



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ
ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΠΜΣ "Δημόσια Διοίκηση - Δημόσιο Μάνατζμεντ"

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Θέμα:

**«Η ενδικοφανής προσφυγή στο πλαίσιο της διοικητικής επίλυσης
φορολογικών διαφορών ενώπιον της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων
Εσόδων»**

**“The administrative appeal before the Disputes Settlement Directorate
of the Independent Authority for Public Revenue (IAPR) as an
administrative procedure for tax disputes resolution”**

Ελένη Σαμόλη (Α.Μ.: ΔΜ2258)

Επιβλέπουσα καθηγήτρια: Δήμητρα Κούνη

Αθήνα

Ιούλιος 2024

Μέλη Τριμελούς Επιτροπής

1.

2.

3.

ΔΗΛΩΣΗ ΣΥΓΓΡΑΦΕΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η κάτωθι υπογεγραμμένη Ελένη Σαμόλη του Στεργίου με αριθμό μητρώου 2258 φοιτήτρια του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών Δημόσια Διοίκηση - Δημόσιο Μάνατζμεντ του Τμήματος Διοίκησης Επιχειρήσεων της Σχολής Διοικητικών, Οικονομικών και Κοινωνικών Σπουδών του Πανεπιστημίου Δυτικής Αττικής, δηλώνω ότι:

«Είμαι συγγραφέας αυτής της μεταπτυχιακής εργασίας και ότι κάθε βοήθεια την οποία είχα για την προετοιμασία της, είναι πλήρως αναγνωρισμένη και αναφέρεται στην εργασία. Επίσης, οι όποιες πηγές από τις οποίες έκανα χρήση δεδομένων, ιδεών ή λέξεων, είτε ακριβώς είτε παραφρασμένες, αναφέρονται στο σύνολό τους, με πλήρη αναφορά στους συγγραφείς, τον εκδοτικό οίκο ή το περιοδικό, συμπεριλαμβανομένων και των πηγών που ενδεχομένως χρησιμοποιήθηκαν από το διαδίκτυο. Επίσης, βεβαιώνω ότι αυτή η εργασία έχει συγγραφεί από μένα αποκλειστικά και αποτελεί προϊόν πνευματικής ιδιοκτησίας τόσο δικής μου, όσο και του Ιδρύματος.

Παράβαση της ανωτέρω ακαδημαϊκής μου ευθύνης αποτελεί ουσιώδη λόγο για την ανάκληση του πτυχίου μου».

Επιθυμώ την απαγόρευση πρόσβασης στο πλήρες κείμενο της εργασίας μου μέχρι και έπειτα από αίτηση μου στη Βιβλιοθήκη και έγκριση του επιβλέποντα καθηγητή.

Η Δηλούσα



Ελένη Σ. Σαμόλη

Στα ανίψια μου, Ρωζάνη και Στέργιο.

Συντομογραφίες

- ΑΑΔΕ: «Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων»
ΑΚ: «Αστικός Κώδικας»
ΑΦΜ: «Αριθμός Φορολογικού Μητρώου»
ΓΓΔΕ: «Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων»
ΓΔ: «Γενική Διεύθυνση»
ΔΕΔ: «Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών»
ΕΔΔΑ: «Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων»
ΕΣΔΑ: «Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου»
ΚΔΔ: «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας»
ΚΔΔ/σίας: «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας»
ΚΦΔ: «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας»
ΚΦΕ: «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»
ΝΣΚ: «Νομικό Συμβούλιο του Κράτους»
Π.Δ.: «Προεδρικό Διάταγμα»
ΠΟΛ.: «Πολυγραφημένη εγκύκλιος ή απόφαση»
Σ: «Σύνταγμα»
ΣΣ: «Στρατηγικός Στόχος»
ΣτΕ: «Συμβούλιο της Επικρατείας»
ΦΕΚ: «Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως»

Ευχαριστίες

Ιδιαίτερες ευχαριστίες στην καθηγήτριά μου κ. Δήμητρα Κούνη που, ως επιβλέπουσα, με καθοδήγησε με υπομονή και πολύτιμες οδηγίες σε όλη τη διαδρομή προς την εκπόνηση της παρούσας εργασίας.

Περιεχόμενα

Περίληψη.....	8
Abstract	9
Εισαγωγή.....	11
Κεφάλαιο 1 Οι διοικητικές προσφυγές.....	12
1. Διοικητικές Προσφυγές.....	12
1.1. Άτυπες διοικητικές προσφυγές.....	12
1.2. Τυπικές Διοικητικές Προσφυγές.....	13
1.2.1. Ειδική προσφυγή	14
1.3. Ενδικοφανής Προσφυγή	15
Κεφάλαιο 2 Η ενδικοφανής προσφυγή του α. 72 ΚΦΔ	17
2.1. Οι φορολογικές διαφορές και ο διαχωρισμός τους από τις διοικητικές διαφορές.....	17
2.2. Η θεσμοθέτηση της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές.....	18
2.3. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ.....	20
2.4. Η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 72 ΚΦΔ	22
2.5. Πεδίο εφαρμογής	22
2.6. Ενεργητική νομιμοποίηση	23
2.7. Προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής	24
2.8. Τύπος και περιεχόμενο ενδικοφανούς προσφυγής	25
2.9. Υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής.....	26
2.10. Η έκταση εξουσίας ελέγχου της ΔΕΔ στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής.....	26
2.11. Η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής.....	27
2.11.1. Απόρριψη ρητή και σιωπηρή της ενδικοφανούς προσφυγής	28
2.11.2. Αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής.....	28
2.11.3. Ακύρωση πράξης λόγω τυπικών πλημμελειών και αναπομπή σε φορολογική διοίκηση	29
2.11.3.1. Περιπτωσιολογία αναπεμπτικών αποφάσεων ΔΕΔ για λόγους τυπικής πλημμέλειας	30
Κεφάλαιο 3 Η ενδικοφανής προσφυγή στο πλαίσιο του ψηφιακού μετασχηματισμού της δημόσιας διοίκησης.....	34
3.1. Η ψηφιοποίηση της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής.....	34
3.2. Η διαδικασία ψηφιακής υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής.....	35
3.3. Η απόφαση ΣτΕ 157/2023 για τις ηλεκτρονικές κοινοποιήσεις φορολογικών πράξεων	36
3.4. Το άρθρο 5 του νέου ΚΦΔ (ν. 5104/2024).....	37

Κεφάλαιο 4	40
Επισκόπηση νομολογίας για μείζονος σημασίας νομικά ζητήματα ενδικοφανών προσφυγών	40
4.1. Κλήση του διοικούμενου σε ακρόαση ενώπιον της ΔΕΔ	41
4.2. Εφαρμογή ή όχι της αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος στη ΔΕΔ	42
4.3. Προβολή με την προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων νομικών αιτιάσεων που δεν είχαν συμπεριληφθεί στην ενδικοφανή προσφυγή	46
4.4. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής διάταξης	47
4.5. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου σε φορολογικές υποθέσεις	49
Κεφάλαιο 5	53
Η αποτελεσματικότητα της ενδικοφανούς προσφυγής ως μέσο εξωδικαστικής επίλυσης φορολογικών διαφορών	53
5.1. Η ενδικοφανής προσφυγή ως εργαλείο εξωδικαστικής επίλυσης φορολογικών διαφορών	53
5.2. Η Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών	54
5.3 Κριτική που έχει ασκηθεί κατά της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές ως μηχανισμός εξωδικαστικής επίλυσης διαφορών	56
5.4. Η ενδικοφανής προσφυγή ως αναπόσπαστο τμήμα του Στρατηγικού και Επιχειρησιακού Σχεδιασμού της ΑΑΔΕ	59
5.5. Στατιστικά στοιχεία από το 2013 και εντεύθεν	62
5.6. Προτάσεις για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της ΔΕΔ	67
Συμπεράσματα-Διαπιστώσεις	68
Βιβλιογραφία-Πηγές	70

Περίληψη

Η ενδικοφανής προσφυγή για την επίλυση φορολογικών διαφορών, όπως νομοθετικά προβλέπεται στο α. 72 του νέου ΚΦΔ, συνιστά έναν σχετικά νεοπαγή θεσμό που εισήχθη στην ελληνική έννομη τάξη προκειμένου να συμβάλει αφενός στον αυτοέλεγχο της φορολογικής διοίκησης και αφετέρου στην ταχεία εκκαθάριση των φορολογικών υποθέσεων και τη διήθηση τους από νομικά και πραγματικά ελαττώματα πριν αυτές αχθούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, με απώτερο σκοπό την αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων και την ταχύτερη είσπραξη δημοσίων εσόδων.

Η παρούσα εργασία διαρθρώνεται σε πέντε (5) κεφάλαια. Στο Κεφάλαιο 1 επιχειρείται μία γενική επισκόπηση των διοικητικών προσφυγών και πως αυτές διακρίνονται σε άτυπες, τυπικές, ενώ παρουσιάζονται και τα ειδικά χαρακτηριστικά, οι ομοιότητες και οι διαφορές μεταξύ των τυπικών και ενδικοφανών προσφυγών.

Ακολούθως, στο Κεφάλαιο 2 παρουσιάζεται η ιστορική εξέλιξη του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής για την επίλυση φορολογικών διαφορών στη φορολογική διοίκηση και η *ratio* της νομοθετικής θεσμοθέτησής της. Περαιτέρω, αναλύεται η διάρθρωση και δομή της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ που συνιστά το κατά νόμο αρμόδιο όργανο για την εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών. Ακολουθεί η ανάλυση των βασικών ρυθμίσεων του νόμου και η έκταση εξουσίας ελέγχου της ΔΕΔ στο πλαίσιο εξέτασής της ενδικοφανούς προσφυγής, ενώ αναλύεται ο χαρακτήρας της απόφασης που εκδίδεται από τη ΔΕΔ επ' αυτής, η οποία μπορεί να απορρίπτει, ρητά ή σιωπηρά την προσφυγή, να δέχεται αυτήν ή ακόμη και να ακυρώνει την φορολογική πράξη λόγω τυπικών πλημμελειών αναπέμποντας στη φορολογική διοίκηση. Δεδομένης, μάλιστα, της πλούσιας, επί του ζητήματος της αναπομπής για τυπικές πλημμέλειες, «διοικητικής νομολογίας» παρατίθενται περιπτωσιολογικά σχετικώς εκδοθείσες αποφάσεις της ΔΕΔ.

Εν συνεχεία, στο Κεφάλαιο 3 προσεγγίζεται η ενδικοφανής προσφυγή υπό το πρίσμα του ψηφιακού μετασχηματισμού της δημόσιας διοίκησης. Παρουσιάζονται τα βήματα ψηφιοποίησης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής που έχουν γίνει μέχρι σήμερα και η διαδικασία ψηφιακής υποβολής της. Δεδομένης δε της χρονικής συγκυρίας έκδοσης νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κατά τη διαδικασία συγγραφής της παρούσας εργασίας, κρίθηκε σκόπιμη η παρουσίαση του άρθρου 5 του νέου ΚΦΔ, το οποίο σηματοδοτεί την πλήρη μετάβαση της ΑΑΔΕ στον ψηφιακό μετασχηματισμό καθώς καθιστά υποχρεωτική, πλέον, τη ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης.

Στο Κεφάλαιο 4, επιχειρείται επισκόπηση της δικαστικής νομολογίας για μείζονα νομικά ζητήματα ενδικοφανών προσφυγών, ενώ στο τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας επιχειρείται η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της ενδικοφανούς προσφυγής ως μέσο εξωδικαστικής επίλυσης φορολογικών διαφορών, μέσα από την ανάλυση στατιστικών στοιχείων από το 2013 μέχρι το 2023 και την άντληση ευρημάτων από τον στρατηγικό και επιχειρησιακό σχεδιασμό της ΑΑΔΕ και των απολογιστικών εκθέσεων αυτής. Στο κεφάλαιο αυτό συστηματικά εντάσσεται και

η αναφορά ενός έτερου θεσμού εξωδικαστικής επίλυσης φορολογικών διαφορών, της νεοσυσταθείσας Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών. Τέλος, μετά την παράθεση της κριτικής που έχει ασκηθεί από νομικούς κύκλους τόσο για την ενδικοφανή προσφυγή *per se* όσο και για τη λειτουργία της ΔΕΔ, ως προμετωπίδα αυτής, παρατίθενται προτάσεις και συστάσεις της γράφουσας για τη βελτίωση τόσο της αποτελεσματικότητας της προσφυγής ως διαδικασίας όσο και της ΔΕΔ ως υπηρεσίας της ΑΑΔΕ.

Abstract

The administrative appeal for the resolution of tax disputes, as provided by the article 72 of the new Tax Procedure Code, constitutes a relatively new institution introduced in the Greek legal order with a view to contribute, on the one hand, to the self-control of the tax administration and on the other hand to the rapid settlement of tax cases while filtering them from legal and factual defects before they are brought before the administrative courts, with the ultimate aim to relieve the administrative courts and speed up the collection of public revenues.

The present paper is structured in five (5) chapters. Chapter 1 attempts to provide a general overview of administrative appeals and how they are divided into informal and formal appeals, while presenting the characteristics, similarities and differences between formal and informal appeals.

Subsequently, Chapter 2 presents the historical development of the institution of administrative appeal for the resolution of tax disputes within the content of tax administration and the ratio of its legislative provision. Furthermore, the structure and organization of the Disputes Settlement Directorate (DSD) of the Independent Authority for Public Revenue (IAPR), which is the statutory body responsible for the examination of the administrative appeals, is analyzed. Afterwards, it analyzes the main law provisions and the extent of the DSD's control power while examining an appeal, following by the legal nature of the decision issued on the appeal, which may reject, expressly or implicitly, the appeal, accept it or even annul the tax measure on the grounds of formal defects by referring it back to the tax administration. Given the existence of "administrative case law" on the specific issue of referrals for formal defects, the following is a case-by-case reference of the relevant decisions of DSD.

Next, Chapter 3 approaches the administrative appeal in the light of the digital transformation of public administration. It presents the steps taken to date to digitize the appeal procedure and the digital submission process. Given the timing of the adoption of a new Code of Tax Procedure during the process of writing this paper, it was deemed appropriate to present Article 5 of the new Code, which marks the full transition of the IAPR to digital transformation as it makes the digital notification of the acts of the tax administration mandatory.

In Chapter 4, an overview of the case law on major legal issues of administrative appeals is attempted, while the final chapter of this paper attempts to evaluate the effectiveness of appeals as a means of out-of-court resolution of tax disputes, through the analysis of statistical data from 2013 to 2023 and the extraction of findings from the Strategic and Operational planning of the IAPR and its reports. This chapter also systematically includes the report on another institution for the

extrajudicial resolution of tax disputes, the newly established Commission for the Extrajudicial Resolution of Tax Disputes.

Finally, after analyzing the criticism made by legal circles both for the administrative appeal per se and the operation of the DSD, as well, the author's proposals and recommendations for improving both the effectiveness of the appeal as a procedure and of the DSD as an IAPR unit are set out.

Εισαγωγή

Το φορολογικό δίκαιο συνιστά, αναμφίβολα, έναν *sui generis* κλάδο του διοικητικού δίκαιο που διαφοροποιείται σε θέματα ουσιαστικού και δικονομικού δικαίου λόγω της εφαρμογής σε αυτό των, συνταγματικά κατοχυρωμένων, αρχών της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου και της μη αναδρομικής ισχύος των φορολογικών διατάξεων.

Παράλληλα, όμως, το φορολογικό δίκαιο διαδραματίζει και έναν ιδιάζοντα κοινωνικό και οικονομικό ρόλο καθώς αλληλοεπιδρά και πρέπει να συμβαδίζει με τις οικονομικές και κοινωνικές εξελίξεις, γεγονός που συνεπάγεται αναπόδραστα τη μαζική και εξαντλητική ρύθμιση των φορολογικών θεμάτων εκ μέρους της διοίκησης. Η διάσπαρτη και πολυδαίδαλη φορολογική νομοθεσία, η αναπόδραστη μαζική έκδοση φορολογικών πράξεων σε συνδυασμό με την απουσία ενός σταθερού φορολογικού συστήματος, το οποίο τείνει να μεταβάλλεται διαρκώς, ως εργαλείο επίτευξης των δημοσιονομικών στόχων της εκάστοτε κυβέρνησης, καλλιεργούν συνθήκες αβεβαιότητας και ανασφάλειας προς τους φορολογούμενους πολίτες και καθιστούν επιτακτική την ύπαρξη θεσμικών αντίβαρων που εξασφαλίζουν την πλήρη και αποτελεσματική προστασία τους τόσο σε δικαστικό όσο και σε διοικητικό επίπεδο.

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω και με γνώμονα τη διαφάνεια της διοικητικής δράσης, την εμπέδωση της ασφάλειας δικαίου και τη βέλτιστη προστασία των συμφερόντων διοικούμενων απέναντι στη διοίκηση και δη στη φορολογική, ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής παρέχει στον διοικούμενο το δικαίωμα να στραφεί ενώπιον της φορολογικής διοικήσεως προβάλλοντας νομικής φύσης επιχειρήματα και αντιρρήσεις ουσίας και σκοπιμότητας σχετικά με την έκδοση μίας διοικητικής πράξης. Λειτουργεί με τον τρόπο αυτό ως αντίβαρο στις σχέσεις ανάμεσα στον διοικούμενο και τη διοίκηση, καθώς αφενός γεφυρώνει το χάσμα ανάμεσα τους και αφετέρου γιατί υποχρεώνει τη διοίκηση να ακροασθεί τον διοικούμενο και να εξετάσει προσεκτικά τα επιχειρήματα του. Ο διάλογος που εγκαθίσταται μέσα από αυτόν τον δίαυλο επικοινωνίας σε διοικητικό επίπεδο, γεννά πολλαπλά οφέλη όχι μόνο για τον διοικούμενο αλλά και για την ίδια τη διοίκηση καθώς εγκαθιδρύεται ένα μέσο αυτοελέγχου της διοίκησης που ενδυναμώνει τη νομιμοποίησή της, βελτιώνεται η ποιότητα των αποφάσεών της ενώ σε κάθε περίπτωση ωφελείται και ο μηχανισμός απονομής δικαιοσύνης μέσα από την επιτάχυνση της διαδικασίας απονομής της.

Η παρούσα εργασία έχει σκοπό να παρουσιάσει τον σχετικά νεοπαγή θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής για την επίλυση φορολογικών διαφορών στο πλαίσιο της ελληνικής φορολογικής διοίκησης μέσα από τη συνδυαστική προσέγγιση των νομοθετικών διατάξεων του φορολογικού δικαίου, τη νομολογιακή επισκόπηση μείζονος σημασίας νομικών θεμάτων που άπτονται της ενδικοφανούς προσφυγής, την παρουσίαση της ψηφιοποίησης της σχετικής διαδικασίας, υπό το πρίσμα του ταχέως εξελισσόμενου ψηφιακού μετασχηματισμού και της μετάβασης στη ψηφιακή διοίκηση, ενώ, παράλληλα, επιχειρείται και η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της προσφυγής, ως θεσμός εξωδικαστικής επίλυσης διαφορών, μέσα από την ανάλυση στατιστικών στοιχείων και την άντληση ευρημάτων από τον στρατηγικό και επιχειρησιακό σχεδιασμό της ΑΑΔΕ που καταδεικνύουν τη διαχρονική πορεία και εξέλιξη του θεσμού μέχρι και σήμερα.

Κεφάλαιο 1 Οι διοικητικές προσφυγές

1. Διοικητικές Προσφυγές

Οι διοικητικές προσφυγές ρυθμίζονται στο Πέμπτο Κεφάλαιο του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ΚΔΔιαδ)¹ και βρίσκουν συνταγματικό έρεισμα στο άρθρο 10 του Συντάγματος που κατοχυρώνει το δικαίωμα του αναφέρεσθαι.

Πρόκειται για τις προσφυγές που υποβάλλουν οι διοικούμενοι προς τη διοίκηση και όχι ενώπιον των δικαστηρίων και με τις οποίες αιτείται η εξέταση εκ νέου μίας διοικητικής πράξης με δυσμενείς συνέπειες για τον διοικούμενο, μέσα από τον έλεγχο της νομιμότητας ή και της σκοπιμότητας των πράξεων αυτών.

Οι διοικητικές προσφυγές, συνιστούν μορφή διοικητικού αυτοελέγχου και παράλληλα τρόπο προστασίας του διοικούμενου, επιτελούν δε διττό σκοπό καθώς δεν λειτουργούν αποκλειστικά προς την προστασία των συμφερόντων των διοικούμενων αλλά εξυπηρετούν και το δημόσιο συμφέρον, καθώς συμβάλλουν στην εμπέδωση της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης².

Οι διοικητικές προσφυγές, με κριτήριο τη ρητή ή μη πρόβλεψή τους από τον νόμο, διακρίνονται σε άτυπες και τυπικές.

1.1. Άτυπες διοικητικές προσφυγές

Οι άτυπες διοικητικές προσφυγές εξειδικεύονται στο άρθρο 24 του ΚΔΔιαδ και με κριτήριο το διοικητικό όργανο στο οποίο ασκούνται διακρίνονται σε αιτήσεις θεραπείας και ιεραρχικές προσφυγές.

Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην παρ. 1 του α 24 ΚΔΔιαδ *«Αν από τις σχετικές διατάξεις δεν προβλέπεται η δυνατότητα άσκησης της, κατά το επόμενο άρθρο, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, ο ενδιαφερόμενος, για την αποκατάσταση υλικής ή ηθικής βλάβης των έννομων συμφερόντων του που προκαλείται από ατομική διοικητική πράξη μπορεί, για οποιονδήποτε λόγο, με αίτησή του, να ζητήσει, είτε από τη διοικητική αρχή η οποία εξέδωσε την πράξη, την ανάκληση ή την τροποποίησή της (αίτηση θεραπείας), είτε, από την αρχή η οποία προΐσταται εκείνης που εξέδωσε την πράξη, την ακύρωσή της (ιεραρχική προσφυγή).»*

Από τα διαλαμβανόμενα στην ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι η αίτηση θεραπείας υποβάλλεται στο εκδόν τη διοικητική πράξη όργανο. Μέσω αυτής διενεργείται ουσιαστικός έλεγχος της διοικητικής πράξης, ήτοι έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας και για τον λόγο αυτό η αποδοχή της οδηγεί στην ανάκληση της προσβαλλόμενης πράξης ή την τροποποίηση αυτής, συνολικά ή μερικώς.

Περαιτέρω, η ιεραρχική προσφυγή ασκείται ενώπιον του ιεραρχικώς προϊστάμενου διοικητικού οργάνου του εκδόντος την προσβαλλόμενη διοικητική πράξη. Ο έλεγχος που ασκείται μέσω αυτής περιορίζεται σε έλεγχο της νομιμότητας και όχι σκοπιμότητας της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης. Ως εκ τούτου, με την αποδοχή της ιεραρχικής προσφυγής ακυρώνεται η προσβαλλόμενη πράξη και η υπόθεση αναπέμπεται για επανεξέταση στο αρμόδιο διοικητικό όργανο ή, στην περίπτωση που υφίσταται σχετική νομοθετική πρόβλεψη περί ιεραρχικής

¹ Νόμος 2690/1999 (Α' 45).

² "Γέροντας Α., Παυλόπουλος Π., Σιούτη Γ., Φλογαίτης Γ., «Διοικητικό δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα 2018, σελ. 278"

υποκατάσταση, η υπόθεση εξετάζεται από την ίδια την ιεραρχικά προϊστάμενη διοικητική αρχή³.

Κανόνες που ισχύουν από κοινού για αμφότερες τις προρρηθείσες διοικητικές προσφυγές είναι ότι έχουν ως αντικείμενο ατομικές διοικητικές πράξεις και ως εκ τούτου δε δύναται να ασκηθούν κατά κανονιστικών πράξεων και παραλείψεων της διοίκησης και ότι προϋπόθεση για την άσκησή τους είναι η μη πρόβλεψη άσκησης ειδικής διοικητικής ή ενδικοφανούς προσφυγής.

Επιπροσθέτως, βασικό χαρακτηριστικό είναι το απρόθεσμο αυτών, σε αντίθεση με τα διαλαμβανόμενα στην παρ. 2 του α. 25 ΚΔΔιαδ για την ειδική διοικητική και την ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και το γεγονός ότι δεν υπόκειται στον κανόνα της άπαξ ασκήσεως, ήτοι δεν τίθεται απαγόρευση για την άσκηση πλέον της μίας άτυπης προσφυγής κατά της ίδιας διοικητικής πράξεως.

Σημειώνεται, επιπρόσθετα, ότι η προθεσμία ελέγχου τους από τη διοίκηση είναι τριάντα (30) ημέρες από την κατάθεση τους, με την επιφύλαξη τυχόν ειδικότερων διατάξεων και ότι επιτρέπεται η χειροτέρευση της θέσεως του προσφεύγοντος διοικουμένου, καθώς υπερσχύει, εν προκειμένω, η εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας, η οποία επιτάσσει σε κάθε περίπτωση τη νομιμότητα της εκδοθείσας διοικητικής πράξης ανεξάρτητα από τη χειροτέρευση της θέσης του διοικουμένου⁴.

1.2.Τυπικές Διοικητικές Προσφυγές

Οι τυπικές διοικητικές προσφυγές προβλέπονται από ρητή νομοθετική διάταξη, η οποία προσδιορίζει το αρμόδιο προς εξέταση διοικητικό όργανο, την προθεσμία και τις λοιπές διαδικαστικές προϋποθέσεις άσκησής τους. Ασκούνται κατά εκτελεστών διοικητικών πράξεων και παραλείψεων οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας της διοίκησης και μετά τον διενεργούμενο έλεγχο της νομιμότητας ή και της σκοπιμότητας της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης αυτή είτε ακυρώνεται ή τροποποιείται⁵.

Οι τυπικές διοικητικές προσφυγές δεν έχουν συνταγματικό αλλά νομοθετικό έρεισμα στην ειδική διάταξη που τις προβλέπει και κατά συνέπεια και εν αντιθέσει με τις άτυπες διοικητικές προσφυγές, μπορούν να καταργηθούν οποτεδήποτε από τον νομοθέτη⁶.

Λαμβάνοντας υπόψη την έκταση του ελέγχου και τις έννομες συνέπειες που αυτές επιφέρουν, οι τυπικές διοικητικές προσφυγές μπορούν να είναι είτε ειδικές είτε ενδικοφανείς.

³ “Σπηλιωτόπουλος Ε., «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τόμος Ι, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 258”

⁴ “Γκέρτσος Β., Πρεβεδούρου Ε., Πυργάκη Δ. (επιμ.), «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (Ερμηνεία κατ’ άρθρο)», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2019, σελ.793”

⁵ “Δαγτόγλου Π., «Γενικό Διοικητικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 485”

⁶ “Ρέμελης Κ., «Οι άτυπες διοικητικές προσφυγές», Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1987 σελ. 86”

1.2.1. Ειδική προσφυγή

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 25 ΚΔΔιαδ «1. Όπου προβλέπεται από ειδικές διατάξεις, ο ενδιαφερόμενος, για την αποκατάσταση υλικής ή ηθικής βλάβης των έννομων συμφερόντων του που προκαλείται από διοικητική πράξη, μπορεί, με προσφυγή του, η οποία ασκείται ενώπιον του προβλεπόμενου από τις διατάξεις αυτές διοικητικού οργάνου και μέσα στην οριζόμενη από τις ίδιες προθεσμία, να ζητήσει, κατά περίπτωση, την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης. 2. Το διοικητικό όργανο, ανάλογα με την πρόβλεψη των σχετικών διατάξεων, είτε εξετάζει μόνο τη νομιμότητα της πράξης, οπότε και μπορεί να την ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει ή να απορρίψει την προσφυγή (ειδική διοικητική προσφυγή), είτε εξετάζει τόσο τη νομιμότητα της πράξης όσο και την ουσία της υπόθεσης, οπότε και μπορεί να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει ή να τροποποιήσει την πράξη ή να απορρίψει την προσφυγή (ενδικοφανής προσφυγή) ...»

Η ειδική διοικητική προσφυγή, η οποία αποκαλείται και προσφυγή νομιμότητας, προβλέπεται από συγκεκριμένες διατάξεις. Εννοιολογικά γνωρίσματά της είναι η, κατά κανόνα, άσκησή της κατά ρητής διοικητικής πράξης και όχι κατά σιωπηρής παράλειψης της διοίκησης, εκτός αν αυτό προβλέπεται ρητά. Ακόμη, είναι δυνατόν να προβλέπεται η άσκησή της και κατά κανονιστικών διοικητικών πράξεων. Στις οικείες διατάξεις προβλέπεται το διοικητικό όργανο στο οποίο υποβάλλεται, η προθεσμία άσκησής της, το προβλεπόμενο για την εξέτασή της όργανο, το οποίο δύναται να είναι είτε το εκδόν την προσβαλλόμενη πράξη είτε το ιεραρχικά προϊστάμενο του εκδόντος είτε η αρχή που ασκεί εποπτεία. Σημειώνεται ότι στην παρ. 1 του α. 16 παρ. 1 ΚΔΔιαδ προβλέπεται ότι «..... Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησής της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψής της άσκησής της».

Ο διενεργούμενος έλεγχος που ασκείται στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής προσφυγής είναι μόνον έλεγχος νομιμότητας ενώ, τυχόν πρόβλεψη προθεσμίας περί αποφάνσεως της διοίκησης, είναι αποκλειστική και όχι ενδεικτική. Εφόσον, όμως, τέτοια προθεσμία δεν ορίζεται και η προσφυγή έχει το χαρακτήρα ειδικής διοικητικής προσφυγής, τότε ισχύει η προθεσμία που ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου ΚΔΔιαδ, ήτοι η τριακονθήμερη προθεσμία⁷.

Αν συνεπεία της ειδικής διοικητικής προσφυγής, ακυρωθεί η προσβαλλόμενη διοικητική πράξη, η υπόθεση αναπέμπεται στο όργανο που την εξέδωσε, το οποίο κρίνει αν είναι δυνατόν να προβεί στην επανέκδοση της πράξης χωρίς τις νομικές πλημμέλειες που διαπιστώθηκαν ή αν θα απέχει από την έκδοση διοικητικής πράξης. Σημειώνεται, τέλος, ότι η άσκηση της ειδικής διοικητικής προσφυγής δεν συνιστά διαδικαστική προϋπόθεση του παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως, εκτός αν ρητά ορίζεται διαφορετικά και ότι σε αντίθεση με τις άτυπες διοικητικές προσφυγές, ισχύει ο κανόνας της άπαξ ασκήσεως της.

⁷ “Δαγτόγλου Π., οπ. π. (υποσημείωση 5), σελ. 485”

1.3. Ενδικοφανής Προσφυγή

Σύμφωνα με τον καθηγητή Π. Δαγτόγλου⁸ «Ενδικοφανής προσφυγή (δηλαδή με εμφάνιση ενδίκου μέσου, με τη βασική διαφορά ότι ασκείται ενώπιον διοικητικής αρχής) είναι κατά τον νόμο μια προσφυγή της εκδούσης ή της προϊσταμένης διοικητικής αρχής ή ειδικώς προβλεπόμενου διοικητικού οργάνου, η οποία ασκείται εντός ορισμένης από το νόμο προθεσμίας και συνεπάγεται έλεγχο της πράξεως όχι μόνο κατά νόμον (έλεγχος νομιμότητας) αλλά και κατ' ουσίαν (ουσιαστικός έλεγχος, έλεγχος σκοπιμότητας)». Ομοίως, σύμφωνα με την Ε. Πρεβεδούρου⁹, «Με τον όρο ενδικοφανής προσφυγή νοείται, η διοικητική προσφυγή του άρθρου 25 ΚΔΔιαδ, η οποία παρέχει την εξουσία ελέγχου της νομιμότητας της πράξης και της ουσίας της υπόθεσης, και της οποίας η άσκηση αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού της αίτησης ακύρωσης και των προσφυγών ουσίας, σύμφωνα με τα άρθρα 45 παρ. 2 του π.δ. 18/1989 και 63 παρ. 3 του ΚΔΔ».

Η ενδικοφανής προσφυγή θεμελιώνεται απευθείας στο νόμο και όχι στο συνταγματικό δικαίωμα του αναφέρεσθαι ή στην έννοια του ιεραρχικού ελέγχου. Συνιστά μέσο διοικητικού ελέγχου της υπόθεσης από τη διοίκηση σε δεύτερο βαθμό και αποσκοπεί πρωτίστως στην προστασία των συμφερόντων των διοικουμένων. Ταυτόχρονα, συνιστά υποχρεωτικό προστάδιο της διοικητικής δίκης, καθώς αποτελεί προϋπόθεση παραδεκτού της μετέπειτα δικαστικής προσφυγής του διοικουμένου.

Όπως αναφέρει ο καθηγητής Π. Λαζαράτος¹⁰ η ενδικοφανής προσφυγή επιτελεί ταυτόχρονα τις κάτωθι λειτουργίες: α) προστατευτική, ειρηνευτική προς τον διοικούμενο, β) νομιμοποιητική, μέσα από τη διαδικασία αυτοελέγχου της διοίκησης αποσκοπώντας στην εμπέδωση της αρχής της νομιμότητας, γ) διηθητική, καθώς η ενδικοφανής προσφυγή συμβάλλει καθοριστικά στη διευκόλυνση του δικαστικού έργου, υπό την έννοια της ποσοτικής αποσυμφόρησης των διοικητικών δικαστηρίων. Η τελευταία επιτυγχάνεται επειδή η διοικητική διαφορά είτε επιλύεται σε διοικητικό επίπεδο, είτε άγεται ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων εκκαθαρισμένη νομικά και σε σχέση με τα επίδικα πραγματικά περιστατικά ή τουλάχιστον χωρίς τυπικές πλημμέλειες¹¹.

Τα βασικά εννοιολογικά στοιχεία της ενδικοφανούς προσφυγής είναι:

- α) η πρόβλεψή της από ειδικές διατάξεις,
- β) η άσκησή της κατά εκτελεστών πράξεων¹²,
- γ) η άσκησή της κατά σιωπηρών απορρίψεων στις διπλές ενδικοφανείς διαδικασίες, εφόσον έχει ενημερωθεί σχετικά ο διοικούμενος,
- δ) η άσκησή της ενώπιον του νομοθετικά οριζόμενου οργάνου¹³, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας και

⁸ «Δαγτόγλου Π., «Διοικητικό δικονομικό δίκαιο», Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1983, σελ. 192»

⁹ «Πρεβεδούρου Ε., «Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσον επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης», ΘΠΔΔ 3-4/2013, σελ.193»

¹⁰ «Λαζαράτος Π., «Η διοικητική υποχρέωση ενημέρωσης του ιδιώτη ως προς τις ενδικοφανείς προσφυγές και τα ένδικα βοηθήματα που διαθέτει- Σκέψεις σχετικά με τέσσερα ερωτήματα», ΔιΔικ 1995, σελ. 814 επ.»

¹¹ «Πρεβεδούρου Ε., οπ. π. (υποσημείωση 11), σελ.194»

¹² ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004.

¹³ ΣτΕ 3388/2009

ε) ο πλήρης έλεγχος κατά νόμο και κατά ουσία, ήτοι ο έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης.

Η σωρευτική ύπαρξη των ανωτέρω προϋποθέσεων είναι καθοριστικής σημασίας διότι, σε διαφορετική περίπτωση, η προβλεπόμενη προσφυγή δεν χαρακτηρίζεται ως ενδικοφανής¹⁴.

Περαιτέρω, πρέπει να σημειωθεί η αναγκαιότητα της στενής ερμηνείας της ενδικοφανούς προσφυγής επειδή αυτή, ως διαδικαστική προϋπόθεση παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής, είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με το, συνταγματικής ισχύος, δικαίωμα δικαστικής προστασίας.

Ακόμη, επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο α. 25 ΚΔΔιαδ *«Αν αρμόδιο να αποφανθεί για την ειδική διοικητική, ή την ενδικοφανή, προσφυγή είναι άλλο διοικητικό όργανο, εκείνο στο οποίο αυτή κατατέθηκε οφείλει να τη διαβιβάσει στο αρμόδιο όργανο το αργότερο μέσα σε πέντε (5) ημέρες»*, ενώ στην παρ. 1 του α. 16 ΚΔΔιαδ ορίζεται ότι *«Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησής της Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης.»*¹⁵.

Σύμφωνα με το α. 25 ΚΔΔιαδ η ενδικοφανής προσφυγή λογίζεται απορριφθείσα της προθεσμίας που προβλέπεται ειδικά, διαφορετικά αφού παρέλθουν 3 μήνες. Σημειώνεται, ακόμη, ότι με την ενδικοφανή προσφυγή, για την οποία ισχύει ο κανόνας της «άπαξ ασκήσεως», διενεργείται έλεγχος ουσίας της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης και ουσιαστικά εξετάζεται εκ νέου η υπόθεση από τη διοίκηση. Σε διαφορετική περίπτωση, εξάλλου, δεν θα επρόκειτο για ενδικοφανή αλλά για ειδική διοικητική προσφυγή¹⁶.

Στην ελληνική έννομη τάξη, οι ρυθμιστικές διατάξεις της ενδικοφανούς προσφυγής δεν εμφανίζουν συνοχή αλλά, αντιθέτως, είναι πολυπληθείς και ετερόκλητες. Σε πολλές περιπτώσεις η θέσπιση ενδικοφανών προσφυγών εμφανίζεται συγκυριακή ενώ σε άλλες προέρχεται από την πρόθεση του Έλληνα νομοθέτη να θεμελιώσει εξωδικαστικούς τρόπους επίλυσης των διοικητικών διαφορών.

Σε κάθε περίπτωση, οι πολυπληθείς και συχνά ασαφείς διατάξεις που ρυθμίζουν τις ενδικοφανείς προσφυγές συνεπάγονται τη δημιουργία πλείστων ερμηνευτικών ζητημάτων τα οποία καλείται να επιλύσει, εν τέλει, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ). Στο πλαίσιο αυτό, το ΣτΕ πολλάκις διατυπώνει κρίση και για τον χαρακτήρα της προβλεπόμενης προσφυγής ως ενδικοφανούς, δεδομένου ότι στη νομοθεσία απαντώνται διαφορετικές ορολογίες όπως «ένσταση», «αντιρρήσεις», «έφεση», «προσφυγή», αίτηση θεραπείας, «αίτηση αναθεώρησης», «αίτηση επανεξέτασης». Στις περιπτώσεις αυτές το ΣτΕ στηρίζει την κρίση του στα προρρηθέντα εννοιολογικά στοιχεία της ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι τη νομοθετική πρόβλεψή της, την αποκλειστική προθεσμία άσκησης και απόφασης επί

¹⁴ ΣτΕ 5021/2012

¹⁵ ΣτΕ Ολ 2892/1993, ΣτΕ 2090/1999, 1992/2003, 1269/2004, 2756/2008, 3237, 3614/2009, 1592/2012

¹⁶ «Χαλκιάς Δ., «Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών», Νομική Βιβλιοθήκη 2021, σελ. 25»

της προσφυγής, την εξουσία πλήρους επανελέγχου της υπόθεσης και τον προσδιορισμό συγκεκριμένου οργάνου προς το οποίο ασκείται η διοικητική προσφυγή.

Στην παρούσα εργασία θα εξεταστεί η ενδικοφανής προσφυγή που προβλέπεται στο άρθρο 72 του «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ)» και ασκείται ενώπιον της «Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ)» της «Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» για την επίλυση φορολογικών διαφορών.

Κεφάλαιο 2 Η ενδικοφανής προσφυγή του α. 72 ΚΦΔ

2.1. Οι φορολογικές διαφορές και ο διαχωρισμός τους από τις διοικητικές διαφορές

Το ελληνικό δικαιοσύνη σύστημα χαρακτηρίζεται από τον δυισμό της δικαιοσύνης, δηλαδή την ύπαρξη δύο κλάδων δικαστηρίων, έκαστος των οποίων έχει αποκλειστική δικαιοδοσία επί ειδικά οριζόμενης κατηγορίας διαφορών. Ο δυισμός αυτός βρίσκεται συνταγματικό έρεισμα στο α. 93 παρ. 1 Σ, όπου ορίζεται ότι *«Τα δικαστήρια διακρίνονται σε διοικητικά, πολιτικά και ποινικά και οργανώνονται με ειδικούς νόμους»* και στο α. 94 παρ. 1 και 2 Σ, στα οποία αναφέρεται ότι *«1. Στο Συμβούλιο της Επικρατείας και τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια υπάγονται οι διοικητικές διαφορές, όπως νόμος ορίζει, με την επιφύλαξη των αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου. 2. Στα πολιτικά δικαστήρια υπάγονται οι ιδιωτικές διαφορές, καθώς και υποθέσεις εκούσιας δικαιοδοσίας, όπως νόμος ορίζει»¹⁷.*

Σύμφωνα με τη θεωρία, διοικητική διαφορά είναι *«κάθε διατάραξη έννομης σχέσης διοικητικού δικαίου εκ μέρους της Διοίκησης»¹⁸*. Κατά τον καθηγητή Β. Σκουρή¹⁹, *«τα διακριτικά γνωρίσματα της διοικητικής διαφοράς είναι α) η παρουσία του κράτους ή άλλου φορέα δημόσιας εξουσίας από τη μία και του ιδιώτη ή ενός αυτοδιοικούμενου οργανισμού από την άλλη πλευρά της επίμαχης έννομης σχέσης, η οποία αμφισβητείται, καθώς και β) η εφαρμογή του (ουσιαστικού) διοικητικού δικαίου»*.

Οι διοικητικές διαφορές διακρίνονται σε ακυρωτικές διαφορές και διαφορές ουσίας, διάκριση η οποία, ομοίως, είναι συνταγματικά κατοχυρωμένη καθώς μνημονεύεται ρητά στο α. 95 παρ. 1 περ. γ και παρ. 3 Σ. Ομοίως, στο άρθρο 1 ΚΔΔ, αναφορικά με την έκταση εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αναφέρεται ότι *«Οι διατάξεις του Κώδικα αυτού διέπουν την εκδίκαση των διοικητικών διαφορών ουσίας από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια»*.

Ακυρωτική είναι η διαφορά όταν το δικαστήριο, στο πλαίσιο της δικαιοδοσίας του, ελέγχει τη νομιμότητα μιας διοικητικής πράξης, δηλαδή αν μία πράξη ή παράλειψη της διοίκησης είναι σύμφωνη ή όχι με τους κανόνες που οριοθετούν την έκδοσή της, χωρίς όμως να ελέγχει τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν τις προϋποθέσεις εφαρμογής των οικείων κανόνων. Στην περίπτωση αυτή το δικαστήριο

¹⁷ “Πρεβεδούρου Ε., «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο – Η δικαιοδοσία των διοικητικών δικαστηρίων – Η διοικητική διαφορά: έννοια και διακρίσεις», δημοσιευθέν στις 13.10.2020 στην ιστοσελίδα www.prevedourou.gr”

¹⁸ “Δαγτόγλου Π., ο.π. (υποσημείωση 10), σελ. 135”

¹⁹ “Σκουρής Β., «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο», Εκδ. Σάκκουλα, τόμος 1, 2η έκδοση, 1996, σελ. 27”

προβαίνει στην ολική ή μερική ακύρωση της επίμαχης διοικητικής πράξης ή παράλειψης. Από την άλλη, η διοικητική διαφορά έχει τον χαρακτήρα διαφοράς ουσίας, όταν το δικαστήριο κατά τον έλεγχο της πράξης ελέγχει τη νομιμότητα της, εξετάζει και εκτιμά τα πραγματικά περιστατικά στη βάση των οποίων εκδόθηκε και όχι μόνο ακυρώνει την προσβαλλόμενη διοικητική πράξη αλλά ρυθμίζει και την επίδικη διαφορά.

Από τα ανωτέρω προκύπτει εναργώς ότι οι φορολογικές διαφορές συνιστούν διοικητικές διαφορές καθώς ενέχουν το σύνολο των προαπαιτούμενων εννοιολογικών γνωρισμάτων ήτοι τη φορολογική διοίκηση από τη μία πλευρά και του φορολογούμενου πολίτη από την άλλη πλευρά της φορολογικής σχέσης, η οποία αμφισβητείται, καθώς και την εφαρμογή του ουσιαστικού διοικητικού δικαίου και πιο συγκεκριμένα του φορολογικού. Δεδομένης, ωστόσο, της απουσίας ρητής νομοθετικής πρόβλεψης σχετικά με τον ορισμό των φορολογικών διαφορών, ζητούμενο είναι σε ποιες περιπτώσεις αυτές είναι διαφορές ακυρωτικές ή διοικητικές διαφορές ουσίας. Σε μία πρώτη ανάγνωση, με γνώμονα την έκταση του δικαστικού ελέγχου επ' αυτών, η οποία είναι ευρεία και συμπεριλαμβάνει εκτός από τον έλεγχο της νομιμότητας της πράξης και την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης, με αποτέλεσμα η εκδοθείσα δικαστική απόφαση να ρυθμίζει την διοικητική διαφορά μέσα από τον καθορισμό της φορολογικής ενοχής, συνάγεται ότι οι φορολογικές διαφορές είναι διοικητικές διαφορές ουσίας.

Σημειωτέον ότι νομολογιακά, με πιο πρόσφατη την ΣτΕ 1357/2018 απόφασή²⁰, το ΣτΕ έκρινε ότι, από την συνδυαστική ερμηνεία των διατάξεων των α. 1, 2, 63 παρ. 1, 285 παρ. 1 ΚΔΔ και των α. 1 και 73 ΚΦΔ²¹ και του α. 8 παρ. 4 του ν.δ. 4486/1965 (Α' 131), «φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή»²², οριοθετώντας, έτσι, εννοιολογικά τις φορολογικές διαφορές, ως διοικητικές διαφορές ουσίας και διακρίνοντάς τες, από τις ακυρωτικές διαφορές.

2.2.Η θεσμοθέτηση της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές

Σε αντίθεση με άλλους τομείς της δημόσιας διοίκησης, όπου η ενδικοφανής προσφυγή βρήκε από νωρίς ευρύ πεδίο εφαρμογής²³, ο φορολογικός νομοθέτης προχώρησε στην εκτεταμένη και συστηματική νομοθετική πρόβλεψη της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές σχετικά πρόσφατα.

Η καθιέρωσή της έγινε με τις διατάξεις του α. 4 παρ. 1 του ν. 4051/2012 (Α' 40) για ορισμένες πράξεις της φορολογικής διοίκησης και, εν συνεχεία, με το α. 1

²⁰ Πρβλ. σκ. 2 ΣτΕ 1357/2018

²¹ Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985, Α' 116)

²² ΣτΕ 1445/2016 (επταμ.), 1215/2017, 3416/2017, 288-290/2018

²³ Όπως η κοινωνικοασφαλιστική νομοθεσία, τα δημόσια έργα και προμήθειες, η αλιευτική νομοθεσία, η νομοθεσία θαλάσσιων μεταφορών κα.

παρ. Α5 περ. 1 του ν. 4152/2013 (Α' 107), επεκτάθηκε για το σύνολο των φορολογικών πράξεων που είχαν εκδοθεί από την 01.08.2013 και εντεύθεν.

Πριν τη θέσπιση των ανωτέρω νομοθετημάτων, η έννοια της διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών προϋπήρχε διάσπαρτα σε ειδικότερες φορολογικές διατάξεις. Ειδικότερα, με το α. 70Α του ν. 2238/1994 (Α' 151) (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) συστάθηκε στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (ΕΔΕΦΔ)²⁴. Αρμοδιότητα της Επιτροπής ήταν η διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών σε κάθε φορολογικό αντικείμενο που αφορά σε φορολογία εισοδήματος και εφόσον, μετά από έλεγχο, η αμφισβητούμενη διαφορά του κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερέβαινε το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ. Συναφές ήταν και το α. 52 του ν. 2859/2000 (Α' 248) (Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας) με το οποίο θεσμοθετήθηκε ειδικά η διοικητική επίλυση διαφορών Φ.Π.Α.

Για τη διοικητική επίλυση φορολογικών διαφορών του α. 70Α του ν. 2238/1994, σημειώνεται ότι, με τη διάταξη του α. 4 του ν. 4051/2012 (Α' 40), προσδώθηκε σε αυτήν χαρακτήρας ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς ορίστηκε ρητά ότι προαπαιτείται η άσκησή της, επί ποινή απαραδέκτου πριν τη δικαστική προσφυγή, για διαφορές άνω των 300.000 ευρώ. Συναφώς, για φορολογικές διαφορές που κυμαίνονταν από 50.000 ευρώ έως και 300.000, ο διοικούμενος είχε τη δυνατότητα να επιλέξει ανάμεσα στη διοικητική διαδικασία ενώπιον της ΕΔΕΦΔ και την απευθείας προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Το 2013, με το α. 1 της υποπαραγράφου Α5 της παραγράφου Α του ν. 4152/2013 προστέθηκε άρθρο 70Β μετά το άρθρο 70Α του ως άνω ν. 2238/1994 (Α' 151) με τίτλο «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» το οποίο αποτέλεσε προπομπό του πρώην α. 63 (νυν α. 72) του ισχύοντος ΚΦΔ.

Σημειολογικά οι ανωτέρω νομοθετικές παρεμβάσεις για την καθιέρωση της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές συνδέονται άμεσα με τη συγκυρία της οικονομικής κρίσης στη χώρα μας κατά το χρονικό διάστημα 2012-2013, την ανάληψη μνημονιακών υποχρεώσεων και την επακόλουθη ανάγκη διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων των διοικητικών και φοροεισπρακτικών μηχανισμών.

Όπως μνημονεύεται και στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4152/2013, η ενδικοφανής προσφυγή θεσπίστηκε προκειμένου να εξυπηρετήσει τις περιπτώσεις υποθέσεων που επιδέχονται άμεσης επίλυσεως και να λειτουργήσει ως στάδιο προέλεγχου σε υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της διοικητικής δικαιοσύνης, ώστε να αναδεικνύονται τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά ζητήματα που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων²⁵. Ο φορολογικός νομοθέτης, με στόχο και την άμεση είσπραξη δημοσίων εσόδων και τη συνακόλουθη μείωση του δημοσιονομικού ελλείμματος

²⁴ Αποτελούμενη από έναν πρώην δικαστικό λειτουργό ή πρώην λειτουργό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ως Πρόεδρο, δύο υπαλλήλους με βαθμό τουλάχιστον Β' της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, έναν υπάλληλο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, προϊστάμενο οργανικής μονάδας επιπέδου Διεύθυνσης ή Υποδιεύθυνσης και έναν εκπρόσωπο του Συνδέσμου Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών.

²⁵ πρβλ. σελ. 5 αιτιολογικής έκθεσης ν. 4152/2013.

μέσα από τον εξορθολογισμό και την επίσπευση των διαδικασιών των εισπρακτικών μηχανισμών, θέλησε να θεσμοθετήσει μία διαδικασία φιλική προς τον φορολογούμενο ενδυναμώνοντας με τον τρόπο αυτό και το πνεύμα της οικειοθελούς συμμόρφωσης των φορολογούμενων προς τις αποφάσεις της φορολογικής διοίκησης,

Σήμερα, η ενδικοφανής προσφυγή ρυθμίζεται αναλυτικά από το α. 72 του νέου ΚΦΔ, ήτοι του ν. 5104/2024 (Α'58) ο οποίος ετέθη σε ισχύ στις 19.04.2024 και κατήργησε τον προγενέστερο ΚΦΔ, ήτοι τον ν. 4987/2022 (Α' 206)²⁶, στον οποίο η ενδικοφανής προσφυγή ρυθμιζόταν στο α. 63 αυτού. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με το α. 85 του ως άνω νόμου, παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α'206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' αυτού. Περαιτέρω και σχετικά με την επίκληση στην παρούσα κανονιστικού πλαισίου που αφορά το προηγούμενο νομικό καθεστώς του ΚΦΔ, σύμφωνα με το α. 84 παρ. 4 του ως άνω νόμου, «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση²⁷ του νέου ΚΦΔ με το α. 72, που αντικαθιστά το α. 63 του προγενέστερου ΚΦΔ, επιδιώκεται ο εξορθολογισμός του υφιστάμενου πλαισίου, επέρχονται βελτιώσεις επί της διαδικασίας ενώπιον της υπηρεσίας, προκειμένου να επιτελείται κατά τρόπο ουσιαστικό η λειτουργία του προελέγχου των πράξεων από τη ΔΕΔ και ρυθμίζονται ζητήματα που σχετίζονται με την κατά χρόνο αρμοδιότητα της ΔΕΔ να επιληφθεί επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

2.3.Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της ΔΕΔ είναι εκείνη η υπηρεσία που εξετάζει τις ενδικοφανείς προσφυγές που ασκούνται δυνάμει του α. 72 ΚΦΔ.

Σύμφωνα με το άρθρο 10 του Οργανισμού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)²⁸, επιχειρησιακός στόχος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) είναι η επίλυση διαφορών σε σύντομες προθεσμίες, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, για τη συντομότερη είσπραξη δημοσίων εσόδων και την αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν στο επίπεδο της φορολογικής διοίκησης.

Με τη θεσμοθέτηση της ΔΕΔ επιδιώχθηκε, αρχικά, η κατά το δυνατόν αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης και μάλιστα στη σύντομη προθεσμία των εκατό είκοσι (120) ημερών από την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής.

Πιο συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στο εγχειρίδιο της ΑΑΔΕ²⁹ που αφορά στα συνηθέστερα θέματα που αναφέρονται από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της ΔΕΔ, «σκοπός είναι, με την υποχρεωτική υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής πριν από τη δικαστική,· α) αφενός να επιλύονται όσες

²⁶ Άρθρο 86 «Καταργούμενες Διατάξεις» του ν. 5104/2024.

²⁷ Πρβλ. σελ. 144 της αιτιολογικής έκθεσης του ν. 4987/222

²⁸ Υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020 Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) (Β' 4738/26.10.2020).

²⁹ «Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, Απρίλιος 2018, διαθέσιμο στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ www.aade.gr»

υποθέσεις επιδέχονται άμεσης επίλυσης με αποτέλεσμα και την ταχύτερη είσπραξη των δημοσίων εσόδων και β) αφετέρου να λειτουργεί η ΔΕΔ ως στάδιο προελέγχου για τις υποθέσεις εκείνες που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, έτσι ώστε να έχουν ήδη αναδειχθεί τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά περιστατικά που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων, με αποτέλεσμα και την επιτάχυνση της διοικητικής δίκης».

Η ΔΕΔ αποτελεί μετεξέλιξη της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) και διαρθρώνεται σε τρεις (3) Υποδιευθύνσεις ως εξής: α) την Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης και β) την Υποδιεύθυνση Νομικών Θεμάτων, με έδρα τον Νομό Αττικής, οι οποίες αποτελούνται από οκτώ (8) Τμήματα Επανεξέτασης και τρία (3) Τμήματα Νομικής Υποστήριξης και γ) την Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης, με έδρα την Π.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελείται από δύο (2) Τμήματα Επανεξέτασης και ένα (1) Τμήμα Νομικής Υποστήριξης.³⁰

Αρμοδιότητες των Τμημάτων Επανεξέτασης είναι (α) η επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης στα πλαίσια της διοικητικής διαδικασίας, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, (β) η εξέταση αιτημάτων αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, (γ) η μελέτη των υποθέσεων και η συνεργασία με τις Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ για την ορθή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και για τον εντοπισμό τυχόν δυσλειτουργιών στο υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο ή στις προβλεπόμενες διαδικασίες και (δ) ο έλεγχος της ποιότητας και της ορθής εφαρμογής των διαδικασιών επανεξέτασης των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σε συνεργασία με το Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης, όπου απαιτείται.

Αρμοδιότητές των Τμημάτων Νομικής Υποστήριξης είναι (α) η αποστολή του διοικητικού φακέλου, με αναλυτική έκθεση απόψεων για τους προβαλλόμενους νομικούς και πραγματικούς ισχυρισμούς, σε περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά των αποφάσεων της Διεύθυνσης, ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και η εν γένει υποστήριξη των υποθέσεων αυτών, (β) η εισήγηση επί νομοθετικών ρυθμίσεων και αποφάσεων, καθώς και η έκδοση εγκυκλίων και οδηγιών σχετικά με την επανεξέταση πράξεων της φορολογικής διοίκησης ενώπιον της Διεύθυνσης, που αφορούν στην υφιστάμενη διαδικασία επανεξέτασης, (γ) η επανεξέταση, στα πλαίσια της διοικητικής διαδικασίας κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, των πράξεων της φορολογικής διοίκησης με τις οποίες εφαρμόζονται διασφαλιστικά μέτρα με βάση ειδική έκθεση ελέγχου, καθώς και η εξέταση αιτημάτων αναστολής εκτέλεσης των πράξεων αυτών και δ) η υποστήριξη των Τμημάτων Επανεξέτασης επί

³⁰ Αρχικά προβλέφθηκε με τον τίτλο Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 70B' του ν. 2238/1994 (Α' 151), όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Α5 της παραγράφου Α' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 (Α' 107) και στην συνέχεια στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α'170), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει. Με την αριθ. Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 (Φ.Ε.Κ. 3367 Β'/31-12-2013) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, επιπέδου Διεύθυνσης, υπαγόμενη απευθείας στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, μετονομάστηκε σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

θεμάτων νομικής φύσεως και επί ερμηνευτικών ζητημάτων που προκύπτουν κατά την εξέταση ενδικοφανών προσφυγών.

2.4. Η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 72 ΚΦΔ

Στο α. 72 ΚΦΔ ρυθμίζονται με τρόπο λεπτομερή και αναλυτικό το πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής, οι ενεργητικώς νομιμοποιούμενοι για την άσκησή της, η προθεσμία, ο τύπος και το περιεχόμενό της, η διαδικασία άσκησής αυτής καθώς και η διαδικασία συνυποβολής αιτήματος αναστολής της προσβαλλόμενης πράξης, η διαδικασία εξέτασης της ενδικοφανούς από τη ΔΕΔ, η απόφαση επ' αυτής καθώς και η άσκησή της ως προϋπόθεση παραδεκτού του ενδίκου βοηθήματος.

2.5. Πεδίο εφαρμογής

Σύμφωνα με το εδ. α' της παρ. 1 του α. 72 ΚΦΔ *«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης».*

Από τη γραμματική ερμηνεία της ανωτέρω διάταξης, αντικείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής είναι οι εκτελεστές πράξεις και παραλείψεις της φορολογικής διοίκησης από τις οποίες προκύπτουν διοικητικές ex lege διοικητικές διαφορές ουσίας^{31, 32}.

Ως προς το πεδίο εφαρμογής του α. 72 ΚΦΔ (πρώην α. 63 του ν. 4987/2022) στην ΠΟΛ 1014/2017 ορίζεται αφενός ότι *«.....Στο άρθρο 2 του ΚΦΔ καθώς και στο Παράρτημα του ΚΦΔ ορίζονται τα δημόσια έσοδα για τα οποία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του εν λόγω Κώδικα....»* και αφετέρου ότι *«Ο υπόχρεος που, κατ' εφαρμογή του άρθρου 63 ΚΦΔ» (νυν α. 72 ΚΦΔ) «αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων... Κατόπιν των ανωτέρω, οποιεσδήποτε πράξεις εκδίδονται από τη Φορολογική Διοίκηση ... και δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 ΚΦΔ (νυν α. 72 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.)»*

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η ενδικοφανής προσφυγή του α. 72 ΚΦΔ αφορά εκτελεστές πράξεις ή σιωπηρές παραλείψεις της φορολογικής διοίκησης που διαθέτουν εκτελεστό χαρακτήρα και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, όπως αυτό οριοθετείται ρητά στο α. 2 ΚΦΔ.

³¹ «Φωτόπουλου Ι., «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», ό.π., εκδόσεις Σάκουλα 2018, σελ. 1781»

³² Όπως αναφέρεται στο από 04/2018 δημοσιευθέν εγχειρίδιο της ΑΑΔΕ «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Αρχή και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022, εφεξής ΚΦΔ)», διαθέσιμο στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-11/FAQs_endikofaneis.pdf

Εξ αντιδιαστολής, προκύπτει ότι βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του α. 72 ΚΦΔ πράξεις ή παραλείψεις της φορολογικής διοίκησης που είτε στερούνται εκτελεστού χαρακτήρα (εγκύκλιοι, πληροφοριακά έγγραφα, βεβαιωτικές πράξεις, εκθέσεις ελέγχου, ερμηνείες και οδηγίες) είτε έχουν μεν εκτελεστό χαρακτήρα, αλλά δεν εμπίπτουν στο α. 2 του ΚΦΔ, όπως η δημοτική φορολογία, οι τελωνειακές διαφορές, οι δικαστικές χρηματικές ποινές, τα αστυνομικά ή λιμενικά πρόστιμα, οι καταλογισμοί δημοσίων υπολόγων, τα πρόστιμα ανεξάρτητων αρχών κ.α. Πρέπει δε να διευκρινιστεί ότι η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε διοικητικές διαφορές ουσίας³³ που προκύπτουν κατά το στάδιο της επιβολής οικονομικών βαρών και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στο πλαίσιο της διαδικασίας διοικητικής εκτέλεσης κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής.

2.6. Ενεργητική νομιμοποίηση

Σύμφωνα με το εδ. α' της παρ. 1 του α. 72 ΚΦΔ «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή(...)». Περαιτέρω, η παρ. 4 του α. 2 της ΠΟΛ. 1064/2017 (Β' 1440) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζει ότι «Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαράστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες».

Εφαρμογή, εν προκειμένω, βρίσκουν και οι διατάξεις του άρθρου 64 ΚΔΔ σύμφωνα με τις οποίες «Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώδες έννομο συμφέρον, ή β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου». Άμεσο είναι το συμφέρον «όταν συνδέεται με το πρόσωπο του προσφεύγοντος απευθείας, όταν, δηλαδή, η πράξη ή παράλειψη προκαλεί ευθέως άμεση βλάβη, χωρίς να παρεμβάλλεται το συμφέρον τρίτου προσώπου»³⁴. Προσωπικό είναι «όταν αφορά τον ίδιο προσωπικά, όταν υπάρχει, δηλαδή, ένας ειδικός δεσμός μεταξύ προσώπου και αμφισβητούμενης πράξης»³⁵. Ακόμη, το έννομο συμφέρον πρέπει να είναι υπαρκτό και όχι μελλοντικό να υπάρχει,

³³ Από τις διατάξεις του α. 73 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985), του α. 8 παρ. 4 ν.δ. 4486/1965 (Α' 131) και του α. 285 παρ. 1 ΚΔΔ προκύπτει ότι «φορολογική διαφορά ουσίας συνιστά η διαφορά που γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις με τις οποίες επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση ή οι οποίες έχουν αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο προς συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη προς φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη» (πρβλ. και Ολομέλεια ΣτΕ 834/2010).

³⁴ «Χρυσανθάκης Χ., «Διοικητική Δικονομία, Ερμηνεία κατ' άρθρο», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2018, σελ. 172»

³⁵ «Σκιαδά Α., «Η ενεργητική νομιμοποίηση ως προϋπόθεση του παραδεκτού στην αίτηση ακύρωσης», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2016 σελ. 86-87»

δηλαδή, να υφίσταται κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης και κατά το χρόνο άσκησης και συζήτησης της ενδικοφανούς προσφυγής³⁶.

2.7. Προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής

Όπως ορίζεται στο εδ. γ' της παρ. 1 του α. 72 ΚΦΔ «*Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης*».

Η ανωτέρω προθεσμία είναι αποκλειστική (α. 10 παρ. 1 ΚΔΔιαδ) και άρχεται από τη χρονική στιγμή κοινοποίησης της πράξης ή τέλεσης της παράλειψης. Η προσφυγή που ασκείται εκπρόθεσμα κρίνεται απαράδεκτη και επιφέρει ουσιαστικά την απώλεια του δικαιώματος δικαστικής προσφυγής του διοικούμενου έναντι της φορολογικής διοίκησης. Το εμπρόθεσμο της ενδικοφανούς προσφυγής εξετάζεται και αυτεπαγγέλτως από το αρμόδιο όργανο³⁷.

Για τον υπολογισμό της έναρξης και της λήξης της σχετικής προθεσμίας εφαρμόζεται το άρθρο 7 ΚΦΔ³⁸. Η έναρξη της τριακονθήμερης προθεσμίας εκκινεί από την κοινοποίηση της αμφισβητούμενης από τον διοικούμενο φορολογικής πράξης, οπότε και βρίσκουν εφαρμογή τα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 5 του ΚΦΔ, ως ειδικότερη ρύθμιση, το οποίο σε αρκετά σημεία διαφοροποιείται από τις αντίστοιχες ρυθμίσεις του ΚΔΔ. Σημειωτέον ότι με τον νέο ΚΦΔ κατέστη υποχρεωτική η ψηφιακή κοινοποίηση των φορολογικών πράξεων, όπως θα αναλυθεί σε ειδικό κεφάλαιο παρακάτω.

Η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης πρέπει να είναι έγκυρη και πλήρης, ενώ η ελλιπής ή άκυρη, ήτοι κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων, κοινοποίηση λογίζεται ως μη κοινοποίηση της πράξης και ως εκ τούτου δεν άρχεται η προθεσμία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής³⁹.

Σημειώνεται ότι, σε περίπτωση απόρριψης από τη ΔΕΔ της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής ως απαράδεκτης λόγω εκπρόθεσμης άσκησης της, το διοικητικό δικαστήριο δύναται να έχει αντίθετη κρίση επί του θέματος. Στην περίπτωση αυτή η εξουσία του δικαστηρίου περιορίζεται μόνο στην εξέταση του τυπικού λόγου απόρριψης της προσφυγής και δεν επεκτείνεται στην ουσία της υπόθεσης, οπότε και ακυρώνεται η σχετική απόφαση της ΔΕΔ και η υπόθεση αναπέμπεται στη διοίκηση προς περαιτέρω κρίση. Με την αναπομπή ξεκινάει εκ νέου

³⁶ Πρβλ ΣτΕ 13/2022 όπου αναφέρεται «για την άσκηση αιτήσεως ακυρώσεως απαιτείται προσωπικό, άμεσο και ενεστώς έννομο συμφέρον του αιτούντος και δεν αρκεί το γενικό ενδιαφέρον του κάθε πολίτη για την τήρηση των νόμων και τη σύννομη άσκηση της διοικητικής λειτουργίας ούτε συμφέρον μελλοντικό ή απλώς ενδεχόμενο»

³⁷ «Πριστούρη Ε., «Διαδικασίες προσφυγής σε: Ι. Φωτόπουλος (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Συστηματική Κατ' Άρθρο Ερμηνεία ν. 4174/2013», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1790»

³⁸ Όπως αναφέρεται στην παρ. 1 του α. 7 ΚΦΔ «*Εάν η εκπνοή προθεσμίας για την άσκηση δικαιώματος ή εκπλήρωση υποχρέωσης, όπως ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, συμπίπτει με επίσημη αργία, Σάββατο ή Κυριακή, η προθεσμία παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη ημέρα κατά την οποία η Φορολογική Διοίκηση λειτουργεί για το κοινό.*»

³⁹ «Φωτόπουλου Ι., οπ. π. (υποσημείωση 24), σελ. 1792 όπου αναφέρεται χαρακτηριστικά η περίπτωση της μη συμπερίληψης στην κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου της πράξης κατά παράβαση των άρθρων 28 παρ. 2 και 37 ΚΦΔ»

η προθεσμία των 120 ημερών για την εξέταση της προσφυγής, η οποία πλέον άρχεται από την κοινοποίηση της ανωτέρω δικαστικής απόφασης⁴⁰.

2.8. Τύπος και περιεχόμενο ενδικοφανούς προσφυγής

Η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

- τα ακριβή στοιχεία του υποχρέου,
- την προσβαλλόμενη πράξη,
- τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του,
- τη διεύθυνση στην οποία θα πραγματοποιούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της ΔΕΔ και
- τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υποχρέου.

Δεδομένου ότι με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης, οι προβαλλόμενοι λόγοι δύναται να είναι όχι μόνο νομικοί αλλά και αναγόμενοι στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως και να προβάλλονται κατά τρόπο ορισμένο. Μολονότι στο α. 72 ΚΦΔ και στις διατάξεις του ΚΔΔιαδ δεν υπάρχει συγκεκριμένη πρόβλεψη, γίνεται δεκτό ότι εφαρμόζεται, εν προκειμένω, το άρθρο 68 ΚΔΔ⁴¹ στο οποίο ορίζεται ότι, επί ποινή απαραδέκτου, απαιτείται στο δικόγραφο της προσφυγής η μεία τουλάχιστον ενός βάσιμου και ορισμένου λόγου.

Απαράδεκτη ενδικοφανής προσφυγή λόγω αοριστίας επιφέρει το απαράδεκτο του ασκηθέντος μετέπειτα ενδίκου μέσου ενώπιον των δικαστηρίων, καθώς γίνεται δεκτό ότι η απαράδεκτη ενδικοφανής προσφυγή εξομοιούται με μη ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή. Ως εκ τούτου, κρίνεται απαράδεκτο και το μετέπειτα ασκηθέν ένδικο μέσο που έχει ως προϋπόθεση παραδεκτού την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής⁴². Η πλέον συνηθισμένη στην πράξη περίπτωση αόριστης ενδικοφανούς προσφυγής είναι όταν ο προσφεύγων, αντί να αναφέρει και να αναλύει νομικές και ουσιαστικές πλημμέλειες της προσβαλλόμενης πράξης, απλά παραπέμπει σε προγενέστερη αίτηση που είχε υποβάλει ενώπιον της φορολογικής διοίκησης ή στο απολογητικό του υπόμνημα μετά από τη σχετική του κλήση σε απολογία στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας⁴³.

Τέλος, από τις παρ. 1 και 8 του α. 72 ΚΦΔ προκύπτει ότι αίτημα της ενδικοφανούς προσφυγής είναι ο επανέλεγχος από τη φορολογική διοίκηση της προσβαλλόμενης πράξης με σκοπό την εν όλω ή εν μέρει ακύρωση ή τροποποίησή της.

⁴⁰ “Χαλκιάς Δ., οπ. π. (υποσημείωση 17), σελ. 131 και εκεί αναλυτικώς αναφερόμενη αιτιολογία”

⁴¹ Σύμφωνα με το άρθρο 68 ΚΔΔ «1. Το δικόγραφο της προσφυγής, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 45, πρέπει ακόμη: α) να μνημονεύει με ακρίβεια: i. την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη, ii. την αρχή που εξέδωσε την πράξη αυτήν ή που παρέλειψε την έκδοσή της, iii. τους λόγους, οι οποίοι θεμελιώνουν το αίτημα και β) να περιέχει σαφώς καθορισμένο αίτημα...»

⁴² “Χαλκιάς Δ., οπ. π. (υποσημείωση 17), σελ. 104 και 105”

⁴³ ΔΕΔ Θεσσαλονίκης 644/2017, ΔΕΔ Αθηνών 321/2020, 3787/2019

2.9. Υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής

Σύμφωνα με το εδ. β' της παρ. 1 του α. 72 ΚΦΔ «η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της» ενώ, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου «Η Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις της, μέσα σε επτά (7) ημέρες από την υποβολή της, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί.».

Αν το όργανο στο οποίο κατατίθεται η προσφυγή δεν είναι αρμόδιο, τότε κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 25 ΚΔΔιαδ και λόγω ελλείψεως ρητής πρόβλεψης στο α. 72 ΚΦΔ, υπάρχει υποχρέωση διαβίβασης προς το αρμόδιο όργανο εντός πέντε (5) ημερών, χωρίς αυτό να επιφέρει το απαράδεκτο της προσφυγής.

Ακόμη, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρ. Β.2 της ΠΟΛ 1069/2014 απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ⁴⁴ «ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, μετά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, ορίζει αμελλητί υπάλληλο, ο οποίος καθίσταται υπεύθυνος για τη συγκρότηση του σχετικού φακέλου (φυσικού και ηλεκτρονικού), για τη σύνταξη αιτιολογημένων απόψεων της φορολογικής αρχής επί των ισχυρισμών του διοικούμενου καθώς για την παροχή τυχόν πληροφοριών στη ΔΕΔ επί του αιτήματος αναστολής καταβολής του πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού».

2.10. Η έκταση εξουσίας ελέγχου της ΔΕΔ στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής

Από τη συστηματική ερμηνεία των διατάξεων των α. 25 ΚΔΔιαδ, 45 παρ. 2 του π.δ. 18/1989 και α. 63 ΚΔΔ, προκύπτει ότι με την προσφυγή λαμβάνει χώρα έλεγχος τόσο νομιμότητας όσο και ουσίας της φορολογικής υπόθεσης, δηλαδή ουσιαστική επανεξέταση της φορολογικής υπόθεσης νόμου και ουσία.

Συνέπεια της άσκησης της προσφυγής του α. 72 ΚΦΔ είναι η επέλευση του μεταβιβαστικού αποτελέσματος, έννοιας δικονομικής προερχόμενης από το δικονομικό δίκαιο, για την οποία ο Κ. Κεραμέυ⁴⁵ αναφέρει ότι πηγάζει από το α. 522 ΚΠολΔ και αφορά στην άσκηση έφεσης κατά απόφασης πρωτοβάθμιου πολιτικού δικαστηρίου και η οποία επιφέρει την απώλεια εξουσίας εκδίκασης από το πρωτοβάθμιο δικαστήριο και την αντίστοιχη μεταβίβασή της στο δευτεροβάθμιο δικαστήριο στον βαθμό και στην έκταση προσβολής της πρωτόδικης απόφασης με την κρινόμενη έφεση.

Δυνάμει των ανωτέρω, με την ενδικοφανή προσφυγή, μεταφέρεται στη ΔΕΔ η εξουσία εξέτασης της αρχικώς εκδοθείσας πράξης, εξουσία η οποία ταυτοχρόνως αφαιρείται από το εκδόν την πράξη όργανο. Η απόφαση της ΔΕΔ επί της προσφυγής, ως οργάνου επιλαμβανομένου της υπόθεσης σε δεύτερο βαθμό, συνιστά εφεξής τη

⁴⁴ ΠΟΛ 1069/2014 ΑΑΔΕ «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4238/2014 αναφορικά με την εξέταση από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) υποθέσεων που είχαν εισαχθεί ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) του άρθρου 70Α του ν.2238/1994 και οδηγίες για την εφαρμογή τους», διαθέσιμη και στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ στο σύνδεσμο <http://elib.aade.gr/elib/view?d=/gr/egk/2014/1066/>

⁴⁵ «Κεραμέως Κ., «Ένδικα μέσα», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2004, σελ. 71”

μοναδική εκτελεστή διοικητική πράξη, στην οποία ενσωματώνεται η αρχική πράξη, η οποία συνακόλουθα χάνει την αυτοτέλεια και την εκτελεστότητά της.

Κατά συνέπεια, η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής επάγεται την ιεραρχική υποκατάσταση του εκδόντος την πράξη οργάνου από το δευτεροβάθμιο όργανο και ως εκ τούτου το εκδόν την πράξη όργανο στερείται την εξουσία να την ανακαλέσει, ενώ συνακόλουθα απαγορεύεται ο αυτεπάγγελτος ιεραρχικός έλεγχος⁴⁶. Σημειωτέον ότι αναγκαία για την επέλευση της προρρηθείσας ιεραρχικής υποκατάστασης είναι η εμπρόθεσμη άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αφού η εκπρόθεσμη άσκησή της ισοδυναμεί με μη άσκησή της.

Αναφορικά δε με τον χρόνο επέλευσης της ιεραρχικής υποκατάστασης έχουν διατυπωθεί ετερόκλητες απόψεις καθώς υποστηρίζεται ότι η στέρηση της εξουσίας του πρωτοβάθμιου οργάνου δεν ξεκινά από την εμπρόθεσμη υποβολή της προσφυγής αλλά από τον προγενέστερο χρόνο της έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης κατά της οποίας δύναται να ασκηθεί προσφυγή. Στον αντίποδα αυτής της άποψης υποστηρίζεται ότι η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής δεν εμποδίζει το πρωτοβάθμιο όργανο να ανακαλέσει την πράξη του μέχρι το δευτεροβάθμιο όργανο επιληφθεί επί της υποθέσεως⁴⁷. Η τελευταία άποψη, αν και ενέχει τον κίνδυνο έκδοσης αντίθετων διοικητικών πράξεων λόγω της συντρέχουσας κατά τον ίδιο χρόνο αρμοδιότητας δύο διοικητικών οργάνων, είναι νομολογικά επικρατέστερη όπως θα αναλυθεί παρακάτω στο κεφάλαιο επισκόπησης της νομολογίας.

Περαιτέρω, και σχετικά με τη νομική φύση της εκδοθείσας επί της προσφυγής απόφασης, σημειώνεται ότι η απόφαση της ΔΕΔ, ρητή ή σιωπηρή, συνιστά εκτελεστή διοικητική πράξη στην οποία ενσωματώνεται η αρχική φορολογική πράξη και είναι η μόνη η οποία δύναται να προσβληθεί δικαστικά ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Ακόμη, η απόφαση της ΔΕΔ επί της προσφυγής συνιστά εκτελεστό τίτλο χωρίς να απαιτείται για την εκτέλεσή της η έκδοση απόφασης από το πρωτοβάθμιο, εκδόν την προσβαλλόμενη φορολογική πράξη, όργανο. Τέλος, επισημαίνεται ότι η απόφαση της ΔΕΔ, λόγω της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της οριστικότητας των φορολογικών πράξεων, δεν ανακαλείται.

2.11. Η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής

Σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 72 ΚΦΔ ορίζεται ότι *«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης (...). Η Φορολογική Διοίκηση, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών»*.

Περαιτέρω, όπως αναφέρεται στο προτελευταίο εδάφιο της παρ. 5 του α. 72 ΚΦΔ *«...Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας»* (ήτοι των 120 ημερών) *«δεν εκδοθεί απόφαση, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από τη*

⁴⁶ “Κυβέλος Σ., «Η ενδικοφανής προσφυγή», Εκδ. Σάκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2013, σελ. 167-170”

⁴⁷ “Κυβέλος Σ., ο.π. (υποσημείωση 44) σελ. 170”

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής.»

2.11.1. Απόρριψη ρητή και σιωπηρή της ενδικοφανούς προσφυγής

Η απόρριψη της προσφυγής μπορεί να είναι είτε ρητή, όταν εκδίδεται απορριπτική απόφαση, είτε σιωπηρή, η οποία τεκμαίρεται από την παρέλευση της προβλεπόμενης προθεσμίας των 120 ημερών απόφασης της ΔΕΔ επί της ασκηθείσας προσφυγής.

Όπως προαναφέρθηκε, και στις δύο περιπτώσεις, η απόφαση της ΔΕΔ συνιστά νέα εκτελεστή διοικητική πράξη η οποία επικυρώνει την προσβληθείσα πράξη, με αποτέλεσμα αυτή να χάνει την εκτελεστότητά της και να απορροφάται από τη ρητή ή σιωπηρή απόρριψη της ΔΕΔ, η οποία πλέον καθίσταται η μοναδική εκτελεστή και δικαστικώς προσβαλλόμενη διοικητική πράξη.

Σε κάθε περίπτωση, η απορριπτική απόφαση της ΔΕΔ, σηματοδοτεί την ολοκλήρωση της διαδικασίας ενώπιον της φορολογικής διοίκησης. Από την κοινοποίησή της ρητής απόφασης της ΔΕΔ στον προσφεύγοντα ή, σε περίπτωση σιωπηρής απόρριψης, από την παρέλευση της προβλεπόμενης προθεσμίας, αφετηριάζεται η προθεσμία για την δικαστική προσφυγή κατά της απόφασης της ΔΕΔ ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

2.11.2. Αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής

Η αποδοχή της ενδικοφανούς προσφυγής γίνεται με ρητή απόφαση της ΔΕΔ με την οποία:

(α) είτε ακυρώνεται η προσβαλλόμενη διοικητική πράξη για νομικές ή πραγματικές πλημμέλειες,

(β) είτε τροποποιείται η προσβαλλόμενη πράξη

(γ) είτε ακυρώνεται η προσβαλλόμενη πράξη για τυπικές πλημμέλειες και αναπέμπεται ο φάκελος της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για επανάληψη της διαδικασίας (παρ. 6 εδ. δ' α. 72 ΚΦΔ).

Στην περίπτωση που η προσβαλλόμενη πράξη έχει νομικές πλημμέλειες, όταν, δηλαδή, έχει λάβει χώρα πλημμελής ερμηνεία των οικείων εφαρμοστέων διατάξεων στη βάση των οποίων εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, ή όταν έχει πραγματικές πλημμέλειες, δηλαδή πλημμέλειες που σχετίζονται με την ουσιαστική κρίση του εκδόντος της προσβαλλόμενης πράξης οργάνου, η ΔΕΔ δύναται να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει την προσβαλλόμενη φορολογική πράξη.

Στην περίπτωση της τροποποίησης της προσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής διοίκησης η αρχική πράξη δεν ακυρώνεται εν όλω ή εν μέρει αλλά διορθώνεται/συμπληρώνεται. Η διόρθωση μπορεί να έχει τη μορφή της κάλυψης των επουσιωδών τυπικών πλημμελειών της προσβαλλόμενης πράξης, της απόδοσης της ορθής νομικής ερμηνείας εφαρμοστέας διατάξεως, της διόρθωσης της ουσιαστικής κρίσης του εκδόντος την πράξη οργάνου ή και της συμπλήρωσης της αιτιολογίας της πράξης.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του α. 72 ΚΦΔ αντικείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής μπορεί να αποτελέσει και η σιωπηρή άρνηση της φορολογικής διοίκησης. Σε αυτήν την περίπτωση η ΔΕΔ δεν περιορίζεται μόνο στην

ακύρωση της παράλειψης οφειλόμενης ενέργειας αλλά προβαίνει η ίδια στην αναπλήρωσή της, επανεξετάζοντας πλήρως κατά νόμο και ουσία την φορολογική υπόθεση.

Στην περίπτωση που η ενδικοφανής προσφυγή γίνει δεκτή εν όλω, ο προσφεύγων δεν νομιμοποιείται να προσφύγει δικαστικά κατ' αυτής, καθώς εκλείπει, πλέον, το έννομο συμφέρον αυτού και ως εκ τούτου σχετική προσφυγή θα κριθεί απαράδεκτη. Γίνεται δεκτό ότι μόνο στην περίπτωση που ο προσφεύγων δικαιώθηκε μεν αλλά εξακολουθεί να υφίσταται βλάβη από το σκεπτικό της απόφασης της ΔΕΔ, δύναται να ασκήσει κατά αυτής δικαστική προσφυγή⁴⁸.

Διαφορετική είναι η περίπτωση που η ΔΕΔ δέχεται την προσφυγή και ακυρώνει την πράξη λόγω τυπικής πλημμέλειας, οπότε και αναπέμπει στην αρμόδια φορολογική αρχή, η οποία επιλαμβάνεται εκ νέου της υποθέσεως, σύμφωνα με διαλαμβανόμενα στη σχετική απόφαση της ΔΕΔ επί της προσφυγής.

2.11.3. Ακύρωση πράξης λόγω τυπικών πλημμελειών και αναπομπή σε φορολογική διοίκηση

Σύμφωνα με τα προρρηθέντα, όταν η προσβαλλόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή πράξη πάσχει από τυπική πλημμέλεια, η ΔΕΔ προβαίνει στην ακύρωση της και, εν συνεχεία, στην αναπομπή της υπόθεσης στην εκδούσα αρχή προκειμένου να επαναλάβει τη διοικητική διαδικασία και να επανεκδώσει την πράξη απαλλαγμένη από την πλημμέλεια που οδήγησε στην ακύρωσή της.

Αναγκαίος όρος της αναπομπής είναι να πρόκειται για ουσιώδεις τυπικές πλημμέλειες αναγόμενες στην εξωτερική νομιμότητα της πράξης, ήτοι είτε στην αρμοδιότητα του εκδόσαντος την πράξη φορολογικού οργάνου είτε στη διαδικασία που ακολουθήθηκε για την έκδοση της πράξης ή στον τύπο που αυτή περιβλήθηκε. Τυχόν επουσιώδεις τυπικές πλημμέλειες της πράξης γίνεται δεκτό ότι έχουν θεραπευτεί με την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Συνήθεις περιπτώσεις τυπικής πλημμέλειας, οι οποίες οδηγούν στην αναπομπή της υπόθεσης στην φορολογική διοίκηση και σε επανάληψη της διαδικασίας έκδοσης της πράξης είναι η έλλειψη αιτιολογίας της πράξης, η μη τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης και η έλλειψη αρμοδιότητας.

Αναφορικά με την έλλειψη αιτιολογίας των πράξεων, σημειώνεται ότι η υποχρέωση αιτιολόγησης των πράξεων της φορολογικής διοίκησης ερείδεται στο α. 76 ΚΦΔ, βάσει του οποίου *«η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου»*. Πέραν, όμως, της ανωτέρω θεμελιώδους διάταξης φορολογικού δικαίου, υφίστανται και επιμέρους ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν ανάλογη υποχρέωση αιτιολόγησης λοιπών φορολογικών πράξεων, όπως εκθέσεις ελέγχου (α. 37 ΚΦΔ), πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (α. 28 παρ. 2 ΚΦΔ) και πράξεις επιβολής προστίμων (α. 65 παρ. 3 ΚΦΔ).

Εν προκειμένω, γίνεται δεκτό ότι παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας υφίσταται μόνο στην περίπτωση παντελούς έλλειψης αιτιολογίας ή πλήρους αοριστία

⁴⁸ Πρβλ. ΣτΕ 3460/1994.

αυτής και ότι επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπικές πλημμέλειες της πράξης, αλλά συνδέονται με την ορθότητα της αιτιολογίας, η οποία αφορά στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης.

Περαιτέρω και σχετικά με τη μη τήρηση του δικαιώματος ακρόασης του φορολογούμενου, στην παρ. 1 του α. 33 ΚΦΔ προβλέπεται ρητά ότι πριν την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου «η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου..... Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.». Ανάλογη πρόβλεψη περιλαμβάνεται και στο άρθρο 65 ΚΦΔ για τις πράξεις επιβολής προστίμου.

Στην περίπτωση που η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου δεν έχει τηρηθεί ή έχει τηρηθεί πλημμελώς, η φορολογική πράξη ακυρώνεται από τη ΔΕΔ και η υπόθεση αναπέμπεται στην αρμόδια φορολογική αρχή προκειμένου να επαναλάβει τη διαδικασία από το σημείο που εμφοιλόχρησε η επίμαχη πλημμέλεια.

Αναφορικά, τέλος, με την έλλειψη αρμοδιότητας, με βάση τις επιταγές του διοικητικού δικαίου η έκδοση μίας διοικητικής πράξης από καθ' ύλην και κατά τόπον αρμόδιο διοικητικό όργανο συνιστά προαπαιτούμενο της τήρησης της γενικής αρχής νομιμότητας. Στο πλαίσιο αυτό και στο πεδίο της φορολογικής διοίκησης, μία φορολογική πράξη μπορεί να κριθεί από τη ΔΕΔ ότι έχει εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο, κατά παράβαση του ισχύοντος για την ΑΑΔΕ οικείου θεσμικού πλαισίου ρύθμισης της καθ' ύλην και κατά τόπον αρμοδιότητας των φορολογικών οργάνων. Στην περίπτωση αυτή επέρχεται ακύρωση της πράξης και αναπομπή της υπόθεσης στη διοίκηση.

2.11.3.1.Περιπτωσιολογία αναπεμπτικών αποφάσεων ΔΕΔ για λόγους τυπικής πλημμέλειας

- ΔΕΔ ΑΘ. 4416/29.11.2021, ΔΕΔ Θεσ. 1270, 1271/10.5.2021

Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε αποβιώσαντα

Νομικό Πλαίσιο: α. 30, 37 και 45 του ν. 4987/2022 (Α' 206), ΑΚ 1846, 1885.

Οι ως άνω αποφάσεις ΔΕΔ αφορούν στην ακύρωση και αναπομπή στη φορολογική διοίκηση πράξεων που εκδόθηκαν επ' ονόματι αποβιώσαντος, επειδή σε αυτές δεν μνημονεύεται το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας εκάστου κληρονόμου, με βάση το οποίο καθίσταται αυτός κατά νόμο υπόχρεος για την καταβολή φόρου, ώστε να προκύπτει το συγκεκριμένο ποσό φόρου που αναλογεί σε κάθε βαρυνόμενο κληρονόμο. Η ΔΕΔ αποφάσισε την ακύρωση των εκδοθέντων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου λόγω μη τήρησης του απαιτούμενου από τον νόμο τύπου⁴⁹.

⁴⁹ ΔΕΔ ΑΘ. 1416/2021 «Επειδή εν προκειμένω τόσο στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων όσο και στην οικεία έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά μόνο στους κληρονόμους χωρίς καμία αναφορά ως προς το ποσοστό της κληρονομικής μερίδας και συγκεκριμένα ως προς τους κληρονόμους, υφίσταται η εξής

- ΔΕΔ ΑΘ. 490/16.2.2022

Έκδοση νέας εντολής ελέγχου κατ' επανάληψη διαδικασίας

Νομικό Πλαίσιο: α. 25 ν. 4987/2022 (Α' 206), α. 4 απόφασης Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022/20-7-2022 (Β'3886) Διοικητή ΑΑΔΕ «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής “Με εντολή Διοικητή” σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης».

Ελαττώματα που αφορούν στη διαδικασία έκδοσης εντολής ελέγχου, ως προπαρασκευαστικό στάδιο για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν ελέγχου, συνιστούν τυπικές πλημμέλειες της διαδικασίας. Εν προκειμένω, η τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας έκδοσης εντολής ελέγχου αφορά και στην επανάληψη της διαδικασίας που αποσκοπεί στην έκδοση νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Κατόπιν των ανωτέρω, με την ως άνω απόφαση ΔΕΔ ακυρώθηκαν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για τυπικούς λόγους με αποτέλεσμα η υπόθεση να αναπεμφθεί στη διοίκηση προκειμένου να λάβει χώρα επανάληψη της διαδικασίας. Στην περίπτωση αυτή ήταν αναγκαία η έκδοση νέας εντολής ελέγχου προκειμένου για την εκ νέου έκδοση των φορολογικών πράξεων καθώς τυχόν παράλειψη αυτής συνιστά λόγο εκ νέου ακύρωσης της φορολογικής πράξης που εκδίδεται κατ' επανάληψη της διαδικασίας⁵⁰.

- ΔΕΔ Θεσ. 876, 877/2023, ΔΕΔ ΑΘ. 3804/2021

Διαδικασία κοινοποίησης Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου & Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου

Νομικό Πλαίσιο: α. 28 ν. 4987/2022 (Α' 206), Εγκύκλιος ΔΕΔ Α 1069048 ΕΞ2014/5.5.2014 ΓΓΔΕ «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των α. 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν. 4174/2013 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας»

Στο πλαίσιο της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου ο ελεγχόμενος, προκειμένου να διασφαλίζεται η αποτελεσματική άσκηση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, απαιτείται στο σχετικό

πληροφόρηση:..... Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις δεν είναι νόμιμες, διότι δεν προκύπτει το συγκεκριμένο ποσό που αναλογεί στον κάθε βαρυνόμενο κληρονόμο βασίμως προβάλλεται και, ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει αποδεκτός».

⁵⁰ ΔΕΔ ΑΘ. 490/2022 «...Επειδή, η εντολή ελέγχου αποτελεί ουσιώδες στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς εκτός του ότι αποτελεί την απαρχή του φορολογικού ελέγχου, οριοθετεί τα αντικείμενα και τα χρονικά πλαίσια, εντός των οποίων επιτρέπεται να διενεργήσουν ελεγκτικές πράξεις οι εντολοδόχοι φορολογικοί υπάλληλοι. Ελαττώματα, εξάλλου, της εντολής ελέγχου είναι δυνατόν να καταστήσουν αναρμόδια τα ελέγχονται όργανα και να προκαλέσουν ακυρότητες της σχετικής καταλογιστικής φορολογικής πράξης..... Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι με αριθ./2021 και/2021 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικών περιόδων 1/1/3 – 31/12/2013 και 1/1/2014 – 31/12/2014, αντίστοιχα είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρώσιμες, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στο άρθρο 25 του ν.4174/2013 και ως εκ τούτου οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους..... Επειδή, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία...»

σημείωμα διαπιστώσεων που του κοινοποιείται να μνημονεύονται με τρόπο σαφή και επαρκή οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που θεμελιώνουν την κρίση του διοικητικού οργάνου.

Στις περιπτώσεις όπου προϊστάμενος υπηρεσίας της φορολογικής διοίκησης ενημερώνεται με πληροφοριακή έκθεση ελέγχου διαφορετικής υπηρεσίας, προκειμένου να ενεργήσει για την έκδοση των οριστικών πράξεων λόγω αρμοδιότητας, το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου που κοινοποιείται στον φορολογούμενο δεν πρέπει απλώς να επικαλείται τα πορίσματα της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης αλλά να παρατίθενται αναλυτικά οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, καθώς σε διαφορετική περίπτωση στερείται από τον φορολογούμενο η δυνατότητα αντίκρουσης επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, με συνέπεια οι οικείες πράξεις προσδιορισμού φόρου να κρίνονται πλημμελείς και ακυρωτές⁵¹.

- ΔΕΔ ΑΘ. 1381/2023

Μη γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων δηλώσεων

Νομικό Πλαίσιο: α. 18, 19 και 25 ν. 4897/2022 (Α' 206), Εγκύκλιος ΠΟΛ.1073/2018 Διοικητή ΑΑΔΕ «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των α. 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των α. 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- ΚΦΔ, Α' 170)», α. 79 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας

Η κοινοποιούμενη στον φορολογούμενο εντολή φορολογικού ελέγχου πρέπει υποχρεωτικά να περιλαμβάνει ορισμένα στοιχεία σχετικά με το είδος της φορολογίας του ελέγχου. Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου γνωστοποιείται στον φορολογούμενο η δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, καθώς και του περιορισμού των σχετικών προστίμων και του πρόσθετου φόρου σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου.

Με την ως άνω απόφαση ΔΕΔ έκρινε ότι πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι ακυρωτέα για λόγους τυπικής πλημμελείας, καθώς δεν περιλαμβάνονταν

⁵¹ “**ΔΕΔ ΘΕΣ 876/2023** «Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με το άρθρο 28 παρ.1 του ΚΦΔ, η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του.... Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του ΕΛ.ΚΕ., εκδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου δυνάμει της με αριθμό πρωτ.-2022 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου εισοδήματος/ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση...Επειδή Η προσφεύγουσα επικαλέστηκε ότι ο έλεγχος βασίστηκε στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος-ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., της οποίας το περιεχόμενο δεν έλαβε γνώση. Συνεπεία των ανωτέρω, δεν μπορεί να αμυνθεί αποτελεσματικά και να αντικρούσει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Επειδή, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι, και μεν τηρήθηκε τύπος η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης, ωστόσο, από το σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου αποσιώζει η παράθεση των πραγματικών και νομικών λόγων, βάσει των οποίων το διοικητικό όργανο διαμόρφωσε την κρίση του, με συνέπεια την αδυναμία της προσφεύγουσας να ασκήσει επί της ουσίας το δικαίωμά της στην προηγούμενη ακρόαση, προβάλλοντας συγκεκριμένους ισχυρισμούς..».”

στην κοινοποιούμενη στον φορολογούμενο εντολή ελέγχου το είδος φορολογίας που αφορούσε ο έλεγχος και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα δεν έλαβε γνώση της δυνατότητας υποβολής σχετικών εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου⁵².

- ΔΕΔ Θεσ 3572, 3573, 3574/2021

Ελλείψεις της διαδικασίας εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου
Νομικό Πλαίσιο: α. 28 ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), α. 27 ν. 4987/2022 (Α' 206), ΠΟΛ. 1050/17.02.2014 (Β' 478) απόφαση ΓΓΔΕ «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του α. 27 ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού», Α.1008/20.1.2020 (Β'88) απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα».

Σύμφωνα με τα οικείως προβλεπόμενα, στην περίπτωση χρήσης μεθόδων «έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης», η εκάστοτε εφαρμοζόμενη μέθοδος επιλέγεται με απόφαση του προϊστάμενου της ΔΟΥ, η οποία πρέπει ρητά να αιτιολογείται προς τούτο ή του ελεγκτικού κέντρου, κατόπιν σχετικής εισηγήσεως του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, μετά την αξιολόγηση των στοιχείων που διαθέτει η ελεγκτική υπηρεσία. Τα ανωτέρω συνιστούν ουσιώδη στοιχεία της ελεγκτικής διαδικασίας και για τον λόγο αυτό πρέπει να προκύπτουν από τον ίδιο τον φάκελο της υπηρεσίας.

Στο πλαίσιο αυτό η ΔΕΔ έκρινε ακυρωτέα φορολογική πράξη λόγω παράλειψης έκδοσης σχετικής απόφασης για τον καθορισμό της επιλεχθείσας τεχνικής ελέγχου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης και ως εκ τούτου οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κρίθηκαν τυπικά πλημμελείς, λόγω μη τήρησης της προβλεπόμενης ελεγκτικής διαδικασίας⁵³.

⁵² ΔΕΔ ΑΘ 1381/2023 «Επειδή, ωστόσο, η εκδοθείσα και κοινοποιηθείσα εντολή ελέγχου δεν περιλαμβάνει το φορολογικό αντικείμενο «Τέλη Χαρτοσήμου», και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έλαβε γνώση του δικαιώματός της να υποβάλει εκπρόθεσμες δηλώσεις τελών χαρτοσήμου μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού με τη με αριθμ. πρωτ./12-01-2022 γνωστοποίηση..... Επειδή αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέστη βλάβη, η οποία οφείλεται στη μη κοινοποίηση του εγγράφου με το οποίο θα της γνωστοποιούνταν η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης στη φορολογία των Τελών Χαρτοσήμου, καθώς αποστερήθηκε του δικαιώματος της να αμυνθεί και επίσης αποστερήθηκε της δυνατότητας να επωφεληθεί από τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018....».

⁵³ ΔΕΔ ΘΕΣ 3572/2021

Κεφάλαιο 3 Η ενδικοφανής προσφυγή στο πλαίσιο του ψηφιακού μετασχηματισμού της δημόσιας διοίκησης

Η ΑΑΔΕ αποτελεί φορέα της ελληνικής δημόσιας διοίκησης πρωτοπόρο σε θέματα ηλεκτρονικής διακυβέρνησης και ψηφιακού μετασχηματισμού, καθώς, από νωρίς, επιδιώχθηκε η ψηφιοποίηση των υπηρεσιών της προς τους φορολογούμενους πολίτες με σκοπό την ενδυνάμωση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών της, την καλλιέργεια της σχέσης εμπιστοσύνης των φορολογούμενων προς αυτήν, την εμπέδωση της φορολογικής σταθερότητας, την άρση του κλίματος καχυποψίας προς τη δημόσια διοίκηση, και συνακόλουθα τη βελτίωση της οικονομικής και δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας μας.

Η σπουδαιότητα του ψηφιακού μετασχηματισμού της φορολογικής διοίκησης προκύπτει εναργώς και από το γεγονός ότι συνιστά αυτοτελή στόχο των επιχειρησιακών σχεδίων της ΑΑΔΕ των τελευταίων ετών, ενώ στο επιχειρησιακό σχέδιο του 2024 μνημονεύεται ρητά ότι, *«παρά τα σημαντικά βήματα των τελευταίων ετών στο πεδίο του ψηφιακού μετασχηματισμού, στόχος της ΑΑΔΕ εξακολουθεί να είναι η συνεχής βελτίωση των υφιστάμενων εφαρμογών και πληροφοριακών συστημάτων, η ανάπτυξη νέων καθώς και η χρήση νέων σύγχρονων τεχνολογιών»*⁵⁴.

3.1. Η ψηφιοποίηση της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής

Η ψηφιοποίηση της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής εξυπηρετεί λόγους διαφάνειας, μείωσης του διοικητικού κόστους και συμβάλλει, αναμφίβολα, στην καλύτερη εξυπηρέτηση των φορολογούμενων πολιτών.

Το πρώτο βήμα στη διαδικασία ψηφιοποίησης της ενδικοφανούς προσφυγής στο πλαίσιο των φορολογικών διαφορών έγινε το 2018 με την έκδοση της ΠΟΛ 1076/23.04.2018 (Β'1456) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ *«Ηλεκτρονική υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013)»*. Με αυτήν αποφασίστηκε ότι *«από 09.05.2018 οι ενδικοφανείς προσφυγές και τα αιτήματα αναστολής που αφορούν σε πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, οι οποίες εκδίδονται από συγκεκριμένες Υπηρεσίες⁵⁵, δύνανται να υποβάλλονται εναλλακτικά είτε ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε., (www.aade.gr), με τη χρήση προσωπικών κωδικών πρόσβασης στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TAXISnet, εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι οικείες διατάξεις είτε χειρόγραφα στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της»*.

Ακολούθως το 2022, με την ΠΟΛ 1165/25.11.2022 (Β' 6009) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ *«Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.»* καθιερώθηκε, από 29.11.2022 σταδιακά και από 01.02.2023 αποκλειστικά, πλέον, η ψηφιακή υποβολή

⁵⁴ Πρβλ. Επιχειρησιακό Σχέδιο ΑΑΔΕ 2024, σελ. 40

⁵⁵ 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.

της προσφυγής και του αιτήματος αναστολής⁵⁶. Μέσα από την ίδια εφαρμογή της ΑΑΔΕ οι φορολογούμενοι μπορούσαν πλέον να παρακολουθούν την εξέλιξη της πορείας της προσφυγής τους. Η ανωτέρω υποχρέωση δεν ίσχυε για τους φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού, οι οποίοι εναλλακτικά εξακολουθούσαν να μπορούν να υποβάλουν την προσφυγή τους χειρόγραφα.

Τέλος, από 02.01.2024 η ψηφιοποίηση της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής ψηφιακή επεκτάθηκε και στην κοινοποίηση των αποφάσεων της ΔΕΔ επί ενδικοφανών προσφυγών.

3.2.Η διαδικασία ψηφιακής υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής.

Η διαδικασία της ψηφιακής υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής περιγράφεται αναλυτικά στην προρρηθείσα κανονιστική απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ⁵⁷. Ειδικότερα, σύμφωνα με την παρ. 2 του α. 2 της απόφασης ΠΟΛ 1165/25.11.2022 «πριν την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής και του τυχόν αιτήματος αναστολής, ο υπόχρεος επιλέγει το σχετικό πεδίο, το οποίο επέχει θέση υπεύθυνης δήλωσης, με το οποίο βεβαιώνει ότι τα υποβληθέντα έγγραφα και δικαιολογητικά, που συνυποβάλλονται ψηφιακά, αποτελούν αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων ή επικυρωμένων αντιγράφων αυτών, τα οποία έχει στην κατοχή του και θα προσκομίσει ενώπιον της ΔΕΔ, εφόσον του ζητηθούν».

Περαιτέρω, όπως ορίζει η παρ. 3 του α. 2 της ανωτέρω απόφασης ο προσφεύγων «μεριμνά για τη μεταφόρτωση στην εφαρμογή, σε ψηφιακή μορφή (αρχεία pdf ή zip), της υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, της αίτησης αναστολής και των λοιπών εγγράφων και δικαιολογητικών που επικαλείται ή προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις. Εφόσον δεν είναι δυνατή η μεταφόρτωση, ο προσφεύγων διοικούμενος δύναται να τα προσκομίσει στην αρμόδια φορολογική αρχή σε ψηφιακή μορφή (οπτικός δίσκος-CD ή USB κ.λπ.), εντός προθεσμίας δύο (2) εργάσιμων ημερών από την ψηφιακή υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής».

Στην παρ. 7 της απόφασης αναφέρεται ότι «Μετά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής από τον υπόχρεο, παράγεται αυτόματα αποδεικτικό υποβολής σε ψηφιακή μορφή, το οποίο περιλαμβάνει τα στοιχεία του προσφεύγοντος, τις προσβαλλόμενες πράξεις, τον αριθμό πρωτοκόλλου και την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής και του αιτήματος αναστολής.» ενώ στην παρ. 8 της ίδιας απόφασης προβλέπεται ότι «Η αρμόδια φορολογική αρχή, εντός επτά (7) ημερών από την ψηφιακή υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής... .. μεταφορτώνει στην εφαρμογή σε ψηφιακή μορφή τις απόψεις της επί της ενδικοφανούς προσφυγής και του αιτήματος αναστολής, την προσβαλλόμενη πράξη, την οικεία έκθεση ελέγχου καθώς και το σύνολο των εγγράφων και δικαιολογητικών που αφορούν στην υπόθεση».

⁵⁶ Ο ιστότοπος της ΑΑΔΕ που κατατίθενται οι ενδικοφανείς προσφυγές είναι διαθέσιμος στον ακόλουθο σύνδεσμο <https://www1.aade.gr/saadeapps3/apl2-web/#/appeals/welcome>.

Για τη ψηφιακή υποβολή των ενδικοφανών προσφυγών η ΑΑΔΕ έχει εκδώσει, προς διευκόλυνση των φορολογούμενων, ειδικό εγχειρίδιο διαθέσιμο σε ηλεκτρονική μορφή στον σύνδεσμο https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-06/odigies_endikofaneis_2023v1_2.pdf.

⁵⁷ α. 2 ΠΟΛ ΑΑΔΕ 1165/25.11.2022 (Β' 6009)

3.3. Η απόφαση ΣτΕ 157/2023 για τις ηλεκτρονικές κοινοποιήσεις φορολογικών πράξεων

Στο πλαίσιο εξέτασης της ψηφιοποίησης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής, καθοριστικής σημασίας είναι αναμφίβολα η μνεία της απόφασης ΣτΕ 157/2023 (Β' Τμήμα - 7 μελής) για τις ηλεκτρονικές κοινοποιήσεις φορολογικών πράξεων καθώς η κοινοποίηση των φορολογικών πράξεων συνδέεται αναπόδραστα με την αφετηρία της προβλεπόμενης προθεσμίας υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής και συνακόλουθα με το παραδεκτό αυτής.

Η απόφαση ΣτΕ 157/2023 εκδόθηκε ύστερα από πρότυπη δίκη που διεξήχθη με αντικείμενο τη διαδικασία ηλεκτρονικής κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής διοίκησης κατά το α. 5 του ν. 4174/2013, καθώς κρίθηκε ότι το θέμα αυτό συνιστά ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος με συνέπειες σε ευρύτερο κύκλο προσώπων.

Στην ως άνω απόφαση το ΣτΕ ερμήνευσε τις διατάξεις του α. 5 του τότε ισχύοντος ΚΦΔ για την ηλεκτρονική κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων, υπό την πρίσμα της ανάγκης προσαρμογής της φορολογικής διοίκησης στις προκλήσεις της ψηφιακής εποχής και ψηφιακού μετασχηματισμού και της ανάγκης αξιοποίησης του συνόλου των διαθέσιμων ψηφιακών και τεχνολογικών εργαλείων.

Ειδικότερα, το ΣτΕ⁵⁸ έκρινε ότι «με το α. 5 ΚΦΔ, σε συνδυασμό με την κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 6 του εν λόγω άρθρου ήδη εκδοθείσα ΠΟΛ.1125/2014, ρυθμίζεται κατά τρόπο εξαντλητικό η διαδικασία της ηλεκτρονικής κοινοποίησης των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, η οποία καθιερώνεται προς τον, δημοσίου συμφέροντος, σκοπό της επίτευξης των σχετικών διαδικασιών βεβαίωσης και είσπραξης των φορολογικών εσόδων και δεν συναρτάται με τυχόν υπόδειξη του φορολογούμενου ως προτιμώμενης της διαδικασίας αυτής ή άλλης».

Περαιτέρω, το ΣτΕ έκρινε ότι οι κανόνες περί ηλεκτρονικής κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων είναι ενιαίοι, ειδικοί και συγκεκριμένοι προκειμένου να εξασφαλίζεται ότι ο διοικούμενος λαμβάνει νόμιμα γνώση αυτών και ότι η τήρηση της ηλεκτρονικής κοινοποίησης συμβάλλει στην αποφυγή περιπτώσεων πλημμελών επιδόσεων. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με το ΣτΕ «Η υποχρεωτικότητα αυτή σε συνδυασμό με το πλέγμα διατάξεων στο άρθρο 11 του Κ.Φ.Δ. για την απόδοση σε κάθε φορολογούμενο αριθμού φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ), διασφαλίζουν καταρχήν την ταυτοποίηση και επιβεβαίωση της ταυτότητάς (αυθεντικοποίηση) του φορολογούμενου ικανοποιώντας την τήρηση της αρχής της ασφάλειας δικαίου, αλλά και του συνταγματικά κατοχυρωμένου στο άρθρο 5Α του Συντάγματος γενικού δικαιώματος πληροφόρησης του πολίτη, εν προκειμένω του φορολογούμενου, σε σχέση με υποχρεώσεις του με σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις για την περιουσία του, εκπληρώνοντας, παράλληλα την υποχρέωση του Κράτους να διευκολύνει την πρόσβαση των πολιτών σε πληροφορίες σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.»⁵⁹.

Η ως άνω απόφαση του ΣτΕ αποτέλεσε προπομπό του α. 5 του νέου ΚΦΔ (ν. 5104/2024), όπως αυτός τέθηκε σε ισχύ τον Απρίλιο του 2024 και καθιέρωσε ως υποχρεωτική την ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων της φορολογικής διοίκησης.

⁵⁸ Πρβλ Σκ.13 ΣτΕ 157/2023

⁵⁹ Πρβλ. σκ. 13 ΣτΕ 157/2023

3.4. Το άρθρο 5 του νέου ΚΦΔ (ν. 5104/2024)

Με το α. 5 του νέου ΚΦΔ (ν. 5104/2024), καθιερώνεται ως υποχρεωτική η ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει η φορολογική διοίκηση, γεγονός που σηματοδοτεί την πλήρη μετάβαση της φορολογικής διοίκησης στη ψηφιακή εποχή.

Η ψηφιακή κοινοποίηση, πλέον, δε συνιστά έναν εναλλακτικό τρόπο κοινοποίησης των φορολογικών πράξεων αλλά, αντιθέτως, τον βασικό και υποχρεωτικό τρόπο κοινοποίησής αυτών. Οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης (συστημένη επιστολή, επίδοση) των φορολογικών πράξεων εξακολουθούν να ισχύουν αφενός περιοριστικά για συγκεκριμένες πράξεις, ως εξαιρέσεις στον κανόνα της ψηφιακής κοινοποίησης και αφετέρου υπό την προϋπόθεση ότι δεν είναι δυνατή η ψηφιακή κοινοποίηση.

Περαιτέρω, στη διάταξη της παρ. 2 του α. 5 ΚΦΔ ορίζεται ότι η ψηφιακή κοινοποίηση της φορολογικής πράξης, προκειμένου για φυσικό πρόσωπο, συντελείται όταν λαμβάνουν χώρα, σωρευτικά, τα κάτωθι:

(α) ανάρτηση της φορολογικής πράξης στον λογαριασμό του φυσικού προσώπου⁶⁰ στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης και

(β) ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

Αντίστοιχα, στην παρ. 3 του α. 5 ΚΦΔ, ορίζεται ότι προκειμένου για νομικά πρόσωπα η ανάρτηση γίνεται στον λογαριασμό του νομικού προσώπου⁶¹ την οποία, ομοίως, ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους. Σημειώνεται ότι, ειδικώς προς τα νομικά πρόσωπα ο ΚΦΔ ορίζει ότι τυχόν παραίτηση του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου αυτού, δεν επηρεάζει τη νομιμότητα της κοινοποίησης, υπό την προϋπόθεση ότι αυτή η μεταβολή δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση κατά τον κρίσιμο χρόνο της κοινοποίησης.

Οι ανωτέρω διατάξεις του ΚΦΔ περί υποχρεωτικής ψηφιακής κοινοποίησης εξειδικεύτηκαν με την κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα υπ' αρ. Α.1076/02.05.2024 (Β' 2670) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Καθορισμός των προϋποθέσεων, της διαδικασίας και κάθε άλλου ειδικότερου θέματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 (Α' 58) για την ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων, αποφάσεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση».

Με το α. 2 της ως άνω κανονιστικής απόφασης τίθεται ρητή υποχρέωση στους φορολογούμενους πολίτες, να πραγματοποιήσουν εγγραφή ως χρήστες για την απόκτηση κωδικών TAXISnet. Σε περίπτωση που οι φορολογούμενοι είναι ήδη εγγεγραμμένοι, τίθεται υποχρέωση επικαιροποίησης των στοιχείων, ενώ ρητά ορίζεται ότι οι φορολογούμενοι δεν δύνανται να επικαλεστούν προς την ΑΑΔΕ τυχόν μεταβολές των στοιχείων επικοινωνίας τους μέχρι και τη χρονική στιγμή της επικαιροποίησής τους.

⁶⁰ Η του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου.

⁶¹ Η, κατ' αντιστοιχία με τα φυσικά πρόσωπα, του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

Περαιτέρω, στο α. 3 της ως άνω απόφασης περιγράφεται λεπτομερώς η διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης φορολογικών πράξεων. Ειδικότερα, η ψηφιακή κοινοποίηση αφορά σε πράξεις, αποφάσεις, έγγραφα ή ατομικές ειδοποιήσεις που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή⁶². Η ανάρτηση των, κατά τα ως άνω, φορολογικών πράξεων γίνεται στην ψηφιακή πύλη myAADE, στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της ΑΑΔΕ ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail).

Στο α. 4 της ως άνω απόφασης ορίζεται ότι «με την παραλαβή από τον φορολογούμενο στην ψηφιακή πύλη myAADE της κοινοποιούμενης φορολογικής πράξης, διατίθεται από το σύστημα ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον ΑΦΜ του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της φορολογικής πράξης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στην ψηφιακή πύλη myAADE καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης. Το ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί».

Ακολούθως, στο α. 5 εξειδικεύονται τα θέματα που αφορούν στην ηλεκτρονική ειδοποίηση και αναφέρεται ότι «στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) που έχει δηλωθεί από τον φορολογούμενο, με την ανάρτηση της φορολογικής πράξης, απόφασης, ατομικής ειδοποίησης αναφέρεται κατά περίπτωση ο Α.Φ.Μ., το username, τα στοιχεία του φορολογούμενου (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο) εμφανιζόμενα μερικώς με την υπόδειξη να μεταβεί στην ψηφιακή πύλη myAADE⁶³» προκειμένου να ενημερωθεί σχετικά για την φορολογική πράξη που τον αφορά.

Περαιτέρω, με την παρ. 4 του α. 5 του ΚΦΔ, η οποία εξειδικεύτηκε περαιτέρω με την παρ. 2 του α. 2 της ανωτέρω κανονιστικής απόφασης, καθιερώνονται τεκμήρια νόμιμης κοινοποίησης στον φορολογούμενο.

Ειδικότερα, ορίζεται ότι πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί:

α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης⁶⁴ και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

Η δεκαήμερη προθεσμία αφετηριάζεται από την ενέργεια που θα λάβει χώρα τελευταία, είτε ανάρτηση είτε ηλεκτρονική ειδοποίηση και εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου.

⁶² Η έχουν μορφή σαρωμένου εγγράφου και τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, με τα ως άνω έγγραφα.

⁶³ Στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου».

⁶⁴ Στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου».

β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail), αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης.

Ειδική ρύθμιση προβλέπεται για τις περιπτώσεις επιτόπιου ελέγχου κατά τη διενέργεια του οποίου χρησιμοποιείται φορητός υπολογιστής με ενσωματωμένη οθόνη αφής (tablet).

Σε αυτήν την περίπτωση, οι πράξεις ή τα έγγραφα θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί:

α) με τη θέση επ' αυτών ψηφιοποιημένης ιδιόχειρης υπογραφής από τα πρόσωπα των παρ. 2 και 3 του α. 5 ΚΦΔ,

β) την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και

γ) την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

Σε περίπτωση απουσίας ή άρνησης θέσης υπογραφής ψηφιοποιημένης ιδιόχειρης υπογραφής οι πράξεις ή τα έγγραφα λογίζεται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί με την ανάρτηση της πράξης ή του εγγράφου στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης και τη συνακόλουθη ηλεκτρονική ειδοποίησή στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Σημειώνεται ότι η κοινοποίηση με συστημένη επιστολή δεν καταργείται αλλά πλέον εφαρμόζεται σε εξαιρετικές, αποκλειστικά απαριθμούμενες περιπτώσεις φορολογικών πράξεων και εφόσον, βέβαια, δεν είναι δυνατή η ψηφιακή κοινοποίηση.

Στην παρ. 7 α. 5 ΚΦΔ ορίζεται ότι *«αν ορισθεί ως τρόπος κοινοποίησης η συστημένη επιστολή, η πράξη ή το έγγραφο που αποστέλλεται με αυτή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη βρίσκεται στην Ελλάδα»*, προθεσμία η οποία επεκτείνεται στις τριάντα (30) ημέρες, εφόσον πρόκειται για ταχυδρομική διεύθυνση εκτός Ελλάδος.

Περαιτέρω, αναφέρεται ότι *«αν η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπό του για οποιονδήποτε λόγο, η φορολογική διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται στο οποίο περιλαμβάνονται: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίστηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση, και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης»*.

Δεδομένης της βαρύνουσας σημασίας του χρόνου κοινοποίησης της πράξης, καθώς από αυτόν εξαρτάται η εμπρόθεσμη άσκησης προσφυγής (ενδικοφανούς ή δικαστικής, κατά περίπτωση), κρίνεται σκόπιμη η αναφορά της ΠΟΛ 1180/28.09.2018 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ που αφορά στο τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης πράξεων της φορολογικής διοίκησης με συστημένη επιστολή.

Στην ως άνω απόφαση αναφέρεται ότι το τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης που εισάγουν οι διατάξεις του ισχύοντος τότε ΚΦΔ, σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή, είναι **μαχητό** και, ως εκ τούτου, δύναται ad hoc να ανατραπεί στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η κοινοποίηση δια συστημένης επιστολής τελέσθηκε **μετά την παρέλευση της δεκαπενθήμερης προθεσμίας**. Στην περίπτωση αυτή η έναρξη της προθεσμίας άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής άρχεται

από τη χρονική στιγμή της κοινοποίησης και όχι από την επομένη της παρέλευσης των δεκαπέντε ημερών.

Προς επίρρωση των ανωτέρω η ΠΟΛ 1180/28.09.2018 μνημονεύει αφενός το α. 20 παρ.1 Σ και τα α. 6 και 13 της ΕΣΔΑ σχετικά με το δικαίωμα για παροχή έννομης προστασίας και αφετέρου σχετική νομολογία του ΕΔΔΑ⁶⁵ σύμφωνα με την οποία η απλή πιθανολόγηση ως προς την ημερομηνία από την οποία άρχεται η προθεσμία για την άσκηση ένδικου βοηθήματος, χωρίς να έχει προσδιορισθεί πέρα από κάθε εύλογη αμφιβολία ο χρόνος κατά τον οποίο ο προσφεύγων λαμβάνει πράγματι γνώση της ένδικης πράξης, συνιστά παραβίαση του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, καθώς θεωρείται ότι φράσσει στην πράξη την πρόσβασή του στην κατ' ουσίαν εξέταση της υπόθεσής του.

3.5.Εξαίρεση στον κανόνα της ηλεκτρονικής κοινοποίησης με ψηφιακά μέσα

Πλέον και μετά τη θέση σε ισχύ του νέου ΚΦΔ (19.04.2024), κανόνα αποτελεί η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης. Εξαίρεση στον ανωτέρω κανόνα, επιτρέπει ο νομοθέτης, με τη μεταβατική διάταξη της παρ. 2 του α. 83 ΚΦΔ, μόνο στις περιπτώσεις πράξεων και εγγράφων της φορολογικής διοίκησης που περιοριστικά καθορίζονται από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ και όταν αυτές δεν δύνανται να κοινοποιηθούν με ψηφιακά μέσα.

Στο ανωτέρω πλαίσιο, με την κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα υπ' αριθμ. Α. 1068/29.04.2024 (Β' 2534) κανονιστική απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Καθορισμός των τρόπων κοινοποίησης των πράξεων και εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης στις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση αυτών με ψηφιακά μέσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 (Α' 58), της έκτασης εφαρμογής εκάστου τρόπου, καθώς και κάθε άλλου αναγκαίου θέματος» ορίστηκαν οι πράξεις που δύνανται να κοινοποιούνται με συστημένη επιστολή ή επίδοση κατά ΚΔΔ, μόνο όταν δεν δύνανται να κοινοποιηθούν με ψηφιακά μέσα, όπως ορίζει το άρθρο 5 του ΚΦΔ⁶⁶. Μεταξύ αυτών των πράξεων της φορολογικής διοίκησης είναι και οι αποφάσεις της ΔΕΔ.

Κεφάλαιο 4

Επισκόπηση νομολογίας για μείζονος σημασίας νομικά ζητήματα ενδικοφανών προσφυγών

Η ενδικοφανής προσφυγή του α. 72 ΚΦΔ, ως υποχρεωτική προδικασία ενώπιον των διοικητικών αρχών πριν την προσφυγή του φορολογούμενου στα διοικητικά δικαστήρια, έχει εγείρει, από τη θεσμοθέτησή της μέχρι και σήμερα,

⁶⁵ “Απόφαση ΕΔΔΑ της 22.4.2010, Καμβύσης κατά Ελλάδας (αρ. προσφυγής 2735/2008).”

⁶⁶ Οι πράξεις προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμου και το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, οι λοιπές πράξεις και έγγραφα που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως οι εκθέσεις ελέγχου, οι ειδικές εκθέσεις ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, η εντολή ελέγχου, τα αιτήματα των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, η πράξη επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και η ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ και του άρθρου 7 του ΚΕΔΕ, η ατομική ειδοποίηση του άρθρου 4 του ΚΕΔΕ, οι αποφάσεις που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

πλείστες ερμηνευτικές αντιπαραθέσεις που αφορούν σε πολύπλοκα νομικά ζητήματα διοικητικού και δη φορολογικού δικαίου. Στο παρόν κεφάλαιο επιχειρείται η επισκόπηση και συστηματική παρουσίαση των κυριότερων ερμηνευτικών ζητημάτων που απασχόλησαν νομικούς και οικονομικούς κύκλους και των δικαστικών αποφάσεων που εκδόθηκαν επιλύοντας αυτά.

4.1. Κλήση του διοικούμενου σε ακρόαση ενώπιον της ΔΕΔ

Με την **ΣτΕ 962/2022** (Β' Τμήμα) απόφαση, το ΣτΕ απεφάνθη επί των εξής ερμηνευτικών ζητημάτων:

(α) εάν επιβάλλεται η τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου όταν ο φορολογούμενος με την ενδικοφανή προσφυγή που ασκεί κατά καταλογιστικής πράξης, θέτει υπόψη της αρχής που αποφαινεται επί της προσφυγής νέα στοιχεία σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρ. 5 του πρώην α. 63 (νυν 72) ΚΦΔ, και

(β) εάν η τήρηση του τύπου αυτού επιβάλλεται ακόμη και εάν απορριφθεί σιωπηρώς η ενδικοφανής προσφυγή,

Ειδικότερα, από το σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης προκύπτει ότι η ΔΕΔ έχει, καταρχήν, τη δυνατότητα και όχι την υποχρέωση κλήσης του υπόχρεου σε ακρόαση, προκειμένου αυτός να αναπτύξει περαιτέρω τους ήδη διαλαμβανόμενους στην προσφυγή του ισχυρισμούς με επίκληση και προσκόμιση των αναγκαίων προς θεμελίωση αυτών αποδεικτικών στοιχείων. Η κλήση σε ακρόαση καθίσταται υποχρεωτική **στην περίπτωση που η αρμόδια φορολογική αρχή και όχι ο φορολογούμενος** θέσει υπόψη της ΔΕΔ νέα στοιχεία ή πραγματικά περιστατικά, τα οποία περιήλθαν σε γνώση της μετά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και, ως εκ τούτου, δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση του φορολογουμένου.

Ωστόσο, και σε αυτή την περίπτωση, η ΔΕΔ δεν έχει υποχρέωση να καλέσει σε ακρόαση τον υπόχρεο, εάν δεν εκδώσει ρητή απορριπτική απόφαση αλλά προβεί σε σιωπηρή απόρριψη της προσφυγής καθώς, όπως ρητά επισημαίνει, αυτό δικαιολογείται από τον ίδιο τον σκοπό του δικαιώματος της κλήσης σε ακρόαση *«που συνίσταται στην ενημέρωση του διοικητικού οργάνου πριν αυτό διαμορφώσει την κρίση του επί των τιθεμένων με την ενδικοφανή προσφυγή ζητημάτων και εκδώσει ρητή πράξη επ' αυτής...»*⁶⁷.

⁶⁷ ΣτΕ 962/2022 «5. «5. Σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), Α' 170) όπως η διάταξη αυτή ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής, ορίζεται ότι: «Εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής... Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η αρμόδια για την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής αρχή δεν υποχρεούται, αλλά απλώς δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση για να αναπτύξει περαιτέρω τους ισχυρισμούς και τα επιχειρήματα, τα οποία θα πρέπει ήδη να έχει παραθέσει στην προσφυγή του, με επίκληση και προσκόμιση των αναγκαίων προς θεμελίωση αυτών αποδεικτικών στοιχείων. **Υποχρέωση**

4.2. Εφαρμογή ή όχι της αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος στη ΔΕΔ

Στο α. 79 παρ. 6 του ΚΔΔ θεμελιώνεται ρητά η αρχή της απαγόρευσης της χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος (non reformatio in peius) στο διοικητικό δικονομικό δίκαιο. Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ανωτέρω διάταξη, η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος διαπιστώνεται από τη συνολική έκβαση της δίκης και επιτρέπεται μόνο **(α)** αν η πράξη έχει εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο ή από συλλογικό όργανο που δεν έχει νόμιμη συγκρότηση ή σύνθεση, **(β)** αν η πράξη είναι πλημμελής κατά τη νόμιμη βάση της, ή **(γ)** αν υπάρχει παράβαση δεδικασμένου⁶⁸.

Σύμφωνα με τη θεωρία, γενικά στις ενδικοφανείς προσφυγές, η επί τα χείρω μεταβολή της θέσης του προσφεύγοντος επιτρέπεται **(α)** αν αυτό προβλέπεται ρητά από τον νόμο, εάν δηλαδή υπάρχει ειδική νομοθετική πρόβλεψη ότι το όργανο που επιλαμβάνεται της προσφυγής δύναται να χειροτερεύσει τη θέση του διοικούμενου, **(β)** αν ταυτόχρονα με την προσφυγή του διοικούμενου, ασκείται προσφυγή υπέρ της διοίκησης⁶⁹ και **(γ)** σε περίπτωση δυσμενούς μεταβολής του νομικού καθεστώτος που διέπει την προσβαλλόμενη πράξη, καθώς η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής στηρίζεται στο νομικό καθεστώς που ισχύει κατά τον χρόνο έκδοσής της και όχι στο καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο έκδοσης της αρχικής προσβαλλόμενης με την ενδικοφανή προσφυγή διοικητικής πράξης.

Ωστόσο, όταν δεν συντρέχει κάποια από τις ανωτέρω περιπτώσεις για τις οποίες υπάρχει σύμπνοια της θεωρίας, υφίσταται διχογνωμία απόψεων η οποία συνδέεται αφενός με τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής και αφετέρου με την επακόλουθη υπεροχή είτε της αρχής της νομιμότητας είτε της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των διοικούμενων.

κλήσεως σε ακρόαση του υποχρέου γεννάται στην περίπτωση που η αρμόδια φορολογική αρχή (και όχι ο φορολογούμενος) θέσει υπόψη της ως άνω αρχής νέα στοιχεία ή πραγματικά περιστατικά, τα οποία περιήλθαν σε γνώση της μετά την έκδοση της εν λόγω πράξης και, ως εκ τούτου, δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση του φορολογουμένου. Και σε τέτοια περίπτωση, πάντως, η ως άνω αρχή δεν υποχρεούται να καλέσει σε ακρόαση τον υπόχρεο, εάν δεν εκδώσει ρητή πράξη απορριπτική της ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά η προσφυγή απορριφθεί σιωπηρώς με την άπρακτη παρέλευση της προβλεπόμενης στο νόμο προθεσμίας, ενόψει του σκοπού στον οποίο αποβλέπει η κλήση σε ακρόαση, που συνίσταται στην ενημέρωση του διοικητικού οργάνου πριν αυτό διαμορφώσει την κρίση του επί των τιθεμένων με την ενδικοφανή προσφυγή ζητημάτων και εκδώσει ρητή πράξη επ' αυτής.....».

⁶⁸ Άρθρο 79 ΚΔΔ «1. Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της. Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, κατά περίπτωση, χωρεί και αυτεπαγγέλτως, εκτεινόμενος στο σύνολό της, προκειμένου να διακριβωθεί: α) αν συντρέχουν οι λόγοι της περ. α' της παρ. 3 ή β) αν η πράξη είναι πλημμελής κατά τη νόμιμη βάση της, ή γ) αν υπάρχει παράβαση δεδικασμένου..... 6. Το δικαστήριο δεν μπορεί, με την απόφασή του, να καταστήσει χειρότερη τη θέση του προσφεύγοντος, εκτός αν συντρέχει κάποια από τις περιπτώσεις της δεύτερης περιόδου της παρ. 1. Η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος διαπιστώνεται από τη συνολική έκβαση της δίκης.»

⁶⁹ Χαρακτηριστική περίπτωση είναι αυτή της ένστασης κατά πειθαρχικών αποφάσεων δημοσίων υπαλλήλων στις οποίες σύμφωνα με το άρθρο 141 παρ. 5 ΥΚ ορίζεται «... Όταν ασκούνται ενστάσεις τόσο από τον υπάλληλο όσο και υπέρ της διοίκησης, το οικείο συμβούλιο τις κρίνει από κοινού και δεν δεσμεύεται ως προς την ποινή που θα επιβάλει....».

Ειδικότερα, η μία άποψη προκρίνει τον διοικητικό χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία, εν προκειμένω, γίνεται αντιληπτή ως το τελικό στάδιο μίας διοικητικής διαδικασίας που καταλήγει στην έκδοση διοικητικής πράξης. Σύμφωνα με την άποψη αυτή, η εκδοθείσα επί της ενδικοφανούς προσφυγής απόφαση συνιστά διοικητική πράξη που δύναται να οδηγήσει και στη χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος, καθώς η υπεροχή της εφαρμογής της αρχής της νομιμότητας επιβάλλει τον αυτεπάγγελτο έλεγχο νομιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης από το αποφαινόμενο επί της προσφυγής όργανο και δεν αποδέχεται επ' ουδενί τη διατήρηση σε ισχύ μίας παράνομης διοικητικής πράξης.

Από την άλλη μεριά, η αντίθετη άποψη προκρίνει την υπεροχή της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου εκλαμβάνοντας την ενδικοφανή προσφυγή ως μια οιονεί δικαιοδοτική διαδικασία, στην οποία εφαρμόζονται οι δικονομικές αρχές *tantum devolutum quantum appellatum* (τόσο μεταβιβάζεται όσο εκκαλείται) και *secundum allegata et probata* (η εκδίκαση πρέπει να γίνεται σύμφωνα με τους ισχυρισμούς που προβάλλονται και τις αποδείξεις που προσκομίζονται). Ως εκ τούτου, η δικαιοδοτική φύση της ενδικοφανούς προσφυγής αποκλείει τη χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος⁷⁰.

Οι υπέρμαχοι της άποψης αυτής επισημαίνουν την υποχρεωτικότητα της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ως αναγκαία προϋπόθεση για την πρόσβαση στη δικαιοσύνη και αναφέρουν ότι τυχόν δυνατότητα χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος από το αποφαινόμενο επί της προσφυγής όργανο θα λειτουργούσε αποτρεπτικά, ως αντικίνητρο άσκησης της από τον διοικούμενο, γεγονός το οποίο οδηγεί, εν τέλει, στη διακύβευση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος δικαστικής προστασίας του διοικουμένου (α. 20 παρ. 1 Σ)⁷¹.

Νομολογιακά, ως προς την επικράτηση της μίας ή άλλης άποψης επί της εφαρμογής ή όχι της αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος στις ενδικοφανείς προσφυγές, απόφαση-σταθμό αποτέλεσε η **ΣτΕ 236/2016** (Α' Τμήμα) απόφαση που αφορά σε υπόθεση προσφυγής διοικουμένου κατά απόφασης πρωτοβάθμιου οργάνου σχετικά με τη γνωμάτευση ποσοστού ιατρικής αναπηρίας ασφαλισμένου. Η ως άνω απόφαση του ΣτΕ επισφραγίζει την άποψη ότι, αν δεν προβλέπεται ρητά από τον νόμο η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος, επιτρέπεται περιοριστικά μόνο εάν έχει ασκηθεί ένδικο μέσο υπέρ της διοίκησης ή εάν έχει μεταβληθεί δυσμενώς το εφαρμοζόμενο, κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης επί της προσφυγής, θεσμικό πλαίσιο⁷².

Η 7μελής σύνθεση του ΣτΕ, ακολουθώντας την ίδια κατεύθυνση, στην **ΣτΕ 29/2017** (Α' Τμήμα – 7μελής) απόφασή του αναφέρει ότι, σύμφωνα με γενική αρχή του δικαίου, όταν δευτεροβάθμιο όργανο κρίνει επί ενδικοφανούς προσφυγής του

⁷⁰ “Ρέμελης Κ., «Οι άτυπες διοικητικές προσφυγές», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 1987, σελ. 185 επομ.”

⁷¹ “Πρεβεδούρου Ε., Κυβέλος Σ., «Παρατηρήσεις στη ΣτΕ 236/2016 – Νεότερες εξελίξεις ως προς την *reformatio in reius* στην ενδικοφανή προσφυγή», ΘΠΔΔ 2/2016, σελ. 159-160”

⁷² “Πρεβεδούρου Ε., «Απαγορεύεται η *reformatio in reius* στην ενδικοφανή προσφυγή, πλην ρητής αντίθετης ρύθμισης (ΣτΕ 236/2016, παραπομπή στην 7μελή σύνθεση, και ΣτΕ 29/2017)», δημοσιευθέν στο διαδίκτυο www.prevedourou/gr”

διοικουμένου, δεν δύναται να καταστήσει μεταβάλει επί τα χείρω τη θέση του, εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση⁷³.

Πλην, όμως, ειδικά για την εφαρμογή της αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος στην περίπτωση της ενδικοφανούς προσφυγής του ΚΦΔ, εκτός από την απουσία ειδικής νομοθετικής διάταξης που να επιτρέπει την επιδείνωση της θέσης του προσφεύγοντος, πρέπει να ληφθεί επιπλέον υπόψη ότι αντικείμενο της συγκεκριμένης προσφυγής είναι πράξεις της φορολογικής διοίκησης οι οποίες, συγκρινόμενες με έτερες διοικητικές πράξεις, διαθέτουν κάποιες ιδιαιτερότητες, που συνοπτικά είναι οι κάτωθι:

- ✓ κρίσιμος χρόνος που καθορίζει το εφαρμοστέο νομικό πλαίσιο στο οποίο ερείδεται η απόφαση επί της προσφυγής του ΚΦΔ είναι το ισχύον κατά τη γένεση της φορολογικής ενοχής και κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης⁷⁴.
- ✓ οι φορολογικές πράξεις διέπονται από την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και την αρχή της οριστικότητας (α. 78 Σ) και ως εκ τούτου απαγορεύεται η ανάκλησή τους, δεν επιτρέπεται να ασκηθεί έτερη προσφυγή, πλην της ενδικοφανούς και δεν επιτρέπεται ο αυτεπάγγελτος ιεραρχικός έλεγχος⁷⁵.

Όλα τα ανωτέρω συνηγορούν, αναμφίβολα, στην υπεροχή, εν προκειμένω, της έννομης προστασίας του φορολογούμενου σε σχέση με την αρχή της νομιμότητας και κατ' επέκταση στην εφαρμογή της αρχής της non reformatio in peius ενώπιον της ΔΕΔ⁷⁶.

Ομοίως, με τις **ΝΣΚ 605/2005, 84/2005 και 118/2015** γνωμοδοτήσεις το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, έχει παγιώσει την άποψη ότι επί ενδικοφανών προσφυγών δεν είναι δυνατή η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος, καθώς η ενδικοφανής προσφυγή συνιστά ένα οιονεί ένδικο μέσο σκοπός του οποίου είναι, πρωτίστως, η παροχή έννομης προστασίας στον διοικούμενο και ως εκ τούτου δεν επιτρέπεται η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος, παρά μόνο αν υφίσταται ρητή αντίθετη νομοθετική πρόβλεψη⁷⁷.

⁷³ Πρβλ. και τις εκεί παραπομπές ΣτΕ 4202/1986, 2340/1987, 3424/2006

⁷⁴ “Φινοκαλιώτη Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα, 6η έκδ., 2020, σελ.666”

⁷⁵ “Φινοκαλιώτης Κ., ο.π. (υποσημείωση 76) σελ. 150”

⁷⁶ “Φινοκαλιώτης Κ., ο.π. (υποσημείωση 76), σελ. 150”

⁷⁷ “ΝΣΚ 605/2005 «...1. Η ενδικοφανής προσφυγή διαμορφώνεται κατά τρόπο ανάλογο προς το ένδικο μέσο, προς το σκοπό παροχής μείζονος προστασίας στον πολίτη και προβλέπεται από ειδικές διατάξεις που ορίζουν την ανατρεπτική προθεσμία μέσα στην οποία επιτρέπεται να ασκηθεί) καθώς και το όργανο στο οποίο ασκείται, το οποίο έχει εξουσία για την επανεξέταση της υπόθεσης κατά νόμο και ουσία και την εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης εξαρχής. Με τις πράξεις που εκδίδονται επί ενδικοφανούς προσφυγής δεν επιτρέπεται η χειροτέρευση της θέσης του διοικουμένου που άσκησε την προσφυγή, εκτός αν οι σχετικές διατάξεις προβλέπουν το αντίθετο. Οι πράξεις αυτές αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις υποκείμενες σε αίτηση ακυρώσεως, προϋπόθεση του παραδεκτού της οποίας αποτελεί η προηγούμενη άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής» και ΝΣΚ 84/2005 «...2. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του Ν.2690/1999, στις οποίες αποτυπώνεται πάγια αρχή του διοικητικού δικαίου η ενδικοφανής προσφυγή διαμορφώνεται κατά τρόπο ανάλογο προς το ένδικο μέσο, προς το σκοπό παροχής μείζονος προστασίας στον πολίτη. Ως ενδικοφανής προσφυγή χαρακτηρίζεται μόνο εκείνη που συγκεντρώνει τα εξής στοιχεία: α) αποτελεί προϋπόθεση του παραδεκτού της αιτήσεως ακυρώσεως, β) η άσκηση της επιτρέπεται εντός ορισμένης ανατρεπτικής προθεσμίας και γ) το όργανο στο οποίο ασκείται έχει εξουσία για την επανεξέταση της υπόθεσης και κατ' ουσίαν και την εμφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης εξαρχής. Οι αποφάσεις που εκδίδονται επί ενδικοφανούς προσφυγής αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις υποκείμενες σε αίτηση ακυρώσεως. Με τις πράξεις αυτές δεν επιτρέπεται η χειροτέρευση της

Η ανωτέρω άποψη έχει υιοθετηθεί και από τη ΔΕΔ και αποτυπώνεται στις αποφάσεις της. Ενδεικτικό, μάλιστα, είναι το γεγονός ότι η ΔΕΔ, όταν πρέπει να καταλογιστεί στον προσφεύγοντα ποσό προστίμου ή φόρου μεγαλύτερο από αυτό της προσβαλλόμενης πράξης και προκειμένου να μη χειροτερεύσει η θέση του προσφεύγοντος, απορρίπτει την προσφυγή, μη έχοντας τη δυνατότητα να διαμορφώσει το ύψος του καταλογισθέντος ποσού σε μεγαλύτερο ύψος από εκείνο της αρχικής πράξης, καθώς κάτι τέτοιο θα συνιστούσε χειροτέρευση της θέσης του διοικούμενου⁷⁸.

Ενδεικτικά παρατίθενται δύο (2) αποφάσεις της ΔΕΔ από το διατακτικό των οποίων προκύπτει εναργώς η ως άνω πάγια, πλέον, θέση της ΔΕΔ. Ειδικότερα, στην απόφαση **ΔΕΔ Θεσ/νίκης 1067/2019** αναφέρεται ότι *«Επειδή, κατά την άποψη, η οποία γίνεται δεκτή και από τη νομολογία και το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, η χειροτέρευση της θέσης του ασκούντος ενδικοφανή προσφυγή είναι ανεπίτρεπτη, πλην αντίθετης νομοθετικής ρύθμισης, δεδομένου ότι η ενδικοφανής διαδικασία ενεργοποιείται με πρωτοβουλία του διοικούμενου και όχι της Διοίκησης, ο οποίος επιδιώκει να βελτιώσει τη θέση του σε σχέση με την αρχική προσβαλλόμενη Επειδή, ωστόσο, κατά τη γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.»*

Ομοίως, στην απόφαση **ΔΕΔ Θεσ/κης 2613/2021** αναφέρεται *«...Επειδή, ωστόσο, κατά την γενική αρχή του δικαίου και ελλείψει διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. ΣτΕ 29/2017, 236/2016, 3424/2006), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.»*

θέσης του διοικούμενου που άσκησε την προσφυγή, εκτός αν οι σχετικές διατάξεις προβλέπουν το αντίθετο. Για τον έλεγχο των πράξεων αυτών λαμβάνεται υπόψη το νομικό καθεστώς που ισχύει κατά το χρόνο της έκδοσης των πράξεων αυτών και όχι των αρχικών πράξεων κατά των οποίων η προσφυγή (Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 142/2001, Επ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχ. Δ.Δ, παρ. 252).»

⁷⁸ “Πρεβεδούρου Ε. –Κυβέλου Σ., Παρατηρήσεις στην ΣτΕ 236/2016, σε ΘΠΔΔ, τ. 2/2016, σελ. 156 επομ., σύμφωνα με τους οποίους: «Μολονότι, στην ελληνική έννομη τάξη, η χειροτέρευση της θέσης του ασκούντος ενδικοφανή προσφυγή κατά κανόνα αποκλείεται, η ανάγκη διασφάλισης της αρχής της νομιμότητας και του δημοσίου συμφέροντος θα μπορούσαν, υπό προϋποθέσεις, να επιτρέψουν τη δυσμενέστερη αντιμετώπιση του προσφεύγοντος. Το τότε, όμως, θα πρέπει να προκρίνεται η αρχή της νομιμότητας έναντι της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του προσφεύγοντος στη διατήρηση, τουλάχιστον, αν όχι βελτίωση, της κατάστασής του είναι ζήτημα ερμηνείας της συγκεκριμένης νομοθετικής διάταξης που ιδρύει την ακολουθητέα ενδικοφανή διαδικασία. **Θα πρέπει, δηλαδή, να εξετάζεται αν μέσω αυτής επιδιώκεται προεχόντως η έννομη προστασία του ενδιαφερομένου ή η διασφάλιση της νομιμότητας και της ενότητας της διοικητικής δράσης.»**”

Τέλος, με την απόφαση **ΣτΕ 2350/2022**, το ΣτΕ επιλαμβανόμενο αίτησης αναίρεσης⁷⁹ κατά απόφασης του ΔΕΦΑθ που απέρριψε προσφυγή εταιρείας σε βάρος απόφασης της ΔΕΔ⁸⁰, αποδέχθηκε εμμέσως την εφαρμογή της αρχής της μη χειροτέρευσης ειδικά στην ενδικοφανή προσφυγή του ΚΦΔ.

Ειδικότερα, το ΣτΕ απεφάνθη ότι στην απόφαση της ΔΕΔ μπορεί να συμπεριληφθεί νέα συμπληρωματική αιτιολογία, σε σχέση με εκείνη της αρχικής προσβαλλόμενης πράξης, καθώς ο φορολογούμενος δύναται να την αντικρούσει ενώπιον των δικαστηρίων με ισχυρισμούς νομικούς και λόγους περί της συνδρομής πραγματικού, ακόμα και αν αυτοί δεν είχαν συμπεριληφθεί στην ενδικοφανή προσφυγή.

Περαιτέρω, το ΣτΕ απεφάνθη ότι, επειδή η αιτιολογία απόρριψης επιμέρους δαπανών, δεν μετέβαλε το ύψος του καταλογισθέντος φόρου και δεδομένου ότι η επί τα χείρω μεταβολή της θέσης του προσφεύγοντος κρίνεται με βάση την συνολική έκβαση της υπόθεσης, δηλαδή συγκρίνοντας το διατακτικό της προσβληθείσας φορολογικής πράξης με αυτό της απόφασης επί της προσφυγής και όχι με βάση την αιτιολογία της απόφασης, **δεν παραβιάστηκε η αρχή non reformatio in peius, αποδεχόμενο με τον τρόπο αυτό την εφαρμογή της αρχής στην ενδικοφανή προσφυγή του ΚΦΔ⁸¹.**

4.3. Προβολή με την προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων νομικών αιτιάσεων που δεν είχαν συμπεριληφθεί στην ενδικοφανή προσφυγή.

Με την **ΣτΕ 1956/2022** (Β' Τμήμα) απόφαση, το ανώτατο διοικητικό δικαστήριο, επιλαμβανόμενο αιτήσεως αναίρεσης της ΑΑΔΕ⁸², κατά απόφασης του ΔεφΑθ η οποία έκανε δεκτή προσφυγή εταιρείας και ακύρωνε την ΔΕΔ Αθ. 2506/2016 απόφαση, έκρινε ότι παραδεκτώς προβλήθηκαν το πρώτον ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων της προσφυγής, αιτιάσεις επί αμιγώς νομικού ζητήματος, ήτοι του ζητήματος της αντισυνταγματικότητας νομοθετικών διατάξεων περί παράτασης της παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου και, ως εκ τούτου, ορθώς το διοικητικό δικαστήριο προέβη στην εξέταση του συγκεκριμένου λόγου⁸³.

⁷⁹ Σύμφωνα με τις παρ. 3 και 4 του α. 53 του π.δ. 18/1989 (Α' 8)

⁸⁰ Με την απόφαση **ΔΕΔ Αθ. 2197/2016** α) είχε απορριφθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και β) είχε προσδιοριστεί η διαφορά του κύριου φόρου σε 104.329,99 ευρώ και ο πρόσθετος φόρος σε 116.849,59 ευρώ και συνολικά σε 221.179,58 ευρώ.

⁸¹ **ΣτΕ 2350/2022** «.....Εξάλλου, με τη ΣτΕ 2607/2018, η οποία δημοσιεύθηκε μετά την άσκηση της κρινόμενης αίτησης, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι ακόμα κι αν υποτεθεί ότι το άρθρο 63 του ΚΦΔ απαγορεύει τη χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος, πάντως η τριαύτη χειροτέρευση κρίνεται με βάση την (συνολική) έκβαση της ενδικοφανούς διαδικασίας, ήτοι με βάση το ρυθμιστικό περιεχόμενο και το διατακτικό της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, σε σχέση με εκείνο της προσβληθείσας δια της προσφυγής πράξης της φορολογικής Διοίκησης και, επομένως, τουλάχιστον κατ' αρχήν, όχι με βάση την αιτιολογία της κρίσης της ΔΕΔ με την οποία απορρίπτεται ορισμένος λόγος προσφυγής».

⁸² Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του α. 53 του π.δ. 18/1989 (Α' 8), όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213) και, ακολούθως, η παράγραφος 3 συμπληρώθηκε με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240).

⁸³ **ΣτΕ 1956/2022** «7. Ο σκοπός αυτός της εν λόγω ενδικοφανούς διαδικασίας και η ανάγκη διαφύλαξης του ωφέλιμου αποτελέσματός της δεν αναιρούνται σε περίπτωση που με το δικόγραφο της προσφυγής

Ειδικότερα, στο σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης, το ΣτΕ κάνει μνεία στον δικαιολογητικό λόγο θέσπισης της ενδικοφανούς προσφυγής και τους σκοπούς που αυτή υπηρετεί και διαφυλάσσει, αναφέροντας ότι αυτή «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 δικαστηρίου⁸⁴.»

Περαιτέρω, το ΣτΕ έκρινε ότι ο προρρηθείς δικαιολογητικός λόγος θέσπισης της ενδικοφανούς διαδικασίας κατά πράξεων της φορολογικής διοίκησης και τα εν γένει οφέλη αυτής της διαδικασίας, «δεν αναιρούνται σε περίπτωση που με το δικόγραφο της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή και με το δικόγραφο των προσθέτων λόγων (άρθρο 131 Κ.Δ.Δ.) προβάλλονται, αναφορικά (και μόνο) με τα κεφάλαια της πράξης που αμφισβητήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και τα αιτήματα που διατυπώθηκαν με αυτήν, νομικές αιτιάσεις, οι οποίες δεν είχαν συμπεριληφθεί στην ενδικοφανή προσφυγή.» Ωστόσο, σύμφωνα με το ΣτΕ, οι ανωτέρω νομικές αιτιάσεις πρέπει, περιοριστικά, να αφορούν στο κύρος, την ισχύ ή την ερμηνεία διατάξεων νόμου ή γενικών αρχών ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου και να μην προϋποθέτουν έρευνα του υπό κρίση πραγματικού της υπόθεσης καθώς επίσης να αφορούν αποκλειστικά και μόνο κεφάλαια της φορολογικής πράξης που αμφισβητήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και αιτήματα που διατυπώθηκαν με αυτήν.

4.4. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής διάταξης

Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής διάταξης συνιστά γενική αρχή του ημεδαπού και ενωσιακού δικαίου, ενώ ερείδεται και στο α. 7 της ΕΣΔΑ.

Σύμφωνα με την νομολογία του ΣτΕ⁸⁵, η ανωτέρω αρχή:

ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή και με το δικόγραφο των προσθέτων λόγων (άρθρο 131 Κ.Δ.Δ.) προβάλλονται, αναφορικά (και μόνο) με τα κεφάλαια της πράξης που αμφισβητήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και τα αιτήματα που διατυπώθηκαν με αυτήν, νομικές αιτιάσεις, οι οποίες δεν είχαν συμπεριληφθεί στην ενδικοφανή προσφυγή. Ειδικότερα, λόγοι με τους οποίους τίθενται αμιγώς νομικά ζητήματα, ήτοι ζητήματα τα οποία ανάγονται στην ισχύ και το κύρος (αυτεπαγγέλτως άλλωστε εξεταστέα επί αντισυνταγματικότητας των νομοθετικών διατάξεων κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκε η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής) 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, δύναται να προβληθούν παραδεκτώς από την εξεταζόμενη άποψη με το δικόγραφο της προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή και με το δικόγραφο των προσθέτων λόγων αυτής.».

⁸⁴ Πρβλ. σκ. 7 ΣτΕ 1959/2022

⁸⁵ Πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 (Β' Τμ. επταμ.), Ολομ. ΣτΕ 459/2013 και μειοψηφία (στη σκέψη 14) της ΣτΕ 2568/2018 (Β' Τμ. επταμ.), ΣτΕ 1438/2018 (Β' Τμήμα επταμ.), ΣτΕ 351/2019 επταμ., ΣτΕ 1389/2019 επταμ., ΣτΕ 2691/2019 επταμ.

- έχει κανονιστικό χαρακτήρα και προσιδιάζει με αρχή του ελληνικού φορολογικού δικαίου,
- δεν ελέγχεται αυτεπάγγελτα από το δικαστήριο που εξετάζει την προσφυγή, αλλά απαιτείται ο προσφεύγων να προβάλλει σχετικό λόγο,
- ο προσφεύγων έχει το βάρος επίκλησης της αρχής με τρόπο ειδικό και ορισμένο και έχει το βάρος να προσδιορίζει ρητά την ηπιότερη ρύθμιση,
- ο ηπιότερος ή μη χαρακτήρας του νεότερου νόμου δεν εξετάζεται γενικώς και αορίστως, αλλά ad hoc στο πλαίσιο της επίδικης περίπτωσης, με αντιστοίχιση των συγκρινόμενων εφαρμοζόμενων νομοθετημάτων κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα,
- η αρχή δεν εφαρμόζεται όταν ο νεότερος νόμος δεν δύναται να συγκριθεί με τον προγενέστερο και όταν είναι αλληλένδετα συνδεδεμένος με τη θεσμοθέτηση νέου και ουσιαστικά διαφοροποιημένου θεσμικού φορολογικού πλαισίου,
- ως κανόνας, η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής διάταξης μπορεί να καμφθεί εφόσον υφίσταται ρητή διάταξη η οποία είτε απαγορεύει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης ευμενέστερης ρύθμισης είτε την προβλέπει υπό προϋποθέσεις που επηρεάζουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Πλην, όμως, μία τέτοια αντίθετη νομοθετική ρύθμιση και προκειμένου να συμβαδίζει προς τις αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας, πρέπει να είναι πλήρως και επαρκώς αιτιολογημένη⁸⁶.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η **ΣτΕ 2691/2019** (Β' Τμήμα) απόφαση. Η συγκεκριμένη απόφαση αφορά σε υπόθεση λήψης αμοιβής για παροχή υπηρεσιών, χωρίς την έκδοση ή με την έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου και την επακόλουθη κτήση μη δηλωθέντος εισοδήματος, στην οποία η αντίστοιχη περιουσιακή προσαύξηση συνάγεται από καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του φορολογούμενου επιτηδευματία, εν προκειμένω δικηγόρου.

Το ΣτΕ εκλήθη να ερμηνεύσει εάν η διάταξη του α. 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, που ρυθμίζει το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου για παραβάσεις έκδοσης ανακριβών στοιχείων του ΚΒΣ, δύναται να συγκριθεί με το α. 5 παρ. 2 περ. αβ' και παρ. 10 περίπτωση α' του ν. 2523/1997 και να κρίνει εάν η νεώτερη διάταξη είναι συγκρίσιμη με την προγενέστερη και οδηγεί σε ελαφρύτερη διοικητική κύρωση. Προβαίνοντας δε σε σύγκριση των σχετικών διατάξεων απεφάνθη, εν τέλει, υπέρ της εφαρμογής του μεταγενέστερου ευνοϊκότερου θεσμικού πλαισίου σχετικά με την επιβολή διοικητικών κυρώσεων.

Περαιτέρω, το ΣτΕ έκρινε ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής του α. 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 επί εκκρεμών, ενώπιον της ΔΕΔ και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, υποθέσεων, ήτοι η ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής και καταβολή του συνόλου της οφειλής εντός ορισμένης προθεσμίας από τον φορολογούμενο, από τις οποίες εξαρτάται η αναδρομική εφαρμογή της

⁸⁶ «Δημητρακόπουλος Ι., Πάρεδρος ΣτΕ, «Η εφαρμογή των εγγυήσεων της ΕΣΔΑ στη φορολογική διαδικασία και δίκη», άρθρο δημοσιευθέν στην ιστοσελίδα www.humanrightscaselaw.gr τον Ιανουάριο 2020»

ευνοϊκότερης διάταξης, είναι ανίσχυρες και μη εφαρμοστέες, **καθώς αντίκεινται στη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.**

Εν τέλει, το ΣτΕ απέρριψε εν όλω την ασκηθείσα αναίρεση της ΑΑΔΕ σημειώνοντας ότι «... σε υπόθεση όπως η παρούσα, εφαρμόζεται *ratione temporis* η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 7 του ν. 4337/2015, με βάση την απορρέουσα από το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης φορολογικής “ποινής”». ^{87, 88}

4.5. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου σε φορολογικές υποθέσεις

Μείζονος σημασίας ζήτημα για το σύνολο της φορολογικής διοίκησης και ειδικότερα για τη ΔΕΔ, τους φορολογούμενους, φυσικά πρόσωπα και επιχειρήσεις αλλά και τη διοικητική δικαιοσύνη αποτέλεσε αυτό της παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου επί φορολογικών υποθέσεων.

Μολονότι, νόμιμος χρόνος παραγραφής είναι τα πέντε (5) έτη από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η διοικητική πρακτική που ακολουθούνταν για μεγάλο χρονικό διάστημα από τη φορολογική διοίκηση ήταν

⁸⁷ “**ΣτΕ 2691/2019** «12. Επειδή, περαιτέρω, με τις αποφάσεις 2221/2018 (της πενταμελούς σύνθεσης) και 352/2019 (της επταμελούς σύνθεσης) του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου, κρίθηκαν τα ακόλουθα: Μεταξύ των γενικών αρχών του ενωσιακού δικαίου συγκαταλέγεται η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης ... Η αρχή αυτή, η οποία αφορά και σε διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, έχει κανονιστική εμβέλεια ανάλογη με εκείνη της αντίστοιχης αρχής του ημεδαπού φορολογικού δικαίου (όπως αυτή προσδιορίζεται ανωτέρω) και, ειδικότερα, δεν είναι απόλυτη, αλλά η εφαρμογή της μπορεί να περιορισθεί από τον κοινό νομοθέτη, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας. Πάντως, η ανωτέρω αρχή του ενωσιακού δικαίου δεν εφαρμόζεται στις φορολογικές κυρώσεις αδιακρίτως, αλλά μόνο ως προς εκείνες που έχουν επαρκή σύνδεσμο με το δίκαιο της Ένωσης.»”

⁸⁸ “**ΣτΕ 2691/2019** «17.....Με τα δεδομένα αυτά, οι προαναφερθείσες, καταργητικές των προστίμων διατάξεις που επικαλείται ο προσφεύγων, συνδέονται αναπόσπαστα με τη θέσπιση ενός νέου, ουσιωδώς διαφορετικού νομοθετικού καθεστώτος, για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην ειδικότερη περίπτωση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων και, συνεπώς δεν έχει έδαφος εφαρμογής, στην περίπτωση αυτή, η νεότερη ευμενέστερη διάταξη. Περαιτέρω, όμως, λαμβάνοντας το Δικαστήριο υπόψη: 1) ότι, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' και ζ' του ν. 4337/2015, προβλέπεται ότι για παραβάσεις του ΚΒΣ που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και, κατά την κατάθεση του ανωτέρω νόμου (12-10-2015), δεν είχαν εκδοθεί σχετικές καταλογιστικές πράξεις, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά, προκειμένου για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων, η δε αποκρυσταλλισμένη αξία είναι μεγαλύτερη των 1.200 ευρώ, όπως στην προκειμένη περίπτωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυσταλλισμένης αξίας, για κάθε παράβαση, ενώ, για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε καμία από τις αναφερόμενες περιπτώσεις, ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 προστίμου, για κάθε παράβαση, 2) ότι με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου και νόμου προβλέπεται ότι η ανωτέρω ρύθμιση εφαρμόζεται και στις εκκρεμείς κατά την κατάθεση του ν. 4337/2015 υποθέσεις, όπως η παρούσα, που εκκρεμούσε προς εκδίκαση ενώπιον του παρόντος Δικαστηρίου, αφού η προσφυγή ασκήθηκε στις 2-3-2016, 3) ότι το ανωτέρω μεταβατικό καθεστώς είναι συγκρίσιμο τόσο με εκείνο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997,, 4) ότι το ανωτέρω μεταβατικό καθεστώς του ν. 4337/2015 είναι ευμενέστερο τόσο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, κρίνει ότι, κατ' εφαρμογή της προαναφερθείσας αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης, πρέπει να εφαρμοστούν και στην προκειμένη περίπτωση οι ευμενέστερες κυρώσεις που προβλέπει το τελευταίο καθεστώς του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, ενώ, η διάταξη της παρ. 4 του ίδιου άρθρου και νόμου, η οποία για τις εκκρεμείς υποθέσεις, όπως η ένδικη, εξάρτα την αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης από προϋποθέσεις (ανεκκλήτη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής και καταβολή του συνόλου της οφειλής εντός ορισμένης προθεσμίας), είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα, ως αντικείμενη στην πιο πάνω συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. ΣτΕ 2402/2016)....».”

οι φορολογικοί έλεγχοι να επεκτείνονται σε χρήσεις πολύ παλαιότερες της πενταετίας, βασιζόμενοι, είτε στις διαδοχικές παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, που θεσπίζονταν ad hoc με ειδικές νομοθετικές διατάξεις, είτε στις εξαιρετικές διατάξεις του ισχύοντος θεσμικού πλαισίου που προέβλεπαν περιοριστικά τις περιπτώσεις παρατάσεως του χρόνου παραγραφής.

Το πρώτο βήμα έγινε με την **Ολομ. ΣτΕ 1738/2017** απόφαση, με την οποία η Ολομέλεια του ΣτΕ εκλήθη να αποφανθεί επί του επίμαχου μείζονος σημασίας ζητήματος της παραγραφής, μετά από σχετική παραπομπή του Β' Τμήματος (ΣτΕ 675/2017).

Με την ως άνω απόφαση το ΣτΕ έκρινε ως αντισυνταγματικές τις διατάξεις των νόμων με τις οποίες παρατείνονταν διαδοχικά ο χρόνος παραγραφής των υποθέσεων της φορολογίας εισοδήματος, ως αντικείμενες στις αρχές του κράτους δικαίου, της ασφάλειας του δικαίου και της διασφάλισης της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου⁸⁹.

Ειδικότερα, το ΣτΕ έκρινε ότι οι προρρηθείσες θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού δικαίου επιβάλλουν τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων, ιδίως δε αυτών που έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις για τους διοικούμενους, και ότι η κατάσταση του διοικούμενου, σχετικά με οικονομικές επιβαρύνσεις λόγω επιβολής φορολογικών βαρών, δεν μπορεί να βρίσκεται επί μακρόν σε αμφίβολη κατάσταση. Για τον λόγο αυτό η προθεσμία παραγραφής πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων, να έχει προσδιορισμένη διάρκεια και μετά την λήξη της να μην επιτρέπεται άλλη οικονομική επιβάρυνση του διοικούμενου.

Ακόμη, το ΣτΕ διαπίστωσε ότι η νομοθετική αναφορά της παραγραφής πρέπει να λαμβάνει χώρα επί τη βάση συγκεκριμένου χρονικού σημείου που δεν εξαρτάται από ενέργειες της δημόσιας διοίκησης και, προκειμένου να βρίσκεται σε σύμπνοια με την αρχή της αναλογικότητας, να έχει συνολικά, εύλογη διάρκεια. Σύμφωνα με την Ολομέλεια του ΣτΕ τα ανωτέρω συμβάλλουν καθοριστικά στην καλλιέργεια κλίματος εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη διοίκηση και περιορίζουν ουσιαστικά την απραξία των διοικητικών οργάνων, η οποία τείνει να ενθαρρύνεται από τη μεγάλη χρονική διάρκεια της παραγραφής ή τη δυνατότητα, δια νόμου, παρέκταση αυτής, όταν πλησιάζει ο χρόνος λήξης της. Αξίζει δε να σημειωθεί ότι το ΣτΕ συνέδεσε τη διοικητική πρακτική της δια νόμου παρέκτασης του χρόνου παραγραφής με δυσμενείς επιπτώσεις στον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων της εθνικής οικονομίας, ιδίως σε χρονικές περιόδους οικονομικής κρίσης⁹⁰.

⁸⁹ Η σπουδαιότητα της συγκεκριμένης απόφασης έγκειται και στο ότι δεν κάνει ερμηνεία ενός συγκεκριμένου νομοθετήματος αλλά διατυπώνει μια ευρύτερη θέση αναφορικά με το πότε είναι επιτρεπόμενη η παράταση παραγραφής φορολογικής αξίωσης ανεξάρτητα του από ποιον νόμο διέπεται έκαστη φορά. Το γεγονός αυτό κρίθηκε, κατά τον χρόνο έκδοσής της, εξόχως σημαντικό διότι η ερμηνεία αυτής της απόφασης κάλυπτε με τον τρόπο αυτό τόσο ελεγχόμενα έτη με βάση τον ν.2238/1994 (έως και 31/12/2013), όσο και ελεγχόμενα έτη με βάση τον ν.4174/2013 (από 1/1/2014 και μετά).

⁹⁰ «**ΣτΕ 1738/2017** «...5. Επειδή, η **αρχή της ασφάλειας του δικαίου**, η οποία απορρέει από την **αρχή του κράτους δικαίου** και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η **αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου**... επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων και πρέπει να τηρείται με **ιδιαίτερη αυστηρότητα**,

Εν τέλει, το ΣτΕ έκρινε, ότι τυχόν επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής είναι δυνατή μόνον με ειδική διάταξη, η οποία θεσπίζεται το αργότερο εντός του επόμενου έτους, από το έτος, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση, και όχι λίγο πριν τη λήξη του χρόνου παραγραφής, που ήταν δηλαδή η συνήθης διοικητική πρακτική μέχρι τότε⁹¹.

Ακολούθως, μετά την έκδοση της πολύκροτης αυτής απόφασης της Ολομέλειας ΣτΕ, το ΝΣΚ, με το υπ' αριθ. **2642/2017 Πρακτικό Γνωμοδότησης της Ολομέλειας ΝΣΚ, παρείχε οδηγίες σχετικά με την τηρητέα εφεξής διοικητική διαδικασία** απαντώντας σε ερωτήματα που αφορούσαν σε πολυπληθείς και εξαιρετικά μεγάλο οικονομικού αντικειμένου φορολογικές υποθέσεις.

Σχετικά με τη νομολογιακή εφαρμογή της υπ' αριθ. **ΣτΕ 1738/2017** απόφασης, η Ολομέλεια του ΝΣΚ αναγνώρισε την ανάγκη για ομοιόμορφη αντιμετώπιση υποθέσεων με όμοια με τα επιλυθέντα από το ΣτΕ νομικά ζητήματα από το σύνολο της φορολογικής διοίκησης και πολύ περισσότερο από τη ΔΕΔ, καθώς, σε αντίθετη περίπτωση, αφενός διακυβεύεται η τήρηση της δικαιοκρατικής αρχής της νομιμότητας και αφετέρου προκαλείται άνευ ουσίας απασχόληση των διοικητικών οργάνων και των δικαστηρίων και η μη ενασχόληση αυτών με πιο σοβαρές υποθέσεις.

Ως εκ τούτου, αν και αναγνωρίζεται αρχικά από το ΝΣΚ ότι η ισχύς του παραχθέντος δεδικασμένου στο πλαίσιο της διοικητικής δίκης περιορίζεται μόνο μεταξύ των διαδίκων, κρίνεται, εν τέλει, **ότι η διοίκηση αν και δεν οφείλει να συμμορφωθεί προς την επίμαχη απόφαση του ΣτΕ, πλην, όμως, μπορεί και πρέπει να την ακολουθήσει ως νομολογιακή δεδομένο** για τους προμνησθέντες λόγους. Αναφορικά δε με το ζήτημα αν η διοίκηση δεσμεύεται από την απόφαση του

*όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή, η οποία εξυπηρετεί σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, **να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω**.Συνακόλουθα.... απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, **...να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκεια της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικουμένο, μετά δε την λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως.Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας Αυτά δε προς τον σκοπό α) να είναι μεν δυνατή η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου για την εξακρίβωση της εκ μέρους των διοικουμένων τήρησης των ως άνω οικονομικών υποχρεώσεών τους, χωρίς όμως να ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, την οποία ενθαρρύνει η μεγάλη διάρκεια του χρόνου της παραγραφής ή η δυνατότητα της εκ των υστέρων, και ιδίως πλησίον του χρόνου λήξεώς της, παρατάσεώς της, β) να μην αφήνονται οι διοικουμένοι έκθετοι αφενός μεν σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου - που αποτελεί, σε συνδυασμό και με τις συνεχείς μεταβολές της σχετικής με φόρους, τέλη, εισφορές και συναφείς κυρώσεις νομοθεσίας, παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων, με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία.....»***

⁹¹ *ΣτΕ 1738/2017 «...6. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικευμένες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων».*”

ΣτΕ, ως νομολογιακό δεδομένο, το ΝΣΚ προσέθεσε στη γνωμοδότησή του μία αμφίσημη διατύπωση φράση αναφέροντας ότι «*αυτή ανάγεται στη σφαίρα των επιλογών και της βουλήσεως του Διοικητή της ΑΑΔΕ*».

Την ως άνω γνωμοδότηση της Ολομέλειας ΝΣΚ ακολούθησε μία σειρά γνωμοδοτήσεων Τμημάτων του ΝΣΚ για την ερμηνεία ειδικότερων νομικών ζητημάτων παραγραφής, οι οποίες έγιναν αποδεκτές από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Ειδικότερα, με την **ΝΣΚ 254/2017** (Β' Τμήμα) **γνωμοδότηση**⁹², έγινε ομόφωνα δεκτό ότι «*προκειμένου περί χρήσεων που δεν προτεραιοποιούνται προς έλεγχο και έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού, λόγω παραγραφής, δεν είναι εκ των πραγμάτων δυνατή η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης, αφού για τις υποθέσεις αυτές δεν πρόκειται να διενεργηθεί έλεγχος και να εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η οποία, ως ήδη ελέχθη, αποτελεί προϋπόθεση για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και την εν συνεχεία άσκηση της ποινικής δίωξης.*»⁹³

Εν συνεχεία, με την **ΝΣΚ 265/2017** (Β' Τμήμα) **γνωμοδότηση**⁹⁴, ερμηνεύτηκε η έννοια της ανακρίβειας της φορολογικής δηλώσεως της περιπτώσεως β' της παρ. 2 του α. 68 του ΚΦΕ⁹⁵ για την εφαρμογή του α. 84 παρ. 4 του ίδιου ως άνω νόμου περί δεκαετούς παραγραφής, υπό το πρίσμα όσων έγιναν δεκτά στις ΣτΕ 2934 και 2935/2017 αποφάσεις.

Περαιτέρω νομολογιακές εξελίξεις για την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου επί φορολογικών οφειλών επήλθαν και με τις **Ολομ. ΣτΕ 616/2021, ΣτΕ 617/2021 και ΣτΕ 618/2021** αποφάσεις της Ολομέλειας του ΣτΕ.

Οι ανωτέρω αποφάσεις της Ολομέλειας του ΣτΕ πραγματεύονται διαφορετικά φορολογικά αντικείμενα, ήτοι φορολογία εισοδήματος (Ολομ. ΣτΕ 616/2021), Φ.Π.Α. (Ολομ. ΣτΕ 617/2021) και επιβολή προστίμου του α. 6 του ν. 2523/1997 για τα πρόστιμα ΦΠΑ για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία (Ολομ. ΣτΕ 618/2021) και επιλύουν το νομικό ζήτημα που ανέκυψε από τη διάταξη του α. 36 παρ. 1 του ν. 4174/2013, στο οποίο οριζόταν ότι η πενταετής προθεσμία παραγραφής άρχεται από τη λήξη του έτους εντός του οποίου συνέτρεξαν οι οριζόμενες στο νόμο προϋποθέσεις για την έκδοση της σχετικής πράξης προσδιορισμού του φόρου και διακοπή της προθεσμίας αυτής **επέρχεται με την έκδοση της σχετικής καταλογιστικής πράξης φόρου και όχι με την κοινοποίηση αυτής**.

Με τις ανωτέρω αποφάσεις επιλύθηκε οριστικά η αστοχία της διάταξης του α. 36 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ενόψει ιδίως και της μεταβατικής διάταξης του α. 72 παρ. 11 εδ. γ' του ν. 4174/2013 στην οποία ορίζεται ότι «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. [...] Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του*

⁹² Έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ.1190/2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

⁹³ Πρβλ. σημ. 23 γνωμοδότησης ΝΣΚ 265/2017

⁹⁴ Έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ 1191/01.12.2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

⁹⁵ ν. 2238/1994 (Α' 151)

προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Το ΣτΕ με τις ανωτέρω αποφάσεις έκρινε αντισυνταγματική την ανωτέρω διάταξη ως αντικείμενη στις αρχές της φανεράς δράσης της διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου και, ως εκ τούτου, μη εφαρμοστέα, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες διατάξεις του α. 36 του ΚΦΔ περί παραγραφής, οι οποίες παγίως προέβλεπαν, ως προϋπόθεση διακοπής της προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής αξίωσης του δημοσίου, την εντός της οικείας προθεσμίας κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης⁹⁶.

Κεφάλαιο 5

Η αποτελεσματικότητα της ενδικοφανούς προσφυγής ως μέσο εξωδικαστικής επίλυσης φορολογικών διαφορών

5.1. Η ενδικοφανής προσφυγή ως εργαλείο εξωδικαστικής επίλυσης φορολογικών διαφορών

Η αποτελεσματικότητα της δικαστικής προστασίας συνιστά ένα από τα μείζονα ζητούμενα της σύγχρονης εποχής και επιτάσσει την ταχύτητα και την ποιότητα της απονομής δικαιοσύνης σε συνδυασμό με τη διασφάλιση της δικαιοκρατικής αρχής της νομιμότητας και την ουσιαστική πραγμάτωση των δικαιωμάτων των διαδίκων.

Τα τελευταία χρόνια, προς τον σκοπό αυτό, δίνεται έμφαση στους μηχανικούς εξωδικαστικής επίλυσης διαφορών, ως μέσο αποσυμφόρησης της δικαιοσύνης και συνεπακόλουθης διευκόλυνσης της λειτουργίας της και ενίσχυσης της αποτελεσματικότητάς αυτής.

Πλην, όμως, είναι γεγονός ότι το διοικητικό δίκαιο σε αντίθεση με το ιδιωτικό, εγγενώς δεν συνάδει με τις εναλλακτικές μορφές επίλυσης διαφορών, δεδομένης προεχόντως της ανάγκης τήρησης της νομιμότητας και της προστασίας του δημοσίου συμφέροντος. Για τον λόγο αυτό διαχρονικά έχουν διατυπωθεί αντιρρήσεις για τη συμβατότητα της εναλλακτικής επίλυσης διαφορών με το δημόσιο δίκαιο, οι οποίες ερείδονται στο επιχείρημα ότι αφ' ης στιγμής δεν πρόκειται για ιδιωτικές αλλά για δημόσιες υποθέσεις, που ρυθμίζουν τις σχέσεις κράτους πολίτη, η επίλυση μίας διοικητικής διαφοράς δεν εξαντλείται στην απλή εξεύρεση συμβιβαστικής λύσης μεταξύ των συμφερόντων δύο πλευρών αλλά η συμβιβαστική διαδικασία καλείται συμπληρωματικά να διαφυλάξει και την τήρηση της αρχής της νομιμότητας.

Σταδιακά, ωστόσο, η ανωτέρω σκωπτική στάση σε ακαδημαϊκό και νομοθετικό επίπεδο αμβλύνεται τόσο στην εθνική όσο και σε αλλοδαπές έννομες τάξεις. Πλέον, διεθνή και ευρωπαϊκά κείμενα⁹⁷ συστήνουν την ανάγκη σχεδιασμού

⁹⁶ Το προϊσχύσαν νομοθετικό καθεστώς του άρθρου 84 Ν. 2238/1994, κατά το οποίο **για τη διακοπή της παραγραφής δεν αρκούσε μόνο η έκδοση της καταλογιστικής πράξης, αλλά απαιτείτο επιπλέον να λάβει χώρα εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής και η κοινοποίηση αυτής.**

⁹⁷ Πρβλ. την υπ' αριθ. 9/2001 Σύσταση του Συμβουλίου της Ευρώπης «*Recommendation Rec(2001)9 of the Committee of Ministers to member states on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties*» και 38CEPEJ (2007) 15 και τις υπ' αριθ. 15/2007 Κατευθυντήριες Γραμμές της Ε.Επιτροπής «*European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ) Guidelines for*

δημόσιων πολιτικών για την προώθηση εναλλακτικών μορφών επίλυσης διαφορών και στις διοικητικές διαφορές καθώς με τον τρόπο αυτό ενισχύεται η συνείδηση διαλόγου και επιτυγχάνεται η ταχύτερη απονομή δικαιοσύνης. Η προώθηση εναλλακτικών μορφών επίλυσης διαφορών και δη διοικητικών δεν αντιμετωπίζεται πλέον ως απόδοση δικαιοσύνη δεύτερης ταχύτητας αλλά, τουναντίον, ως εργαλείο αναβάθμισης και εξυπηρέτησης του δημοσίου συμφέροντος και όχι υποβάθμισης αυτού.

Επιχειρώντας να συστηματοποιήσουμε τα πλεονεκτήματα των ενδικοφανών προσφυγών, ως εργαλεία εξωδικαστικής επίλυσης στο πεδίο των διοικητικών διαφορών, διαπιστώνουμε ότι:

- ✓ ενισχύουν τους μηχανισμούς εσωτερικού αυτοελέγχου της διοίκησης,
- ✓ συμβάλλουν στην ταχύτερη και αποτελεσματικότερη διόρθωση τυχόν πλημμελείων της διοίκησης,
- ✓ συνεισφέρουν στην ουσιαστικότερη απονομή έννομης προστασίας των διοικουμένων καθώς η δημόσια διοίκηση, θεωρητικά τουλάχιστον, αποτελεί καλύτερο γνώστη του εκάστοτε διοικητικού φακέλου και έχει τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει πιο καίριες επεμβάσεις από τον δικαστή είτε ακυρωτικό είτε ουσίας,
- ✓ συμβάλλουν στην αποσυμπύεση των διοικητικών δικαστηρίων και την μεταφορά υποθέσεων προς δικαστική κρίση υπό βέλτιστο καθεστώς καθώς η διοικητική κρίση της υπόθεσης σε δεύτερο βαθμό βοηθά στο να πείσει τον διοικούμενο ως προς τον ορθότητα της επιχειρηματολογίας της διοίκησης,
- ✓ ακόμη όμως και στην περίπτωση τη μη επίλυσης της διαφοράς σε διοικητικό επίπεδο, η υπόθεση κρίνεται πλέον από τους δικαστές απαλλαγμένη από νομικές και πραγματικές πλημμέλειες, και με λυμένα, κατά περίπτωση, τυπικά ελαττώματα (π.χ. αναρμοδιότητα, έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας).
- ✓ ειδικά η ενδικοφανής προσφυγή του ΚΦΔ, διαθέτει και ειδική δημοσιονομική βαρύτητα, αν αναλογιστεί κανείς ότι ο μεγάλος αριθμός φορολογικών διαφορών που εισάγονται προς δικαστική κρίση, έχει ως αποτέλεσμα όχι μόνο τη συμφόρηση της διοικητικής δικαιοσύνης αλλά και την επιβάρυνση του φορολογικού μηχανισμού, καθώς τυχόν μακρά εκκρεμοδικία επί φορολογικών υποθέσεων κωλύει τη βεβαίωση και είσπραξη καταλογισθέντων ποσών και κατά συνέπεια των δημοσίων εσόδων.

5.2. Η Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών

Κρίσιμη παρίσταται στο σημείο αυτό η συνοπτική αναφορά σε έναν ακόμη θεσμό που αποσκοπεί στην εξωδικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών, εμφανίζει αρκετές ομοιότητες με την ενδικοφανή προσφυγή του ΚΦΔ και

a better implementation of the existing Recommendation on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties».

καταδεικνύει την τάση της σύγχρονης δημόσιας διοίκησης προς την εναλλακτική επίλυση διαφορών.

Πρόκειται για την Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών, η οποία συστάθηκε το 2020⁹⁸ στη Γενική Γραμματεία Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, και συνιστά ένα ιδιότυπο εργαλείο εναλλακτικής επίλυσης φορολογικών διαφορών, όπως και η προβλεπόμενη στον ΚΦΔ ενδικοφανής προσφυγή.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ιδρυτικού της νόμου, η σύσταση της Επιτροπής προκρίθηκε με στόχο την ταχεία επίλυση των φορολογικών διαφορών, την αποσυμφόρηση της διοικητικής δικαιοσύνης και την τόνωση των φορολογικών εσόδων. Πλην, όμως, νομικοί και ακαδημαϊκοί κύκλοι αναφέρουν ότι η θεσμοθέτηση της συνιστά και μία ξεκάθαρη προσπάθεια του Έλληνα νομοθέτη να περιορίσει την πάγια πρακτική της διοίκησης να ασκεί με άκριτο τρόπο ένδικα μέσα, εξαντλώντας όλους τους βαθμούς δικαιοδοσίας, χωρίς προηγούμενη εμπειριστατωμένη αξιολόγηση για την τυχόν ευδοκίμηση τους ή μη ενώπιον των δικαστηρίων, ακόμη και για ζητήματα για τα οποία υφίσταται πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων.

Έργο της Επιτροπής είναι η εξωδικαστική επίλυση διαφορών που εκκρεμούν ενώπιον του ΣτΕ και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων⁹⁹, ανεξάρτητα από το γεγονός εάν η δικαστική διαδικασία έχει εκκινήσει από τον ίδιο τον φορολογούμενο ή όχι. Σημειωτέον ότι με την αίτηση εξώδικης επίλυσης ενώπιον της Επιτροπής δύναται να προβληθούν από τον φορολογούμενο παραδεκτός μόνο οι κάτωθι, περιοριστικά αναφερόμενοι, ισχυρισμοί: (α) παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλει τον επίδικο φόρο ή πρόστιμο λόγω παρόδου του χρόνου εντός του οποίου η φορολογική διοίκηση είχε δικαίωμα προς καταλογισμό αυτών, (β) παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλει τον επίδικο φόρο ή πρόστιμο λόγω λήψης φορολογικού πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη, (γ) εσφαλμένος καταλογισμός του φόρου ή προστίμου λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης ή αριθμητικού σφάλματος, (δ) αναδρομική εφαρμογή ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης και (ε) μείωση του πρόσθετου φόρου, του τόκου, των προσαυξήσεων και των προστίμων.

Η Επιτροπή εξετάζει τις αιτήσεις με βάση τη νομολογία των δικαστηρίων και την πάγια διοικητική πρακτική του φορολογικού μηχανισμού και προτείνει την ολική

⁹⁸ “Με το άρθρο 16 του ν. 4714/2020 (Α’ 148) συστάθηκε η Επιτροπή και με την υπ’ αριθ. 127519/09.11.2020 (Β’ 4939) Υπουργική Απόφαση, εκδοθείσα κατ’ εξουσιοδότηση του ως άνω νόμου, καθορίστηκαν τα ειδικότερα θέματα λειτουργίας της Επιτροπής τόσο οργανωτικά όσο και διαδικαστικά σχετικά με το περιεχόμενο των αιτήσεων, τη διαδικασία κατανομής των αιτήσεων και των εισηγήσεων καθώς και τη διαδικασία συνεδριάσεων των τμημάτων της Επιτροπής και διαδικασία λήψης απόφασης.

⁹⁹ Κατά τα διαλαμβανόμενα στον ανωτέρω νόμο η Επιτροπή έχει έδρα στην Αθήνα και παράρτημα στη Θεσσαλονίκη και λειτουργεί σε τριμελή τμήματα, ο συνολικός αριθμός των οποίων δεν μπορεί να υπερβεί τα δέκα (10), στα οποία Πρόεδρος ορίζεται πρώην δικαστικός λειτουργός των Διοικητικών Δικαστηρίων με βαθμό τουλάχιστον Προέδρου Εφετών. Μέλη εκάστου Τμήματος ορίζονται ένας πρώην δικαστικός λειτουργός των Διοικητικών Δικαστηρίων με βαθμό τουλάχιστον Εφέτη και ένα (1) μέλος του κύριου προσωπικού του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ενώ στα Τμήματα εισηγούνται χωρίς δικαίωμα ψήφου εφοριακοί υπάλληλοι. Της Επιτροπής προΐσταται Γενικός Προϊστάμενος ο οποίος επιβλέπει και συντονίζει τις εργασίες των Τμημάτων της Επιτροπής χωρίς να συμμετέχει σε αυτές και κατανέμει στα Τμήματα τις ασκηθείσες αιτήσεις.”

ή μερική αποδοχή ή απόρριψη του αιτήματος, ενώ σε κάθε περίπτωση υποβάλλει συμβιβαστική πρόταση με συγκεκριμένο αντικείμενο στον αιτούντα.

Στην περίπτωση που η πρόταση αυτή γίνει δεκτή συντάσσεται σχετικό πρακτικό εξώδικης επίλυσης της διαφοράς, το οποίο συνιστά εκτελεστό τίτλο και κοινοποιείται στο δικαστήριο όπου εκκρεμεί η επίδικη υπόθεση, με αποτέλεσμα αυτή να τίθεται αυτοδίκαια στο αρχείο. Όταν ο αιτών δεν αποδέχεται την πρόταση της Επιτροπής συντάσσεται, αντιστοίχως, πρακτικό ματαίωσης το οποίο, ομοίως, κοινοποιείται στο δικαστήριο, στο οποίο εκκρεμεί η επίδικη υπόθεση με αποτέλεσμα η ανασταλείσα δίκη να συνεχίζεται.

Η ως άνω Επιτροπή και η ενδικοφανής προσφυγή του ΚΦΔ, ως θεσμοί, εμφανίζουν σημαντικές ομοιότητες καθώς αμφότεροι στοχεύουν στην εξωδικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών, με απώτερο σκοπό την αποφόρτιση των διοικητικών δικαστηρίων από τον τεράστιο όγκο των υποθέσεων που έχουν επωμιστεί, εξασφαλίζοντας, ταυτόχρονα, την ταχύτητα στη διεκπεραίωση των φορολογικών διαφορών.

Ωστόσο, εμφανίζουν και σημαντικές διαφορές καθώς η ενδικοφανής προσφυγή του ΚΦΔ συνιστά στοιχείο του παραδεκτού της δικαστικής προσφυγής του φορολογούμενου, ενώ, αντιθέτως, η αίτηση εξώδικης επίλυσης της διαφοράς προϋποθέτει την άσκηση ενδίκου βοηθήματος, η εκδίκαση του οποίου εκκρεμεί στα διοικητικά δικαστήρια. Περαιτέρω, ενώ η ενδικοφανής προσφυγή συνιστά έναν παγιωμένο, πλέον, θεσμό εναλλακτικής επίλυσης φορολογικών διαφορών, η Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών εισήχθη μόλις το 2020 ως έκτακτη νομοθετική λύση προσωρινού χαρακτήρα με σκοπό την ελάφρυνση των εκκρεμών δικαστικών υποθέσεων που συσσωρεύονταν εκείνο το χρονικό διάστημα στα διοικητικά δικαστήρια.

Η Επιτροπή Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών από τον Οκτώβριο του 2020 μέχρι και τον Οκτώβριο του 2023 περαίωσε με έκπτωση 5.000 φορολογικές υποθέσεις και καταλόγισε φόρους και πρόστιμα ποσά άνω των 900 εκατ. ευρώ. Ωστόσο, η μεγάλη απήχησή της στους φορολογούμενους οδήγησε σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα στην υπερφόρτωσή της. Οι δε συνεχείς παρατάσεις στη λειτουργία της δείχνουν την πρόθεση της διοίκησης να προχωρήσει στη λειτουργία της σε μόνιμη και σταθερή βάση¹⁰⁰.

5.3 Κριτική που έχει ασκηθεί κατά της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές ως μηχανισμός εξωδικαστικής επίλυσης διαφορών

Σύμφωνα με τη θεωρία¹⁰¹, η ενδικοφανής προσφυγή διαφοροποιείται από τους λοιπούς μηχανισμούς εξωδικαστικής επίλυσης διαφορών, καθώς ενέχει το στοιχείο της υποχρεωτικότητας πριν την πρόσβαση του διοικούμενου στα διοικητικά δικαστήρια. Με τον τρόπο αυτό συνιστά επί της ουσίας μία υποχρεωτική διοικητική προδικασία, η οποία αποκλείει την άμεση δικαστική πρόσβαση του διοικούμενου με

¹⁰⁰ Με την πλέον πρόσφατη ρύθμιση δόθηκε παράταση στην υποβολή αιτήσεων έως τις 30 Ιουνίου 2024 με την προϋπόθεση να αφορούν αποκλειστικά και μόνο σε υποθέσεις που εκκρεμούν και δεν έχουν συζητηθεί, ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων έως τις 29 Ιουνίου 2024.

¹⁰¹ “Πρεβεδούρου Ε., Η προβληματική των ενδικοφανών προσφυγών ενόψει της συνταγματικής κατοχύρωσης της αιτήσεως ακυρώσεως, Δ 1990, σελ. 641”

άμεσες και σοβαρές συνέπειες τόσο σε δικονομικό όσο και σε ουσιαστικό επίπεδο για την πορεία κάθε σχετικής διαφοράς. Για τον λόγο αυτό, υποστηρίζεται από θεωρητικούς ότι η φύση της ενδικοφανούς προσφυγής είναι διττή, μετέχοντας τόσο στην εκτελεστική όσο και στη δικαστική λειτουργία και αποτελώντας ουσιαστικά μια «*sui generis* διαδικασία θέσει διοικητική και δυνάμει δικονομική»¹⁰².

Για την ενδικοφανή προσφυγή στις φορολογικές διαφορές, από τη χρονική στιγμή της θεσμοθέτησής της μέχρι και σήμερα, πληθώρα αρνητικών κριτικών έχει διατυπωθεί. Αρχικά, οι επικρίσεις συνδέονταν με το γεγονός ότι αποτελούσε έναν θεσμό ξενόφερτο από ευρωπαϊκές χώρες όπως Ολλανδία, Γερμανία, Γαλλία, Δανία, χώρες με διαφορετική φορολογική κουλτούρα και διαφορετική φορολογική νομοθεσία. Πράγματι, η ενδικοφανής διαδικασία στις φορολογικές διαφορές έχει εφαρμοστεί με επιτυχία στη Γερμανία, όπου ποσοστό 85-95% των υποθέσεων εξετάζονται από δευτεροβάθμιο διοικητικό όργανο και δεν καταλήγουν στα γερμανικά δικαστήρια. Η προσπάθεια κατάργησής του θεσμού αυτού στη Γερμανία οδήγησε σε άμεση αύξηση της ροής υποθέσεων στα δικαστήρια και πολλαπλασιασμό των εξόδων της δικαιοσύνης, λόγω της εντατικότερης λειτουργίας της. Ομοίως, στη Γαλλία, σε έρευνα του Conseil d' Etat προέκυψε ότι μόνο το 30% των υποθέσεων, στις οποίες έχει προηγηθεί στάδιο ενδικοφανούς διαδικασίας, εισάγεται στα διοικητικά Δικαστήρια¹⁰³.

Περαιτέρω, ερωτήματα διατυπώθηκαν σχετικά με τη συνταγματικότητα του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω μη συμβατότητάς της με τις διατάξεις της ΕΣΔΑ και τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου, και ιδίως με το α. 20 Σ, που θεμελιώνει το δικαίωμα δικαστικής προστασίας και το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου, με το α. 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, που διακηρύττει το δικαίωμα στη χρηστή απονομή δικαιοσύνης, καθώς και με την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει η διοίκηση να διευκολύνει τους πολίτες στην προστασία και προάσπιση των δικαιωμάτων τους, μέσω της ποιότητας των υπηρεσιών της, μέσω έγκαιρων και αιτιολογημένων απαντήσεων, μέσω διαφάνειας των δράσεών της και μέσω σωστής ενημέρωσης των διοικουμένων, αλλά και την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, που απορρέει με την σειρά της από την αρχή της ασφάλειας δικαίου.

Ειδικότερα, στο επίκεντρο της κριτικής βρέθηκε η σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής από τη ΔΕΔ, καθώς η δυνατότητα αυτή θεωρήθηκε ότι παραβιάζει το δικαίωμα ακρόασης του φορολογουμένου και θίγει τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της εύλογης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, ενόψει κυρίως του υποχρεωτικού χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής, ο οποίος, εκ πρώτης όψεως, δεν συνάδει με τη δυνατότητα σιωπηρής απόρριψης της προσφυγής εκ μέρους της διοίκησης¹⁰⁴.

¹⁰² “Μουκίου Χρ., «Η σιωπή της Διοίκησης», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2003, σελ. 537-540”

¹⁰³ “Χαλκιά Δ., Διπλωματική Εργασία στο Φορολογικό Δίκαιο (Τομέας Δημοσίου Δικαίου και Πολιτικής Επιστήμης Δημοκρίτειου Πανεπιστημίου Θράκης) με θέμα: *Η ενδικοφανής προσφυγή κατά τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας*, Κομοτηνή, Απρίλιος 2015, σελ. 186”

¹⁰⁴ “Ευσταθόπουλος Γ., «Μήπως η διαδικασία επανεξέτασης των φορολογικών διαφορών χρήζει επανεξέτασης», δημοσιευθέν σε ιστότοπο taxheaven.gr, στις 08.06.2022”

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

Κριτική κατά της ενδικοφανούς προσφυγής ασκήθηκε, περαιτέρω, με επιχείρημα τον προσωποκεντρικό χαρακτήρα της προβλεπόμενης διαδικασίας εξέτασής, καθώς επ' αυτής επιλαμβάνονται στελέχη της φορολογικής διοίκησης και πιο συγκεκριμένα στελέχη της ΔΕΔ που καλούνται να επανεξετάσουν νόμο και ουσία φορολογικές πράξεις που έχουν εκδοθεί από συναδέλφους τους, ομοίως στελέχη της φορολογικής διοίκησης. Οι υπέρμαχοι της ανωτέρω άποψης θεωρούν δεδομένη την εμμονή της ΔΕΔ στις αρχικές κρίσεις των επιμέρους υπηρεσιών της φορολογικής διοίκησης, γεγονός το οποίο αναφέρουν ότι, εν τέλει, καταλήγει στο αποτέλεσμα οι περισσότερες φορολογικές υποθέσεις, ούτως ή άλλως, να συσσωρεύονται ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Προβάλλουν, μάλιστα, ως επιχείρημα τα μεγάλα ποσοστά σιωπηρών απορρίψεων προσφυγών ή αποφάσεων της ΔΕΔ, που, χωρίς νέα επί της ουσίας κρίση επί των αιτιάσεων που προβάλλονται από τους προσφεύγοντες, απλά επαναλαμβάνουν το σκεπτικό της προσβληθείσας πράξης, με αποτέλεσμα, και στις δύο περιπτώσεις, οι υποθέσεις να καταλήγουν και πάλι στα διοικητικά δικαστήρια.

Έτερη ασκηθείσα κριτική ερείδεται στην έλλειψη σαφών, ρητών και εκ των προτέρων προβλεφθέντων κριτηρίων, στη βάση των οποίων η ΔΕΔ επιλέγει τις υποθέσεις για τις οποίες δεν εκδίδεται ρητή απόφαση αλλά απορρίπτονται σιωπηρά, θεωρώντας ότι η έλλειψη τέτοιων κριτηρίων πλήττει τη διαφάνεια της διαδικασίας.

Επιπρόσθετες αιτιάσεις αφορούν στην ποιότητα των αποφάσεων που εκδίδει η ΔΕΔ καθώς πολλές κρίνονται από νομικούς κύκλους ανεπαρκώς αιτιολογημένες, καθώς υιοθετούν αυτούσιο το σκεπτικό της προσβαλλόμενης πράξης, με αποτέλεσμα η διοίκηση όχι μόνο να μην συνδράμει στη διήθηση της φορολογικής υπόθεσης πριν αυτή αχθεί ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων αλλά, τουναντίον, να δυσχεραίνει το έργο των τελευταίων, αφού πρώτη ύλη του δικαστικού έργου αποτελούν οι αποφάσεις της ΔΕΔ.

Έτι περισσότερο σκωπτικοί κύκλοι, που, αναμφίβολα, αντανakλούν μία παρωχημένη, απαρχαιωμένη και διαχρονικά φιλόπονη στάση απέναντι στο δημόσιο, έχουν χαρακτηρίσει τη ΔΕΔ ως κεκαλυμμένη φοροεισπρακτική μηχανή, με όχημα την ενδικοφανή προσφυγή.

Πρέπει να σημειωθεί στο σημείο αυτό ότι οι ανωτέρω αρνητικές κριτικές, περισσότερες από τις οποίες διατυπώθηκαν κατά την υιοθέτηση του θεσμού της

ενδικοφανούς προσφυγής, αντανακλούν και την πάγια ελληνική στάση αντίστασης της κοινωνίας και της ίδιας της διοίκησης στην εισαγωγή νέων θεσμών και μεταρρυθμίσεων.

Σε κάθε περίπτωση, μετά από δέκα και πλέον χρόνια από τη θεσμοθέτηση της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής, οι αρνητικές κριτικές έχουν αμβλυνθεί και η θέση της ΔΕΔ ως δευτεροβάθμιο όργανο της φορολογικής διοίκησης έχει παγιωθεί. Μέσα από την παρακάτω παράθεση και επεξεργασία στατιστικών στοιχείων αναδεικνύεται η σταθερά ανοδική πορεία της ενδικοφανούς προσφυγής, η αποδοχή της από τους φορολογούμενους, η αποδοτική λειτουργία της ΔΕΔ, η αποτελεσματικότητα της προσφυγής και εν τέλει η συμβολή της στην αποσυμφόρηση της διοικητικής δικαιοσύνης.

5.4. Η ενδικοφανής προσφυγή ως αναπόσπαστο τμήμα του Στρατηγικού και Επιχειρησιακού Σχεδιασμού της ΑΑΔΕ

Ο κείριος ρόλος της ΔΕΔ εντός της φορολογικής διοίκησης και η σημασία της αποτελεσματικής λειτουργίας της ενδικοφανούς προσφυγής του ΚΦΔ αναφαίνονται από το γεγονός ότι η ενδικοφανής προσφυγή, διαχρονικά, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του στρατηγικού και επιχειρησιακού σχεδιασμού της ΑΑΔΕ, μέσα στον οποίο προβλέπεται και για τη ΔΕΔ συγκεκριμένη στοχοθεσία, εξειδικευμένη με μετρήσιμους δείκτες.

Ειδικότερα, το Στρατηγικό Σχέδιο 2020-2024 της ΑΑΔΕ¹⁰⁵ αποτελείται από τρεις (3) Στρατηγικούς Στόχους και επιμέρους άξονες παρέμβασης/δράσεων εκ των οποίων Στρατηγικός Στόχος 2 (ΣΣ2) είναι «η εξυπηρέτηση των συναλλασσόμενων και η προστασία του κοινωνικού συνόλου», η οποία σε επίπεδο διοικητικής πρακτικής μεταφράζεται στη βέλτιστη δυνατή εξυπηρέτηση και υποστήριξη των πολιτών και των επιχειρήσεων.

Κατά την εξειδίκευση του ως άνω Στρατηγικού Στόχου, μνημονεύεται ρητά ότι «προτεραιότητα της ΑΑΔΕ συνιστά η συνεχής αναβάθμιση του πλαισίου εξωδικαστικής επίλυσης διαφορών με στόχο τη διευθέτησή τους σε σύντομες προθεσμίες, συμβάλλοντας με τον τρόπο αυτό στην ενίσχυση της εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και πολιτών καθώς και η διαχρονική επιδίωξη για μείωση των υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες ασκείται ενδικοφανής προσφυγή και για τις οποίες οι φορολογούμενοι προσφεύγουν στα διοικητικά δικαστήρια μετά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής»¹⁰⁶.

Προς υλοποίηση των ανωτέρω, στον Άξονα 3.2.1 «Συνεχής βελτίωση της εξυπηρέτησης πολιτών και επιχειρήσεων» του Επιχειρησιακού Σχεδίου 2024 της

¹⁰⁵ Δημοσιευθέν τον Μάρτιο του 2020 και διαθέσιμο στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ <https://www.aade.gr/aade/epiheirisiaka-shedia-stothotesia/epiheirisiaka-shedia/stratigiko-shedio-aade-2020-2024>”

¹⁰⁶ “Στρατηγικό Σχέδιο ΑΑΔΕ 2020-2024”, σελ. 6, διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <https://www.aade.gr/aade/epiheirisiaka-shedia-stothotesia/epiheirisiaka-shedia/stratigiko-shedio-aade-2020-2024>”

ΑΑΔΕ¹⁰⁷ περιλαμβάνονται συγκεκριμένοι στόχοι και επιδιωκόμενα αποτελέσματα για το 2024 που συνδέονται άμεσα με την ενδικοφανή προσφυγή ως εξής¹⁰⁸:

“Σ.Σ.2 Εξυπηρέτηση συναλλασσόμενων και προστασία κοινωνικού συνόλου
Άξονας 3.2.1. Συνεχής βελτίωση της εξυπηρέτησης πολιτών και επιχειρήσεων
Στόχοι 2024
➤ Έκδοση ετησίως τουλάχιστον 6.160 ρητών αποφάσεων από τη ΔΕΔ
➤ Εξέταση των υποθέσεων ενδικοφανών προσφυγών σε ποσοστό τουλάχιστον 87%, πριν από την κατά νόμο προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία”

Περαιτέρω, εντός του ανωτέρω Επιχειρησιακού Σχεδίου περιλαμβάνεται και εξειδικευμένη στοχοθεσία για τη ΔΕΔ για το έτος 2024 από την οποία προκύπτει ότι έμφαση δίνεται α) στην έκδοση ρητών αποφάσεων, β) στην εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών πριν από τη λήξη της προβλεπόμενης από τον νόμο προθεσμίας και γ) στην πρόβλεψη ειδικού ποσοστού αποφάσεων της ΔΕΔ που προσβάλλονται δικαστικά.

Τα ως άνω αποτυπώνονται στον κατωτέρω πίνακα¹⁰⁹:

Περιγραφή	Αρμόδια Δ/ση	Αρμόδιο Τμήμα	Βαρύτητα Στόχων
“Έκδοση ετησίως τουλάχιστον 6.160 ρητών αποφάσεων”	“ΔΕΔ”	“Υποδιευθύνσεις: α) Επανεξέτασης & β) Επανεξέτασης & Νομικής Υποστήριξης”	6
“Εξέταση των υποθέσεων ενδικοφανών προσφυγών σε ποσοστό τουλάχιστον 87%, πριν από την κατά νόμο προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία”	“ΔΕΔ”	“Υποδιευθύνσεις: α) Επανεξέτασης & β) Επανεξέτασης & Νομικής Υποστήριξης”	8
“Οι αποφάσεις της ΔΕΔ που προσβάλλονται με δικαστική προσφυγή να μην ξεπερνούν ως ποσοστό το 50% των ολοκληρωμένων υποθέσεων ενδικοφανών προσφυγών”	“ΔΕΔ”	“Υποδιευθύνσεις: α) Επανεξέτασης & β) Επανεξέτασης & Νομικής Υποστήριξης”	8
“Εμπρόθεσμη αποστολή των απόψεων της Διοίκησης και του σχετικού φακέλου στα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΚΔΔ σε ποσοστό τουλάχιστον 95% των δικαστικών προσφυγών αρμοδιότητας της ΔΕΔ με προσδιορισμένη ημερομηνία δικασίμου.”	“ΔΕΔ”	“Υποδιευθύνσεις: α) Νομικών Θεμάτων & β) Επανεξέτασης & Νομικής Υποστήριξης”	3

¹⁰⁷ Διαθέσιμο στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ https://www.aade.gr/sites/default/files/2024-04/epix_sxedio_2024.pdf και δημοσιευθέν στο ΦΕΚ Τεύχος Β' 2518/26.04.2024.

¹⁰⁸ Πρβλ. σελ. 29 και 31 επιχειρησιακού σχεδίου ΑΑΔΕ 2024

¹⁰⁹ Πρβλ. σελ. 129 και 130 επιχειρησιακού σχεδίου ΑΑΔΕ 2024

<p>“Εμπρόθεσμη δημοσίευση των αποφάσεων που εκδίδει η ΔΕΔ σε ποσοστό τουλάχιστον 85% έως το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοσή τους και ως το τέλος του επόμενου διμήνου από την έκδοσή τους για το 100% αυτών.”</p>	<p>“ΔΕΔ”</p>	<p>“α) Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης & β) Αυτοτελές Γραφείο Διοικητικής Υποστήριξης”</p>	<p>6</p>
<p>“Καταγραφή και αξιολόγηση των εκδοθεισών δικαστικών αποφάσεων αρμοδιότητας της ΔΕΔ και αποστολή σε μηνιαία βάση των σημαντικότερων αυτών, μέσω της ΔΝΥ, στις αρμόδιες κεντρικές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ.”</p>	<p>“ΔΕΔ”</p>	<p>“Τμήμα Β1 Νομικής Υποστήριξης”</p>	<p>2</p>
<p>“Καταγραφή και ανάλυση των λόγων για τους οποίους έγιναν αποδεκτές ενδικοφανείς προσφυγές εν όλω ή εν μέρει και αποστολή εξαμηνιαίας αναφοράς στον Διοικητή, εντός τριών (3) μηνών από τη λήξη του εξαμήνου αναφοράς.”</p>	<p>“ΔΕΔ”</p>	<p>“Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης”</p>	<p>2</p>
<p>“Υποβολή μηνιαίας αναφοράς αποτελεσμάτων εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών (θετικών ή απορριπτικών) ανά Ελεγκτική Υπηρεσία εντός 22 ημερών από τη λήξη του μήνα αναφοράς.”</p>	<p>“ΔΕΔ”</p>	<p>“Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης”</p>	<p>2</p>
<p>“Υποβολή: (α) έκθεσης ετήσιου απολογισμού έτους 2023 στον Διοικητή ΑΑΔΕ και στη ΔΣΣ, μέχρι 16/02/2024, (β) έκθεσης προγραμματισμού στόχων και έργων επόμενου έτους στον Διοικητή της ΑΑΔΕ και στη ΔΣΣ, μέχρι 30/08/2024.”</p>	<p>“ΔΕΔ”</p>	<p>“Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης”</p>	<p>3</p>
<p>“Υποβολή τριμηνιαίων εκθέσεων στη ΔΣΣ για βασικές δραστηριότητες και θέματα που ανακύπτουν από τη λειτουργία της Διεύθυνσης, εντός 22 ημερών από τη λήξη του τριμήνου αναφοράς.”</p>	<p>“ΔΕΔ”</p>	<p>“Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης”</p>	
<p>“Υποβολή μηνιαίων αναφορών στη ΔΣΣ για την παρακολούθηση επίτευξης των στόχων του ΕΣ, εντός 22 ημερών από τη λήξη του μήνα αναφοράς.”</p>	<p>Όλες οι Δ/νσεις & τα αυτοτελή τμήματα των ΓΔ</p>		
<p>“Υποβολή μηνιαίων αναφορών στη ΔΣΣ για την παρακολούθηση επίτευξης έργων/δράσεων του ΕΣ, εντός 15 ημερών από τη λήξη του μήνα αναφοράς.”</p>	<p>Όλες οι ΓΔ/νσεις, Αυτοτελείς υπηρεσίες</p>		

5.5. Στατιστικά στοιχεία από το 2013 και εντεύθεν

Η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής λαμβάνεται πολλαπλώς υπόψη, ως δείκτης απόδοσης της φορολογικής διοίκησης και ως δείκτης για την επίτευξη των στρατηγικών στόχων της ΑΑΔΕ.

Ειδικότερα, η ΑΑΔΕ, στο πλαίσιο ενίσχυσης της διαφάνειας και λογοδοσίας, δημοσιεύει στον ιστότοπό της στατιστικά στοιχεία στη βάση Κρίσιμων Δεικτών Απόδοσης Φορολογικής & Τελωνειακής Διοίκησης (kpi's) τριμηνιαία περίοδο αναφοράς¹¹⁰ μεταξύ των οποίων και οι ενδικοφανείς προσφυγές¹¹¹.

Περαιτέρω, οι ενδικοφανείς προσφυγές λαμβάνονται υπόψη ως δείκτες απόδοσης για την επίτευξη του Στρατηγικού Στόχου 2, στο κεφάλαιο 8 «Δείκτες Απόδοσης ΑΑΔΕ».

Τρεις (3) είναι οι δείκτες απόδοσης που σχετίζονται με την ενδικοφανή προσφυγή:

(α) το πλήθος των εισερχόμενων υποθέσεων ενδικοφανών προσφυγών, που δείχνει πόσες προσφυγές ασκήθηκαν κατ' έτος

(β) το πλήθος ολοκληρωμένων υποθέσεων ενδικοφανών προσφυγών, δηλαδή πόσες αποφάσεις εκδόθηκαν κατ' έτος (ρητές - σιωπηρές) επί των ασκηθεισών προσφυγών και

(γ) το πλήθος των αποφάσεων που εξέδωσε η ΔΕΔ (ρητών ή σιωπηρών) οι οποίες προσβλήθηκαν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Οι ως άνω δείκτες απόδοσης για τα έτη 2020 έως 2023 αποτυπώνονται ως εξής:

	α/α	Δείκτης απόδοσης	“Τιμή Δείκτη 2020”	“Τιμή Δείκτη 2021”	“Τιμή Δείκτη 2022”	“Τιμή Δείκτη 2023”
“Στρατηγικός Στόχος 2”	31	“Πλήθος εισερχόμενων υποθέσεων ενδικοφανών προσφυγών”	10.028	9.117	7.862	6.956
	32	“Πλήθος ολοκληρωμένων υποθέσεων ενδικοφανών προσφυγών”	4.951	10.268	7.363	6.527
	33	“Πλήθος αποφάσεων ΔΕΔ (ρητών ή σιωπηρών) που προσβάλλονται στα Διοικητικά Δικαστήρια”	2.908	3.069	4.132	2.919

¹¹⁰ Πρβλ. σελ. 136 επιχειρησιακού σχεδίου 2024 ΑΑΔΕ.

¹¹¹ <https://www.aade.gr/open-data-kpis>

Από τα ανωτέρω στοιχεία, δύναται να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα για τη διαχρονική πορεία του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής στην ελληνική φορολογική διοίκηση και την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας της ΔΕΔ.

Ειδικότερα και λαμβάνοντας ως εναρκτήριο σημείο αναφοράς το 2013, επισημαίνονται τα εξής:

Κατά το 2013, πρώτο έτος λειτουργίας της ΔΕΔ, εξετάστηκαν από τη ΔΕΔ 261 ενδικοφανείς προσφυγές. Από αυτές 27 έγιναν δεκτές εν όλω ή εν μέρει και για 234 εκδόθηκε απορριπτική απόφαση.

Το 2014 εξετάστηκαν από τη ΔΕΔ 7.832 ενδικοφανείς προσφυγές. Από αυτές 1.346 έγιναν δεκτές εν όλω ή εν μέρει, για 4.917 εκδόθηκε απορριπτική απόφαση και 3.513 απορρίφθηκαν σιωπηρά, ήτοι παρήλθε άπρακτη η προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία εξέτασής τους.

Το 2015 εξετάστηκαν από τη ΔΕΔ 10.222 ενδικοφανείς προσφυγές. Από αυτές 490 έγιναν δεκτές εν όλω ή εν μέρει, για 5.197 εκδόθηκε απορριπτική απόφαση και 4.392 απορρίφθηκαν σιωπηρά, ήτοι παρήλθε άπρακτη η προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία εξέτασής τους. Σε 2 περιπτώσεις υπήρξε παραίτηση από την προσφυγή και η υπόθεση αρχειοθετήθηκε.

Το 2016 εξετάστηκαν από τη ΔΕΔ 8.711 ενδικοφανείς προσφυγές. Από αυτές 1.381 έγιναν δεκτές εν όλω ή εν μέρει, για 5.197 εκδόθηκε απορριπτική απόφαση και 1.991 απορρίφθηκαν σιωπηρά, ήτοι παρήλθε άπρακτη η προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία εξέτασής τους. Σε 142 περιπτώσεις υπήρξε παραίτηση από την προσφυγή και η υπόθεση αρχειοθετήθηκε. Στο τέλος του 2016 το ποσοστό των αποφάσεων που προσβλήθηκαν δικαστικώς περιορίστηκε στο 49,40%, σημειώνοντας μείωση σε σχέση με το αντίστοιχο ποσοστό του έτους 2015 (53,92%)¹¹².

Το 2017 εξετάστηκαν από τη ΔΕΔ 10.291 ενδικοφανείς προσφυγές. Από αυτές 2.205 έγιναν δεκτές εν όλω ή εν μέρει, για 7.143 εκδόθηκε απορριπτική απόφαση και 836 απορρίφθηκαν σιωπηρά, ήτοι παρήλθε άπρακτη η προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία εξέτασής τους. Σε 107 περιπτώσεις υπήρξε παραίτηση από την προσφυγή και η υπόθεση αρχειοθετήθηκε. Ακόμη, στο τέλος του 2017 το ποσοστό των αποφάσεων που προσβλήθηκαν δικαστικώς περιορίστηκε στο 42,16%, παρουσιάζοντας μείωση σε σχέση με το αντίστοιχο ποσοστό του έτους 2016 (49,40%) της τάξεως του 14,6%¹¹³.

Το 2018 εξετάστηκαν από τη ΔΕΔ 8.170 ενδικοφανείς προσφυγές. Από αυτές 3.179 έγιναν δεκτές εν όλω ή εν μέρει, για 4.217 εκδόθηκε απορριπτική απόφαση και 573 απορρίφθηκαν σιωπηρά, ήτοι παρήλθε άπρακτη η προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία εξέτασής τους. Σε 2.021 περιπτώσεις υπήρξε παραίτηση από την προσφυγή και η υπόθεση αρχειοθετήθηκε. Περαιτέρω, στο τέλος του 2018 το ποσοστό των αποφάσεων που προσβλήθηκαν στα διοικητικά δικαστήρια

¹¹² “Εκθεση απολογισμού ΑΑΔΕ για το έτος 2016, σελ. 70, διαθέσιμη στον σύνδεσμο https://www.aade.gr/sites/default/files/2021-04/ekthesi_apologismou_aade_2016.pdf”

¹¹³ “Εκθεση απολογισμού ΑΑΔΕ για το έτος 2017, σελ. 72, διαθέσιμη στον σύνδεσμο https://www.aade.gr/sites/default/files/2021-04/ekthesi_apologismou_aade_2017.pdf”

περιορίστηκε στο 38,3%, σημειώνοντας μείωση σε σχέση με το αντίστοιχο ποσοστό του έτους 2017 (42,2%)¹¹⁴.

Το 2019 εξετάστηκαν από τη ΔΕΔ 7.138 ενδικοφανείς προσφυγές. Από αυτές 2.465 έγιναν δεκτές εν όλω ή εν μέρει, για 3.893 εκδόθηκε απορριπτική απόφαση και 750 απορρίφθηκαν σιωπηρά, ήτοι παρήλθε άπρακτη η προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία εξέτασής τους. Σε 30 περιπτώσεις υπήρξε παραίτηση από την προσφυγή και η υπόθεση αρχειοθετήθηκε. Στο τέλος του 2019 το ποσοστό των αποφάσεων που προσβλήθηκαν στα διοικητικά δικαστήρια διαμορφώθηκε στο 39%¹¹⁵.

Το 2020 εξετάστηκαν από τη ΔΕΔ 4.951 ενδικοφανείς προσφυγές. Από αυτές 2.826 έγιναν δεκτές εν όλω ή εν μέρει, για 3.893 εκδόθηκε απορριπτική απόφαση και 209 απορρίφθηκαν σιωπηρά, ήτοι παρήλθε άπρακτη η προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία εξέτασής τους. Σε 30 περιπτώσεις υπήρξε παραίτηση από την προσφυγή και η υπόθεση αρχειοθετήθηκε. Σημειώνεται ότι στο τέλος του 2020 το ποσοστό των αποφάσεων της ΔΕΔ που προσβλήθηκαν δικαστικά ανήλθε σε 40,7%, έναντι στόχου 40%¹¹⁶.

Το 2021 εξετάστηκαν από τη ΔΕΔ 10.268 ενδικοφανείς προσφυγές. Από αυτές 3.658 έγιναν δεκτές εν όλω ή εν μέρει, για 4.721 εκδόθηκε απορριπτική απόφαση και 1.812 απορρίφθηκαν σιωπηρά, ήτοι παρήλθε άπρακτη η προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία εξέτασής τους. Σε 77 περιπτώσεις υπήρξε παραίτηση από την προσφυγή και η υπόθεση αρχειοθετήθηκε. Ακόμη, στο τέλος του 2021 το ποσοστό των αποφάσεων της ΔΕΔ που προσβλήθηκαν στα δικαστήρια μειώθηκε σε 39,0%, έναντι 40,7% την 31.12.2020, υπερκαλύπτοντας τον ετήσιο στόχο του $\leq 45\%$ ¹¹⁷.

Το 2022 εξετάστηκαν από τη ΔΕΔ 7.363 ενδικοφανείς προσφυγές. Από αυτές 1.970 έγιναν δεκτές εν όλω ή εν μέρει, για 4.778 εκδόθηκε απορριπτική απόφαση και 594 απορρίφθηκαν σιωπηρά, ήτοι παρήλθε άπρακτη η προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία εξέτασής τους. Σε 21 περιπτώσεις υπήρξε παραίτηση από την προσφυγή και η υπόθεση αρχειοθετήθηκε ενώ στο τέλος του 2022 το ποσοστό των αποφάσεων της ΔΕΔ που προσβλήθηκαν στα διοικητικά δικαστήρια αυξήθηκε σε 40,7%, έναντι 39,0% την 31.12.2021, υπερκαλύπτοντας τον ετήσιο στόχο του $\leq 50\%$ ¹¹⁸.

Το 2023 εξετάστηκαν από τη ΔΕΔ 6.527 ενδικοφανείς προσφυγές. Από αυτές 1.946 έγιναν δεκτές εν όλω ή εν μέρει, για 4.268 εκδόθηκε απορριπτική απόφαση και 278 απορρίφθηκαν σιωπηρά, ήτοι παρήλθε άπρακτη η προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία εξέτασής τους. Σε 35 περιπτώσεις υπήρξε παραίτηση από την προσφυγή και η υπόθεση αρχειοθετήθηκε. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα απολογιστικά στοιχεία της ΑΑΔΕ, στο τέλος του 2023 το ποσοστό των αποφάσεων της ΔΕΔ που

¹¹⁴ “Εκθεση απολογισμού ΑΑΔΕ για το έτος 2018, σελ. 65, διαθέσιμη στον σύνδεσμο https://www.aade.gr/sites/default/files/2021-04/ekthesi_apologismou_aade_2018.pdf”

¹¹⁵ “Εκθεση απολογισμού ΑΑΔΕ για το έτος 2019, σελ. 69, διαθέσιμη στον σύνδεσμο https://www.aade.gr/sites/default/files/2021-04/ekthesi_apologismou_aade_2020.pdf”

¹¹⁶ “Εκθεση απολογισμού ΑΑΔΕ για το έτος 2020, σελ. 57, διαθέσιμη στον σύνδεσμο https://www.aade.gr/sites/default/files/2021-04/ekthesi_apologismou_aade_2020.pdf”

¹¹⁷ “Εκθεση απολογισμού ΑΑΔΕ για το έτος 2021, σελ. 71, διαθέσιμη στον σύνδεσμο [Ekthesi_Apologismou_aade_2021.pdf](https://www.aade.gr/sites/default/files/2021-04/ekthesi_apologismou_aade_2021.pdf)”

¹¹⁸ “Εκθεση απολογισμού ΑΑΔΕ για το έτος 2022, σελ. 68-71, διαθέσιμη στον σύνδεσμο [Ekthesi_Apologismou_aade_2022.pdf](https://www.aade.gr/sites/default/files/2021-04/ekthesi_apologismou_aade_2022.pdf)”

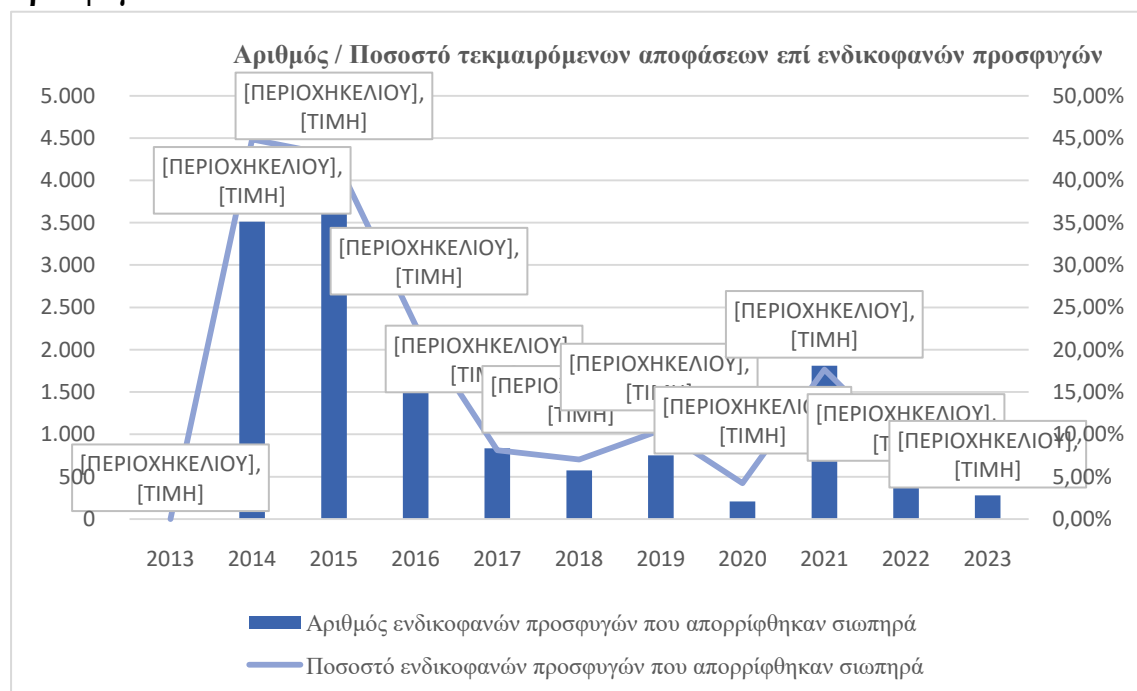
προσβλήθηκαν δικαστικά αυξήθηκε σε 41,0%, έναντι 40,7% την 31/12/2022, υπερκαλύπτοντας τον ετήσιο στόχο του $\leq 50\%$ ¹¹⁹.

Τα ανωτέρω στατιστικά στοιχεία αποτυπώνονται σχηματικά στα παρακάτω διαγράμματα:

Διάγραμμα 1: Πορεία ενδικοφανών προσφυγών από το 2013 έως το 2023

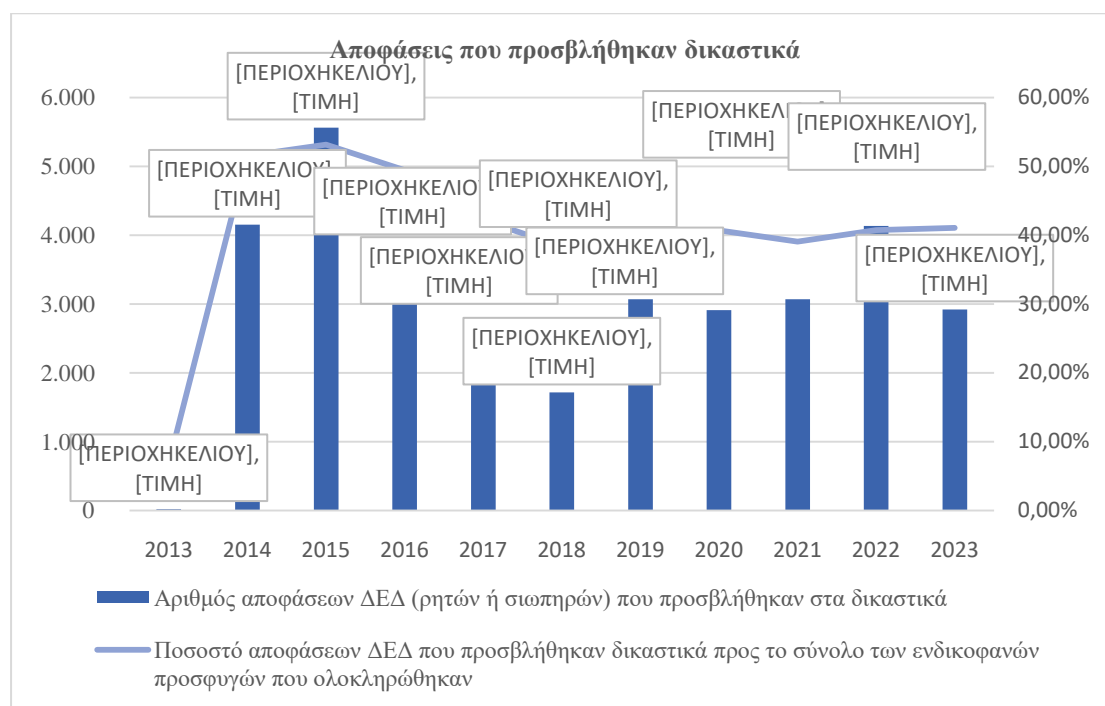


Διάγραμμα 2: Αριθμός/Ποσοστό τεκμαιρόμενων αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών



¹¹⁹ “Έκθεση απολογισμού ΑΑΔΕ για το έτος 2023, σελ. 76-78, διαθέσιμη στον σύνδεσμο Ekthesi_Apologismou_aade_2023.pdf”

Διάγραμμα 3: Αποφάσεις ΔΕΔ (σιωπηρές ή ρητές) που προσβλήθηκαν δικαστικώς



Από την παράθεση και ανάλυση των ανωτέρω στατιστικών στοιχείων προκύπτει:

- ✓ σταδιακή αυξητική τάση του αριθμού ενδικοφανών προσφυγών που ασκούνται ενώπιον της ΔΕΔ,
- ✓ αυξανόμενος ο αριθμός των ρητών αποφάσεων της ΔΕΔ που δέχονται ή απορρίπτουν τις προσφυγές,
- ✓ μειούμενος ο αριθμός των σιωπηρώς τεκμαιρόμενων απορρίψεων των προσφυγών της ΔΕΔ, γεγονός που σημαίνει ότι η διοίκηση προέβη σε επανέλεγχο της φορολογικής υπόθεσης και η υπόθεση ήχθη ενώπιον της διοικητικής δικαιοσύνης εκκαθαρισμένη και
- ✓ μειούμενος ο αριθμός των αποφάσεων της ΔΕΔ που προσβάλλονται ενώπιον της διοικητικής δικαιοσύνης κατά τα έτη 2015 έως 2021, ενώ μικρή αύξηση παρατηρείται κατά το έτος 2022.

Από την προηγηθείσα ανάλυση προκύπτει ότι ο μηχανισμός της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές, από τη θεσμοθέτησή του μέχρι και σήμερα, έχει λειτουργήσει με επιτυχία, ενώ, παράλληλα, η ΔΕΔ ως υπηρεσία εξελίσσεται και ωριμάζει, γεγονός που αποδεικνύεται τόσο από τη σταθερά αυξητική πορεία του αριθμού των ενδικοφανών προσφυγών που ασκούνται όσο και από τη διαχρονική μείωση του αριθμού των σιωπηρών απορρίψεων και την αντίστοιχη αύξηση των ρητών αποφάσεων της ΔΕΔ.

Συμπερασματικά, λοιπόν, και παρά τις προρρηθείσες αρνητικές κριτικές, τόσο η ενδικοφανής προσφυγή ως θεσμός όσο και η ΔΕΔ ως προμετωπίδα αυτού, καταφέρνουν να ανθίστανται στον χρόνο και να ανταποκρίνονται στις προκλήσεις των καιρών, περισσότερο σε σχέση με ανάλογους βραχύβιους θεσμούς του πρόσφατου παρελθόντος.

5.6. Προτάσεις για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της ΔΕΔ

Όπως αναλύθηκε παραπάνω, ο σχετικά νεοπαγής μηχανισμός της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές με την πάροδο του χρόνου εμπεδώνει τη θέση του στο πεδίο των φορολογικών διαφορών και ενισχύει την κουλτούρα των Ελλήνων προς την εξωδικαστική επίλυση των φορολογικών διαφορών καθώς, σε κάθε περίπτωση, επιλύει ταχύτερα από τα διοικητικά δικαστήρια τις υποθέσεις των διοικουμένων.

Αναμφίβολα, λοιπόν, η θεσμοθέτηση και εφαρμογή της ενδικοφανούς προσφυγής συνέβαλε καθοριστικά στην τήρηση της αρχής της νομιμότητας και στην ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου στο πεδίο των φορολογικών διαφορών και στη δημιουργία μίας φορολογικής διοίκησης φιλικής και χωρίς κόστος προς τον φορολογούμενο.

Σε κάθε περίπτωση, όμως, υπάρχουν ζητήματα που χρήζουν ρύθμισης για την περαιτέρω ενδυνάμωση του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής *per se* και τη συνακόλουθη μεγιστοποίηση των θετικών αποτελεσμάτων αυτής και με απώτερο σκοπό την ανεύρεση τρόπων ουσιαστικής εξέτασης μεγαλύτερου αριθμού υποθέσεων και τη διασφάλιση, εν τέλει, της εύκολης, ανέξοδης και απλής πρόσβασης του φορολογούμενου πολίτη σε έναν μηχανισμό ουσιαστικού διοικητικού αυτοελέγχου παρακάμπτοντας τον κίνδυνο να εξελιχθεί σε μηχανισμό ταχείας ταμειακής είσπραξης δημοσίων εσόδων.

Ειδικότερα:

Επί του στελεχιακού δυναμικού της ΔΕΔ:

- ✓ αριθμητική ενδυνάμωση του προσωπικού της ΔΕΔ, η οποία, όπως οι περισσότερες υπηρεσίες του ελληνικού δημοσίου, πάσχει από υποστελέχωση λαμβανομένου υπόψη του όγκου των υποθέσεων που χειρίζεται σε συνδυασμό με την περιπλοκότητα και τον βαθμό δυσκολίας αυτών,
- ✓ ποιοτική ενδυνάμωση του στελεχιακού δυναμικού της ΔΕΔ με καταρτισμένο επιστημονικό προσωπικό με οικονομικό ή νομικό υπόβαθρο,
- ✓ εκπαίδευση και περαιτέρω κατάρτιση του υφιστάμενου στελεχιακού δυναμικού της ΔΕΔ σε μείζονος σημασίας ζητήματα ενδικοφανών προσφυγών σε συνεργασία και με δικαστικούς λειτουργούς που χειρίζονται φορολογικά θέματα,
- ✓ ανταλλαγή καλών πρακτικών με ευρωπαϊκές χώρες, όπως Γαλλία και Γερμανία, όπου ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής είναι δοκιμασμένος και αποτελεσματικός.

Επί της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής:

- ✓ θεσμοθέτηση διαδικασίας αξιολόγησης και προτεραιοποίησης των ασκηθέντων ενδικοφανών προσφυγών μέσα από, εκ των προτέρων γνωστά, σαφώς καθορισμένα κριτήρια με στόχο την επίτευξη διαφάνειας αναφορικά με την επιλογή των υποθέσεων που απορρίπτονται σιωπηρά,
- ✓ ανατροφοδότηση της ΔΕΔ μέσω συστηματικής καταγραφής και ανάλυσης της νομολογίας των διοικητικών δικαστηρίων, με σκοπό την άρση τυχόν αντιφατικότητας μεταξύ της διοικητικής και της δικαστικής νομολογίας,
- ✓ καταγραφή, ανάλυση και κατηγοριοποίηση των λόγων αποδοχής ή απόρριψης των προσφυγών,
- ✓ εκλέπτυνση και επεξεργασία του νομικού λόγου,
- ✓ δημιουργία αποθετηρίου δικαστικών αποφάσεων και αποφάσεων ΔΕΔ με σκοπό την προτυποποίηση και επεξεργασία του νομικού λόγου,
- ✓ έμφαση στην απλοποίηση των διαδικασιών, των εγγράφων που πρέπει να υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και στην προτυποποίηση των προβαλλόμενων λόγων με στόχο η ενδικοφανής προσφυγή να παραμείνει μία πρωτίστως διοικητική διαδικασία, ευέλικτη και φιλική προς τον διοικούμενο,
- ✓ τήρηση των γενικών αρχών του διοικητικού δικαίου που αφορούν την ακρόαση του διοικούμενου και την αρχή της προφορικής διαδικασίας σύμφωνα με τον ΚΔΔιαδ,
- ✓ θωράκιση της διαδικασίας, ενίσχυση της διαφάνειας και της ακεραιότητας ώστε να καλλιεργηθεί έτι περαιτέρω η εμπιστοσύνη των φορολογούμενων προς τον θεσμό και να απεμποληθεί η αναχρονιστική θεώρηση της ΔΕΔ ως ένας κεκαλυμμένος φοροεισπρακτικός μηχανισμός.

Συμπεράσματα-Διαπιστώσεις

Κωδικοποιώντας με συνοπτικό τρόπο τις βασικές λειτουργίες του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι αυτές είναι ο αυτοέλεγχος της δημόσιας διοίκησης, μέσα από τη συμπλήρωση και διόρθωση των λαθών και πλημμελειών της, η αποτελεσματική, φιλική και ανέξοδη προστασία του διοικουμένου, η διήθηση σε διοικητικό επίπεδο των υποθέσεων και η αποσυμφόρηση των δικαστηρίων.

Η παρούσα εργασία επιχείρησε να παρουσιάσει τα βασικότερα σημεία της ενδικοφανούς προσφυγής για την επίλυση των φορολογικών διαφορών σε διοικητικό επίπεδο στην ελληνική έννομη τάξη, η οποία αποτέλεσε, από τη στιγμή της θεσμοθέτησής της, μία αμφιλεγόμενη νομοθετική επιλογή, παρά το γεγονός ότι γενικά η ενδικοφανής προσφυγή έχει στην ελληνική έννομη τάξη μεγάλη θεωρητική και νομολογιακή παράδοση.

Η καθιέρωσή της ενδικοφανούς προσφυγής προκειμένου για την επίλυση φορολογικών διαφορών καλλιεργήσε υψηλές προσδοκίες καθώς ratio της θεσμοθέτησής της ήταν η ταχύτερη είσπραξη δημοσίων εσόδων και η επιτάχυνση της διοικητικής δίκης μέσα από τη δημιουργία ενός φιλικού για τον φορολογούμενο, μηχανισμού διοικητικής επίλυσης διαφορών που προβλέπει την εξέτασή τους από ένα

ad hoc συσταθέν δευτεροβάθμιο διοικητικό όργανο, τη ΔΕΔ, που καλείται, εν προκειμένω, να διορθώσει λάθη και πλημμέλειες της φορολογικής διοίκησης.

Ωστόσο, όπως αναλύθηκε παραπάνω, νομικοί και οικονομικοί κύκλοι αλλά και παράγοντες της ίδιας της φορολογικής διοίκησης εξέφρασαν έντονες επιφυλάξεις προβάλλοντας την αμφίβολη συνταγματική νομιμότητα του θεσμού, ο οποίος θεωρήθηκε ότι προσβάλλει το δικαίωμα δικαστικής προστασίας του α. 20 Σ και διαταράσσει τις θεμελιώδεις διοικητικές αρχές της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου καθώς και της ασφάλειας δικαίου. Κριτική ασκήθηκε και για τον προσωποκεντρικό χαρακτήρα της προβλεπόμενης διαδικασίας αλλά και για τον αυξημένο αριθμό των προσφυγών που απορρίπτονταν σιωπηρά.

Από την ανάλυση που προηγήθηκε στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας προκύπτει εναργώς ότι, δέκα και πλέον χρόνια μετά από τη θεσμοθέτηση της ενδικοφανούς προσφυγής, τόσο ο ίδιος ο μηχανισμός όσο και η θέση της ΔΕΔ, ως δευτεροβάθμιο όργανο της φορολογικής διοίκησης, έχουν αμφοτέρα παγιωθεί στη συνείδηση των φορολογούμενων πολιτών κάμπτοντας τις προμνησθείσες αρνητικές κριτικές.

Τα στατιστικά στοιχεία που ενδελεχώς παρουσιάστηκαν αποδεικνύουν ξεκάθαρα τη αυξητική τάση του αριθμού προσφυγών που ασκούνται, τον συνεχώς αυξανόμενο αριθμό ρητών αποφάσεων της ΔΕΔ, τον, αντίστοιχα, συνεχώς μειούμενο αριθμό σιωπηρών απορρίψεων και τέλος τον, ομοίως, μειούμενο αριθμό αποφάσεων της ΔΕΔ που προσβάλλονται ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Εκτός, όμως, από τα στατιστικά στοιχεία που αποτυπώνουν αριθμητικά μεγέθη και πραγματώνουν τους ποσοτικούς στόχους της ΔΕΔ, όπως αυτοί αποτυπώνονται στον στρατηγικό και επιχειρησιακό σχεδιασμό της ΑΑΔΕ, η παρούσα εργασία μελέτησε και αξιολόγησε και λοιπές αρμοδιότητες της ΔΕΔ με ποιοτικά χαρακτηριστικά, που ενδεχομένως δεν δύναται να αποτυπωθούν αριθμητικά αλλά αναμφίβολα συμβάλλουν καθοριστικά στην επίτευξη και των ποσοτικών στόχων της. Η αλληλεπίδραση και συνεργασία της ΔΕΔ με τις καθ' ύλην αρμόδιες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ με σκοπό την ορθή, ενιαία εφαρμογή και ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, η δημοσίευση στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ του συνόλου των αποφάσεων που αυτή εκδίδει, η καταγραφή, παρακολούθηση και ανάλυση των τάσεων της νομολογίας, η παροχή συνδρομής στην συγγραφή ερμηνευτικών εγκυκλίων συνιστούν λειτουργίες της ΔΕΔ που συμβάλλουν καθοριστικά όχι μόνο στην αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία της αλλά και στη διασφάλιση της ενότητας και ασφάλειας της φορολογικής έννομης τάξης, εν γένει και εν τέλει στην ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης των διοικούμενων απέναντι στη φορολογική διοίκηση.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η παρούσα εργασία επιχείρησε να προσεγγίσει το θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής πέρα από το γράμμα του φορολογικού δικαίου, τη διοικητική πρακτική και τη δικαστηριακή νομολογία και ως μία εναλλακτική μορφή επίλυσης διοικητικών διαφορών στο πλαίσιο αναζήτησης φιλικότερων προς τους πολίτες τρόπων επίλυσης διαφορών και αποσυμφόρησης της δικαιοσύνης, διαπιστώνοντας τη γενικότερη παγκόσμια και ευρωπαϊκή τάση αναβάθμισης τέτοιων διοικητικών μηχανισμών οι οποίοι δεν αντιμετωπίζονται, πλέον, ως εργαλεία

απόδοσης δικαιοσύνης δεύτερης ταχύτητας αλλά, τουναντίον, ως εργαλεία αναβάθμισης και εξυπηρέτησης του δημοσίου συμφέροντος και προστασίας των συμφερόντων των διοικούμενων.

Συμπερασματικά, λοιπόν, διαπιστώνουμε ότι η ενδικοφανής προσφυγή ως θεσμός και η ΔΕΔ ως προμετωπίδα αυτού, ανθίστανται στον χρόνο και ανταποκρίνονται στις προκλήσεις των καιρών. Ωστόσο, στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας παρατίθενται προτάσεις για τη βελτίωση της λειτουργίας της ΔΕΔ και της διαδικασίας της προσφυγής *per se*. Ενδεικτικά, αναφέρεται η αριθμητική ενδυνάμωση του προσωπικού της ΔΕΔ και η ποιοτική διάνθισή της με ειδικά καταρτισμένο επιστημονικό προσωπικό με οικονομικό ή νομικό υπόβαθρο, στο πλαίσιο πάντα της συνεχούς εκπαίδευσης και κατάρτισης του υφιστάμενου στελεχιακού δυναμικού της σε μείζονος σημασίας νομικά ζητήματα σε συνεργασία και με δικαστικούς λειτουργούς με εξειδίκευση σε φορολογικά θέματα. Αναφορικά δε με την ίδια τη διαδικασία της προσφυγής σκόπιμη κρίνεται η θεσμοθέτηση μίας αυτοτελούς διαδικασίας αξιολόγησης και προτεραιοποίησης των ασκηθέντων ενδικοφανών προσφυγών μέσα από εκ των προτέρων γνωστών και σαφώς καθορισμένων κριτηρίων. Οι ανωτέρω αλλαγές θα συμβάλλουν στην ενίσχυση της διαφάνειας, στην εμπέδωση συνείδησης εμπιστοσύνης στους διοικούμενους, στην αληθινή υπηρετήση των σκοπών για τους οποίους θεσμοθετήθηκε η ενδικοφανής προσφυγή και στην πραγμάτωσή της ως μηχανισμός ουσιαστικού διοικητικού αυτοελέγχου ανέξοδος, φιλικός και εύκολα προσβάσιμος για τον πολίτη που θωρακίζει τον διοικούμενο απέναντι σε πλημμέλειες της φορολογικής διοίκησης.

Βιβλιογραφία-Πηγές

Βιβλιογραφία:

- “Γέροντας Α., Παυλόπουλος Π., Σιούτης Γ., Φλογαΐτης Σ., «Διοικητικό δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα 2018”
- “Γκέρτσος Β., Πρεβεδούρου Ε., Πυργάκη Δ. (επιμ.), «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (Ερμηνεία κατ’ άρθρο)», Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2019”
- “Δαγτόγλου Π., «Γενικό Διοικητικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2012”
- “Δαγτόγλου Π., «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα 2011”
- “Δημητρακόπουλος Ι, Πάρεδρος ΣτΕ, «Η εφαρμογή των εγγυήσεων της ΕΣΔΑ στη φορολογική διαδικασία και δίκη», άρθρο δημοσιευθέν στην ιστοσελίδα www.humanrightscaselaw.gr τον Ιανουάριο 2020”
- “Ευσταθόπουλος Γ., «Μήπως η διαδικασία επανεξέτασης των φορολογικών διαφορών χρήζει επανεξέτασης», δημοσιευθέν σε ιστότοπο taxheaven.gr, στις 08.06.2022”

- “Κεραμέως Κ., «Ένδικα μέσα», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2004”
- “Κυβέλος Κ., «Η ενδικοφανής προσφυγή», Εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2013”
- “Λαζαράτος Π. , «Η διοικητική υποχρέωση ενημέρωσης του ιδιώτη ως προς τις ενδικοφανείς προσφυγές και τα ένδικα βοηθήματα που διαθέτει- Σκέψεις σχετικά με τέσσερα ερωτήματα», ΔιΔικ 1995, σελ. 814 επ. ”
- “Μουκίου Χρ., «Η σιωπή της Διοίκησης», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2003”
- “Πρεβεδούρου Ε., «Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσον επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης», ΘΠΔΔ 3-4/2013”
- “Πρεβεδούρου Ε., «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο – Η δικαιοδοσία των διοικητικών δικαστηρίων–Η διοικητική διαφορά: έννοια και διακρίσεις», δημοσιευθέν στις 13.10.2020 στην ιστοσελίδα www.prevedourou.gr”
- “Πρεβεδούρου Ε., Κυβέλος Σ, «Παρατηρήσεις στη ΣτΕ 236/2016 – Νεότερες εξελίξεις ως προς την reformatio in reius στην ενδικοφανή προσφυγή», ΘΠΔΔ 2/2016, σελ. 159-160”
- “Πρεβεδούρου Ε., «Απαγορεύεται η reformatio in reius στην ενδικοφανή προσφυγή, πλην ρητής αντίθετης ρύθμισης (ΣτΕ 236/2016, παραπομπή στην 7μελή σύνθεση, και ΣτΕ 29/2017)», δημοσιευθέν στις 16.06.2017 στην ιστοσελίδα www.prevedourou.gr
- “Ε. Πρεβεδούρου, Η προβληματική των ενδικοφανών προσφυγών ενόψει της συνταγματικής κατοχύρωσης της αιτήσεως ακυρώσεως, Δ 1990, σελ. 641”
- “Πριστούρη Ε., «Διαδικασίες προσφυγής σε: Ι. Φωτόπουλος (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Συστηματική Κατ’ Άρθρο Ερμηνεία ν. 4174/2013», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη, 2018”
- “Ρέμελης Κ., «Οι άτυπες διοικητικές προσφυγές», Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1987”
- “Σκιαδά Α., «Η ενεργητική νομιμοποίηση ως προϋπόθεση του παραδεκτού στην αίτηση ακύρωσης», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2016”
- “Σκουρής Β., «Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα, τόμος 1, 2η έκδοση, 1996, σελ. 27“
- “Σπηλιωτόπουλος Ε., «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τόμος Ι, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2011”
- “Φινοκαλιώτης Κ., «Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλα, 6η έκδ., 2020“
- “Φωτόπουλου Ι., «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», ό.π., εκδόσεις Σάκκουλα 2018”
- “Χαλκιάς Δ., Διπλωματική Εργασία στο Φορολογικό Δίκαιο (Τομέας Δημοσίου Δικαίου και Πολιτικής Επιστήμης Δημοκρίτειου Πανεπιστήμιου Θράκης) με θέμα: Η ενδικοφανής προσφυγή κατά τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, Κομοτηνή, Απρίλιος 2015”
- “Χαλκιάς Δ., «Η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών», Νομική Βιβλιοθήκη 2021”
- “Χρυσανθάκης Χ., «Διοικητική Δικονομία, Ερμηνεία κατ’ άρθρο», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2018”

Πηγές:

- Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ν. 5104/2024 (Α' 58)
- Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, π.δ. 331/1985 (Α' 116)
- Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, Νόμος 2690/1999 (Α' 45)
- «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», Απόφαση Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020 (Β' 4738)
- «Οδηγίες για τη χρήση της εφαρμογής υποβολής Ενδικοφανούς Προσφυγής κατά πράξεων της Φορολογικής Αρχής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ)»,
https://www.aade.gr/sites/default/files/2023-06/odigies_endikofaneis_2023v1_2.pdf.
- «Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών»,
https://www.aade.gr/sites/default/files/2022-11/FAQs_endikofaneis.pdf
- Απολογιστικές εκθέσεις ΑΑΔΕ για τα έτη 2016 έως 2024, διαθέσιμες στον σύνδεσμο <https://www.aade.gr/apologistikes-ektheseis>
- Επιχειρησιακά σχέδια ΑΑΔΕ 2024 και 2023 διαθέσιμα στον σύνδεσμο <https://www.aade.gr/epiheirisiaka-shedia>
- Στρατηγικό Σχέδιο ΑΑΔΕ 2020-2024 διαθέσιμο στον σύνδεσμο <https://www.aade.gr/aade/epiheirisiaka-shedia-stohotesia/epiheirisiaka-shedia/stratigiko-shedio-aade-2020-2024>
- 9/2001 Σύσταση του Συμβουλίου της Ευρώπης «Recommendation Rec(2001) of the Committee of Ministers to member states on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties» και 38CEPEJ (2007) 15 και τις υπ' αριθ. 15/2007 Κατευθυντήριες Γραμμές της Ε.Επιτροπής «European Commission for the Efficiency of Justice (CEPEJ) Guidelines for a better implementation of the existing Recommendation on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties».

Νομολογία:

ΣτΕ 157/2023, 966/2022, 2350/2022, 1956/2022, 13/2022, 962/2022, 616/2021, 617/2021, 618/2021, 2691/2019, 1389/2019, 351/2019, 2691/2019, 288-290/2018, 2568/2018, 1438/2018, 29/2017, 675/2017, 1738/2017, 1215/2017, 3416/2017, 236/2016, 1445/2016, 459/2013, 5021/2012, 1592/2012, 3502/2011, 835/2010, 2402/2010, 3614/2009, 3388/2009, 3693/2008, 2756/2008, 3785/2006, 577/2004, 1269/2004, 1992/2003, 2090/1999, 2892/1993

ΝΣΚ 84/2017, 254/2017, 265/2017, 2642/2017, 118/2015, 605/2005

ΔΕΔ ΑΘ. 1381/2023, 490/2022, 1416/2021, 2197/2016, 2506/2016

ΔΕΔ ΘΕΣ 876/2023, 2613/2021, 3572/2021, 1067/2019