



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης 282/2013  
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Α2 Τμήμα Διακοπών)**

**Συνεδρίαση της 24-7-2013**

**Σύνθεση:**

**Προεδρεύων:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, αρχαιότερος των Νομικών Συμβούλων του Τμήματος, λόγω κωλύματος των μόνων Αντιπροέδρων του Τμήματος, Ιωάννη Σακελλαρίου και Μιχαήλ Απέσσου.

**Νομικοί Σύμβουλοι:** Ιωάννης Διονυσόπουλος, Παρασκευάς Βαρελάς, Θεόδωρος Ψυχογιός, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Δήμητρα Κεφάλια και Κων/νος Κατσούλας.

**Εισηγητής:** Θεόδωρος Ψυχογιός, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

**Ερώτημα:** Το υπ' αριθ. πρωτ ΔΝΥ Δ/1092007 ΕΞ2013/15-4-13 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών.

**Περίληψη ερωτημάτων:** α) ποια είναι η προθεσμία άσκησης της δεύτερης προσφυγής, που προβλέπεται στο άρθρο 70 παρ. 1 εδ. 2 Κ.Δ.Δ.,

μετά την έκδοση πρωτόδικης απορριπτικής απόφασης, που κατέστη τελεσίδικη, β) αν, λόγω της δεύτερης προσφυγής, θα πρέπει να γίνει διαγραφή της οριστικής βεβαίωσης ή και επιστροφή των καταβληθέντων χρεών, γ) αν ο νομιμοποιούμενος σε άσκηση δεύτερης προσφυγής δύναται να υποβάλει και αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς, δ) αν η άσκηση της δεύτερης προσφυγής συνεπάγεται την ανατροπή των, εν τω μεταξύ, γενόμενων πράξεων αναγκαστικής εκτέλεσης και ε) ποιά θα είναι η τύχη και εξέλιξη τυχόν ασκηθείσης ποινικής δίωξης του, για δεύτερη φορά, προσφεύγοντος.

\*\*\*\*\*

### **I. ΥΠΟΒΛΗΘΕΝΤΑ ΕΡΩΤΗΜΑΤΑ.**

Με τις διατάξεις του άρθρου 83 ν. 4139/2013 τροποποιήθηκε το άρθρο 70 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας με την προσθήκη δεύτερου εδαφίου στην παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου, οπότε πλέον επιτρέπεται, κατ' εξαίρεση, η άσκηση δεύτερης προσφυγής, όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για λόγους τυπικούς. Δεδομένου δε, ότι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της εν λόγω διάταξης τα αποτελέσματα της άσκησης της δεύτερης προσφυγής ανατρέχουν στον χρόνο άσκησης της πρώτης, ανακύπτουν ερωτήματα ερμηνείας και εφαρμογής της στις φορολογικές και τελωνειακές υποθέσεις όπως:

i. ποια είναι η προθεσμία άσκησης της δεύτερης προσφυγής για τις υποθέσεις όπου, ελλείψει εφέσεως, καθίσταται τελεσίδικη η πρωτόδικη απόφαση επί της πρώτης προσφυγής μετά την πάροδο εξηκονθημέρου από την επίδοση αυτής, καθώς από την διατύπωση της διάταξης «*Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός της προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της τελεσίδικης απόφασης.*» δεν συνάγεται ευκρινώς εάν η προθεσμία άρχεται από την τελεσιδικία της πρωτόδικης απόφασης, η οποία εν προκειμένω έπεται της επιδόσεως αυτής,

ii. αν, συνεπεία της ασκήσεως της δεύτερης προσφυγής, θα πρέπει να γίνεται διαγραφή της, βάσει της τελεσίδικης απόφασης επί της πρώτης προσφυγής, οριστικής βεβαίωσης του οφειλόμενου ποσού και ενδεχομένως αν θα πρέπει να επιστρέφονται στον φορολογούμενο τυχόν καταβληθέντα ποσά,

iii. αν προκύπτει από την εν λόγω διάταξη δυνατότητα του φορολογουμένου να συνυποβάλει με την δεύτερη προσφυγή ή να υποβάλει αυτοτελώς αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς εντός της εξηκονθήμερης προθεσμίας που παρέχεται για την άσκηση της δεύτερης προσφυγής και ποιά θα είναι και την τύχη αυτού (σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 70 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος),

iv. αν η άσκηση της δεύτερης προσφυγής θα συνεπάγεται την ανατροπή των αποτελεσμάτων των πράξεων της αναγκαστικής εκτέλεσης, που εν τω μεταξύ έχουν διενεργηθεί μέχρι την έκδοση της τελεσίδικης απορριπτικής απόφασης ή και μέχρι την άσκηση της δεύτερης προσφυγής αλλά και μετά από αυτή,

v. ποιά θα είναι η τύχη και εξέλιξη τυχόν ασκηθείσας ποινικής δίωξης σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, ως αυτή ρυθμίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 2523/1997, η οποία προβλέπει για τις παραβάσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ίδιου νόμου ότι: «Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε».

Επί των ως άνω ερωτημάτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α2 Τμήμα Διακοπών) γνωμοδότησε, ομόφωνα, ως ακολούθως:

## **II. ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.**

**A.** Στα άρθρα 69, 70, 89, 90 και 94 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α' 97), ορίζονται τα εξής:

*«Άρθρο 69. Ανασταλτικό αποτέλεσμα.*

1. Η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης.

2. Κατ' εξαίρεση, αν με την πράξη καταλογίζονται χρηματικά ποσά που αναφέρονται σε φορολογικές εν γένει απαιτήσεις του Δημοσίου ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, ή αυτοτελείς χρηματικές κυρώσεις για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής, καθώς και η άσκησή της αναστέλλουν την εκτέλεση της πράξης. Ειδικές διατάξεις, οι οποίες αποκλείουν την αναστολή ή θεσπίζουν



την κατά ορισμένο μόνο ποσοστό αναστολή των πράξεων τούτων, διατηρούνται σε ισχύ.

3. Κατά τα λοιπά, σε κάθε περίπτωση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 200 έως και 205».

Άρθρο 70. Απαράδεκτο άσκησης δεύτερης.

«1. Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για λόγους τυπικούς. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της τελεσίδικης απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησης της ανατρέχουν στον χρόνο άσκησης της πρώτης.» (τα δύο τελευταία εδάφια προστέθηκαν με το άρθρο 83 του ν. 4139/2013, ΦΕΚ 74/20.3.2013). 2. (...)

Άρθρο 89. Ερημοδικία. Δικαίωμα άσκησης

Ο διάδικος, που δεν παραστάθηκε κατά τη συζήτηση ένδικου βοηθήματος ή μέσου επειδή δεν κλητεύτηκε ή δεν κλητεύτηκε νόμιμα, ή επειδή, αν και κλητεύτηκε νόμιμα, δεν μπόρεσε, λόγω ανώτερης βίας, να παρασταθεί, έχει δικαίωμα να ασκήσει, για τους λόγους αυτούς, κατά της σχετικής απόφασης, ανακοπή.

Άρθρο 90. Προθεσμία

1. Η προθεσμία για την άσκηση της ανακοπής είναι εξήντα (60) ημερών και αρχίζει από την επίδοση της προσβαλλόμενης απόφασης ή την πλήρη γνώση της. 2. Σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να ασκηθεί ανακοπή αν έχουν περάσει τρία (3) χρόνια από τη δημοσίευση της απόφασης.

Άρθρο 94 Προθεσμία

1. Η προθεσμία για την άσκηση έφεσης είναι εξήντα (60) ημερών και αρχίζει από την επίδοση της προσβαλλόμενης απόφασης.  
2. Σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να ασκηθεί έφεση αν έχουν περάσει τρία (3) χρόνια από τη δημοσίευση της απόφασης.

**Β.** Εξάλλου, στα άρθρα 70, 70Α' και 70Β' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151), προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 70 Διοικητική επίλυση της διαφοράς<sup>1</sup>

1. Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το φύλλο ελέγχου, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητα του, να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμόδιου προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

3. Η πρόταση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου, με το δικόγραφο της προσφυγής ή με ιδιαίτερη αίτηση που κατατίθεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής.

6. Αν συμπέσουν οι απόψεις του υποχρέου και: α. του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα, τα οποία τηρούν κατά περίπτωση βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, β. δύο (2) τουλάχιστον από τα μέλη της επιτροπής της προηγούμενης παραγράφου, όταν πρόκειται για φύλλα ελέγχου που αναφέρονται σε αυτή, συντάσσεται και υπογράφεται, από όλα τα μέρη που μετείχαν στη διαδικασία, πράξη επίλυσης της διαφοράς, με την αναγραφή της γνώμης τυχόν μειοψηφήσαντος μέλους της επιτροπής. Με την πράξη αυτή που είναι αμετάκλητη θεωρείται ότι η διαφορά επιλύθηκε ολικά ή μερικά, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αποτέλεσμα που επήλθε από τη σύμπτωση των απόψεων των μερών. Στην περίπτωση αυτή, η προσφυγή που τυχόν ασκήθηκε δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα ή ισχύει μόνο για το μέρος που δεν επιλύθηκε η διαφορά».

«Άρθρο 70Α. Διοικητική επίλυση φορολογικών διαφορών στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων» του Υπουργείου Οικονομικών

1. Συνιστάται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών πενταμελής Επιτροπή αποτελούμενη από έναν πρώην δικαστικό λειτουργό ή πρώην λειτουργό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ως Πρόεδρο κλπ.

2. Έργο της Επιτροπής αυτής είναι η διοικητική επίλυση των μετά από έλεγχο φορολογικών διαφορών σε κάθε φορολογικό αντικείμενο, εφόσον η

<sup>1</sup> Με την περίπτ. 2 της υποπαρ. Α5 του άρθρου πρώτου του ν. 4152/13, ορίστηκε ότι : "Οι διατάξεις του άρθρου 70 του ΚΦΕ, όπως ισχύουν κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31-7-2013".

αμφισβητούμενη από τον υπόχρεο διαφορά του κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ».

4β. Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς απευθύνεται στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. και υποβάλλεται στην υπηρεσία, η οποία έχει εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη, μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης προσδιορισμού του κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου κλπ».

#### Άρθρο 70B. Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή<sup>2</sup>

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

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

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

Γ. Τέλος, αναφορικά με τη δυνατότητα επίτευξης δικαστικού συμβιβασμού επί των φορολογικών διαφορών, με τη διάταξη του άρθρου 11§8 του ν. 2954/2001, έχουν προβλεφθεί τα εξής:

«Η παράγραφος 1 του άρθρου 12 του ν. 2753/1999 (ΦΕΚ 249 Α') αντικαθίσταται ως εξής: «1. Δικαστικός συμβιβασμός κατά τις διατάξεις του

---

<sup>2</sup> Με την περίπτ. 2 της υποπαρ. Α5 του άρθρου πρώτου του Ν. 4152/13, ορίζεται ότι: "Οι διατάξεις της περ. 1 της παρούσας υποπαρ. ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται από 1-8-2013".

άρθρου 1 του Ν. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α') και του άρθρου 71 του Ν. 2238/1994 μπορεί να ενεργείται ενώπιον οποιουδήποτε δικαστηρίου και σε κάθε στάση της δίκης».

### **III. ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ.**

#### **A. Επί του πρώτου ερωτήματος (υπό στοιχ. i).**

1. Με τις διατάξεις των δύο εδαφίων που προστέθηκαν, με το άρθρο 83 του ν. 4139/2013, στο άρθρο 70§1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, χορηγήθηκε η δυνατότητα άσκησης δεύτερης προσφυγής, μετά την τελεσίδικη απόρριψη της πρώτης για λόγους τυπικούς, εντός προθεσμίας εξήντα ημερών από την κοινοποίηση της τελεσίδικης απόφασης, ενώ ορίστηκε ότι τα αποτελέσματα της άσκησης της δεύτερης προσφυγής ανατρέχουν στον χρόνο άσκησης της πρώτης. Κατά την εισηγητική έκθεση του ως άνω νόμου, με τη ρύθμιση επιδιώκεται η θεραπεία των περιπτώσεων απόρριψης των προσφυγών για τυπικούς λόγους, προκειμένου να διασφαλιστεί πληρέστερα η δικαστική προστασία των διαδίκων.

Πάντως, απαραίτητη προϋπόθεση για την παραδεκτή άσκηση της δεύτερης προσφυγής αποτελεί η εμπρόθεσμη άσκηση της πρώτης προσφυγής, κατά τη συναφή νομολογία επί του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 1649/1986 (πρβλ. ΟλΣΤΕ 3845,6/1997, ΣΤΕ 2203,4/2005, ΑΠ 688/2002 κλπ.), η οποία, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, δύναται εφαρμοστεί και εν προκειμένω. Επομένως, η απόρριψη της πρώτης προσφυγής ως εκπροθέσμου δεν δικαιολογεί την άσκηση δεύτερης προσφυγής, κατά το άρθρο 70 παρ. 1 εδ. 2 Κ.Δ.Δ.

2. Ως γνωστόν, η τελεσιδικία των πρωτοβάθμιων οριστικών-τελειωτικών αποφάσεων επέρχεται μετά την άπρακτη πάροδο των εκ του νόμου προβλεπομένων προθεσμιών άσκησης των τακτικών ενδίκων μέσων της έφεσης και της ανακοπής ερημοδικίας (βλ. Ν. Χατζητζανή, Ερμ. Κώδικα Διοικ. Δικονομίας, σελ. 1103, Π. Δαγτόγλου, Διοικητ. Δικονομικό Δίκαιο, έκδ. γ', σελ. 708).

Ειδικότερα, από τις διατάξεις του άρθρου 94 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, που ρυθμίζει τα των προθεσμιών άσκησης εφέσεως, προκύπτει ότι, εφόσον δεν ασκηθεί έφεση, η τελεσιδικία των εκκλητών πρωτοβαθμίων αποφάσεων των Διοικητικών Δικαστηρίων

επέρχεται κατά δύο διαφορετικούς τρόπους, ήτοι αφενός μεν δια της παρόδου εξηκονθημέρου από την ημερομηνία κοινοποίησης αυτών και αφετέρου δια της παρόδου τριετίας από της δημοσιεύσεως αυτών, στην περίπτωση που δεν έλαβε χώρα κοινοποίηση των αποφάσεων στους διαδίκους. Σημειώνεται ότι η ως άνω εξηκονθήμερη προθεσμία, εις ό,τι αφορά στις φορολογικές εν γένει διαφορές, αναστέλλεται κατά το μήνα Αύγουστο (άρθρο 25§3 του ν. 3610/2007), ενώ προβλέπεται, εν γένει, εξηκονθήμερη παρέκταση αυτής για τους διαμένοντες στην αλλοδαπή (άρθρο 86§1 Κ.Δ.Δ.). Από το συνδυασμό των άρθρων 90 και 94 Κ.Δ.Δ. προκύπτει ότι οι προαναφερθείσες προθεσμίες προς άσκηση εφέσεως συντρέχουν με τις αντίστοιχες προθεσμίες άσκησης ανακοπής ερημοδικίας, επομένως, μετά την άπρακτη πάροδο των εξήντα ημερών από την κοινοποίηση της απόφασης ή των τριών ετών από την έκδοσή της, δεν είναι παραδεκτή η άσκηση κανενός τακτικού ενδίκου μέσου, με άμεσο αποτέλεσμα την επέλευση της τελεσιδικίας.

3. Επομένως, στην μεν πρώτη περίπτωση, η προσφυγή (από διαμένοντα στην ημεδαπή) ασκείται το αργότερο εντός εκατόν είκοσι ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πρωτόδικης απόφασης, δηλαδή εντός εξήντα ημερών μετά την άπρακτη πάροδο του εξηκονθημέρου από την ως άνω κοινοποίηση, μη απαιτούμενης, ευλόγως, και νέας κοινοποίησης για την έναρξη της εν λόγω προθεσμίας,<sup>3</sup> στη δε δεύτερη περίπτωση το αργότερο εντός εξήντα ημερών από την κοινοποίηση της απόφασης, που κατέστη τελεσίδικη, μετά την άπρακτη πάροδο της τριετίας (πρβλ. ΟλΣτΕ 3845 και 3846/1997, σκέψη 10<sup>η</sup>, σχετικά με τη δυνατότητα της εκ νέου άσκησης του, για τυπικούς λόγους, απορριφθέντος ενδίκου βοηθήματος, μετά την τελεσιδικία της πρωτοβάθμιας απόφασης). Ως έχει συναφώς κριθεί επί παρομοίας διατάξεως (άρθρο 9 παρ. 4 του ν. 1649/1986), η επίδοση τελεσίδικης δικαστικής απόφασης δεν είναι αναγκαία προϋπόθεση για την εκ νέου

---

<sup>3</sup> Είναι προφανές ότι ο νομοθέτης αναφέρεται στην ανάγκη επίδοσης της εξ αρχής τελεσίδικης απόφασης (ανέκκλητης και δευτεροβάθμιας), αφού δεν νοείται απώλεια της εξηκονθήμερης προθεσμίας για επανάσκηση της προσφυγής, πριν ή ο προσφεύγων λάβει γνώση της απόφασης που απέρριψε τελεσίδικα την προσφυγή του. Στην περίπτωση, όμως, που η τελεσιδικία επέρχεται μετά την επίδοση της πρωτοβάθμιας απόφασης και την άπρακτη πάροδο των προθεσμιών προσβολής της, ο προσφεύγων έχει ήδη λάβει γνώση της απόφασης και, ως εκ τούτου, η επανάληψη της επίδοσής της αποτελεί περιττή διαδικαστική ενέργεια, μη υπηρετούσα το σκοπό της ρύθμισης.



άσκηση της προσφυγής, αλλ' η εξηκονθήμερη προθεσμία από την επίδοση τίθεται ως το απώτατο χρονικό όριο, πέραν του οποίου δεν επιτρέπεται η άσκηση του νέου ενδίκου βοηθήματος (ΣτΕ 2754/2000, 3950/1995).

Στην περίπτωση που ασκήθηκε ανακοπή ερημοδικίας, οι ως άνω προθεσμίες αρχίζουν από την ημερομηνία κοινοποίησης της επ' αυτής εκδοθείσης απορριπτικής αποφάσεως, η οποία, ως γνωστόν, υπόκειται σε έφεση, κατ' άρθρο 93§2 εδ. 2 Κ.Δ.Δ.

Εάν η απόφαση, που εκδόθηκε κατ' αντιμωλία, τυγχάνει εξ αρχής τελεσίδικη, καθόσον είτε είναι ανέκκλητη, ως μη υποκείμενη σε έφεση κατ' άρθρο 92§2 Κ.Δ.Δ., είτε εκδόθηκε σε πρώτο και δεύτερο βαθμό από το Διοικητικό Εφετείο,<sup>4</sup> τότε η εξηκονθήμερη προθεσμία προς άσκηση της δεύτερης προσφυγής άρχεται αμέσως από την ημερομηνία κοινοποίησης της δικαστικής απόφασης.<sup>5</sup>

Τέλος, στην περίπτωση που εχώρησε παραίτηση από ασκηθέν τακτικό ένδικο μέσο, κατ' άρθρο 143 Κ.Δ.Δ. και έχει παρέλθει η προθεσμία για την εκ νέου άσκησή του, η τελεσιδικία της απόφασης επέρχεται από της ημερομηνίας παραιτήσεως (ή της παρόδου της προθεσμίας άσκησης νέου τακτικού ενδίκου μέσου), δεδομένου ότι, κατ' άρθρο 85 παρ.2 Κ.Δ.Δ., *ένδικο μέσο από το οποίο παραιτήθηκε εκείνος που το άσκησε θεωρείται ότι δεν ασκήθηκε*. Η παραίτηση δύναται να λάβει χώρα και προ της ασκήσεως του ενδίκου μέσου, ακόμη και δια σιωπηρης αποδοχής της απόφασης (Α.Ε.Δ. 42/1990, Χατζητζανής, ό.π. σελ. 632 και 1103).

4. Περαιτέρω, δέον να επισημανθεί ότι η ρύθμιση του άρθρου 83 του ν.4139/2013, ως προς την εξηκονθήμερη προθεσμία επανάσκησης της προσφυγής, κατισχύει της ρύθμισης του άρθρου πρώτου περίπτ. 2 της υποπαρ. ΙΓ2 του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α'-222/12-11-12), με την οποία η προθεσμία άσκησης των φορολογικών προσφυγών περιορίστηκε από εξήντα σε τριάντα ημέρες (άρθρο 66§2α Κ.Δ.Δ.) και τούτο, διότι το άρθρο 83 συνιστά νεότερη αλλά και ειδικότερη διάταξη αυτής του ν. 4093/2012.

Απεναντίας, η ρύθμιση του ως άνω άρθρου 83, ως αναφερόμενη σε εξηκονθήμερη προθεσμία επανάσκησης προσφυγών, δεν δύναται να θέσει

<sup>4</sup> Βλ. Γέσιου - Φαλτσή, Αναγκ. Εκτέλεση, Γεν. Μέρος, σελ. 100, Στ. Δεληκωστόπουλου, Η αίτηση αναιρέσεως στο ΣτΕ, σελ. 58, 59.

<sup>5</sup> Σημειώνεται ότι, κατά τη διάταξη του άρθρου 60§1 Κ.Δ.Δ., οι προθεσμίες που ορίζονται από το νόμο ή από τα δικαστήρια αρχίζουν την επόμενη ημέρα από εκείνη κατά την οποία συντελέστηκε το γεγονός που αποτέλεσε την αφετηρία τους.

εκποδών την υφιστάμενη τριακονθήμερη προθεσμία προς άσκηση των προβλεπόμενων προσφυγών για διοικητική επίλυση των διαφορών, ενώπιον των οργάνων των άρθρων 70Α και 70Β Κ.Φ.Ε., καθόσον το ρυθμιστικό πεδίο του άρθρου 83 είναι εντελώς διάφορο με εκείνο των εν λόγω άρθρων του Κ.Φ.Ε.

**Β. Επί των δευτέρου και τετάρτου των ερωτημάτων (υπό στοιχ. ii και iv), (λόγω συναφείας των).**

1. Ως γνωστόν, το Σύνταγμα και οι νόμοι, παρέχουν στη Διοίκηση την εξουσία αφενός μεν να εκδίδει μονομερώς «πράξεις εκτελεστές», ήτοι πράξεις με τις οποίες παράγονται έννομα αποτελέσματα, με μόνη τη δήλωση της βουλήσεώς της, υπέρ ή εις βάρος των διοικουμένων, αφετέρου δε να τις εκτελεί με ίδια νόμιμα μέσα προς ικανοποίηση των εξ αυτών αξιώσεών της.

Ωστόσο, από το νόμο προνοείται ότι, ευθύς ως ασκηθεί προσφυγή επί φορολογικής εν γένει διαφοράς, επέρχεται, αυτοδικαίως, αναστολή της εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξης (άρθρο 69§2 εδάφ. 1 Κ.Δ.Δ.), μέχρις ότου εκδοθεί οριστική - τελειωτική δικαστική απόφαση επί της προσφυγής ή μέχρι την καθοιονδήποτε τρόπο κατάργηση της δίκης, εκτός αν άλλως ορίζουν ειδικές διατάξεις (εδάφ. 2). Δυνάμει δε ειδικών διατάξεων του φορολογικού δικαίου, που διατηρήθηκαν σε ισχύ και μετά τη θέσπιση του Κ.Δ.Δ. (βλ. άρθρ. 69§2 εδ. β' Κ.Δ.Δ.) και έχουν κατά καιρούς τροποποιηθεί, αναστέλλεται η είσπραξη ποσού της οφειλής κατά ποσοστό 50% και βεβαιώνεται προς είσπραξη το υπόλοιπο ποσό αυτής εκ 50% (βλ. άρθρ. 74§6 ν.2238/94, άρθρ.53§2 ν. 2859/2000, άρθρ. 81§5 ν. 2961/01 κλπ., ως ισχύουν μετά το ν. 3943/11).<sup>6</sup>

2. Ως γίνεται παγίως δεκτό, η αναστολή εκτέλεσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, που επέρχεται αυτοδικαίως με την άσκηση ενδίκου βοηθήματος και, εν προκειμένω, της προσφυγής, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, δεν έχει ως αποτέλεσμα την αναστολή της ισχύος των διοικητικών πράξεων, αλλά την προσωρινή αδρανοποίηση της δυνατότητας της Διοίκησης προς πραγμάτωση του περιεχομένου τους, στο πλαίσιο του διοικητικού καταναγκασμού, μέχρι την έκδοση

---

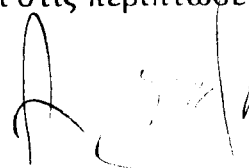
<sup>6</sup> Ήδη, κατά το ίδιο ποσοστό προβλέπεται ότι επέρχεται αναστολή μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον του καθιδρυθένος οργάνου, δυνάμει του άρθρου 70Β' ν. 2238/1994.

δικαστικής απόφασης επί της προσφυγής (πρβλ ΣτΕ 4287/2001, 4279/1999, 3669/1999, 560/1998, Ε.Α. ΣτΕ 489/2008, 1040/2008, 2059/2007 κλπ.). Τούτο σημαίνει ότι η αναστολή εκτελέσεως της διοικητικής πράξεως, συνίσταται στην αποχή της αρχής που την εξέδωσε από πάσης ενεργείας προς εκτέλεση αυτής (ΟΛΝΣΚ 426/2000).

Επισημαίνεται δε, ότι η αναστολή εκτέλεσης της διοικητικής πράξης (αυτοδίκαιη ή δικαστική) ενεργεί πάντοτε για το μέλλον, υπό την έννοια ότι δεν άγει σε ανατροπή οιασδήποτε πράξης ή ενεργείας, που τυχόν έχει λάβει χώρα πριν από την επέλευση της αναστολής και συνιστά εκτέλεση της ανασταλείσης διοικητικής πράξης (ολΝΥΔ 482/88, Μπρίνιας Αναγκ. Εκτέλεση, υπό άρθρ. 912, παρ. 62<sup>α</sup>, Χατζητζανής, Ερμ. Κώδ. Διοικητ. Δικονομίας, σελ. 1157, πρβλ. άρθρο 202 παρ. 4 Κ.Δ.Δ.).

3. Τα ανωτέρω, ειδικότερα ως προς τις καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής αρχής, έχουν την έννοια ότι, μετά την επέλευση της αναστολής, η καταλογιστική πράξη, ως ατομική διοικητική πράξη, παραμένει μεν νομικώς έγκυρη και ισχυρά και, μέχρι την τυχόν δικαστική της ακύρωση, εξακολουθεί να περιβάλλεται από το τεκμήριο νομιμότητας και να παράγει τα έννομα αποτελέσματά της, πλην όμως οι περαιτέρω διαδικασίες, που κατά νόμον απαιτούνται για την εκτέλεσή της με απώτερο σκοπό την είσπραξη των καταλογισθέντων χρηματικών ποσών, αδρανούν προσωρινά, μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της προσφυγής (πρβλ. ως άνω νομολογία).

4. Ενόψει των προαναφερθέντων, εφόσον, μέχρι την άσκηση της δεύτερης προσφυγής, είχαν ήδη λάβει χώρα ταμειακή βεβαίωση του επιβληθέντος χρέους ή και πράξεις αναγκαστικής εκτέλεσης (κατάσχεση κλπ.), μολονότι στο άρθρο 70§1 εδ. 3 Κ.Δ.Δ. ορίζεται ότι τα αποτελέσματα της δεύτερης προσφυγής «ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης», καθίσταται προφανές ότι το ανασταλτικό αποτέλεσμα της νέας προσφυγής δεν δύναται να οδηγήσει στην ανατροπή ή ανάκληση των ως άνω πράξεων, παρά μόνο στην αδρανοποίησή τους για το μετά την επέλευση της αναστολής χρονικό διάστημα, ήτοι στην αποτροπή κάθε μελλοντικής ενεργείας, που αποβλέπει στην πρόοδο της εκτελεστικής και εισπρακτικής διαδικασίας, κατά το εύρος του ανασταλτικού αποτελέσματος (δηλ. εν προκειμένω κατά ποσοστό 50%). Ευλόγως, τα ανωτέρω ισχύουν αναλόγως (και δη a fortiori) και στις περιπτώσεις, κατά



τις οποίες έχει επέλθει, οικειοθελής ή αναγκαστική, είσπραξη του χρέους, οπότε ζήτημα επιστροφής των καταβληθέντων τίθεται μόνο μετά την έκδοση τυχόν ακυρωτικής δικαστικής απόφασης και επομένως λόγω του αυτοδίκαιου ανασταλτικού αποτελέσματος της ασκηθείσης δεύτερης προσφυγής.

5. Σημειωτέον, επίσης, ότι, κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, «εκτέλεση της πράξεως συνιστά η πραγμάτωση των αποτελεσμάτων της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να έχει διαμορφωθεί πραγματική κατάσταση, της οποίας η ανατροπή να είναι πλέον ανέφικτη ή εξαιρετικά δυσχερής, τέτοια δε εκτέλεση δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει μόνη η ταμειακή βεβαίωση του καταλογισθέντος φόρου ή προστίμου, η οποία δεν αποτελεί παρά νομική προϋπόθεση για την περαιτέρω διαδικασία είσπραξεως, χωρίς να συνιστά, καθ' εαυτήν, πραγματική κατάσταση δυσχερώς, κατά τ' ανωτέρω, αναστρέψιμη» (βλ. ΟλΣτΕ 4020/2007, ΣτΕ 980/2006). Επομένως, ειδικά εις ό,τι αφορά στην ήδη χωρήσασα ταμειακή βεβαίωση του χρέους, δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία ότι το ανασταλτικό αποτέλεσμα της δεύτερης προσφυγής δεν μπορεί να προκαλέσει την ανάκλησή της ούτε τη διαγραφή των ήδη βεβαιωθέντων χρεών.

Κατά συνέπεια, ενόψει των προαναπτυχθέντων, η απάντηση, που προσήκει τόσο στο δεύτερο όσο και στο τέταρτο των ερωτημάτων είναι αρνητική.

### **Γ. Επί του τρίτου ερωτήματος (υπό στοιχ. iii).**

1. Ως προς το ζήτημα της δυνατότητας κατάρτισης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος του προσφεύγοντος, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, μετά τη νόμιμη άσκηση της δεύτερης προσφυγής, αναπτύσσονται πλήρως όλα τα δικαιώματα που, κατά νόμο, παρέχονται στον προσφεύγοντα, κατά την άσκηση της πρώτης προσφυγής του. Κατά συνέπεια, δεν νοείται να στερηθεί αυτός του βασικού του δικαιώματος να υποβάλει αίτημα προς υπαγωγή της υπόθεσής του σε διοικητική επίλυση, είτε με ιδιαίτερη αίτηση (ή ενδικοφανή προσφυγή) είτε δια της ασκουμένης δεύτερης δικαστικής προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 70, 70Α' και 70Β'

Κ.Φ.Ε. ή τις αντίστοιχες διατάξεις των λοιπών φορολογικών νομοθετημάτων (π.χ. άρθρο 80 ν. 2961/2001).

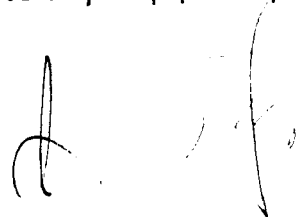
Και τούτο, διότι, όπως προκύπτει σαφώς από τις εν λόγω διατάξεις, σε συνδυασμό προς την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 11§8 του ν. 2954/2001, το δικαίωμα υπαγωγής στη διαδικασία της διοικητικής επίλυσης της φορολογικής διαφοράς εξακολουθεί να υφίσταται και να ασκείται σε κάθε στάση της δίκης και για όσο διάστημα η σχετική διαφορά δεν έχει εισέτι κριθεί αμετακλήτως, ήτοι ακόμη και μετά την άσκηση αιτήσεως αναιρέσεως (βλ. ΣτΕ 3520/2010, 2429/2009 κλπ.).

2. Το ενδεχόμενο δε να επέλθει – εξ αιτίας της διοικητικής επίλυσης – ανατροπή πράξεων ή γεγονότων που, εν τω μεταξύ, είχαν λάβει χώρα (ταμειακή βεβαίωση, πράξεις αναγκαστικής εκτέλεσης, είσπραξη του χρέους κλπ.), δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού της νόμιμης δυνατότητας προς διοικητική επίλυση της διαφοράς, αφού, σε κάθε περίπτωση, το ενδεχόμενο αυτό δύναται να επέλθει και μετά την κατάρτιση δικαστικού συμβιβασμού (ακόμη και ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας), ο οποίος, ως γνωστόν, αποτελεί θεσμό που εφαρμόζεται απρόσκοπτα επί πολλά έτη στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας.

Ενόψει των προεκτεθέντων, στο ως άνω ερώτημα αρμόζει καταφατική απάντηση.

#### **Δ. Επί του πέμπτου ερωτήματος (υπό στοιχ. ν).**

Τέλος, επί του ερωτήματος σχετικά με την τύχη της ασκηθείσης ποινικής δίωξης (ή της υποβληθείσης μηνυτήριας αναφοράς), λόγω φοροδιαφυγής, μετά την άσκηση της δεύτερης προσφυγής, επισημαίνεται ότι το ζήτημα τούτο, ως εκ της φύσεώς του, δεν δύναται να απασχολήσει τις υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, στο πλαίσιο της άσκησης των αρμοδιοτήτων τους. Η διερεύνηση του ως άνω ζητήματος ανάγεται αποκλειστικά στη σφαίρα της συνταγματικώς κατοχυρωμένης ποινικής αρμοδιότητας των Ποινικών Δικαστηρίων (βλ. άρθρο 96§1 του Συντάγματος), τα οποία τελούν υπό καθεστώς πλήρους λειτουργικής ανεξαρτησίας από την εκτελεστική εξουσία και, επομένως, δεν υπόκεινται σε υποδείξεις ή εντολές της τελευταίας, κατά τη διαμόρφωση της δικανικής τους κρίσης. Κατά συνέπεια, ως προς το συγκεκριμένο ερώτημα,



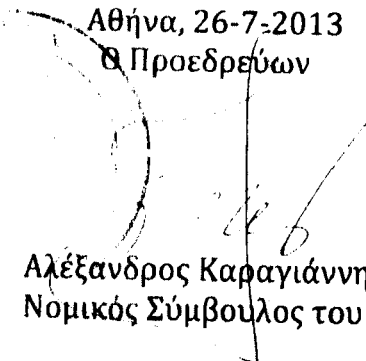
κρίνεται ότι παρέλκει η εκφορά γνωμοδοτικής άποψης προς την ερωτώσα Διοίκηση.

**IV.** Κατά συνέπεια, επί των τεθέντων ερωτημάτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδοτεί, ομόφωνα, σύμφωνα με τις ως άνω αναλυτικώς διδόμενες απαντήσεις.

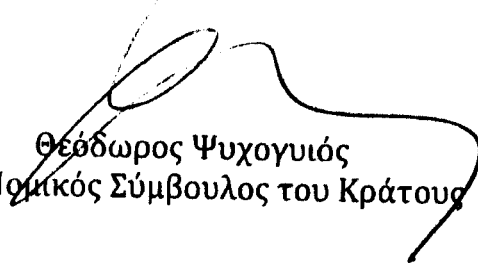
ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 26-7-2013

Ο Προεδρεύων

  
Αλέξανδρος Καραγιάννης  
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Ο Εισηγητής

  
Θεόδωρος Ψυχογιός  
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους