής προς το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας του άρθρου 47 του Χάρτη (ΔΕΕ της 27.9.2017, C-73/16, Peter Puškár)

9. <https://www.prevedourou.gr/t%ce%b1%cf%85%cf%84%cf%8c%cf%84%ce%b7%cf%84%ce%b1-%ce%b1%ce%bd%cf%84%ce%b9%ce%ba%ce%b5%ce%b9%ce%bc%ce%ad%ce%bd%ce%bf%cf%85-%ce%b5%ce%bd%ce%b4%ce%b9%ce%ba%ce%bf%cf%86%ce%b1%ce%bd%ce%bf%cf%8d%cf%82/>, Πρεβεδούρου Ε., Ταυτότητα αντικείμενου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος (ΣτΕ 98/2015).

10. www.taxheaven.gr Ευσταθόπουλος Γ., Η ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 ν. 4174/2013,

11.<http://www.topontiki.gr/article/246767/apisteyto-kai-omos-elliniko-73-allages-sti-forologia-mesa-se-25-hronia>

NΟΜΟΛΟΓΙΑ

2017

ΣτΕ 29/2017

ΣτΕ 37/2017

2016

ΣτΕ 236/2016

ΣτΕ 1392/2016

ΔΕφΑθ 840/2016

2015

ΣτΕ 98/2015

ΣτΕ 399/2015

ΣτΕ 2274/2015

ΣτΕ 2348/2015

ΣτΕ 3129/2015

ΣτΕ 3131/2015

ΣτΕ 3478/2015

ΣτΕ 3487/2015

ΣτΕ 3521/2015

ΔΕφΑθ 5277/2015

2014

ΣτΕ 388/2014

ΣτΕ 1030/2014

ΣτΕ 1373/2014

ΣτΕ 2654/2014

ΣτΕ 3694/2014

2013

ΣτΕ 667/2013

ΣτΕ Ολ 876/2013

ΣτΕ 893/2013

ΣτΕ 1159/2013

ΣτΕ 1316/2013

ΣτΕ 1317/2013

ΣτΕ 1685/2013

ΣτΕ 1924/2013

ΣτΕ 2180/2013

ΣτΕ 3433/2013

ΣτΕ 4798/2013

2012

ΣτΕ 52/2012

ΣτΕ 844/2012

ΣτΕ 1159/2012

ΣτΕ 1592/2012

ΣτΕ 2283/2012

ΣτΕ 2383/2012

ΣτΕ 3228/2012

ΣτΕ 4447/2012

ΣτΕ 4543/2012

ΣτΕ 4918/2012

ΣτΕ 5021/2012

ΔΠρΑθ 5076/2012

2011

ΣτΕ 181/2011

ΣτΕ 661/2001

ΣτΕ 1435/2011

ΣτΕ 1507/2011

ΣτΕ 1622/2011

ΣτΕ 1789/2011

ΣτΕ 2521/2011

ΣτΕ 3366/2011

ΣτΕ 3489/2011

ΣτΕ 3492/2011

ΣτΕ 3502/2011

ΣτΕ 3652/2011

Επ Αν. ΣτΕ 496/2011

2010

ΣτΕ 386/2010

ΣτΕ 644/2010

ΣτΕ 835/2010

ΣτΕ 1002/2010

ΣτΕ 1365/2010

ΣτΕ 1402/2010

ΣτΕ 1463/2010

ΣτΕ 1787/2010

ΣτΕ 1825/2010

ΣτΕ 2712/2010

ΣτΕ 2809/2010

ΣτΕ 2945/2010

ΣτΕ 2987/2010

ΣτΕ 3114/2010

ΣτΕ ΕΑ 45/2010

ΣτΕ ΕΑ 1001/2010

2009

ΣτΕ 759/2009

ΣτΕ 1394/2009

ΣτΕ 2025/2009

ΣτΕ 2159/2009

ΣτΕ 2188/2009

ΣτΕ 2253/2009

ΣτΕ 3084/2009

ΣτΕ 3229/2009

ΣτΕ 3237/2009

ΣτΕ 3323/2009

ΣτΕ 3388/2009

ΣτΕ 3592/2009

ΣτΕ 3614/2009

ΣτΕ ΕΑ 68/2009

ΣτΕ ΕΑ 1041/2009

2008

ΣτΕ 1871/2008

ΣτΕ 2468/2008

ΣτΕ 2722/2008

ΣτΕ 2756/2008

ΣτΕ 3236/2008

ΣτΕ 3521/2008

ΣτΕ 3693/2008

2007

ΣτΕ ΕΑ 732/2007

2006

ΣτΕ 1382/2006

ΣτΕ 1551/2006

ΣτΕ 3424/2006
ΣτΕ 3775/2006
ΣτΕ 3785/2006
ΣτΕ ΕΑ 463/2006
ΣτΕ ΕΑ 698/2006
ΣτΕ ΕΑ 707/2006

2005

ΣτΕ 3393/2005

2004

ΣτΕ 247/2004
ΣτΕ 477/2004
ΣτΕ 577/2004
ΣτΕ 1269/2004
ΣτΕ 1297/2004
ΣτΕ 2364/2004

2003

ΣτΕ 1992/2003

2002

ΣτΕ 126/2002
ΣτΕ 1771/2002
ΣτΕ 2122/2002
ΣτΕ 2754/2002
ΣτΕ 3186/2002
ΣτΕ 3456/2002

2001

ΣτΕ 255/2001
ΣτΕ 751/2001
ΣτΕ Ολ 1316/2001

2000

ΣτΕ 776/2000

ΣτΕ 2152/2000

ΣτΕ Ολ 2281-2/2000.

ΣτΕ 2492/2000

ΣτΕ 3186/2000

ΣτΕ 4219/2000

ΣτΕ ΕΑ 208/2000

1999

ΣτΕ 837/1999

ΣτΕ 1636/1999

ΣτΕ 2090/1999

ΣτΕ 3834/1999

1998

ΣτΕ 1641/1998

ΣτΕ 1941/1998

ΣτΕ 3324/1998

ΣτΕ 4220/1998

1997

ΣτΕ 807/1997

ΣτΕ 1775/1997

ΣτΕ 2771/1997

ΣτΕ 4162/1997

1996

ΣτΕ 155/1996

ΣτΕ 1723/1996

ΣτΕ Ολ 1884/1996

ΣτΕ 2815/1996

ΣτΕ 3670/1996

ΣτΕ 4055/1996

ΣτΕ 4695/1996

1995

ΣτΕ 361/1995

ΣτΕ 5817/1995

1994

ΣτΕ 3460/1994

1993

ΣτΕ 287/1993

ΣτΕ Ολ 2892/1993

1992

ΣτΕ 1176/1992

ΣτΕ 1216/1992

1990

ΣτΕ 1007/1990

ΣτΕ 2348/1990

ΣτΕ 3366/1990

1988

ΣτΕ 859/1988

1987

ΣτΕ 2340/1987

ΣτΕ 4571/1987

1986

ΣτΕ 4202/1986

1979

ΣτΕ 1067/1979

1976

ΣτΕ Ολ 1205/1976

ΣτΕ 4190/1976

1975

ΣτΕ 1454/1975

ΣτΕ 2583/1975

1971

ΣτΕ 3596/1971

1962

ΣτΕ 19/62

1940

ΣτΕ Ολ 927/1940

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

2017

Δ.Ε.Δ. 191/2017

Δ.Ε.Δ. 190/2017

Δ.Ε.Δ. 187/2017

Δ.Ε.Δ. 184/2017

Δ.Ε.Δ. 175/2017

Δ.Ε.Δ. 172/2017

Δ.Ε.Δ. 160/2017
Δ.Ε.Δ. 156/2017
Δ.Ε.Δ. 153/2017
Δ.Ε.Δ. 146/2017
Δ.Ε.Δ. 145/2017
Δ.Ε.Δ. 133/2017
Δ.Ε.Δ. 131/2017
Δ.Ε.Δ. 113/2017
Δ.Ε.Δ. 104/2017
Δ.Ε.Δ. 92/2017
Δ.Ε.Δ. 81/2017
Δ.Ε.Δ. 58/2017
Δ.Ε.Δ. 49/2017
Δ.Ε.Δ. 26/2017
Δ.Ε.Δ. 17/2017
Δ.Ε.Δ. Θεσ. 333/2017

2016

Δ.Ε.Δ. 574/2016
Δ.Ε.Δ. 543/2016
Δ.Ε.Δ. 493/2016
Δ.Ε.Δ. 473/2016
Δ.Ε.Δ. 356/2016
Δ.Ε.Δ. 259/2016

2018

Δ.Ε.Δ. Β1 10058 ΕΞ 2018

2017

Δ.Ε.Δ. Β1 114171 ΕΞ 2017
Δ.Ε.Δ. Β1 121451 ΕΞ 2017
Δ.Ε.Δ. Β1 123030 ΕΞ 2017
Δ.Ε.Δ. Β1 127594 ΕΞ 2017

Δ.Ε.Δ. Β1 140537 ΕΞ 2017

Δ.Ε.Δ. Β1 157174 ΕΞ 2017

2017

Δ.Ε.Δ. 6659/2017

Δ.Ε.Δ. 6640/2017

Δ.Ε.Δ. 6625/2017

Δ.Ε.Δ. 6611/2017

Δ.Ε.Δ. 6543/2017

Δ.Ε.Δ. 6512/2017

Δ.Ε.Δ. 6348/2017

Δ.Ε.Δ. 4778/2017

Δ.Ε.Δ. 4137/2017

Δ.Ε.Δ. 4119/2017

Δ.Ε.Δ. 3919/2017

Δ.Ε.Δ. 3585/2017

Δ.Ε.Δ. 3556/2017

Δ.Ε.Δ. 2167/2017

2016

Δ.Ε.Δ. 3762/2016

2015

Δ.Ε.Δ. 3223/2015

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΩΝ

ΔΕΕ 27.9.2017, C-73/16, Peter Puškár

ΔΕΕ 26.7. 2017, Sacko, C-348/16

ΔΕΕ 15.9.2016, C-439/14 και C-488/14, Star Storage κ.λπ

ΔΕΕ 22.11.2012, C-277/11, Μ. κατά Ιρλανδίας

ΔΕΕ 18.3. 2010, Alassini κ.λπ., C-317/08 έως C-320/08

ΔΕΚ 25.11.2008, C-455/06, Heemskerk και Schaap

ΔΕΚ της 2.4.1998, C-367/95 P, Επιτροπή κατά Sytraval και Brink's France

ΔΕΚ 20.03.1984, 75/82 και 117/82, Razzouk και Beydoun κατά Επιτροπής

ΔΕΚ 11.7.1976, 58/75, Sergy κατά Επιτροπής

ΔΔΔ Ολομέλεια 1.7.2010, F-45/07, Wolfgang Mandt κατά Κοινοβουλίου

Δικαστήριο ΔΔ 14.12.2010, F-25/07, Thomas Bleser κατά Δικαστηρίου

Δικαστήριο ΔΔ της 21.2.2008, F-31/07, Putterie-De-Beukelaer κατά Επιτροπής

Δικαστήριο ΔΔ 11.9.2008, F-135/07, Smadja κατά Επιτροπής