



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 233/2013

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)

Συνεδρίαση της 17^{ης} Ιουνίου 2013

Σύνθεση:

Πρόεδρος : Μιχαήλ Απέσσος, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Θεόδωρος Ψυχογιός, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Αικατερίνη Γρηγορίου και Δημήτριος Χανής, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Παναγιώτης Πανάγος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός ερωτήματος: Το με αρ. πρωτ. ΔΝΥ Δ 1019976 ΕΞ 2013/4-2-2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών/Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων/Διεύθυνσης Παρακολούθησης Νομικών Υποθέσεων Ελέγχου και Αναγκαστικής Είσπραξης/Τμ. Δ'.

Περίληψη ερωτήματος: Υπό το κατωτέρω εκτιθέμενο στο έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας πραγματικό της υποθέσεως, αν η εφετειακή υπέρ του Δημοσίου απόφαση, με την οποία αναβιώνει η αρχική πράξη, δύναται να αποτελέσει τη νόμιμη αιτία για τη διαγραφή των βεβαιωθέντων ποσών, δυνάμει της εκδοθείσης, μετά την επανάληψη διαδικασίας, νεώτερης πράξης, καθώς και αν η ως άνω εφετειακή απόφαση κατισχύει οριστικής ή τελεσίδικης απόφασης,

εκδοθείσης επί προσφυγής κατά της νεώτερης πράξης, η οποία δικαιώνει τον φορολογούμενο.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα), γνωμοδότησε ως ακολούθως:

I. Ιστορικό.

Στο έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας ιστορούνται τα κατωτέρω εκτιθέμενα, τα οποία απετέλεσαν τη βάση για την υποβολή του εν θέματι ερωτήματος: «...η Διοίκηση, στα πλαίσια της υποχρέωσης της για συμμόρφωση προς τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, οφείλει να προβαίνει αμελλητί στην εκτέλεση τους αλλά και ότι η νεώτερη εκδοθείσα κατόπιν επανάληψης διαδικασίας πράξη της Διοίκησης είναι (τουλάχιστον μέχρι την αμετάκλητη κρίση για την εγκυρότητα της πρώτης πράξης) επίσης ισχυρή και εκτελεστή. Ως εκ τούτου ανακύπτουν ζητήματα στις περιπτώσεις πρωτόδικης απόφασης η οποία ακυρώνει την προσβαλλόμενη πράξη για τυπικό λόγο και είτε διατάσσει επανάληψη διαδικασίας είτε απλώς αναπέμπει την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ, οπότε και η Φορολογική Αρχή προβαίνει αφενός στην εκτέλεση της απόφασης (η οποία συνεπάγεται διαγραφή της σχετικής πράξης και την απόδοση τυχόν καταβληθέντος ποσού με τις προβλέψεις πλέον της παρ. 5 του αρθ. 326 Ν.4072/2012, σχετ. ΠΟΛ 1175/2012) και την διενέργεια επανάληψης της διαδικασίας με την έκδοση και κοινοποίηση νέας πράξης, και αφετέρου στην άσκηση παράλληλα και εφέσεως κατά της εν λόγω πρωτόδικης απόφασης, εφόσον βέβαια αυτή είναι εκκλητή. Επειδή ακολούθως, από την δημοσίευση τυχόν εφετειακής απόφασης υπέρ του Δημοσίου, φαίνεται να συνυπάρχουν εν πλήρη ισχύ και να παράγουν τα αντίστοιχα έννομα αποτελέσματα δύο πράξεις της Φορολογικής Αρχής για την ίδια αιτία και δυο βεβαιώσεις του ίδιου οφειλόμενου ποσού δυνάμει διαφορετικών καταλογιστικών πράξεων και κατά περίπτωση σε διαφορετικό ποσοστό (προβεβαίωση λόγω τυχόν προσφυγής ή οριστική βεβαίωση), στις φορολογικές αρχές δημιουργείται βάσιμος προβληματισμός ως προς την εκτέλεση τέτοιων εφετειακών αποφάσεων επί της αρχικής πράξης (η οποία έχει πρωτοδίκως ακυρωθεί για νομική πλημμέλεια), στις περιπτώσεις που μετά την επανάληψη της διαδικασίας: α) οι νέες πράξεις έχουν οριστικοποιηθεί λόγω μη άσκησης προσφυγής και έχει βεβαιωθεί

ταμειακώς το 100% του φόρου ή προστίμου, β) υπάρχουν εκκρεμείς προσφυγές κατά των πράξεων που εκδόθηκαν μετά την επανάληψη της διαδικασίας (οπότε και έχει βεβαιωθεί το 50% του φόρου ή προστίμου) ή και οριστικές πρωτόδικες ή τελεσίδικες αποφάσεις που δικαιώνουν ολικώς ήμερικώς τον φορολογούμενο και θα πρέπει ομοίως να εκτελεστούν».

Με βάση τα προεκτεθέντα, η Διοίκηση, αναφερομένη και στις κατ' αυτήν εφαρμοστέες διατάξεις νομοθετημάτων, υπέβαλε τα ακόλουθα ερωτήματα: Εάν και με ποιες προϋποθέσεις, η εφετειακή υπέρ του Δημοσίου απόφαση, με την οποία αναβιώνει η αρχική πράξη, δύναται να αποτελέσει τη νόμιμη αιτία για τη διαγραφή των βεβαιωθέντων ποσών, δυνάμει της εκδοθείσης, μετά την επανάληψη διαδικασίας νεώτερης πράξης, καθώς και αν η ως άνω εφετειακή απόφαση κατισχύει οριστικής ή τελεσίδικης απόφασης, εκδοθείσης επί προσφυγής κατά της νεώτερης πράξης, η οποία δικαιώνει τον φορολογούμενο.

II. Εφαρμοστέες διατάξεις

Στο άρθρο **95 παρ. 5 του Συντάγματος** ορίζεται: «*Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει*».

Στο άρθρο **1 του ν. 3068/2002** «*Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ.*» (ΦΕΚ Α' 274), όπως ισχύει, μεταξύ άλλων, ορίζεται: «*Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει*». Στο **άρθρο 2**, του ίδιου νόμου ορίζεται: «*1. Η αρμοδιότητα για τη λήψη των προβλεπόμενων στο άρθρο 3 μέτρων για τη συμμόρφωση της διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις ανατίθεται σε τριμελές συμβούλιο: α) του Ανώτατου Ειδικού Δικαστηρίου, αν πρόκειται για αποφάσεις αυτού, β) του Συμβουλίου της Επικρατείας, αν πρόκειται*

για αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, (των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και των λοιπών ειδικών δικαστηρίων....».

Στο άρθρο **74 παρ. 1, περ. γ'** του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), όπως ισχύει, ορίζεται: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτειγ) βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού....7. Φόρος που έχει ήδη βεβαιωθεί κατά το ποσό που δεν οφείλεται με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου, εκπίπτει ή επιστρέφεται κατά περίπτωση. Τυχόν άσκηση έφεσης από το Δημόσιο κατά οριστικών αποφάσεων διοικητικών πρωτοδικείων δεν αναστέλλει σε καμιά περίπτωση τη διαδικασία της έκπτωσης των ποσών που βεβαιώθηκαν ή της επιστροφής των ποσών που καταβλήθηκαν αλλά δεν οφείλονται βάσει των αποφάσεων αυτών. 8. Βάσει των αποφάσεων των διοικητικών εφετείων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε νέα εκκαθάριση φόρου και ενεργεί συμπληρωματική βεβαίωση του επιπλέον φόρου που τυχόν οφείλεται ή έκπτωση του επιπλέον ποσού φόρου που βεβαιώθηκε.....».

Στο **άρθρο 50** του π.δ. 18/1989 ορίζεται ότι: «1. Η απόφαση που δέχεται την αίτηση ακυρώσεως απαγγέλει την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και συνεπάγεται νόμιμη κατάργησή της έναντι όλων, είτε πρόκειται για κανονιστική είτε πρόκειται για ατομική πράξη. 2. Η απόρριψη της αίτησης δεν αποκλείει την άσκηση του ενδίκου αυτού μέσου κατά της ίδιας πράξης από άλλον που έχει το δικαίωμα αυτό. 3. Στις περιπτώσεις παραλείψεων όταν το Συμβούλιο δέχεται την αίτηση παραπέμπει την υπόθεση στην αρμόδια αρχή για να εκτελέσει την οφειλόμενη ενέργεια. 4. Οι διοικητικές αρχές, σε εκτέλεση της υποχρέωσής τους κατά το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, πρέπει να συμμορφώνονται ανάλογα με κάθε περίπτωση, με θετική ενέργεια προς το περιεχόμενο της απόφασης του Συμβουλίου, ή να απέχουν από κάθε ενέργεια που είναι αντίθετη προς όσα κρίθηκαν από αυτό. Ο παραβάτης, εκτός από τη δίωξη κατά το άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα, υπέχει και προσωπική ευθύνη για αποζημίωση. 5. Οι αποφάσεις της Ολομελείας, ακυρωτικές και απορριπτικές, καθώς και των Τμημάτων,

αποτελούν μεταξύ των διαδίκων δεδικασμένο που ισχύει και σε κάθε υπόθεση ή διαφορά ενώπιον δικαστικής ή άλλης αρχής, κατά την οποία προέχει το διοικητικής φύσεως ζήτημα που κρίθηκε από το Συμβούλιο».

Στις διατάξεις του **Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας** (ν.2717/1999, ΦΕΚ Α' 97), όπως ισχύουν, μεταξύ άλλων ορίζεται:

Στο **άρθρο 196**: «Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων».

Στο **άρθρο 198**: «1. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής. 2. Η παράλειψη διοικητικής αρχής προς συμμόρφωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, έχει ως συνέπεια, για τον παραβάτη, εκτός από την κατ' άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα ποινική του δίωξη, και την προσωπική του ευθύνη προς αποζημίωση».

III. Ερμηνεία των διατάξεων

Κατά την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς αλλά και σε μεταξύ τους συνδυασμό, συνάγονται τα ακόλουθα:

α). Κατ' αρχή, σημειωτέον ότι η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί συνταγματική επιταγή (άρθρο 95 παρ.5 Σ.). Η υποχρέωση δε αυτή δεν αφορά μόνο το ιδιωτικό συμφέρον των πολιτών, αλλά και αυτό του κοινωνικού συνόλου, στο πλαίσιο της διαφάνειας της λειτουργίας του κράτους και της χρηστής διοίκησης. Εν προκειμένω το ΕΔΔΑ έχει κρίνει (υπόθεση Hornsby κατά Ελλάδας) ότι: «...η αποτελεσματική προστασία ενός μέρους ειδικά σε διοικητικές δίκες και η αποκατάσταση της νομιμότητας προϋποθέτουν την υποχρέωση των διοικητικών αρχών να συμμορφωθούν με τις δικαστικές αποφάσεις... Όταν οι διοικητικές αρχές αρνούνται, αποτυγχάνουν ή καθυστερούν να συμμορφωθούν, οι εγγυήσεις του άρθρου 6 στερούνται του σκοπού τους».

β). Σε περίπτωση, όμως, απορριπτικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου επί φορολογικής υποθέσεως, τίθεται το ζήτημα, αν η Διοίκηση υποχρεούται σε συμμόρφωση προς την εν λόγω απορριπτική απόφαση.

1. Επί του ζητήματος αυτού, το Τριμελές Συμβούλιο του ΣΤΕ έχει κρίνει (Τρ. Συμβ. ΣΤΕ 8/2005, 9/2004), ότι η υποχρέωση συμμόρφωσης δεν απορρέει από κάθε απορριπτική απόφαση, «διότι με την αίτηση συμμόρφωσης προς μία τέτοια απόφαση επιδιώκεται πράγματι όχι η συμμόρφωση της Διοίκησης προς την δικαστική απόφαση, αλλά η εκτέλεση των ιδίων αυτής πράξεων». Για το ζήτημα, όμως, αυτό, το ΕΔΔΑ, έχει κρίνει (υπόθεση Ιεράς Μονής Προφήτου Ηλία Θήρας) ότι υπάρχει υποχρέωση συμμόρφωσης της διοίκησης και προς τις απορριπτικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, δεχόμενο, θεωρώντας προφανώς ότι ανταποκρίνεται τούτο πληρέστερα στην αρχή της νομιμότητας ότι: «...το άρθρο 6 παρ. 1 δεν κάνει διάκριση ανάμεσα στις αποφάσεις που δέχονται και σε αυτές που απορρίπτουν προσφυγή που ασκήθηκε ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Στην πραγματικότητα, ανεξαρτήτως αποτελέσματος, πρόκειται πάντοτε για δικαστική απόφαση η οποία πρέπει να είναι σεβαστή και να εφαρμοσθεί. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της Διοίκησης, συνεπεία δικαστικής απόφασης δεν μπορούν να έχουν συνέπεια ούτε να εμποδίσουν, ούτε ακόμα λιγότερο να αμφισβητήσουν την ουσία της υπόθεσης αυτής...».

Πρέπει να επισημανθεί ότι ο νόμος (αρθρ. 95 παρ. 5 Σ., 1 ν. 3068/2002, 198 ΚΔΔ) κάνει λόγο για συμμόρφωση και όχι για εκτέλεση. Η έννοια της συμμόρφωσης είναι ευρύτερη από αυτήν της εκτέλεσης, καθώς «συμμόρφωση» νοείται και δύναται να προκύπτει από το όλο περιεχόμενο της δικαστικής απόφασης, ιδίως τις αιτιολογίες της, ενώ η εκτέλεση αφορά το συγκεκριμένο διατακτικό της απόφασης. Επιπλέον, όσον αφορά στη διοικητική φορολογική δίκη, οι ως άνω συνέπειες είναι αρρήκτως συνδεδεμένες με τον λειτουργικό χαρακτήρα του εκάστοτε ασκούμενου ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ενδίκου βοηθήματος και της επ' αυτού εκδιδόμενης δικαστικής απόφασης. Περαιτέρω, το αντικείμενο της προσφυγής στη φορολογική δίκη, δεν είναι μόνο (άρθρα 63, 68 παρ. 2 και 79 ΚΔΔ) η ακύρωση ή τροποποίηση της διοικητικής πράξης ή παράλειψης, αλλά και η διαμόρφωση του ουσιαστικού περιεχόμενου της

φορολογικής υποχρέωσης (το ποσό του φόρου ή το ύψος του προστίμου). Συνεπώς, η φορολογική προσφυγή, ως ένδικο βοήθημα έχει διπλό χαρακτήρα, διαπλαστικό και ουσιαστικό; η δε απόφαση επ' αυτής δύναται να έχει διατάξεις ακυρωτικές (διαπλαστικές), αλλά και διαμορφωτικές της φορολογικής υποχρέωσης του διοικούμενου. (πρβλ. 168/2010Γν/ση ΝΣΚ).

Επομένως, από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 95 παρ. 5 του Σ. και του εκτελεστικού τούτου ν. 3068/2002 (άρθρο 1), συνάγεται ότι υπάρχει υποχρέωση συμμόρφωσης της διοίκησης, ως έκφραση του κράτους δικαίου και της νομιμότητας (υπό την έννοια της υπαγωγής των υποκείμενων του δικαίου στους κανόνες του δικαίου, καθώς και στον δικαστικό έλεγχο και στη συμμόρφωσή τους σε αυτό) και προς τις απορριπτικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων. Υπέρ της απόψεως δε αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι δεν δύναται να διασφαλισθεί: α) η αποκατάσταση της νομικής και πραγματικής κατάστασης, που θα υπήρχε, εάν η πράξη που ακυρώθηκε δεν είχε εκδοθεί ή η παράλειψη, που ακυρώθηκε δεν είχε συντελεσθεί και β) η δημιουργία των νομικών καταστάσεων σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου, των οποίων η παράβαση επέφερε την ακύρωση της πράξης ή της παράλειψης, χωρίς τη συμμόρφωση της διοίκησης και προς τις απορριπτικές αποφάσεις. Ειδικότερα, κατά τη διάταξη του άρθρου 50 παρ. 1 του π.δ. 18/1989 η απόφαση που δέχεται την αίτηση ακύρωσεως απαγγέλλει την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και συνεπάγεται νόμιμη κατάργησή της έναντι όλων, είτε πρόκειται για κανονιστική είτε πρόκειται για ατομική πράξη. Ομοίως, κατά τη διάταξη του άρθρου 196 ΚΔΔ, οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτελεστής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων. Από τις ως άνω διατάξεις προκύπτει ο διαπλαστικός χαρακτήρας της διοικητικής δίκης και η σαφής οριοθέτηση των ενεργειών των διαπλαστικών της αποφάσεων. Οι ανωτέρω διατάξεις προσδιορίζουν, ότι οι διαπλαστικές αποφάσεις, με τις οποίες ακυρώνεται ή τροποποιείται μια διοικητική πράξη, έχουν ως νόμιμη συνέπεια την κατάργηση ή την τροποποίηση της πράξης αυτής έναντι όλων. Συνακολούθως, η ακυρωτική απόφαση της διοικητικής δίκης έχει δικονομικά αποτελέσματα σε κάθε μεταγενέστερη δίκη και δεσμεύει τον μεταγενέστερο δικαστή ως προς το ακυρωτικό της αποτέλεσμα, υπό την έννοια ότι, με τη

διαπλαστική απόφαση, μεταβάλλεται η έννομη σχέση και δημιουργείται μια νέα νομική κατάσταση. Αυτό δε το γεγονός, κατά τη βούληση του νομοθέτη, αναγνωρίζεται ως αναμφισβήτητο, ιδίως λόγω της σύμπραξης της δικαστικής εξουσίας. Περαιτέρω, η ακυρωτική απόφαση επιφέρει ουσιαστική διάπλαση, καθώς επιδρά άμεσα στην εμπειρική πραγματικότητα, δηλαδή αποτελεί τον λόγο της ουσιαστικής ενέργειας της διαπλαστικής απόφασης. Η ουσιαστική ενέργεια της ακυρωτικής απόφασης (το ακυρωτικό της αποτέλεσμα), είτε ενεργεί μεταξύ των προσώπων που αφορά, ήτοι του ενδιαφερόμενου και της διοίκησης (ατομική διοικητική πράξη) είτε ενεργεί μεταξύ της διοίκησης και ευρύτερου κύκλου προσώπων (κανονιστική διοικητική πράξη), (Βεγλερή, Η συμμόρφωσις της Διοικήσεως εις τας αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, 1934, 29επ και Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, Αι συνέπειαι της ακυρώσεως διοικητικής πράξεως έναντι της Διοικήσεως, 1980, 29επ. Πρβλ. επίσης Θ. Τσάτσο, Η αίτησις ακυρώσεως ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, 3η έκδ. 1971, 402 επ.).

2. Από της άλλης πλευράς, η ουσιαστική ακυρωτική ενέργεια της ακυρωτικής απόφασης της διοικητικής δίκης έχει και μία επιπλέον συνέπεια, την υποχρέωση συμμόρφωσης της διοίκησης με θετική ενέργεια. Συγκεκριμένα, κατά τη διάταξη του άρθρου 95 παρ. 5 του Συντάγματος, η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Επιπλέον, κατά τη διάταξη του άρθρου 50 παρ. 2 του π.δ. 18/1989, οι διοικητικές αρχές, σε εκτέλεση της υποχρέωσής τους κατά το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, πρέπει να συμμορφώνονται ανάλογα με κάθε περίπτωση, με θετική ενέργεια προς το περιεχόμενο της απόφασης του Συμβουλίου, ή να απέχουν από κάθε ενέργεια που είναι αντίθετη προς όσα κρίθηκαν από αυτό. Ανάλογη δε είναι και η διάταξη του άρθρου 198 του ΚΔΔ. Η καθιερούμενη, ως ανωτέρω, υποχρέωση συμμορφώσεως της διοικήσεως, συνδέεται στενά με την ουσιαστική ενέργεια του ακυρωτικού αποτελέσματος και τη συνακόλουθη δέσμευση εξ αυτού της διοίκησης, η οποία συμμορφούμενη στη συνταγματική επιταγή, υποχρεώνεται περαιτέρω να προβεί στις απαραίτητες πράξεις ή παραλείψεις, που θα αποκαταστήσουν στην εμπειρική πραγματικότητα τη διαπλασθείσα νομική κατάσταση, σύμφωνα προς το ακυρωτικό αποτέλεσμα. Συνεπώς, κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων (άρθρα 50 παρ. 2 του π.δ. 18/1989, 198 § 1 ΚΔΔ, 1 του ν. 3068/2002), απαιτείται επιπλέον και

θετική ενέργεια ή αποχή από ενέργεια της διοίκησης, η οποία να είναι σύμφωνη με το περιεχόμενο και εκτελεστική της ακυρωτικής απόφασης.

Επομένως, ενόψει των προεκτεθέντων, κατά την άποψη της εισηγήσεως, από την ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι υπάρχει η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης και προς τις απορριπτικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

γ). Περαιτέρω, κατά νόμο, για την ίδια υπόθεση φορολογίας ένα και μόνον αρχικό φύλλο ελέγχου εκδίδεται, μετ' ακύρωση δε τούτου, πέραν της ασκήσεως ενδίκων μέσων κατά της οικείας δικαστικής αποφάσεως, δεν αποκλείεται η έκδοση και δευτέρου αρχικού φύλλου ελέγχου για την ίδια υπόθεση, η νομιμότητα όμως του τελευταίου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του πρώτου (ΣΤΕ 1646, 1647/1991). Επομένως, η Διοίκηση, στα πλαίσια της κατά τ' ανωτέρω υποχρεώσεώς της προς συμμόρφωση στις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, υποχρεούται, δυνάμει της εφετειακής αποφάσεως υπέρ του Δημοσίου με την οποία αναβιώνει η αρχική πράξη (αρχικό φύλλο ελέγχου), να προβεί αμελλητί (άρθρο 74 ΚΦΕ), σε επαναβεβαίωση της φορολογικής οφειλής, με βάση το αρχικό φύλλο ελέγχου και επιπλέον σε διαγραφή της φορολογικής οφειλής, που βεβαιώθηκε, μετά την επανάληψη διαδικασίας, με τη νεώτερη πράξη. Η ως άνω δε εφετειακή απόφαση κατισχύει τυχόν πρωτόδικης ή εφετειακής απόφασης, που εκδόθηκε επί προσφυγής κατά της νεώτερης πράξης, μετά την επανάληψη της διαδικασίας, διότι η νομιμότητα του νεώτερου φύλλου ελέγχου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του πρώτου.

Δύναται δε να προβεί στα ανωτέρω μη δεσμευόμενη από την απόφαση επί της νεώτερης πράξης και απέχοντας από κάθε ενέργεια σε σχέση μ' αυτήν, καθόσον το νεώτερο φύλλο ελέγχου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του αρχικού. Άλλωστε και το Δικαστήριο δύναται να κρίνει περί του κύρους του αρχικού φύλλου και της υπάρξεως και εκτάσεως της οικείας φορολογικής υποχρεώσεως, χωρίς να παρεμποδίζεται από το γεγονός ότι έχει τυχόν στο μεταξύ προηγηθεί η έκδοση τελεσίδικης απόφασης επί της ουσίας της υποθέσεως, εξ αφορμής δευτέρου αρχικού φύλλου ελέγχου, που εκδόθηκε μετά την πρωτόδικη απόφαση, με την οποία είχε ακυρωθεί το ως άνω αρχικό φύλλο

ελέγχου. Τούτο δε διότι, οι δύο δίκες (η επί του αρχικώς εκδοθέντος και η επί του νεώτερου φύλλου) δεν δύνανται να θεωρηθεί ότι βαίνουν ανεξάρτητα, προφανώς, διότι έχουν την ίδια νομική και πραγματική αιτία και ως εκ τούτου, αν στη μία από τις δίκες αυτές εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση επί της ουσίας της διαφοράς, από την απόφαση αυτή δεν απορρέει δεδικασμένο, το οποίο κωλύει την πρόοδο της άλλης δίκης (ΣΤΕ 1646, 1647/1991).

IV.Εφαρμογή των διατάξεων.

Ενόψει των ανωτέρω γενομένων δεκτών επί της ερμηνείας των εφαρμοστέων διατάξεων και υπό το προεκτεθέν πραγματικό, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

α). Η Διοίκηση, στα πλαίσια της κατά τ' ανωτέρω υποχρεώσεώς της προς συμμόρφωση στις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, υποχρεούται δυνάμει της εφετειακής αποφάσεως υπέρ του Δημοσίου, με την οποία αναβιώνει η αρχική πράξη (αρχικό φύλλο ελέγχου), να προβεί αμελλητί (άρθρο 74 ΚΦΕ), σε επαναβεβαίωση της φορολογικής οφειλής, με βάση το αρχικό φύλλο ελέγχου και σε διαγραφή της φορολογικής οφειλής, που βεβαιώθηκε, μετά την επανάληψη διαδικασίας, με τη νεώτερη πράξη (θετικές ενέργειες, κατά τ' ανωτέρω).

β). Ως προς το ζήτημα αν η ως άνω εφετειακή απόφαση κατισχύει οριστικής ή τελεσίδικης απόφασης εκδοθείσης επί προσφυγής κατά της νεώτερης πράξης, μετά την επανάληψη της διαδικασίας, κατά την προπαρατεθείσα ερμηνεία των σχετικών διατάξεων και τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατ' αρχάς, οι δύο δίκες, ως έχουσες την ίδια πραγματική και νομική βάση, δεν δύνανται να θεωρηθεί ότι βαίνουν ανεξάρτητα, η δε νομιμότητα του δευτέρου ως άνω φύλλου ελέγχου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του πρώτου. Δηλαδή, δεν υπάρχει υποχρέωση συμμόρφωσης προς την ακυρωτική δικαστική απόφαση επί της νεώτερης πράξης, διότι δεν υπάρχει νόμιμη αιτία για την διαγραφή των βεβαιωθέντων ποσών, δυνάμει της εκδοθείσης, μετά την επανάληψη της διαδικασίας νεώτερης δικαστικής απόφασης, καθόσον το νεώτερο φύλλο ελέγχου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του

αρχικού και υπό τ' ανωτέρω δεδομένα, ανεξάρτητα αν, κατ' αποτέλεσμα, «συμμορφούνται» προς την τελευταία απόφαση, η φορολογική αρχή πρέπει να απέχει από κάθε ενέργεια σε σχέση μ' αυτήν.

V. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, κατά την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος, στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζει η απάντηση ότι: α) Η Διοίκηση, δυνάμει της εφετειακής αποφάσεως, με την οποία αναβιώνει η αρχική πράξη (αρχικό φύλλο ελέγχου), υποχρεούται να προβεί σε επαναβεβαίωση της φορολογικής οφειλής, με βάση το αρχικό φύλλο ελέγχου και σε διαγραφή της φορολογικής οφειλής, που βεβαιώθηκε, μετά την επανάληψη διαδικασίας και β) η εφετειακή απόφαση, με την οποία αναβιώνει το αρχικό φύλλο ελέγχου, κατ' ισχύει τυχόν πρωτόδικης ή εφετειακής απόφασης, η οποία δέχεται προσφυγή του φορολογούμενου και ακυρώνει το νεώτερο, μετά την επανάληψη της διαδικασίας, φύλλο ελέγχου.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 21 Ιουνίου 2013

Ο Πρόεδρος
Μιχαήλ Απέσσος
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής
Παναγιώτης Πανάγος
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

ΓΙΝΕΤΑΙ ΔΕΚΤΗ
Αθήνα 29 Ιουλίου 2013
Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ