



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών
— ΙΔΡΥΘΕΝ ΤΟ 1837 —

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

Π.Μ.Σ.: ΔΗΜΟΣΙΟ ΔΙΚΑΙΟ – ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ
ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2019 - 2020

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
του Γεωργίου Λεωνίδα Κωνσταντόπουλου
Α.Μ.: 7340011219015

Η Ενδικοφανής προσφυγή στις φορολογικές διαφορές

Επιβλέπων: Ανδρέας Τσουρουφλής, Επίκουρος Καθηγητής

Αθήνα, Νοέμβριος 2020

Copyright © [Γεώργιος Κωνσταντόπουλος, 30.11.2020]

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.

Περιεχόμενα

Εισαγωγή.....	1
ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ.....	4
I. Η ενδικοφανής προσφυγή στις διοικητικές διαφορές.....	4
Γενικά.....	4
Σύντομη ιστορική αναδρομή.....	5
Το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο.....	7
Ουσιώδη χαρακτηριστικά γνωρίσματα.....	9
Α. Νομοθετική πρόβλεψη.....	10
Β. Αποκλειστική προθεσμία άσκησης.....	11
Γ. Καθορισμός οργάνου για την εξέταση της προσφυγής.....	12
Δ. Εξουσία πλήρους επανεξέτασης.....	13
Επιμέρους ζητήματα.....	14
Η υποχρέωση ενημέρωσης του ιδιώτη εκ μέρους της Διοίκησης.....	14
Η μη χειροτέρευση της θέσης του διοικουμένου (non reformatio in pejus).....	17
Ενδικοφανής προσφυγή και ένδικο βοήθημα: υποχρέωση ταύτισης ή δυνατότητα παρέκκλισης περιεχομένου;.....	18
ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ.....	22
II. Η ενδικοφανής προσφυγή στις φορολογικές διαφορές.....	22
Γενικά.....	22
Σύντομη ανασκόπηση προϊσχύσαντος δικαίου.....	23
Α. Για φορολογικές πράξεις έως 29.02.2012.....	23
Β. Για φορολογικές πράξεις από 01.03.2012 έως 31.07.2013.....	24
Γ. Για φορολογικές πράξεις από 01.08.2013 έως 31.12.2013.....	25
Η ενδικοφανής προσφυγή στις φορολογικές διαφορές σήμερα –	
Ισχύον νομοθετικό καθεστώς.....	29
Γενικές επισημάνσεις.....	33

Πεδίο εφαρμογής.....	34
Δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.....	37
Προθεσμία άσκησης – Τύπος και περιεχόμενο – Διαδικασία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.....	40
Απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής.....	41
Αίτηση αναστολής.....	44
Αρμόδιο όργανο.....	45
III. Η ενδικοφανής προσφυγή σε συνάρτηση με την δικαστική (ένδικη) προσφυγή.....	49
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΑΝΤΙ ΕΠΙΛΟΓΟΥ.....	49
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	59
Νομοθεσία.....	68
Εκδοθείσες Εγκύκλιοι – Αποφάσεις – Διευκρινίσεις και Ανακοινώσεις ΓΓΔΕ και ήδη Διοικητή ΑΑΔΕ.....	68
Εκδοθείσες ΠΟΛ. ΓΓΔΕ και ήδη Διοικητή ΑΑΔΕ.....	69
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ.....	73

Εισαγωγή

Αποτελεί κοινότοπη διαπίστωση, ψηλαφητή σε κάθε συναλλασσόμενο και εδραία στην νομική επιστημονική κοινότητα, ότι η Δημόσια Διοίκηση περιπλέκει διαχρονικώς και αενάως τον μίτο της δράσης της, είτε αυτή εκδηλώνεται μονομερώς είτε συμβατικώς. Η κρατική παρέμβαση, ιδίως στην Ελλάδα, τις τελευταίες δεκαετίες γιγαντώθηκε παρά τις διεθνώς αναπτυσσόμενες τάσεις προς υιοθέτηση πιο φιλελεύθερων μοντέλων στον ρόλο που επιτελεί εν τέλει ο κρατικός μηχανισμός. Στο πλαίσιο της πολυσχιδούς και πολυδαίδαλης δραστηριότητας των οργάνων της Δημόσιας Διοίκησης παρατηρήθηκε μια ισχυρή ρυθμιστική ροπή, το εύρος της οποίας κάλυπτε ένα ευρύ πεδίο άσκησης και εφαρμογής δημόσιας εξουσίας.

Ενδεικτικά, οργανώνει και εποπτεύει τις δημόσιες υπηρεσίες, καθορίζει την φορολογική πολιτική, χρηματοδοτεί παραγωγικούς κλάδους της οικονομίας, εκδίδει καθημερινά ένα πλήθος κανονιστικών πράξεων και γενικά αναπτύσσει κάθε είδους διαμορφωτική δράση για τη διασφάλιση και προώθηση της κοινωνικής και οικονομικής ευημερίας.¹

Η διελκυστίδα που κορυφώνεται μεταξύ του συγκεντρωτισμού και της απελευθέρωσης αρμοδιοτήτων από την Δημόσια Διοίκηση απολήγει υπέρ «της ουσιαστικής παντοδυναμίας της διοικητικής τεχνοκρατίας».² Παρά τις αλληπάλληλες απόπειρες εκσυγχρονισμού της Δημόσιας Διοίκησης, άλλοτε αυτοβούλως και άλλοτε υπό τη δαμόκλειο σπάθη των μνημονιακών μας υποχρεώσεων, η πολυπόθητη επονομαζόμενη «Διοικητική Μεταρρύθμιση» παραμένει ασθμαίνουσα και ημιτελής. Ο εν εξελίξει ψηφιακός μετασχηματισμός και η συντελούμενη ηλεκτρονική διακυβέρνηση που επανήλθαν με ρωμαλέο τρόπο στο προσκήνιο ίσως αποσείσουν ορισμένα από τα δεινά που κατατρύχουν την Δημόσια Διοίκηση.

Ο εξορθολογισμός, όμως, της διοικητικής δράσης συνδέεται άρρηκτα με την παροχή πιο ολιστικής, πλήρους και αποτελεσματικής έννομης προστασίας των διοικουμένων. Συνεπώς, δεσπόζουσα θέση στο διοικητικό οικοδόμημα, η οποία συναρτάται άρρηκτα με την αρχή ασφάλειας του δικαίου και επίρρωσης της εμπιστοσύνης του πολίτη προς τη Διοίκηση, κατέχει η εσωτερική διαδικασία αυτοελέγχου της δράσης των οργάνων της Διοίκησης. Η ανάγκη διασφάλισης της αρχής της νομιμότητας, εξαιτίας του νομικού πληθωρισμού, της πολυνομίας, της επικαλυπτόμενων αρμοδιοτήτων μεταξύ των οργάνων, της νομοθετικής φλυαρίας και της

¹ Δ. Ράικου, Δίκαιο Δημοσίων Συμβάσεων, 3^η έκδ., 2019, εκδ. Σάκκουλα σελ. 3

² Α. Τάχου, Ο διοικητικός συντονισμός - Η ουσιαστική παντοδυναμία της διοικητικής τεχνοκρατίας, ΝοΒ 1986, σ. 800 επ.

εθνικής ιστορικά ριζωμένης δυσπιστίας προς τη διοικητική μηχανή, θέτουν επιτακτικά την προβληματική του λυσιτελούς αυτοελέγχου της Διοίκησης, είτε αυτός εκκινεί αυτεπαγγέλτως στο πλαίσιο ιεραρχικού ελέγχου ή ιεραρχικής εποπτείας είτε ύστερα από πρωτοβουλία του διοικουμένου. Η αποτελεσματική εξέταση της διοικητικής διαφοράς που ο διοικούμενος αποφασίζει να άγει ενώπιον της Διοίκησης, με την καταφυγή στο θεσμό των τυπικών διοικητικών προσφυγών, με σκοπό να εκθέσει τις απόψεις, αντιρρήσεις και τα επιχειρήματά εναντίον μιας εκτελεστής πράξης ή παράλειψης, η οποία θεωρεί ότι είναι παράνομη και τον θίγει, αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο στο σύστημα αυτοελέγχου της Διοίκησης αλλά και προστασίας των εννόμων συμφερόντων των πολιτών.

Οι διοικητικές προσφυγές, που προβλέπονται στα άρθρα 24-27 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διακρίνονται σε: α) απλές, β) ειδικές και γ) ενδικοφανείς. Η τελευταία διακρίνεται από τις υπόλοιπες τόσο ως προς την αυστηρή τυπικότητά της, η οποία διατρέχει όλη την δομή της, όσο και ως προς το ειδοποιό στοιχείο της ολικής επανεξέτασης μιας ήδη εκδοθείσας διοικητικής πράξης ως προϋπόθεση μάλιστα περαιτέρω επιδίωξης έννομης προστασίας.

Αν και ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής είναι αρκετός διαδεδομένος στις διοικητικές διαφορές, και μάλιστα προβλέπεται σε μια πανσπερμία περιπτώσεων, έως το 2012 δεν είχε προβλεφθεί στις φορολογικές διαφορές³ οπότε και καθιερώθηκε για πρώτη φορά για να καταλήξει στην τωρινή της μορφή, για την οποία επιφυλάσσεται άλλοτε ευμενής αντιμετώπιση και άλλοτε συγκεντρώνει πυρά σφοδρής κριτικής από τη νομική και όχι μόνο κοινότητα της θεωρίας και της πράξης του φορολογικού δικαίου.

Εν όψει των ανωτέρω, η παρούσα διπλωματική εργασία φιλοδοξεί να παρουσιάσει τον θεσμό εν γένει της ενδικοφανούς προσφυγής και της συστημικής της ένταξης στην έννομη τάξη και στο οικοδόμημα του διοικητικού δικαίου, να επικεντρωθεί στα κεντρικά γνωρίσματα της φορολογικής ενδικοφανούς προσφυγής και στην προϊούσα εξέλιξή της, να επιχειρήσει την αποτίμηση του θεσμού όπως διαμορφώνεται έως σήμερα, να διερευνήσει τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της αρχιτεκτονικής της καθώς και να προτείνει τυχόν σημεία θεωρητικής επαναπροσέγγισης ή επανέναρξης διαλόγου για την τελεσφόρηση των σκοπών θεσμοθέτησής της.

³ Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, 6^η έκδ., εκδ. Σάκκουλα σελ. 739

ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΟΣ

A) Η ενδικοφανής προσφυγή στις διοικητικές διαφορές

1. Γενικά

Η ενδικοφανής προσφυγή ως μηχανισμός του διοικητικού δικαίου έχει απασχολήσει δια μακρών τον οικείο επιστημονικό διάλογο, ο οποίος ενώ της επιφυλάσσει έναν φιλόδοξο –διττό ρόλο-, εν τούτοις αυτός προσκρούει κυρίως στην βραδεία θεσμική ωρίμανση της Διοίκησης, αν όχι στην διατηρητή λειτουργική της ανεξαρτησία, και στην ποιοτικά υποβαθμισμένη της στελέχωση, δευτερευόντως δε στην νομοθετική της διάστιξη και την αταξινόμητη σποραδικότητα.

Η ενδικοφανής προσφυγή είναι ο «διαλογέας» των διοικητικών διαφορών προτού αυτές αχθούν στο στάδιο της δικαστικής τους επίλυσης. Λειτουργεί αφ' ενός ως διηθητικό φίλτρο με το οποίο επιδιώκεται η επανεξέταση της υπόθεσης από την ίδια τη διοίκηση (αυτοέλεγχος και ενδεχόμενη διόρθωση σφαλμάτων ή παραλείψεων), αφ' ετέρου ως «κυματοθραύστης» των διοικητικών δικαστηρίων τα οποία απαλλάσσονται από τη βάσανο επανελέγχου υποθέσεων, οι οποίες εξαιτίας της φύσης τους θα μπορούσαν να επιλυθούν πλήρως και αποτελεσματικά από την οικεία διοικητική αρχή.

Η σημασία της ενδικοφανούς προσφυγής αναδεικνύεται από το γεγονός ότι ο διοικούμενος οφείλει να διέλθει υποχρεωτικώς από την συγκεκριμένη οδό, αφού η άσκησή της συνιστά *sine qua non* προϋπόθεση του παραδεκτού των ενδίκων βοηθημάτων των άρθρων 45 παρ. 2 του π.δ. 18/89 και 63 παρ. 3 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ)⁴. Η εξάντληση της οικείας διοικητικής προδικασίας⁵ εκ μέρους του διοικουμένου σκοπεί στην αποσυμφόρηση της διοικητικής δικαιοσύνης, συνακόλουθα και στην λυσιτελέστερη απονομή της ως έκφανση κατίσχυσης της αρχής του Κράτους Δικαίου. Παρ' όλα αυτά εριζόμενο παραμένει το ζήτημα σε ποιο εύρος επηρεάζονται συνταγματικά δικαιώματα εξαιτίας της σύμφυτης υποχρεωτικότητας του χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής, ιδίως στο δικαίωμα της (προσωρινής) δικαστικής προστασίας, όπως αυτό κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 του Συντάγματος και στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ. Στην ίδια προβληματική εντάσσεται και η αυτονόμηση ενδεχομένως της ενδικοφανούς

⁴ Βλ. ΣτΕ 2288/2019

⁵ Την συνταγματικότητα της συγκεκριμένη διαδικασίας δέχτηκαν οι αποφάσεις ΣτΕ 3701/1974 και ΣτΕ 400/1975

προσφυγής και η αναγόρευσή της σε νομικώς ισοδύναμο μέσο δικαστικής προστασίας με την δικαστική προσφυγή υπό την διασφάλιση των θεμελιωδών δικαιικών αρχών.

Μια πρωτόλεια επαφή με τον θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία αμέσως-αμέσως αποκαλύπτει την αλληλεπίδραση και την εκλεκτική της συγγένεια με την δικαστική προσφυγή, προσφέρει η ετυμολογία της λέξεως με την ακαταγώνιστη και αέναη δυναμική που επιστρατεύει η ελληνική γλώσσα για να νοηματοδοτεί τον επιστημονικό λόγο. Συνεπώς, η συγκεκριμένη προσφυγή «φαίνεται», ομοιάζει δηλαδή, με τα εντός της δίκης πράγματα, ασκείται, εξετάζεται και αναλύεται στα ουσιώδη γνωρίσματά της όπως η δικαστική.

Συνεπώς, κατά τον κοινώς αποδεκτό επιστημονικό ορισμό ενδικοφανής προσφυγή είναι *«η ειδικώς προβλεπόμενη από το νόμο διοικητική προσφυγή που περιβάλλεται συγκεκριμένο τύπο και απευθύνεται προς διοικητική αρχή που είναι υποχρεωμένη να αποφανθεί νόμω και ουσία σύμφωνα με ορισμένη διαδικασία»*.⁶ Κατά τον Γέροντα *«διαφέρουν από τις ειδικές προσφυγές στο ότι επιτρέπουν την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης, δηλαδή τη νέα έρευνα και τη διαφορετική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών»*.⁷ Ο δε Τάχος χαρακτηρίζει την ενδικοφανή προσφυγή ως *«ειδικό διοικητικό βοήθημα»*.⁸

2. Σύντομη ιστορική αναδρομή

Προϋπόθεση για την κατανόηση μιας έννοιας είναι η γνώση της σημασίας της, αξίωμα το οποίο αντηχεί την αποδιδόμενη από τον φιλόσοφο Επίκτητο στον αρχαιότερό του φιλόσοφο Αντισθένη ρήση, ότι *«ἀρχή παιδεύσεως ἢ τῶν ὀνομάτων ἐπίσκεψις»*. Στο ίδιο leit motiv ο Γάλλος φιλόσοφος Αλμπέρ Καμύ θα γράψει ότι *"mal nommer les choses c'est ajouter au malheur du monde"*, αναδιατυπώνοντας ποιητικώ τω τρόπω την αρχέγονη κοινή μήτρα του δυτικού τρόπου του σκέπτεσθαι.

«Όταν ονομάζεις άσχημα τα πράγματα προσθέτεις στην δυστυχία του κόσμου», πολλώ δε μάλλον στην ελληνική διοικητική έννομη τάξη των αρχών του εικοστού αιώνα, η οποία επεφύλασσε για την «διοικητική προσφυγή» μια πανσπερμία όρων («έφεσις», «ένσταση», «αίτησις αναθεωρήσεως»), οι οποίοι πόρρω απείχαν της σύμπτωσης σημαίνοντος και σημαινομένου.

Πρώτος, λοιπόν, ο Ανάδοχος Καθηγητής Θ. Γ. Αγγελόπουλος ταξινόμησε την κατηγορία αυτών των «διοικητικών προσφυγών» ενώπιον των διοικητικών, ασκούντων δικαιοδοτικό έργο,

⁶ Βλ. ΣτΕ 3388/2009, 287/1993

⁷ Α. Γέροντα, Επιτομή Γενικού Διοικητικού Δικαίου, 2^η εκδ. 2020, εκδ. Σάκκουλα σελ. 399

⁸ Α. Τάχου, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 4^η εκδ. 2009, εκδ. Σάκκουλα σελ. 797

επιτροπών με την καθιέρωση του όρου «ενδικοφανής» προσφυγή.⁹ Η διάστικτη «προσφυγών» ελληνική έννομη τάξη κατέληξε στην καθ' ομοίωση ενδίκου μέσου, αλλά κατ' ουσίαν αμιγώς (ενδο)διοικητικού μηχανισμού, ενδικοφανή προσφυγή.

Η θεμελιώδης τομή στην ιστορική εξέλιξη της ενδικοφανούς προσφυγής συνιστά αναμφίβολα η σταδιακή καθιέρωση της υποχρεωτικότητάς της ως απαραίτητης προϋπόθεσης για το παραδεκτό ενάσκησης των ενδίκων βοηθημάτων. Η εξάρτηση ή μη, δηλαδή, διάνοιξης μιας διοικητικής δίκης από την προηγούμενη προσβολή της διοικητικής πράξης με ενδικοφανή προσφυγή αποτέλεσε την διακριτική μεταβολή του χαρακτήρα της στην έως σήμερα μετεξέλιξη της.

Είναι χαρακτηριστικό ότι ο Ιδρυτικός Νόμος του Συμβουλίου της Επικρατείας (ν. 3713/1928), υπό την προεδρία του περισπούδαστου νομικού Κ. Ρακτιβάν, δεν έκρινε σκόπιμη την πρόβλεψη ενδικοφανούς προσφυγής ως απαραίτητης προϋπόθεσης για το παραδεκτό ενδίκου βοηθήματος. Ο προαιρετικός χαρακτήρας της ενδικοφανούς προσφυγής διατηρήθηκε και στο ν.δ. 3830/1958 όπου στο άρθρο 15 παρ. 1 οριζόταν ότι *«Η άσκησης της αιτήσεως ακυρώσεως κωλύεται εκ της υποβολής του νόμου ειδικώς παρεχόμενης προσφυγής ενώπιον της αυτής ή ιεραρχικώς προϊσταμένης αρχής ή ειδικώς κατεστημένου οργάνου, χωρούσα εις την περίπτωση ταύτην μόνον κατά της επί τη προσφυγή ταύτη εκδιδόμενης αποφάσεως»*.¹⁰ Η γραμματική ερμηνεία της διατάξεως συνηγορεί ευθέως στο γεγονός ότι ενώ διατηρείται ο προαιρετικός χαρακτήρας της ενδικοφανούς προσφυγής, εάν, παρ' όλα αυτά υποβληθεί, τότε και μόνο εξαρτάται η δυνατότητα πρόσβασης στη δίκη, έως όταν δηλαδή αποφανθεί η Διοίκηση ή παρέλθει άπρακτη η τασσόμενη προθεσμία. Καθιερώνεται, λοιπόν, θα λέγαμε μια επαλληλία μεταξύ των προσφυγών, διοικητικής και δικαστικής, σύστημα κατά το οποίο ο διοικούμενος διατηρεί την ελευθερία επιλογής, ενώ ταυτόχρονα η έννομη τάξη δημιουργεί ένα οιονεί απαράδεκτο άσκησης ενδίκου βοηθήματος μόνο εφ' όσον ενεργοποιηθεί εκ μέρους του διοικούμενου η υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής. Ο διοικητικός νομοθέτης αρκέστηκε στο να αποτρέψει την ταυτόχρονη ενασχόληση Διοίκησης και Δικαιοσύνης με την αυτή υπόθεση.¹¹

Ανατροπή στην θεώρηση του προαιρετικού χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής σημειώνεται σε νομολογιακό αρχικά επίπεδο και εν συνεχεία σε νομοθετικό την δεκαετία του 1970. Την θέση ότι όπου υφίσταται πρόβλεψη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, αυτή καθίσταται υποχρεωτική και ως εκ τούτου δημιουργεί προϋπόθεση παραδεκτού του ενδίκου

⁹ Θ.Γ. ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΥ, «Ερμηνεία του όρου ένδικο μέσο κατά το άρθρον 46 παρ. 1 του νόμου 3713 περί Συμβουλίου της Επικρατείας», Δικαστική, 1929, σελ. 43 επ.

¹⁰ Βλ. ΣτΕ (Ολ.) 133/1962, ΣτΕ 929/1956, 1086/1969

¹¹ Π. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, 6^η εκδ. Σάκκουλα 2014, σελ. 481

βοηθήματος, είτε πράγματι ασκήθηκε η ενδικοφανής είτε παραλείφθηκε, εισήγαγε για πρώτη φορά το ΣτΕ με την υπ' αρ. 3596/1971 απόφασή του κατόπιν παραπομπής της υπ' αρ. 3195/1971 Α' Τμήματος ΣτΕ. Έκρινε, δηλαδή, ότι «όπου ο νόμος προβλέπει την άσκηση διοικητικής προσφυγής, την καθιστά αυτομάτως προϋπόθεση παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως» με την αιτιολογία ότι αυτή η λύση «συντελεί εις την διατήρησιν του ανωτάτου τούτου δικαστήριου εις την εμπρέπουσαν περιωπήν, αποφευγόμενων ασκόπων δικών».¹² Την αυτή θέση υιοθέτησε και το άρθρο 45 του νομοθετικού διατάγματος 170/173, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 27 του ν. 702/1977 για να καταλήξει υπό την σημερινή της μορφή στο άρθρο 45 παρ. 2 της κωδικοποίησης του Προεδρικού Διατάγματος 18/1989 για την κωδικοποίηση διατάξεων νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας, στο οποίο ορίζεται ότι «η αίτηση ακυρώσεως είναι απαράδεκτη αν στρέφεται κατά εκτελεστής πράξης, κατά της οποίας προβλέπεται από το νόμο ενδικοφανής προσφυγή, που ασκείται κατά το νόμο μέσα σε ορισμένη προθεσμία ενώπιον του οργάνου που έχει εκδώσει την πράξη ή άλλου οργάνου και καθιστά δυνατή την επανεξέταση της υπόθεσης κατ' ουσίαν. Στην περίπτωση αυτή η αίτηση ακυρώσεως επιτρέπεται μόνο κατά της πράξης που εκδίδεται επί της προσφυγής».

Η ακροθιγής αυτή αναφορά στην ιστορική πορεία της ενδικοφανούς προσφυγής ανατέμνει την συστηματική ένταξη και εξέλιξη της στην ελληνική έννομη τάξη, από το στάδιο του προαιρετικού της χαρακτήρα ως μέσο επίλυσης μιας διοικητικής αμφισβήτησης στο παρόν της υποχρεωτικής υποβολής της, ως προϋπόθεσης παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος, η μη τήρηση της οποίας εξασθενεί ή απολύει το δικαίωμα δικαστικής προστασίας.

3. Το ισχύον νομοθετικό καθεστώς

Οι βασικές διατάξεις που αφορούν την ενδικοφανή προσφυγή ρυθμίζονται δια των άρθρων, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, 45 παρ. 2 του π.δ. 18/1989, 63 παρ. 3 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας –ΚΔΔ) και 25 του ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας – ΚΔΔιαδ).

Σύμφωνα με το άρθρο 25 του ΚΔΔιαδ:

«1. Όπου προβλέπεται από ειδικές διατάξεις, ο ενδιαφερόμενος, για την αποκατάσταση υλικής ή ηθικής βλάβης των έννομων συμφερόντων του που προκαλείται από διοικητική πράξη, μπορεί, με προσφυγή του, η οποία ασκείται ενώπιον του προβλεπόμενου από τις διατάξεις αυτές διοικητικού οργάνου και μέσα στην οριζόμενη από τις ίδιες προθεσμία, να ζητήσει, κατά περίπτωση, την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης.

¹² Π. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, ό.π. σελ. 481

2. Το διοικητικό όργανο, ανάλογα με την πρόβλεψη των σχετικών διατάξεων, είτε εξετάζει μόνο τη νομιμότητα της πράξης, οπότε και μπορεί να την ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει ή να απορρίψει την προσφυγή (ειδική διοικητική προσφυγή), είτε εξετάζει τόσο τη νομιμότητα της πράξης όσο και την ουσία της υπόθεσης, οπότε και μπορεί να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει ή να τροποποιήσει την πράξη ή να απορρίψει την προσφυγή (ενδικοφανής προσφυγή). Το αρμόδιο όργανο οφείλει να γνωστοποιήσει στον προσφεύγοντα την απόφασή του μέσα στην προθεσμία που τυχόν τάσσουν οι σχετικές διατάξεις, αλλιώς, στην περίπτωση μεν της ειδικής προσφυγής, το αργότερο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες, στην περίπτωση δε της ενδικοφανούς προσφυγής, το αργότερο μέσα σε τρεις (3) μήνες.

3. Αν αρμόδιο να αποφανθεί για την ειδική διοικητική, ή την ενδικοφανή, προσφυγή είναι άλλο διοικητικό όργανο, εκείνο στο οποίο αυτή κατατέθηκε οφείλει να τη διαβιβάσει στο αρμόδιο όργανο το αργότερο μέσα σε πέντε (5) ημέρες. Και στην περίπτωση αυτή, η γνωστοποίηση της απόφασης του αρμόδιου διοικητικού οργάνου, στον ενδιαφερόμενο, πρέπει να γίνεται μέσα στις κατά την παρ. 2 προθεσμίες».

Συμπληρωματικά, προς το άρθρο 45 παρ. 2 του π.δ. 18/1989 το οποίο ήδη παρατέθηκε, το αρ. 63 παρ. 3 του ΚΔΔ αναφέρει ότι:

«3. Στις περιπτώσεις που από το νόμο προβλέπεται, κατά της πράξης ή της παράλειψης, διοικητική προσφυγή, η οποία ασκείται, μέσα σε ορισμένη προθεσμία, ενώπιον του ίδιου ή ιεραρχικώς προϊσταμένου ή άλλου ειδικώς κατεστημένου, οργάνου, και συνεπάγεται τον έλεγχο της πράξης ή της παράλειψης κατά το νόμο και την ουσία (ενδικοφανής προσφυγή), το ένδικο βοήθημα της προσφυγής ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά της πράξης που εκδίδεται για την ενδικοφανή προσφυγή. Αν κατά της πράξης ή της παράλειψης προβλέπονται από το νόμο περισσότερες από μία διαδοχικές ενδικοφανείς προσφυγές, το ένδικο βοήθημα της προσφυγής ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά της πράξης που εκδίδεται για την τελευταία ενδικοφανή προσφυγή. Το κατά τις προηγούμενες περιόδους απαράδεκτο του ένδικου 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, τόσο για την υποχρέωση, όσο και για τους όρους, άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής».

Οι νομοθετικές αυτές εξελίξεις κατόρθωσαν να χαρτογραφήσουν τον πληθωρισμό των ενδικοφανών προσφυγών διαφορετικών ιστορικών περιόδων που ναρκοθετούν την ασφάλεια δικαίου και την αρχή της εύλογης εμπιστοσύνης του πολίτη προς την Διοίκηση και να αποκρυσταλλώσουν τα θεμελιώδη χαρακτηριστικά γνωρίσματα της ενδικοφανούς προσφυγής, ώστε ακόμα και αν δεν αναφέρεται ρητώς ως τέτοια στην διάταξη, να αντιμετωπίζεται

αντιστοίχως ως προς τον υποχρεωτικό της χαρακτήρα. Συνεκδοχικά, λοιπόν, από την ερμηνεία των ανωτέρω νομοθετικών διατάξεων η έννοια της ενδικοφανούς προσφυγής απέκτησε διαυγέστερη νομική ενάργεια αφού η ειδική πρόβλεψή της (στοιχείο αυστηρής τυπικότητας) συνδέθηκε άρρηκτα με συγκεκριμένη χρονική προθεσμία, αποκλειστικώς τεθειμένη, εξοπλίζοντας την με την αρμοδιότητα ουσιαστικής επανεξέτασης της διαφοράς και μάλιστα από ειδικώς προς τούτο το σκοπό κατεστημένο διοικητικό όργανο, διάφορο του εκδόσαντος την αρχική απόφαση. Συνδέθηκε, δε αυτή η ειδικώς ορισμένη τυπική διαδικασία ως προς το παραδεκτό άσκησης του ενδίκου βοηθήματος και εν τέλει του συνταγματικώς εγγυημένου δικαιώματος του διοικουμένου στην παροχή πλήρους και λυσιτελούς δικαστικής προστασίας.

4. Ουσιώδη χαρακτηριστικά γνωρίσματα

Πλειστάκις ο νομοθέτης παραλείπει να δηλώσει ρητώς τον όρο «ενδικοφανής» στην ειδική νομοθετική διάταξη που προβλέπει «προσφυγή», γνώρισμα το οποίο ειδοποιεί ουσιωδώς από τις υπόλοιπες (άτυπες) προσφυγές. Κι αν αυτό, το στοιχείο δηλαδή της αυστηρής τυπικότητας, το οποίο απορρέει από ειδική νομοθετική διάταξη και δεν ερείδεται απλώς στο συνταγματικό δικαίωμα του αναφέρεσθαι στις Αρχές, διαγιγνώσκεται από τον εφαρμοστή του δικαίου χωρίς ιδιαίτερο νομικό κάματο, αυτό δεν σημαίνει ότι η συγκεκριμένη προσφυγή πληροί εκείνα τα *essentialia* της ενδικοφανούς. Γι' αυτόν ακριβώς τον λόγο εναπόκειται στον εφαρμοστή να διαπιστώσει την σωρευτική συνδρομή των συνθετικών της στοιχείων καταφεύγοντας στις δικονομικές ρυθμίσεις, όπως ισχύουν σήμερα, στο *modus operandi* των ενδικοφανών προσφυγών που είναι εγκατασπαρμένες στην ελληνική έννομη τάξη, ακόμα κι αν δεν φέρουν τον ομώνυμο τίτλο, και στις αποκρυσταλλώσεις της νομολογίας.

Ενδεικτικά, θα καταγραφεί πλην της εξεταζόμενης στην παρούσα ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές μια περιπτώσιολογική απαρίθμηση ενδικοφανών προσφυγών της ελληνικής έννομης τάξης:

α. η προσφυγή στις κοινωνικοασφαλιστικές διαφορές (αρ. 7 παρ. α' του ν. 702/1977), β. η ένσταση του αρ. 141 του ν. 3528/2007 (υπαλληλικός κώδικας), όπως ισχύει με την τροποποίηση του με το αρ. 2 του ν. 4057/2012 (αρ. 141 παρ. 4), γ. η υποβολή αντιρρήσεων κατά το αρ. 14 του 998/1979 κατά της απόφαση του Δασάρχη ενώπιον της πρωτοβάθμιας επιτροπής δασικών αμφισβητήσεων (ΣτΕ 2441/2008, 2453/2010, 4304/2010, 2208/2011, 4064/2012, 5012/2013, 842/2014), δ. η άσκηση ένστασης κατά της έκθεσης αυτοψίας για τον χαρακτηρισμό κτίσματος ως αυθαιρέτου (και κατεδαφιστέο) κατά το αρ. 4 του π.δ. 267/1998, ε. οι ενδικοφανείς προσφυγές που προβλέπονται στη νομοθεσία περί αλλοδαπών κατά των πράξεων απέλασης (αρ. 77 του ν. 386/2005 και η προσφυγή κατά της απόφασης απόρριψης αιτήματος για παροχή

ασύλου του π.δ. 114/2010), στ. η αίτηση επανεξέτασης που προβλέπεται στο αρ. 13 του ν. 3328/2005 αποτελεί ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρ. 25 παρ. 2 του ΚΔΔιαδ για την οποία αποφαινόνται τα όργανα του ΔΟΑΤΑΠ (ΣτΕ 2492/2007, 3013/2008, 513/2009, 1364, 2372/2010).¹³

Δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία ότι η πρόβλεψη της ενδικοφανούς προσφυγής εκτείνεται σε ένα ευρύτατο φάσμα, χωρίς η αναφορά εν προκειμένω να είναι εξαντλητική, από την κοινωνικοασφαλιστική νομοθεσία, τις δημόσιες συμβάσεις, τη φορολογική νομοθεσία, την επιβολή διοικητικών κυρώσεων, τον πειθαρχικό έλεγχο, την περιβαλλοντική νομοθεσία, την υγειονομική νομοθεσία, το δίκαιο αλλοδαπών, την αποκαταστατική νομοθεσία, τις Ένοπλες Δυνάμεις έως και την επαγγελματική νομοθεσία, την οπλοκατοχή και την συνταγογράφηση φαρμάκων.

Εν όψει των ανωτέρω, θα ακολουθήσει μια αδρομερής παρουσίαση των ειδοποιών γνωρισμάτων της ενδικοφανούς προσφυγής, τα οποία απαντώνται στην εσωτερική της δομή και εξωτερικεύονται ως σημεία διάκρισης από τις υπόλοιπες προσφυγές, ως προς τη I) νομοθετική πρόβλεψη, II) την αποκλειστική προθεσμία άσκησης, III) τον καθορισμό οργάνου για την εξέτασή της, IV) την εξουσία πλήρους επανεξέτασης.

I. Νομοθετική πρόβλεψη

Στην ελληνική έννομη τάξη η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής δεν συνιστά κανόνα που τυγχάνει γενικής εφαρμογής κατά όλων των διοικητικών πράξεων με εκτελεστό χαρακτήρα, όπως συμβαίνει σε κράτη του ηπειρωτικού δικαίου.¹⁴ Εν αντιθέσει, λοιπόν, με αλλοδαπές έννομες τάξεις στο εγχώριο δίκαιο επικράτησε η αυτοτέλεια των νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες ρυθμίζουν κατά τρόπο εξαιρετικό και περιοριστικό την ειδική και τυπική διοικητική διαδικασία για την άσκηση και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής.

¹³ Α. Γέροντα, Επιτομή Γενικού Διοικητικού Δικαίου, ό.π. σελ. 401-402

¹⁴ Σ. Βλαχόπουλου, Η υποχρέωση της Διοίκησης να ενημερώνει τον ενδιαφερόμενο σχετικά με τη δυνατότητα και τις προϋποθέσεις ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής», ΔιΔικ 1995: «Πρβλ. τα άρθρα 68 επ. του Γερμανικού Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (VwGO), τα οποία προβλέπουν τη γενική καθιέρωση της διοικητικής προσφυγής με την ονομασία «ένσταση» (Widerspruch). Αυτή η ένσταση αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως (Anfechtungsklage) αλλά και της καταψηφιστικής αγωγής (Verpflichtungsklage) σε περίπτωση που έχει απορριφθεί αίτηση για τη διενέργεια διοικητικής πράξεως. Προδικασία με τη μορφή της ένστασης δεν απαιτείται μόνο α) όταν η διοικητική πράξη εκδόθηκε από ανώτατη αρχή του ομοσπονδιακού κράτους ή των ομόσπονδων κρατών και β) όταν ένας τρίτος υφίσταται για πρώτη φορά βλάβη από μια απόφαση επί ένστασης. Εξαιρέσεις προβλέπονται επίσης και σε διάφορους ειδικούς νόμους (πρβλ. ενδεικτικά το άρθρο 20 του νόμου σχετικά με τη διάδοση επικίνδυνων για τη νεότητα εντύπων - GJS). Για τα ισχύοντα στο γαλλικό δίκαιο βλ. Π. Παυλόπουλο, (υπ. 1), σελ. 253 υπ. 141.

Υπέρ μιας ενιαίας και ομοιόμορφης ρύθμισης, κατά το πρότυπο του γερμανικού Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, τάσσεται και ο Δαγτόγλου για λόγους ασφάλειας δικαίου,¹⁵ άποψη η οποία αποκτά ισχυρό έρεισμα στην θεωρία αφού η ακωδικοποίητη πολυνομία των ενδικοφανών προσφυγών παρουσιάζει δυο σαφή μειονεκτήματα: αφ' ενός φαλκιδεύει την άμυνα και δικαστική προστασία του πολίτη αφ' ετέρου δυσχεραίνει τον εντοπισμό και χαρακτηρισμό μιας προσφυγής ως ενδικοφανούς, αφ' ης στιγμής μάλιστα η χρήση ή μη του συγκεκριμένου όρου στη διάταξη δεν εξασφαλίζει ipso facto και τον υποχρεωτικό της χαρακτήρα.

Η ετερόκλητη αποσπασματικότητα των ενδικοφανών προσφυγών συνιστά επιλογή του νομοθέτη να εξαρτήσει την άσκησή της από την οικεία νομοθετική διάταξη. Συνεπώς, ο εφαρμοστής του δικαίου, εάν η ενάργεια του νομικού χαρακτήρα της προσφυγής δεν είναι ευχερής *prima facie*, θα εξετάσει τα υπόλοιπα ουσιώδη χαρακτηριστικά που την συνιστούν προκειμένου να διασταυρώσει την υποχρεωτική πρόβλεψή της, της οποίας ο χαρακτήρας σε πολλές περιπτώσεις κρίνεται εν τέλει από το Συμβούλιο της Επικρατείας και την νομική επεξεργασία από την δικαστική σύνθεση.

Αφετηρία εκκίνησης για την αναγνώριση και τον χαρακτηρισμό μιας προσφυγής είναι αναντίρρητα η νομοθετική διάταξη, «κατά τρόπον ώστε να μην μπορεί να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς πρόβλεψή της σε νομοθετική διάταξη»¹⁶. Συνεπώς, η αυστηρή τυπικότητά της είναι εκείνο το χαρακτηριστικό γνώρισμα που διατρέχει εγκάρσια ολόκληρη την αρχιτεκτονική της ως μηχανισμού του διοικητικού δικαίου επιφορτισμένου με τον ρόλο αυτοελέγχου της Διοίκησης και ουσιαστικής επανεξέτασης της διοικητικής διαφοράς, προτού αυτή, εφ' όσον απαιτηθεί, να φτάσει «εκκαθαρισμένη» στην διοικητική δικαιοσύνη.

II. Αποκλειστική προθεσμία άσκησης

Η πρόβλεψη αποκλειστικής προθεσμίας άσκησης συνιστά αναμφίβολα το πλέον αναγνωριστικό στοιχείο της ενδικοφανούς προσφυγής και ταυτόχρονα ουσιώδη τύπο της προβλεπομένης διαδικασίας. Ορίζεται, άλλωστε, ρητά στον ΚΔΔιαδ ότι η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται «μέσα στην οριζόμενη από τις ίδιες τις διατάξεις προθεσμία».

Στην ελληνική έννομη τάξη δεν επικράτησαν οι απόψεις περί απροθέσμου της ενδικοφανούς προσφυγής και η πάγια νομολογία δεν έχει αφήσει κανένα περιθώριο

¹⁵ Π. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, ό.π. σελ. 480, όπου υπογραμμίζει ότι «Απλούστερη και ορθότερη θα ήταν η πρόβλεψη γενικής υποχρεώσεως προδικασίας επί ατομικών διοικητικών πράξεων, με εξαίρεση ίσως των προεδρικών διαταγμάτων και των υπουργικών αποφάσεων, όπου δεν υπάρχει προϊστάμενη αρχή για να προβεί στην επανεξέταση».

¹⁶ Σ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, 2^η εκδ. 2016 Σάκκουλα, σελ. 77

διαφορετικής ερμηνείας σε περίπτωση μη πρόβλεψης ορισμένης προθεσμίας για τον χαρακτήρα της προσφυγής.¹⁷

Σε περίπτωση παρέλευσης της τασσόμενης από την οικεία νομοθετική διάταξη προθεσμίας η ενδικοφανής προσφυγή θεωρείται εκπρόθεσμη, συνεπώς κρίνεται απαράδεκτη, δηλαδή ως μηδέποτε ασκηθείσα. Παρακολούθημα μιας τέτοιας εξέλιξης αποτελεί και το απαράδεκτο άσκησης του ενδίκου βοηθήματος, αφού η προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί *sine qua non* προϋπόθεση.

Κατ' εξαίρεση, ιδίως κατά το παρελθόν, η απώλεια του δικαιώματος δικαστικής προστασίας σε περίπτωση υπέρβασης της οριζόμενης εκ του νόμου προθεσμίας της ενδικοφανούς προσφυγής μπορούσε να προσπελαστεί εάν ο διοικούμενος απεδείκνυε ότι η Διοίκηση δεν τον ενημέρωσε, ως όφειλε με ρητή μνεία σε ευκρινές σημείο της κοινοποιούμενης εκτελεστής πράξης (ΣτΕ 2891/1993, 441/2002, 2110/2003, 3832/2003, 2712/2005). Επιπρόσθετα, το εκπρόθεσμο παρακάμπτεται εφ' όσον διαπιστωθεί η συνδρομή ανωτέρας βίας η οποία απέτρεψε την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής στην ταχθείσα εκ του νόμου προθεσμία (αρ. 10 παρ. 6 ΚΔΔιαδ και ΣτΕ 3261/1976).¹⁸

III. Καθορισμός οργάνου για την εξέταση της προσφυγής

Η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή απευθύνεται στο αρμόδιο από τη νομοθετική διάταξη όργανο, το οποίο είναι επιφορτισμένο με την ουσιαστική επανεξέταση της κρινόμενης υπόθεσης και την έκδοση αντίστοιχης απόφασης, η οποία απορροφά την αρχική πράξη και θεωρείται πλέον η μόνη εκτελεστή με ένδικο βοήθημα ενώπιον της διοικητικής δικαιοσύνης.

Οι κατηγορίες των διοικητικών οργάνων στις οποίες απευθύνονται οι ενδικοφανεείς προσφυγές των διοικουμένων συνήθως διαχωρίζονται σε δυο μεγάλες κατηγορίες: είτε σε ήδη υπάρχον όργανο της Διοίκησης, το οποίο μπορεί να είναι είτε αυτό το οποίο εξέδωσε την αρχική πράξη ή άλλο ιεραρχικώς προϊστάμενο, είτε σε *ad hoc* ιδρυθέν όργανο το οποίο επιλαμβάνεται της επανεξέτασης και συνήθως δεν έχει καμία οργανική ή σχέση εποπτείας με το εκδόσαν την αρχική απόφαση διοικητικό όργανο.

Είναι πρόδηλο ότι τα διοικητικά όργανα τα οποία εμπίπτουν στη δεύτερη κατηγορία εμφανίζουν μια σειρά πλεονεκτημάτων και ισχυρών θεσμικών εγγυήσεων λειτουργικής και προσωπικής ανεξαρτησίας ως προς την αμεροληψία, απροσωπώληπτη κρίση, νηφαλιότητα και αντικειμενικότητα εξέτασης της υπό κρίση διοικητικής διαφοράς. Παρά την σταδιακή

¹⁷ Βλ. ΣτΕ 2348/1990, 2630/1983, ΣτΕ (Ολομ.) 3105/1977

¹⁸ Σ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, ό.π. σελ. 77

στελέχωση των οργάνων αυτών, τα οποία ίστανται παραλλήλως και δεν τοποθετούνται καθέτως στην διοικητική ιεραρχία, με ανθρώπινο δυναμικό το οποίο και πιο εμβριθή νομική παιδεία διαθέτει αλλά και μεγαλύτερη εξοικείωση με την ψηφιακή εποχή, τα προβλήματα ως προς την εκκαθάριση των υποθέσεων επί σκοπώ αποσυμφορήσεως των διοικητικών δικαστηρίων, η ταχεία διεκπεραίωση επί σκοπώ άσκοπης ταλαιπωρίας των διοικουμένων και ανασφάλειας δικαίου καθώς και ο αυτοέλεγχος της Διοίκησης επί σκοπώ λυσιτελέστερης και πιο παραγωγικότερης λειτουργίας τους παραμένουν σε πολλές περιπτώσεις ζητούμενα.

IV. Εξουσία πλήρους επανεξέτασης

Η εννοιολογική σκευή της ενδικοφανούς προσφυγής θα ήταν νομικά διάτρητη και θα στερείτο ουσιαστικού νοήματος εάν δεν επέτρεπε την ουσιαστική επανεξέταση της αμφισβητούμενης διοικητικής πράξης, υπό το πρίμα του πλήρους ελέγχου της υπόθεσης. Το δευτεροβάθμιο όργανο είναι υποχρεωμένο να επανεξετάσει την πράξη διττώς, τόσο από πλευράς νομιμότητας όσο και κατά το ουσιαστικό της μέρος (ΣτΕ 1463/2010, 4154/2009, 2553/2011).

Η δικονομική ρύθμιση του αρ. 45 του π.δ. 18/1989 και του αρ. 63 του ΚΔΔ δεν καταλείπουν καμία αμφιβολία ότι ο έλεγχος της υπόθεσης οφείλει να είναι και ουσιαστικός, ρύθμιση η οποία μετέβαλε ήδη από το ν. 702/1977 την δυνατότητα της Διοίκησης να εξετάζει την κρινόμενη υπόθεση μόνο από πλευράς νομιμότητας. Σε αυτήν την περίπτωση όμως, σύμφωνα με το ΝΣΚ, «εμφιλοχωρεί ο κίνδυνος διατήρησης σε ισχύ παράνομων πράξεων και αμφισβήτησης της αποτελεσματικότητας της ενδικοφανούς προσφυγής» (ΝΣΚ 826/1992).¹⁹ Το κρίνον όργανο κατόπιν νέας ουσιαστικής έρευνας της υπόθεσης εκδίδει απόφαση με εκτελεστό χαρακτήρα, στην οποία ενσωματώνεται η αρχική πράξη, και εφ' εξής αποτελεί τη μοναδική προσβαλλόμενη.

Το δευτεροβάθμιο όργανο, το οποίο συνήθως είναι διάφορο του αρχικώς εκδόσαντος την πράξη που γέννησε την διαφορά, μπορεί με αυτήν του την απόφαση να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει ή ακόμα και να τροποποιήσει την πράξη κατά το κεφάλαιο που ασκήθηκε ο σχετικός ισχυρισμός με την ενδικοφανή προσφυγή.²⁰ Σε κάθε περίπτωση η νομολογία απαγορεύει την επί τα χείρω θέση του προσφεύγοντος επικαλούμενη την «δικονομοποίηση» της ενδικοφανούς προσφυγής (ΣτΕ 1402/1986). Σε περίπτωση ρητής διάταξης η οποία επιτρέπει την χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος, καθώς επίσης και για λόγους δημοσίου συμφέροντος, τήρησης

¹⁹ Α. Γέροντα, Επιτομή Γενικού Διοικητικού Δικαίου, ό.π. σελ. 399

²⁰ Βλ. ΣτΕ 98/2015 και το σχετικό άρθρο του Σ. Κύβελου, 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, ΔιΔικ 5/2015, σελ. 641-645.

της αρχής της νομιμότητας και υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, με στενή γραμματική ερμηνεία των διατάξεων, μπορούν να επιφέρουν επιδείνωση.²¹

Σε αυτό το σημείο εκκινούν θεμελιώδεις προβληματικές ως προς την διοικητική διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής και αναπτύσσονται αντίρροπες απόψεις μεταξύ θεωρίας και νομολογίας, όπως πχ. η ανάγκη καθιέρωσης προηγούμενη «ακρόασης» του ασκήσαντος την ενδικοφανή προσφυγή από το δευτεροβάθμιο όργανο ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η αμφισβήτηση του κανόνα της ταυτότητας ισχυρισμών και αιτιάσεων κατά το πραγματικό εναντίον της Διοίκησης ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος, το ζήτημα της μη χειροτέρευσης της θέσης του διοικουμένου (*reformatio in pejus*).

Καθίσταται, λοιπόν, σαφές ότι δεν υφίσταται η έννοια της ενδικοφανούς προσφυγής χωρίς τον πλήρη, νέο και ολόπλευρο επανέλεγχο της διοικητικής διαφοράς. Οι εκτελεστού χαρακτήρα αποφάσεις του δευτεροβάθμιου οργάνου κοινοποιούνται στον προσφεύγοντα μέσα στην οριζόμενη από την οικεία νομοθετική διάταξη προθεσμία. Σε περίπτωση που δεν καθορίζεται σαφής προθεσμία τότε το αργότερο εντός τριών μηνών η Διοίκηση οφείλει να γνωστοποιήσει την απάντησή της, διαφορετικά τεκμαίρεται σιωπηρά η απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής, χρονικό όριο από το οποίο εκκινεί η προθεσμία προσβολής της τεκμαιρόμενης απορριπτικής απόφασης με το αντίστοιχο ένδικο βοήθημα. Κατ' εξαίρεση, εφ' όσον εκδοθεί απόφαση μετά την πάροδο τριμήνου ο χρόνος δεν μπορεί να υπερβαίνει το εύλογο διάστημα, έννοια η οποία έχει διαπλαστεί από τη νομολογία (ΣτΕ 1787/2010, 1373/2014).

5. Επιμέρους ζητήματα

α. Η υποχρέωση ενημέρωσης του ιδιώτη εκ μέρους της Διοίκησης ως προς την ενδικοφανή προσφυγή

Πριν από την ρητή νομοθετική πρόβλεψη διοικητικής υποχρέωσης να ενημερώνει τον ενδιαφερόμενο ως προς την ίδια υποχρέωση, τις δυνατότητες, τις προϋποθέσεις και τους όρους άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, η ελληνική νομολογία υπήρξε εφεκτική να επιβαρύνει την Διοίκηση με αυτήν την υποχρέωση πλην των ασφαλιστικών διοικητικών διαφορών και των συνακόλουθων ακυρωτικών ενώπιον του ΣτΕ διαφορών για τις οποίες είχε νομολογήσει ήδη από το 1982.²²

²¹ Βλ. αποφάσεις ΣτΕ στο Α. Γέροντα, Επιτομή Γενικού Διοικητικού Δικαίου, ό.π. σελ. 403-404 ΣτΕ 19/1962, 4202/1986, 2340/1987, 3424/2006, 236/2016, 29/2017

²² Βλ. σχετική νομολογία στο άρθρο του Π. Λαζαράτου, Η διοικητική υποχρέωση ενημέρωσης του ιδιώτη ως προς τις ενδικοφανείς προσφυγές και τα ένδικα βοηθήματα που διαθέτει – Σκέψεις σχετικά με τέσσερα ερωτήματα-, ΔιΔικ 4/1995 σ. 801-817 υποσημ. 2

Η στροφή στη νομολογία σημειώνεται με μια σημαντική απόφαση της Ολομελείας του ΣτΕ, την 2892/1993 (δίχως να εκλείπει η ισχυρή μειοψηφία), η οποία επεκτείνει για πρώτη φορά την διοικητική υποχρέωση ενημέρωσης του διοικουμένου ως προς την ενδικοφανή προσφυγή και το ένδικο βοήθημα που διαθέτει, γεγονός το οποίο αίρει το απαράδεκτο της πρωθύστερης άσκησης του ενδίκου βοηθήματος χωρίς να έχει εξαντληθεί η εκ του νόμου προβλεπόμενη διοικητική διαδικασία – εν προκειμένω χωρίς την προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής. Η απόφαση 233/1992 του Δ' Τμήματος του ΣτΕ που είχε παραπέμψει την υπόθεση στην Ολομέλεια είχε εμμείνει στην πάγια τότε νομολογία αρνούμενη να αναγνωρίσει την γενική και καθολική υποχρέωση της Διοίκησης να ενημερώνει τον ενδιαφερόμενο ως προς την ενδικοφανή προσφυγή, θέση η οποία ανετράπη χωρίς ωστόσο να εξαντλήσει την προβληματική του ζητήματος.²³

Εξ αφορμής της ανωτέρω απόφασης αναπτύχθηκε ένας ζοηρός διάλογος στην επιστημονική κοινότητα, ο οποίος υπήρξε ο προπομπός της νομοθετικής καθιέρωσης για ρητή υποχρέωση της Διοίκησης, ως γενικού κανόνα εφαρμογής, να ενημερώνει τον διοικούμενο σχετικά με τη δυνατότητα και τις προϋποθέσεις ασκήσεως της ενδικοφανούς προσφυγής για την εκάστοτε διοικητική πράξη που τον αφορά.

Η υποχρέωση αυτή ερείδεται, πέραν της κατοπινής νομοθετικής διάταξης στο αρ. 63 του ΚΔΔ, σε συνταγματικής περιωπής κατοχύρωση, θεμελιωδώς στο δικαίωμα δικαστικής προστασίας (αρ. 20 παρ. 1 Σ.) και στην αίτηση ακυρώσεως (95 παρ. 1 εδ. α' Σ.).²⁴ Εξαιρετικό ενδιαφέρον παρουσιάζει και η θέση ότι «από το άρθρο 25 παρ. 1 Συντ., και μόνο, συνάγεται, διοικητική υποχρέωση ενημερώσεως του διοικουμένου ως προς την ενδικοφανή προσφυγή που ενδεχομένως διαθέτει».²⁵ Επιπροσθέτως, η τήρηση της υποχρέωσης αυτής συντελεί όχι απλώς και μόνο στην διασφάλιση του δικαιώματος δικαστικής προστασίας, εφ' όσον η ενδικοφανής συνιστά προϋπόθεση του παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής, αλλά θεωράκιζεται η αρχή της χρηστής Διοίκησης, μέσω της οποίας ο πολίτης στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας αμύνεται αποτελεσματικά για την προάσπιση όλου του εύρους των τυχόν θιγομένων δικαιωμάτων του.

Αξίζει, εδώ σε αυτό το σημείο να αναφερθούν επιγραμματικά και μόνο οι θέσεις που αναπτύσσει ο Καθηγητής Π. Λαζαράτος εκτός του ζητήματος της νομοθετικής βάσεως, ο οποίος καταγίνεται και με το πρόβλημα της εκτάσεως της υποχρέωσης ενημέρωσης, του περιεχομένου

²³ Σ. Βλαχόπουλου, Η υποχρέωση της Διοίκησης να ενημερώνει τον ενδιαφερόμενο σχετικά με την δυνατότητα και τις προϋποθέσεις ασκήσεως της ενδικοφανούς προσφυγής, ΔιΔικ 3/1995, σελ. 547-560

²⁴ Σ. Βλαχόπουλου, ό.π.

²⁵ Π. Λαζαράτου, ό.π.

αυτής καθώς και των εννόμων συνεπειών σε περίπτωση παραβίασεως της υποχρέωσης ενημερώσεως ή εσφαλμένης ενημερώσεως.²⁶ Οι επαναπομείνασες τρεις θέσεις οι παρατίθενται ευθύς κάτωθι συγκεντρώνουν εξαιρετικό ενδιαφέρον, αφ' ενός διότι τρόπον τινά συνιστούν πρόδρομο των κατοπινών νομοθετικών εξελίξεων αφ' ετέρου για τον τρόπο νομικής μεθοδολογίας για να αχθεί ο συγγραφέας σε αυτά τα συμπεράσματα.

«Θέση 2^η: Η διοικητική υποχρέωση ενημερώσεως του πολίτη, ως προς την ενδικοφανή προσφυγή που διαθέτει ισχύει για όλα τα είδη διοικητικών διαφορών.

Θέση 3^η: Στοιχεία αναγκαία και ικανά προς κατ' άρθρο 25 παρ. 1 διασφάλισης του δικαιώματος του άρθρου 20 παρ. 1 Συντ., ως minimum στοιχεία του περιεχομένου της υποχρέωσης ενημερώσεως, είναι : αα) η πρόβλεψη ενδικοφανούς προσφυγής και η μνεία των συνεπειών της παραλείψεώς της, ββ) η προθεσμία εντός της οποίας πρέπει να ασκηθεί η προσφυγή και το σημείο εκκινήσεώς της, γγ) το αρμόδιο όργανο ενώπιον του οποίου θα ασκηθεί η προσφυγή και η αρχή στην οποία ανήκει.

Θέση 4^η: Πλημμελής ή εσφαλμένη εκπλήρωση της διοικητικής υποχρέωσης ενημερώσεως του πολίτη ως προς την ενδικοφανή προσφυγή που διαθέτει οδηγεί σε αναβίωση της προθεσμίας ασκήσεως της ενδικοφανούς προσφυγής. Εσφαλμένη ενημέρωση του πολίτη ως προς το ένδικο βοήθημα που διαθέτει μπορεί να οδηγεί είτε α) σε παραπομπή στο αρμόδιο δικαστήριο κατ' άρθρο 34 παρ. 1 ν. 1968/91, είτε β) σε παροχή δυνατότητας εκ νέου ασκήσεως του ενδίκου βοηθήματος, είτε γ) σε αναβίωση της προθεσμίας μέσω της θεωρίας της ανωτέρας βίας».

Το εκμαγείο της de lege lata νομοθετικής διευθέτησης της υποχρέωσης της Διοίκησης να ενημερώνει τον διοικούμενο για την δυνατότητα και τις προϋποθέσεις άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής ήταν προϊόν της επιστημονικής άλεσης και των εκλεκτικών συγγενειών που αναπτύχθηκαν μεταξύ θεωρίας και νομολογίας. Η ρύθμιση του 63 παρ. 3 ΚΔΔ όπου ορίζεται ότι «*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, τόσο για την υποχρέωση, όσο και για τους όρους, άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής*»²⁷ ήρε την ανασφάλεια δικαίου, εξύψωσε την δικαιοδοτική λειτουργία της ενδικοφανούς προσφυγής και προσέδωσε στην διοικητική διαδικασία κύρος επαυξημένης τυπικής αλλά και ουσιαστικής ισχύος. Η συμμόρφωση της Διοίκησης την τελευταία δεκαετία είναι σημαντική αφού σειρά εγκυκλίων, οι οποίες τυγχάνουν

²⁶ Π. Λαζαράτου, Η διοικητική υποχρέωση ενημερώσεως του ιδιώτη ως προς τις ενδικοφανείς προσφυγές και τα ένδικα βοηθήματα που διαθέτει – Σκέψεις σχετικά με τέσσερα ερωτήματα-, ΔιΔικ 4/1995 σ. 801-817

²⁷ Βλ. ΣτΕ 2892/1993, 441/2002, 2110/2003, 3832/2003, 2712/2005)

ευρείας εφαρμογής στην πράξη, προβλέπουν ρητή μνεία ενημέρωσης στο τέλος του σώματος ή σε εμφανή και ευδιάκριτη θέση της διοικητικής πράξης²⁸ προκειμένου ο διοικούμενος να λαμβάνει πλήρη και επαρκή γνώση των δικαιωμάτων του.²⁹

β. Η μη χειροτέρευση της θέσης του διοικουμένου (non reformatio in pejus)

Ένα θεμελιακό ζήτημα το οποίο αναφύεται μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνιστά η χειροτέρευση ή μη της θέσης του προσφεύγοντος. Εν άλλους λόγους, επιτρέπεται στο πλαίσιο της δικαιοδοτικής λειτουργίας της ενδικοφανούς προσφυγής να μεταβληθεί επί τα χείρω με την εκδοθησόμενη απόφαση και να υποστούν περαιτέρω βλάβη τα θιγόμενα δικαιώματα του πολίτη;

Κατ' αρχήν η χειροτέρευση της θέσης του διοικουμένου στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας αποκλείεται (ΣτΕ 1402/1986), ειδικότερα δε όταν η απόφαση επί της προσφυγής ανήκει σε δευτεροβάθμιο κρίνον όργανο, το οποίο συστήνεται αποκλειστικά με την αρμοδιότητα αυτή.³⁰ Ο γενικός αυτός κανόνας ωστόσο δεν είναι απόλυτος και μπορεί να καμφθεί υπέρ της αρχής της νομιμότητας και διασφάλισης του δημοσίου συμφέροντος. Στο σημείο αυτό εντοπίζεται και η τριβή μεταξύ των δυο αυτών κατευθύνσεων, η οποία εν πολλοίς ανάγεται σε ερμηνευτικό ζήτημα εκτός εάν υπάρχει ρητή ρύθμιση που επιτρέπει στο κρίνον όργανο να επιδεινώσει την θέση του προσφεύγοντος.

Πλην της ρητής νομοθετικής διάταξης πλείονες περιπτώσεις που επιτρέπουν την επιδείνωση της θέσης του προσφεύγοντος αποτελούν οι παράνομες διοικητικές πράξεις και η μεταβολή του νομοθετικού καθεστώτος που διέπει την προσβαλλόμενη διοικητική πράξη, όπου εδώ έχουμε κάμψη της αρχής της εύλογης εμπιστοσύνης του πολίτη προς την Διοίκηση υπέρ της αρχής της νομιμότητας. Η συγκεκριμένη περίπτωση χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος εξαιτίας μεταγενέστερης μεταβολής επί τα χείρω του νομοθετικού πλαισίου έχει επικριθεί από την θεωρία αφού καταλήγει υπέρμετρα ανεπιεικής αφού δεν μεριμνά ώστε η μετάβαση από το ένα νομικό καθεστώς στο άλλο να συμβαίνει ομαλά και να παρέχει τη δυνατότητα στον διοικούμενο να σταθμίσει το συμφέρον του και ενδεχομένως να επιλέξει μια διαφορετική νομική αντιμετώπιση, η οποία δεν θα τον εγκλωβίζει ακουσίως σε μια κατάσταση

²⁸ Ορθώς επισημαίνεται η πραγματική δυσχέρεια που παρουσιάζεται στην περίπτωση των πραγματοπαγών διοικητικών πράξεων, οι οποίες δεν επιδίδονται αλλά τοιχοκολλούνται στο ακίνητο του διοικουμένου, πράξη με την οποία τεκμαίρεται ότι ο ίδιος έλαβε γνώση. Ωστόσο είναι σαφές ότι μια τέτοια αντιμετώπιση αποβαίνει ανεπιεικής για τον διοικούμενο ο οποίος χωρίς να ευθύνεται μπορεί να παρεμποδιστεί από την άσκηση του δικαιώματος στην δικαστική προστασία. Συνεπώς, το τεκμήριο γνώσης πρέπει να κρίνεται κατά περίπτωση και ο προσφεύγων να μπορεί να αποδείξει ότι δεν έλαβε γνώση της προσβαλλόμενης. Βλ. Α. Γέροντα, *Επιτομή Γενικού Διοικητικού Δικαίου*, ό.π., σελ. 402.

²⁹ Βλ. ΣτΕ 3042/2006, 2281/2010)

³⁰ Βλ. ΣτΕ 19/1962, 4202/1986, 2340/1987, 3424/2006, 236/2016, 29/2017)

στην οποία δεν είχε προβλέψει ότι θα περιέλθει με την άσκηση της ενδικοφανούς. Εάν, λοιπόν, υφίσταται η ενεργοποίηση παραίτησης από την προσφυγή μέσω μεταβατικών διατάξεων και η ίδια η Διοίκηση δεν θα επιφορτιστεί με μια υπόθεση με ήδη προδιαγεγραμμένο αποτέλεσμα, του οποίου, όμως, η διαδικασία πραγμάτωσης θα παραμείνει και ενεργοβόρος και χρονοβόρος και κοστοβόρος.

Συνεπώς, η διελκυστίνδα μεταξύ της αρχής της προστασίας της εμπιστοσύνης του διοικουμένου, ιδωμένη υπό το πρίσμα ότι η ενδικοφανής προσφυγή αποτελεί μέσο προστασίας και προϋπόθεση παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος, και της αρχής της νομιμότητας που διέπει το σύνολο των δραστηριοτήτων της Διοίκησης αποτελεί το σημείο στο οποίο ερίζει η θεωρία, αφού η νομολογία του ΣτΕ λαμβάνει θέση υπέρ της πρώτης άποψης.

Κομβικό σημείο για την εφαρμοστέα ερμηνευτική προσέγγιση στην επίδικη νομοθετική διάταξη φαίνεται να αποτελεί το δευτεροβάθμιο όργανο το οποίο επιλαμβάνεται της συνολικής επανεξέτασης της υπόθεσης. Συνεπώς, η νομοθετική διάταξη που υποδεικνύει ως όργανο εξέτασης προϊστάμενο του αρχικώς κρίνοντος, στο πλαίσιο της αυτής ιεραρχικής διάταξης, τότε το πρόκριμα καταλογίζεται υπέρ της αρχής της νομιμότητας, οπότε και η χειροτέρευση της θέσης του διοικουμένου δεν απαγορεύεται. Αντιθέτως, εάν με την νομοθετική διάταξη καθιερύεται *ad hoc*, δευτεροβάθμιο, ειδικώς οριζόμενο όργανο, κείμενο εκτός διοικητικής ιεραρχίας, είναι πρόδηλο ότι ο διοικητικός νομοθέτης ήθελε κατισχύσει το πνεύμα επαρκούς και πλήρους προστασίας του διοικουμένου, ως απόρροια της αρχής της εύλογης εμπιστοσύνης του προς τη Διοίκηση, συνακολούθως δεν είναι επιτρεπτή η *reformatio in pejus*.³¹

Σε κάθε περίπτωση, αν και ο κανόνας κατ' αρχήν απαγορεύει την χειροτέρευση της θέσης του διοικουμένου στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής, εναπόκειται δεόντως στον εκάστοτε εφαρμοστή του δικαίου να αποφασίσει την αρχή που προκρίνεται αναλόγως του γράμματος και του πνεύματος της διάταξης, χωρίς να καταλήγει σε ανεπιεικείς, όμως, λύσεις.

γ. Ενδικοφανής προσφυγή και ένδικο βοήθημα: υποχρέωση ταυτότητας ή δυνατότητα παρέκκλισης περιεχομένου;

Η συγκεκριμένη θεματική θα θιγεί σε αυτό το σημείο σε αδρές γραμμές καθώς θα αποτελέσει αντικείμενο ενδελεχέστερης εξέτασης στην συνέχεια της παρούσας κατά την ανάλυση της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές με εκτενή αναφορά στις πρόσφατες νομολογιακές εξελίξεις των αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας που οριοθετούν ευτάκτως το ζήτημα. Παρ' όλα αυτά η προβληματική που αφορά την ταυτότητα

³¹ Ηλ. Κυριακόπουλου, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιον, Θεσσαλονίκη, σελ. 389. Βλ. επίσης Π. Λαζαράτου, Η *reformatio in pejus* στην ενδικοφανή προσφυγή», ΝοΒ 1992, σελ. 429 επ.

περιεχομένου μεταξύ των δυο παραμένει πολύπτυχο ζήτημα το οποίο ανατροφοδοτείται διαρκώς στο νομικό διάλογο.

Το ερώτημα που τίθεται ανωτέρω συγκεντρώνει ισοδύναμο θεωρητικό όσο και πρακτικό ενδιαφέρον καθώς πλειστάκις ο εφαρμοστής του δικαίου, αν και –φευ!- όχι αυτός αποκλειστικά, καλείται να καταστρώσει την δομή, στρατηγική και την επιχειρηματολογία της προσφυγής του συνυπολογίζοντας ότι θα πρέπει να εκθέσει εκ προοιμίου, ως πρώτη και έσχατη ταυτόχρονα γραμμή άμυνας, όλους τους ισχυρισμούς τους για την απόκρουση, είτε ακύρωση είτε τροποποίηση, της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης.

Η συσχέτιση, λοιπόν, του αντικειμένου από άποψη περιεχομένου της ενδικοφανούς προσφυγής με το ένδικο βοήθημα αποκτά κεφαλαιώδους σημασίας χαρακτήρα, αφού η πρώτη οριοθετεί εν πολλοίς το τελευταίο και τοποθετεί σε ράγες την ροή της διαφοράς μέχρι την εκδοθησόμενη τυχόν δικαστική απόφαση ενώπιον της διοικητικής δικαιοσύνης.

Η παρέκκλιση, λοιπόν, του ενδίκου βοηθήματος ως προς ισχυρισμούς που αφορούν την συνδρομή του πραγματικού, εφ' όσον δεν προβλήθηκαν το πρώτον με την ενδικοφανή προσφυγή, συνιστά παράλειψη ουσιώδους τύπου της υποχρεωτικής διοικητικής διαδικασίας και ως εκ τούτου κρίνεται απορριπτέα ως απαράδεκτη.³² Με άλλα λόγια, το περιεχόμενο του ενδίκου βοηθήματος πρέπει να ταυτίζεται με το περιεχόμενο της ήδη ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής. Συνεπώς, κάθε νέος κατ' αρχήν ισχυρισμός που προβάλλεται το πρώτον με το ένδικο βοήθημα κρίνεται απαράδεκτος.³³

Παρά το γεγονός ότι αυτός ο κανόνας δεν προβλέπεται ρητώς σε κάποια νομοθετική διάταξη, έχει καθιερωθεί ως όρος διαπλασθείς από τη νομολογία του Ανωτάτου Δικαστηρίου³⁴ και κατά το πρότυπο της γαλλικής σφαίρας επιρροής, ο οποίος συνάγεται από την επιτελεστική λειτουργία της ίδιας της ενδικοφανούς, ως διαδικασίας με χαρακτήρα οιονεί δικαιοδοτικό επί σκοπώ εκκαθάρισης της διαφοράς προτού αυτή αχθεί ενώπιον της δικαστικής οδού. Σε περίπτωση, λοιπόν, δυνατότητας προβολής καινοφανών ισχυρισμών, οι οποίοι δεν είχαν τεθεί υπ' όψιν της Διοίκησης από τον διοικούμενο εξ αρχής, τότε θα οδηγούμαστε σε μια de facto καταστρατήγηση της ίδιας της φύσης, των λειτουργιών και του σκοπού της ενδικοφανούς

³² Σ. Κύβελου, 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, ΔιΔικ 5/2015, σ. 641-645

³³ Κανόνας της ταυτότητας του αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος, βλ. επίσης Σ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, ό.π., σελ. 348

³⁴ Βλ. ΣτΕ 3323/2009, 3186/2002, 1771/2002, 126/2002, 742/2011, 1711/1999, 1941/1998, 1884/1996, 3535/1994, 2148/1993, 2526/1992, 2418/1985. Αντιθέτως, η ΣτΕ 361/1995 που αποδέχεται τη δυνατότητα προβολής νέων ισχυρισμών το πρώτον με το δικόγραφο του ενδίκου βοηθήματος καθώς και η 264/1985 ΕφΠατρ η οποία δεν δέχεται τον κανόνα ταυτότητας του αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος εφ' όσον αυτός δεν θεμελιώνεται ρητώς σε κάποια νομοθετική διάταξη

προσφυγής. Εάν ο διοικούμενος διέθετε την ευχέρεια να τροποποιεί κατά το δοκούν το αντικείμενο της διαφοράς από το ένα στάδιο της υπόθεσης στο επόμενο τότε η συνολική επανεξέταση νόμο και ουσία της υπόθεσης θα καταντούσε απλώς και μόνο ένα χρονικό τροχοπέδη στην οριστική διευθέτηση και θα εξαντλούσε δίχως άλλο τους αρμούς της διοικητικής μηχανής χωρίς να αποσυμφορείται ο φόρτος των δικαστηρίων. Άλλωστε, στο ευκταίο σενάριο αφαίρεσης του οργανωτικού και γραφειοκρατικού ψόγου που κατατρώχει την ενδικοφανή προσφυγή, αυτή οφείλει να αναγορευτεί σε ισοδύναμο και ισάξιο μέσο έννομης προστασίας του διοικούμενου με ισχύ παρόμοια με εκείνη μιας δικαστικής απόφασης και όχι απλώς μια προδικασίας της διοικητικής δίκης. Στο σύστημα απονομής της διοικητικής δικαιοσύνης ο ρόλος της ενδικοφανούς προσφυγής είναι διακριτός και όχι παρακολουθηματικός με την προεξάρχουσα δικονομική της λειτουργία να απονέμει έννομη προστασία να κυριαρχεί.

Στον ανωτέρω κανόνα υφίστανται εξαιρέσεις οι οποίες επιτρέπουν την προβολή νέων ισχυρισμών που άπτονται ζητημάτων νομιμότητας, αναρμοδιότητας του δευτεροβάθμιου οργάνου, δημόσιας τάξης, νόμιμης αρμοδιότητας, νομικών πλημμελειών (κακή συγκρότηση και σύνθεση κρίνοντος οργάνου), νέας αιτιολογίας, νομικών ισχυρισμών συνταγματικής ή ενωσιακής ερμηνείας διατάξεων. Πολλοί δε εξ αυτών ελέγχονται και αυτεπαγγέλτως από το Δικαστήριο.³⁵

Η εφαρμογή του κανόνα της ταυτότητας αντικειμένου μεταξύ των δυο έχει συγκεντρώσει μομφές ως προς την αυστηρότητά του, η οποία σε ορισμένες περιπτώσεις ενδεχομένως οδηγεί σε ανεπιεικείς καταστάσεις για τον προσφεύγοντα εξασθενίζοντας το δικαίωμα του σε επαρκέστερη δικαστική προστασία. Η κριτική η οποία ασκείται συνοψίζεται στο γεγονός ότι η απουσία ρητής νομοθετικής διάταξης που να καθιερώνει τον εν λόγω κανόνα σε συνδυασμό με την προαιρετική συνδρομή δικηγόρου στη σύνταξη και υπογραφή της ενδικοφανούς προσφυγής αποστερεί από τον διοικούμενο την δυνατότητα κατάστροφης μιας ολόπλευρης και επαρκούς άμυνας με συνέπεια να συρρικνώνεται η δικαστική του προστασία σε περιπτώσεις ανεπαρκούς ανάπτυξης της επιχειρηματολογίας του.

Καθίσταται, λοιπόν, πρόδηλο ότι η τριβή μεταξύ της εύλογης ανάγκης αυτοελέγχου της Διοίκησης, μιας εκκαθαρισμένης διαφοράς ήδη σε διοικητικό επίπεδο και μιας πιο ευέλικτης εφαρμογής ενός αυστηρού κανόνα εν όψει πληρέστερης δικαστικής προστασίας χρήζει ενδεχομένως μια νομοθετική ρύθμιση που θα αποσαφηνίσει το πεδίο χάριν ασφάλειας δικαίου και επίρρωσης του δικαιώματος του πολίτη.

³⁵ Σ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, ό.π., σελ. 349-350

Μερίδα της θεωρίας υποστηρίζει ότι ο κανόνας αυτός θα μπορούσε να τεθεί ρητώς στον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ώστε ουδείς να μπορεί να επικαλεστεί έλλειψη γνώσης.³⁶ Κατ' επέκταση η υποχρέωση ταυτότητας αντικειμένου εξ απόψεως περιεχομένου θα ήταν χρηστικό και φιλικό προς τον πολίτη να υπομιμνήσκεται μαζί με τα υπόλοιπα στοιχεία στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης. Εναλλακτική αυτής της λύσης θα ήταν η νομοθετική κατοχύρωση στον Κώδικα Δικηγόρων ρητής διάταξης που να καθιερώνει την συνδρομή δικηγόρου για την σύνταξη, υπογραφή και κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διοίκησης προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι ο διοικούμενος δεν θα στερηθεί επαρκούς και αποτελεσματικής άμυνας κατά της δυσμενούς πράξης που θίγει δικαίωμά του ήδη από το αρχικό στάδιο επανεξέτασης της υπόθεσής του. Άλλωστε, το ίδιο το Συμβούλιο της Επικρατείας επιφυλάσσει ηπιότερη μεταχείριση σε περιπτώσεις έλλειψης ή ανεπαρκούς ενημέρωσης ως προς τη μη δυνατότητα προβολής ή ανάπτυξης νέων πραγματικών ισχυρισμών με το ένδικο βοήθημα, ενώ δεν αποκλείει την προβολή αιτιάσεων, οι οποίες αν και «ακούγονται» το πρώτον εφ' όσον συνδέονται με τρόπο συμπληρωματικό προς τους αρχικώς προβληθέντες.

Συνελόντι ειπείν, η συσχέτιση ενδικοφανούς προσφυγής ως προς το ταυτόσημο περιεχόμενό της και ένδικου βοηθήματος αποτελεί κανόνα, τουλάχιστον ως προς τα πραγματικά περιστατικά, ο οποίος εν όψει της ενότητας και ασφάλειας δικαίου θα μπορούσε να κατοχυρωθεί και νομοθετικά, προκειμένου να αμβλύνει την ένταση που δημιουργείται μεταξύ του σκοπού και της λειτουργίας της ενδικοφανούς προσφυγής με την γενική αρχή αποτελεσματικότερης προστασίας του διοικουμένου. Η νομολογία του ΣτΕ εξακολουθεί να διαπλάθει και να εκλεπτύνει τον συγκεκριμένο κανόνα αφού οι πτυχές του είναι πολλές και σημαντικές και αγγίζει ένα ευρύ φάσμα αντικειμένων του διοικητικού δικαίου, μεταξύ αυτών και των φορολογικών διαφορών.

³⁶ Σ. Κύβελου, Ο κανόνας της «ταυτότητας του αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ένδικου βοηθήματος» και η ανάγκη προηγούμενης «ακρόασης» του ασκήσαντος την ενδικοφανή προσφυγή από το δευτεροβάθμιο όργανο, ό.π., σ. 641-645

ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ

A) Η ενδικοφανής προσφυγή στις φορολογικές διαφορές

1. Γενικά

Η ευσύνοπτη επισκόπηση της ενδικοφανούς προσφυγής, ως τυπικής διοικητικής προσφυγής, κατέδειξε με τον πλέον emphaticό τρόπο ότι συνιστά λυδία λίθο του εθνικού διοικητικού οικοδομήματος παρά τις εγγενείς, άλλοτε υφέρπουσες κι άλλοτε πρόδηλες, παθογένειες του συγκεκριμένου αναβαθμού της διοικητικής διαδικασίας.

Παρά την διάχυση, ήδη από παλιά, της ενδικοφανούς προσφυγής σε όλα τα πεδία εφαρμογής του διοικητικού δικαίου όπου αναφύονται διοικητικές διαφορές, ο φορολογικός νομοθέτης υπήρξε εφεκτικός στην καθιέρωση της στις φορολογικές διαφορές και μόλις το 2012 αποτόλμησε την εισαγωγή της στη φορολογική έννομη τάξη. Ότι προσιδίαζε έως τότε με ενδικοφανή προσφυγή ήταν η αίτηση ακυρώσεως η τροποποιήσεως οριστικής φορολογικής εγγραφής του άρθρου 75 του ν. 2238/1994, ήτοι του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ). Τον χαρακτηρισμό της ως ενδικοφανούς προσφυγής είχε ορθώς κρίνει το Συμβούλιο της Επικρατείας, καθώς πράγματι είχε τον χαρακτήρα ειδικής διοικητικής προσφυγής εναντίον καταλογιστικής πράξης για περιοριστικά απαριθμούμενους στο νόμο λόγο.³⁷

Η διετία 2012-2013 υπήρξε το πρωτόλειο χρονικό διάστημα, το οποίο συνέπιπτε με τη δεύτερη φάση μνημονιακών υποχρεώσεων της Ελλάδας απέναντι στους δανειστές της και συνακολούθως των διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων (structural reforms) στο πεδίο εξορθολογισμού των διοικητικών και φοροεισπρακτικών μηχανισμών, πειραματισμού³⁸ του νομοθέτη με την ενδικοφανή προσφυγή στις φορολογικές υποθέσεις. Η εισαγωγή, λοιπόν, της ενδικοφανούς προσφυγής στην φορολογική έννομη τάξη έγινε με τις διατάξεις του αρ. 4 παρ. 1 του ν. 4051/2012 (ΦΕΚ Α' 40/29.02.2012) για ορισμένες πράξεις και εν συνεχεία με το αρ. 1 παρ. Α5 περ. 1 του ν. 4152/2013 (ΦΕΚ Α' 107/ 09.05.2013) επεκτάθηκε για το σύνολο των φορολογικών πράξεων που είχαν εκδοθεί από την 01.08.2013, ρυθμίσεις οι οποίες ήρθαν να προστεθούν ως άρθρα 70Α και 70Β στον προϊσχύσαντα ΚΦΕ (ν. 2238/1994), ο οποίος εν τέλει καταργήθηκε για να αντικατασταθεί οριστικά από το σήμερα ισχύον αρ. 63 του ν. 4174/2013, ήτοι του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Αξίζει εδώ να σημειωθεί ότι ελλείψει ειδικής και τυπικής διοικητικής διαδικασίας στο προϊσχύσαν δίκαιο η διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών πλαισιωνόταν από την διαδικασία του επονομαζόμενου ως διοικητικού

³⁷ Κ. Φινοκαλιώτη, ό.π., σελ. 739

³⁸ Σ. Κύβελου, ό.π., σελ. 100

«συμβιβασμού», ο οποίος εντοπιζόταν σχεδόν σε όλες τις φορολογίες και διέγραφε ήδη μια μακρόβια παρουσία στην φορολογική έννομη τάξη.³⁹ Πέραν του διοικητικού είχε καθιερωθεί ήδη με το αρ. 1 του ν.δ. 4600/1966 ο θεσμός του δικαστικού συμβιβασμού, ο οποίος είχε ταυτόσημο πεδίο εφαρμογής ως προς το εύρος των φορολογικών διαφορών, και μπορούσε να λάβει χώρα σε οποιοδήποτε στάδιο εξέλιξης της διοικητικής δίκης ανεξαρτήτως βαθμού δικαιοδοσίας με την προϋπόθεση συμφωνίας των διαδίκων, η οποία συνεπέφερε αυτοδίκαιη κατάργηση της δίκης. Τόσο ο διοικητικός όσο και ο δικαστικός συμβιβασμός καταργήθηκαν με την θέση σε ισχύ του αρ. 63 ΚΦΔ (ν. 4174/2013). Παράλληλα, με την καθιέρωση της ενδικοφανούς προσφυγής βαίνει και η θέσπιση διαιτητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών, θεσμός ο οποίος αν και εισήχθη με τις διατάξεις των άρθρων 31 επ. του ν. 3943/2011 για φορολογικές διαφορές με αντικείμενο άνω των 150.000 ευρώ, των οποίων θα επιλαμβάνεται η Ανεξάρτητη Αρχή Σώματος Φορολογικών Διαιτητών, παραμένει έως και σήμερα ανενεργός παρά τις θετικές γνώμες που συγκεντρώνει από τη νομική και φορολογική κοινότητα για την θέση του σε ισχύ.⁴⁰

2. Σύντομη ανασκόπηση προϊσχύσαντος δικαίου

I. Για φορολογικές πράξεις έως 29.02.2012

Σύμφωνα με το τις διατάξεις του άρθρου 70Α παρ. 1 του ν. 2238/1994 «*Συνιστάται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών πενταμελής Επιτροπή αποτελούμενη από έναν πρώην δικαστικό λειτουργό ή πρώην λειτουργό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ως Πρόεδρο, δύο υπαλλήλους με βαθμό τουλάχιστον Β΄ της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, έναν υπάλληλο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, προϊστάμενο οργανικής μονάδας επιπέδου Διεύθυνσης ή Υποδιεύθυνσης και έναν εκπρόσωπο του Συνδέσμου Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών (Σ.Ε.Β.).*

Αν ο φορολογούμενος είναι μέλος ομοσπονδίας επαγγελματιών, βιοτεχνών ή εμπόρων αντί του εκπροσώπου του Σ.Ε.Β. (Συνδέσμου Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών) στην επιτροπή που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο μετέχει ένας εκπρόσωπος της Γενικής Συνομοσπονδίας Επαγγελματιών, Βιοτεχνών, Εμπόρων Ελλάδος. Η Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών

³⁹ Για την φορολογία εισοδήματος στο αρ. 70 ν. 2238/1994, για τον ΦΠΑ στο αρ. 52 ν. 2859/2000, για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών στο αρ. 80 ν. 2961/2001, για την φορολογία μεταβίβασης ακινήτων στο αρ. 11 παρ. 2 ν. 1787/1950.

⁴⁰ Για βιβλιογραφία βλ. υπ. 56 στο Ε. Πριστούρη, Εισαγωγικές Παρατηρήσεις επί των άρθρων 63-65^Α του ΚΦΔ, σε Ι. Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εκδ. Σάκουλας 2018, σελ. 1760. Η φορολογική διαιτησία αποτελεί μια ενδιαφέρουσα προβληματική η οποία ωστόσο εκφεύγει των στενών ορίων της παρούσας μελέτης.

Διαφορών συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Με την ίδια απόφαση ορίζονται οι αναπληρωτές του Προέδρου και των μελών της.»⁴¹

Η συσταθείσα πενταμελής επιτροπής (εφεξής ΕΔΕΦΔ) ήταν επιφορτισμένη με την εξώδικη επίλυση υποθέσεων ήδη υποκείμενων σε φορολογικό έλεγχο και αφορούσε όλα τα φορολογικά αντικείμενα, ύστερα από αίτηση του υπόχρεου εφ' όσον το αντικείμενο της διαφοράς του καταλογιζόμενου φόρου ή προστίμου υπερέβαινε το ποσό των 50.000 ευρώ. Σε περίπτωση που το ποσό της διαφοράς κυμαινόταν μεταξύ 50.000 έως 300.000 ευρώ ο υπόχρεος είχε την δυνατότητα τριών επιλογών, οι οποίες έβαιναν παράλληλα χωρίς η μία να συμπλέκεται με την άλλη: 1. μπορούσε να ενεργοποιήσει την διαδικασία εξώδικης επίλυσης μέσω ΕΔΕΦΔ όπως ανωτέρω, 2. εξακολουθούσε να διατηρεί το δικαίωμα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς στο πλαίσιο της οικείας διοικητικής διαδικασίας από την αρμόδια φορολογική αρχή ή 3. είχε την δυνατότητα να προσφύγει απευθείας στην διοικητική δικαιοσύνη. Η ΕΔΕΦΔ καθίστατο, κατά παρέκκλιση, αποκλειστικώς αρμόδια για διαφορές των οποίων το ύψος του αντικειμένου υπερέβαινε το ποσό των 300.000 ευρώ.

II. Για φορολογικές πράξεις από 01.03.2012 έως 31.07.2013

Το άρθρο 70^A εν συνεχεία τροποποιήθηκε με το αρ. 4 παρ. 1 του ν. 4051/2012 το οποίο προέβλεπε ότι *«Εφόσον η αμφισβητούμενη από τον υπόχρεο διαφορά του κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, για την άσκηση προσφυγής του φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, απαιτείται, επί ποινή απαραδέκτου ασκήσεως της προσφυγής, να έχει προηγηθεί η αίτηση για υπαγωγή στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η οποία στην περίπτωση αυτή έχει το χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής, και η ολοκλήρωση αυτής, ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της. Η αίτηση κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέσα σε εξήντα (60) ημέρες από την κοινοποίηση της πράξης καταλογισμού φόρου ή της πράξης επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας. Η απόφαση του αρμόδιου οργάνου στην ενδικοφανή προσφυγή του προηγούμενου εδαφίου, εκδίδεται το αργότερο σε τέσσερις (4) μήνες από την περιέλευση της αίτησης σε αυτό. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Επιτροπής, τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων ως προς την εξέταση της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής».*

Με την ως άνω ρύθμιση θεσπίστηκε ρητώς ενδικοφανής προσφυγή για τις καταλογιστικές πράξεις το αντικείμενο των οποίων υπερέβαινε τα 300.000 ευρώ. Το κριτήριο,

⁴¹ Όπως προστέθηκαν με το άρθρο 36 του ν. 3943/2011. Βλ. επίσης και ΑΥΟ Δ6Α 1135950 ΕΞ./28.09.2011, όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟ Δ6Α 1070723 ΕΞ./4-5-2012 για τον ορισμό των μελών της Επιτροπής καθώς και την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1238/2011 (ΦΕΚ Α' 2777/2011) και εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ ΠΟΛ. 1007/2012 και ΠΟΛ. 1152/2012.

λοιπόν, με βάση το οποίο άγονταν ενώπιον της ΕΔΕΦΔ οι φορολογικές διαφορές ήταν το χρηματικό, γεγονός, βέβαια, το οποίο σε πολλές περιπτώσεις δημιούργησε περιπλοκές και μάλλον δημιούργησε περισσότερα προβλήματα απ' όσα επιδίωκε να επιλύσει. Χαρακτηριστική περίπτωση αποτελούσε πράξη, η οποία ενώ θεμελιωνόταν στην ίδια πραγματική ή/και νομική βάση, να καταλογίζει ποσό της τάξεως των 300.000 ευρώ και άνω, το οποίο θα έπρεπε να προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή, ενώ για ποσό κατώτερο των 300.000 ευρώ να προσβάλλεται ενώπιον των αρμοδίων διοικητικών δικαστηρίων, με συνέπεια και σύγχυση να προκαλείται μεταξύ του φορολογούμενου και της Διοίκησης, να δυσχεραίνεται η αποτελεσματική δικαστική προστασία του υπόχρεου εξαιτίας της πλημμελούς ή ελλιπούς ενημέρωσης εκ μέρους της Διοίκησης αλλά και να επικρατεί ανασφάλεια δικαίου αφού πολύ συχνά παρατηρήθηκε το φαινόμενο Διοίκηση και Δικαιοσύνη να εκδίδουν αντιφατικές αποφάσεις για την ίδια υπόθεση. Η δυσλειτουργία εξαιτίας της «διάσπασης»⁴² της διοικητικής πράξης με κριτήριο το χρηματικό ποσό αλλά και πρακτικές ολιγωρίες του θεσμού συνηγόρησαν υπέρ της τροποποίησης της συγκεκριμένης ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία ετελεύτησε τον βίο της με όσες πράξεις εξεδόθησαν έως και τις 31.07.2013, οπότε και επήλθε μεταρρύθμιση των σχετικών διατάξεων με τον ν. 4152/2013.

III. Για φορολογικές πράξεις από 01.08.2013 έως 31.12.2013

Το άρθρο 1 της υποπαραγράφου Α5 της παραγράφου Α του ν. 4152/2013⁴³ προσέθεσε το άρθρο 70B στο προϊσχύσαντα ΚΦΕ, το οποίο υπήρξε προάγγελος⁴⁴ του ισχύοντος αρ. 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας με την γνωστή σήμερα διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με το οποίο:

«1. Μετά το άρθρο 70Α του Ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Κ.Φ.Ε., Α' 151) προστίθεται νέο άρθρο 70 Β ως εξής:

« Άρθρο 70 Β

Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη φορολογική αρχή, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν.

⁴² Σ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, ό.π., σελ. 103

⁴³ ΦΕΚ Α' 107/2013 «Επείγοντα μέτρα εφαρμογής των νόμων 4046/2012, 4093/2012 και 4127/2013»

⁴⁴ Ε. Πριστούρη, Εισαγωγικές Παρατηρήσεις επί των άρθρων 63-65^Α του ΚΦΔ, σε Ι. Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 1759

2. Η φορολογική αρχή αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή, στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί.

3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής βεβαιώνεται άμεσα από τη φορολογική αρχή και καταβάλλεται ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, το οποίο καταβάλλεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

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

5. Εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στην αρμόδια φορολογική αρχή, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Εάν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Εάν, εντός της προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών, δεν εκδοθεί απόφαση ή δεν κοινοποιηθεί απόφαση στον υπόχρεο, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας. Στην περίπτωση των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28.2.2014 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες.

6. Εάν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή/και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας έκθεσης ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

7. Η αρμόδια φορολογική αρχή δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

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

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

2.α. Οι διατάξεις της περίπτωσης 1 της παρούσας υποπαραγράφου ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται από 1.8.2013.

β. Οι διατάξεις του άρθρου 70 του Κ.Φ.Ε., όπως ισχύουν κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31.7.2013.

3. Το άρθρο 70 Α του Κ.Φ.Ε. τροποποιείται ως εξής:

α. Η παράγραφος 3 αντικαθίσταται ως εξής:

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

Εφόσον η αμφισβητούμενη από τον υπόχρεο διαφορά του κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, η Επιτροπή του παρόντος άρθρου είναι αποκλειστικά αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς. Η Επιτροπή επιλαμβάνεται της διοικητικής επίλυσης του συνόλου των διαφορών των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τον ίδιο έλεγχο, εφόσον η διαφορά σε μία τουλάχιστον από αυτές καθιστά την Επιτροπή αρμόδια ή αποκλειστικά αρμόδια για τη διοικητική επίλυση αυτής.»

β. Η παράγραφος 4 του άρθρου 70 Α του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

«4.α. Ο φορολογούμενος, εφόσον αμφισβητεί την πράξη προσδιορισμού του κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή/και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3, μπορεί να ζητήσει, με αίτησή του την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ..

β. Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς απευθύνεται στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. και υποβάλλεται στην υπηρεσία, η οποία έχει εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης προσδιορισμού του κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή/και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας. Η αίτηση πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο φορολογούμενος βασίζει το αίτημά του. Η υπηρεσία στην οποία υποβάλλεται η αίτηση, τη διαβιβάζει, μαζί με το σχετικό φάκελο, στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ., μέσα σε προθεσμία επτά (7) ημερών από την κατάθεσή της συνοδευόμενη από πράξη του προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής με την οποία ορίζεται εισηγητής για την ενώπιον της Επιτροπής συζήτηση της υπόθεσης. Ως εισηγητές ορίζονται υπάλληλοι κατηγορίας ΠΕ του Υπουργείου Οικονομικών ή υπάλληλοι με δεκαετή τουλάχιστον εμπειρία σε φορολογικούς ελέγχους. Οι εισηγητές οφείλουν να υποβάλουν στη Γραμματεία της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. γραπτή εισήγηση μέσα σε προθεσμία δέκα (10) εργάσιμων ημερών από

τη γνωστοποίηση σε αυτούς της πράξης ορισμού τους ως εισηγητών, προκειμένου να προσδιορισθεί με πράξη του προέδρου της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. ημερομηνία συζήτησης της υπόθεσης. Η εισήγηση πρέπει να είναι επαρκώς τεκμηριωμένη με νομικούς ή/και πραγματικούς ισχυρισμούς και να περιλαμβάνει συγκεκριμένη πρόταση για τη δυνατότητα ή μη διοικητικής επίλυσης της διαφοράς σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διατάξεις.»

γ. Στο τέλος της παραγράφου 5 του άρθρου 70 Α προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής:

« Αν έχει υποβληθεί προγενεστέρως άλλη αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς σε άλλο υφιστάμενο όργανο, η αίτηση προς την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. διαβιβάζεται σε αυτήν, εφόσον ο φορολογούμενος παραιτηθεί από την προγενέστερη αίτηση πριν από τη συζήτηση αυτής στο υφιστάμενο όργανο.»

δ. Οι παράγραφοι 6 και 7 του άρθρου 70 Α του Κ.Φ.Ε. αντικαθίστανται ως εξής:

«6.α. Εφόσον η αμφισβητούμενη από τον υπόχρεο διαφορά υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, για την άσκηση προσφυγής του φορολογούμενου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, απαιτείται, επί ποινή απαραδέκτου ασκήσεως της προσφυγής, να έχει προηγηθεί η αίτηση για υπαγωγή στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η οποία στην περίπτωση αυτή έχει το χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής, και η ολοκλήρωση αυτής, ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της.

β. Εντός τεσσάρων (4) μηνών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στην αρμόδια φορολογική αρχή, η Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την αίτηση, τις πληροφορίες που έλαβε από τον φορολογούμενο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Εάν, εντός της προθεσμίας των τεσσάρων (4) μηνών, δεν εκδοθεί απόφαση ή δεν κοινοποιηθεί απόφαση στον φορολογούμενο, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. και ο φορολογούμενος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας.

γ. Για τις εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, οι αποφάσεις της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. εκδίδονται εντός προθεσμίας τεσσάρων (4) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου.

7. α. Εάν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή/και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας έκθεσης ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του φορολογούμενου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

β. Η αρμόδια φορολογική αρχή δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ..

γ. Για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται κατά τα λοιπά οι ισχύουσες διαδικαστικές και ουσιαστικές διατάξεις για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών.

δ. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Επιτροπής και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.. »

ε. Στο τέλος του άρθρου 70 Α προστίθεται νέα παράγραφος ως εξής:

«11. Οι διατάξεις του άρθρου 70 Α του Κ.Φ.Ε., όπως τροποποιούνται με τον παρόντα νόμο, ισχύουν για πράξεις της φορολογικής αρχής που εκδίδονται μέχρι 31.7.2013». ⁴⁵

Το συγκεκριμένο άρθρο προσιωνιζόταν τις μελλοντικές νομοθετικές εξελίξεις, οι οποίες προέκυψαν ως αίτημα να αποκτήσει η φορολογική έννομη τάξη έναν πιο εύληπτο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, απαλλαγμένο από τις κακοτεχνίες του παρελθόντος. Συνεπώς, ο γενικός χαρακτήρας της ενδικοφανούς προσφυγής «για κάθε πράξη», οι προθεσμίες άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής όσο και απόφασης από την τότε Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών⁴⁶, της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, ήδη Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, η δυνατότητα αίτησης αναστολής ολόκληρου του καταλογιζόμενου ποσού, πλην του 50% με την άσκηση απλώς της ενδικοφανούς, υπήρξαν χαρακτηριστικά τα οποία με τις απαραίτητες τροποποιήσεις προλείαναν το έδαφος έως τις 31.12.2013 για την ισχύουσα ρύθμιση.

3. Η ενδικοφανής προσφυγή στις φορολογικές διαφορές σήμερα – Ισχύον νομοθετικό καθεστώς

Η ενδικοφανής προσφυγή ρυθμίζεται από το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, υπαγόμενο στο ενδέκατο κεφάλαιο του Κώδικα υπό τον τίτλο «Διαδικασίες προσφυγής» όπως αυτό συμπληρώνεται από το άρθρο 63^A για την Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού κατ' εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) και της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Διαιτησίας 90/436/ΕΟΚ, από το άρθρο 64 για την υποχρέωση της Διοίκησης να αιτιολογεί επαρκώς και ειδικώς τις καταλογιστικές της πράξεις, από το άρθρο 65 για το ποιος φέρει το βάρος απόδειξης και από το άρθρο 65^A για την έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού από τους νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, όπως αυτά προβλέπονται στις κείμενες διατάξεις.

Συνεπώς, έπειτα από την κατάργηση του ν. 2238/1994 και την θέση σε ισχύ από 01.01.2014 του ν. 4174/2013 το νομικό καθεστώς της ενδικοφανούς προσφυγής για όλες τις φορολογικές πράξεις που εκδίδονταν από τότε και εντεύθεν, το οποίο χαρακτηρίζεται από αυξημένη τυπικότητα, προβλέπεται στο άρθρο 63, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το ν. 4223/2013, το ν. 4446/2016 και το ν. 4587/2018. Σύμφωνα, λοιπόν, με τις διατάξεις του:

⁴⁵ Βλ. ΠΟΛ 1209/2013 Απόφαση ΓΓΔΕ και ΠΟΛ. 1211/2013 εγκ. ΓΓΔΕ

⁴⁶ Βλ. Δ6Α 1118225 ΕΞ/24-07-2013 (ΦΕΚ Β' 38/17.02.2014), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την παρ. 3 του αρ. 184 του ν. 4261/2014 (ΦΕΚ Α' 107/2014) και την εγκ. ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1066/2014 και ΠΟΛ. 1142.2014

«Άρθρο 63

Ειδική Διοικητική Διαδικασία –Ενδικοφανής προσφυγή

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.

Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις 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.

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

3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%).

Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.

4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

Σε περίπτωση που για το ζήτημα που έχει τεθεί με την ενδικοφανή προσφυγή, η εξέταση της οποίας εκκρεμεί ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, έχει δημοσιευθεί πράξη του Συμβουλίου της Επικρατείας σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών, για όσο διάστημα εκκρεμεί η κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, εφόσον διαπιστώσει την ταυτότητα του νομικού ζητήματος, εκδίδει απόφαση αναστολής της προθεσμίας, πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών, η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Η αναστολή καταλαμβάνει το σύνολο της ενδικοφανούς προσφυγής και ανατρέχει στην ημερομηνία δημοσίευσης της πράξης του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 ή, σε περίπτωση που η ενδικοφανής προσφυγή υποβληθεί μεταγενέστερα της ημερομηνίας δημοσίευσης της πράξης του Συμβουλίου της Επικρατείας, στην ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής. Μετά την κοινοποίηση της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης συνεχίζει η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Σε περίπτωση που η προθεσμία που απομένει για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής υπολείπεται των τριάντα (30) ημερών, η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών παρατείνεται αυτοδικαίως για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες.

Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Με απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Στην περίπτωση των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28.2.2014 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες.

Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης μπορεί, με απόφαση του, να εξουσιοδοτεί άλλους υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας, να υπογράψουν, με εντολή του, αποφάσεις επί ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής.

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

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

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

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παράδοσης της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού

Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.

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

I. Γενικές Επισημάνσεις

Το άρθρο 63 του ΚΦΔ ρυθμίζει σχοινοτενώς και εξαντλητικώς το νομικό καθεστώς που διέπει την ενδικοφανή προσφυγή, ως υποχρεωτικού, με αυξημένη, μάλιστα, τυπικότητα, ειδικού σταδίου της φορολογικής διαδικασίας. Με τρόπο ενδεδειγμένο και επισταμένο οριοθετούνται το πεδίο εφαρμογής της, οι ενεργητικώς νομιμοποιούμενοι για την άσκησή της, η προθεσμία, ο τύπος και το περιεχόμενο της προσφυγής, η διαδικασία άσκησής της καθώς η διαδικασία συνυποβολής αιτήματος αναστολής της προσβαλλόμενης πράξης, η διαδικασία εξέτασης της ενδικοφανούς από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και η απόφαση επ' αυτής καθώς επίσης και η άσκησή της ως προϋπόθεση παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος.

Αξίζει να σημειωθεί ότι παρά τον επισταμένο χαρακτήρα του άρθρου 63 ΚΦΔ όταν οι διατάξεις του δεν επιλαμβάνονται σχετικής ρύθμισης αυτή συμπληρώνεται ευθέως από τον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ενώ αρδεύει γόνιμα από την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων⁴⁷ και των γενικών αρχών του διοικητικού δικαίου.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει και ο χαρακτηρισμός της νομικής φύσης των διατάξεων του άρθρου 63 ΚΦΔ, εν όψει της ευρύτερης νομικής προβληματικής, με συνταγματική προέκταση, για την διάκριση των κανόνων του φορολογικού δικαίου σε ουσιαστικού χαρακτήρα ή μη και για τις συνέπειες που επιφέρει η επιλογή ενός τέτοιου χαρακτηρισμού για τον φορολογούμενο και τη νομιμότητα της διοικητικής δράσης της φορολογικής δράσης της Διοίκησης.

Για τον χαρακτήρα των διατάξεων που διέπουν την φορολογική ενδικοφανή προσφυγή η διάκριση είναι σχετικά εναργής, αφού στο πλαίσιο της ειδικής διαδικασίας για την διευθέτηση της αμφισβητούμενης φορολογικής υπόθεσης, δεν αναφέρονται ζητήματα που να άπτονται

⁴⁷ Βλ. ΣτΕ 86/2015, ΔεφΑθ 840/2016, 5277/2015, 2821/2015

ουσιωδώς των στοιχείων που προσδιορίζουν την έννοια του φόρου κατά το άρθρο 78 του Συντάγματος, κατά τρόπο που εάν ελλείπει η ύπαρξη έστω και ενός εξ αυτών να μην νοείται η επιβολή του. Συνεπώς, κατά το μέρος που διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ ρυθμίζουν την διαδικασία ενώπιον της ΔΕΔ αποτελούν διαδικαστικές *stricto sensu* διατάξεις, ενώ κατά το μέρος που αφορούν την προϋπόθεση παραδεκτού ενδίκου μέσου αποτελούν δικονομικές διατάξεις.⁴⁸

Εν τέλει, και προτού προχωρήσουμε σε μια πιο αναλυτική εμβάθυνση και συστηματική ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 63 ΚΦΔ, η αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013 επιφυλάσσει για την φορολογική ενδικοφανή προσφυγή την λειτουργία περί υποθέσεων που «επιδέχονται άμεσης επιλύσεως, όπως και να λειτουργήσει ως στάδιο προελέγχου σε υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, ώστε να αναδεικνύονται τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά ζητήματα που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων».

II. Πεδίο εφαρμογής

Σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 63 ΚΦΔ «*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*». Συνεπώς, από την γραμματική ερμηνεία της ως άνω διάταξης αντικείμενο της φορολογικής ενδικοφανούς προσφυγής συνιστούν οι εκτελεστές πράξεις και οι παραλείψεις της φορολογικής αρχής από τις οποίες αναφύονται διοικητικές *ex lege* διοικητικές διαφορές ουσίας.⁴⁹

Ειδικότερα, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1014/2017 εγκ. ΑΑΔΕ εξειδικεύεται περαιτέρω ότι στο εύρος εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής εμπίπτουν οι φόροι που προκύπτουν από τις καταλογιστικές πράξεις της παρ. 2 του αρ. 30 ΚΦΔ, ήτοι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου και η πράξη διορθωτικού φόρου. Κατ' αναλογία ενδικοφανής προσφυγή είναι υποχρεωτική και για τις πράξεις προστίμου επιβάλλει η φορολογική αρχή κατ' άρθρον 62 ΚΦΔ. Εξάιρεση αποτελεί η τέταρτη περίπτωση της πράξης προληπτικού προσδιορισμού φόρου, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 35 του ΚΦΔ, και για τον

⁴⁸ Ως διατάξεις *stricto sensu* διαδικαστικές «είναι οι διατάξεις που αφορούν στην αρμοδιότητα των φορολογικών αρχών και στη φορολογική διαδικασία ενώπιον τους. Αντίθετα, δικονομικές διατάξεις είναι οι διατάξεις που αφορούν την αρμοδιότητα και τη διαδικασία που πρέπει να τηρούνται ενώπιον των δικαστηρίων», Ε. Θεοχαροπούλου, Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ, ΔΦΝ 2011, σελ. 713.

⁴⁹ Ι. Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 1781

οποίον προβλέπεται απευθείας προσφυγή στα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια για την αμφισβήτηση συνδρομής των προϋποθέσεων έκδοσης της εν λόγω πράξης.⁵⁰ Έτερη περίπτωση στον Κώδικα για την οποία προβλέπεται υποχρεωτικώς ενδικοφανής προσφυγή αποτελεί η διάταξη της παρ. 1 αρ. 20 ΚΦΔ για την ρητή η σιωπηρή (παρέλευση άπρακτης της νόμιμης προθεσμίας των 120 ημερών απάντησης της διοίκησης) απόρριψη επιφύλαξης του φορολογούμενου επί της υποβληθείσας αρχικώς φορολογικής του δήλωσης.

Αποφατικά, λοιπόν, όποια πράξη στερείται εκτελεστού χαρακτήρα (εγκύκλιοι, πληροφοριακά έγγραφα, βεβαιωτικές πράξεις, εκθέσεις ελέγχου, ερμηνείες και οδηγίες) δεν μπορεί να προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή και κατ' επέκταση ότι ευρίσκεται εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΚΦΔ, όπως η δημοτική φορολογία ή οι τελωνειακές διαφορές. Σε αυτές τις πράξεις προστίθεται και ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου του άρθρου 28 ΚΦΔ. Εκτός πεδίου εφαρμογής που ρυθμίζεται από το άρθρο 63 ΚΦΔ τίθενται και εκείνες οι πράξεις, οι οποίες προσβάλλονται με το κατ' άρθρον 217 ΚΔΔ ένδικο βοήθημα της ανακοπής. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η περίπτωση της κατ' άρθρον 47 ΚΦΔ ατομικής ειδοποίησης, η οποία ακολουθεί την αυτή διαδικασία.⁵¹ Ξεχωριστή περίπτωση αποτελεί η διαφορά για υποθέσεις που αφορούν την ύπαρξη ή τη μεταφορά φορολογικής κατοικίας, οι οποίες πλέον προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, αντί του μέχρι πρότινος ΣτΕ.⁵²

⁵⁰ Υπενθυμίζεται ότι «προληπτικός προσδιορισμός φόρου πραγματοποιείται, ως γνωστό, όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι ο φορολογούμενος σκοπεύει να εγκαταλείψει τη χώρα, θέτοντας σε κίνδυνο την είσπραξη φόρου, ιδίως μέσω της μεταβίβασης των περιουσιακών του στοιχείων. Η πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται μετά την έναρξη της φορολογικής περιόδου αλλά πριν την εκπνοή της ημερομηνίας της αντίστοιχης φορολογικής δήλωσης», Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 741

⁵¹ ΣτΕ (ΕΑ) 215, 216, 217/2016. Η ατομική ειδοποίηση αποτελεί την εκκίνηση της αναγκαστικής εκτέλεσης για την είσπραξη της καταλογιζόμενης οφειλής.

⁵² Όπως δε έχει παγίως κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ 420/2020, 1212/2019, 2105/2018 κ.α.) οι διαφορές που αφορούν την απόρριψη αιτήματος περί μεταβολής της φορολογικής κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή είναι ακυρωτικές, αρμόδιο δε δικαστήριο για την εκδίκασή τους είναι, ελλείψει ειδικότερης διάταξης, το Συμβούλιο της Επικρατείας βάσει της γενικής ακυρωτικής του αρμοδιότητας. Ωστόσο, με τον προσφάτως ψηφισθέντα νόμο 4700/2020 (ΦΕΚ Α' 127/2020) με τίτλο «Ενιαίο κείμενο Δικονομίας για το Ελεγκτικό Συνέδριο, ολοκληρωμένο νομοθετικό πλαίσιο για τον προσυμβατικό έλεγχο, τροποποιήσεις στον Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο και διατάξεις για την αποτελεσματική απονομή της δικαιοσύνης» θεσπίστηκε διάταξη σύμφωνα με την οποία «1. Στην αρμοδιότητα του τριμελούς διοικητικού πρωτοδικείου υπάγονται οι ακυρωτικές διαφορές, οι οποίες γεννώνται από την προσβολή ατομικών διοικητικών πράξεων που αφορούν την απόρριψη αιτήματος περί μεταβολής φορολογικής κατοικίας από τη Φορολογική Αρχή.

2. Για την εκδίκαση των διαφορών της παρ. 1 αρμόδιο κατά τόπο είναι το τριμελές διοικητικό πρωτοδικείο, στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει η Φορολογική Αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

3. Η διάταξη της παρ. 1, εφαρμόζεται και στις εκκρεμείς ενώπιον των δικαστηρίων υποθέσεις. Ως εκκρεμείς, νοούνται οι υποθέσεις των οποίων η πρώτη συζήτηση δεν έχει λάβει χώρα, κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος. Οι υποθέσεις αυτές διαβιβάζονται στα κατά τόπο αρμόδια τριμελή διοικητικά πρωτοδικεία με πράξη του αρμοδίου οργάνου διεύθυνσης του δικαστηρίου στο οποίο εκκρεμούν.

4. Για την εκδίκαση των διαφορών της παρ. 1 εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 2 έως και 4 του ν. 702/1977 (Α' 268). Οι αποφάσεις των τριμελών διοικητικών πρωτοδικείων που εκδίδονται επί των διαφορών της παρ. 1 δεν υπόκεινται σε έφεση».

Σύμφωνα με το πρώτο εδ. της παρ. 3 του άρθρου 63 ΚΔΔ «Στις περιπτώσεις που από το νόμο προβλέπεται, κατά της πράξης ή της παράλειψης, διοικητική προσφυγή, η οποία ασκείται, μέσα σε ορισμένη προθεσμία, ενώπιον του ίδιου ή ιεραρχικώς προϊσταμένου ή άλλου ειδικώς κατεστημένου, οργάνου, και συνεπάγεται τον έλεγχο της πράξης ή της παράλειψης κατά το νόμο και την ουσία (ενδικοφανής προσφυγή), το ένδικο βοήθημα της προσφυγής ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά της πράξης που εκδίδεται για την ενδικοφανή προσφυγή». Εξαιτίας του προϊσχύσαντος καθεστώτος υπήρξε διχογνωμία κατά πόσον πλην των ρητών πράξεων της Διοίκησης υπόκεινται στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής και οι σιωπηρές αρνήσεις εκ μέρους της φορολογικής αρχής. Η ρητή διάταξη στο νόμο, όπως μνημονεύθηκε ανωτέρω, δεν αφήνει κανένα περιθώριο παρερμηνείας και διευκρινίζει ότι είναι υποχρεωτική η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και κατά σιωπηρής άρνησης της φορολογικής αρχής, η οποία προσβάλλεται εντός ειδικώς τασσόμενης προθεσμίας ή κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου έπειτα από την πάροδο τριμήνου. Ομοφωνία επικρατεί στην θεωρία ως προς την ανάγκη υποχρεωτικής καθιέρωσης ενδικοφανούς προσφυγής για τις σιωπηρές αρνήσεις της Διοίκησης, εφ' όσον η φορολογική αρχή έχει ήδη αποτύχει να ανταποκριθεί στο αίτημα του φορολογούμενου με συνέπεια η ήδη τηρηθείσα διοικητική διαδικασία να έχει καταστεί αλυσιτελής. Έχει προβληθεί ο ισχυρισμός, ότι παρά τη ρητή νομοθετική πρόβλεψη τόσο στον ΚΦΔ όσο και στον ΚΔΔ, de lege ferenda η υποχρεωτική τήρηση μιας δεύτερης διοικητικής διαδικασίας επιδεινώνει την θέση του φορολογούμενου προκαλώντας ανασφάλεια και χρονοτριβή εξασθενίζοντας το δικαίωμα πρόσβασης στην δικαστική προστασία.⁵³

Συνελόντι ειπείν, είναι απαράδεκτη η προσβολή με απευθείας δικαστική προσφυγή για τις πράξεις ή παραλείψεις της φορολογικής διοίκησης, πλην όσων ρητώς και περιοριστικώς απαριθμούνται στο νόμο και στις εκδοθείσες εγκυκλίους.⁵⁴

Ιδιαζόντως ενδιαφέρον παρουσιάζει η προβληματική για το κατά πόσον χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής για πράξη άμεσου προσδιορισμού κατ' άρθρον 31 ΚΦΔ φόρου, εφ' όσον αυτός δεν συγκαταλέγεται στις πράξεις της παρ. 2 αρ. 30 ΚΦΔ. Το Διοικητικό Εφετείο Χανίων με την υπ' αρ. 387/2017 απόφασή του έκρινε ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον φορολογούμενο του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, δεν είναι δυνατή η απευθείας άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, αλλά είναι υποχρεωτική η προηγούμενη ανάκληση της σχετικής δήλωσης μέσω της υποβολής τροποποιητικής δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.». Αντίθετη άποψη διατυπώνει μέρος της θεωρίας αφού ισχυρίζεται ότι η πράξη

⁵³ Βλ. για πιο αναλυτική καταγραφή των θέσεων της θεωρίας σε Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 740, Σ. Κύβελο, Ενδικοφανής προσφυγή, ό.π., σελ. 144, Ι. Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 1782.

⁵⁴ Βλ. ΠΟΛ. 1064/2017

άμεσου προσδιορισμού φόρου συγκεντρώνει όλα τα χαρακτηριστικά εκτελεστού τίτλου κατ' άρθρον 45 ΚΦΔ με άμεσες συνέπειες για τον υπόχρεο ειδικά στην περίπτωση που στον προσδιορισμό του φόρου ενυπάρχουν πρόδηλα σφάλματα, τα οποία δεν ανάγονται στα στοιχεία που παρείχε ο φορολογούμενος και συνεπώς τον δεσμεύουν αφού ενήργησε αυτοβούλως, αλλά σχετίζονται με τη νομιμότητα στοιχείων όπως π.χ. ο φορολογικό συντελεστής.⁵⁵ Με την πρόσφατη ΠΟΛ. 2162/2020 της ΑΑΔΕ για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ όπου προβλέπεται ότι 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 διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, καθιερώνεται ρητώς στην παρ. 11 της εγκυκλίου ότι «Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63ΚΦΔ».

Αξίζει, επίσης, να σημειωθεί ότι από την δημοσίευση του ν. 4446/2016 έπαυσε σύμφωνα με τις παρ. 4 και 5 του αρ. 18 η υποχρεωτική άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής για πράξεις διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, όπως μέχρι πρότινος ίσχυε. Οι διαφορές, λοιπόν, που αναφύονται από την επιβολή των διασφαλιστικών μέτρων των παρ. 5 και 6 του αρ. 46 ΚΦΔ ανήκουν κατά την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 ΚΔΔ στον Πρόεδρο Πρωτοδικών, ο οποίος αποφαινεται αννεκλήτως

III. Δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

Σύμφωνα με την παρ. 1 αρ. 63 ΚΦΔ «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». Περαιτέρω σύμφωνα με την παρ. 4 του αρ. 2 της ΠΟΛ. 1064/2017 ΑΑΔΕ εξειδικεύεται ότι «Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή 4 γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες». Ταυτόχρονα, ευθεία εφαρμογή για την ενδικοφανή προσφυγή βρίσκουν και οι διατάξεις του άρθρου 64 ΚΔΔ

⁵⁵ Βλ. Ι. Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 1783

σύμφωνα με την οποίες *«Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, η β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου».*

Εκ των ανωτέρω συνάγεται κατ' αρχήν ότι ενεργητικώς νομιμοποιούμενος για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής είναι ο υπόχρεος φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, εις βάρος του οποίου έχει εκδοθεί καταλογιστική πράξη. Η εγκύκλιος προσδιορίζει ειδικότερες περιπτώσεις νομιμοποιούμενων προσώπων, ενώ όλα αυτά τα πρόσωπα διέπονται από τους γενικούς κανόνες νομιμοποίησης για την ένδικη προσφυγή, γεγονός το οποίο εξηγείται για την επίλυση του ζητήματος ταυτότητας των προσώπων που ασκούν ενδικοφανή και ένδικη προσφυγή κατά της αυτής προσβαλλόμενης πράξης- αυτή η προϋπόθεση παραδεκτού ελέγχεται αυτεπαγγέλτως από την ΔΕΔ. Γι' αυτόν ακριβώς το λόγο το συμφέρον του προσφεύγοντος οφείλει να είναι έννομο, προσωπικό, άμεσο και ενεστώς κατά ρητή παραπομπή στο άρθρο 64 ΚΔΔ και με όσα γίνονται ερμηνευτικώς δεκτά γι' αυτό από νομολογία και θεωρία.

Ένα από τα κορυφαία νομικά ζητήματα, το οποίο εμπίπτει στην εν λόγω προβληματική, αποτελεί η άσκηση ενδικοφανούς και δικαστικής προσφυγής ατομικώς από τα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα του άρθρου 50 ΚΦΔ. Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 50 Κ.Φ.Δ. - η οποία αναριθμήθηκε σε παράγραφο 5 με το άρθρο 67 παρ. 3 του ν. 4646/2019 (Α' 201) - *«Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».*

Το ζήτημα της νομιμοποίησης για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής τρίτων προσώπων (παρ. 1 και 3 αρ. 50) που ευθύνονται αλληλεγγύως με τον υπόχρεο για την πληρωμή του φόρου έλυσε το ΣτΕ με την πρόσφατη υπ' αρ. 498/2020 απόφασή του σύμφωνα με την οποία έκρινε ότι *«... με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων ... η δυνατότητα ασκήσεως όλων των έναντι της φορολογικής διοικήσεως διαδικαστικού χαρακτήρα δικαιωμάτων που παρέχονται εκ του νόμου στα ίδια τα νομικά πρόσωπα. Μεταξύ των δικαιωμάτων αυτών περιλαμβάνεται και η κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής προσφυγή, η άσκηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής. Δεδομένου, εξάλλου, ότι από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής ο νόμος δεν προβλέπει καμία εξαίρεση (βλ. παρ. 8 του*

άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.), οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου -οι οποίοι, άλλωστε, πρέπει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ.)- νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου, εστράφησαν κατά της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής». Η ΑΑΔΕ συμμορφούμενη προς την κρίση του Δικαστηρίου και προκειμένου να συμπλεύσει με ένα πάγιο αίτημα της νομικής κοινότητας εξέδωσε την υπ' αρ. 2128/2020 ΠΟΛ. ΑΑΔΕ σύμφωνα με την οποία «οι προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενοι για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων δύνανται να ασκήσουν την κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. 3 ενδικοφανή προσφυγή κατά οποιασδήποτε πράξης ρητής ή σιωπηρής, που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας από τη Φορολογική Διοίκηση (πράξη ρητή ή σιωπηρή, που εκδίδεται ή συντελείται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. 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.). Τα ως άνω προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δύνανται να ασκήσουν δικαστική προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της ενδικοφανούς προσφυγής τους ή της σιωπηρής απόρριψης αυτής». Το συγκεκριμένο ζήτημα αναμένεται να απασχολήσει περαιτέρω τη νομολογία και τις φορολογικές αρχές καθώς εκ του ζητήματος αυτού βλασταίνουν ήδη νέα πεδία νομικής διερεύνησης τα οποία έχουν τεθεί υπ' όψιν του ΣτΕ με την διαδικασία της πρότυπης δίκης και αναμένεται με ενδιαφέρον ο τρόπος με τον οποίο η νομολογία θα αποφανθεί στο προσεχές μέλλον.⁵⁶

Αξίζει να σημειωθεί ότι η ΔΕΔ εν όψει του μεταβιβαστικού αποτελέσματος της ενδικοφανούς προσφυγής απεφάνθη ότι σε περίπτωση προσβολής της ίδιας πράξης με

⁵⁶ Με την υπ' αριθμ. 4/2020 Πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, εισήχθη στο ΣτΕ εκκρεμής στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών προσφυγή, με τη διαδικασία της «πρότυπης δίκης» (ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων), προκειμένου να κριθεί εάν «με την προσφυγή μπορεί να προβληθούν αποκλειστικά λόγοι περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος, χωρίς να αμφισβητείται η νομιμότητα της εκδοθείσης σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης, ή αν, αντιθέτως, μπορούν να προβάλλονται και λόγοι αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης και της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου». Κατά συνέπεια, μέχρι να επιλυθεί το σχετικό ζήτημα οριστικά από το ΣτΕ, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να εξετάζει μόνο λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης του προσφεύγοντος, ενώ, εφόσον με την ενδικοφανή προσφυγή προβάλλονται λόγοι αναγόμενοι στην νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης και της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου, ο προσφεύγων δύναται να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν εικοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., όπως 4 τροποποιήθηκε με το άρθρο 71 παρ.1 ν.4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218), καθώς και τη διευκρινιστική με αριθμό Ε.2010/11-01-2019 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.- ΠΟΛ. 2128/2020 ΑΑΔΕ

ενδικοφανείς προσφυγές από περισσότερα άτομα, εφ' όσον γίνει δεκτός ισχυρισμός ενός τότε αυτός υιοθετείται και ως προς τις υπόλοιπες προσφυγές για την έκδοση απόφασης, ακόμα και αν δεν έχει προβληθεί προκειμένου να επικρατεί ανασφάλεια δικαίου.⁵⁷

IV. Προθεσμία άσκησης – Τύπος και Περιεχόμενο – Διαδικασία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται εντός αποκλειστικής, επί ποινή απαραδέκτου το οποίο εξετάζεται αυτεπαγγέλτως, προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης στον υπόχρεο ή από την συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή επεκτείνεται σε εξήντα (60) ημέρες για κατοίκους της αλλοδαπής. Στο άρθρο 63 ΚΦΔ προβλέπεται ρητώς αναστολή της ως άνω προθεσμίας κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου, καθ' ομοίωση της αναστολής άσκησης των ενδίκων βοηθημάτων και μέσων.

Ως προς την έναρξη της προθεσμίας αυτή πρέπει να εξετάζεται κατά τις διατάξεις και τις ερμηνευτικές αρχές του άρθρου 5 ΚΦΔ. Ως γενική αρχή η προθεσμία άρχεται από την ημερομηνία κοινοποίησής της πράξης (όπου ισχύει και το τεκμήριο της κοινοποίησης της παραγράφου 5) ή συντέλεσης της παράλειψης. Για πρόσωπα αλληλεγγύως ευθυνόμενα ως προς το νομικό πρόσωπο, τα οποία νομιμοποιούνται για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, έχει γίνει δεκτό ότι η προθεσμία υποβολής της αίτησης άρχεται από την καθ' οιονδήποτε τρόπο πλήρη γνώση της συναφούς καταλογιστικής πράξης.⁵⁸

Η έγκυρη και πλήρης κοινοποίηση της πράξης εκ μέρους της Διοίκησης αποτελεί προϋπόθεση για την εκκίνηση της προθεσμίας, διαφορετικά η ελλιπής ή άκυρη, κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων, εξομοιώνεται με μη κοινοποίηση και συνακολούθως με μη εκκίνηση της προθεσμίας για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.⁵⁹

Η υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής πραγματοποιείται τόσο εγγραφώς όσο και ηλεκτρονικώς, χωρίς την καταβολή παραβόλου ή τη συνυπογραφή της από Δικηγόρο – σημείο το οποίο αποτελεί διαχρονικό πεδίο τριβής μεταξύ της νομικής κοινότητας και της Διοίκησης. Στην παράγραφο 2 του αρ. 2 της ΠΟΛ. 1064/2017 ΑΑΔΕ καταγράφονται διεξοδικώς τα στοιχεία, το αίτημα απόρριψης ή τροποποίησης της προσβαλλόμενης και τους πραγματικούς και νομικούς λόγους που το στοιχειοθετούν (τουλάχιστον ένας σαφής) που πρέπει να περιλαμβάνονται στην αίτηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Σε έγγραφη και ηλεκτρονική

⁵⁷ Βλ. ΔΕΔ Θεσσαλονίκης 333/2017

⁵⁸ Βλ. ΣτΕ 4064/2012, 2928/2012

⁵⁹ Ι. Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 1792, χαρακτηριστικό παράδειγμα που αναφέρεται είναι η μη συμπερίληψη στην κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου της πράξης κατά παράβαση των άρθρων 28 παρ. 2 και 37 ΚΦΔ.

μορφή συνυποβάλλονται και όλα τα αποδεικτικά μέσα του προσφεύγοντος, ήτοι πλην της υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής (καθώς και τυχόν αυτοτελούς αίτησης αναστολής), τα έγγραφα και δικαιολογητικά που αναφέρονται στο περιεχόμενο της αίτησης μαζί με υπεύθυνη δήλωση του αρ. 8 του ν. 1599/1985 με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου του φυσικού και ηλεκτρονικού φακέλου.

Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη ή παρέλειψε την έκδοσή της, η οποία οφείλει εντός προθεσμίας επτά (7) ημερών να την διαβιβάσει μαζί με τον πλήρη φάκελο με έγγραφό της στην ΔΕΔ εκθέτοντας συνοπτικώς την γνώμη της επί των προβαλλόμενων ισχυρισμών στην προσφυγή. Σε περίπτωση αναρμοδιότητας η Διοίκηση οφείλει να διαβιβάσει την αίτηση χωρίς καμία περαιτέρω έννομη συνέπεια για τον φορολογούμενο στο αρμόδιο όργανο. Η διαδικασία υποβολής και εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής εξειδικεύεται από τις ΠΟΛ. 1218/2014 ΓΓΔΕ και 1064/2017 και 1076/2018 ΑΑΔΕ, όπου και καθορίζονται και λεπτομέρειες για την ηλεκτρονική υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον συγκεκριμένων φορολογικών αρχών μέσω του διαδικτυακού συστήματος TaxisNet το οποίο τηρείται στον οικείο ιστότοπο της ΑΑΔΕ.

V. Απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής

Η οριστικοποίηση της ειδικής φορολογικής διαδικασίας του άρθρου 63 ΚΦΔ επισφραγίζεται είτε με την έκδοση απόφασης είτε τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της ΔΕΔ (μεταβιβαστικό αποτέλεσμα) επί της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής εντός της αποκλειστικώς τασσόμενης προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών. Μετά την πάροδο της προθεσμίας αυτής η ΔΕΔ απεκδύεται πλέον της αρμοδιότητάς της και η αμφισβητούμενη υπόθεση ολοκληρώνεται με την εμμονή στην αρχικώς προσβαλλόμενη πράξη είτε άγεται ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων με την άσκηση ένδικης προσφυγής εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας.

Η απόφαση της ΔΕΔ, είτε αυτή ακυρώνει εν όλω ή εν μέρει είτε τροποποιεί την προσβαλλόμενη πράξη είτε απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή, ενσωματώνει την αρχική πράξη, η οποία απολύει την εκτελεστότητά της, και συνιστά την νέα και μοναδική εκτελεστή πράξη, η οποία αυτή η ίδια μπορεί να προσβληθεί με το αντίστοιχο ένδικο βοήθημα ή μέσο ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Εν πάση περιπτώσει το *minimum* του περιεχομένου της απόφασης σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παρ. 6 του αρ. 63 ΚΦΔ *«πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού»*.

Η προθεσμία των 120 ημερών διακόπτεται ex lege από 1 έως 31 Αυγούστου. Δυνάμει, όμως, της διάταξης του αρ. 68 του ν.4587/2018 ο προσφεύγων μπορεί να υποβάλλει αίτημα αναστολής της αποκλειστικής αυτής προθεσμίας, εφ' όσον εκκρεμεί ενώπιον του ΣτΕ στο πλαίσιο πρότυπης δίκης νομικό ζήτημα το οποίο παρουσιάζει ευρύτερο ενδιαφέρον για μεγαλύτερο κύκλο διοικούμενων και αυτό το ίδιο τελεί υπό εξέταση από την αίτηση της ενδικοφανούς προσφυγής, ώστε να επιλυθεί στο στάδιο της διοικητικής διαδικασίας.

Η ρητώς εκδοθείσα απόφαση της ΔΕΔ κοινοποιείται στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή κατά τους ορισμούς του αρ. 5 ΚΦΔ, ενώ από την συντέλεση της κοινοποίησης άρχεται η προθεσμία για την άσκηση της ένδικης προσφυγής. Σε περίπτωση σε σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, τεκμαιρόμενης άπρακτης της τασσόμενης προθεσμίας, δεν πραγματοποιείται κοινοποίηση αλλά ο υπόχρεος θεωρείται έλαβε γνώση με την παρέλευση της προθεσμίας. Άλλωστε, στην παρ. 4 του αρ. 63 ΚΔΔ προβλέπεται ότι *«Αν παρέλθει η προθεσμία που τάσσει τυχόν ειδικώς ο νόμος προς έκδοση απόφασης για την ενδικοφανή προσφυγή ή, σε περίπτωση που δεν τάσσεται τέτοια προθεσμία, αν παρέλθει άπρακτο τρίμηνο από την άσκησή της, τον ένδικο βοήθημα της προσφυγής ασκείται κατά της, τεκμαιρόμενης από την πάροδο της προθεσμίας, απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής»*.

Στην παράγραφο 6 του 63 ΚΦΔ διαλαμβάνεται μια σημαντική διάταξη για τον τρόπο αιτιολόγησης, η οποία συνοδεύει την απόφαση της ΔΕΔ και τον τρόπο κατά τον οποίο διαφοροποιείται σε περίπτωση απορριπτικής κρίσης ή αποδοχής της ενδικοφανούς προσφυγής. Άλλωστε, η υποχρέωση αιτιολογίας της κάθε διοικητικής πράξης προβλέπεται ρητώς στο άρθρο 17 ΚΔΔιαδ και μάλιστα η επαρκής, ειδική και νόμιμη αιτιολογία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κράτους δικαίου και των απορρευουσών από αυτήν ειδικότερων εκφάνσεών του. Σύμφωνα με το 63 ΚΦΔ *«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου»*.

Το ζήτημα της αιτιολόγησης της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής συνδέεται άρρηκτα με το είδος των ισχυρισμών οι οποίοι προβλήθηκαν στο περιεχόμενο της τελευταίας. Κατά συνέπεια, ακόμα κι αν η απόφαση είναι απορριπτική και συνακολούθως ενσωματώνεται σε αυτήν η αιτιολογία της αρχικής πράξης της φορολογικής διοίκησης, η ΔΕΔ οφείλει εν τούτοις να αιτιολογήσει επαρκώς και πλήρως την απόφασή της εάν έχουν προβληθεί ουσιώδεις ισχυρισμοί από τον προσφεύγοντα ικανοί να ανατρέψουν την αρχική διοικητική πράξη. Σε μια

τέτοια περίπτωση εμμονή στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου δεν είναι αρκετή. Αντιθέτως, σε περίπτωση μεταρρύθμισης της αρχικής πράξης, η οποία μπορεί να συνίσταται είτε στην ακύρωσή της εν όλω ή εν μέρει είτε στην τροποποίησή της επί τα βελτίω για τον προσφεύγοντα, η απόφαση αυτή απαιτείται ρητώς από την διάταξη της παραγράφου 6 να παρέχει επαρκή αιτιολόγηση με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. «Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (άρθρο 63 παρ. 6 Κ.Φ.Δ.)» ορίζει η παρ. 3 του αρ. 4 της ΠΟΛ. 1064/2017.⁶⁰ Τέτοια περίπτωση συνιστά η παράβαση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου, η οποία δεν θεραπεύεται αναδρομικά με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής όπως ίσχυε παλαιότερα και εφ' όσον δεν τηρήθηκε, η πράξη ακυρώνεται και αναπέμπεται στην οικεία φορολογική αρχή για την ορθή επανάληψη της διαδικασίας. Άλλωστε, σύμφωνα με το αρ. 6 του ΚΔΔιαδ προβλέπεται ρητώς ότι ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης τηρείται και «όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής».

Ζήτημα το οποίο μας απασχόλησε και στο γενικό μέρος της παρούσας και το οποίο εφάπτεται και στην συγκεκριμένη θεματική συνιστά η προβληματική για το εάν με την απόφαση της ΔΕΔ επί της ενδικοφανούς προσφυγής είναι επιτρεπτή η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος (reformatio in pejus). Σύμφωνα με την παρ. 6 του αρ. 79 ΚΔΔ «Το δικαστήριο δεν μπορεί, με την απόφασή του, να καταστήσει χειρότερη τη θέση του προσφεύγοντος, εκτός αν συντρέχει κάποια από τις περιπτώσεις της δεύτερης περιόδου της παρ. 1. Η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος διαπιστώνεται από τη συνολική έκβαση της δίκης». Αντίστοιχη διάταξη δεν υφίσταται στον ΚΦΔ ούτε και στον ΚΔΔιαδ, ενώ η συγκεκριμένη θεματική με τις εκατέρωθεν απόψεις της θεωρητικής συζήτησης αναλύθηκε διεξοδικώς στο οικείο κεφάλαιο της παρούσας. Ως προς τις φορολογικές πράξεις ειδικότερα έχει κυριαρχήσει η θέση ότι εν όψει του σκοπού που υπηρετεί η διοικητική διαδικασία της φορολογικής ενδικοφανούς προσφυγής δεν χωρεί χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος. Υπέρ του επιχειρήματος αυτού συνηγορεί και το ιδιαίτερο νομικό καθεστώς το οποίο διέπει τις φορολογικές πράξεις, το οποίο τις ειδοποιεί από

⁶⁰ «Με τον όρο τυπικές πλημμέλειες νοούνται ουσιώδεις νομικές πλημμέλειες που ανάγονται στον τύπο και στην τηρηθείσα διαδικασία έκδοσης της πράξης, καθιστώντας την παράνομη, λόγω δε της βαρύτητας τους δεν μπορούν να θεραπευτούν με μόνη την έκδοση της ένας απόφασης της ΔΕΔ. Τέτοιες πλημμέλειες είναι τυχόν ασάφεια της πράξης ως προς το πρόσωπο του υπόχρεου, όσες σχετίζονται με την αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, οπότε στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται η ακύρωση της πράξης και η αναπομπή της στο κατά νόμον αρμόδιο όργανο, καθώς επίσης η παράβαση ουσιώδους τύπου που προβλέπεται για την έκδοση της πράξης. Αντίθετα, σε περιπτώσεις ουσιαστικών πλημμελειών της προσβαλλόμενης πράξης, όπως η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, δεν χωρεί η αναπομπή της υπόθεσης στην φορολογική αρχή, δεδομένου ότι η αρμοδιότητας κρίσης επί των ζητημάτων αυτών ανήκει στη ΔΕΔ», σε Ι. Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 1810-1811.

τις υπόλοιπες διοικητικές πράξεις ως προς το γεγονός ότι οι πρώτες χαρακτηρίζονται από «διαίτερη οριστικότητα» και, κατ' αρχήν, δεν μπορούν να ανακληθούν και δεν υπόκεινται σε προληπτικό ή κατασταλτικό ιεραρχικό έλεγχο.⁶¹

VI. Αίτηση Αναστολής

Στην παράγραφο 4 του άρθρου 63 ΚΦΔ παρέχεται η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να υποβάλλει συνημμένο ή αυτοτελές αίτημα αναστολής ταυτόχρονα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής για το σύνολο του καταλογιζόμενο ποσού, χωρίς να χρειάζεται καταβάλλει το 50% της οφειλής όπως με μόνη την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής. Η στοιχειοθέτηση του αιτήματος βασίζεται στην λυσιτέλεια προβολής του ισχυρισμού περί «ανεπανόρθωτης βλάβης», όπως αυτό έχει διαπλασθεί νομολογιακά⁶², δυνάμενος να στοιχειοθετεί από τα απαραίτητα δικαιολογητικά και αποδεικτικά στοιχεία που συνυποβάλλονται ενώπιον της ΔΕΔ, όπως αυτά απαριθμούνται στο άρθρο 6 της ΠΟΛ 1064/2017 ΑΑΔΕ. Σε περίπτωση έλλειψης αυτών των στοιχείων η αίτηση αναστολής απορρίπτεται. Το αίτημα αναστολής ενώπιον της ΔΕΔ άλλωστε ομοιάζει με εκείνο της 202 επ. ΚΔΔ ως προς την στοιχειοθέτηση της ανεπανόρθωτης βλάβης αλλά και ορθής συμπλήρωσης των αποδεικτικών στοιχείων, ιδίως δε εκείνου της υπεύθυνης δήλωσης για την περιουσιακή κατάσταση του αιτούντος.

Η απόφαση επί του αιτήματος αναστολής εκδίδεται εντός ανατρεπτικής ημερομηνίας τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της αίτησης, διάστημα κατά οποίο η αναστολή ευρίσκεται εν ισχύ και το καταλογιζόμενο ποσό αναστέλλεται, ενώ σε περίπτωση παρέλευσης της τασσόμενης προθεσμίας, το αίτημα θεωρείται σιωπηρώς απορριφθέν.

Η προβληματική που αναφύεται με την αίτηση αναστολής αγγίζει συνολικά το ζήτημα του ανασταλτικού ή μη χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής και την τριβή που δημιουργείται με το συνταγματικό δικαίωμα παροχής (προσωρινής) δικαστικής προστασίας. Πλην της σύντομης προθεσμίας των τριάντα ημερών που προβλέπεται από το νόμο για την εξέταση του αιτήματος, το οποίο εν τοις πράγμασι απορρίπτεται στην πλειονότητα των υποθέσεων, ενσκήπτει το ζήτημα εάν αναβάλλεται σε σημαντικό βαθμό η προσωρινή προστασία του φορολογούμενου, με συνέπεια να παρακωλύεται η άσκηση του συνταγματικού δικαιώματος του αρ. 20 παρ. 1, εφ' όσον η ταμειακή οφειλή βεβαιώνεται άμεσα, πριν μάλιστα ακόμα την άσκηση της ενδικοφανούς

⁶¹ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 744 και Ι. Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 1813-1814.

⁶² ΣτΕ Ολ. 496/2011, «Ός ανεπανόρθωτη δε βλάβη, η αποσώβηση της οποίας καθιστά, κατά τα προεκτεθέντα, συνταγματικά επιβεβλημένη την παροχή προσωρινής προστασίας, νοείται όχι μόνον η κατά κυριολεξίαν 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».

προσφυγής. Κατά συνέπεια, εάν δεν ευδοκιμήσει το αίτημα αναστολής ο προσφεύγων παρά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής είναι εκτεθειμένος σε μέτρα αναγκαστικής είσπραξης της οφειλής χωρίς ταυτόχρονα να μπορεί να επιδιώξει την δικαστική του προστασία πριν την παρέλευση της αποκλειστικής προθεσμίας των 120 ημερών, η οποία αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της ένδικης προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ουσίας και συνακόλουθα αποτελεί με τη σειρά *sine qua non* προϋπόθεση για την έγκυρη υποβολή αίτησης προσωρινής δικαστικής προστασίας με αίτηση αναστολής.

Είναι πρόδηλο, λοιπόν, ότι δεν νοείται να παραμένει εκτελεστή η προσβαλλόμενη πράξη και ταυτόχρονα να αποτελεί τροχοπέδη η εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας για την πρόσβαση στη διοικητική δίκη. Συνεπώς, θα πρέπει εν τοις πράγμασι να εφαρμοστεί το ανασταλτικό αποτέλεσμα της ενδικοφανούς φορολογικής προσφυγής, ασχέτως της έκβασης του αιτήματος αναστολής που συνυποβάλλεται ταυτόχρονα με αυτήν, με τρόπο που να καθιστά ανενεργή την ταμειακή βεβαίωση ως προς την εκτέλεσή της εις βάρος του προσφεύγοντος, έως ότου αποφανθεί ρητώς ή σιωπηρώς στην τασσόμενη αποκλειστική προθεσμία η ΔΕΔ. Ο *Φινοκαλιώτης* ασκεί δριμεία κριτική στην έλλειψη ουσιαστικού ανασταλτικού αποτελέσματος της καταλογιζόμενης πράξης που προσβάλλεται με φορολογική προσφυγή και προτείνει την υιοθέτηση της νομολογίας των ασφαλιστικών διαφορών και στις φορολογικές, «όπου σε περίπτωση ταμειακής βεβαίωσης των καταλογισθέντων ποσών προτού ολοκληρωθεί η ενδικοφανής διαδικασία» [...] «να μεν μπορεί να γίνει ταμειακή βεβαίωση της απαίτησης του ασφαλιστικού φορέα, πλην όμως αυτή καθίσταται ανενεργός, καθόσον δεν μπορούν να ληφθούν μέτρα εκτέλεσης με βάση αυτήν μέχρι την οριστική κρίση επί της ασκηθείσας ενστάσεως ή την παρέλευση της προθεσμίας απόφασης αυτής».⁶³

VII. Αρμόδιο όργανο

Αρμόδιο όργανο για την επανεξέταση της προσβαλλόμενης πράξης στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής καθίσταται η Διεύθυνση Επίλυση Διαφορών, η οποία αποτελεί Ειδική Αποκεντρωμένη Διοίκηση, υπαγόμενη απευθείας στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με έδρα την Περιφερειακή Ενότητα Αττικής. Με την υπ' αρ. Δ6Α 1198069ΕΞ/30.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3367/2013) Απόφαση του τότε ΓΓΔΕ, ήδη Διοικητή ΑΑΔΕ, διαδέχτηκε ως οργανικός επίγονος την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, η οποία είχε ιδρυθεί με το άρθρο 70B του προϊσχύσαντος ΚΦΕ. Οι αρμοδιότητες της νέας Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συγκεντρώθηκαν στο άρθρο 11 του Οργανισμού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

⁶³ Βλ. Κ. Φινοκαλιώτη, *Φορολογικό Δίκαιο*, ό.π., σελ. 749-750 και την αντίστοιχη νομολογία της υποσημ. 1292

Η ίδρυση ειδικού, ad hoc οργάνου είναι απόρροια της παγιωμένης πρακτικής και αντίληψης της εθνικής έννομης τάξης στο πεδίο του διοικητικού δικαίου, η οποία ευνοεί την σύσταση οργάνων για την συνολική επανεξέταση των διοικητικών διαφορών, για λόγους εξεύρεσης της αντικειμενικής αληθείας και της απροσωπόληπτης κρίσης, χωρίς να εμφιλοχωρεί το ασφυκτικό περιβάλλον της διοικητικής ιεραρχίας. Συνεπώς, η ΔΕΔ ως όργανο ειδικώς κατεστημένο κείται εκτός ιεραρχίας της φορολογικής διοικητικής μηχανής και υπάγεται απευθείας στον Διοικητή της ΑΑΔΕ με αποτέλεσμα να αποκόπτονται οι οργανικοί δίαυλοι και τα προσωπικά νήματα. Με απλά λόγια, ενώ η πράξη εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή η προσφυγή επί της προσβαλλόμενης εξετάζεται από ένα ολότελα διαφορετικό όργανο.

Στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της και επί τη βάσει οδικού χάρτη για την συνολική αναδιαμόρφωση της φορολογικής πολιτικής της χώρας η ΔΕΔ φιλοδοξούσε να λειτουργήσει ως καταλύτης επανεκκίνησης και ως μοχλός πολλαπλασιαστικής ισχύος της Διοίκησης στην επίτευξη των προγραμματικών στόχων της Ανεξάρτητης Αρχής. Συνεπώς, ο ρόλος ως προς την επανεξέταση των πράξεων ή παραλείψεων της Φορολογικής Διοίκησης με τον θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής σκοπούσε αφ' ενός στην αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων αλλά και στην ταχύτερη τόνωση των δημοσίων εσόδων. Ο στόχος αυτός έθεσε σε κίνηση την διαδικασία τόσο της αναβάθμισης των δομών των παρεχόμενων υπηρεσιών και της ποιότητας του ανθρώπινου δυναμικού όσο και της εμπέδωσης αμοιβαίας εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογουμένων και Ανεξάρτητης Αρχής μέσω διάχυσης των αρχών της διαφάνειας, της αντικειμενικότητας και της εύλογης εμπιστοσύνης. Είναι πρόδηλο ότι οι παθογένειες και η αβελτηρία της φορολογικής μηχανής απαιτεί τιτάνιο έργο για να μπορέσει να ανταποκριθεί στα κελεύσματα του ψηφιακού μετασχηματισμού και της επί θύραις τέταρτης βιομηχανικής επανάστασης. Παρ' όλα αυτά γενναία βήματα συντελέστηκαν, κάποιες βέλτιστες πρακτικές υιοθετήθηκαν και το ανθρώπινο προσωπικό ανανεώνεται με κριτήρια σαφώς πιο αντικειμενικά, πιο ποιοτικά και πιο αυστηρά. Στο πλαίσιο αυτό, άλλωστε, και προκειμένου να τονιστεί ο οιονεί δικαιοδοτικός χαρακτήρας της ΔΕΔ, ενδεδυμένος με το κύρος της λειτουργικής και προσωπικής ανεξαρτησίας των υπαλλήλων της, θεσπίστηκε με το αρ. 2 του ν. 4346/2015, απαλλαγή από κάθε αστική ή ποινική ευθύνη υπαλλήλου ή προϊσταμένου της ΔΕΔ για γνώμη ή εισήγησή κατά την εκτέλεση των υπαλληλικών του καθηκόντων, εφ' όσον αυτή υπήρξε ειδικώς και επαρκώς αιτιολογημένη και δεν εξεδόθη με δόλο ή βαριά αμέλεια ή κατά παράβαση του απορρήτου των πληροφοριών.

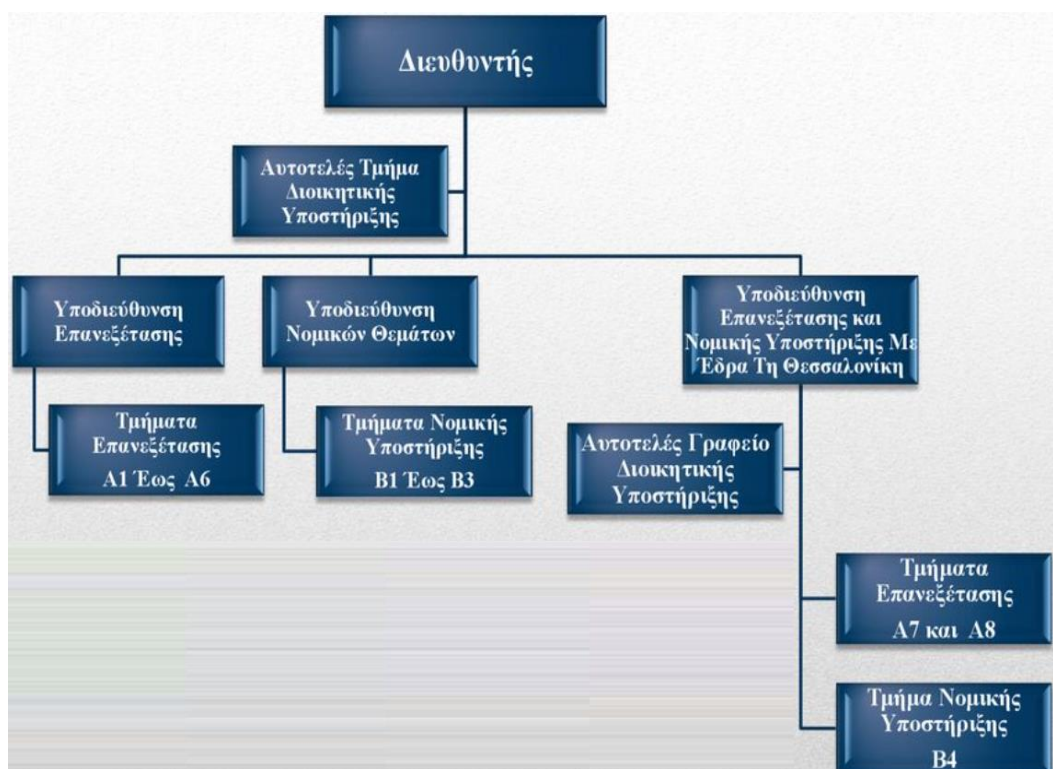
Ως προς το εσωτερικό της οργανόγραμμά η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών διαρθρώνεται σε τρεις (3) Υποδιευθύνσεις, δεκατρία (13) Τμήματα και ένα (1) Αυτοτελές Γραφείο Διοικητικής Υποστήριξης.

Συγκεκριμένα, όπως εμφανίζεται και στο παρακάτω διάγραμμα:

Α) Τρεις (3) Υποδιευθύνσεις: i. Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης ii. Υποδιεύθυνση Νομικών Θεμάτων iii. Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης Νομικής Υποστήριξης με έδρα την Θεσσαλονίκη

Β) Έξι (6) τμήματα Επανεξέτασης υπαγόμενα στην υπό i) Υποδιεύθυνση, τρία (3) Τμήματα Νομικής Υποστήριξης υπαγόμενα στην υπό ii) Υποδιεύθυνση και δυο (2) Τμήματα Επανεξέτασης, ένα (1) Νομικής Υποστήριξης κι ένα (1) Διοικητικής Υποστήριξης στην υπό iii) Υποδιεύθυνση.

Γ) Ένα (1) Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης, υπαγόμενο απευθείας στον Διευθυντή της ΔΕΔ.

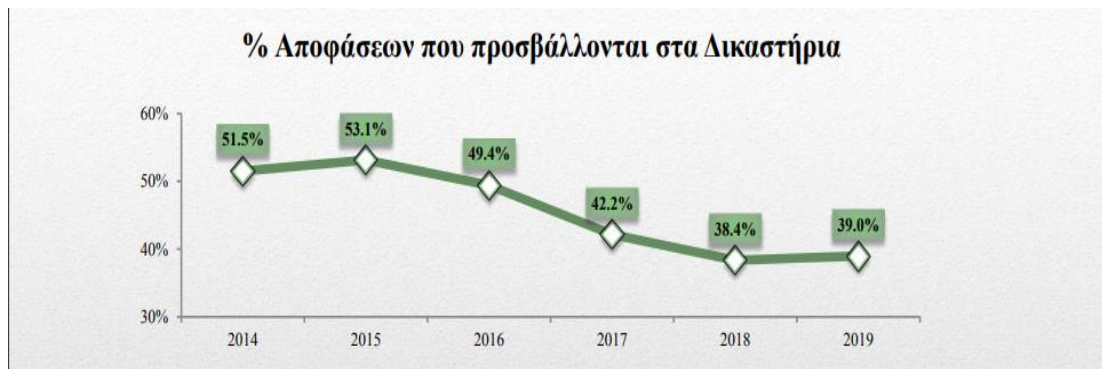


1. Διάρθρωση Οργανογράμματος Διεύθυνσης Επίλυσης

Ενδείκτης της επίτευξης των τεθειμένων στόχων από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, της εύρυθμης λειτουργίας αλλά και της αποδοτικής παραγωγικότητας του έργου της και σαφώς της ανάγκης για διορθωτικές αλλαγές αποτελούν τα στατιστικά στοιχεία, τα οποία αποκρυπτογραφούν την φορολογική διαδικασία στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής. Κωδικοποιημένα, αξίζει να σημειωθούν τέσσερις δείκτες αριθμητικών δεδομένων, οι οποίες απεικονίζουν την συμβολή της ΔΕΔ από την ίδρυσή της έως και τους πρώτους μήνες του 2020. Συγκεκριμένα, κατά τη διάρκεια λειτουργίας της ΔΕΔ αναρτήθηκαν στον οικείο ιστότοπο της ΑΑΔΕ περί τις 18.272 Αποφάσεις, 40.750 εξετάστηκαν, 11.093 έγιναν δεκτές ενώ 32.112 υποθέσεις δεν ακολούθησαν μετά την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής την δικαστική οδό.

Παρακάτω, παρατίθενται ορισμένα διαγράμματα στα οποία αντνακλάται η προϊόντος του χρόνου λυσιτελέστερη λειτουργία της ΔΕΔ σε μια σειρά θεματικών:





Είναι πρόδηλο ότι τα δυο τελευταία χρόνια η ΔΕΔ σημειώνει υψηλό ποσοστό τόσο επανεξέτασης των υποθέσεων που άγονται ενώπιον της όσο και έκδοσης αποφάσεων αντί σιωπηρώς τεκμαιρόμενων απορρίψεων των προσφυγών. Ταυτόχρονα, μειώνεται ο αριθμός των αποφάσεων που προσβάλλονται στα διοικητικά δικαστήρια. Είναι σημαντικό να σταθούμε σε αυτά τα δεδομένα διότι αποτελούν την βάση αξιολόγησης της ΔΕΔ ως σταδίου προελέγχου και εκκαθάρισης για όσες υποθέσεις πρόκειται δια δικαστικής προσφυγής να αχθούν ενώπιον της διοικητικής δικαιοσύνης. Παρ' όλα αυτά οι προκλήσεις για ένα βιώσιμο μέλλον της ΔΕΔ, το οποίο θα αναμορφώσει εν τοις πράγμασι τον χάρτη της φορολογικής διαδικασίας όπου θα επιρρωνύονται οι σχέσεις πολιτών και διοίκησης, παραμένουν πολλές και πολυπαραγοντικές. Η τεκμηρίωση και επαρκής αιτιολόγηση των αποφάσεων, η σύντμηση των προθεσμιών για την έκδοσή τους, η άρση της αντιφατικότητας μεταξύ της διοικητικής και της δικαστικής νομολογίας, η εκλέπτυνση και η επεξεργασία του νομικού λόγου, εν είδει δικαιοδοτικής κρίσης, αλλά και η μετάβαση στην ψηφιακή εποχή με την ταχύτερη και πιο αποφασιστική εφαρμογή ηλεκτρονικών διαδικασιών για την υλοποίηση όλων των σταδίων της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μερικές από αυτές. Παρ' όλα αυτά και παρά τις επικρίσεις μερίδας του νομικού κόσμου για την αναγκαιότητα ύπαρξής της η ΔΕΔ αποδεικνύεται ένας θεσμός, σε σχέση με τους βραχύβιους του παρελθόντος, ο οποίος ανθίσταται και εφευρίσκει τρόπους να προσαρμόζεται στις μεταβολές των καιρών.

Γ) Η ενδικοφανής προσφυγή σε συνάρτηση με την δικαστική (ένδικη) προσφυγή

Η προηγούμενη άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί όρο του παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος. Ο γενικός αυτός δικονομικός κανόνας αποτελεί εννοιολογικό στοιχείο της ενδικοφανούς προσφυγής, ο οποίος την ειδοποιεί από τις υπόλοιπες ειδικές διοικητικές προσφυγές και ταυτόχρονα επιβάλλει την εξάντληση, προς εξυπηρέτηση των σκοπών

καθιέρωσής της, της προβλεπόμενης διοικητικής διαδικασίας ως *sine qua non* προϋπόθεσης για την προσφυγή του υπόχρεου ενώπιον των αρμόδιων διοικητικών δικαστηρίων. Σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 63 ΚΦΔ κατά της απόφασης της ΔΕΔ ή της σιωπηρής άρνησης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, «ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας», ο οποίος ορίζει ότι σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής «το ένδικο βοήθημα της προσφυγής ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά της πράξης που εκδίδεται για την ενδικοφανή προσφυγή». Ρητώς, λοιπόν, θεσπίζεται ότι «προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Απαράδεκτη κατά την ως άνω έννοια κρίνεται και η ένδικη προσφυγή για την οποία δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής. Συνεπώς, εάν η ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε μεν αλλά πλημμελώς ως προς την συνδρομή των προϋποθέσεων που τάσσει η *ex lege* τυπική διαδικασία τότε αυτή απορρίπτεται ως απαράδεκτη από την ΔΕΔ και τυχόν άσκηση ένδικης προσφυγής κατά της απόφασης αυτής θα κριθεί εξίσου απαράδεκτη από το διοικητικό δικαστήριο το οποίο οφείλει, εφ' όσον συντρέχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που έχει ταχθεί για την έκδοση της πράξης, να ακυρώσει την απορριπτική απόφαση και να αναπέμψει εκ νέου την υπόθεση στη ΔΕΔ, όπως προβλέπει η παρ. 3β' του άρθρου 79 ΚΔΔ, για να τηρηθεί εκ νέου η ορθή διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής.

Όπως αναφέρθηκε διεξοδικώς στο οικείο κεφάλαιο για το εύρος εφαρμογής της φορολογικής ενδικοφανούς προσφυγής εκτός του ρυθμιστικού της πεδίου στο πλαίσιο των φορολογικών διαφορών ευρίσκονται η κατ' άρθρον 35 ΚΦΔ πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου και οι κατ' άρθρον 46 του ΚΦΔ διαφορές επί διασφαλιστικών του Δημοσίου μέτρων. Αμφότερες δεν εμπíπτουν στην διαδικασία της κατ' άρθρον 63 ΚΦΔ ενδικοφανούς προσφυγής και χωρεί απευθείας προσφυγή των υπόχρεων στα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια. Αποτελούν ρητές εξαιρέσεις από την προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής επί ποινή απαράδεκτου ενδίκου βοηθήματος.

Περίπτωση κατά την οποία αίρεται το απαράδεκτο της απευθείας άσκησης του ενδίκου βοηθήματος χωρίς προηγούμενη τήρηση της φορολογικής ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί η παράβαση του καθήκοντος διοικητικής ενημέρωσης προς τον υπόχρεο για την υποχρεωτικότητα τήρησης της οικείας διοικητικής διαδικασίας ως προϋπόθεσης και τους όρους της. Το κεφάλαιο αυτό εξετάστηκε διεξοδικά στο πρώτο μέρος της παρούσας, όπου αναλύθηκε η ιστορική

διαδρομή των απόψεων που κατέγραψαν θεωρία και νομολογία για να καθιερωθεί «το κατά τις προηγούμενες περιόδους απαράδεκτο του ένδικου 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, τόσο για την υποχρέωση, όσο και για τους όρους, άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής. Ομοίως στο άρθρο 16 ΚΔΔιαδι ορίζεται ότι «Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής ή ενδικοφανούς προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμοδίου για την εξέταση οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζομένων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης».

Εκ των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται, παρά την ανυπαρξία αντίστοιχης νομοθετικής διάταξης στον ΚΦΔ, ότι η φορολογική διοίκηση οφείλει να ενημερώνει ρητώς και επαρκώς για την υποχρεωτική διοικητική διαδικασία της ενδικοφανούς κατ' άρθρον 63 ΚΦΔ προσφυγής. Η φορολογική αρχή ενήργησε άμεσα μετά την θέση σε ισχύ του ΚΦΔ, συμμορφούμενη με τις αντίστοιχες νομοθετικές διατάξεις και την πάγια διοικητική νομολογία, και καθιέρωσε στο πλαίσιο αυτό με την υπ' αρ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ το καθήκον σχετικής ενημέρωσης της φορολογικής διοίκησης, το οποίο πρέπει να αποτυπώνεται ρητώς σε εμφανές και ευδιάκριτο σημείο στο σώμα της πράξης της φορολογικής αρχής. Στην πράξη, λοιπόν, της φορολογικής αρχής αναγράφεται ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησής της, ο υπόχρεος πρέπει να υποβάλει δια της αρμόδιας φορολογικής αρχής που την εξέδωσε, ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εντός προθεσμίας 30 ημερών από την κοινοποίησή της» καθώς και ότι «είναι απαράδεκτη η προσφυγή απευθείας στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κατά της πράξης». Σε περίπτωση που παραλείπεται η σχετική ρητή ενημέρωση εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης και ο υπόχρεος καταφύγει απευθείας ενώπιον των αρμοδίων δικαστηρίων με την άσκηση ενδίκου βοηθήματος αίρεται το απαράδεκτο και η δικαστική προσφυγή θεωρείται ότι ασκήθηκε παραδεκτώς. Ενδιαφέρον παρουσιάζει η αμφιταλάντευση της νομολογίας με μεμονωμένες δικαστικές αποφάσεις όπου καταγράφεται ο γόνιμος προβληματισμός, ο οποίος σε αδρές γραμμές συνοψίζεται στο επιχείρημα ότι εφ' όσον οι διατάξεις που προβλέπουν την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋπόθεση παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος και ως εκ τούτου φύσει δικονομικού χαρακτήρα, το καθήκον ενημέρωσης και της διοικητικής αρχής αποβαίνει εκ του περισσού και δεν δύναται να συνιστά λόγο θεραπείας της μη τήρησης της προβλεπόμενης διοικητικής διαδικασίας και της

εξάντλησης των προϋποθέσεων της.⁶⁴ Εν ολίγοις το επιχείρημα της συρρίκνωσης του καθήκοντος διοικητικής ενημέρωσης σχετικά με την προηγούμενη άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ως όρου του παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος ερείδεται στο γεγονός ότι εφ' όσον αυτός ο όρος προβλέπεται ρητώς σε δικονομικού χαρακτήρα διατάξεις, τότε αυτές οφείλουν να τελούν σε γνώση του προσφεύγοντος.⁶⁵ Συνεπώς, το ερώτημα που τίθεται είναι κατά πόσον η νομολογιακή αυτή θέση, η οποία προέκυψε από διαφορά δημοσίων συμβάσεων που αφορούσε εργοληπτικές επιχειρήσεις για την ανάληψη δημοσίων έργων, μπορεί να επεκταθεί και στις φορολογικές διαφορές. Είναι σαφές ότι κάτι τέτοιο δεν δύναται να τύχει εφαρμογής στο πλαίσιο της φορολογικής ενδικοφανούς προσφυγής διότι ως εκ της φύσεώς της αφορά σχεδόν το σύνολο των πολιτών, οι οποίοι εξαιτίας της πολυπλοκότητας και της μεταβλητότητας της φορολογικής νομοθεσίας, θα ετίθεντο σε δυσχερή θέση να διαγνώσουν πότε απαιτείται η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, ενώ μάλιστα δεν είναι υποχρεωτική η συνδρομή δικηγόρου για την υποβολή της, συρρικνώνοντας το δικαίωμα επαρκούς και ασφαλούς πρόσβασης στην δικαστική προστασία απέναντι σε πράξεις οι οποίες μπορούν κατά περίπτωση να αποβαίνουν ιδιαίτερα επαχθείς και οι οποίες χαρακτηρίζονται από επαυξημένη οριστικότητα.⁶⁶

Η άσκηση της ένδικης προσφυγής κατά ρητής απόφασης της ΔΕΔ ή σιωπηρής άρνησης μετά την παρέλευση άπρακτης της τασσόμενης προθεσμίας πραγματοποιείται κατά τους όρους και τις διατάξεις που διέπουν γενικά το καθεστώς της ένδικης προσφυγής στις διοικητικές διαφορές ουσίας κατά τον ΚΔΔ. Η ένδικη προσφυγή στις φορολογικές διαφορές ασκείται εξαιρετικώς εντός τριάντα (30) ημερών σύμφωνα με τους ορισμούς του άρθρου 66 ΚΔΔ, ενώ μπορεί να ασκηθεί παραδεκτώς «και πριν από τη συντέλεση της παράλειψης ή της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον όμως η συντέλεση αυτή έχει επέλθει κατά την πρώτη συζήτηση του ενδίκου βοηθήματος». Εάν εκδοθεί απόφαση εντός της τασσόμενης προθεσμίας των 120 ημερών αυτή θεωρείται συμπροσβαλλόμενη, αρχή η οποία δεν εφαρμόζεται, κατά παρέκκλιση της παρ. 6 του άρθρου 63 ΚΔΔ, σε περίπτωση που απορριπτική

⁶⁴ Βλ. ΣτΕ 3128/2015, 1072/2014 και 876/2013 (ΣτΕ Ολ)

⁶⁵ Βλ. Σ. Κύβελου, Τάσεις συρρίκνωσης της υποχρέωσης ενημέρωσης για την ενδικοφανή προσφυγή που διαθέτει ο διοικούμενος. Από τη ΣτΕ (Ολομ) 2892/1993 στην ΣτΕ (Ολομ) 876/2013, ΘΠΔΔ 2013, σελ. 258-262.

⁶⁶ «Από την άλλη πλευρά, ακόμη κι αν γίνει δεκτή η ανωτέρω νομολογιακή θέση, φρονώ ότι είναι αμφίβολο κατά πόσον θα μπορούσε να εφαρμοστεί στις φορολογικές υποθέσεις. Και τούτο διότι, σε αντίθεση με την κριθείσα, με την ως άνω απόφαση, ενδικοφανή διαδικασία του άρθρου 12 του ν. 1418/1984, η οποία, εκ των πραγμάτων αφορά έναν μικρό κύκλο αποδεκτών και δη εργοληπτικές επιχειρήσεις που μετέχουν σε διαγωνισμούς για την ανάθεση της κατασκευής δημοσίων έργων και οι οποίες τεκμαίρεται ότι γνωρίζουν τη νομοθεσία των δημοσίων έργων, η ενδικοφανής διαδικασία του άρθρου 64 του ΚΦΔ αφορά έναν ευρύτατο κύκλο αποδεκτών, οι οποίοι επιβάλλεται να ενημερώνονται προσηκόντως από τη Διοίκηση σχετικά με την ενδικοφανή διαδικασία, δεδομένου ότι μπορούν να μετέχουν σε αυτήν χωρίς τη σύμπραξη δικηγόρου και, ως εκ τούτου, εύλογο είναι να μην έχουν πρόσβαση στη σχετική φορολογική νομοθεσία» σε Ι. Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 1818. Αντίθετη πλην μεμονωμένη η ΔΠρΑΘ 5578/2018.

απόφαση εκδοθεί από την ΔΕΔ μετά την παρέλευση των 120 ημερών. Η τελευταία καθίσταται άνευ αντικειμένου διότι είναι ακυρωτέα ως αναρμοδίως κατά χρόνο εκδοθείσα και ως εκ τούτου δεν μπορεί να θεωρηθεί συμπροσβαλλόμενη με την τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη, πολλώ δε μάλλον να προσβληθεί αυτοτελώς με ένδικο βοήθημα.⁶⁷ Ενεργητικώς νομιμοποιούμενοι να ασκήσουν ένδικο προσφυγή είναι αυτοί οι οποίοι νομιμοποιούνται και στην ενδικοφανή προσφυγή, όπως αναλύθηκε διεξοδικώς και στο οικείο κεφάλαιο για το δικαίωμα άσκησης προσφυγής. Κατά της απόφασης της ΔΕΔ δεν μπορούν να στραφούν ούτε ο Διοικητής της ΑΑΔΕ (παρ. 7 αρ. 63 ΚΦΔ) αλλά και ούτε ο Υπουργός Οικονομικών μετά την μετατροπή της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων σε Ανεξάρτητη Αρχή και ως εκ τούτου δεν υπόκειται σε ιεραρχικό έλεγχο ή ιεραρχική εποπτεία από κάποιο άλλο διοικητικό όργανο. Το ζήτημα της νομιμοποίησης για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και κατ' επέκταση και της ένδικης προσφυγής τρίτων προσώπων (παρ. 1 και 3 αρ. 50) που ευθύνονται αλληλεγγύως με τον υπόχρεο για την πληρωμή του φόρου έλυσε το ΣτΕ με την πρόσφατη υπ' αρ. 498/2020 απόφασή του σύμφωνα με την οποία έκρινε ότι «... με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Δ. παρέχεται στους προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενους για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων ... η δυνατότητα ασκήσεως όλων των έναντι της φορολογικής διοικήσεως διαδικαστικού χαρακτήρα δικαιωμάτων που παρέχονται εκ του νόμου στα ίδια τα νομικά πρόσωπα. Μεταξύ των δικαιωμάτων αυτών περιλαμβάνεται και η κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής προσφυγή, η άσκηση της οποίας αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της εν συνεχεία ασκούμενης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσφυγής. Δεδομένου, εξάλλου, ότι από το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής κατά της σιωπηρής ή ρητής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής ο νόμος δεν προβλέπει καμία εξαίρεση (βλ. παρ. 8 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.), οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι για τις φορολογικές υποχρεώσεις του νομικού προσώπου -οι οποίοι, άλλωστε, πρέπει να μνημονεύονται στην καταλογιστική του φόρου πράξη (βλ. άρθρο 37 περ. θ' του Κ.Φ.Δ.)- νομιμοποιούνται, υπό την ιδιότητά τους αυτή, να ασκήσουν προσφυγή κατά της απόρριψης της ενδικοφανούς τους προσφυγής, με την οποία, κατ' ενάσκηση δυνατότητας παρεχόμενης εκ του νόμου, εστράφησαν κατά της εκδοθείσας σε βάρος του νομικού προσώπου καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής». Η ΑΑΔΕ συμμορφούμενη προς την κρίση του Δικαστηρίου και προκειμένου να συμπλεύσει με ένα πάγιο αίτημα της νομικής κοινότητας εξέδωσε την υπ' αρ. 2128/2020 ΠΟΛ. ΑΑΔΕ σύμφωνα με την οποία «οι προσωπικώς και αλληλεγγύως κατά νόμον ευθυνόμενοι για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων νομικών προσώπων ή οντοτήτων δύνανται να ασκήσουν την κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. 3 ενδικοφανή προσφυγή κατά οποιασδήποτε πράξης ρητής ή σιωπηρής, που εκδίδεται σε βάρος του

⁶⁷ Ι. Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 1822

νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας από τη Φορολογική Διοίκηση (πράξη ρητή ή σιωπηρή, που εκδίδεται ή συντελείται από 1.1.2014 και εφεξής και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. 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.). Τα ως άνω προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα δύνανται να ασκήσουν δικαστική προσφυγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της ενδικοφανούς προσφυγής τους ή της σιωπηρής απόρριψης αυτής».

Επιγραμματικά, επί της ένδικης προσφυγής ισχύουν τα οριζόμενα στον ΚΔΔ για την καθ' ύλην και κατά τόπον αρμοδιότητα του δικαστηρίου, όπως αυτή προσδιορίζεται στις διατάξεις της παρ. 2β' αρ. 6 ΚΔΔ και παρ. 1 αρ. 7 ΚΔΔ αντίστοιχα, το παράβολο για το παραδεκτό της δικαστικής προσφυγής κατ' αρ. 277 ΚΔΔ αλλά και η διαδικασία αιτήσεως αναστολής κατ' αρ. 202 επ. ΚΔΔ. Ό,τι ισχύει κατά τα λοιπά στη δικονομία των διοικητικών διαφορών ουσίας εφαρμόζεται αντιστοίχως και στις φορολογικές διαφορές.

Η διαρκής και ορμητική δυναμική που αναπτύσσεται μεταξύ της ενδικοφανούς προσφυγής και της ένδικης (δικαστικής) προσφυγής εντοπίζεται πρωτίστως ως προς το περιεχόμενό τους, ως προς την εξέταση του κανόνα της «ταυτότητας του αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος». Η έξοχη φύση της εν λόγω προβληματικής εξετάστηκε ενδελεχώς στο γενικό μέρος της παρούσας, η οποία αναφέρεται τόσο από τους σκοπούς που καλείται να εξυπηρετήσει η υποχρεωτικότητα της ενδικοφανούς προσφυγής όσο και της επαρκούς προστασίας του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος στην δικαστική προστασία.

Η προβληματική συνοψίζεται στο ερώτημα εάν μπορεί να προβληθεί το πρώτον με την ένδικη προσφυγή ισχυρισμός ο οποίος δεν έχει προβληθεί προηγουμένως με την αίτηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Ρητή νομοθετική διάταξη δεν υφίσταται ούτε στον ΚΦΔ ούτε στον ΚΔΔ αλλά ούτε και σε κάποια κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα εγκύκλιο ή απόφαση της ΑΑΔΕ. Παρ' όλα αυτά η νομολογία από νωρίς υπήρξε σαφής και αποκρυστάλλωσε την θέση στον κανόνα της ταυτότητας του περιεχομένου της φορολογικής ενδικοφανούς προσφυγής και του ενδίκου βοηθήματος κρίνοντας ως απαράδεκτη την προβολή νέων ισχυρισμών στο στάδιο άσκησης του ενδίκου βοηθήματος. Η ratio αυτής της νομολογιακής θέσης ερείδεται στο αξίωμα ότι μια τέτοια επιλογή θα καταστρατηγούσε την λειτουργία της ενδικοφανούς προσφυγής, όπως αυτή έχει προσδιορισθεί, θα καθιστούσε την ύπαρξή της άνευ αντικειμένου αναιρώντας τους σκοπούς της εκκαθάρισης των υποθέσεων πριν την επαγωγή τους ενώπιον των δικαστηρίων ουσίας. Η νομολογία επί της φορολογικής ενδικοφανούς προσφυγής μέχρι πρότινος παρουσίαζε

διακυμάνσεις σε διαφορετικά επίπεδα με αντικρουόμενες συχνά αποφάσεις (ενδεικτικά υπέρ της ταυτότητας αντικειμένου οι ΔεφΑθ 5277/2015, ΔΠρΑθ 5059/2016, ΔΠρΤριπ 1027/2017, ΔΠρΡοδ 207/2016, ενώ αντίθετα ΔΕφΑθ 840/2016, 407/2017, 6003/2015, ΔεφΠειρ 2889/2017 και ΔεφΑθ 2418/2018).

Το ΣτΕ επέλυσε οριστικά το ζήτημα με την υπ' αρ. 1686/2019 του Β' Τμήματος με Πρόεδρο την Ε. Σάρπ (ήδη Πρόεδρο του ΣτΕ) και Εισηγητή τον Ι. Δημητρακόπουλο. Το ΣτΕ κατέληξε υπέρ της ταυτότητας του περιεχομένου της ενδικοφανούς προσφυγής με το ένδικο βοήθημα και έκρινε απαράδεκτη την προβολή το πρώτον με το δικόγραφο της ένδικης προσφυγής λόγω οι οποίοι άπτονται της συνδρομής κρίσιμων ισχυρισμών επί του πραγματικού ενώ δέχθηκε την προβολή καινούργιων νομικών αιτιάσεων, οι οποίοι δεν είχαν προβληθεί αρχικώς με την αίτηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Ειδικότερα, λόγοι με τους οποίους τίθενται αμιγώς νομικά ζήτσημα, δηλαδή ζητήματα τα οποία ανάγονται στην ισχύ και το κύρος ή στην ερμηνεία διατάξεων νόμου ή γενικών αρχών του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, δίχως να προϋποθέτουν έρευνα κρίσιμου πραγματικού, το οποίο δεν έχει τεθεί από την πλευρά με την ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της ΔΕΔ, δύνανται να προβληθούν παραδεκτώς από την εξεταζόμενη άποψη με το δικόγραφο της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή και με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων αυτής. Κατ' αυτόν τον τρόπο δεν καταστρατηγείται ο σκοπός της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρου 63 ΚΦΔ και η ανάγκη διαφύλαξης του ωφέλιμου αποτελέσματός της, ενώ αυτή θέση αυτή δεν αντιμάχεται ούτε βρίσκεται σε αντίθεση με το δικαίωμα δικαστικής προστασίας του υπόχρεου κατ' αρ. 20 Συντάγματος και αρ. 6 της ΕΣΔΑ.

Παρατίθεται αυτουσίως η σκέψη 6 της υπ' αρ. 1686/2019 του Β' Τμήματος του ΣτΕ το οποίο έλαβε την σαφή θέση ότι σε περίπτωση που με το δικόγραφο της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή και με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων προβάλλονται, αναφορικά (και μόνο) με τα κεφάλαια της πράξης που αμφισβητήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και τα αιτήματα που διατυπώθηκαν με αυτήν, νομικές αιτιάσεις, οι οποίες δεν είχαν συμπεριληφθεί στην ενδικοφανή προσφυγή και όχι λόγοι που σχετίζονται με την έρευνα κρίσιμου πραγματικού, είναι επιτρεπτές και δεν διασαλεύουν τον επικρατήσαντα κανόνα ταυτότητας αντικειμένου ενδικοφανούς και ένδικης προσφυγής.

«Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. προβλέφθηκε ενδικοφανής διαδικασία, η οποία σκοπεύει στην επανεξέταση από τη φορολογική Διοίκηση των ζητημάτων που εγείρονται από τον φορολογούμενο σε σχέση με ορισμένη πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του, ώστε είτε να επιλυθεί το πρόβλημα, ταχέως, από την ίδια τη Διοίκηση είτε, τουλάχιστον, να εκκαθαριστούν

επαρκώς τα λυσιτελώς τιθέμενα νομικά ή/και πραγματικά ζητήματα, προκειμένου, αφενός, να μην επιβαρύνεται ασκόπως ο φόρτος των δικαστηρίων και, αφετέρου, να εξυπηρετείται η οικονομία και η αποτελεσματικότητα της οικείας ένδικης διαδικασίας επίλυσης της διαφοράς και του ασκούμενου στο πλαίσιο της ελέγχου του διοικητικού δικαστηρίου (βλ. ΣτΕ 2465/2018 επταμ.). Ο σκοπός αυτός της εν λόγω ενδικοφανούς διαδικασίας και η ανάγκη διαφύλαξης του ωφέλιμου αποτελέσματός της δεν αναιρούνται σε περίπτωση που με το δικόγραφο της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή και με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων (άρθρο 131 Κ.Δ.Δ.) προβάλλονται, αναφορικά (και μόνο) με τα κεφάλαια της πράξης που αμφισβητήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και τα αιτήματα που διατυπώθηκαν με αυτήν, νομικές αιτιάσεις, οι οποίες δεν είχαν συμπεριληφθεί στην ενδικοφανή προσφυγή. Ειδικότερα, λόγοι με τους οποίους τίθενται αμιγώς νομικά ζητήματα, ήτοι ζητήματα τα οποία ανάγονται στην ισχύ και το κύρος (αυτεπαγγέλτως άλλωστε εξεταστέα επί αντισυνταγματικότητας των νομοθετικών διατάξεων κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής - βλ. ΣτΕ 1438/2018 επταμ.) ή στην ερμηνεία διατάξεων νόμου ή γενικών αρχών του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, δίχως να προϋποθέτουν έρευνα κρίσιμου πραγματικού, το οποίο δεν έχει τεθεί από την πλευρά του φορολογουμένου με την ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της φορολογικής Διοίκησης, δύνανται να προβληθούν παραδεκτώς από την εξεταζόμενη άποψη με το δικόγραφο της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή και με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων αυτής. Αντιθέτως, δεν μπορούν, κατ' αρχήν, να προβληθούν παραδεκτώς με την προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων λόγοι οι οποίοι σχετίζονται με έρευνα περί της συνδρομής πραγματικού και οι οποίοι δεν συμπεριελήφθησαν στην ενδικοφανή προσφυγή, εκτός εάν οι προβαλλόμενες πλημμέλειες προέκυψαν από την επί της ενδικοφανούς προσφυγής απόφαση (αναφορικά π.χ. με τη διαδικασία έκδοσης αυτής ή τη νέα, σε σχέση με εκείνη της αρχικής πράξης, αιτιολογία αυτής) ή ανέκυψαν οψιγενώς. Η ρύθμιση, δε, κατά τον αμέσως προπεριγραφόμενο τρόπο, των όρων τήρησης της επίμαχης ενδικοφανούς διαδικασίας παρίσταται αρκούντως σαφής και προβλέψιμη κατά την εφαρμογή της για τον μέσο επιμελή φορολογούμενο, ενόψει και της ανάγκης ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, της κατά το δυνατόν ταχείας και αποτελεσματικής εκκαθάρισης των φορολογικών διαφορών ενώπιον των δικαστηρίων και αφετέρου, της αποτελεσματικής άσκησης του δικαιώματος δικαστικής προστασίας του ίδιου. Τέλος, η ρύθμιση αυτή, η οποία, υπαγορευόμενη από τους προπαρατιθέμενους λόγους, δεν οδηγεί σε αναίρεση του δικαιώματος δικαστικής προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Συντάγματος ούτε σε εκείνη του άρθρου 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ν.δ. 53/1974, Α' 256), οι οποίες δεν αποκλείουν τη θέσπιση δικονομικών προϋποθέσεων που συνάπτονται προς τη λειτουργία των δικαστηρίων και την ανάγκη αποτελεσματικής απονομής της δικαιοσύνης και δεν υπερβαίνουν τα

όρια εκείνα, πέραν των οποίων συνεπάγονται την άμεση ή έμμεση κατάλυση του ατομικού δικαιώματος παροχής έννομης δικαστικής προστασίας (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1858/2015, 1619, 601/2012 κ.ά., ΣτΕ 2013/2018, 4788/2014 7μ. κ.ά., πρβλ. επίσης ΣτΕ 2362/2015, 2188/2009, 3519/2004). Μειοψήφησε ο Πάρεδρος Ι. Δημητρακόπουλος, ο οποίος υποστήριξε ότι από τις παραπάνω διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδαφ. β' και παρ. 5 εδαφ. α' του Κ.Φ.Δ., σε συνδυασμό με εκείνη της διάταξης του άρθρου 63 παρ. 3 εδαφ. α' του Κ.Δ.Δ., ερμηνευόμενες ενόψει και της ανάγκης διαφύλαξης του ωφέλιμου αποτελέσματος της προβλεπόμενης από το άρθρο 63 του ΚΦΔ ενδικοφανούς διαδικασίας (η οποία σκοπεύει, κατά τα κριθέντα με την απόφαση ΣτΕ 2465/2018 επταμ., στην επανεξέταση από τη φορολογική Διοίκηση των ζητημάτων που εγείρονται από τον φορολογούμενο σε σχέση με ορισμένη πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του, ώστε είτε να επιλυθεί το πρόβλημα, ταχέως, από την ίδια τη Διοίκηση είτε, τουλάχιστον, να εκκαθαριστούν επαρκώς τα λυσιτελώς τιθέμενα νομικά ή/και πραγματικά ζητήματα, προκειμένου, αφενός, να μην επιβαρύνεται ασκόπως ο φόρτος των δικαστηρίων και, αφετέρου, να εξυπηρετείται η οικονομία και η αποτελεσματικότητα της οικείας ένδικης διαδικασίας επίλυσης της διαφοράς και του ασκούμενου στο πλαίσιο της ελέγχου του διοικητικού δικαστηρίου) προκύπτει ότι με τους λόγους της ένδικης προσφυγής δεν μπορούν, κατ' αρχήν, να προβληθούν παραδεκτώς νομικές ή/και πραγματικές αιτιάσεις που δεν εγέρθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή. Κατ' εξαίρεση χωρεί παραδεκτώς η προβολή τέτοιων λόγων, εάν αφορούν σε ουσιγενείς πλημμέλειες (λ.χ. σε περίπτωση παραβίασης της αρχής *ne bis in idem*) ή εάν το βάσιμό τους προϋποθέτει την επίλυση και νομικού ζητήματος που δεν μπορούσε, κατ' αρχήν, να τεθεί λυσιτελώς ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), όπως είναι, ιδίως, ζήτημα αντίθεσης προς το Σύνταγμα διατάξεων τυπικού νόμου, η εφαρμογή των οποίων δύναται να ασκήσει ουσιώδη επιρροή στην νομιμότητα (ή μη) της επίμαχης καταλογιστικής πράξης της φορολογικής Διοίκησης, λαμβανομένου υπόψη ότι η ΔΕΔ έχει αναπτύξει πρακτική, στο πλαίσιο της οποίας θεωρεί ότι δεν έχει αρμοδιότητα εξέτασης τέτοιων ζητημάτων αντισυνταγματικότητας (εκτός κι αν αυτά έχουν επιλυθεί οριστικώς από το Συμβούλιο της Επικρατείας)».

Γενομένης δεκτής του κανόνα της ταυτότητας αντικειμένου ενδικοφανούς και ένδικης προσφυγής και σταθμιζόμενης πάντοτε της υπό κρίση υπόθεση και εφ' όσον διατηρείται ισχυρή η προαιρετική συνδρομή νομικής αρωγής προς τον υπόχρεο, η εφαρμογή του κανόνα οφείλει να γίνεται με όρους επιείκειας προς τον φορολογούμενο.⁶⁸ Στη συγκεκριμένη, μάλιστα, απόφαση το Δικαστήριο έκανε δεκτό τον προβληθέντα λόγο του προσφεύγοντος περί παραγραφής, αφού επισήμανε ότι αυτός ανάγεται στην ερμηνεία των υπό κρίση διατάξεων και όχι σε έρευνα πραγματικών στοιχείων με συνέπεια να απορρίψει τον ισχυρισμό του Δημοσίου ότι ο

⁶⁸ Βλ. σχετικό προβληματισμό σε Ι. Φωτόπουλο, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 1827-1828

συγκεκριμένος λόγος δεν είχε προβληθεί το πρώτον με την αίτηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΑΝΤΙ ΕΠΙΛΟΓΟΥ

Η φορολογική ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 ΚΦΔ από την στιγμή της καθιέρωσής της μέχρι και σήμερα, έπειτα από τα νομολογιακά νάματα εκλέπτυνσης των διατάξεων, τα διδάγματα της καθημερινής πρακτικής αλλά και της πυροδότησης μιας διαρκούς θεωρητικής συζήτησης, αποτέλεσε μια αμφιλεγόμενη νομοθετική επιλογή, η οποία άμα τη ψηφίσει της καλλιέργησε υψηλές προσδοκίες και ταυτόχρονα συγκέντρωσε διασταυρούμενα πύρα τόσο από τη νομική κοινότητα όσο και από παράγοντες της φορολογικής διοίκησης. Ενώ υπήρξε σαφής και εναργής εξ αρχής ο σκοπός που εκλήθη να υπηρετήσει με την λειτουργία της ως διηθητικό φίλτρο εκκαθάρισης των φορολογικών υποθέσεων προτού αυτές λάβουν την δικαστική οδό, επανεξετασθείσες ήδη ως προς την ουσία της αμφισβητούμενης διαφοράς, αλλά και ως αναγκαίος και ευπρόσδεκτος αναβαθμός στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας ως μέσου με διττό στόχο: αφ' ενός ως μορφής αυτοελέγχου της Διοίκησης και μάλιστα από ειδικώς και ad hoc συσταθέν όργανο, το οποίο κείται εκτός διοικητικής ιεραρχίας, προκειμένου να διορθωθούν παραλείψεις ή ολιγωρίες της φορολογικής αρχής, με συνέπεια την εξοικονόμηση πόρων, ανθρωπίνου δυναμικού και χρόνου, αφ' ετέρου ως μέσου λυσιτελούς προστασίας του φορολογούμενου, ο οποίος χωρίς περιττά έξοδα εντός οριοθετημένου χρονικού πλαισίου, θα αναζητούσε την επανεξέταση της υπόθεσής του απευθυνόμενος στην Διοίκηση· εν τούτοις το *modus operandi* που σχεδιάστηκε δεν λειτούργησε προς την κατεύθυνση επίτευξης των στόχων αυτών με τον πιο τελεσφόρο τρόπο τόσο σε επίπεδο εκκαθάρισης των υποθέσεων όσο πολύ περισσότερο σε επίπεδο προστασίας του φορολογούμενου με την ανάδυση, μάλιστα, και ζητημάτων συνταγματικής φύσεως τα οποία εγείρουν ερωτηματικά ως προς τον χαρακτήρα του συγκεκριμένου θεσμού της φορολογικής διαδικασίας, ο οποίος μετρά ήδη έξι χρόνια βίου, μακροβιότερος αν μη τι άλλο από εκείνους που διαδέχτηκε.

Ένα από τα ζητήματα που έχει προκαλέσει την μήνιδα του νομικού κόσμου, ο οποίος κατατρίβεται με το φορολογικό δίκαιο, είναι ότι η άμεση βεβαίωση του συνόλου της φορολογικής οφειλής, όπως αυτή προκύπτει από την πράξη προσδιορισμού του φόρου, δεν αναστέλλεται με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, με συνέπεια ο υπόχρεος να είναι εκτεθειμένος σε μέτρα αναγκαστικής είσπραξης της οφειλής χωρίς να μπορεί να επιδιώξει την (προσωρινή) δικαστική του προστασία προτού παρέλθει η τασσόμενη προθεσμία των 120 ημερών. Είναι σαφές και η καθημερινή πρακτική το βεβαιώνει ότι το αίτημα αναστολής που συνυποβάλλεται με την ενδικοφανή προσφυγή δεν μπορεί να αποτελέσει ανάχωμα στον περιορισμό του δικαιώματος για δικαστική προστασία και τούτο διότι αφ' ενός η διαδικασία για την παραδεκτή άσκησή του είναι ιδιαζόντως περίπλοκη, τόσο εξ απόψεως της χρονικής προθεσμίας των 30 ημερών από την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης όσο και της

στοιχειοθέτησής του με όλα τα απαραίτητα τεκμήρια και έγγραφα, αφ' ετέρου τα στατιστικά αποδεικνύουν ότι η πλειονότητα των αιτήσεων αναστολής, οι οποίες εξετάζονται στην αποκλειστική (συντομότατη) προθεσμία των 30 ημερών από την υποβολή του, είτε απορρίπτονται για λόγους παραδεκτού είτε απορρίπτονται σιωπηρώς από τη ΔΕΔ. Επί ξηρού ακμής βαδίζει το συνταγματικό δικαίωμα που κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 Σ. εκ της παραδεδεγμένης πραγματικότητας ότι εφ' όσον δεν παρέλθει η τασσόμενη προθεσμία των 120 ημερών δεν μπορεί να ασκηθεί παραδεκτώς το ένδικο βοήθημα και συνακόλουθα ούτε και η αίτηση αναστολής, αφού η τελευταία προϋποθέτει την έγκυρη και σύννομη άσκηση της ένδικης προσφυγής. Στο σημείο αυτό ακριβώς παρατηρείται μια ανακολουθία του νομοθέτη μεταξύ διοικητικής και δικαστικής αναστολής, η οποία εσφαλμένως ταυτίζεται, αφού η αίτηση αναστολής γενικά σκοπεί στη άμεση αποτροπή των συνεπειών μιας διοικητικής πράξης, συνεπώς εάν η διοικητική αναστολή απορριφθεί καθίσταται άχρηστη, αφού η εκ των υστέρων και έπειτα από πολλούς μήνες δικαστική αναστολή δεν θα έχει κανέναν ουσιαστικό αντίκτυπο στον φορολογούμενο, ο οποίος έχει υποστεί βαρύτατες συνέπειες στα περιουσιακά του δικαιώματα. Μια προτεινόμενη λύση θα ήταν εκείνη η οποία αναφέρθηκε στο οικείο κεφάλαιο περί αίτησης αναστολής στο πλαίσιο της ενδικοφανούς φορολογικής διαδικασίας με την θέση της αυτόματης βεβαίωσης της οφειλής από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου σε ανενεργή κατάσταση άμα τη ασκήσει της ενδικοφανούς προσφυγής- νομολογιακή θέση η οποία υφίσταται σε σειρά ασφαλιστικών διαφορών. Κατά συνέπεια να μην θα βεβαιώνεται η καταλογιζόμενη οφειλή, ωστόσο δεν θα μπορεί να εισπραχθεί λόγω αυτόματης ισχύος του ανασταλτικού αποτελέσματος της ενδικοφανούς προσφυγής από την φορολογική αρχή. Είναι βέβαιο ότι μια τέτοια νομοθετική ρύθμιση θα απέσει τις αιτιάσεις περί φοροεισπρακτικού μηχανισμού και όχι γνησίως οιονεί δικαιοδοτικού οργάνου που επιδιώκει πλην όλων των άλλων και την προστασία του φορολογουμένου. Αποτελεί αναντίρρητα μια άσκηση ισορροπίας, η οποία οφείλει να σταθμίσει το δημόσιο συμφέρον χωρίς την απειλή κατάρρευση των δημοσίων εσόδων από καταφανώς αβάσιμες ενδικοφανείς προσφυγές οι οποίες σκοπούν απλώς και μόνο στην κωλυσιεργία είσπραξης των καταλογιζόμενων ποσών και από την άλλη να μην θέτει εν αμφιβόλω συνταγματικής περιωπής δικαιώματα όπως εκείνο της επαρκούς και αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας.

Συναφές θέμα το οποίο συνδέεται άρρηκτα με το ανωτέρω παραμένει ότι με την αυτόματη βεβαίωση της οφειλής ο υπόχρεος οφείλει με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής να καταβάλλει το 50% του καταλογιζόμενου ποσού επί πράξης, η οποία είναι αμφίβολο εάν αποτελεί νόμιμο τίτλο, ο οποίος μπορεί να οριστικοποιηθεί, εφ' όσον προσβάλλεται ως προς την ουσία και την νομιμότητα του και γι' αυτόν ακριβώς το λόγο

υπόκειται στη βάσανο της επανεξέτασης, μόνο μετά την απόφαση της ΔΕΔ και την έκδοση απόφασης, η οποία ενσωματώνει την αρχική πράξη και πλέον αποτελεί την μοναδική με εκτελεστό χαρακτήρα.⁶⁹ Παρ' όλα αυτά τα διοικητικά δικαστήρια έχουν κάνει δεκτό ότι μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ οι εκτελεστοί τίτλοι για την είσπραξη των φόρων, όπως απαριθμούνται στο αρ. 45, έχουν άμεση εκτελεστικότητα, χωρίς να τίθεται καμία περαιτέρω προϋπόθεση οριστικοποίησής τους, αρά νόμιμο τίτλος υφίσταται ασχέτως της εκκρεμούς υπόθεσης ενώπιον της ΔΕΔ.⁷⁰ Πρόταση η οποία θα μπορούσε να υιοθετηθεί προκειμένου να υπερπηδήσει την υποχρέωση του 50% της καταλογιζόμενης οφειλής θα ήταν η θέσπιση ενός παραβόλου με την υποβολή της αίτησης της ενδικοφανούς προσφυγής, ανάλογο με εκείνο που προβλέπεται στον ΚΔΔ για τις φορολογικές διαφορές, προκειμένου να αποφευχθεί η καταστρατήγηση από στρατηγικούς κακοπληρωτές του Δημοσίου και μην εκτροχιαστεί η δημοσιονομική πολιτικής της χώρας. Το παράβολο ως όρος παραδεκτού της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής θα είχε σημαντικό όφελος διότι αφ' ενός δεν θα κατέλειπε περιθώριο μη καταβολής του, όπως συμβαίνει πλειστάκις με το 50% της καταλογιζόμενης οφειλής, αφ' ετέρου ασχέτως της απόφασης της ΔΕΔ, είτε αυτή αποφαινεται με αποδοχή είτε με τροποποίηση είτε με άρνηση της ενδικοφανούς, αυτό θα επιστρεφόταν εις ολόκληρον στον υπόχρεο, αφού ο ίδιος πλέον ή θα δικαιωθεί ή θα κληθεί να ακολουθήσει την δικαστική ή θα επιλέξει το οφειλόμενο ποσό.

Πολύς λόγος γίνεται για την πολυπλοκότητα της διαδικασίας άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής, πολλώ δε μάλλον της αίτησης αναστολής, δεδομένης και της εξαιρετικά σύντομης προθεσμίας από την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και της στριφνής και ευμετάβλητης φύσης των φορολογικών διαφορών, οι οποίες απαιτούν εξειδίκευση και εμβρίθεια στην ορθή αντιμετώπισή τους, χαρακτηριστικά τα οποία στερείται ακόμα και ο μέσος επιμελής φορολογούμενος. Κατά την γνώμη του γράφοντος η κριτική που ασκείται δεν εντοπίζεται στο σωστό σημείο. Η εμπειρία των τελευταίων χρόνων καταδεικνύει ότι ο νομικός κόσμος έχει εξοικειωθεί με την διαδικασία που επιτάσσει η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, επέδειξε και την ευελιξία και την προσαρμοστικότητα να ανταποκριθεί στο ισχύον καθεστώς. Η κριτική, ωστόσο, πρέπει να στραφεί στη νομοθετική μεταρρύθμιση του άρθρου 63 ΚΦΔ προς την κατεύθυνση ρητής και εκ των ων ουκ άνευ συνδρομής δικηγόρου για την άσκηση της

⁶⁹ Α. Μάλλιου, Η νέα διαδικασία διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών ή «πλίνθοι και κέραμοι ατάκτως ερμιμένοι», ΔΦΝ 2013, σελ. 642, «...η αχαρακτήριστη αυτή διάταξη κατασκευάζει και διοικητική διαδικασία χορήγησης αναστολών. Ο φορολογούμενος καλείται να καταβάλει το 50% μη γεννημένης απαίτησης, χωρίς νόμιμο τίτλο και μπορεί να ζητήσει, κατά τη διάταξη, προστασία όχι από το φυσικό του δικαστή, αλλά από την εκτελεστική εξουσία».

⁷⁰ Βλ. απόφαση ΔΕΦΑΘ 2821/2015 και υποσημ. 218 σε Ι. Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ό.π., σελ. 1829.

ενδικοφανούς φορολογικής προσφυγής. Με αυτόν τον τρόπο θωρακίζεται η ασφάλεια δικαίου και χαλυβδώνεται η νομική προστασία του υπόχρεου, ο οποίος στο μεσοπρόθεσμο μέλλον είναι δεδομένο ότι επωφελείται από περιττή ταλαιπωρία, έξοδα και ατυχείς για τον ίδιο αποφάσεις με οριστικό χαρακτήρα. Έτσι, αποδυναμώνεται η μερίδα της κριτικής που –ορθώς- επισημαίνει ότι ο υπόχρεος ευρίσκεται ανοχύρωτος και αμυντικά ανοργάνωτος αφού σε μια σύντομη προθεσμία 30 ημερών πρέπει να καταστρώσει όλους τους ισχυρισμούς του, πραγματικούς τε και νομικούς, απέναντι στην προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής αρχής, χωρίς να διατρέχει τον σοβαρό κίνδυνο να μην μπορεί να αντιτάξει ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων λόγους τους οποίους παρέλειψε το πρώτον με την ενδικοφανή προσφυγή. Στον αντίλογο ότι κάτι τέτοιο θα αποτελούσε ένα συντεχνιακό αίτημα της δικηγορικής κοινότητας, η απάντηση ευρίσκεται στις ίδιες τις αιτήσεις των ενδικοφανών προσφυγών, οι οποίες συντάσσονται με τρόπο ανεργμάνιστο, αλυσιτελή για τον φορολογούμενο και εν τέλει δυσπρόσιτο για την ίδια την ΔΕΔ. Άλλωστε, ο φορολογικός νομοθέτης με την προσφάτως ιδρυθείσα Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών⁷¹ κατέστησε υποχρεωτική την υπογραφή δικηγόρου στην άσκηση της αίτησης στο ως άνω θεσμό, ο οποίος σκοπεί πρωτίστως στην αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων με κριτήριο την ταχεία διεκπεραίωσή τους. Το αυτό μοντέλο είναι σκόπιμο να υιοθετηθεί και για την ενδικοφανή φορολογική προσφυγή ενώπιον της ΔΕΔ. Επιπροσθέτως, η επί θύραις τέταρτη βιομηχανική επανάσταση, τα κελεύσματα και οι συνθήκες των καιρών που επισπεύδουν βιαίως διαδικασίες και προγραμματισμούς καθώς και το επί μακρόν και επιτακτικό αίτημα ψηφιακού μετασχηματισμού της διοικητικής μηχανής πρέπει να βρει άμεση εφαρμογή στις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, η οποία εν μέσω της πανδημίας του COVID-19 πραγματοποίησε αρκετά, πάντως όχι ανακόλουθα, βήματα προς αυτήν την κατεύθυνση. Το πλαίσιο ηλεκτρονικής αποκλειστικά κατάθεσης της ενδικοφανούς προσφυγής υφίσταται ήδη πιλοτικά για ορισμένες φορολογικές αρχές χωρίς ωστόσο να έχει εν τοις πράγμασι εφαρμοστεί. Δεδομένων των συνθηκών και της μη αναστρέψιμης, ως φαίνεται, πορείας προς την ηλεκτρονική δικαιοσύνη, έστω και με δειλά βήματα, η θέσπιση υποχρεωτικής συνδρομής δικηγόρου στην υπογραφή της

⁷¹ Το Υπουργείο Οικονομικών δια του προσφάτως ψηφισθέντος ν. 4714/2020 με τίτλο «Φορολογικές παρεμβάσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας της ελληνικής οικονομίας, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/1852, (ΕΕ) 2018/822, (ΕΕ) 2020/876, (ΕΕ)2016/1164, (ΕΕ) 2018/1910 και (ΕΕ) 2019/475, συνεισφορά Δημοσίου για την αποπληρωμή δανείων πληγέντων δανειοληπτών λόγω των δυσμενών συνεπειών της νόσου COVID-19 και άλλες διατάξεις», συστήνει στο άρθρο 16 Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων. Με την άρτι εκδοθείσα υπ' αρ. 127519 ΕΞ 2020 (ΦΕΚ Β' 4939/09-11-2020) Απόφαση του ο Υπουργός Οικονομικών έθεσε ήδη σε λειτουργία την Επιτροπή με έδρα την Αθήνα και αντίστοιχο παράρτημα στη Θεσσαλονίκη εξειδικεύοντας τον τρόπο λειτουργίας, την διαδικασία εξώδικης επίλυσης, την οργανωτική δομή, τον τρόπο υποβολής της αίτησης καθώς και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που θα την συνοδεύουν. Βλ. Γ. Κωνσταντόπουλου, Ο νέος θεσμός της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Διαφορών, <https://www.forin.gr/articles/article/40789/arthro-tou-g-kwnstantopoulou-o-neos-thesmos-ths-epitrophs-ekswdikhs-epilushs-forologikwn-diaforwn>

ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία θα γίνεται μέσω ηλεκτρονικής υπογραφής (τα στοιχεία απόκτησης από σημαντική μερίδα δικηγόρων είναι ενθαρρυντική), η ενεργοποίηση ηλεκτρονικής υποβολής της ενδικοφανούς φορολογικής προσφυγής αποτελεί το επόμενο γενναίο βήμα- θα αποφευχθεί η ακατανόητη κατάθεση ταυτοχρόνως τόσο φυσικού όσο και ηλεκτρονικού φακέλου από τον υπόχρεο.

Περαιτέρω, πολύ μελάνι έχει χυθεί για την ουσιαστική αποτελεσματικότητα του θεσμού της ΔΕΔ ως προς την επίτευξη των σκοπών της.⁷² Η κριτική αυτή πλέον (εν αντιθέσει με τα πρώτα δυο-τρία χρόνια λειτουργίας της) στερείται βάσης, διότι τα στατιστικά στοιχεία την διαψεύδουν (αναλυτικά στο οικείο κεφάλαιο για την ΔΕΔ). Η πραγματικότητα αποδεικνύει ότι προϊόντος του χρόνου και επαρκέστερης στελέχωσης της Υπηρεσίας η αποτελεσματικότητα ως προς την επανεξέταση του μεγαλύτερου όγκου των ενδικοφανών προσφυγών έφτασε να αγγίζει σήμερα ποσοστό άνω του 90% με την έκδοση ρητών αποφάσεων. Μάλιστα, η ΔΕΔ επιτέλεσε έναν ευρύτερο ρόλο με αρκετές πτυχές στην φορολογική διοίκηση προτάσσοντας την ενότητα και ασφάλεια της φορολογικής έννομης τάξης. Στο πλαίσιο η αλληλεπίδραση της ΔΕΔ με τις καθ' ύλην αρμόδιες Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, την παροχή συνδρομής στην έκδοση εγκυκλίων και ο εντοπισμός της παρακολούθησης και ανάλυσης των τάσεων της δικαστηριακής νομολογίας υπήρξε κρίσιμος.⁷³ Εκείνο το οποίο εξακολουθεί να προβληματίζει ευλόγως είναι το πέπλο το οποίο πέπτει στον τρόπο με τον οποίο εξετάζεται η ενδικοφανής προσφυγή και ιδιαιτέρως ως προς τον

⁷² Ιδιαίτερα δριμεία κριτική ασκεί ο Κ. Φινοκαλιώτης, βλ. Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 750, «Η πρόβλεψη της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά του συνόλου των πράξεων καταλογισμού, και όχι μόνο, χωρίς οποιοδήποτε όριο, οδηγεί στην συσσώρευση χιλιάδων υποθέσεων, οι οποίες είναι αδύνατο να κριθούν σε βάθος μέσα στο ιδιαίτερο σύντομο χρόνο που θέτει ο νόμος, τις 120 ημέρες. Με δεδομένη την έλλειψη της δυνατότητας συμβιβασμού, ο ενδιαφερόμενος δεν έχει άλλη δυνατότητα από το να προσφύγει στα δικαστήρια. Αποτέλεσμα, ένας μεγάλος αριθμός των υποθέσεων οδηγείται και πάλι στα δικαστήρια. Βεβαίως σε αντίθεση προς τα πρώτα έτη εφαρμογής της διαδικασίας αυτής, η οποία έπρεπε να ολοκληρωθεί σε 60 και ακολούθως σε 90 ημέρες, με συνέπεια να μην εξετάζονται το μεγαλύτερο μέρος των ενδικοφανών προσφυγών, σήμερα, με τη διευρυμένη προθεσμία, σε συνδυασμό και με την καλύτερη στελέχωση της ΔΕΔ, ο μεγάλος όγκος των ασκηθεισών ενδικοφανών προσφυγών εξετάζεται και εκδίδεται απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής».

⁷³ Βλ. Τ. Παπαδόπουλου, Δ.Ε.Δ. - Α.Α.Δ.Ε.: Απολογισμός έργου πρώτης πενταετίας - Συμβολή στον εντοπισμό ζητημάτων για την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, παρουσίαση στο πλαίσιο της 5^{ης} διημερίδας e-themis με θέμα «Επίκαιρα ζητήματα Φορολογικού και Ασφαλιστικού Δικαίου» (<https://congress-ethemis.gr/presentation-downloads-2020-01>), όπου καταγράφεται μια σειρά τέτοιων νομικών ζητημάτων όπως η ανάληψη και επανακατάθεση ποσού, το οποίο αποδεδειγμένα δεν έχει χρησιμοποιηθεί αλλού, δεκτή άνευ χρονικού ορίου, ο κρίσιμος χρόνος για την φορολόγηση είναι ο χρόνος δημιουργίας του εμβάσματος και όχι ο χρόνος αποστολής του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016), η έκπτωση του παρακρατούμενου φόρου από τον αναλογούντα γίνεται και πέραν της πενταετίας (Ε.2204/2019), η τεκμαρτή δαπάνη ιδιόχρησης – Πληροφοριακό στοιχείο η μη καταχώρησή της, δεν επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα, οι άνευ προστίμου τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος όταν δεν μεταβάλλεται η φορολογητέα ύλη ή μεταβάλλονται αμιγώς πληροφοριακά στοιχεία (ΠΟΛ 1215/2018), το πέραν του συμβολαίου τίμημα που εισπράχθηκε (αποδεδειγμένα) κατά την πώληση ακινήτου δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, εάν τυχόν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 28 ή 34 ν. 2238/1994 φορολογείται ως εισόδημα της αντίστοιχης πηγής, το αρνητικό μικτό κέρδος δεν δύναται να καταλογισθεί ως λογιστική διαφορά εφόσον δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο τεκμηριωμένα και εμπειριστατωμένα η αιτία δημιουργίας του (πχ μη έκδοση φορολογικών στοιχείων πώλησης), συμψηφισμός φόρου καταβληθέντος στην αλλοδαπή (χώρα με σύμβαση αποφυγής διπλής φορολόγησης) με αναλογούντα φόρο αλληλεγγύης στην ημεδαπή) κτλ.

προσωποκεντρικό χαρακτήρα, αφού επ' αυτής επιλαμβάνονται δύο μόλις άτομα και δη στελέχη της φορολογικής διοίκησης.⁷⁴ Ένας υπάλληλος της ΔΕΔ καλείται να επανεξετάσει νόμω και ουσία την πράξη ενός συναδέλφου του σε φορολογική αρχή. Παρ' όλα αυτά, η κριτική αυτή είναι κατά την γνώμη του γράφοντος αποστειρωμένη και ακκίζεται εξαιτίας της διαχρονικής και φιλύποπτης στάσης της πλειονότητας απέναντι στην διοίκηση. Η αλήθεια είναι ότι η Διοίκηση, η οποία παράγει την πρώτη ύλη του δικαστικού έργου, συνακολούθως καθορίζει και την ποιότητα των προσβαλλόμενων πράξεων αλλά και της επανεξέτασή τους από το δευτεροβάθμιο ή ad hoc όργανο, πρέπει να στελεχωθεί με πιο ποιοτικά, πιο καταρτισμένα, με μεγαλύτερη νομική παιδεία στελέχη. Συνεπώς, μια λύση, η οποία υιοθετήθηκε για την προαναφερθείσα και άρτι συσταθείσα Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, θα ήταν η συνεπικούρηση του έργου των διοικητικών υπαλλήλων από δικαστικούς λειτουργούς, ήδη συνταξιοδοτηθέντες αλλά με εμπειρία του φορολογικού δικαίου, προκειμένου όχι μόνο να εκκαθαριστεί αποτελεσματικά ως προς τα νομικά και πραγματικά ζητήματα πριν αχθεί ενώπιον του φυσικού δικαστή, αλλά και προκειμένου να ενδυθεί η απόφαση της ΔΕΔ με μια περαιτέρω νομιμοποιητική σφραγίδα από πρόσωπα τα οποία παρέχουν κατά τρόπο, που υπερβαίνει την καχυποψία απέναντι στη Διοίκηση, αμερόληπτης κρίσης, ειδικότητας γνώσεων και νομικής ασφάλειας και διαφάνειας. Στο ίδιο πλαίσιο, με την προϊούσα εκλέπτυνση και επεξεργασία των τιθέμενων νομικών ζητημάτων και κανόνων, θα εξέλιπε η κριτική η οποία εντοπίζεται στην ανεπαρκή αιτιολόγηση των απορριπτικών αποφάσεων της ΔΕΔ, οι οποίες ως επί το πλείστον υιοθετούν το σκεπτικό της αρχικώς προσβαλλόμενης δυσμενούς καταλογιστικής πράξης της φορολογικής αρχής. Επιπροσθέτως, θα επεδεκνύετο μεγαλύτερη ευαισθησία ως προς την διακριτική ευχέρεια της ΔΕΔ να ενεργοποιεί την κατά παράγραφο 6 αρ. 63 ΔΕΔ ακρόασης του φορολογούμενου, η οποία έχει θεωρηθεί ότι πλήττει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, η οποία είναι ωστόσο υποχρεωτική εφ' όσον προκύψουν νέα στοιχεία και εν τοιαύτη περιπτώσει η προηγούμενη ακρόαση του υπόχρεου καθίσταται ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, μη τήρηση του οποίου συνεπιφέρει ακύρωση της απόφασης κατά παράγραφο 5β' αρ. 79 ΚΔΔ. Ωστόσο, έχει κριθεί ότι εκ των άρθρων 20 Σ. και 6 ΚΔΔιαδ δεν απορρέει υποχρέωση κλήσεως του ενδιαφερομένου να παραστεί ενώπιον της ΔΕΔ, εκτός εάν αυτό επιβάλλεται από νομοθετική διάταξη, διότι η έγγραφη προσφυγή συνιστά αυτή η ίδια την ακρόαση, η οποία καλύπτει την συνταγματική επιταγή.⁷⁵

⁷⁴ Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σελ. 750 «...χαρακτηρίζεται από αδιαφάνεια, καθόσον δύο πρόσωπα, αποφαινόμενα επί ιδιαίτερα κρίσιμων αποφάσεων για το μέλλον των φορολογουμένων, χωρίς τη δυνατότητα του φορολογούμενου να υποστηρίξει προφορικά και άμεσα τις απόψεις του».

⁷⁵ Ι. Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ο.π., σελ. 1802

Εν κατακλείδι, ο θεσμός της φορολογικής ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να ιδωθεί υπό το πρίσμα υπηρέτησης των σκοπών, τους οποίους ο φορολογικός νομοθέτης της επιφύλαξε, ήτοι την αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων και την επιτάχυνση της διοικητικής δίκης καθώς και της παροχής επαρκούς και αποτελεσματικής προστασίας του φορολογούμενου, χωρίς να παραγνωρίζεται η διασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος με την τήρηση του δημοσιονομικού σχεδιασμού και της τόνωσης των δημοσίων εσόδων μέσω της ασφάλειας και της ενότητας της φορολογικής έννομης τάξης. Είναι προφανές ότι η φορολογική ενδικοφανής προσφυγή αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο στο οικοδόμημα της διοικητικής διαδικασίας, τόσο ως υποχρεωτικός αναβαθμός για την λυσιτελή εκκαθάριση των υποθέσεων όσο και ως θεσμός με ευρύτερη σημασία για την φορολογική έννομη τάξη και την φορολογική διοίκηση. Η αποτελεσματικότητά της, λοιπόν, θα κριθεί κατ' εξοχήν με βάση αυτά τα δυο κριτήρια. Όπως καταδείχθη ανωτέρω ο μεγαλύτερος όγκος των ενδικοφανών προσφυγών επανεξετάζεται από την ΔΕΔ, η οποία εκδίδει σε συντριπτικό πλέον ποσοστό ρητές αποφάσεις ενώ εξ αυτών περίπου ένα 40% οδηγείται στα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια. Η βελτίωση αυτών των δεικτών είναι ένα ενθαρρυντικό δεδομένο για την λειτουργία της ΔΕΔ, η οποία παρά την αρχική της βραδύτητα και αβελτηρία κατόρθωσε να ανταπεξέλθει στο νέο της ρόλο και να δημιουργήσει μια προοπτική με πιο ευαίωνους όρους.

Τα τρωτά, ωστόσο, της ενδικοφανούς φορολογικής διαδικασίας είναι αρκετά και μάλιστα αγγίζουν συνταγματικού τύπου προβληματισμούς, οι οποίοι δεν παραγνωρίζονται εάν δεν αποτελεί επιθυμία της Ανεξάρτητης Αρχής να εκπέσει η λειτουργία της σε μια κεκαλυμμένη φοροεισπρακτική μηχανή. Η άμεση βεβαίωση της οφειλής ως αποτέλεσμα της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η έλλειψη προσωρινής προστασίας και η μη ανασταλτική λειτουργία της ενδικοφανούς προσφυγής, η εφαρμογή της διαδικασίας αναγκαστικής είσπραξης της οφειλής ακόμα και πριν την έκδοση απόφασης εντός της τασσόμενης προθεσμίας, η ανεπαρκής αιτιολόγηση των απορριπτικών αποφάσεων, όπως αυτή οριοθετείται από τον νόμο, η επανεξέταση της προηγούμενης απόφασης αποτελούν ζητήματα τα οποία χρήζουν επαναξιολόγησης προς την κατεύθυνση των προτεινόμενων λύσεων και βελτιώσεων που αναφέρθηκαν ανωτέρω.

Ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής συνολικά στην ελληνική έννομη τάξη έχει μακρά θεωρητική και νομολογιακή παράδοση ενώ προϊόντος του χρόνου ανέπτυξε τα ιδιαίτερα, δικά της, εθνικά χαρακτηριστικά.⁷⁶ Όπως ακριβώς η ενδικοφανής προσφυγή στις διοικητικές διαφορές γενικά, κατά τον ίδιο τρόπο και η ενδικοφανής προσφυγή στις φορολογικές διαφορές, η οποία διαθέτει εξαιρετικά και ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, μπορεί να απογειώσει τις επιδόσεις

⁷⁶ Σ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, ό.π., σελ. 397

της ως προς τους υπηρετούμενους στόχους της με την περαιτέρω επεξεργασία του νομικού της πλαισίου και την εκλέπτυνση του θεσμικού της καθεστώτος με την εισαγωγή ορισμένων γενικών κανόνων και την αποσαφήνιση ορισμένων ειδικότερων πτυχών της, όπως αυτές αναλύθηκαν ανωτέρω και πιο συγκεκριμένα επί σκοπώ κατοχύρωσης των δικαιωμάτων του υπόχρεου κατά την άσκησή της, τους όρους και τις προϋποθέσεις της.

Στο συγκεκριμένο σημείο θα πρέπει να αποδώσουμε τα εύσημα στη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων ως προς τις φορολογικές διαφορές, αφού έχουν συντελέσει καταλυτικά στην κατανόηση, εμβάθυνση και εμπέδωση της φορολογικής ενδικοφανούς προσφυγής επιλύοντας ακανθώδη ζητήματα, τα οποία εξαιτίας νομοθετικής ατολμίας ευρίσκονται σε σεσηπυία κατάσταση επί μακρόν επιδεινώνοντας την ανασφάλεια δικαίου. Το νομολογιακό υπόβαθρο είναι ιδιαίτερα γόνιμο ως προς την φορολογική ενδικοφανή προσφυγή τα τελευταία χρόνια ενώ αναμένεται να συνεχίσει με τον ίδιο ρωμαλέο δυναμισμό, αποδεικνύοντας συν τοις άλλοις τον διαρκώς εξελισσόμενο χαρακτήρα του φορολογικού δικαίου. Η άντληση από αυτό το πλούσιο νομολογιακό οπλοστάσιο προς την κατεύθυνση εμπλουτισμού ή αντικατάστασης προβληματικών διατάξεων παραμένει μια ευκαταία προοπτική.

Είναι πρόδηλο ότι η ενδικοφανής προσφυγή στις φορολογικές διαφορές είναι πεδίο γόνιμων θεωρητικών αναζητήσεων και τολμημάτων, όπου αναφέρονται συνταγματικοί προβληματισμοί οι οποίοι αρδεύουν από την καθημερινή πρακτική, ενώ ταυτόχρονα συνιστά την προμετωπίδα της φορολογικής αρχής για την επίτευξη των στόχων της καλλιεργώντας υψηλές προσδοκίες. Η προβληματική της ενδικοφανούς φορολογικής προσφυγής αλλά και γενικότερα της ενδικοφανούς προσφυγής κατέχει περίοπτη θέση και εξακολουθεί να πυροδοτεί ζωηρό διάλογο για την κατεύθυνση αναμόρφωσης της διοικητικής δικαιοσύνης, η οποία ακόμα και έπειτα από τόσες μεταρρυθμιστικές απόπειρες για πολλούς, εμπλεκόμενους και μη, επαΐοντες και μαθητευόμενους, αποτελεί terra nullius- εθνική ιδιαιτερότητα ή παγκόσμια πρόκληση; Κατά τη γνώμη του γράφοντος η ενδικοφανής προσφυγή, όπως αυτή αποκρυσταλλώθηκε στο άρθρο 63 ΚΦΔ και στις οικείες εγκυκλίους, κατά τα επόμενα χρόνια και με την υιοθέτηση της ηλεκτρονικής δικαιοσύνης και των ψηφιακών μέσων, θα χρειαστεί να μεταρρυθμιστεί και να υιοθετήσει τις βέλτιστες πρακτικές των προηγούμενων χρόνων λειτουργίας της ώστε να απελευθερώσει με την σταδιακή στελέχωση της ΔΕΔ από νεώτερα και πιο καταρτισμένα στελέχη τη δυναμική της. Άλλωστε, μια διαχρονικά παθογένεια της ελληνικής διοίκησης αποτελεί η αδιάλειπτη κατάργηση και σύσταση υπηρεσιών, οι οποίες δεν διαθέτουν σε πλείστες όσες περιπτώσεις τον απαιτούμενο χρόνο για να παράγουν έργο και να κριθούν βάσει αυτού. Το φαινόμενο αυτό επιχωριάζει στη φορολογική διοίκηση και η ΔΕΔ αποτελεί ακόμα θεσμό βραχύ βίο. Η ενδικοφανής προσφυγή εξαιτίας ακριβώς της εξέχουσας σημασίας

της στην διοικητική δικαιοσύνη πρέπει να πιστωθεί με εύλογο χρόνο εντός του οποίου θα αξιολογηθούν μεγαλόπνοοι αλλά και επιμέρους στόχοι με την σημειακή επέμβαση της νομοθετικής εξουσίας και την άντληση νομολογιακού αποθησαυρίσματος των τελευταίων ετών.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

I. Νομοθεσία

1. Ν. 2238/1994 (αρ. 70B)
2. Ν. 4174/2013 (αρ. 63)
3. Ν. 4172/2013 (αρ. 72 – μεταβατικές διατάξεις)
4. Ν. 4153/2013 (αρ. 1 παρ. Α υποπαρ. Α5)
5. Ν. 4223/2013 (αρ. 49)
6. Ν. 4254/2014 (αρ. 1 υπ. Δ2)
7. Ν. 4331/2015 (αρ. 47 παρ. 3)
8. Ν. 4410/2016 (αρ. 40 παρ. 16)
9. Ν. 4446/2016 (αρ. 18 παρ. 5 και 97)
10. Ν. 4509/2017 (αρ. 79 και 398)

II. Εκδοθείσες Εγκύκλιοι – Αποφάσεις – Διευκρινίσεις και Ανακοινώσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (και ήδη Διοικητή της ΑΑΔΕ)

1. Δ6Α 1198069 ΕΞ 30.12.2013 Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.
2. Δ.Ε.Δ. Β1 1018278 ΕΞ 2015/5.2.2015 Διευκρινίσεις σχετικά με τις επιδόσεις και τον χειρισμό δικαστικών προσφυγών κατά αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
3. Δ.Ε.Δ. Β1 1093475 ΕΞ 2015/3.7.2015 Διευκρινίσεις και οδηγίες σχετικά με την άσκηση και το χειρισμό των ενδίκων μέσων που ασκούνται κατά αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων επί προσφυγών κατά ρητών ή σιωπηρών αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
4. Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών Ανακοίνωση «Διευκρινίσεις Σχετικά με την Εξέταση Αιτημάτων Αναστολής»
5. Αριθμ. 1466/2017 Τροποποίηση της αριθ. ΔΙΠΑΕΕ 1189600 ΕΞ 2016/29.12.2016 (ΦΕΚ Β' 4396/2016) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017 από τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.
6. Ανακοίνωση – Παροχή Διευκρινίσεων – Μη παραδεκτή υποβολή αιτημάτων αναστολής κατά πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου

7. Ανακοίνωση σχετικά με τα Τηλέφωνα Επικοινωνίας της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

III. Εκδοθείσες ΠΟΛ του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (και ήδη Διοικητή της ΑΑΔΕ)

1. Η ενδικοφανής προσφυγή για φορολογικές διαφορές (ΠΟΛ 1002/2013)
2. ΠΟΛ. 1282/31.12.2013 Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5,6 και 7 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013.
3. ΠΟΛ. 1066/27.2.2014 – Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4238/2014 αναφορικά με την εξέταση από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) υποθέσεων που είχαν εισαχθεί ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994 και οδηγίες για την εφαρμογή τους.
4. ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013) «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31.12.2013) για την διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.
5. ΠΟΛ. 1192/12.8.2014 Αναστολή της προθεσμίας για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών), καθώς και για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών, κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».
6. ΠΟΛ. 1142/15.5.2014 Κοινοποίηση των διατάξεων της περ. γ' του άρθρου 50 του ν.4238/2014 όπως αυτές προστέθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 184 του ν. 4261/2014 αναφορικά με την εξέταση από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης υποθέσεων που είχαν εισαχθεί ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) του άρθρου 70Α του ν.2238/1994 με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού και δεν εξετάστηκαν
7. ΠΟΛ. 1254/2014 «Παύση της ισχύος της με αριθ. ΠΟΛ 1218/2014 εγκυκλίου Γ.Γ.Δ.Ε. σχετικά με την υποβολή και διαβίβαση ενδικοφανών προσφυγών κατά πράξεων διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. (ν. 4223/2013) στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών».

8. ΠΟΛ. 1005/30.12.2014 Επιμήκυνση των προθεσμιών για την έκδοση αποφάσεων επί αιτήσεων αναστολών και επί ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.
9. ΠΟΛ. 1038/30.1.2015 Τροποποίηση και συμπλήρωση της αρθ. ΠΟΛ 1282/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 54/16.1.2014) «Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5,6 και 7 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013.
10. ΠΟΛ. 1081/2015 ΘΕΜΑ: «Διαδικασία υποβολής και εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από τα Αυτοτελή Τμήματα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που εδρεύουν στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης».
11. ΠΟΛ. 1140/1.7.2015 Παράταση προθεσμιών άσκησης ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής ενώπιον της Υπηρεσίας Επανεξέτασης λόγω της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας».
12. ΠΟΛ. 1144/3.7.2015 Παράταση των προθεσμιών για την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης
13. ΠΟΛ. 1157/2016 Προθεσμία κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης για τους κατοίκους εξωτερικού.
14. ΠΟΛ. 1204/2016 Προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσους και επείγοντος χαρακτήρα, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του Κ.Φ.Δ.
15. ΠΟΛ. 1014/2017 Εφαρμογή ή μη των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ), «περί της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής», σε περιπτώσεις αμφισβήτησης πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης που αφορούν τέλη κυκλοφορίας.
16. ΠΟΛ. 1064/2017 Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174.2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για την λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.
17. ΠΟΛ. 1172/2017 Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης.

18. ΠΟΛ. 1190/2017 Υποβολή μηνυτήριας αναφοράς χωρίς να έχει προηγηθεί η έκδοση οριστικού προσδιορισμού φόρου – Κοινοποίηση της αρθ. 254/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.
19. ΠΟΛ. 1191/2017 Κοινοποίηση της υπ' αρ. 265/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ, για την εφαρμογή και την έκταση της εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84 παρ. 4 του ίδιου νόμου.
20. ΠΟΛ. 1192/2017 2017 Κοινοποίηση της υπ' αρ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014.
21. ΠΟΛ. 1207/2017 Συμπληρωματικές διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ. 1172/2017 Εγκυκλίου και παροχή οδηγιών για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων.
22. ΠΟΛ. 1214/2017 Καθορισμός της διαδικασίας και κάθε αναγκαίου θέματος, για την εφαρμογή των παραγράφων 1 έως 3 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης για φορολογικές διαφορές.
23. ΠΟΛ. 1221/2017 Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 79 ν. 4509/2017
24. ΠΟΛ. 1003/2018 Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1,2,3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.
25. ΠΟΛ. 1012/2018 Καθορισμός ζητημάτων προθεσμιών, καταβολής, αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίου θέματος για την εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 398 του ν. 4512/2018 (Α'5) ως προς την μείωση των προστίμων ή των πρόσθετων φόρων.
26. ΠΟΛ. 1076/2018 – Ηλεκτρονική υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) (Ηλεκτρονική υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013))
27. ΠΟΛ. 1144/2018 «Παροχή οδηγιών σχετικά με την υποβολή και εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται ενώπιον της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με έδρα την Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης, λόγω ανακαθορισμού της αρμοδιότητάς της».
28. ΠΟΛ. 1180/2018 – Εμπρόθεσμη άσκηση προσφυγής κατά πράξεων Φορολογικής Διοίκησης (Εμπρόθεσμη άσκηση προσφυγής κατά πράξεων Φορολογικής Διοίκησης)

29. ΠΟΛ. 1234/2018 Άσκηση ενδίκου βοηθήματος σε περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας
30. Ε. 2010/2019 Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 68 του ν. 4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218/24.12.2018), αναφορικά με την προθεσμία εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή τους
31. Ε.2123/2019 Τροποποίηση της ΠΟΛ. 1165/2018 εγκυκλίου ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, αναφορικά με την πενταετή και δεκαπενταετή προθεσμία παραγραφής, αντίστοιχα, μετά την έκδοση της αριθμ. 732/2019 απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας
32. Ε. 2130/2019 «Γνωστοποίηση αποσπασμάτων της ετήσιας έκθεσης 2018 του Ειδικού Νομικού Γραφείου Δημοσίων Εσόδων (ΕΝΓΔΕ) του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ) – γνωμοδοτήσεις ΝΣΚ και νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ), επί θεμάτων αρμοδιότητας της ΑΑΔΕ».
33. Ε. 2173/30-10-2020 Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
34. Ε.2160/2020 «Γνωστοποίηση αποσπασμάτων της ετήσιας έκθεσης του ΕΝΓΔΕ για το 2019, ως προς (α) τις γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ που έγιναν αποδεκτές από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ και κοινοποιήθηκαν στις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, και (β) τις σημαντικές αποφάσεις του ΣτΕ και του ΑΠ, που εκδόθηκαν εντός του έτους 2019 και αφορούν σε θέματα αρμοδιότητας ΑΑΔΕ».

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

1. Α. Γέροντα, Επιτομή Γενικού Διοικητικού Δικαίου, 2^η εκδ. 2020, εκδ. Σάκκουλα
2. Α. Μάλλιου, Η νέα διαδικασία διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών ή «πλίνθοι και κέραμοι ατάκτως εριμμένοι», ΔΦΝ 2013
3. Α. Τάχου, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 4^η εκδ. 2009, εκδ. Σάκκουλα
4. Α. Τάχου, Ο διοικητικός συντονισμός - Η ουσιαστική παντοδυναμία της διοικητικής τεχνοκρατίας, ΝοΒ 1986
5. Α. Τσουρουφλή, Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, ΔΕΕ 2016, σελ. 174 επ.
6. Γ. Κωνσταντόπουλου, Ο νέος θεσμός της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Διαφορών, [www.forin.gr \(https://www.forin.gr/articles/article/40789/arthro-tou-g-kwnstantopoulou-o-neos-thesmos-ths-epitrophs-ekswdikhs-epilushs-forologikwn-diaforwn\)](https://www.forin.gr/articles/article/40789/arthro-tou-g-kwnstantopoulou-o-neos-thesmos-ths-epitrophs-ekswdikhs-epilushs-forologikwn-diaforwn)
7. Γκίρτζου – Πλίτση Αικατερίνη, Η ενδικοφανής προσφυγή, Οικονομικές Εκδόσεις, Θεσσαλονίκη 2020
8. Δ. Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, Η άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋπόθεση του παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ, ΕΔΔΔ 1977, σελ. 127
9. Δ. Ράικου, Δίκαιο Δημοσίων Συμβάσεων, 3^η έκδ. 2019, εκδ. Σάκκουλα
10. Δ. Ράικου, Η δικαστική προστασία στις φορολογικές διαφορές – Συγκριτικές επισημάνσεις στο πλαίσιο του γερμανικού, ισπανικού και ελληνικού διοικητικού δικονομικού δικαίου, ΔιΔικ 1/2003, σελ. 47 επ.
11. Δ. Χαλκιά, Η έκταση εξουσίας της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), ΔιΔικ 5/2017, σελ. 689 επ.
12. Ε. Θεοχαροπούλου, Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ, ΔΦΝ 2011
13. Ε. Θεοχαροπούλου, Ιδιαιτερότητες κατά την εφαρμογή των φορολογικών διοικητικών νόμων από τη Φορολογική Διοίκηση και τον Δικαστή σε σχέση προς την εφαρμογή των διοικητικών νόμων, ΔΦΝ 2010, σελ. 531 επ.
14. Ε. Πρεβεδούρου, Η πρόβλεψη «αποκλειστικής προθεσμίας άσκησης» ως αναγκαίο στοιχείο της ενδικοφανούς προσφυγής (ΣτΕ 1373/2014)
15. Ε. Πρεβεδούρου, Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσο επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης, ΘΠΔΔ 3-4/2013, σελ. 193 επ.

16. Ε. Πριστούρη, Εισαγωγικές Παρατηρήσεις επί των άρθρων 63-65^Α του ΚΦΔ, σε Ι. Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, εκδ. Σάκκουλας 2018
17. Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ΑΑΔΕ, ΔΕΔ, Υποδιεύθυνση Νομικών Θεμάτων, Τμήμα Β1, Νομικής υποστήριξης
18. Η δήλωση περιουσιακής κατάστασης για την διοικητική αίτηση αναστολής σε ενδικοφανείς προσφυγές άρθρου 70Β ν. 2238/1994, ΔΦΝ Α' 08/2013
19. Η διαδικασία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής και αίτησης διοικητικής αναστολής κατά το ν. 4174/2013, ΔΦΝ Β' 02/2014
20. Ηλ. Κυριακόπουλου, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, Θεσσαλονίκη
21. Θ. Κυριακόπουλου, Άσκηση προσφυγής σε φορολογικές διαφορές μετά τους ν. 4152/2013 και ν. 4174/2013, Επιχείρηση 10/2013
22. Θ. Φορτσάκη – Αικ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, ΝοΒ 2013
23. Θ.Γ. ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΥ, «Ερμηνεία του όρου ένδικο μέσο κατά το άρθρον 46 παρ. 1 του νόμου 3713 περί Συμβουλίου της Επικρατείας», Δικαστική, 1929
24. Ι. Φωτόπουλου, Κριτήριο διάκρισης των κανόνων του φορολογικού δικαίου σε ουσιαστικούς και διαδικαστικούς, ΔΦΝ 2016, σελ. 248 επ.
25. Ι. Φωτόπουλου, Σχέση των λόγων ενδικοφανούς προσφυγής με εκείνους της προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, ΔΕΕ 2016, σελ. 777 επ.
26. Κ. Κρεούζη και Ν. Καλαμίτση, Το παραδεκτό φορολογικών προσφυγών κατά πράξεων φόρου και η διοικητική επίλυση της διαφοράς, ΔΦΝ 66
27. Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, 6^η έκδ. 2020, εκδ. Σάκκουλα
28. Λ. Κεράνη, Συμβολή εις την μελέτην της ενδικοφανούς προσφυγής, ΕΔΔΔ 1977, σελ. 156 επ.
29. Π. Δαγτόγλου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, 6^η έκδ. Σάκκουλα 2014
30. Π. Λαζαράτου, Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2014.
31. Π. Λαζαράτου, Η reformation in rebus στην ενδικοφανή προσφυγή», ΝοΒ 1992
32. Π. Λαζαράτου, Η διοικητική υποχρέωση ενημέρωσεως του ιδιώτη ως προς τις ενδικοφανείς προσφυγές και τα ένδικα βοηθήματα που διαθέτει – Σκέψεις σχετικά με τέσσερα ερωτήματα-, ΔιΔικ 4/1995
33. Π. Πανταζόπουλου, 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 2016, σελ. 194 επ.
34. Π. Πανταζόπουλου, Σύντομος οδηγός για την άσκηση των ενδικοφανών προσφυγών κατά φορολογικών καταλογιστικών πράξεων, Επιχείρηση 3-4/2013

35. Π. Πανταζόπουλου, Φορολογική Διαδικασία, ΝοΒ 2018
36. Σ. Βλαχόπουλου, Η υποχρέωση της Διοίκησης να ενημερώνει τον ενδιαφερόμενο σχετικά με την δυνατότητα και τις προϋποθέσεις ασκήσεως της ενδικοφανούς προσφυγής, ΔιΔικ 3/1995
37. Σ. Δέτση, Η κωδικοποίηση των γενικών αρχών της διοικητικής διαδικασίας (ν. 2690/1999) και η ιδιαιτερότητα της καταλογιστικής του φόρου πράξης, Τιμ. Τόμ. ΣτΕ-75 χρόνια 2004, σελ. 592 επ.
38. Σ. Κτιστάκη, Η ενδικοφανής διαδικασία επίλυσης διαφορών: αποτελεσματικό μέσο ελέγχου της Διοίκησης σε εποχή οικονομικής κρίσης;, ΕφημΔΔ 5/2015, σελ. 604 επ.
39. Σ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, 2^η εκδ. 2016 Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα - Θεσσαλονίκη
40. Σ. Κύβελου, 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, ΔιΔικ 5/2015
41. Σ. Κύβελου, 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, ΔιΔικ 5/2015
42. Σ. Κύβελου, Τάσεις συρρίκνωσης της υποχρέωσης ενημέρωσης για την ενδικοφανή προσφυγή που διαθέτει ο διοικούμενος. Από τη ΣτΕ (Ολομ) 2892/1993 στην ΣτΕ (Ολομ) 876/2013, ΘΠΔΔ 2013
43. Τ. Παπαδόπουλου, Δ.Ε.Δ. - Α.Α.Δ.Ε.: Απολογισμός έργου πρώτης πενταετίας - Συμβολή στον εντοπισμό ζητημάτων για την ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, παρουσίαση στο πλαίσιο της 5^{ης} διημερίδας e-themis με θέμα «Επίκαιρα ζητήματα Φορολογικού και Ασφαλιστικού Δικαίου» (<https://congress-ethemis.gr/presentation-downloads-2020-01>)
44. Χ. Δετσαρίδη, Ζητήματα συνταγματικότητας από την εισαγωγή της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές, ΔΦΝ 68

**ΔΗΛΩΣΗ ΠΕΡΙ ΜΗ ΠΡΟΣΒΟΛΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ
ΠΝΕΥΜΑΤΙΚΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ**

Δηλώνω υπεύθυνα ότι η διπλωματική εργασία, την οποία υποβάλλω, δεν περιλαμβάνει στοιχεία προσβολής δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας σύμφωνα με τους ακόλουθους όρους τους οποίους διάβασα και αποδέχομαι:

1. Η διπλωματική εργασία πρέπει να αποτελεί έργο του υποβάλλοντος αυτήν υποψήφιου διπλωματούχου.
2. Η αντιγραφή ή η παράφραση έργου τρίτου προσώπου αποτελεί προσβολή δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας και συνιστά σοβαρό αδίκημα, ισοδύναμο σε βαρύτητα με την αντιγραφή κατά τη διάρκεια της εξέτασης. Στο αδίκημα αυτό περιλαμβάνεται τόσο η προσβολή δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας άλλου υποψήφιου διπλωματούχου όσο και η αντιγραφή από δημοσιευμένες πηγές, όπως βιβλία, εισηγήσεις ή επιστημονικά άρθρα. Το υλικό που συνιστά αντικείμενο λογοκλοπής μπορεί να προέρχεται από οποιαδήποτε πηγή. Η αντιγραφή ή χρήση υλικού προερχόμενου από το διαδίκτυο ή από ηλεκτρονική εγκυκλοπαίδεια επιφέρει τις ίδιες δυσμενείς έννομες συνέπειες με τη χρήση υλικού προερχόμενου από τυπωμένη πηγή ή βάση δεδομένων.
3. Η χρήση αποσπασμάτων από το έργο τρίτων είναι αποδεκτή εφόσον, αναφέρεται η πηγή του σχετικού αποσπάσματος. Σε περίπτωση επί λέξει μεταφοράς αποσπάσματος από το έργο άλλου, η χρήση εισαγωγικών ή σχετικής υποσημείωσης είναι απαραίτητη, ούτως ώστε η πηγή του αποσπάσματος να αναγνωρίζεται.
4. Η παράφραση κειμένου, αποτελεί προσβολή δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας.
5. Οι πηγές των αποσπασμάτων που χρησιμοποιούνται θα πρέπει να καταγράφονται πλήρως σε πίνακα βιβλιογραφίας στο τέλος της διπλωματικής εργασίας .
6. Η προσβολή δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επισύρει την επιβολή κυρώσεων. Για την επιβολή των ενδεδειγμένων κυρώσεων, τα αρμόδια όργανα της Σχολής θα λαμβάνουν υπόψη παράγοντες όπως το εύρος και το μέγεθος του τμήματος της διπλωματικής εργασίας που συνιστά προσβολή δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας. Οι κυρώσεις θα επιβάλλονται, ύστερα από γνώμη της τριμελούς εξεταστικής επιτροπής με απόφαση της Συνέλευσης της Σχολής, και μπορούν να συνίστανται στον μηδενισμό της διπλωματικής εργασίας (με ή χωρίς δυνατότητα επανυποβολής), τη διαγραφή από τα Μητρώα των μεταπτυχιακών φοιτητών , καθώς και την επιβολή πειδαρχικών ποινών, όπως η αναστολή της φοιτητικής ιδιότητας του υποψήφιου διπλωματούχου.

Επιπλέον, παρέχω τη συναίνεσή μου, ώστε ένα ηλεκτρονικό αντίγραφο της διπλωματικής εργασίας μου να υποβληθεί σε ηλεκτρονικό έλεγχο για τον εντοπισμό τυχόν στοιχείων προσβολής δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας.

Ημερομηνία

Υπογραφή Υποψηφίου

Αθήνα, 30 - 11 - 2020

