



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

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ

Π.Μ.Σ.: ΔΗΜΟΣΙΟ ΔΙΚΑΙΟ-ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ
ΕΙΔΙΚΕΥΣΗ: Φορολογικό Δίκαιο
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2021-2022

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
της Στυλιανής Γ. Βασιλάκη
Α.Μ.: 7340152101003

**Η ενδικοφανής προσφυγή ως προϋπόθεση παραδεκτού της
προσφυγής στις φορολογικές διαφορές**

Επιβλέπων: κ. Α. Τσουρουφλής

Ονοματεπώνυμα εξεταστικής Επιτροπής:

- α) κ. Α. Τσουρουφλής
- β) κ. Π. Μουζουράκη
- γ) κ. Β. Κονδύλης

Αθήνα, Οκτώβριος 2022

Copyright © [Στυλιανή Βασιλάκη, 26 Οκτωβρίου 2022]

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	3
Μέρος Α. Η ενδικοφανής προσφυγή στο Διοικητικό Δίκαιο	4
Κεφάλαιο Α. Ο διοικητικός αυτοέλεγχος και το δικαίωμα αναφοράς στις Αρχές μέσω των διοικητικών προσφυγών	4
Α.1. Άτυπες (ή Απλές) Διοικητικές προσφυγές	5
Α.2. Τυπικές Διοικητικές προσφυγές	6
Κεφάλαιο Β. Η ενδικοφανής προσφυγή στο Φορολογικό Δίκαιο	7
Β.1. Ιστορική εξέλιξη	7
Β.2 Σκοπός της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ΚΔΔ	8
Β.3. Η ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 ΚΦΔ με τις αντίστοιχες διατάξεις του ΚΔΔ και ΚΔΔιαδ.....	9
Μέρος Β. Διαδικαστικά ζητήματα της ενδικοφανούς προσφυγής του ΚΦΔ	10
Κεφάλαιο Α. Προϋποθέσεις παραδεκτού της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρ. 63 ΚΦΔ	10
Α.1. Υποκειμενικές προϋποθέσεις	11
Α.1.1 Ικανότητα Δικαίου και Δικαιοπρακτική ικανότητα	11
Α.1.2. Έννομο συμφέρον- Ενεργητική Νομιμοποίηση.....	12
Α. 1.2.α. Έννομο συμφέρον των αλληλεγγύως ευθυνόμενων	13
Α. 2. Αντικειμενικές Προϋποθέσεις.....	16
Α. 2.1. Η φύση της προσβαλλόμενης πράξης: Ρητές πράξεις- σιωπηρές αρνήσεις.....	16
Α.2.3. Η αρμοδιότητα της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ).....	19
Α.2.4. Η τήρηση προβλεπόμενου τύπου	20
Α.2.5. Η τήρηση προβλεπόμενης προθεσμίας	23
Α.2.6. Μη άσκηση προηγούμενης ενδικοφανούς προσφυγής.	24
Κεφάλαιο Β. Συνέπειες άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής.....	24
Β.1. Ανασταλτικό Αποτέλεσμα.....	24
Β.2. Μεταβιβαστικό Αποτέλεσμα	27
Κεφάλαιο Γ. Η εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της ΔΕΔ	29
Γ.1. Η διαδικασία εξέτασής της	29
Γ.2. Αποτέλεσμα της ενδικοφανούς προσφυγής.....	31
Γ.2.1. Αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής	31
Γ.2.2. Απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής.....	32
Κεφάλαιο Δ. Ειδικότερα ζητήματα κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής	33
Δ.1. Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.....	33
Δ.2. Η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος (non reformation in pejus) ...	36
Μέρος Γ. Η ενδικοφανής προσφυγή ως προϋπόθεση παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής και ειδικότερα ζητήματα	38

Κεφάλαιο Α. Οι προϋποθέσεις παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής.....	38
Κεφάλαιο Β. Η δικαστική προσφυγή κατά της ενδικοφανούς προσφυγής και πλημμέλειες που προβάλλονται	40
Β.1. Πλημμέλειες της αρχικής πράξης	40
Β.2. Πλημμέλειες της τελικής πράξης.....	41
Κεφάλαιο Γ. Εξαιρέσεις από την υποχρεωτική άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής.....	42
Κεφάλαιο Δ. Η αμφισβήτηση της συνταγματικότητας της υποχρεωτικής άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής.....	45
Κεφάλαιο Ε. Η ταύτιση των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής και της δικαστικής προσφυγής- Θεωρία και Νομολογία	48
Συμπεράσματα	51
Συντομογραφίες	55
Βιβλιογραφία	56
Αρθρογραφία	56

Εισαγωγή

Η σημερινή μορφή του φορολογικού δικαίου, τόσο στην Ελλάδα όσο και διεθνώς, έχει διαμορφωθεί σχετικά πρόσφατα¹. Το φορολογικό δίκαιο πρέπει να συμβαδίζει με τις συνεχείς οικονομικές και πολιτικές μεταβολές και αυτό συνάγεται από την εξαντλητική νομοθετική ρύθμιση όλο και πιο λεπτομερών φορολογικών ζητημάτων, που οδηγούν σε πληθώρα νέων φορολογικών διατάξεων. Πέραν όμως της πολυνομίας, ανακύπτουν ζητήματα, μεταξύ άλλων, λόγω της έλλειψης φορολογικής πολιτικής, της έλλειψη ενιαίας κωδικοποίησης των φορολογικών νόμων και της έλλειψη συστηματικής ερμηνείας των φορολογικών κανόνων από τη Διοίκηση, που οδηγούν σε πολυάριθμες πλημμελείς διοικητικές πράξεις².

Οι ανωτέρω συνθήκες έχουν ως συνέπεια την έλλειψη ενός σταθερού φορολογικού συστήματος που γεννά αβεβαιότητα και ανασφάλεια στους φορολογούμενους, τόσο ως προς τη δική τους φορολογική συμμόρφωση όσο και ως προς τη συμμόρφωση της Διοίκησης με τις υποχρεώσεις της. Ως εκ τούτου, καθίσταται αναγκαία η ύπαρξη θεσμών για την πλήρη προστασία των διοικουμένων, τόσο σε διοικητικό όσο και δικαστικό επίπεδο.

Έτσι, αν και η ενδικοφανής προσφυγή δεν αποτελεί την πρώτη προσπάθεια εξωδικαστικής επίλυσης διαφοράς, με το Ν. 4174/2013 ο νομοθέτης καθιέρωσε την ενδικοφανή προσφυγή για την επανεξέταση του συνόλου των πράξεων (ρητών και σιωπηρών) της Φορολογικής Διοίκησης, που εκδίδονται μετά την 01.01.2014³, προσπαθώντας να προσδώσει πληρέστερη προστασία

¹ Θεόδωρος Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, εκδ.2020, σελ. 5

² Θεόδωρος Φορτσάκης, οπ.π., σελ. 6

³ Σ. Κύβελος, Η ένδικη προσφυγή, εκδ.2016., σελ. 100

στον διοικούμενο μέσω του επανελέγχου της εκδιδόμενης πράξης, της ταχύτερης επίλυσης της υπόθεσής του και της αποσυμφόρησης των Δικαστηρίων⁴, καθώς και της ταχύτερης είσπραξης των καταλογισθέντων ποσών.

Με την παρούσα εργασία, γίνεται μία προσπάθεια ανάλυσης του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋπόθεση παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής.

Πιο συγκεκριμένα, στο πρώτο μέρος της εργασίας γίνεται αναφορά στο θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής όπως συναντάται τόσο στο διοικητικό δίκαιο όσο και στο φορολογικό δίκαιο. Στο δεύτερο μέρος αναπτύσσεται ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τις ειδικότερες διατάξεις του φορολογικού δικαίου, ώστε να μην καθιστά απαράδεκτη την δικαστική προσφυγή. Ειδικότερα, αναπτύσσονται οι προϋποθέσεις της και η διαδικασία εξέτασής της ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, καθώς και διαδικαστικά ζητήματα που έχουν απασχολήσει τόσο τη θεωρία όσο και τη νομολογία, όπως η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του διοικούμενου και το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Εν συνεχεία, στο τρίτο μέρος παρατίθενται οι προϋποθέσεις παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής και ζητήματα της ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋπόθεση παραδεκτού της, ώσπου τελικά παρατίθενται ορισμένα συμπεράσματα για το θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής.

Μέρος Α. Η ενδικοφανής προσφυγή στο Διοικητικό Δίκαιο

Κεφάλαιο Α. Ο διοικητικός αυτοέλεγχος και το δικαίωμα αναφοράς στις Αρχές μέσω των διοικητικών προσφυγών

Στο σύγχρονο κοινωνικό κράτος η διεύρυνση των αρμοδιοτήτων των διοικητικών οργάνων στην οικονομική και κοινωνική ζωή, σε συνδυασμό με τις συνεχείς εναλλαγές στη νομοθεσία, καθιστά αναγκαία την ύπαρξη θεσμών για την προστασία των διοικούμενων από τις πολυάριθμες δυσμενείς διοικητικές πράξεις, οι οποίες ενδέχεται να είναι πλημμελείς⁵. Η προστασία των διοικουμένων επιτυγχάνεται μέσω του διοικητικού αυτοελέγχου και του δικαστικού ελέγχου. Ο διοικητικός αυτοέλεγχος, ο οποίος αποτελεί και ένα από τα σημαντικότερα μέσα διαφύλαξης της αρχής νομιμότητας της διοικητικής δράσης, ενεργοποιείται, είτε αυτεπαγγέλτως είτε κατόπιν άσκησης από τον διοικούμενο διοικητικής

⁴ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 37

⁵ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., σελ.7

προσφυγής ή αναφοράς⁶. Η τελευταία αποτελεί αίτηση των διοικουμένων προς τις Διοικητικές Αρχές, η οποία βρίσκει το συνταγματικό της έρεισμα στο άρθρ. 10 Σ (δικαίωμα του αναφέρεσθαι στις Αρχές) και ελλείψει ρητού ορισμού συνάγεται η έννοιά της από το Ν.Δ 796/1971 και με την οποία επιδιώκεται η επανεξέταση δυσμενούς διοικητικής πράξης με αίτημα την ανάκληση⁷, ακύρωση ή τροποποίηση της. Αποτελούν δε σημαντικό εργαλείο για τη διοικητική προστασία των διοικουμένων, αλλά και την ταχύτερη διεκπεραίωση διοικητικών διαφορών σε επίπεδο διοικητικής διαδικασίας, χωρίς να χρειαστεί να εισαχθούν όλες οι διαφορές ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων. Σύμφωνα δε με τον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (άρθρα 24 έως 17 ΚΔΔιαδ), οι διοικητικές προσφυγές διακρίνονται στις **άτυπες (ή απλές)**, των οποίων η άσκηση βασίζεται στο άρθρο 10 του Συντάγματος και ήδη θεμελιώνεται ρητώς στο άρθρο 24 ΚΔΔιαδ και στις **τυπικές** που προβλέπονται και ρυθμίζονται από ειδική διάταξη νόμου, όπως ορίζει το άρθρο 25 ΚΔΔιαδ⁸.

A.1. Άτυπες (ή Απλές) Διοικητικές προσφυγές

Οι άτυπες ή απλές διοικητικές προσφυγές σύμφωνα με το άρθρο 24 ΚΔΔιαδ⁹, υποβάλλονται χωρίς να τάσσεται ορισμένη προθεσμία- εκτός αν υπάρχει αντίθετη νομοθετική ρύθμιση-, όταν δεν προβλέπεται ειδική διοικητική ή ενδικοφανής προσφυγή, για την ακύρωση, τροποποίησή ή ανάκληση ατομικής διοικητικής πράξης, παράλειψης οφειλόμενης ενέργειας ή υλικής ενέργειας. Διακρίνονται περαιτέρω σε αίτηση θεραπείας ή ιεραρχική προσφυγή, ανάλογα με την έκταση του ελέγχου και το όργανο ενώπιον του οποίου ασκούνται¹⁰. Πιο συγκεκριμένα, η αίτηση θεραπείας ασκείται ενώπιον του οργάνου που εξέδωσε την πράξη και κατόπιν διενέργειας ελέγχου νομιμότητας και σκοπιμότητας, αυτό δύναται να την ακυρώσει ή να την τροποποιήσει. Αντιθέτως, η ιεραρχική προσφυγή ασκείται ενώπιον του ιεραρχικά ανώτερου από το όργανο που εξέδωσε την πράξη, οπότε ο έλεγχος της περιορίζεται στον έλεγχο νομιμότητας και κατ' επέκταση στην ακύρωση ή μη αυτής. Και στις δύο ανωτέρω μορφές άτυπης διοικητικής προσφυγής, η Διοίκηση, αν δεν ορίζεται ειδικότερα, έχει προθεσμία απάντησης τριάντα ημερών από την άσκησή της, ενώ η παρέλευση άπρακτης της ανωτέρω προθεσμίας δεν θεμελιώνει παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας. Οι δε πράξεις που εκδίδονται μετά την εξέταση της

⁶ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 7

⁷Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τόμος I, 14^η έκδοση, σελ. 257

⁸Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Οι διοικητικές προσφυγές, <https://www.prevedourou.gr>

⁹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, *οπ.π.*, σελ. 11

¹⁰ Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τόμος I, 14^η έκδοση, , σελ. 258

άτυπης διοικητικής προσφυγής είναι εκτελεστές, καθόσον επιφέρουν μεταβολή στη νομική κατάσταση που δημιουργήθηκε με την αρχική πράξη, όμως η απόρριψή της χωρίς διενέργεια έρευνας της υπόθεσης από τη Διοικητική Αρχή, συνεπάγεται ότι αυτή εμμένει στην αρχικά εκδοθείσα πράξη και άρα αποτελεί απλά βεβαιωτική πράξη που στερείται εκτελεστότητας, εκτός εάν διενεργήθηκε νέα ουσιαστική έρευνα της υπόθεσης¹¹.

A.2. Τυπικές Διοικητικές προσφυγές

Εν αντιθέσει με τις άτυπες διοικητικές προσφυγές, οι τυπικές διοικητικές προσφυγές, όπως ορίζει το άρθρο 25 ΚΔΔιαδ, ρυθμίζονται από ειδική διάταξη που προβλέπει την άσκησή τους κατά εκτελεστών διοικητικών πράξεων (όπως κανονιστικής πράξης, ατομικής ή ατομικής γενικού περιεχομένου, παράλειψης οφειλόμενης ενέργειας ή υλικής ενέργειας). Οι ειδικές αυτές διατάξεις νόμων πρέπει να καθορίζουν την προθεσμία εντός της οποίας πρέπει να ασκηθούν, το αρμόδιο για την εξέτασή τους όργανο, διαδικαστικές προϋποθέσεις άσκησής τους, καθώς και τις συνέπειες μη άσκησής τους. Διακρίνονται περαιτέρω σε ειδική διοικητική και ενδικοφανή προσφυγή. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθ. 25 παρ. 2 ΚΔΔιαδ, με την ειδική διοικητική προσφυγή διενεργείται μόνο έλεγχος νομιμότητας και κατ' επέκταση συνεπάγεται την ακύρωση ή μη της πράξης, σε αντίθεση με την ενδικοφανή προσφυγή με την οποία διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και ουσίας, συνεπάγεται δε ότι μπορεί να επέλθει η ακύρωση (εν' όλω ή εν μέρει) ή η τροποποίηση της πράξης¹². Επιπλέον των ανωτέρω, η ειδική διοικητική προσφυγή δεν αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού του ένδικου βοηθήματος σε αντίθεση με την ενδικοφανή προσφυγή, όπου όταν προβλέπεται, η άσκησή της είναι προϋπόθεση του παραδεκτού του ένδικου βοηθήματος¹³. Παρά τα παραπάνω, συχνά η διάκριση σε ειδική ή ενδικοφανή προσφυγή είναι δυσχερής, καθόσον αρκετά συχνά οι σχετικές διατάξεις δεν διέπονται από την προσήκουσα σαφήνεια, με αποτέλεσμα να υφίσταται σοβαρός κίνδυνος σύγχυσης τους εσφαλμένου χαρακτηρισμού τους και κατ' επέκταση άσκησης εκπρόθεσμου ενδίκου βοηθήματος¹⁴.

¹¹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ.13

¹² Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τόμος Ι, 14^η έκδοση, σελ. 260

¹³ , Α. Γέροντας/Π. Παυλόπουλος/Γ. Σιούτη/Σ. Φλογαΐτης, Διοικητικό δίκαιο, 5^η έκδ., 2022, σελ. 140-146

¹⁴ Σ. Κύβελος, Η ενδικοφανής προσφυγή, 2^η έκδ., 2016, σελ. 364-365

Κεφάλαιο Β. Η ενδικοφανής προσφυγή στο Φορολογικό Δίκαιο

Β.1.Ιστορική εξέλιξη

Προ της πρώτης προσπάθειας εισαγωγής του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής για το σύνολο των φορολογικών πράξεων, η διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών προβλεπόταν για ορισμένες μόνο φορολογικές πράξεις.

Πιο συγκεκριμένα, στις διατάξεις του παλαιού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994) είχε προβλεφθεί η δυνατότητα άσκησης αίτησης ακυρώσεως ή τροποποίησης οριστικής εγγραφής για την ακύρωση ή τροποποίηση του προσβαλλόμενου με αυτή φύλλου ελέγχου για τους περιοριστικά αναφερόμενος στο νόμο λόγους¹⁵. Η ανωτέρω διοικητική προσφυγή κρίθηκε με την με αριθμ. 667/2013 ΣτΕ απόφαση ως ενδικοφανής προσφυγή, ενώ υποστηρίχθηκε και η άποψη ότι πρόκειται για ειδική διοικητική προσφυγή¹⁶. Μετ' έπειτα με το Ν. 2523/1997¹⁷ προβλέφθηκε και μια άλλη περίπτωση διοικητικής προσφυγής, η οποία ήταν δυνατό να ασκηθεί ενώπιον του Υπουργού Οικονομικών, εντός μηνός από την κοινοποίηση της πράξης, κατά πράξης επιβαλλόμενων μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, με σκοπό την ολική ή μερική άρση τους. Βέβαια με το άρθρ. 27 Ν. 3296/2004 έπαψε η πρόβλεψη της ρητής προθεσμίας άσκησής της εντός μηνός, καθώς και η προθεσμία απάντησης επ' αυτής από τον Υπουργό Οικονομικών. Εξ' ού και η ύπαρξη αντικρουόμενων απόψεων ως προς τη νομική της φύση ως ειδικής διοικητικής προσφυγής ή ενδικοφανούς προσφυγής. Οι αντικρουόμενες αυτές απόψεις εξομαλύνθηκαν με την με αριθμ. 1373/2014 απόφαση ΣτΕ, η οποία έκρινε ότι παρά την έλλειψη πρόβλεψης αποκλειστικής προθεσμίας, η προβλεπόμενη στο άρθρο 14 Ν. 2523/1997 αίτηση αποτελεί ενδικοφανή προσφυγή.

Με την κατάργηση όμως του Ν. 2238/1994 επήλθε κενό στην διοικητική επίλυση φορολογικών διαφορών, το οποίο κλήθηκε να καλύψει η ενδικοφανής προσφυγή του Ν.4051/2012. Η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή εισήχθη ως ενιαίος τρόπος διοικητικής επίλυσης όλων των φορολογικών διαφορών. Προέβλεπε δε την υποχρεωτική άσκηση αίτησης διοικητικής επίλυσης για φορολογικές διαφορές άνω των 300.000€ ως προϋπόθεση παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής, λαμβάνοντας με αυτό τον τρόπο τον χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής, ενώ για τις φορολογικές διαφορές ύψους 50.000€ έως 300.00€, ο φορολογούμενος είχε τη δυνατότητα άσκησης ειδικής διοικητικής προσφυγής, εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης. Πιο συγκεκριμένα, για φορολογικές διαφορές για τις οποίες το αντικείμενο ήταν

¹⁵ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 30

¹⁶ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., σελ.. 29-30

¹⁷ αρθρ. 14 Ν. 2523/1997

άνω των 300.000€, ο φορολογούμενος υποχρεούτο να καταθέσει ενδικοφανή προσφυγή εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση της πράξης ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ., η οποία όφειλε να απαντήσει εντός 4 μηνών από την υποβολή της αίτησης στην αρμόδια φορολογική αρχή, άλλως τεκμαιρόταν η σιωπηρή απόρριψή της¹⁸.

Έπειτα, με τις διατάξεις του Ν. 4152/2013¹⁹ με την οποία προστέθηκε το άρθρο 70B στο Ν. 2238/1994²⁰, επεκτάθηκε η υποχρεωτικότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γ.Γ.Δ.Ε., για το σύνολο των φορολογικών πράξεων που είχαν εκδοθεί από την 01.08.2013 έως την 31.12.2013. Η κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης αποτελούσε απαραίτητη προϋπόθεση για το παραδεκτό της δικαστικής προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Όπου εν τέλει οι ανωτέρω διατάξεις ενσωματώθηκαν βελτιωμένες στο αρθρ. 63 του ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), σύμφωνα με τις οποίες ο φορολογούμενος οφείλει πριν την προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών για κάθε πράξη που εκδίδεται μετά την 01.01.2014, ρητή ή σιωπηρή και ανεξαρτήτως του ύψους του χρηματικού αντικειμένου, εφόσον εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας²¹.

B.2 Σκοπός της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ΚΔΔ

Οι ενδικοφανείς προσφυγές με τις οποίες ασκείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης, αποτελούν σημαντικά εργαλεία αφενός γιατί λειτουργούν ως φίλτρα προεξέτασης των υποθέσεων, προκειμένου να αποσυμφορηθούν τα διοικητικά δικαστήρια από διαφορές που μπορούν να επιλυθούν απευθείας από την αρμόδια διοικητική αρχή και αφετέρου ως εργαλεία παροχής πληρέστερης και αποτελεσματικότερης προστασίας στο διοικούμενο μέσω του επανελέγχου της πράξης από την ίδια τη Διοίκηση και διόρθωση των σφαλμάτων της.²²

Πέραν όμως των ανωτέρω, που ισχύουν για όλες τις ενδικοφανείς προσφυγές, η ενδικοφανής προσφυγή του άρθρ. 63 ΚΦΔ, επιτελεί και ειδικότερες λειτουργίες λόγω της ιδιομορφίας των

¹⁸ Θανάσης Κυριόπουλος, Άσκηση προσφυγής σε φορολογικές διαφορές μετά τους Ν. 4152/2013 και Ν. 4174/2013, Επιχείρηση 10/2013, σελ. 934-940

¹⁹ αρθρ. 1 της παραγράφου Α υποκεφαλαίου Α5 περ. 1 Ν.4152/2013

²⁰ Αιτιολογική έκθεση Ν. 4174/2013

²¹ ΠΟΔ 1002/31.12.2013

²² Α. Γέροντας/Π. Παυλόπουλος/Γ. Σιούτη/Σ. Φλογαΐτης, Διοικητικό δίκαιο, 5η έκδ., 2022, σελ. 140-146

φορολογικών πράξεων και των συγκυριών μέσα από τις οποίες εισήχθη²³. Ιδίως, όπως ρητά αναφέρει η υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020²⁴ απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., στόχος της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρ. 63 ΚΦΔ, είναι η ταχεία επίλυση των φορολογικών διαφορών σε σύντομες προθεσμίες, ώστε να επιτυγχάνεται η συντομότερη είσπραξη των φορολογικών εσόδων, καθώς και η αποσυμφόρηση των Διοικητικών Δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο Φορολογικής Διοίκησης²⁵. Ειδικότερα, όσον αφορά την τελευταία παρατήρηση με την άσκηση της δύναται να επιλυθεί η διαφορά σε διοικητικό επίπεδο ταχέως και χωρίς να φτάσει σε δικαστικό στάδιο, με την ικανοποίηση του φορολογούμενου ή την επικύρωση της ορθότητας της απόφασης της Φορολογικής Διοίκησης²⁶ ή τουλάχιστον η υπόθεση που θα φτάσει ενώπιον του Δικαστή θα είναι εκκαθαρισμένη ως προς τα νομικά και πραγματικά ζητήματα, άρα και απαλλαγμένη από τυπικά ελαττώματα, με αποτέλεσμα την απαλλαγή των Δικαστηρίων από την ενασχόληση με άσκοπες υποθέσεις.²⁷

Τέλος, όπως προαναφέρθηκε λόγω έλλειψης φορολογικής πολιτικής και ομοιομορφίας διαχείρισης των φορολογικών υποθέσεων από τις παλιότερες Φορολογικές Αρχές, η ενδικοφανής προσφυγή στοχεύει στην ενίσχυση της εμπιστοσύνης των φορολογούμενων προς τη Φορολογική Διοίκηση, καθόσον η δημοσίευση των αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο τόσο για τους φορολογούμενους, οι οποίοι μπορούν να γνωρίζουν το σκεπτικό και τη θέση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί των τιθέμενων νομικών ζητημάτων, όσο και για τις Φορολογικές Αρχές οι οποίες τις χρησιμοποιούν ως «κατευθυντήρια γραμμή», επιτυγχάνοντας κατά αυτό τον τρόπο την ομοιόμορφη ερμηνεία και εφαρμογή της νομοθεσίας²⁸.

B.3. Η ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 ΚΦΔ με τις αντίστοιχες διατάξεις του ΚΛΔ και ΚΛΔιαδ

Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, το φορολογικό δίκαιο ως κλάδος του δημοσίου δικαίου διέπεται από τις ίδιες αρχές και παρά το πλήθος εκτενών φορολογικών νόμων, ζητήματα που

²³ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 37-39

²⁴ Οργανισμός της Α.Α.Δ.Ε., ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020

²⁵ ΔΕΔ 1156-1157/08.04.2019

²⁶ Παναγιώτα Α. Μιχελή, Η ενδικοφανής προσφυγή για τις φορολογικές διαφορές ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΓΓΔΕ ως μέσον επιτάχυνσης της διοικητικής δικαιοσύνης, Νομικό Βήμα, 2015, σελ. 881-898

²⁷ ΣτΕ 1686/2019, ΣτΕ 2691/2019, ΣτΕ 2465/2018

²⁸ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, Κεφ. Β, σελ. 39

ενδεχομένως προκύψουν και δεν έχουν προβλεφθεί από τις ειδικότερες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας ρυθμίζονται από τις γενικότερες διατάξεις του συνταγματικού δικαίου, του ουσιαστικού και του δικονομικού διοικητικού Δικαίου²⁹. Συνεπώς, η νομοθετική διάταξη του άρθρου 63 ΚΦΔ αποτελεί ένα εκτενές άρθρο με ειδικές και λεπτομερείς ρυθμίσεις για τις διαδικαστικές προϋποθέσεις άσκησης και εξέτασής της, καθώς και της μεταγενέστερης άσκησης δικαστικής προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων κατά της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Ωστόσο, παρά την εκτενή περιγραφή σε αυτό το άρθρο, δεν παύουν να ισχύουν οι γενικότερες διατάξεις των ενδικοφανών προσφυγών του ΚΔΔιαδ (ιδίως αρθρ. 25-27 ΚΔΔιαδ.) και του ΚΔΔ (ιδίως αρθρ. 63 παρ. 3-8 ΚΔΔ) στα ζητήματα που ενδεχομένως προκύψουν και δεν έχουν προβλεφθεί³⁰. Τέτοια ζητήματα ενδεικτικά αποτελούν η υποχρέωση της διοίκησης να ενημερώσει το φορολογούμενο για την υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής σε περίπτωση που επιθυμεί να αμφισβητήσει την εκδοθείσα φορολογική πράξη, η μη χειροτέρευσης της θέσης του φορολογούμενου με την απόφαση που θα εκδοθεί επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή η δυνατότητα ή μη προβολής νέων ισχυρισμών στη δικαστική προσφυγή³¹.

Συνεπώς, κατ' αρχήν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ ως ειδικότερες, συμπληρωματικά εφαρμόζονται οι γενικές αρχές του Διοικητικού Δικαίου, οι γενικές διατάξεις του ΚΔΔιαδ, οι διατάξεις του ΚΔ, καθώς και η νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων³².

Μέρος Β. Διαδικαστικά ζητήματα της ενδικοφανούς προσφυγής του ΚΦΔ

Κεφάλαιο Α. Προϋποθέσεις παραδεκτού της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρ. 63 ΚΦΔ

Η ενδικοφανής προσφυγή ως τυπική διοικητική προσφυγή πρέπει να ασκείται ακριβώς όπως ορίζουν οι ειδικότερες διατάξεις της και οι προϋποθέσεις της ελέγχονται αυτεπαγγέλτως από το αρμόδιο διοικητικό όργανο.

Ειδικότερα, η παραδεκτή άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προϋποθέτει την τήρηση της διαδικασίας όπως ορίζεται στο άρθρο 63 ΚΦΔ και συμπληρωματικά από τις γενικές διατάξεις του ΚΔΔιαδ και του ΚΔΔ. Η τήρηση των προϋποθέσεων της ενδικοφανούς προσφυγής

²⁹ Θεόδωρος Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, εκδ.2020, σελ. 2

³⁰ Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Συστηματική Κατ' Άρθρο Ερμηνεία ν. 4174/2013, εκδ. 2018σελ. 1753-1754

³¹ Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Συστηματική Κατ' Άρθρο Ερμηνεία ν. 4174/2013, εκδ. 2018,επιστημονική διεύθυνση Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, σελ. 1753-1754

³² Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας)», Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 41

ελέγχεται από τη ΔΕΔ, καθώς και από τα Διοικητικά Δικαστήρια τα οποία είναι επιφορτισμένα να ελέγχουν αυτεπαγγέλτως το παραδεκτό του ένδικου βοηθήματος που ασκείται ενώπιόν τους, προϋπόθεση του οποίου, μεταξύ άλλων είναι και η παραδεκτή άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Οι ειδικότερες προϋποθέσεις του παραδεκτού της ενδικοφανούς προσφυγής διακρίνονται σε υποκειμενικές και σε αντικειμενικές. Οι δε υποκειμενικές προϋποθέσεις αφορούν το πρόσωπο του αιτούντα όπως i) η ικανότητα δικαίου, ii) η ικανότητα δικαιοπραξίας, καθώς και iii) το έννομο συμφέρον. Οι δε αντικειμενικές, προϋποθέσεις αφορούν i) τη φύση της προσβαλλόμενης πράξης, ii) το αρμόδιο όργανο για την εξέτασή της, iii) την τήρηση του προβλεπόμενου τύπου και προθεσμίας, καθώς και iv) τη μη άσκηση προηγούμενης ενδικοφανούς προσφυγής³³.

A.1. Υποκειμενικές προϋποθέσεις

A.1.1 Ικανότητα Δικαίου και Δικαιοπρακτική ικανότητα

Η παραδεκτή άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, προϋποθέτει ο αιτών να διαθέτει ικανότητα δικαίου και δικαιοπραξίας. Όσον αφορά την ικανότητα δικαίου σύμφωνα με το αστικό δίκαιο, την ικανότητα αυτή έχουν όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα κάθε μορφής, καθώς και ενώσεις προσώπων ή περιουσιών, που αναγνωρίζονται από την έννομη τάξη ως φορείς δικαιωμάτων και υποχρεώσεων³⁴.

Όσον αφορά δε τη δικαιοπρακτική ικανότητα, σύμφωνα με το αστικό δίκαιο, είναι η ικανότητα που έχουν τα φυσικά πρόσωπα, με βάση την ηλικία και την υγεία τους, να καταρτίζουν δικαιοπραξίες, ενώ ελλείπει αυτής η κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής μπορεί να γίνει μόνο μέσω του νόμιμου αντιπροσώπου τους. Ενώ τα νομικά πρόσωπα και οι ενώσεις προσώπων που στερούνται δικαιοπρακτικής ικανότητας, δύνανται να καταρτίζουν δικαιοπραξία και κατά κατ' επέκταση να ασκούν ενδικοφανή προσφυγή μόνο δια μέσω του νόμιμου εκπροσώπου τους. Σημειωτέον δε ότι σε αυτή την περίπτωση δεν απαιτείται και η ικανότητα του «δικολογείν», καθόσον δεν πρόκειται για διεξαγωγή δίκης, επομένως ο ενδιαφερόμενος δύναται να διενεργήσει μόνος του όλες τις διαδικαστικές ενέργειες, χωρίς παράσταση δικηγόρου³⁵.

³³ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, ο.π., σελ. 42

³⁴ Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τόμος II, 15η έκδοση, σελ. 85

³⁵ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 44

A.1.2. Έννομο συμφέρον- Ενεργητική Νομιμοποίηση

Η παραδεκτή άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προϋποθέτει ο αιτών να έχει έννομο συμφέρον³⁶. Το άρθρο 63 του ΚΦΔ δεν απαριθμεί ρητά τα πρόσωπα τα οποία θεωρεί ότι έχουν έννομο συμφέρον, αλλά αρκείται στο ότι «*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.....*». Το ερμηνευτικό κενό κάλυψε η ΠΟΛ 1064/2017³⁷, σύμφωνα με την οποία ενδικοφανή προσφυγή δύναται να ασκήσει εν γένει κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ήτοι κάθε πρόσωπο που έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώδες έννομο συμφέρον ή στο οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου. Επιπλέον, στην ΠΟΛ 1064/2017 αναφέρονται ρητά και ειδικότερες περιπτώσεις προσώπων που δύνανται να ασκήσουν ενδικοφανή προσφυγή και οι οποίοι οφείλουν να συνυποβάλλουν μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή τα ανάλογα νομιμοποιητικά έγγραφα προς απόδειξη της ιδιότητάς τους³⁸. Τέτοιες περιπτώσεις είναι α) ο κηδεμόνας στη σχολάζουσα κληρονομία, β) ο προσωρινός διαχειριστής στην επιδικία, γ) ο μεσεγγυούχος στη μεσεγγύηση, δ) ο σύνδικος στην πτώχευση, ε) σε περίπτωση ανηλικού, ο ασκών τη γονική μέριμνα ή ο επίτροπος ή σε περίπτωση πλειόνων ένας από αυτούς, στ) ο δικαστικός συμπαραστάτης σε τελούντα σε δικαστική συμπαράσταση και ζ) οι κληρονόμοι για τον θανόντα φορολογούμενο.

Επιπλέον, λόγω της «αυτονομίας» του φορολογικού δικαίου παρατηρείται μετάπλαση νομικών εννοιών³⁹ για τις ανάγκες της φορολογικής νομοθεσίας, δηλαδή προσαρμογή τους με απόκλιση από τον ορισμό που τους αποδίδεται στο ιδιωτικό δίκαιο και για αυτό δικαιολογείται ότι η κοινοπραξία, η οποία αν και στερείται νομικής προσωπικότητας, στο φορολογικό δίκαιο αντιμετωπίζεται ως νομικό πρόσωπο, και ως εκ τούτου αναγνωρίζεται τόσο σε αυτή όσο και στα μέλη της, η ύπαρξη εννόμου συμφέροντος για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής⁴⁰. Το ίδιο παρατηρείται και στην περίπτωση της κοινωνίας δικαιώματος (785 ΑΚ), η οποία αν και δεν αποκτά νομική προσωπικότητα ούτε είναι φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, για λόγους

³⁶ Άρθρ. 25 ΚΔΔιαδ «..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»

³⁷ άρθρο 2 παρ. 2 και 4 της ΠΟΛ 1064/2017

³⁸ άρθρο 2 παρ. 4 της ΠΟΛ 1064/2017

³⁹ Θεόδωρος Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, εκδ.2020, σελ.3

⁴⁰ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 47

φορολογικής νομοθεσίας, αναγνωρίζεται ως επιτηδευματίας και ως εκ τούτου δικαιολογείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής τόσο στην ίδια όσο και στα μέλη της⁴¹.

Αντιθέτως, ελλείπει το έννομο συμφέρον και δεν νομιμοποιούνται, τόσο η Φορολογική Διοίκηση όσο και ο φορολογικός αντιπρόσωπος, να ασκήσουν ενδικοφανή προσφυγή. Ο δε φορολογικός αντιπρόσωπος, σύμφωνα με το άρθρο 8 ΚΦΔ, είναι επιφορτισμένος μόνο με την παραλαβή φορολογικών εγγράφων, αντί του φορολογούμενου που δε διαθέτει φορολογική διεύθυνση στην Ελλάδα, ώστε ο τελευταίος να μπορεί να συμμορφώνεται με τις τυπικές φορολογικές του υποχρεώσεις.

Συνεπώς, έννομο συμφέρον για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής έχει ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε η καταλογιστική πράξη, αρκεί το έννομο συμφέρον του να είναι άμεσο, προσωπικό και ενεστώς ή ακόμη και αν δεν είναι άμεσο και προσωπικό, αρκεί να αναγνωρίζεται από ειδική διάταξη νόμου.

A. 1.2.a. Έννομο συμφέρον των αλληλεγγύως ευθυνόμενων

Περαιτέρω, ιδιαίτερη περίπτωση αποτελεί το έννομο συμφέρον ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής κατά εκδοθείσας πράξης σε βάρος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από τα πρόσωπα που ευθύνονται αλληλεγγύως, καθόσον προ του νέου ΚΦΔ (ιδίως στα άρθρ. 115Ν.2238/1994 και άρθρ. 55 Ν2859/2000) και σύμφωνα με την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων⁴², οι αλληλεγγύως ευθυνόμενοι διοικούντες τα νομικά πρόσωπα (όπως διαχειριστής, διευθύνων σύμβουλος, εκκαθαριστής Α.Ε. ή νόμιμος εκπρόσωπος κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής ή λειτουργίας) είχαν απλή πρόσθετη ευθύνη προς πληρωμή του φόρου που βεβαιώθηκε σε βάρος του νομικού προσώπου, δηλαδή η ευθύνη τους αναγόταν στο στάδιο της είσπραξης του φόρου και όχι στο στάδιο της βεβαίωσής του. Αυτό συνεπαγόταν έλλειψη ενεργητικής νομιμοποίησης για άσκηση δικαστικής προσφυγής και κατ' επέκταση ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά είχαν δυνατότητα άσκησης ανακοπής κατά πράξεων

⁴¹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, ο.π., σελ. 48

⁴² ΣτΕ 1623/2015 «...7. Επειδή, η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 115 του ν. 2238/1994, (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), δεν δημιουργεί ίδια φορολογική υποχρέωση των προσώπων που είχαν την ιδιότητα του διαχειριστή ή του διευθύνοντος συμβούλου ή του εκκαθαριστή ανωνύμου εταιρείας, κατά το χρόνο διαλύσεως ή συγχωνεύσεως αυτής, για καταβολή του οφειλομένου από την εταιρεία φόρου, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών προς πληρωμή του βεβαιωθέντος σε βάρος της εταιρείας φόρου, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο της βεβαίωσης του φόρου, αλλά στο στάδιο της εισπράξεώς του. Επομένως, τα ανωτέρω πρόσωπα δεν καθίστανται υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και δεν νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή κατά της πράξεως της φορολογικής αρχής με την οποία προσδιορίζεται ο οφειλόμενος από την εταιρεία φόρος...»

αναγκαστικής εκτέλεσης εις βάρος τους, προβάλλοντας λόγους που αφορούσαν την έκταση της ευθύνης τους και το ουσία βάσιμο της απαίτησης⁴³.

Το ανωτέρω ζήτημα αντιμετωπίστηκε τελείως διαφορετικά από το νομοθέτη με την εισαγωγή του άρθρ. 50 ΚΦΔ, η οποία αναριθμήθηκε σε παράγραφο 5 με το άρθρο 67 παρ. 3 του Ν. 4646/2019⁴⁴, με διαφορετική προσέγγιση της θεμελίωσης της αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για την εξόφληση συγκεκριμένων οφειλών προς το Δημόσιο, καθώς και της έννομης προστασίας τους⁴⁵.

Διαφορετική αντιμετώπιση επί του ζητήματος έγινε και με την με αριθμ. 498/2020 απόφαση-σταθμό του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία : *«8. Επειδή, 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 -μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι διευθύνοντες σύμβουλοι ανωνύμων εταιρειών- 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.»*

Η παραπάνω απόφαση αποτέλεσε έναυσμα για την έκδοση της με αριθμ. Ε2128/2020 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην οποία προς συμμόρφωση με την απόφαση του Δικαστηρίου αναγνωρίζεται ρητώς ότι *«..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. 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.)...»* Περαιτέρω,

⁴³ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 51

⁴⁴ Ε.2173/2020 Αλληλέγγυα ευθύνη διοικούντων του άρθρου 50 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, *«4. Επίσης, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 50 ΚΦΔ και σύμφωνα με την Ε.2128/2020 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε κατόπιν της αριθμ. 498/2020 απόφασης ΣτΕ, τα ως άνω πρόσωπα μπορούν να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοικήσεως παράλληλα με το νομικό πρόσωπό ή τη νομική οντότητα οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ...»*

⁴⁵ Άρθρ. 50 παρ. 5.ΚΦΔ *«... 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 Διοικήσεως, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα...»*

στην ανωτέρω εγκύκλιο μνημονεύθηκε και η με αριθμ. 4/2020 Πράξη της Επιτροπής του Ν. 3900/2020 (διαδικασία της «πρότυπης δίκης») για τους λόγους που μπορούν να προβάλλουν οι αλληλεγγύως ευθυνόμενοι και ως εκ τούτου δόθηκαν οδηγίες προς τη ΔΕΔ, σύμφωνα με τις οποίες «.. 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 είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., όπως 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....»

Εν τέλει, το ζήτημα ξεκαθάρισε η με αριθμ. 2816/2020 απόφαση ΣτΕ σύμφωνα με την οποία «...α) Με την προσφυγή που οι προσωπικώς και αλληλεγγύως ευθυνόμενοι ασκούν κατά της πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου που εκδίδεται σε βάρος του νομικού προσώπου, στη διοίκηση, διαχείριση ή εκπροσώπηση του οποίου είναι εντεταλμένοι, μπορούν να προβάλλονται αφενός μεν λόγοι, με τους οποίους αμφισβητείται η συνδρομή των κατά νόμον προϋποθέσεων γένεσης της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης τους, αφετέρου δε λόγοι, αναγόμενοι στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής οφειλής του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου, όπως είναι κατεξοχήν οι λόγοι περί παραγραφής των σχετικών φορολογικών αξιώσεων. Για το παραδεκτό της προβολής λόγων περί ελλείψεως των κατά νόμον προϋποθέσεων της αλληλέγγυας ευθύνης δεν απαιτείται να προβάλλονται, σωρευτικώς, και λόγοι, με τους οποίους αμφισβητείται η νομιμότητα της καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου. Τούτο ισχύει και αντιστρόφως...»

Συνεπώς, οι αλληλεγγύως ευθυνόμενοι μπορούν να ασκήσουν τόσο ενδικοφανή όσο και δικαστική προσφυγή, προβάλλοντας λόγους που ανάγονται στην έλλειψη προϋποθέσεων γένεσης της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης τους, αλλά και λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα της καταλογιστικής πράξης. Οι δε διατάξεις του Ν. 4646/2019 έχουν μεν αφετηρία την ημέρα δημοσίευσης του νόμου (12.12.2019), εφαρμόζονται όμως για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί πριν τεθεί σε ισχύ ο νόμος⁴⁶. Αυτό σημαίνει ότι ο νομοθέτης θέλησε να προσδώσει

⁴⁶ Αρθρ. 69 παρ. 29. Ν. 4646/2019 «..Οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος και εφαρμόζονται και για οφειλές, οι οποίες έχουν βεβαιωθεί πριν από τη θέση σε ισχύ του παρόντος σε βάρος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τις οποίες ευθύνονται αλληλεγγύως και προσωπικά τα φυσικά πρόσωπα κατ' εφαρμογή του άρθρου 50 παρ. 1 και

αναδρομική ισχύ στις ευνοϊκότερες διατάξεις περί αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικό πρόσωπο, με αποτέλεσμα, όπως φαίνεται, να καθίσταται δυνατή η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής εκ μέρους τους για κάθε πράξη που εκδόθηκε μετά την 1.1.2014, ανεξαρτήτως της χρήσης στην οποία ανάγεται⁴⁷.

A. 2. Αντικειμενικές Προϋποθέσεις

A. 2.1. Η φύση της προσβαλλόμενης πράξης: Ρητές πράξεις- σιωπηρές αρνήσεις

Η ενδικοφανής προσφυγή σκοπεύει στην επίλυση των υποθέσεων που υπάγονταν, προ του θεσμού της, ως διαφορές ουσίας και προσβάλλονταν απευθείας με την δικαστική προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια⁴⁸. Πιο συγκεκριμένα, όπως προβλέπεται ρητά στο αρθρ. 63 ΚΦΔ, ο φορολογούμενος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης. Δεν υπόκεινται όμως όλες οι καταλογιστικές πράξεις σε ενδικοφανή προσφυγή, αλλά μόνο οι ατομικές διοικητικές πράξεις, που εμπίπτουν στο άρθρο 2 ΚΦΔ, δηλαδή οι πράξεις που συνδέονται στενά με την επιβολή φόρου. Συνεπώς εξαιρούνται οι πράξεις που αφορούν άλλα χρηματικά βάρη, όπως τα τέλη κυκλοφορίας⁴⁹ και δημοτικά τέλη, τα οποία δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του αρθρ. 2 ΚΦΔ. Επίσης, εξαιρούνται οι πράξεις από την Τελωνειακή Διοίκηση, καθώς και οι πράξεις που αφορούν τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου⁵⁰, οι οποίες εκδίδονται από την 22/12/2016, καθώς και οι πράξεις που αφορούν τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας και ζητήματα μητρώου, εφόσον δεν είναι σε άμεση συνάρτηση με συγκεκριμένη φορολογική οφειλή.

2, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τις διατάξεις του άρθρου 34 του παρόντος, του άρθρου 115 του ν. 2238/1994 (Α' 151), της παρ. 7 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 (Α' 238), της περ. β' του άρθρου 55 του ν. 2859/2000 (Α' 248), καθώς και κάθε άλλης διάταξης με την οποία θεσπίζεται αλληλέγγυα ευθύνη για οφειλές για τις οποίες εφαρμόζεται ο Κώδικας.»

⁴⁷ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 57

⁴⁸ ΔΕΔ 1156/08.04.2019 «Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής...».

⁴⁹ ΠΟΛ 1014/2017 «..Κατόπιν των ανωτέρω, οποιεσδήποτε πράξεις εκδίδονται από τη Φορολογική Διοίκηση σε βάρος φορολογουμένων αναφορικά με τέλη κυκλοφορίας δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 ΚΦΔ και επομένως προσβάλλονται απευθείας στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής των άρθρων 63 επ. του ν.2719/1999(Κ.Δ.Δ.)...»

⁵⁰ Άρθρ. 63 παρ. 1 εδ. τελευταίο ΚΦΔ και ΠΟΛ 1204/2016

Περαιτέρω, καταλογιστικές πράξεις για τις οποίες προβλέπεται η υποχρεωτική άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, όπως ορίζονται στην παρ. 2 του αρθρ. 30 ΚΦΔ, είναι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου και η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Σε ενδικοφανή προσφυγή υπόκειται και ο άμεσος προσδιορισμός φόρου, καθόσον η φορολογική δήλωση που προσδιορίζει τη φορολογική οφειλή αποτελεί εκτελεστό τίτλο, κατ' άρθρο 45 ΚΦΔ και άρα συνιστά εκτελεστή πράξη που επιφέρει έννομες συνέπειες για το φορολογούμενο. Αντιθέτως, εξαίρεση προβλέπεται για την πράξη προληπτικού φόρου, κατά της οποίας δύναται να ασκηθεί απευθείας προσφυγή στα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια κατά παρέκκλιση του αρθρ. 63 ΚΦΔ⁵¹.

Επιπροσθέτως, με ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσβάλλονται μόνο οι ρητές πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά και οι σιωπηρές αρνήσεις της (όπως λ.χ. η σιωπηρή απόρριψη της τροποποιητικής δήλωσης του αρθρ. 19 ΚΦΔ και της δήλωσης με επιφύλαξη του άρθρ. 20 ΚΦΔ). Στην περίπτωση αυτή, η προθεσμία για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής εκκινεί, αν δεν προβλέπεται διαφορετικά από την οικεία νομοθεσία ή ειδική διάταξη νόμου, με την πάροδο του τριμήνου από την υποβολή αίτησης του φορολογούμενου στη Φορολογική Διοίκηση. Η προσβολή σιωπηρής άρνησης της Φορολογικής Διοίκησης, αν και δύναται να προκαλέσει προβληματισμούς όσον αφορά την ένταξή της στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής, προβλέπεται ρητά στο άρθρ. 63 ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη γενική διάταξη του αρθρ. 63 ΚΔΔ, βάσει της οποίας είναι δυνατή η πρόβλεψη ενδικοφανούς προσφυγής κατά παράλειψης, συνεπώς και η σιωπηρή άρνηση της διοίκησης.

Επιπλέον, σε ενδικοφανή προσφυγή υπόκειται και η πράξη επιβολής προστίμου, κατ' άρθρο 62 ΚΦΔ, καθώς και οποιαδήποτε άλλη πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, σε σχέση με την επιβολή φόρου, όπως επί παραδείγματι η απόρριψη αιτήματος φορολογικής απαλλαγής ή μείωσης ή η απόρριψη επί του αιτήματος επιστροφής φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

Περαιτέρω, προβλέπεται ρητώς στο άρθρ. 20 ΚΦΔ ότι σε ενδικοφανή προσφυγή υπάγεται και η ρητή ή σιωπηρή απόρριψη της επιφύλαξης του φορολογούμενου, η οποία έχει τεθεί σε φορολογική δήλωση. Η σιωπηρή απόρριψη της επιφύλαξης συντελείται με την άπρακτη παρέλευση της 90ημερης προθεσμίας απάντησης της φορολογικής διοίκησης επί της επιφύλαξης, οπότε το χρονικό σημείο εκκινεί την προθεσμία για άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Για όλες τις ανωτέρω πράξεις η υποχρεωτική άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ισχύει για όσες εκδίδονται από την 01-01-2014 και εφεξής, με εξαίρεση τις υποθέσεις κληρονομιών, δωρεών και

⁵¹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 73-77

γονικών παροχών, για τις οποίες η υποχρεωτική άσκηση ενδικοφανούς ασκείται για πράξεις που εκδίδονται από την 01-01-2015 και εφεξής. Αυτό συνεπάγεται ότι πράξεις που εκδόθηκαν προ των ανωτέρω ημερομηνιών δεν υπόκεινται σε ενδικοφανή προσφυγή, καθόσον δεν υπάρχει για αυτές ρητή πρόβλεψη νόμου, όπως ορίζει άρθρο 25 ΚΔΔιαδ και η νομολογία.

Αντίθετα, δεν υπόκεινται σε ενδικοφανή προσφυγή οι κανονιστικές πράξεις⁵² και οι μη εκτελεστές πράξεις, όπως τα απλά πληροφοριακά έγγραφα⁵³, οι απλές γνώμες, οι βεβαιωτικές πράξεις, με τις οποίες η Διοίκηση εμμένει σε προγενέστερη διοικητικής της πράξης⁵⁴, χωρίς νέα ουσιαστική έρευνα, αλλά και οι εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις αλλά την αιτιολογία της διοικητικής πράξης, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οι οδηγίες. Επιπλέον, στερούνται εκτελεστότητας οι πράξεις εκκαθάρισης φόρου κατ' άρθρο 41 παρ. 4 ΚΦΔ, οι οποίες συντάσσονται αφού εκδοθεί η οριστική απόφαση του Διοικητικού Δικαστηρίου, καθόσον εκδόθηκαν σε εκτέλεση απόφασης Δικαστηρίου, καθώς και οι πράξεις εκκαθάρισης σε εκτέλεση απόφασης ΔΕΔ, καθόσον η αμφισβήτηση της πράξης αφορά το στάδιο είσπραξης φόρου. Επιπλέον, δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή οι πράξεις εκτέλεσης⁵⁵, οι οποίες εκδίδονται στο πλαίσιο της διοικητικής εκτέλεσης, ήτοι η κατασχετήρια έκθεση, το πρόγραμμα πλειστηριασμού, η έκθεση πλειστηριασμού και ο πίνακας κατάταξης, διότι οι πράξεις αυτές προσβάλλονται απευθείας στο δικαστήριο με το ένδικο βοήθημα της ανακοπής (άρθρ. 217 ΚΔΔ). Ομοίως, έχει κριθεί ότι προσβάλλεται με το ένδικο βοήθημα της ανακοπής η ατομική ειδοποίηση χρέους⁵⁶ (Άρθρ. 47 ΚΦΔ), η οποία εκδίδεται κατά το στάδιο που προηγείται της αναγκαστικής εκτέλεσης, με σκοπό την εκούσια είσπραξη της οφειλής και

⁵² ΣτΕ 1357/2018 (Β/7μ) «... σε ενδικοφανή προσφυγή υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι (ατομικές) πράξεις διοικητικού προσδιορισμού ΕΝΦΙΑ, με τις οποίες καθορίζεται το ποσό της οικείας φορολογικής οφειλής ορισμένου προσώπου (βλ. άρθρα 30 και 32 του ΚΦΔ, καθώς και άρθρο 6 του Ν. 4223/2013 Α 287), όχι όμως και οι κανονιστικές πράξεις αναπροσαρμογής της τιμής ζώνης των ακινήτων, που εκδίδονται βάσει εξουσιοδοτικής διάταξης του άρθρου 41 παρ. 1 και 2 του Ν. 1249/1982 (Α' 43) και λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ΕΝΦΙΑ, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 4 του Ν. 4223/2013....»

⁵³ Σχετική η απόφαση ΔΕΔ 2286/15.07.2019 « Ο προσβαλλόμενος πίνακας ατομικών οφειλών του προσφεύγοντος, που έχει αναρτηθεί στη σελίδα προσωποποιημένης πληροφόρησης του TAXISnet, από τον οποίο προκύπτει για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό οφειλών, ύψους (...), ευρώ, δεν εμπίπτει στο στάδιο προσδιορισμού του φόρου, δεν είναι εκτελεστή διοικητική πράξη, έχει πληροφοριακό χαρακτήρα και ως εκ τούτου στερείται εκτελεστότητας...»

⁵⁴ ΔΕΔ 11/02.01.2019 «.Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται :.....η) βεβαιωτικές πράξεις, με τις οποίες δηλώνεται εμμονή της Διοίκησης σε προγενέστερη διοικητική πράξη, χωρίς νέα ουσιαστική έρευνα (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», Τόμος ΙΙ, σελ. 109-111)»

⁵⁵ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 71

⁵⁶ ΔΕΔ 4259/04.10.2018

συνεπώς η πάγια θέση της Δ.Ε.Δ είναι η απόρριψη ως απαράδεκτης ενδικοφανούς προσφυγής κατά της ανωτέρω πράξης⁵⁷.

Σημειωτέον δε ότι αντικείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής, που αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της, είναι οι νομίμως εκδοθείσες πράξεις ή σιωπηρές αρνήσεις της Φορολογικής Διοίκησης, συνεπώς η υποχρεωτικότητα της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν υφίσταται για τις ανυπόστατες πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης. Ως ανυπόστατη δε, ορίζεται είτε η πράξη που δεν προέρχεται από διοικητικό όργανο, είτε προέρχεται μεν από διοικητικό όργανο αλλά εκδόθηκε καθ' υπέρβαση αρμοδιότητας του ή καθ' υπέρβαση καθηκόντων του. Επιπλέον, ως ανυπόστατη ορίζεται η πράξη, η διαδικασία παραγωγής της οποίας δεν έχει ολοκληρωθεί ή λείπει κάποιο από τα ουσιώδη στοιχεία της, όπως π.χ. η πράξη οποία δεν φέρει υπογραφή και ως εκ τούτου δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. Αν όμως, ο φορολογούμενος ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά ανυπόστατης πράξης, τότε η Δ.Ε.Δ οφείλει να εκδώσει απόφαση επί της ενδικοφανούς, με την οποία θα διαπιστώνεται το ανυπόστατο της πράξης και όχι να απορρίψει την προσφυγή ως απαράδεκτη⁵⁸.

Περισσότερες δε εξαιρέσεις από την υποχρεωτικότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋπόθεσης παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής θα αναλυθεί κατωτέρω με παράθεση αποφάσεων Διοικητικών Δικαστηρίων.

A.2.3. Η αρμοδιότητα της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ)

Αρμόδιο όργανο για την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής είναι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Πιο συγκεκριμένα, η ΔΕΔ είναι ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία που υπάγεται στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και αποτελεί ουσιαστικά μετεξέλιξη της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γ.Γ.Δ.Ε⁵⁹. Η ΔΕΔ εδρεύει στην Αθήνα, αλλά από το 2016 διαθέτει και Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης στη Θεσσαλονίκη, η οποία είναι αρμόδια για φορολογικές υποθέσεις που υπάγονται στις Δ.Ο.Υ. i) Περιφερειών Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, Κεντρικής Μακεδονίας, Δυτικής Μακεδονίας και Ηπείρου, ii) Λευκάδας και iii) Θεσσαλίας.

Ενώ στην αρμοδιότητα της ανωτέρω δεν υπάγονται οι ενδικοφανείς προσφυγές που ασκούνται κατά πράξεων που εκδίδονται από το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.).

⁵⁷ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., σελ. 70

⁵⁸ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., σελ. 93

⁵⁹ Δ6Α 1198069 ΕΞ 30.12.2013 απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, Δ.ΟΡΓ.Α 1036960/10.3.2017 Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Α.Α.Δ.Ε., ΠΟΛ.1144/2018

Όμως, αν και αρμόδιο όργανο για την επανεξέταση της προσβαλλόμενης πράξης είναι η ΔΕΔ., σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/2017, η κατάθεσή της υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της (Δ.Ο.Υ. ή ελεγκτικό κέντρο) και αυτό προς διευκόλυνση των φορολογούμενων, οι οποίοι δεν χρειάζεται να μεταβούν στην έδρα της ΔΕΔ, αλλά αντιθέτως η εκδούσα αρχή, που παρέλαβε την ενδικοφανή προσφυγή, την αποστέλλει μαζί με τα απαραίτητα έγγραφα. Σε περίπτωση δε κατάργησης ή αναστολής λειτουργίας της εκδούσας αρχής, η ενδικοφανή προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία Υποδοχής⁶⁰.

Σημειωτέον όμως ότι, η απλά λανθασμένη αναφορά του αρμόδιου οργάνου προς το οποίο απευθύνεται δεν επιφέρει καμία απολύτως δικονομική συνέπεια, ενώ η κατάθεσή της σε αναρμόδιο όργανο δεν επιφέρει την απόρριψή της ως απαράδεκτης, καθόσον σύμφωνα με την αρχή ενότητας της Διοικήσεως (αρθρ. 25 παρ.3 ΚΔΔιαδ), το αναρμόδιο όργανο υποχρεούται να διαβιβάσει το φάκελο στο αρμόδιο όργανο εντός πέντε (5) ημερών⁶¹.

Συνεπώς, η σύσταση της ΔΕΔ επιδιώχθηκε ακριβώς για να συνδράμει το σκοπό για τον οποίο εισήχθη η ενδικοφανής προσφυγή⁶².

A.2.4. Η τήρηση προβλεπόμενου τύπου

Όπως διευκρινίστηκε ανωτέρω, η ενδικοφανής προσφυγή είναι τυπική διοικητική προσφυγή η οποία, αν και προσομοιάζει με ένδικο μέσο, διαφέρει από αυτό γιατί ασκείται ενώπιον των Διοικητικών Αρχών και όχι ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων. Ελλείπει δε ειδικότερης πρόβλεψης για τον τύπο της, μπορεί να έχει την τυπική εμφάνιση μιας κανονικής προσφυγής. Συνεπώς, πρέπει αρχικά να καταρτίζεται **εγγράφως**, να φέρει **χρονολογία** και **υπογραφή** (από τον ίδιο τον αιτούντα ή ειδικώς εξουσιοδοτημένο πρόσωπο- όπως Πληρεξούσιο Δικηγόρο ή τρίτο πρόσωπο). Τα τρία αυτά στοιχεία συνιστούν αναγκαία προϋπόθεση άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής για την αντιμετώπιση της δυσχερούς απόδειξης υποβολής τους⁶³.

Επιπλέον, η ενδικοφανής προσφυγή, καθώς και όλα τα έγγραφα που τη συνοδεύουν πρέπει να είναι συντεταγμένα στην **ελληνική** γλώσσα ή σε περίπτωση εγγράφων που έχουν συνταχθεί σε αλλοδαπή χώρα, θα πρέπει να συνοδεύονται από την επίσημη μετάφρασή τους στην ελληνική γλώσσα, καθόσον η ελληνική είναι η γλώσσα διεξαγωγής της διοικητικής διαδικασίας και σύνταξης των δημοσίων εγγράφων και πράξεων των Διοικητικών Αρχών.

⁶⁰ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ.99-101

⁶¹ Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Οι διοικητικές προσφυγές, <https://www.prevedourou.gr>,

⁶² Δ6Α 1198069 ΕΞ 30.12.2013 απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

⁶³ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ.101-106

Περαιτέρω, ως προς το περιεχόμενο της ενδικοφανούς προσφυγής, απαραίτητο στοιχείο είναι η αναφορά στα **ακριβή στοιχεία** του αιτούντος⁶⁴ (όνομα, επώνυμο πατρώνυμο, διεύθυνση κατοικίας, Α.Φ.Μ., ηλεκτρονική διεύθυνση και στοιχεία επικοινωνίας για φυσικά πρόσωπα, ενώ σε περίπτωση νομικού προσώπου, πρέπει να γίνεται αναφορά στην νομική μορφή, επωνυμία, έδρα, Α.Φ.Μ., στοιχεία επικοινωνίας και τη νόμιμη αυτού εκπροσώπηση), στην προσβαλλόμενη πράξη, στους λόγους και στους ισχυρισμούς του αιτούντος, οι οποίοι μπορεί να είναι νομικοί και πραγματικοί. Επιπλέον, πρέπει να γίνεται ρητή αναφορά στη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων και των εγγράφων της ΔΕΔ, και σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων, καθώς και στα νομιμοποιητικά έγγραφα στα οποία στηρίζει το αίτημά του, καθόσον ο φορολογούμενος είναι επιφορτισμένος με το βάρος απόδειξης της πλημμέλειας της προσβαλλόμενης πράξης⁶⁵.

Όσον αφορά την κατάθεση ενδικοφανούς προσφυγής ο αιτών πρέπει να συνυποβάλλει μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή και όλα τα **αποδεικτικά έγγραφα** (καθώς και την τυχόν αυτοτελή αίτηση αναστολής), στα οποία στηρίζει τους ισχυρισμούς του και το αίτημά του, τόσο σε φυσική (έντυπη) μορφή όσο και σε ηλεκτρονική (cd, usb κλπ)⁶⁶. Τα αποδεικτικά έγγραφα που επικαλείται ο αιτών συνοδεύει η **υπεύθυνη δήλωση** του άρθρου 8 Ν.1599/1986, νομίμως υπογεγραμμένη, στην οποία δηλώνει υπεύθυνα την ακρίβεια και την εγκυρότητα του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου που προσκομίζει⁶⁷. Αντιθέτως, δεν απαιτείται η προσκόμιση της προσβαλλόμενης πράξης και έκθεσης ελέγχου, αλλά ούτε και η καταβολή παραβόλου, καθόσον ο νομοθέτης επέλεξε την ατελή υποβολή με σκοπό την ανεμπόδιστη πρόσβαση των διοικουμένων στο δικαίωμα της έννομης προστασίας τους σε αυτό το στάδιο⁶⁸. Επιπροσθέτως, δεν απαιτείται η υπογραφή από Δικηγόρο, ούτε η κατάθεσή της, καθόσον μπορεί να συνταχθεί και κατατεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο.

⁶⁴ ΠΟΛ 1069/2014

⁶⁵ ΔΕΔ 159/23.01.2019, ΔΕΔ 957/23.04.2019, ΔΕΔ 964/21.03.2019 «.. Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου..»

⁶⁶ ΠΟΛ 1064/2017

⁶⁷ ΠΟΛ 1069/2014, ΠΟΛ 1064/2017 και ΠΟΛ 1076/2018

⁶⁸ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 109

Όπως είναι λογικό, αυτά αποτελούν τα στοιχειώδη έγγραφα τα οποία πρέπει να συνυποβάλλει ο αιτών και τα οποία εξειδικεύονται ανάλογα με την περίπτωση. Πιο συγκεκριμένα, σε περίπτωση που αιτών είναι νομικό πρόσωπο, πρέπει να συνυποβάλλονται τα νομίμως δημοσιευμένα νομιμοποιητικά έγγραφα εκπροσώπησης (ισχύων καταστατικό, αποφάσεις Γ.Σ ή Δ.Σ. συνοδευόμενα από πιστοποιητικά ισχύουσας εκπροσώπησης, γενικό και αναλυτικό πιστοποιητικό του Γ.Ε.Μ.Η), ενώ αν ο αιτών εκπροσωπείται από Δικηγόρο, πρέπει να συνυποβάλλονται και τα απαραίτητα έγγραφα πληρεξουσιότητας (εξουσιοδότηση με γνήσιο της υπογραφής ή έκδοση της μέσω της επίσημης ιστοσελίδας gov.gr)⁶⁹.

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1064/2017 έχουν προβλεφθεί ειδικές περιπτώσεις κατάθεσης για τις οποίες απαιτείται υποβολή συγκεκριμένων νομιμοποιητικών εγγράφων, προς απόδειξη της ιδιότητάς τους. Τέτοιες περιπτώσεις είναι α) ο κηδεμόνας στη σχολάζουσα κληρονομία, β) προσωρινός διαχειριστής στην επιδικία, γ) ο μεσεγγυούχος στη μεσεγγύηση, δ) ο σύνδικος στην πτώχευση, ε) σε περίπτωση ανηλικού, ο ασκών τη γονική μέριμνα ή ο επίτροπος ή σε περίπτωση πλειόνων ένας από αυτούς, στ) ο δικαστικός συμπαραστάτης σε τελούντα σε δικαστική συμπαράσταση και ζ) οι κληρονόμοι για τον θανόντα φορολογούμενο.

Τέλος, ως προς την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής, προβλέφθηκε από την 09/05/2018⁷⁰, η δυνατότητα της ηλεκτρονικής υποβολής της σε ορισμένες Δ.Ο.Υ., για πράξεις ρητές ή σιωπηρές, οι οποίες εκδίδονται από : α) τη Δ.Ο.Υ. Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών (Φ.Α.Ε.) Αθηνών, β) τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού, γ) τη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, δ) τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και ε) τη Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης, μέσω του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., με τη χρήση προσωπικών κωδικών πρόσβασης στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TAXISnet. Σε περίπτωση δε που αιτών είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ηλεκτρονική υποβολή γίνεται από το νόμιμο εκπρόσωπό του, εφόσον υπογράφει ο νόμιμος εκπρόσωπος, με χρήση των προσωπικών του κωδικών πρόσβασης, ενώ για τις περιπτώσεις της παρ. 4 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/2017, υποβάλλεται ηλεκτρονικά από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην ίδια παράγραφο, ομοίως με χρήση των προσωπικών τους κωδικών πρόσβασης. Τέλος, στην ηλεκτρονική υποβολή, πρέπει να υποβάλλεται μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, το τυχόν αίτημα αναστολής και τα λοιπά έγγραφα και νομιμοποιητικά που επικαλείται ο προσφεύγων ή τα έγγραφα που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις ανά περίπτωση. Όλα τα ανωτέρω πρέπει να είναι νομίμως υπογεγραμμένα και να έχουν επεξεργαστεί μέσω σαρωτή (scanner) πριν υποβληθούν, ούτως

⁶⁹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., σελ. 108

⁷⁰ ΠΟΛ. 1076/2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

ώστε με την ορθή οριστικοποίηση της υποβολής να εκδοθεί αυτόματα από την ηλεκτρονική εφαρμογή το αποδεικτικό υποβολής τους⁷¹.

A.2.5. Η τήρηση προβλεπόμενης προθεσμίας

Όσον αφορά την προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής στο άρθρ. 63 ΚΦΔ ορίζεται ρητά ότι η άσκησή της υπόκειται σε αποκλειστική προθεσμία τριάντα (30) ημερών, από τη νόμιμη κοινοποίηση της πράξης ή τη συντέλεση της παράλειψης. Εξαιρέση στην ανωτέρω προθεσμία προβλέπεται για τους κατοίκους εξωτερικού, για τους οποίους η προθεσμία ανέρχεται σε εξήντα (60) ημέρες από την κοινοποίηση της πράξης. Η τελευταία προθεσμία, σύμφωνα με το αρθρ. 50 παρ. 4 ΚΦΔ, ισχύει και για τους τελευταίους κυρίους, ψιλούς κυρίους, επικαρπωτές ή τους έχοντες δικαίωμα της επιφάνειας ακινήτου, οι οποίοι ευθύνονται εις ολόκληρον με τους υπόχρεους προς πληρωμή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. και για τους οποίους η ανωτέρω προθεσμία ξεκινάει από την κοινοποίηση της πράξης με συστημένη επιστολή⁷². Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου⁷³.

Γενικά ως αφετηρία, σύμφωνα με το άρθρ. 60 ΚΔΔ, καθώς και τα άρθρα 241-242 ΑΚ, ορίζεται η επομένη ημέρα από την κοινοποίηση της πράξης, ανεξάρτητα αν αυτή είναι εξαιρετέα ή όχι και ως λήξη ορίζεται η τελευταία μέρα της προθεσμίας. Βέβαια αν είναι αργία ή εξαιρετέα, τότε λήγει την αμέσως επόμενη εργάσιμη μέρα. Για τα ειδικότερα ζητήματα της έναρξης, λήξης, αναστολής ή τρόπου υπολογισμού των ανωτέρω προθεσμιών, λόγω έλλειψη ρύθμισης στο άρθρ. 63 ΚΦΔ, εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και στον Αστικό Κώδικα⁷⁴. Πιο συγκεκριμένα, ιδιαίτερης σημασίας είναι το άρθρο 5 ΚΦΔ, στο οποίο ορίζεται ο τρόπος νόμιμης κοινοποίησης της πράξης είτε αυτή συντελείται εγγράφως είτε ηλεκτρονικώς και η οποία αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση έναρξης της προθεσμίας, καθώς και το άρθρο 7 ΚΦΔ στο οποίο ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με τη λήξη της προθεσμίας.

Η δε άσκησή της ενδικοφανούς προσφυγής μετά την άπρακτη παρέλευση των προβλεπόμενων τριάντα ή εξήντα ημερών συνεπάγεται την απόρριψή της ως απαράδεκτης. Τέλος, αν η ΔΕΔ απορρίψει ενδικοφανή προσφυγή ως εκπρόθεσμη, η κρίση αυτή δεν είναι δεσμευτική για το

⁷¹ ΠΟΛ 1076/2018

⁷² Αρθρ. 50 παρ. 3 ΚΦΔ, όπως αναριθμήθηκε από παράγραφος 6 με την παράγραφο 3 του άρθρου 67 του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12/12/2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου.

⁷³ Αρθρ. 63 παρ. 1 εδ. δ ΚΦΔ, όπως αυτό εισήχθη με το άρθρ. 323 παρ. 1β Ν 4281/2014

⁷⁴ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 110

Διοικητικό Δικαστήριο, το οποίο μπορεί να κρίνει ότι εσφαλμένως την απέρριψε. Το Δικαστήριο δε θα επεκταθεί στην κατ' ουσία εξέταση της υπόθεσης, αλλά οφείλει να ακυρώσει την προσβαλλόμενη απόφαση της ΔΕΔ και να την αναπέμψει ώστε αυτή να την εξετάσει κατ' ουσίαν. Αν ορθά την απέρριψε η ΔΕΔ, τότε η δικαστική προσφυγή πρέπει να απορριφθεί γιατί η μη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, εξομοιώνεται από άποψη συνεπειών με τη μη παραδεκτή άσκησή της⁷⁵.

A.2.6. Μη άσκηση προηγούμενης ενδικοφανούς προσφυγής.

Ο κανόνας της άπαξ υποβολής⁷⁶ της δικαστικής προσφυγής, όπως ρητά προβλέπεται στο άρθρο 70 ΚΔΔ, εφαρμόζεται αναλογικά και στην άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής⁷⁷. Εξαίρεση βεβαίως αποτελεί η προηγούμενη παραίτηση από την πρώτη ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή ή η απόρριψή της για τυπικούς λόγους. Αξίζει να σημειωθεί όμως ότι ο κανόνας της άπαξ υποβολής ισχύει σε περίπτωση άσκησης εκ νέου και δεύτερης ενδικοφανούς προσφυγής κατά της ίδιας πράξης⁷⁸ ή παράλειψης του ίδιου οργάνου ή όταν έχει προηγηθεί η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη απόφασης της διοικήσεως επί ενδικοφανούς προσφυγής⁷⁹.

Κεφάλαιο Β. Συνέπειες άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής

B.1. Ανασταλτικό Αποτέλεσμα

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής επέρχεται η εκ του νόμου αναστολή καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο 50%⁸⁰. Όπως προκύπτει από τη διάταξη, η αναστολή εκτέλεσης στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής αφορά όχι την αναστολή ισχύος της πράξης, αλλά την αναστολή καταβολής του αμφισβητούμενου ποσού⁸¹, άρα η αναστολή αυτή περιορίζεται στην απαγόρευση λήψης

⁷⁵ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., , σελ. 131

⁷⁶ Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Οι διοικητικές προσφυγές, <https://www.prevedourou.gr>,

⁷⁷ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ.132-133

⁷⁸ ΔΕΔ 4486/23.10.2018

⁷⁹ ΔΕΔ 1027/07.05.2019 Θ

⁸⁰ ΠΟΛ 1064/2017 αρθρ. 6 παρ. 1 «1. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, εφόσον καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός αν υποβληθεί γι' αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής. Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση (άρθρο 63 παρ. 3, β' εδάφιο).»

⁸¹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 148

αναγκαστικών μέτρων εκτέλεσης⁸². Η εκούσια καταβολή του υπόλοιπου ποσού ή η είσπραξη του σε περίπτωση συμψηφισμού ή απόδοσης παρακρατηθέντος ποσού επί αποδεικτικού ενημερότητας/βεβαίωσης οφειλής, μπορεί να γίνει και μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και το αργότερο μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή, σε περίπτωση που δεν εκδοθεί απόφαση, εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών που προβλέπονται για την έκδοσή της⁸³. Σε περίπτωση δε πλείονων πράξεων, οι οποίες αμφισβητούνται με μία ενδικοφανή προσφυγή και ο υπόχρεος καταβάλλει το 50% για μερικές από αυτές, συνεπάγεται ότι η εκ του νόμου αναστολή του υπόλοιπου 50% χορηγείται μόνο για αυτές⁸⁴.

Ο υπόχρεος βέβαια μπορεί να αιτηθεί τη διοικητική αναστολή καταβολής και του υπόλοιπου 50% του αμφισβητούμενου ποσού, όπως ορίζεται ιδίως στο άρθρ. 6 ΠΟΛ 1064/2017, το αίτημα της οποίας μπορεί να υποβληθεί είτε ενσωματωμένο στο ίδιο έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής ή αυτοτελώς με ιδιαίτερο έγγραφο που κατατίθεται την ίδια ημέρα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, ενώπιον της Φορολογικής Αρχής που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη. Σημειωτέον δε ότι η αναστολή καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού δεν ισχύει σε περίπτωση πράξεων άμεσου προσδιορισμού του φόρου, δηλαδή επί προσδιορισμού φόρου που προκύπτει χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ενέργεια, καθώς και σε διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο στη φορολογική του δήλωση ή σε κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση(άρθρο 63 παρ. 3, β' εδάφιο)⁸⁵.

Σε κάθε περίπτωση όμως ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα, συνυποβαλλόμενα με το αίτημα αναστολής, σε έγχαρτη και ηλεκτρονική μορφή, συνοδευόμενα από την υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986 για το ακριβές περιεχόμενο των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου.

Ιδίως, ο αιτών υποχρεούται να προσκομίσει απαραίτητως υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986 στην οποία ο αιτών δηλώνει :α) τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματά του από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος και β) την περιουσιακή του κατάσταση στην

⁸² ΠΟΛ 1064/2017 αρθρ. 7 και 5 παρ.2, σε συνδυασμό με το άρθρ. 48παρ.4 εδ.α Ν. 4174/2013

⁸³ ΠΟΛ 1064/2017 αρθρ. 5 παρ. 1 εδ. γ «...Η καταβολή μπορεί να γίνει και μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και, πάντως το αργότερο, μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή, σε περίπτωση μη έκδοσης απόφασης, εντός των εκατόν είκοσι (120) ημερών που προβλέπονται για την έκδοσή της. Καταβολή νοείται η εκουσίως γενομένη ή η είσπραξη του καταβλητέου 50% κατόπιν διενέργειας συμψηφισμού ή απόδοσης παρακρατηθέντος ποσού επί αποδεικτικού ενημερότητας/βεβαίωσης οφειλής και όχι στο πλαίσιο ληφθέντων αναγκαστικών μέτρων είσπραξης.»

⁸⁴ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 156

⁸⁵ Παναγιώτα Α. Μιχελή, Η ενδικοφανής προσφυγή για τις φορολογικές διαφορές ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΓΓΔΕ ως μέσον επιτάχυνσης της διοικητικής δικαιοσύνης, Νομικό Βήμα, 2015, σελ. 886

Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής. Σύμφωνα μάλιστα με το αρθρ. 6 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/017, επί ποινή απαραδέκτου «*Αν ο αιτών είναι φυσικό πρόσωπο, δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση, οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή του ή της συζύγου και των ανηλίκων τέκνων αυτού κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής. Αν ο αιτών είναι νομικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής, των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει ο αιτών, καθώς και των φυσικών προσώπων που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές υποχρεώσεις του αιτούντος. Η περιουσιακή κατάσταση περιλαμβάνει ιδίως τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε ακίνητα, τις καταθέσεις οποιουδήποτε είδους και τα συναφή τραπεζικά προϊόντα, τις επενδύσεις σε κινητές αξίες, τα μηχανοκίνητα ιδιωτικά μέσα μεταφοράς, τα δάνεια και τις δωρεές, τις μετοχές, τα μερίδια, τα δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής σε κεφάλαιο σε οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, όπως ορίζεται στην παράγραφο 3 του Κ.Φ.Δ. και τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε κινητά αξίας άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Μαζί με την περιουσιακή κατάσταση δηλώνεται από τον αιτούντα και η εκτιμώμενη αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται σε αυτήν. Για τα ακίνητα δηλώνεται και η αντικειμενική αξία αυτών. Αν ο αιτών τηρεί λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. κατά τη διπλογραφική μέθοδο, με την αίτηση αναστολής συνυποβάλλονται ο τελευταίος ισολογισμός και το τελευταίο αναλυτικό ισοζύγιο γενικής λογιστικής του τρέχοντος έτους.*»

Τα ανωτέρω έγγραφα απαιτούνται προς απόδειξη εκ μέρους του φορολογούμενου ότι έχει περιέλθει σε αδυναμία να καταβάλει το αιτούμενο ποσό (εφάπαξ ή τμηματικά), καθώς και ότι η λήψη αναγκαστικών μέτρων είσπραξης θα του προκαλέσει ανεπανόρθωτη βλάβη. Η δε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών θα χορηγήσει την αναστολή του οφειλόμενου ποσού, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία πιθανολογεί ότι αυτό θα είχε ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο⁸⁶. Για την έννοια δε της ανεπανόρθωτης βλάβης έγινε προσπάθεια οριοθέτησής της βάσει της με αριθμ. 496/2011 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία ως «ανεπανόρθωτη» θα πρέπει να νοείται η βλάβη, όχι μόνον η κατά κυριολεξία μη αναστρέψιμη,

⁸⁶ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 153-154

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.⁸⁷

Η ανωτέρω διοικητική αναστολή ισχύει μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής στον υπόχρεο, άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της ή μέχρι την ανάκληση της διοικητικής πράξης χορήγησης αναστολής εκτέλεσης. Η δε εκ του νόμου αναστολή λήγει με την έκδοση της απόφασης της ΔΕΔ ή την απόρριψή της, ενώ αν στο μεταξύ ασκηθεί δικαστική προσφυγή, η εκ του νόμου αναστολή συνεχίζει να ισχύει μέχρι την έκδοση της δικαστικής απόφασης⁸⁸. Σε κάθε τέτοια περίπτωση, έχει προβλεφθεί ρητά ότι από τη χρονική στιγμή έκδοσης της απόφασης ή της συντέλεσης της σιωπηρής απόρριψης της, έως την έκδοση δικαστικής απόφασης επί της δικαστικής προσφυγής, δεν επιδιώκεται η είσπραξη του μη καταβληθέντος υπόλοιπου 50% πριν παρέλθει η προθεσμίας άσκησης της δικαστικής προσφυγής⁸⁹.

B.2.Μεταβιβαστικό Αποτέλεσμα

Με την εμπρόθεσμη και παραδεκτή άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής επέρχεται το μεταβιβαστικό αποτέλεσμα, το οποίο αφορά, αφενός τη μεταβίβαση της εξουσίας ελέγχου της προσβληθείσας πράξης σε διαφορετικό όργανο από αυτό που την εξέδωσε, αφετέρου την έκταση της μεταβιβαζόμενης εξουσίας ελέγχου στο πλέον αρμόδιο διοικητικό όργανο.

Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά τη μεταβίβαση εξουσίας ελέγχου, η ΔΕΔ είναι επιφορτισμένη με την επανεξέταση της, προσβληθείσας με την ενδικοφανή προσφυγή, πράξης της Φορολογικής Διοίκησης και η απόφαση της θα καταστεί η μοναδική εκτελεστή πράξη, στην οποία θα ενσωματωθεί η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, χάνοντας κατά αυτό τον τρόπο την αυτοτέλεια και την εκτελεστότητά της. Αυτό συνάγεται και από το άρθρο 63 παρ. 8 ΚΦ, σύμφωνα με το οποίο «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..» Συνεπώς, αφαιρείται η εξουσία από τη Φορολογική Διοίκηση που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, η

⁸⁷ Χ. Δετσαρίδης/Η. Κοκκίνης σχόλιο ΣτΕ ΕΑ 496/2011, Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, 4, (2011), μέσω της ιστοσελίδας sakkoulas-Online.gr

⁸⁸ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 161-162

⁸⁹ Αρθρ. 5 παρ. 4 ΠΟΛ 1064/2017

οποία δε δύναται να επανέλθει επί της πράξης και να την ανακαλέσει, αλλά ούτε και να προβεί σε αυτεπάγγελτο ιεραρχικό έλεγχο⁹⁰.

Όσον αφορά την έκταση εξουσίας της ΔΕΔ, ζήτημα γεννάται αν εφαρμόζεται η αναλογική εφαρμογή της δικονομικής αρχής που συναντάται στα διοικητικά δικαστήρια, σύμφωνα με την οποία θα πρέπει να επανεξεταστούν μόνο τα ζητήματα που τίγονται στην ενδικοφανή προσφυγή, είτε αν μεταβιβάζεται το σύνολο της υπόθεσης προς επανεξέταση με πλήρη υποκατάσταση του ιεραρχικού ελέγχου, χωρίς καμία δέσμευση επί των θιγόμενων ζητημάτων⁹¹.

Κατά τη μία άποψη, η εφαρμογή του δικονομικού κανόνα στην ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να οδηγήσει σε δυσμενέστερο αποτέλεσμα για τον φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να παραλείψει ουσιώδεις ισχυρισμούς στην ενδικοφανή προσφυγή του, σε συνδυασμό με τη δυνατότητα να μην παρασταθεί με Δικηγόρο. Για το λόγο αυτό φαίνεται ότι η ΔΕΔ δε θα πρέπει να περιοριστεί μόνο στους ισχυρισμούς που προτάθηκαν, αλλά να επανεξετάσει στο σύνολό της την προσβαλλόμενη πράξη⁹². Αντίθετα με αυτή την άποψη φαίνεται να τάχθηκε το ΣτΕ με την με αριθμ. 98/2015 απόφαση του, σύμφωνα με την οποία έκρινε ότι το Δικαστήριο δεν έχει ούτε την υποχρέωση, αλλά ούτε και την εξουσία να ακυρώσει το κεφάλαιο στην έκθεση αυτοψίας, εφόσον δεν το αιτήθηκε η ενιστάμενη, εφαρμόζοντας κατ' αυτό τον τρόπο τη δικονομική αρχή των ένδικων βοηθημάτων⁹³.

Συνεπώς, λόγω και του προέχοντος ρόλου της ενδικοφανούς προσφυγής, που είναι η προστασία του φορολογούμενου, καθώς και της ιδιαιτερότητας των φορολογικών πράξεων, η πλήρης μεταβίβαση της εξουσίας προς επανεξέταση της εκδοθείσας πράξης χωρίς καμία δέσμευση ως προς τους λόγους που προβλήθηκαν, αν και εκ πρώτης όψεως φαίνεται ευνοϊκή για το

⁹⁰ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π. σελ. 136

⁹¹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 139-144

⁹² Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π. σελ. 140-141.

⁹³ ΣτΕ 98/2015 «6...Η καθιέρωση, όμως, από τη νομοθεσία ορισμένης διοικητικής προσφυγής ως ενδικοφανούς, δηλαδή, ως προϋποθέσεως παραδεκτής ασκήσεως αιτήσεως ακυρώσεως, όπως συμβαίνει με την έκθεση αυτοψίας και υπολογισμού προστίμων ανέγερσης και διατήρησης αυθαιρέτων (ΣτΕ388/2014, 4798/2013 κ.ά.), αποσκοπεί προδήλως, κατά το νόμο, στην παροχή της δυνατότητας στο ειδικώς κατεστημένο για την εξέτασή της όργανο να αποφανθεί ως προς τη νομιμότητα, αλλά και το ουσιαστικό περιεχόμενο της υποκείμενης σε αυτήν πράξης, ώστε να αποφεύγεται η άσκηση ενδίκων μέσων και βοηθημάτων επί υποθέσεων, οι οποίες θα μπορούσαν να είχαν επιλυθεί εντός των κόλπων της Διοικήσεως. Η επίτευξη αυτού του νομοθετικού σκοπού δεν θα ήταν δυνατή αν ο διοικούμενος είχε τη δυνατότητα να αμφισβητεί τη νομιμότητα της υποκείμενης σε ενδικοφανή προσφυγή πράξης, στο σύνολό της ή ως προς ορισμένα της κεφάλαια, για πρώτη φορά ενώπιον του δικαστηρίου, όπου, άλλωστε, δεν προσβάλλεται η υποκείμενη στην ενδικοφανή πράξη, αλλά η εκδιδόμενη επ' αυτής...»

⁹⁴ Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Ταυτότητα αντικείμενου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος (ΣτΕ 98/2015), <https://www.prevedourou.gr>,

Α. Γέροντας/Π. Παυλόπουλος/Γ. Σιούτης/Σ. Φλογαίτης, Διοικητικό δίκαιο 5η έκδ., 2022

φορολογούμενο, θα μπορούσε να καταλήξει στη χειροτέρευση της θέσης του⁹⁵, αντίθετα δηλαδή από την αρχή non reformation in pejus που εφαρμόζεται κατά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και εξ αυτών των λόγων είναι πιο συνετό να εφαρμόζεται η δικονομική αρχή « τόσο μεταβιβάζεται, όσο εκκαλείται» .

Κεφάλαιο Γ. Η εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της ΔΕΔ

Γ.1. Η διαδικασία εξέτασής της

Επιπλέον, των ανωτέρω τυπικών προϋποθέσεων της ενδικοφανούς προσφυγής και η τήρηση της διαδικασίας εξέτασης της είναι ουσιώδης για να μην απορριφθεί ως απαράδεκτη. Τα διαδικαστικά ζητήματα της εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής ρυθμίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ και την ΠΟΛ 1064/2017 και ελλείψει αυτών, από τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Πιο συγκεκριμένα, όπως προβλέπεται και στο άρθρο. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, η Δ.Ε.Δ ερευνά τα πραγματικά και νομικά ζητήματα της υπόθεσης που φτάνει ενώπιόν της. Για να σχηματίζει την κρίση της, λαμβάνει υπόψη κάθε πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση και ιδίως την ενδικοφανή προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, καθώς τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, η ΔΕΔ και όχι ο υπόχρεος έχει την ευθύνη για την πληρότητα του φακέλου, ήτοι εφαρμόζεται το ανακριτικό σύστημα⁹⁶, και εξ ‘ αυτού του λόγου μπορεί να καλεί οποιονδήποτε για να παρέχει πληροφορίες και να αιτείται την προσκόμιση οποιουδήποτε εγγράφου ή άλλου στοιχείου το οποίο κρίνει αναγκαίο, τηρουμένων των σχετικών διατάξεων περί επαγγελματικού απορρήτου και προστασίας των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων. Έχει δε τη δυνατότητα υποβάλλει γραπτά ερωτήματα προς τις αρμόδιες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. και του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους⁹⁷.

Κατά κανόνα η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με εξαίρεση τις κρίσιμες περιπτώσεις όπου η ΔΕΔ κρίνει ότι η διαδικασία πρέπει να διεξαχθεί προφορικά⁹⁸. Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο

⁹⁵ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ’ άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, Κεφ. Β, σελ. 144-145

⁹⁶ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π. σελ. 176

⁹⁷ ΠΟΛ 1064/2017 αρθρ. 3 παρ.6

⁹⁸ ΠΟΛ 1064/2017 αρθρ. 3 παρ. 5

αντιπρόσωπο, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.

Στις περιπτώσεις δε που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του αρθρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία δε ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης⁹⁹.

Αφού τηρηθεί η ανωτέρω διαδικασία, θα πρέπει να εκδοθεί απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας εκατόν είκοσι (120) ημερών. Αν παρέλθει άπρακτη η ανωτέρω προβλεπόμενη προθεσμία, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε σιωπηρώς. Η απόφαση της ΔΕΔ αποτελεί τη μοναδική εκτελεστή διοικητική πράξη, καθώς και εκτελεστό τίτλο¹⁰⁰, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρ. 45 περ. η ΚΦΔ και ως εκ τούτου δεν απαιτείται καμία άλλη πράξη από τη Φορολογική Αρχή για την εκτέλεσή της. Επιπλέον, η απόφαση της ΔΕΔ, σύμφωνα με την αρχή της οριστικότητας των φορολογικών πράξεων, δεν μπορεί να ανακληθεί μέσω της διοικητικής διαδικασίας, αλλά ούτε να προσβληθεί με άτυπη διοικητική προσφυγή και αυτεπάγγελτο ή κατόπιν αιτήματος του διοικούμενου για ιεραρχικό έλεγχο¹⁰¹.

Περαιτέρω, σε περίπτωση που με την απόφαση της ΔΕΔ ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, πέραν ότι πρέπει να περιέχει την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού¹⁰², οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς¹⁰³. Η υποχρέωση αιτιολόγησής της στηρίζεται αφενός στο ότι αποτελεί πλέον τη

⁹⁹ ΠΟΛ 1064/2017 αρθρ. 3 παρ. 2-4

¹⁰⁰ ΠΟΛ 1064/2017 αρθρ. 3 παρ. 5

¹⁰¹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, Κεφ. Β, σελ. 319

¹⁰² ΠΟΛ 1064/2017 αρθρ. 4 παρ.2

¹⁰³ ΠΟΛ 1064/2017 αρθρ. 4 παρ. 3

μοναδική εκτελεστή διοικητική πράξη¹⁰⁴, άρα κατ' άρθρο 17 ΚΔΔιαδ πρέπει να περιέχει σαφή, ειδική, επαρκή αιτιολογία που θα περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της, αφετέρου στην γενική υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης να δίνουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου που προβλέπεται στο άρθρ. 64 ΚΦΔ. Από την άλλη σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, όπως ρητά αναφέρεται στο άρθρ. 63 παρ. 6 ΚΦΔ, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου.

Επιπλέον, σε περίπτωση που με την απόφαση της ΔΕΔ η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η υπόθεση αναπέμπεται στην αρμόδια φορολογική αρχή ώστε να ενεργήσει εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹⁰⁵.

Τέλος, ως προς τη διαδικασία εξέτασης της ενδικοφανούς ενώπιον της ΔΕΔ, σημαντική είναι η έκταση εξουσίας της, ως προς τον έλεγχο τόσο της νομιμότητας όσο και της σκοπιμότητας της πράξης.

Γ.2. Αποτέλεσμα της ενδικοφανούς προσφυγής

Γ.2.1. Αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής

Η απόφαση της ΔΕΔ, όπως προαναφέρθηκε αποτελεί νέα διοικητική πράξη και την πλέον μοναδική εκτελεστή πράξη, καθώς σε αυτήν ενσωματώνεται η αρχικά εκδοθείσα πράξη της Φορολογικής Αρχής, η οποία θα χάσει την αυτοτέλεια και την εκτελεστότητά της. Ως εκ τούτου η μεταγενέστερη τυχόν δικαστική προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων, θα πρέπει να στρέφεται κατά της απόφασης της ΔΕΔ ή της σιωπηρής απόρριψής της.¹⁰⁶

Συνεπώς, η αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία προϋποθέτει ρητή απόφαση, θα ακυρώνει, εν' όλω ή εν μέρει, την προσβαλλόμενη πράξη είτε θα την τροποποιεί.

Οπότε με την απόφαση της ΔΕΔ, δύναται¹⁰⁷ ι) να την ακυρώνει, εν όλω ή εν μέρει, για νομικές ή πραγματικές πλημμέλειες, ιι) να την τροποποιεί ή ιιι) να την ακυρώνει για τυπικές πλημμέλειες και να την αναπέμπει για επανάληψη της διαδικασίας, ήτοι για επανέκδοσή της χωρίς την τυπική

¹⁰⁴ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ.237

¹⁰⁵ Η παράγραφος προστέθηκε με την παρ.5 Άρθρο 49 Ν. 4223/2013

¹⁰⁶ Άρθρ. 63 παρ. 8. ΚΦΔ « 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.»

¹⁰⁷ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 283

αυτή πλημμέλεια¹⁰⁸. Όσον αφορά την ακύρωση, αυτό σημαίνει ότι αν την ακυρώνει εν όλω, παύει πλέον η φορολογική οφειλή του φορολογούμενου, ενώ αν ακυρώνεται εν μέρει, παύει μόνο ως προς το αντίστοιχο μέρος που ακυρώθηκε. Ενώ, όσον αφορά τις τυπικές πλημμέλειες, προϋπόθεση αποτελεί να αφορά ουσιώδεις τυπικές πλημμέλειες, είτε τυχόν αναρμοδιότητα εκδόσαντος οργάνου ή παράβαση ουσιωδώς τύπου κατά τη διαδικασία έκδοσής της, όπως η πλημμελής κοινοποίησή της πράξης ή μη τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, όταν αυτή απαιτείται¹⁰⁹.

Με την αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής και της ολικής ακύρωσης της πράξης η υπόθεση επιλύεται χωρίς να χρειαστεί να εισέλθει ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων, καθόσον ο φορολογούμενος δεν έχει πλέον ενεστώσ και έννομο συμφέρον να προσφύγει στα αρμόδια δικαστήρια, ενώ σε περίπτωση αποδοχής της ενδικοφανούς προσφυγής και τροποποίησής της, τροποποιείται και η φορολογική υποχρέωση του αντίστοιχα. Η δε Φορολογική Διοίκηση, όπως ρητά προβλέπεται και στο άρθρ. 63 παρ. 7 του ΚΦΔ, δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Γ.2.2. Απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής

Αντιθέτως, η απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής μπορεί να είναι είτε ρητή, με την έκδοση απορριπτικής απόφασης, είτε σιωπηρή. Η σιωπηρή απόρριψη επέρχεται με την παρέλευση των εκατόν είκοσι (120) ημερών¹¹⁰, εντός των οποίων πρέπει να αποφανθεί η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος θεωρείται ότι έχει λάβει γνώση της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Η απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής μπορεί να επέρχεται είτε για τυπικούς είτε για ουσιαστικούς λόγους¹¹¹.

Σε κάθε περίπτωση ρητής ή σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, σε αντίθεση με την αιτιολογία της ρητής αποδοχής της, η αιτιολογία της απόρριψης μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου, ήτοι να επικυρώνει στην ουσία την πράξη της Φορολογικής Αρχής εμμένοντας στην αρχική θέση της Διοίκησης¹¹². Η απόρριψη της ενδικοφανούς, ακόμη και η σιωπηρή, αποτελεί νέα εκτελεστή πράξη και όχι πράξη βεβαιωτικού χαρακτήρα¹¹³.

¹⁰⁸ Άρθρ. 63 παρ. 6 ΚΦΔ και ΠΟΛ 1064/2017 άρθρ. 4 παρ. 3

¹⁰⁹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., σελ. 284, 288, 301-303

¹¹⁰ ΠΟΛ 1064/2017 άρθρ. 4 παρ. 4

¹¹¹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π. έκδ. 2021, σελ. 309

¹¹² Άρθρ. 63 παρ. 6 εδ. β ΚΦΔ

¹¹³ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., σελ. 308

Συνεπώς, η μεταγενέστερη δικαστική προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων, θα πρέπει να στρέφεται κατά της ρητής ή σιωπηρής απόρριψής της, στην οποία έχει ενσωματωθεί η αρχικά εκδοθείσα πράξη της Φορολογικής Αρχής.

Κεφάλαιο Δ. Ειδικότερα ζητήματα κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής

Δ.1. Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης

Το δικαίωμα στην προηγούμενη ακρόαση αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα δικαιώματα του διοικούμενου στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και οι όροι άσκησής του εξειδικεύονται στο άρθρο 6 του ΚΔΔιας¹¹⁴. Με την άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης από τη μία δίνεται η δυνατότητα στον διοικούμενο να εκφέρει τις απόψεις του προτού εκδοθεί εις βάρος του δυσμενή διοικητική πράξη που θα πλήξει τα δικαιώματα και το έννομο συμφέρον του, από την άλλη συνδράμει με την έκφραση των απόψεών του στην πληρέστερη ενημέρωση της Διοίκησης, ώστε αυτή να εκδώσει μία δικαιότερη και πλήρως αιτιολογημένη πράξη.

Όσον αφορά την ενδικοφανή προσφυγή του ΚΦΔ, η άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, σύμφωνα με το άρθρ. 63 παρ. 5 ΚΦΔ και την ΠΟΛ 1064/2017, προβλέπεται άλλοτε δυνητικώς και άλλοτε υποχρεωτικώς.

Πιο συγκεκριμένα, ως προς τη δυνητική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, σύμφωνα με το άρθρ. 3 παρ. 2 ΠΟΛ 1064/2017, η ΔΕΔ πριν εκδώσει απόφαση δύναται, **εάν το κρίνει απαραίτητο**, να καλέσει τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. Ενώ η υποχρεωτική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης προβλέπεται, σύμφωνα με το άρθρ. 3 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε περίπτωση προσκόμισης νέων στοιχείων¹¹⁵ ή επίκλησης νέων πραγματικών περιστατικών, όπου **ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση**, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Όπως αναφέρθηκε δε ανωτέρω, μόνο σε εξαιρετικές κρίσιμες περιπτώσεις η ακρόαση διεξάγεται **προφορικώς** σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας.

¹¹⁴ Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, <https://www.prevedourou.gr>

¹¹⁵ Άρθρ. 3 παρ. 3 τελευταίο εδάφιο ΠΟΛ 1064/2017 «.. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσαλλόμενης πράξης...»

Η τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής γεννά αντικρουόμενες απόψεις ως προς την υποχρεωτικότητα της.

Οι αφενός υποστηρικτές της μη υποχρεωτικής άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, στηρίζονται στο ότι ο φορολογούμενος έχει ήδη ακουστεί ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής με την εκούσια υποβολή της φορολογικής δήλωσης, η οποία αποτελεί εκούσια ομολογία της φορολογικής ενοχής του. Επιπλέον, με εξαίρεση τις αυτοματοποιημένες διαδικασίες (έκδοση άμεσου και διοικητικού προσδιορισμού φόρου), στο πλαίσιο έκδοσης του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού¹¹⁶, αλλά και κατά την επιβολή προστίμων¹¹⁷, ο φορολογούμενος δύναται να εκφέρει τις απόψεις του, κατά τις οικείες διατάξεις, εντός είκοσι (20) ημερών, από την κοινοποίηση του φορολογικού σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ακολουθώς, η Φορολογική Αρχή λαμβάνει υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου για τον οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, όπως αποδεικνύεται και από την έκθεση ελέγχου¹¹⁸.

Συνεπώς από τα ανωτέρω προκύπτει ότι έχει τηρηθεί το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου προτού εκδοθεί η δυσμενής φορολογική πράξη.

Εξ' άλλου δεν απαιτείται η τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατά την ενδικοφανή διαδικασία, διότι δεν θα εκδοθεί για πρώτη φορά σε αυτό το στάδιο η δυσμενής διοικητική πράξη, καθόσον η πράξη έχει ήδη εκδοθεί από το πρωτοβάθμιο όργανο, ενώ αυτή έπεται της εκδοθείσας πράξης. Μέρος της νομολογίας μάλιστα υποστήριξε ότι η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», ήτοι θεραπεύεται η νομική πλημμέλεια¹¹⁹, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης,

¹¹⁶ Αρθρ. 28 ΚΦΔ

¹¹⁷ Αρθρ. 62 παρ.4 ΚΦΔ «...Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

¹¹⁸ Έγγραφο Α.Α.Δ.Ε ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «...Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.»

¹¹⁹ Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, <https://www.prevedourou.gr>, Αποφ. 4918/2012 ΣτΕ

καθώς έχει τη δυνατότητα να αναπτύξει πλήρως και εκτενώς τις απόψεις του μέσω του γραπτού λόγου. Συνεπώς, η υποχρεωτική τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης στην ενδικοφανή διαδικασία συνεπάγεται απλά καθυστέρηση της εξέτασης της υπόθεσης, άρα απομακρύνεται από έναν από τους κύριους σκοπούς της ενδικοφανούς προσφυγής, που είναι η ταχύτερη επίλυση των διοικητικών υποθέσεων. Άλλωστε, όπως έχει κριθεί και νομολογιακά¹²⁰ η μη πρόσκληση του διοικούμενου προς ακρόαση δεν στοιχειοθετεί παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, διότι από την συνταγματική αυτή διάταξη δεν απορρέει υποχρέωση κλήσεως του ενδιαφερομένου να παραστεί ενώπιον της Αρχής, η οποία αποφαινεται επί της ενδικοφανούς προσφυγής του. Την ίδια θέση ακολούθησε και το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης με την με αριθμ 1096/2019 απόφαση, σύμφωνα με την οποία ο υπόχρεος συμπράττει στην έκδοση απόφασης επί της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, αφού εκθέτει πλήρως τις απόψεις του και συνεπώς η κλήση του σε ακρόαση δεν αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης απόφασης¹²¹.

Αντιθέτως, οι υποστηρικτές της υποχρεωτικής άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, στηρίζονται στο ότι η απόφαση που θα εκδώσει η ΔΕΔ θα είναι η μοναδική πλέον εκτελεστή διοικητική πράξη, κατόπιν νέας ουσιαστικής έρευνας της υπόθεσης και ως εκ τούτου η τήρηση αυτού του δικαιώματος πρέπει να αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης της απόφασης, σύμφωνα με το άρθ. 20 παρ. 2 Σ και το άρθ. 6 παρ. 4 ΚΔΔιαδ. Επιπλέον, η ακρόαση του διοικούμενου συνδράμει στην πληρέστερη ενημέρωση της ΔΕΔ και άρα στην ασφαλέστερη και επαρκέστερα αιτιολογημένη απόφαση. Μάλιστα μερίδα της νομολογίας υποστήριξε ότι η παράβαση αυτού της προηγούμενης ακρόασης κατά την έκδοση της αρχικής διοικητικής πράξης δεν καλύπτεται από την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής¹²², όποτε αυτή προβλέπεται σε ειδική κατά περίπτωση νομοθεσία, διότι σκοπός του συνταγματικού αυτού δικαιώματος είναι να ακούσει η Διοίκηση τον ενδιαφερόμενο πριν από την έκδοση δυσμενούς εκτελεστής διοικητικής πράξης, η οποία φέρει το τεκμήριο νομιμότητας και παράγει έννομες συνέπειες, ανεξαρτήτως αν κατ' αυτής μπορεί να ασκηθεί διοικητική προσφυγή οποιασδήποτε μορφής. Ούτως ή άλλως, η τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είχε προβλεφθεί και στον προϊσχύσαν Ν. 2238/1994, σύμφωνα με τον οποία ο αιτών είχε δικαίωμα να παρευρίσκεται κατά την εξέταση της προσφυγής του και να αναπτύσσει προφορικά τους ισχυρισμούς του¹²³.

¹²⁰ Απόφαση ΣτΕ 1348/2017 (σκέψη 34)

¹²¹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 179

¹²² Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, <https://www.prevedourou.gr>, Αποφ. 4918/2012 ΣτΕ

¹²³ Αρθρ. 70^Α Ν. 2238/1994

Παρά τα παραπάνω, σύμφωνα και με το άρθρ. 63 παρ. 5 ΚΦΔ, η βούληση του νομοθέτη φαίνεται πώς είναι ότι το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης πρέπει να τηρείται ενώπιον του πρωτοβάθμιου οργάνου πριν εκδοθεί για πρώτη φορά η δυσμενής διοικητική πράξη, η τήρηση του ανωτέρω δικαιώματος αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και η νομική πλημμέλεια της παράβασής του δεν μπορεί να καλυφθεί από την ενδικοφανή προσφυγή, αφού δεν μπορεί να ανακληθεί η πράξη από τη Φορολογική Διοίκηση λόγω της ιδιαιτερότητας των φορολογικών πράξεων. Ενώ στην ενδικοφανή διαδικασία προβλέπεται αφενός μεν η δυνητική τήρηση της προηγούμενης ακρόασης, εάν το κρίνει απαραίτητο η ΔΕΔ, αφετέρου δε η υποχρεωτική ακρόαση του διοικούμενου ενώπιον της ΔΕΔ σε περίπτωση προσκόμισης νέων στοιχείων ή επίκλησης νέων πραγματικών περιστατικών, καλώντας τον φορολογούμενο να εκφέρει τις απόψεις του εγγράφως και σε εξαιρετικές περιπτώσεις προφορικός.

Στην περίπτωση μάλιστα που η προηγούμενη ακρόαση είναι υποχρεωτική, η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης της Διοίκησης για προηγούμενη ακρόαση ή η μη προσήκουσα τήρηση των αξιώσεων της¹²⁴, καθιστά την εκδοθείσα πράξη άκυρη, καθώς η προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου συνιστά ουσιώδη τύπο της έκδοσης της διοικητικής πράξης και η παράβαση ουσιώδους τύπου θεμελιώνει βάσιμο λόγο ακύρωσης.

Δ.2. Η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος (non reformation in pejus)

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, ο διοικούμενος επιδιώκει την επανεξέταση εκδοθείσας εις βάρος του διοικητικής πράξης. Και αν και στη διοικητική δικονομία με την άσκηση της προσφυγής είναι πιο ξεκάθαρη η εφαρμογή της αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος¹²⁵, το ζήτημα δεν είναι τόσο ξεκάθαρο με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, καθόσον έχουν αναπτυχθεί αντικρουόμενες απόψεις. Τα ζητήματα που ανακύπτουν αφορούν κυρίως αφενός εάν το δευτεροβάθμιο όργανο μπορεί να χειροτερεύσει τη θέση του προσφεύγοντος τροποποιώντας την προσβληθείσα πράξη προς δυσμενέστερη κατεύθυνση και αφετέρου αν υφίσταται χειροτέρευση της θέσης του, όταν μεταξύ του χρόνου άσκησης της προσφυγής και της κρίσης επ' αυτής υπάρξει νομοθετική τροποποίηση που καθιστά τη θέση του δυσμενέστερη. Όσον αφορά τη δεύτερη περίπτωση καθίσταται σαφές ότι η αρχή της μη χειροτέρευσης δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής και αυτό γιατί υπερισχύει η αρχή της

¹²⁴ Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Το δικαίωμα στην προηγούμενη ακρόαση ,ως προς την τήρηση των αξιώσεων της: «..Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης μπορεί να αναλυθεί στις εξής αξιώσεις του διοικουμένου προς τη διοίκηση: 1) την αξίωση του ενδιαφερομένου για έγγραφη κλήση, 2) την αξίωση ενημέρωσης του ενδιαφερομένου από το αρμόδιο όργανο σχετικά με την επίμαχη υπόθεση, η οποία μπορεί να οδηγήσει στη λήψη δυσμενούς μέτρου σε βάρος του, 3) την αξίωση του ενδιαφερομένου για λυσιτελή και αποτελεσματική διατύπωση των απόψεών του και 4) την αξίωση του ενδιαφερομένου να ληφθούν υπόψη οι ισχυρισμοί που διατύπωσε.»

¹²⁵ Σ. Κύβελος, Η ένδικη προσφυγή, εκδ.2016, σελ. 262

νομιμότητας, με την έννοια ότι πρέπει υποχρεωτικά να εφαρμοστεί το ισχύον νομικό καθεστώς, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά¹²⁶.

Όσον αφορά την πρώτη περίπτωση, η μερίδα των υποστηρικτών της *reformation in rebus* στηρίζονται κυρίως στο ότι η απόφαση της ΔΕΔ αποτελεί διοικητική πράξη, στην οποία εφαρμόζεται η αρχή της νομιμότητας και οι κανόνες περί ανάκλησης των διοικητικών πράξεων, συνεπώς το διοικητικό όργανο υποχρεούται σε αυτεπάγγελτο έλεγχο νομιμότητας, ειδάλλως θα παρέμενε εν ισχύ μια παράνομη διοικητική πράξη απλά και μόνο επειδή δεν προβλήθηκε σχετικός ισχυρισμός κατ' αυτής¹²⁷. Στα ανωτέρω συνηγορούν και οι διατάξεις του άρθρ. 63 παρ. 3 ΚΔΔ και άρθρο 45 παρ. 4 Π.Δ. 18/1989, σύμφωνα με τις οποίες με την ενδικοφανή προσφυγή ασκείται έλεγχος νομιμότητας και ουσίας, χωρίς πρόβλεψη κάποιου περιορισμού και συνεπώς φαίνεται να είναι επιτρεπτή κάθε μεταβολή της προσβαλλόμενης πράξης, ακόμα και της χειροτέρευσης της θέσης του διοικούμενου¹²⁸.

Όμως, η νομολογία φαίνεται να κλίνει προς την εφαρμογή της αρχής *non reformation in rebus*. Ιδίως η νομολογία, αν και ασχολήθηκε ελάχιστες φορές επί του συγκεκριμένου ζητήματος, τάχθηκε όπως προκύπτει με την με αριθμ. **ΣτΕ 236/2016** απόφαση, αλλά και με την με αριθμ. **ΣτΕ 29/2017** απόφαση με την άποψη ότι «.. όταν δευτεροβάθμιο όργανο κρίνει επί ενδικοφανούς προσφυγής του διοικουμένου, δεν δύναται να καταστήσει χειρότερη τη θέση του, εκτός αν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση.»¹²⁹. Αλλά και η θεωρία φαίνεται να κλίνει προς την εφαρμογή της *non reformation in rebus*, η οποία στηρίζει τα επιχειρήματα της στο γεγονός ότι λόγω η ενδικοφανής διαδικασία ενεργοποιείται κατόπιν πρωτοβουλίας του προσφεύγοντος και όχι της αυτεπαγγέλτως δρώσας Διοίκησης¹³⁰ και συνεπώς είναι αναγκαία η σύνδεση αυτής της διοικητικής διαδικασίας με την έννομη προστασία του. Την ίδια με ανωτέρω άποψη φαίνεται να ακολουθεί και το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, το οποίο όσες φορές γνωμοδότησε επί του θέματος απεφάνθη ότι «με τις πράξεις αυτές δεν επιτρέπεται η χειροτέρευση της θέσης του διοικούμενου που άσκησε προσφυγή, εκτός εάν οι σχετικές διατάξεις προβλέπουν το αντίθετο.»¹³¹

¹²⁶ Σ. Κύβελος, οπ.π., σελ. 263-265

¹²⁷ Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Απαγορεύεται η *reformatio in rebus* στην ενδικοφανή προσφυγή, πλην ρητής αντίθετης ρύθμισης (ΣτΕ 236/2016 5μ, 29/2017 7μ), <https://www.prevedourou.gr>,

¹²⁸ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 311

¹²⁹ Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Απαγορεύεται η *reformatio in rebus* στην ενδικοφανή προσφυγή, πλην ρητής αντίθετης ρύθμισης (ΣτΕ 236/2016, παραπομπή στην 7μελή σύνθεση, και ΣτΕ 29/2017) <https://www.prevedourou.gr>

¹³⁰ Σ. Κύβελος, Η ένδικη προσφυγή, εκδ.2016.

¹³¹ ΝΣΚ 118/2015, 84/2005

Συνεπώς, παρά τη διχογνωμία, είναι πιο συνετό με τη φορολογική διαδικασία να εφαρμόζεται η αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος και στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής, καθόσον προέχων σκοπός της είναι η έννομη προστασία του διοικούμενου και όχι η διασφάλιση της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, σε συνδυασμό μάλιστα με την ιδιαιτερότητα των φορολογικών πράξεων, οι οποίες λόγω της αρχής βεβαιότητας του φόρου (αρ. 78 Σ.) δεν είναι ίδιες με τις λοιπές διοικητικές πράξεις, αφού απαγορεύεται η ανάκλησή τους μέσω της διοικητικής διαδικασίας, δεν επιτρέπεται ο αυτεπάγγελτος έλεγχος ή κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερόμενου ιεραρχικός έλεγχος, αλλά ούτε και η άσκηση άτυπων διοικητικών προσφυγών¹³².

Μέρος Γ. Η ενδικοφανής προσφυγή ως προϋπόθεση παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής και ειδικότερα ζητήματα

Κεφάλαιο Α. Οι προϋποθέσεις παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής

Όπως προαναφέρθηκε το ένδικο βοήθημα της τακτικής δικαστικής προστασίας για τις φορολογικές διαφορές είναι η προσφυγή, αίτημα της οποίας είναι η ακύρωση, εν' όλω ή εν μέρει ή η τροποποίηση μιας ατομικής διοικητικής πράξης. Για την παραδεκτή συζήτηση της προσφυγής πρέπει να πληρούνται κατ' αρχήν οι γενικές προϋποθέσεις που εφαρμόζονται για την άσκηση κάθε ένδικου βοηθήματος, όπως ορίζονται στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ήτοι η ικανότητα διαδίκου (αρθρ. 23 ΚΔΔ), η δικανική ικανότητα (αρθ. 24 ΚΔΔ) και η δικολογική ικανότητα (αρθρ. 27 ΚΔΔ)¹³³. Πρέπει όμως να συντρέχουν και οι ειδικότερες προϋποθέσεις της, οι οποίες είναι το αντικείμενο, η ενεργητική νομιμοποίηση του προσφεύγοντος (έννομο συμφέρον), η παθητική νομιμοποίηση, το παράβολο, η άσκησή της ενώπιον του αρμοδίου οργάνου και η τήρηση της προβλεπόμενης προθεσμίας.

Επομένως, ως προϋποθέσεις παραδεκτού ορίζονται οι όροι που πρέπει να συντρέχουν ώστε ο Δικαστής να υπεισέλθει στην κατ' ουσία εξέταση της υπόθεσης.

Πέραν του **αντικειμένου** της δικαστικής προσφυγής, που είναι η ρητή απόφαση της ΔΕΔ ή η σιωπηρή απόρριψη της, όπως αναλυτικά προαναφέρθηκε, πρέπει να πληρούνται και οι προϋποθέσεις του έννομου συμφέροντος.

¹³² Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 315

¹³³ Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τόμος ΙΙ, 15η έκδοση, , σελ.84-86

Ως προς το **έννομο συμφέρον**, ρυθμίζεται αφενός από τις γενικές διατάξεις του 64 ΚΔΔ¹³⁴ και αφετέρου από τις ειδικές διατάξεις του άρθρ. 63 παρ. 8 ΚΦΔ¹³⁵ και του άρθρ. 50 ΚΦΔ¹³⁶. Συνεπώς, το έννομο συμφέρον δε διαφοροποιείται από το έννομο συμφέρον άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής, ιδίως σε περίπτωση- ρητής ή σιωπηρής- απόρριψης της. Αντιθέτως, σε περίπτωση αποδοχής της, εν' όλω ή εν μέρει, με την οποία τροποποιείται η προσβαλλόμενη πράξη της Φορολογικής Αρχής, το έννομο συμφέρον πρέπει να κρίνεται σχετικά με την απόφαση της ΔΕΔ, τη μοναδική πλέον εκτελεστή πράξη.¹³⁷ Σημειωτέον δε, όπως αναφέρεται ρητά στο άρθρ. 63 παρ. 7 ΚΦΔ ότι «*Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης*».

Σχετικά με την **παθητική νομιμοποίηση**, αυτή ρυθμίζεται κατ' αρχήν από το άρθρ. 65 ΚΔΔ¹³⁸, ενώ κατ' εξαίρεση¹³⁹ για τις φορολογικές διαφορές το Δημόσιο εκπροσωπείται από τον Προϊστάμενο της ΔΕΔ, ως ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε., και όχι κατά του Υπουργού Οικονομικών ή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.¹⁴⁰. Περαιτέρω, η παραδεκτή άσκηση της δικαστικής προσφυγής για διαφορές φορολογικού περιεχομένου απαιτεί την καταβολή του προβλεπόμενου **παραβόλου**, όπως αυτό ρυθμίζεται από το άρθρ. 277 παρ.3 επ. ΚΔΔ μετά την αντικατάστασή του από τα αρθρ. 37 και 45 Ν. 4446/2016, το οποίο πρέπει να καταβληθεί κατά το 1/3 κατά την κατάθεση της προσφυγής και τα υπόλοιπα 2/3 έως την πρώτη συζήτηση, με ποινή απαραδέκτου. Ο δε υπολογισμός του γίνεται από τη Φορολογική Αρχή με τη χορήγηση

¹³⁴ Άρθρ. 64 ΚΔΔ «... Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, ή β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου...»

¹³⁵ Άρθρ. 63 παρ 8 ΚΦΔ «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...»

¹³⁶ Άρθρ. 50 παρ. 5 ΚΦΔ, μετά την τροποποίησή του με το αρθρ. 67 παρ. 3 Ν4646/2019 «5. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύναται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.»

¹³⁷ Δημήτριος Χαλκιάς, οπ.π., σελ. 46

¹³⁸ Άρθρ. 65 ΚΔΔ «1. Στη δίκη που δημιουργείται ύστερα από άσκηση προσφυγής, παθητικώς νομιμοποιείται το Δημόσιο ή το νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, στο οποίο ανήκει το όργανο που εξέδωσε την πράξη ή που παρά το νόμο παρέλειψε την έκδοσή της. 2. Αν η κατά την προηγούμενη παράγραφο πράξη ή παράλειψη έχει ενσωματωθεί σε μεταγενέστερη πράξη ή παράλειψη του Δημοσίου ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, στη δίκη που δημιουργείται ύστερα από άσκηση προσφυγής κατά της τελευταίας αυτής πράξης ή παράλειψης νομιμοποιείται παθητικώς και το νομικό πρόσωπο, όργανο του οποίου εξέδωσε ή παρέλειψε να εκδώσει την πράξη που ενσωματώθηκε.»

¹³⁹ Άρθρ. 25 παρ. 1 περ. α' ΚΔΔ και αρθρ. 36 παρ. 1 Ν.4389/2016 περί σύστασης της Α.Α.Δ.Ε.

¹⁴⁰ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Οι δικονομικές προεκτάσεις της ενδικοφανούς προσφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 88

ειδικού σημειώματος, κατόπιν αίτησης του διοικούμενου¹⁴¹. Ιδιαίτερα σημαντική για την παραδεκτή άσκησή της είναι και η καθ' ύλην¹⁴² και κατά τόπον **αρμοδιότητα**¹⁴³ του Δικαστηρίου, όπως καθορίζονται από τις γενικές διατάξεις του ΚΔΔ.

Τέλος, όσον αφορά την **προθεσμία** άσκησης δικαστικής προσφυγής, το άρθρ. 63 παρ. 8 ΚΦΔ, παραπέμπει στις γενικές διατάξεις του ΚΔΔ, ήτοι στο αρθρ. 66 παρ. 2 ΚΔΔ, σύμφωνα με το οποίο εξαιρετικά για τις φορολογικές περιπτώσεις ορίζεται ότι «...στις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές εν γένει η προσφυγή ασκείται εντός τριάντα (30) ημερών.», ενώ και για τα υπόλοιπα ζητήματα περί αναστολής, διακοπής, περιπτώσεων ανωτέρας βίας, εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του ΚΔΔ, ελλείψει ειδικότερων προβλέψεων στη φορολογική νομοθεσία. Η έναρξη δε της προθεσμίας, καθορίζεται ανάλογα αν έχει βγει ρητή απόφαση ή εάν απορρίφθηκε σιωπηρά η ενδικοφανής προσφυγή. Στην περίπτωση δε της ρητής απόφασης, η προθεσμία αρχίζει από τη νόμιμη επίδοση της, η οποία διενεργείται σύμφωνα με τα διατάξεις του αρθρ. 5 ΚΔΔ ή από τότε που έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της πράξης, ενώ σε περίπτωση σιωπηρής απόρριψής της, από όταν συντελέστηκε η παράλειψη. Ενώ παρά τις ανωτέρω προθεσμίες, δικαστική προσφυγή μπορεί να ασκηθεί και πριν τη συντέλεση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον όμως η συντέλεση επέλθει μέχρι την πρώτη συζήτησή της¹⁴⁴.

Κεφάλαιο Β. Η δικαστική προσφυγή κατά της ενδικοφανούς προσφυγής και πλημμέλειες που προβάλλονται

Όπως προαναφέρθηκε, η δικαστική προσφυγή πρέπει να στρέφεται κατά της ρητής απόφασης της ΔΕΔ ή της σιωπηρής απόρριψής της ενδικοφανούς προσφυγής.

Β.1. Πλημμέλειες της αρχικής πράξης

Πιο συγκεκριμένα, ως συνέπεια του μεταβιβαστικού αποτελέσματος και του υποχρεωτικού χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της ΔΕΔ αποτελεί τη μοναδικά εκτελεστή διοικητική πράξη, στην οποία ενσωματώνεται η αρχικά εκδοθείσα. Αρχικά, αυτό σημαίνει ότι τυχόν ελαττώματα της αρχικής πράξης μετά την έκδοση της απόφασης της ΔΕΔ θεωρείται ότι θεραπεύτηκαν και, δεν μπορούν να προβληθούν κατά την προσβολή της τελικής πράξης.¹⁴⁵ Αυτό προϋποθέτει όμως την πλήρη υποκατάσταση της αρχικής πράξης, άρα θα πρέπει να γίνεται

¹⁴¹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., σελ. 87

¹⁴² Αρθρ. 6 παρ. 2 περ. β ΚΔΔ

¹⁴³ Αρθρ. 7 παρ.1 ΚΔΔ

¹⁴⁴ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., σελ. 83

¹⁴⁵ Σ. Κυβέλος, Η ενδικοφανής προσφυγή, 2η έκδ., 2016, σ. 337

διάκριση μεταξύ της περίπτωσης κατά την οποία η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης εξαφανίζεται εντελώς και της περίπτωσης όπου η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης απλώς συμπληρώνεται ή μεταρρυθμίζεται ως προς ορισμένα κεφάλαιά της. Για την τελευταία περίπτωση σημαίνει ότι η ΔΕΔ δεν υποκαθιστά πλήρως την αρχικά εκδοθείσα πράξη, αντιθέτως στηρίχθηκε σε αυτήν, τροποποίησε ορισμένα μόνο στοιχεία της και οι πλημμέλειες που βαρύνουν την αρχικά εκδοθείσα πράξη επηρεάζουν τη νομιμότητα και της τελικής απόφασης¹⁴⁶. Το ίδιο ισχύει στις περιπτώσεις σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση απόφασης, η οποία όμως επικυρώνει την διοικητική πράξη. Ειδικότερα, στην πρώτη περίπτωση, με τη σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς η ΔΕΔ επικυρώνει την αρχικά εκδοθείσα πράξη της Φορολογικής Διοίκησης ως νόμο και ουσία βάσιμη. Επομένως, με τη δικαστική προσφυγή, ο φορολογούμενος αν και στρέφεται κατά της σιωπηρής απόρριψης, στην πραγματικότητα προσβάλλει την αρχικά εκδοθείσα πράξη, καθόσον τα ελαττώματα από τα οποία έπασχε, όπως τα είχε προβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή, δεν θεραπεύτηκαν. Περαιτέρω, για τη δεύτερη περίπτωση, όπως προβλέπεται και από το άρθρ. 63 παρ. 6 ΚΦΔ, η ΔΕΔ οφείλει να αιτιολογεί επαρκώς την απόφασή της όταν ακυρώνει ή τροποποιεί την αρχική πράξη, άρα εξ' αντιδιαστολής η υποχρέωση αυτή δεν υπάρχει σε περίπτωση που εμμένει στη θέση της Φορολογικής Αρχής. Συνεπώς, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η απόφαση της ΔΕΔ πάσχει από ελλιπή αιτιολογία, διότι με αυτό τρόπο συνάγεται ότι συμφωνεί με την αιτιολογία της αρχικής πράξης και ως εκ τούτου ο προσφεύγων βάλλει κατά της αιτιολογίας της αρχικά εκδοθείσας πράξης από τη Φορολογική Διοίκηση¹⁴⁷.

B.2. Πλημμέλειες της τελικής πράξης

Αν και δεν ορίζεται ρητά στον ΚΔΔ, στη δικαστική προσφυγή φαίνεται να είναι δυνατόν να προβληθούν λόγοι που αφορούν τόσο τις νομικές όσο και τις πραγματικές πλημμέλειες της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Ιδίως, ως προς τις νομικές πλημμέλειες αφορούν την εξωτερική και την εσωτερική νομιμότητα της πράξης. Πιο συγκεκριμένα, η εξέταση της εξωτερικής νομιμότητας αφορά τον τρόπο με τον οποίον εκδόθηκε η πράξη, ήτοι εξετάζεται ενδεχόμενη παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για την ενέργεια της πράξης ή τυχόν αναρμοδιότητας ή κακής συγκρότηση του οργάνου που εξέδωσε την πράξη. Η εξέταση δε της εσωτερικής νομιμότητας της πράξης αφορά τη ρύθμιση που θεσπίζεται με τη διοικητική πράξη,

¹⁴⁶ Σ. Κυβέλος, οπ.π., σ. 338-343

¹⁴⁷ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., σελ.97

ήτοι εξετάζεται τόσο η συμβατότητα του περιεχομένου της όσο και του σκοπού της προς τον κανόνα δικαίου που τη διέπει για ενδεχόμενη παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης του νόμου¹⁴⁸.

Επιπλέον, ελέγχεται αυτεπαγγέλτως από το Δικαστήριο η παραδεκτή άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Επομένως, ελέγχεται αν ασκήθηκε παραδεκτά η ενδικοφανής προσφυγή ή, αν δεν ασκήθηκε, τότε αντιμετωπίζεται με μη παραδεκτή άσκησή. Περαιτέρω, αν δεν τηρήθηκε ορθά η διαδικασία ενώπιον της ΔΕΔ, δηλαδή αν πρόκειται για τυπική πλημμέλεια την οποία όμως δέχτηκε η ΔΕΔ, το Δικαστήριο θα ακυρώσει την απόφαση και θα αναπέμψει την υπόθεση στη ΔΕΔ. Αντιθέτως, αν η υπάρχει ουσιαστική πλημμέλεια της απόφασης της ΔΕΔ, όπως κακή εφαρμογή του νόμου ή εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, το Δικαστήριο δε θα ακυρώσει και δεν θα αναπέμψει την υπόθεση, αλλά θα εξετάσει το ίδιο αν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της φορολογικής πράξης¹⁴⁹.

Κεφάλαιο Γ. Εξαιρέσεις από την υποχρεωτική άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής

Η υποχρεωτική άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής αν και έχει γενικό χαρακτήρα δεν αφορά όλες ανεξαιρέτως τις φορολογικές διαφορές.

Κατ' αρχήν, δεν υπάρχει ρητώς ορισμός της έννοιας της φορολογικής διαφοράς στον ισχύοντα Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αλλά διατηρεί τις παλιότερες διατάξεις στις οποίες περιείχε τέτοιος ορισμός, ιδίως στο άρθρο 1 παρ. 1 ΚΟΦΔ, άρθρα 1 και 73 ΚΔΔ και στο άρθρο 8 παρ. 4 ΝΔ4486/1965¹⁵⁰. Συνεπώς γίνεται δεκτό παγίως από τη νομολογία ότι φορολογικές διαφορές ουσίας που υπάγονται στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων είναι οι διαφορές που γεννούν οι ατομικές διοικητικές πράξεις με τις οποίες επιβάλλεται άμεσο φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση ή το αντικείμενό τους είναι συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική οφειλή ή συναφή υποχρέωση που συνδέεται άμεσα με ατομικώς ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή¹⁵¹.

Εξ ' αντιδιαστολής, δεν γεννούν διαφορές ουσίας αλλά ακυρωτικές διαφορές και συνεπώς δεν υπάγονται στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, οι πράξεις που σχετίζονται με την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά δε συνάπτονται στενώς και αναγκαίως με συγκεκριμένο φορολογικό βάρος ή κύρωση¹⁵², ατομικώς καθ' υποκείμενο και

¹⁴⁸ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς οπ.π., σελ.98-99

¹⁴⁹ Σ. Κύβελος, Η ένδικη προσφυγή, εκδ.2016, σελ.346-347

¹⁵⁰ Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκουλα, εκδ. Ε', σελ. 778

¹⁵¹ Θεόδωρος Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, εκδ.2020, σελ.555

¹⁵² ΣτΕ 1215/2017 «...5. Επειδή, εν προκειμένω, η διαφορά που γεννάται από την προσβολή εκ μέρους της αιτούσας και κατ' ορθή ερμηνεία του δικογράφου- της απόρριψης της αιτήσεως της περί υποβολής χωριστής (ηλεκτρονικής ή και έγχαρτης) δήλωσης φόρου εισοδήματος (δια του αποσυσχετισμού των δύο αριθμών φορολογικού μητρώου), είναι

αντικείμενο προσδιοριζόμενο. Συνεπώς, για τις ακυρωτικές διαφορές δεν τίθεται ζήτημα της υποχρεωτικότητας προηγούμενης άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋπόθεση παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής, καθόσον αυτές δεν προσβάλλονται με δικαστική προσφυγή, αλλά με αίτηση ακυρώσεως υπαγόμενες στη γενική ακυρωτική αρμοδιότητα του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Τέτοιου είδους ακυρωτικές διαφορές αποτελούν και οι διαφορές που προκύπτουν από τις αλλαγές στο φορολογικό μητρώο¹⁵³ και εξ' αυτού του λόγου δεν απαιτείται άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής. Τέτοια περίπτωση αντιμετώπισε το ΣτΕ με την με αριθμ. **2814/2018** απόφαση, στην οποία έκρινε ότι η διαφορά, η οποία γεννάται από την προσβολή, εκ μέρους του αιτούντος, της αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επί του αιτήματος διαγραφής του ως εταίρου ΕΠΕ από το μητρώο είναι ακυρωτική, καθ' όσον η εν λόγω άρνηση δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωση του. Σε αντίστοιχη περίπτωση έκρινε και το ΔΕφΘεσ με την με αριθμ. **1549/2019** ότι αποτελεί ακυρωτική διαφορά η άρνηση διαγραφής του αιτούντος εκκαθαριστή λυθείσας εταιρείας από το μητρώο της Δ.Ο.Υ. και συνεπώς δεν απαιτείται άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής. Τα ίδια με ανωτέρω έκρινε το ΣτΕ και με την με αριθμ. **1762/2019** απόφαση του, σύμφωνα με την οποία η διαφορά που γεννάται από την προσβολή της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης περί μεταβολής στο φορολογικό μητρώο των μελών της κοινωνίας δικαιώματος ξενοδοχειακής μονάδας είναι ακυρωτική και ως εκ τούτου δεν προβλέπεται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής¹⁵⁴.

Ως ακυρωτικές επίσης αντιμετωπίζονται και οι διαφορές από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας, καθώς η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του φορολογουμένου και της Φορολογικής Διοίκησης, όπως έκρινε το ΣτΕ με την με αριθμ. **2105/2018** απόφαση «..αποβλέπει στην τακτοποίηση της κατάστασής του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως

ακυρωτική, καθόσον δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωσή της, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής φόρου εισοδήματος συγκεκριμένου έτους (πρβλ. . ΣτΕ 1032/2016, ΣτΕ 3829/2012, ΣτΕ 4603/2012, ΣτΕ 2106/2015, πρβλ. ΣτΕ 2062/1968 Ολομ., ΣτΕ 236/1998, ΣτΕ 834/2010 Ολομ., ΣτΕ 1185/2010, καθώς και ΣτΕ 2560/2004 ΣτΕ 3617/2004, ΣτΕ 582/2011).»

¹⁵³ ΣτΕ 1762/2019 «7. Επειδή, εν προκειμένω, η διαφορά που γεννάται από την προσβολή εκ μέρους της αιτούσης της πράξεως της φορολογικής αρχής περί μεταβολής στο φορολογικό μητρώο των μελών της κοινωνίας δικαιώματος που εκμεταλλεύεται την.» είναι ακυρωτική, καθ' όσον δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωσή της (πρβλ. ΣτΕ 1215/2017, 1032/2016, 3829, 4603/2012, 2106/2015, πρβλ. ΣτΕ 2062/1968 Ολ., ΣτΕ 236/1998, 834/2010 Ολ., ΣτΕ 1185/2010, καθώς και ΣτΕ 2560, ΣτΕ 3617/2004, ΣτΕ 582/2011). Επομένως, η κατ' άρθρον 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170) άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, που προβλέπεται για την περίπτωση άσκησης προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (άρθρο 63 παρ. 8), δεν ισχύει για την περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως, όπως εν προκειμένω, απορριπτομένων ως αβασίμων των περί του αντιθέτου προβαλλομένων εκ μέρους των παρεμβαίνουσών.»

¹⁵⁴ Γρηγόρης Μέντης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ερμηνεία κατ' άρθρο, β' τόμος, σελ 1895

με σχετική ατομική φορολογική του υποχρέωση..». Το ίδιο κρίθηκε και με την με αριθμ. **1215/2017** απόφαση του ΣτΕ, στην υπόθεση όπου αιτούσα σύζυγος επιθυμούσε την ακύρωση της απορριπτικής απόφασης της Διευθύντριας της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) επί της αιτήσεώς της περί υποβολής χωριστής δήλωσης φόρου εισοδήματος (δια του αποσυσχετισμού των δύο αριθμών φορολογικού μητρώου) από το σύζυγό της και η οποία διαφορά αντιμετωπίστηκε ως ακυρωτική, καθόσον δε συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με την υποχρέωση υποβολής φόρου εισοδήματος συγκεκριμένου έτους¹⁵⁵. Όμως, με αφορμή την ανωτέρω απόφαση, με την ΠΟΛ 1234/2018 διευκρινίστηκε ότι ακυρωτική διαφορά προκύπτει αποκλειστικά στην περίπτωση απόρριψης αιτήματος μεταφοράς φορολογικής κατοικίας και όχι στις περιπτώσεις εκείνες που προσβάλλεται πράξη προσδιορισμού φόρου με την οποία τίθενται και ζητήματα εξέτασης της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος, για τις οποίες απαιτείται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, για το παραδεκτό της ασκήσεως της δικαστικής προσφυγής.

Επιπλέον, στις ακυρωτικές διαφορές εμπίπτουν και οι διαφορές που προκύπτουν από τα άρθρα 5Α, 5Β, 5Γ του ΚΦΕ.

Περαιτέρω, εξαίρεση από την υποχρεωτικότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής προβλέπεται στην περίπτωση επιβολής διασφαλιστικών μέτρων των συμφερόντων του Δημοσίου, καθόσον οι διαφορές που αναφέρονται από ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 46 παρ. 5 και 6 του ν. 4174/2013 υπάγονται με προεδρική προσφυγή απευθείας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου (προεδρική διαδικασία)¹⁵⁶, καθώς και οι αρνητικές απαντήσεις επί των αιτημάτων χορήγησης φορολογικής ενημερότητας¹⁵⁷. Η σχετική δε ασάφεια της υποχρεωτικότητας ή μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής επί διασφαλιστικών μέτρων δημοσίου, λύθηκε με την ΠΟΛ 1204/2016 της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με την οποία δεν θα υποβάλλονται ενδικοφανείς προσφυγές

¹⁵⁵ Αντίστοιχη ΣτΕ 330/2018 «5. Επειδή, εν προκειμένω, η διαφορά που γεννάται από την προσβολή εκ μέρους του αιτούντος της απόρριψης της αιτήσεώς του περί υποβολής χωριστής ηλεκτρονικής δήλωσης για το δικό του εισόδημα και όχι και για εκείνο της συζύγου του για το χρονικό διάστημα από την υποβολή της αίτησής του και εφεξής, είναι ακυρωτική, καθόσον αποβλέπει στην τακτοποίηση της καταστάσεώς του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωσή του, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής φόρου εισοδήματος συγκεκριμένου έτους».

¹⁵⁶ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ.96-98

¹⁵⁷ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Οι δικονομικές προεκτάσεις της ενδικοφανούς προσφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 35

ενώπιον της ΔΕΔ¹⁵⁸ από την 22/12/2016, εφόσον με το Ν. 4446/2016¹⁵⁹, προστέθηκε εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, με το οποίο ορίζεται ότι θα προσβάλλονται απευθείας στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο με προεδρική προσφυγή στον Πρόεδρο Πρωτοδικών), κατά τα προβλεπόμενα στο α' εδ. της περ. δ' της παρ.2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Κεφάλαιο Δ. Η αμφισβήτηση της συνταγματικότητας της υποχρεωτικής άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής

Η υποχρεωτική άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋπόθεση παραδεκτού του ένδικου βοηθήματος, προβλέπεται ρητά για την μεν αίτηση ακύρωσης στο άρθρ. 45 παρ. 2 του Π.Δ. 18/1989 και για τις δε προσφυγές ουσίας, στο αρθρ 63 παρ. 3 ΚΔΔ¹⁶⁰.

Αλλά και στις φορολογικές διαφορές ορίζεται ρητά στις οικείες διατάξεις ότι η προηγούμενη άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού του ένδικου βοηθήματος¹⁶¹. Προβλέπεται δε στο άρθρ. 63 παρ. 8 εδ. γ ΚΦΔ ότι : «..Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη...». Βέβαια, δεν επέρχεται η συνέπεια του απαράδεκτου της δικαστικής προσφυγής, σε περίπτωση που η Διοίκηση παραλείψει να ενημερώσει ή ενημερώσει εσφαλμένως ή ελλιπώς τον διοικούμενο σχετικά με την προγενέστερη υποχρέωσή του για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής¹⁶²¹⁶³.

Όμως, ο υποχρεωτικός χαρακτήρας της ενδικοφανούς προσφυγής αποτέλεσε αντικείμενο αμφισβητήσεων σχετικά με τη συνταγματικότητα του, ιδίως σε συνάρτηση με το κατοχυρωμένο δικαίωμα δικαστικής προστασίας (άρθρ. 20 Σ), σύμφωνα με το οποίο «...Καθένας έχει δικαίωμα

¹⁵⁸ ΔΕΔ 24/2022 «.....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».

¹⁵⁹ παράγραφο 5 του άρθρου 18 του Ν. 4446/2016

¹⁶⁰ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς , Οι δικονομικές προεκτάσεις της ενδικοφανούς προσφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 8

¹⁶¹ Αρθρ. 63 παρ. 8 ΚΦΔ και αρθρ. 8 ΠΟΛ 1064/2017

¹⁶² Αρθρ. 63 παρ. 3 ΚΔΔ «..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.»

¹⁶³ Σχετική η απόφαση ΔΕφΑθ. 3466/2015 (7ο τριμ.), <https://www.taxheaven.gr> «Συμφώνως με το άρθρο 63 παράγραφο 3 του Κ.Δ.Δικ. αίρεται το απαράδεκτο του ενδίκου βοηθήματος στην περίπτωση της μη τηρήσεως της νόμιμης διαδικασίας, όταν η Διοίκηση δεν έχει ενημερώσει το διοικούμενο για την πρόβλεψη και τους όρους ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής, ενώ δεν υπάρχει πρόβλεψη όταν η Διοίκηση δεν του παρέχει στοιχεία περί της νόμιμης προθεσμίας για τη ρητή απόφαση του διοικητικού οργάνου επί της υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ή της προθεσμίας για τη συναγωγή παραλείψεως, ώστε να ασκηθεί ακολούθως το προβλεπόμενο ένδικο μέσο,

στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντα του, όπως νόμος ορίζει...». Από την ανωτέρω διάταξη συνάγεται ότι ο συνταγματικός νομοθέτης αναθέτει στον κοινό νομοθέτη τη ρύθμιση του τρόπου και της διαδικασίας παροχής δικαστικής προστασίας, δεν προβλέπει όμως και την ανάθεση στον κοινό νομοθέτη της αρμοδιότητα να θέτει υπέρμετρους περιορισμούς στα ατομικά δικαιώματα¹⁶⁴.

Σύμφωνα με τη μερίδα που αμφισβητεί τη συνταγματικότητα της υποχρεωτικότητας άσκησης προηγούμενης ενδικοφανούς προσφυγής, τέτοιο υπέρμετρο περιορισμό μπορεί να αποτελέσει η υποχρεωτική άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία είναι προϋπόθεση για να κριθεί παραδεκτή η αίτηση ακυρώσεως ή η προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, κατά τα άρθρα 45 παρ. 2 ΠΔ 18/1989 και 63 παρ. 3ΚΔΔ¹⁶⁵. Αυτό στηρίζεται στο ότι με την υποχρεωτική άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής θα επιλυθεί διοικητικά η διαφορά, χωρίς να δοθεί η ευκαιρία στον διοικούμενο να ασκήσει το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμά του, να προσφύγει στα Δικαστήρια. Κατ' αυτό τον τρόπο μάλιστα διακινδυνεύεται η αρχή της διάκρισης των εξουσιών, καθόσον η προηγούμενη εξάντληση της έννομης προστασίας σε διοικητικό επίπεδο, θα καθιστά τη Δικαιοσύνη επικουρική για την προστασία του διοικούμενου¹⁶⁶.

Σύμφωνα με την αντίθετη άποψη όμως, η άσκηση των διοικητικών προσφυγών δεν παραβιάζει το αρθρ. 20 Σ ούτε το άρθρ. 47 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, γιατί στοχεύει στην πληρέστερη έννομη προστασία του διοικουμένου και στην επιτάχυνση απονομής δικαιοσύνης, αφού θα αποφευχθούν δίκες ή έστω θα εκκαθαριστούν οι υποθέσεις κατά το νομικό και πραγματικό μέρος τους, αν τελικώς αυτή καταλήξει στο δικαστήριο¹⁶⁷. Προς την ίδια κατεύθυνση φαίνεται να τάσσεται και η νομολογία του ΔΕΕ¹⁶⁸ με χαρακτηριστική την απόφαση 27.09.2014, C-73/16, Peter Puškár, σύμφωνα με την οποία αναγνωρίστηκε ότι η υποχρεωτικότητα της διοικητικής προσφυγής βοηθάει στην αποσυμφόρηση των Δικαστηρίων και την βελτίωση των δικαστικών διαδικασιών. Επισημάνθηκε δε ότι «... η υποχρέωση αυτή δεν θίγει το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος πραγματικής προσφυγής που κατοχυρώνει το άρθρο 47 του Χάρτη. Συγκεκριμένα, η εν λόγω υποχρέωση δεν θέτει υπό αμφισβήτηση το

¹⁶⁴ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., σελ.11

¹⁶⁵ Σ.-Ι. Κουτνατζής, Η συνταγματοποίηση του δικονομικού δικαίου, 2019, σ. 178

¹⁶⁶ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., σελ.12

¹⁶⁷ Α. Γέροντας/Π. Παυλόπουλος/Γ. Σιούτη/Σ. Φλογαΐτης, Διοικητικό δίκαιο, 5η έκδ., 2022

¹⁶⁸ ΔΕΕ, απόφαση 27.09.2014, C-73/16, Peter Puškár «67... η υποχρέωση εξάντλησης των προβλεπόμενων διαδικασιών διοικητικής προσφυγής αποβλέπει στην αποσυμφόρηση των δικαστηρίων από διαφορές δυνάμενες να επιλυθούν απευθείας ενώπιον της οικείας διοικητικής αρχής καθώς και να ενισχύσει την αποτελεσματικότητα των δικαστικών διαδικασιών όσον αφορά τις διαφορές στις οποίες ασκείται δικαστική προσφυγή παρά το γεγονός ότι έχει ήδη υποβληθεί διοικητική ένσταση. Κατά συνέπεια, η εν λόγω υποχρέωση επιδιώκει θεμιτούς σκοπούς γενικού ενδιαφέροντος...»

δικαίωμα αυτό καθεαυτό. Επιβάλλει απλώς μία πρόσθετη διαδικαστική πράξη προκειμένου να καταστεί δυνατή η άσκησή του...»¹⁶⁹.

Συνεπώς, ένας τέτοιος περιορισμός είναι θεμιτός όταν i) θεσπίζεται για λόγους γενικού συμφέροντος, ii) είναι αναγκαίος, iii) προβλέπεται από ρητή διάταξη νόμου, iv) δεν παραβιάζει τον πυρήνα του δικαιώματος και v) είναι σύμφωνος με την αρχή αναλογικότητας. Για αυτούς τους λόγους η συνταγματικότητα της υποχρεωτικότητας πρέπει να εξετάζεται *in concreto*, ήτοι μία συγκεκριμένη νομοθετική διάταξη ενδέχεται να κριθεί αντισυνταγματική, καθώς μπορεί να είναι διαμορφωμένη με τέτοιο τρόπο ώστε να οδηγεί στον αποκλεισμό ή στην υπέρμετρη παρεμπόδιση άσκησης της δικαστικής προσφυγής και κατ' επέκταση του δικαιώματος δικαστικής προστασίας¹⁷⁰.

Την ίδια θέση ακολουθεί και η ελληνική νομολογία, όπως φαίνεται και με την με αριθμ. 2465/2018 ΣτΕ, στην οποία κρίθηκε ότι « .. ενόψει και της ανάγκης διαφύλαξης του ωφέλιμου αποτελέσματος της προβλεπόμενης στο άρθρο αυτό ενδικοφανούς διαδικασίας (η οποία σκοπεί 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)....».

Επιπλέον, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ η υποχρέωση προηγούμενης άσκησης διοικητικής προσφυγής δε συνιστά δυσανάλογο περιορισμό του δικαιώματος δικαστικής προστασίας, εφόσον δεν καθυστερεί ουσιωδώς την άσκηση ενδίκου βοηθήματος, αναστέλλει την απόσβεση των οικείων Δικαιωμάτων και δεν προκαλεί υπερβολικά έξοδα¹⁷¹, άρα πρέπει να εξετάζεται *in concreto* αν τηρείται η αρχή αναλογικότητας (αρ. 25 Σ).

Όμως και οι ειδικότεροι όροι και προϋποθέσεις ασκήσεώς της δε φαίνεται να παραβιάζουν τα συνταγματικά όρια του δικαιώματος δικαστικής προστασίας και την αρχή αναλογικότητας, καθόσον έχει προβλεφθεί εύλογη προθεσμία υποβολής της και εύλογη προθεσμία να αποφανθεί

¹⁶⁹ Ε. Πρεβεδούρου, Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσον επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης, ΘΠΔΔ 3-4/2013, σ. 193, διαθέσιμο και μέσω της ιστοσελίδας <https://www.ddikastes.gr/node/2156>, Συμβατότητα της υποχρεωτικής διοικητικής προσφυγής προς το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας του άρθρου 47 του Χάρτη (ΔΕΕ της 27.9.2017, C-73/16, Peter Puškár)

¹⁷⁰ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Οι δικονομικές προεκτάσεις της ενδικοφανούς προσφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 14

¹⁷¹ Σ.-Ι. Κουτνατζής, Η συνταγματοποίηση του δικονομικού δικαίου, 2019, σ. 178

η ΔΕΔ. Επιπλέον, η άσκησή της είναι ευχερής για τον διοικούμενο, καθόσον αφενός δεν απαιτείται η σύμπραξη Δικηγόρου και αφετέρου δεν απαιτείται να καταβάλει παράβολα και τέλη. Περαιτέρω, εφαρμόζεται και στην ενδικοφανή προσφυγή του αρθρ. 63 ΚΦΔ, η υποχρέωση ενημέρωσης του διοικούμενου τόσο για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, όσο και για τις συνέπειες μη άσκησής της¹⁷².

Συνεπώς, παρά τις αρχικά διατυπωμένες απόψεις περί αντισυνταγματικότητας, μέσω της *in concreto* εξέτασης των όρων και προϋποθέσεών της, καθώς και του σκοπού λειτουργίας της, φαίνεται πως η θεσμοθέτησή της λειτουργεί υπέρ των φορολογούμενων και δε θα έπρεπε να τίθεται ζήτημα συνταγματικότητάς της, καθόσον δεν παραβιάζεται ούτε το δικαίωμα δικαστικής προστασίας, αλλά ούτε και η αρχή αναλογικότητας.

Κεφάλαιο Ε. Η ταύτιση των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής και της δικαστικής προσφυγής- Θεωρία και Νομολογία

Η υποχρεωτικότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ως προϋπόθεση παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής γεννά το ζήτημα της ταύτισης του αντικειμένου της ενδικοφανούς προσφυγής και της δικαστικής προσφυγής. Πιο συγκεκριμένα, δημιουργείται προβληματισμός εάν πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι οι λόγοι, ήτοι οι νομικοί και πραγματικοί ισχυρισμοί, καθώς και το αίτημα για ακύρωση ή τροποποίηση των πλημμελειών της πράξης, που προβάλλονται για πρώτη φορά με τη δικαστική προσφυγή, εάν δεν προβλήθηκαν προηγουμένως με την ενδικοφανή προσφυγή.¹⁷³

Αν και οι διατάξεις του ΚΦΔ, η ΠΟΛ 1064/2017 που διευκρινίζει λεπτομερώς την εφαρμογή της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και οι γενικότερες διατάξεις του ΚΔΔ και ΚΔΔιαδ δεν προσδιορίζουν ρητά εάν θεμελιώνεται ο ανωτέρω κανόνας¹⁷⁴, μερίδα της θεωρίας και της νομολογίας τάσσεται με την άποψη ότι είναι απαράδεκτη η προβολή νέων λόγων με την δικαστική προσφυγή, διότι έτσι παρακάμπτεται η υποχρεωτική διοικητική διαδικασία. Με άλλα λόγια, η μη ταύτιση των αντικειμένων παραβιάζει τη δικονομική λειτουργία της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προϋπόθεση παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής¹⁷⁵, η οποία στρέφεται όχι

¹⁷² Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Οι δικονομικές προεκτάσεις της ενδικοφανούς προσφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 18

¹⁷³ Σ. Κυβέλος, Ο κανόνας της «ταυτότητας του αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος» και η ανάγκη προηγούμενης «ακρόασης» του ασκήσαντος την ενδικοφανή προσφυγή από το δευτεροβάθμιο όργανο (με αφορμή τη ΣτΕ 98/2015) διαθέσιμο μέσω της ιστοσελίδας sakkoulas-Online.gr

¹⁷⁴ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Οι δικονομικές προεκτάσεις της ενδικοφανούς προσφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 101

¹⁷⁵ Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Ταυτότητα αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος (ΣτΕ 98/2015), <https://www.prevedourou.gr>,

κατά της αρχικά εκδοθείσας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης αλλά κατά της απόφασης της Δ.Ε.Δ, στην οποία ενσωματώνεται η πρώτη. Η άποψη αυτή βασίζεται και στο γεγονός ότι η προβολή των ίδιων λόγων απαιτείται και από έναν από τους σκοπούς της ενδικοφανούς προσφυγής, ο οποίος είναι η πλήρης εκκαθάριση των υποθέσεων που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον των αρμόδιων Δικαστηρίων και ως εκ τούτου επιβάλλεται να μην προβληθούν για πρώτη φορά λόγοι ενώπιόν τους, χωρίς να έχουν εξεταστεί από τη Διοίκηση¹⁷⁶.

Αντίθετα με τα ανωτέρω, η πλειοψηφία της θεωρίας και της νομολογίας φαίνεται να τάσσεται με την άποψη ότι η πλήρης ταύτιση των αντικειμένων δεν πρέπει να αποτελεί απαράβατο κανόνα, όπως στις περιπτώσεις που το Δικαστήριο οφείλει να ελέγξει αυτεπαγγέλτως ισχυρισμούς, όπως λ.χ. για τη αντισυνταγματικότητα ενός κανόνα δικαίου που εφάρμοσε η Φορολογική Αρχή¹⁷⁷ ή ζητήματα δημοσίας τάξης ή η αναρμοδιότητα του δευτεροβάθμιου οργάνου. Εξαιρέση των ανωτέρω πρέπει να αποτελεί και η προβολή οψιγενών ισχυρισμών¹⁷⁸ ή νέων ισχυρισμών, προς αντίκρουση, συμπλήρωση ή διευκρίνισή των ήδη προβληθέντων, καθώς και η αναγκαία συμμόρφωση με επιταγές του ενωσιακού δικαίου¹⁷⁹. Έτσι έκρινε το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά με την με αριθμ. **522/2021**¹⁸⁰ απόφαση του και έκανε δεκτό ότι μπορούν να προταθούν νομότυπα με το δικόγραφο πρόσθετων λόγων και να αναπτυχθούν από το συνοδευόμενο υπόμνημα λόγοι που αναφέρονται σε νομοθετικές διατάξεις που μετέπειτα κρίθηκαν αντισυνταγματικές και ως εκ τούτου απέρριψε τον ισχυρισμό του Ελληνικού Δημοσίου ότι η προβολή νέου λόγου το πρώτον με την προσφυγή έχει ως συνέπεια την απόρριψή του ένδικου βοηθήματος ως απαράδεκτου, δεδομένου ότι οι λόγοι τους πρέπει απαραίτητα να ταυτίζονται.

Προς παρόμοια κατεύθυνση τάχθηκε και το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών με την με αριθμ. **4859/2015** απόφαση, στην οποία έκρινε ότι η προσκόμιση νέων αποδεικτικών στοιχείων για πρώτη φορά με την δικαστική προσφυγή πρέπει να δικαιολογείται μόνο εφόσον τα νεότερα στοιχεία προέκυψαν μετά την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Προς αυτή την κατεύθυνση τάχθηκε και το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών με την με αριθμ. **840/2016** απόφαση, σε αντίκρουση ισχυρισμού της ΔΕΔ ότι πρέπει να απορριφθεί ο λόγος που

¹⁷⁶ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Οι δικονομικές προεκτάσεις της ενδικοφανούς προσφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 102

¹⁷⁷ Σ. Κυβέλος, 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 (με αφορμή τη ΣτΕ 98/2015) διαθέσιμο μέσω της ιστοσελίδας sakkoulas-Online.gr

¹⁷⁸ ΣτΕ 432/2020 Τμήμα Β'

¹⁷⁹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Οι δικονομικές προεκτάσεις της ενδικοφανούς προσφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 104

¹⁸⁰ Διαθέσιμη μέσω της ιστοσελίδας ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών

προβάλλεται για πρώτη φορά με τη δικαστική προσφυγή, κάνοντας δεκτό ότι «Ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να εξεταστεί από το Δικαστήριο, απορριπτόμενου ως αβάσιμου του ισχυρισμού της καθ' ης περί απαράδεκτης προβολής του για πρώτη φορά με την προσφυγή, καθώς τέτοιος περιορισμός δεν προβλέπεται ούτε από τις διατάξεις που αναφέρονται στην έκθεση των επί της προσφυγής απόψεων (άρθρα 63 παρ. 8 εδ. Β' ΚΦΔ και 63 παρ.3 ΚΦΔ), ούτε από καμία άλλη σχετική διάταξη.»

Βέβαια και οι αποφάσεις της νομολογίας δεν τάσσονταν απόλυτα προς μία κατεύθυνση, καθόσον μερίδα της νομολογίας τασσόταν υπέρ της ταύτισης των αντικειμένων, όπως φαίνεται και στην με αριθμ. **1357/2018** απόφαση ΣτΕ σύμφωνα με την οποία ο φορολογούμενος όχι μόνο όφειλε να προβάλλει στην ενδικοφανή προσφυγή επακριβώς τους ισχυρισμούς του και να διατυπώσει ακριβώς το αίτημά του, έπρεπε ήδη από το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής να προσκομίσει όλα τα έγγραφα τεκμηρίωσης¹⁸¹ και συγκεκριμένα έκρινε ότι «..., σε τέτοια περίπτωση, αντικείμενο της διοικητικής (ενδικοφανούς) διαδικασίας και της αντίστοιχης διοικητικής δίκης είναι ο προσδιορισμός της αμφισβητούμενης αγοραίας αξίας του ακινήτου και, συνακόλουθα, του φόρου ο οποίος αναλογεί κατά το νόμο στην αξία αυτή. Αν ο φορολογούμενος παραλείψει να ανταποκριθεί στο ανωτέρω βάρος του, η ενδικοφανής προσφυγή του είναι απορριπτέα, ως αόριστη και αναπόδεικτη, ενώ, περαιτέρω, απορρίπτεται και η ένδικη προσφυγή του κατά της (σιωπηρής ή ρητής) απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής του...».

Ενώ λύση στις ανωτέρω αντικρουόμενες απόψεις έδωσε το ΣτΕ με την αριθμ. **1686/2019**¹⁸² απόφασή του, σύμφωνα με την οποία κρίνονται παραδεκτώς αμιγώς νομικά ζητήματα το πρώτον με τη δικαστική προσφυγή. Ιδίως κρίθηκε ότι «..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

¹⁸¹ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Οι δικονομικές προεκτάσεις της ενδικοφανούς προσφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ.112

¹⁸² ΣτΕ 1686/2019 Δικαίωμα ένδικης προστασίας – Παραδεκτό λόγων προσφυγής σε φορολογικές διαφορές – Σχέση με ενδικοφανή προσφυγή ανηρτημένη στην ιστοσελίδα <https://nepa.gr/2019/11/08/>

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 ανέκυσαν οψιγενώς...».

Συνεπώς, το ΣτΕ προσπάθησε να διακρίνει τους ισχυρισμούς σε πραγματικούς, νομικούς και αμιγώς νομικούς, επιτρέποντας μόνο την προβολή των αμιγώς νομικών ισχυρισμών για πρώτη φορά με την δικαστική προσφυγή, ενώ η προβολή πραγματικών ισχυρισμών το πρώτον με τη δικαστική προσφυγή είναι παραδεκτή μόνο όταν αφορούν πλημμέλειες της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή πρόκειται για οψιγενείς ισχυρισμούς. Με αυτή την απόφαση έγινε προσπάθεια ώστε να παρέχει μία ισορροπία μεταξύ της αποτελεσματικής εκκαθάρισης των υποθέσεων αλλά και της αποτελεσματικής προστασίας των διοικουμένων¹⁸³.

Σημαντική επίσης σε αυτή την απόφαση είναι η αναφορά στο ότι η ανωτέρω ρύθμιση δεν αναιρεί το δικαίωμα δικαστικής προστασίας του διοικουμένου, όπως ορίζεται στο άρθρ. 20 παρ. 1 Σ. ούτε στο άρθρ. 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, οι διατάξεις των οποίων δεν αποκλείουν τη θέσπιση δικονομικών προϋποθέσεων για τη λειτουργία των δικαστηρίων και την αποτελεσματική απονομή της δικαιοσύνης και δεν υπερβαίνουν τα όρια εκείνα, πέραν των οποίων συνεπάγονται την άμεση ή έμμεση κατάλυση του ατομικού δικαιώματος παροχής έννομης δικαστικής προστασίας

Οι μεταγενέστερες δε αποφάσεις από τα τακτικά Διοικητικά Δικαστήρια, σε συμμόρφωση με τις αποφάσεις του ΣτΕ, κρίνουν ως παραδεκτούς τους αμιγώς νομικούς ισχυρισμούς που προβάλλονται για πρώτη φορά ενώπιόν τους, ενώ απορρίπτουν τους πραγματικούς ισχυρισμούς¹⁸⁴. Συνεπώς, αφενός η τήρηση του ανωτέρω κανόνα είναι ιδιαίτερα σημαντική για την εκκαθάριση των υποθέσεων, αφετέρου η απαρέγκλιτη τήρησή του θα στερούσε πιθανόν στον προσφεύγοντα τη δυνατότητα να προβάλει ενώπιον του Δικαστηρίου ισχυρισμούς που μπορεί να ήταν καθοριστικής σημασίας για την έκβαση της υπόθεσής του¹⁸⁵.

Συμπεράσματα

Με την παρούσα εργασία, μέσω αρχικά της διάκρισης της ενδικοφανούς προσφυγής, όπως αυτή προβλέπεται στις γενικότερες διατάξεις του διοικητικού δικαίου και στις ειδικότερες διατάξεις

¹⁸³ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Οι δικονομικές προεκτάσεις της ενδικοφανούς προσφυγής, Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 113

¹⁸⁴ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, οπ.π., σελ. 114

¹⁸⁵ Σ. Κυβέλος, Ο κανόνας της «ταυτότητας του αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος» και η ανάγκη προηγούμενης «ακρόασης» του ασκήσαντος την ενδικοφανή προσφυγή από το δευτεροβάθμιο όργανο (με αφορμή τη ΣτΕ 98/2015) διαθέσιμο μέσω της ιστοσελίδας sakkoulas-Online.gr

του φορολογικού δικαίου, σε συνδυασμό με την ιστορική εξέλιξη της, έγινε πιο κατανοητός ο σκοπός εισαγωγής της και οι λόγοι που επιλέχθηκε ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής που αποτελεί και μία εκ των προϋποθέσεων παραδεκτής άσκησης του ένδικου βοηθήματος. Όπως προαναφέρθηκε ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής εισήχθη για να αντιμετωπίσει κατ' αρχήν την αποσυμφόρηση των Διοικητικών Δικαστηρίων, δίνοντας μια ανάσα στο φόρτο εργασίας των Δικαστών μέσω της εκκαθάρισης των υποθέσεων που εισάγονταν ενώπιόν τους, αφού θα επανελεγχθούν σε διοικητικό επίπεδο. Επιπλέον, δεδομένης της χρονικής στιγμής που εντάχθηκε, ήτοι σε περίοδο δημοσιονομικής κρίσης, στόχευε στην εξυγίανση των δημόσιων οικονομικών¹⁸⁶ μέσω της επιτάχυνση είσπραξης των φορολογικών εσόδων και των εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης.

Έπειτα, λόγω της επιλογής του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία αποτελεί τυπική διοικητική προσφυγή, διαπιστώθηκε και μέσα από την παρούσα εργασία πόσο σημαντική είναι η τήρηση των διαδικαστικών προϋποθέσεων της για την παραδεκτή άσκησης της, καθώς και η ορθή τήρηση της διαδικασίας εξέτασής της ενώπιον της ΔΕΔ. Ως προϋπόθεση παραδεκτού δε, όπως και οι λοιπές προϋποθέσεις άσκησης του ένδικου βοηθήματος, οι οποίες αναφέρθηκαν εν συντομία στην παρούσα εργασία, ελέγχονται αυτεπαγγέλτως από το Δικαστήριο για την παραδεκτή άσκηση του ένδικου βοηθήματος.

Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι από τη θέσπισή της προέκυψαν ειδικότερα ζητήματα που οδήγησαν σε αντικρουόμενες απόψεις, τόσο στη θεωρία όσο και στη νομολογία, ιδίως ζητήματα όπως η εφαρμογή του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, η εφαρμογή της αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης του διοικούμενου, η συνταγματικότητα της υποχρεωτικής άσκησης της, η ταυτότητα του αντικειμένου της με το ένδικο βοήθημα, η ανάλυση των οποίων συνέδραμε στην κατανόηση της λειτουργίας της ως προϋπόθεση παραδεκτής άσκησης της δικαστικής προσφυγής.

Πιο συγκεκριμένα, το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης δυσμενούς διοικητικής πράξης και η παράλειψή του δε μπορεί να θεραπευτεί με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, αντιθέτως η ΔΕΔ οφείλει να ακυρώσει την πράξη και να την αναπέμψει στη Φορολογική Διοίκηση. Όσον αφορά δε την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του διοικούμενου εφαρμόζεται και στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής, καθόσον προέχων σκοπός της είναι η έννομη προστασία του διοικούμενου και όχι η διασφάλιση της αρχής νομιμότητας, σε συνδυασμό μάλιστα με την ιδιαιτερότητα των

¹⁸⁶ Σ. Κτιστάκη, Η ενδικοφανής προσφυγή ως μέσο αυτοελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης, σε: Εταιρεία Διοικητικών Μελετών, Τόμος εις μνήμην Καθηγήτριας Δήμητρας Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, 2020, σ. 190, διαθέσιμο μέσω sakkoulas-online.gr

φορολογικών πράξεων, οι οποίες λόγω της αρχής βεβαιότητας του φόρου και της οριστικότητάς του δεν μπορούν να ανακληθούν. Περαιτέρω, η επιβολή της υποχρεωτικής άσκησης της προτού ο διοικούμενος απευθυνθεί στα αρμόδια Δικαστήρια, αποτελεί ένα θεμιτό περιορισμό του συνταγματικού δικαιώματος της δικαστικής προστασίας και της αρχής αναλογικότητας, φαίνεται δε πως η θεσμοθέτησή της λειτουργεί υπέρ των φορολογούμενων και δε θα έπρεπε να τίθεται ζήτημα συνταγματικότητάς της. Τέλος, ως προς την ταυτότητα του αντικειμένου της ενδικοφανούς προσφυγής με της δικαστικής προσφυγής, η απόφαση 1686/2019 ΣτΕ εξομάλυνε τις αντικρουόμενες απόψεις και αποτέλεσε έναυσμα για τις μεταγενέστερες αποφάσεις από τα τακτικά Διοικητικά Δικαστήρια, οι οποίες εκ τότε κρίνουν ως παραδεκτούς τους αμιγώς νομικούς ισχυρισμούς που προβάλλονται για πρώτη φορά ενώπιόν τους, ενώ απορρίπτουν τους πραγματικούς ισχυρισμούς, καθόσον η απαρέγκλιτη τήρησή του κανόνα της ταύτισης θα στερούσε πιθανόν στον προσφεύγοντα τη δυνατότητα να προβάλει ενώπιον του Δικαστηρίου ισχυρισμούς που ενδέχεται να ήταν καθοριστικής σημασίας για την έκβαση της υπόθεσής του.

Στο δια ταύτα, με την εισαγωγή του νέου θεσμού, μερίδα των επιστημόνων φάνηκε να δυσπιστεί ως προς την αποτελεσματικότητά του, με τον κίνδυνο να συμβάλλει στην όλο και μεγαλύτερη σώρευση υποθέσεων και άρα την ακόμη μεγαλύτερη καθυστέρηση έκδοσης αποφάσεων και παρακώλυση της ταχείας επίλυσης των φορολογικών υποθέσεων, καθιστώντας την απόδοση δικαιοσύνης μία χρονοβόρα διαδικασία. Επιπλέον, φάνηκε να πιστεύουν ότι ο νέος αυτός θεσμός δε θα καταφέρει να ανταποκριθεί στα καθήκοντα του, καθόσον οι επανειλημμένες τροποποιήσεις της φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και η ταχύτητα έκδοσης συνεχώς νέων φορολογικών διατάξεων, σε συνδυασμό με τις παθογένειες του ελληνικού συστήματος, όπως η γραφειοκρατία και η έλλειψη σταθερού μακροπρόθεσμου προγραμματισμού θα είχε ως αποτέλεσμα να μεγεθύνει το πρόβλημα της εμπιστοσύνης του φορολογούμενου τόσο ως προς την αξιοπιστία του υπάρχοντος φορολογικού συστήματος όσο και της απόδοσης της Φορολογικής Διοίκησης¹⁸⁷.

Παρ' όλα αυτά, η ενδικοφανής προσφυγή, παρά τις αντικρουόμενες απόψεις που δημιούργησε όταν πρωτοεισήχθη, φαίνεται με την εφαρμογή της, αλλά και με την συνδρομή της νομολογίας και της θεωρίας, να αποκτά δυναμική και να δημιουργεί ένα σταθερό πλαίσιο αναφοράς¹⁸⁸ για την επίλυση των φορολογικών διαφορών και την ομοιομορφία των αποφάσεων. Εν τούτοις, θα ήταν σκόπιμο να ενισχυθεί περαιτέρω ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής, μέσα από την

¹⁸⁷ Παναγιώτα Α. Μιχελή, Η ενδικοφανής προσφυγή για τις φορολογικές διαφορές ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΓΓΔΕ ως μέσον επιτάχυνσης της διοικητικής δικαιοσύνης, Νομικό Βήμα, 2015, σελ. 892-898

¹⁸⁸ Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Οι δικονομικές προεκτάσεις της ενδικοφανούς προσφυγής, Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021, σελ. 349

αντιμετώπιση των παθογενειών του νομοθετικού πλαισίου, τον σχηματισμό Φορολογικής Πολιτικής και την εφαρμογή διαφανών και σταθερών κανόνων λειτουργίας. Επιπλέον, για την ενίσχυση του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής, φαίνεται να είναι αναγκαία η αποφυγή «δικαστικοποίησής»¹⁸⁹ της, ήτοι να παραμείνει μία ευέλικτη διαδικασία για τον διοικούμενο, αλλά να αντιμετωπίζεται και από τη Διοίκηση ως ένα εργαλείο αυτοελέγχου της και «ειρηνικής» διευθέτησης της διαφοράς με το διοικούμενο¹⁹⁰, που θα έχει ως αποτέλεσμα την ταχεία διευθέτηση της υπόθεσης και θα συμβάλλει στην εύλογη εμπιστοσύνη των διοικουμένων.¹⁹¹

¹⁸⁹ Σ. Κύβελος, Η ένδικη προσφυγή», εκδ.2016., σελ. 394

¹⁹⁰ Παναγιώτα Α. Μιχελή, οπ.π

¹⁹¹ Παναγιώτα Α. Μιχελή, οπ.π

Συντομογραφίες

Α.Α.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Α.Ε.	Ανώνυμη εταιρεία
Α.Φ.Μ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
αριθμ.	αριθμός
Γ.Γ.Δ.Ε.	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
Δ.Ο.Υ.	Δημόσιο Οικονομική Υπηρεσία
ΔΕΔ	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
ΔΕφ	Διοικητικό Εφετείο
ΔΠρ	Διοικητικό Πρωτοδικείο
Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.	Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών
εδ.	εδάφιο
Επ.	επόμενα
ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΚΔΔ	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας
ΚΔΔιαδ	Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013)
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Ν	Νόμος
Ν.Δ	Νομοθετικό Διάταγμα
ΝΣΚ	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Παρ.	Παράγραφος
Σ	Σύνταγμα
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως

Βιβλιογραφία

- Α. Γέροντας/Π. Παυλόπουλος/Γ. Σιούτη/Σ. Φλογαΐτης, Διοικητικό δίκαιο, 5η έκδ., 2022
- Γρηγόρης Μέντης, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ερμηνεία κατ' άρθρο, τόμος δεύτερος (άρθρα 40-73), εκδ. 2018
- Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (κατ' άρθρο 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021
- Δημήτριος Θ. Χαλκιάς, Οι δικονομικές προεκτάσεις της ενδικοφανούς προσφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη, έκδ. 2021
- Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τόμος II, 15^η έκδοση
- Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τόμος I, 14^η έκδοση
- Θεόδωρος Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, εκδ.2020
- Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, εκδ. Ε' 2014
- Σ. Κτιστάκη, Η ενδικοφανής προσφυγή ως μέσο αυτοελέγχου της Δημόσιας Διοίκησης, σε: Εταιρεία Διοικητικών Μελετών, Τόμος εις μνήμην Καθηγήτριας Δήμητρας Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, 2020, σ. 190, διαθέσιμο μέσω sakkoulas-online.gr
- Σ. Κύβελος, Η ένδικη προσφυγή, εκδ.2016.
- Σ.-Ι. Κουτνατζής, Η συνταγματοποίηση του δικονομικού δικαίου, 2019, σ. 178

Αρθρογραφία

- Ε. Πρεβεδούρου, Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσον επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης, ΘΠΔΔ 3-4/2013, σ. 193, διαθέσιμο και μέσω της ιστοσελίδας <https://www.ddikastes.gr/node/2156>,
- Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Απαγορεύεται η reformatio in peius στην ενδικοφανή προσφυγή, πλην ρητής αντίθετης ρύθμισης (ΣτΕ 236/2016 5μ, 29/2017 7μ), <https://www.prevedourou.gr>,
- Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, «Οι διοικητικές προσφυγές», <https://www.prevedourou.gr>, «Άσκηση προσφυγής σε φορολογικές διαφορές μετά τους Ν. 4152/2013 και Ν. 4174/2013», Θανάσης Κυριόπουλος, Επιχείρηση 10/2013, σελ. 934-940
- Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Ταυτότητα αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος (ΣτΕ 98/2015), <https://www.prevedourou.gr>,
- Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο), <https://www.prevedourou.gr>,
- Θανάσης Κυριόπουλος, Άσκηση προσφυγής σε φορολογικές διαφορές μετά τους Ν. 4152/2013 και Ν. 4174/2013, Επιχείρηση 10/2013, σελ. 934-940
- Παναγιώτα Α. Μιχελή, Η ενδικοφανής προσφυγή για τις φορολογικές διαφορές ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΓΓΔΕ ως μέσον επιτάχυνσης της διοικητικής δικαιοσύνης, Νομικό Βήμα, 2015, σελ. 881-898
- Σ. Κυβέλος, Ο κανόνας της «ταυτότητας του αντικειμένου ενδικοφανούς προσφυγής και ενδίκου βοηθήματος» και η ανάγκη προηγούμενης «ακρόασης» του ασκήσαντος την ενδικοφανή προσφυγή από το δευτεροβάθμιο όργανο (με αφορμή τη ΣτΕ 98/2015), διαθέσιμο μέσω της ιστοσελίδας sakkoulas-Online.gr

- Συμβατότητα της υποχρεωτικής διοικητικής προσφυγής προς το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας του άρθρου 47 του Χάρτη (ΔΕΕ της 27.9.2017, C-73/16, Peter Puškár) <https://www.ddikastes.gr/node/2156>,
- Χ. Δετσαρίδης/Η. Κοκκίνης, σχόλιο- ΣτΕ ΕΑ 496/2011, Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου, 4, (2011), διαθέσιμο μέσω της ιστοσελίδας sakkoulas-Online.gr