



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 32/2014

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)

Συνεδρίαση της 27^{ης} Ιανουαρίου 2014

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Χριστόδουλος Μπότσιος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Δημήτριος Χανής, Ελένη Σβολοπούλου, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Θεόδωρος Ψυχογιός, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Ερώτημα: Το υπ' αριθ. πρωτ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 0008893 ΕΞ 2013 / 2-12-2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων/Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης).

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται εάν α. η υπαγωγή του φερόμενου ως φορολογικού παραβάτη στο νεότερο και ευνοϊκότερο νομοθετικό καθεστώς φορολογικών κυρώσεων των διατάξεων του άρθρου 55§2 του ν. 4174/2013 (Κώδ. Φορολογικής Διαδικασίας) συνεπάγεται και την εκ μέρους του αποδοχή της αποδιδόμενης παράβασης και την περαιτέρω απώλεια της δυνατότητάς του για την άσκηση ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής προς αμφισβήτηση του καταλογισμού κατά το νόμο και την ουσία, καθόσον αφορά στις υποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 και

β. Αν η ερμηνεία που επί του ανωτέρω (υπό α') ερωτήματος, ισχύει και για τις υποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 του ως άνω νόμου, δηλαδή για όσες ευρίσκονται σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

I. ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.

1. Από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΦΕΚ 170 Α/26-7-2013) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», ως ίσχυε πριν από την τροποποίηση των διατάξεων του από τους νόμους 4223/13 και 4183/13, ορίζοντο, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 55. Παραβάσεις φοροδιαφυγής

1.(.....). 2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.

γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο

προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.

γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι».

«Άρθρο 63. Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν». 2...3....».

«Άρθρο 66. Μεταβατικές διατάξεις

1. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου 7 εφαρμόζονται, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής, σε όλες τις χρήσεις για τις οποίες, κατά τη θέση σε ισχύ του Κώδικα, δεν έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, ή έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, αλλά δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου.
2. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.
3. Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 11 του Κώδικα ισχύουν από 1ης Αυγούστου 2013.
4. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 54 του Κώδικα¹ επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:
 - α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..
 - β. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα και δεν βρίσκονται ακόμη σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα.

¹ Η αναφορά της διάταξης στο «νέο καθεστώς του άρθρου 54 του Κώδικα» αποτελεί προφανή παραδρομή, αντί της προσήκουσας αναφοράς του άρθρου 55 παρ.2 του Κώδικα, ήδη δε η ορθή διατύπωση αποκαταστάθηκε νομοθετικά με τη διάταξη της παραγρ. 1 του άρθρου έβδομου του ν. 4183/2013.

γ. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και βρίσκονται σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα.

5. Στις παραπάνω περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 4, αρμόδιος για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων με το ευνοϊκότερο καθεστώς είναι ο Προϊστάμενος της Αρχής που εξέδωσε την πράξη. Κατά της πράξης αυτής που εκδίδεται στη βάση του ευνοϊκότερου καθεστώτος δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δικαστικού και διοικητικού συμβιβασμού. Στην παραπάνω περίπτωση γ' της παραγράφου 4 το ευνοϊκότερο καθεστώς εφαρμόζεται στο πλαίσιο του διοικητικού συμβιβασμού ή ενδικοφανούς προσφυγής. Ο διοικητικός συμβιβασμός ή η αποδοχή της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των προστίμων σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία. Το αίτημα για υπαγωγή στο ευνοϊκότερο καθεστώς υποβάλλεται στην αρμόδια Αρχή ή στην αρμόδια Επιτροπή των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994 κατά περίπτωση».

6...7. Εξαιρετικά οι διατάξεις της υποπερίπτωσης δδ' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου».

8...9. Υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 του παρόντος άρθρου, για τις οποίες δεν υποβάλλεται αίτηση για την Ειδική Διαδικασία του άρθρου 63 του Κώδικα, κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν, κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

«Άρθρο 67. Έναρξη ισχύος

Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

2. Εξάλλου, από το άρθρο 70Β' του ν. 2238/1994, που προστέθηκε με την παράγρ. Α5 (περ.1) του άρθρου πρώτου του ν. 4152/13 (ΦΕΚ-107 Α/9-5-13) προβλέφθηκε ενδικοφανής διαδικασία επανεξέτασης των φορολογικών διαφορών ενώπιον συγκεκριμένης υπηρεσίας, ως ακολούθως:

«Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή.

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

Με την περ. 2 της υποπαρ. Α5 του άρθρου πρώτου του ως άνω ν. 4152/13, ορίστηκε ότι: «Οι διατάξεις της περ. 1 της παρούσας υποπαρ. ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται από 1-8-2013.»

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι πριν από την εισαγωγή της διαδικασίας συμβιβασμού του άρθρου 70B' του ν. 2238/94, οι διαδικασίες της διοικητικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών και του δικαστικού συμβιβασμού επ' αυτών διενεργούντο στα πλαίσια των διατάξεων των άρθρων 70 και 71 του ως άνω νόμου, αντίστοιχα, (ως και του ν.δ. 4600/1966, για τον δικαστικό συμβιβασμό).

II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ.

Ενόψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδότησε ως ακολούθως:

1. Με τις προπαρατιθείσες διατάξεις του άρθρου 55 του νεοπαγούς Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), εισήχθη νέο καθεστώς διοικητικών κυρώσεων για τις φορολογικές παραβάσεις, σε αντικατάσταση των αντίστοιχων διατάξεων του ν. 2523/1997, ενώ με το άρθρο 66§4 ορίστηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 55§2 του εν λόγω Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5§10 και 6 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο.

Η ενεργοποίηση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. αφέθηκε, κατ' άρθρο 66 παρ. 4, στη επιλογή του υποχρεού («... εφόσον το νέο καθεστώς... επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο...») προφανώς διότι, αν και τα οριζόμενα στο άρθρο 55§2 Κ.Φ.Δ. πρόστιμα είναι, κατά κανόνα, επιεικέστερα των, από τις διατάξεις των άρθρων 5§10 και 6 του ν.2523/1997,

προβλεπομένων αντιστοίχων προστίμων, εντούτοις, ενδέχεται ενίοτε, τα τελικώς καταβλητέα πρόστιμα του άρθρου 55 να είναι επαχθέστερα των κατά το άρθρο 5§10 καταβλητέων, όπως συμβαίνει στην περίπτωση που επέρχεται διοικητική επίλυση επί των τελευταίων αυτών προστίμων, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 2523/97 (π.χ. επί εκδόσεως πλαστών φορολογικών στοιχείων, το νυν ισχύον άρθρο 55 Κ.Φ.Δ. επιβάλλει πρόστιμο ίσο με την αξία του τιμολογίου, ενώ, με το άρθρο 5§10 ν. 2523/97, ως ίσχυε πριν τροποποιηθεί από το άρθρο 75§3 του ν. 3842/10, επιβαλλόταν μεν πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της ως άνω αξίας, αλλά, στο πλαίσιο της διοικητικής επίλυσης το τελικώς καταβλητέο ποσό ορίζετο ex lege στο ένα τρίτο τούτου -βλ. άρθρο 9 παρ. 6 ν. 2523/97, δηλαδή ήταν κατώτερο του νυν ισχύοντος ισοπόσου προστίμου).

2. Ενόψει, συνεπώς, της ως άνω ιδιαιτερότητας των διατάξεων του άρθρου 55§2 Κ.Φ.Δ., ο νομοθέτης του εν λόγω Κώδικα χορήγησε, με τις διατάξεις του άρθρου 66§4, στον υπόχρεο την ως άνω αναφερθείσα δυνατότητα να υποβάλει, κατά βούληση, σχετικό αίτημα υπαγωγής του στις νέες ρυθμίσεις του άρθρου 55§2, ακόμη και για φορολογικές παραβάσεις που φέρεται ότι διέπραξε πριν από την ημερομηνία ισχύος αυτών (26/7/2013), εφόσον ήθελε κρίνει ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις είναι ευνοϊκότερες για το πρόσωπό του σε σχέση με τις προϊσχύσασες.²

3. Εξάλλου, μετά την ισχύ του άρθρου 70B' του ν. 2238/94 και ήδη του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., εισήχθη η δυνατότητα εξώδικης αμφισβήτησης των πράξεων των φορολογικών αρχών, με ενδικοφανή προσφυγή, ενώπιον συγκεκριμένης υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, σε αντικατάσταση της διαδικασίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (συμβιβασμού), η οποία διενεργείτο κατόπιν σχετικής αιτήσεως ή ενδικοφανούς προσφυγής, από τις Δ.Ο.Υ. ή από ειδικές επιτροπές, κατ' εφαρμογή των άρθρων 70, 70Α' του ν.2238/94. Κατά ρητή δε πρόβλεψη του νόμου, η αρμοδιότητα της υπηρεσίας του άρθρου 70B', για την επανεξέταση των υποθέσεων, καταλαμβάνει τις πράξεις που εκδίδονται μετά την 1^η Αυγούστου 2013.

4. Ενόψει των ανωτέρω, προκύπτει ερμηνευτικώς ότι η υποβολή και η αποδοχή του ρηθέντος αιτήματος του άρθρου 66§4 Κ.Φ.Δ., προς υπαγωγή στο νέο καθεστώς κυρώσεων, έχει ως τελικό αποτέλεσμα είτε την κατάργηση της

² Συναφώς, έχει κριθεί ότι η εκ μέρους του υποχρέου παράλειψη υποβολής αίτησης, η οποία προβλέπεται ρητά ως προϋπόθεση για την υπαγωγή του σε νεότερο και ευνοϊκότερο καθεστώς κυρώσεων, έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή των δυσμενέστερων προϊσχυουσών διατάξεων (βλ. πάγια νομολογία επί του άρθρου 24§4 του ν. 2523/97, ΣτΕ 120/13, 3957/12, 3955/11, 1524/10 κλπ.).

αρχικώς εκδοθείσης καταλογιστικής πράξης και την έκδοση νέας τοιαύτης, είτε την εξ αρχής έκδοση της πράξης, με επιεικέστερο πρόστιμο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 55§2 Κ.Φ.Δ. Κατά τη ρητή πρόβλεψη δε του άρθρου 66§5 εδ. δεύτερο του Κ.Φ.Δ., οι διατάξεις περί δικαστικού και διοικητικού συμβιβασμού δεν έχουν εφαρμογή κατά της πράξης που εκδίδεται στη βάση του ευνοϊκότερου καθεστώτος³, εφόσον πρόκειται για πράξεις που εκδίδονται κατά τις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 4 του άρθρου 66. Με τη διάταξη αυτή (66§5 εδ. δεύτερο του Κ.Φ.Δ.), καταγράφεται σαφώς η βούληση του νομοθέτη να αποκλείσει κάθε περαιτέρω αμφισβήτηση της (νέας) πράξης στο πλαίσιο οιασδήποτε διαδικασίας φορολογικού συμβιβασμού και δη όχι μόνο κατά το μέρος αυτής που επιβάλλει το μειωμένο πρόστιμο, αλλά στο σύνολό της, εν γένει, καθόσον η διάταξη ουδεμία διαλαμβάνει σχετική διάκριση.

5. Η αυτή ερμηνευτική θέση πρέπει να γίνει δεκτή και για τα πρόστιμα της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 (εκκρεμή στο στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς), δεδομένου ότι, για την εν λόγω περίπτωση, στο άρθρο 66§5 εδ. 3 Κ.Φ.Δ., ορίζεται ρητά ότι το ευνοϊκότερο καθεστώς εφαρμόζεται στο πλαίσιο του διοικητικού συμβιβασμού ή ενδικοφανούς προσφυγής, πράγμα που σημαίνει ότι η αποδοχή της συμβιβαστικής πράξης ή της απόφασης, άγει ευθέως στην οριστικοποίηση του καταλογισμού και στην αδυναμία περαιτέρω αμφισβήτησης αυτής.⁴ Πρόσθετο επιχείρημα υπέρ της ως άνω ερμηνευτικής λύσης δύναται να αντληθεί και από την αντιμετώπιση των διαφορών που εκκρεμούν στα Δικαστήρια, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66§6 Κ.Φ.Δ, με την οποία προβλέπεται ρητά η κατάρτιση σχετικού πρακτικού συμβιβασμού και η κατάργηση της εκκρεμούς δίκης, γεγονός, βεβαίως, που άγει αναμφίβολα στην οριστικοποίηση της τροποποιούμενης φορολογικής εγγραφής στο σύνολό της.

6. Ωστόσο, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, προκειμένου για τις αποφάσεις επιβολής προστίμου που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 και εκδόθηκαν ή εκδίδονται βάσει των επιεικέστερων διατάξεων του άρθρου 55§2 από 1/8/2013 και εντεύθεν, οπότε και αντικαταστάθηκε η διαδικασία συμβιβασμού από τη διαδικασία διοικητικού

³ Προφανώς, εννοείται επί της πράξης που εκδίδεται βάσει του ευνοϊκότερου καθεστώτος.

⁴ Βλ. άρθρο 74παρ.1 του ισχύσαντος μέχρι 31/12/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/94), όπου προβλεπόταν ρητά ότι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. βεβαιώνει το φόρο βάσει φύλλων ελέγχου που οριστικοποιήθηκαν με διοικητική επίλυση της διαφοράς. Η διατάξεις του ως άνω άρθρου του Κ.Φ.Ε. εφαρμόζοντο και επί των προστίμων του ν. 2523/97, σύμφωνα με τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 9 παρ. 4 του νόμου αυτού.

επανελέγχου της καταλογιστικής πράξης, κατά τα άρθρα 70B' ν. 2238/94 και 63 Κ.Φ.Δ., ο τιθέμενος με το άρθρο 66§5 εδ. 2 περιορισμός, ως αναφερόμενος, κατά το στενώς ερμηνευτέο γράμμα του, σε συμβιβασμό, δεν εξακολουθεί, πλέον, να υφίσταται. Ως εκ τούτου, στις περιπτώσεις αυτές, ο υπόχρεος έχει τη δυνατότητα, ακόμη και μετά τη μείωση του προστίμου από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής, να ασκήσει ακωλύτως την ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 70B' του ν. 2238/94 (ενδεχομένως και του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση) προς αμφισβήτηση της (νέας), επιεικέστερης, πράξης, προβάλλοντας κατ' αυτής κάθε αιτίαση, ως προς τη συγκρότησή της, κατά το νόμο και την ουσία, πλην, βεβαίως, της αναφερομένης στο ύψος του προστίμου.

7. Τέλος, καθόσον αφορά στο ερώτημα περί της δυνατότητας ή μη δικαστικής αμφισβήτησης της (νέας), ευνοϊκότερης, καταλογιστικής πράξης, εξυπακούεται ότι, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (όπως ήδη μετονομάσθηκε με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 απόφαση του ΓΓΔΕ) έχει εκδώσει ή εκδίδει, εν όλω ή εν μέρει, ρητή απορριπτική απόφαση ή τεκμαίρεται σιωπηρή τοιαύτη, τότε μόνον η απόφαση αυτή - και όχι η καταλογιστική πράξη- υπόκειται σε δικαστική προσφυγή, κατ' εφαρμογή των άρθρων 63 παρ. 8 Κ.Φ.Δ. και 63 Κ.Δ.Δ.

8. Κατά την άποψη, όμως, της Νομικού Συμβούλου του Κράτους Αικατερίνης Γρηγορίου, η ως άνω αμφισβήτηση του καταλογισμού, με την προβλεπόμενη από το άρθρο 70B' ν. 2238/94 ενδικοφανή προσφυγή, δύναται να ασκηθεί για την ταυτότητα του λόγου, και όταν πρόκειται για πράξεις που εκδίδονται κατά την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 66. Πρόκειται, δηλαδή για πράξεις που εκδίδονται επί εκκρεμών υποθέσεων, τις οποίες ο Κώδικας καταλαμβάνει στο στάδιο κατά το οποίο, έχει μεν εκδοθεί ΑΕΠ κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, αλλά δεν έχει ακόμη υποβληθεί αίτημα διοικητικού συμβιβασμού ή ενδικοφανής προσφυγή κατά τις διατάξεις από τις οποίες διέπονταν κατά το χρόνο εκείνο, οπότε παρέχεται η δυνατότητα στον ενδιαφερόμενο, αντί να ασκήσει το ως άνω δικαίωμά του, να υποβάλει ανέκκλητη δήλωση περί υπαγωγής του στο επιεικέστερο καθεστώς με συνέπεια την κατάργηση της αρχικής πράξης και την έκδοση νέας. Το αυτό ισχύει για το σύνολο των πράξεων που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 4 του άρθρου 66, δηλαδή και για όσες εκδόθηκαν από 26/7/2013, δηλαδή από την ημερομηνία

ισχύος των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2 Κ.Φ.Δ. Τούτο δε, ενόψει και της σημασίας της ενδικοφανούς προσφυγής στο σύστημα επιλύσεως των φορολογικών διαφορών, διότι οι οικείες μεταβατικές διατάξεις δεν διακρίνουν σχετικά, αλλά, αντιμετωπίζουν ενιαία τις πράξεις που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών, καθιερουμένης εξαιρετικά στο πλαίσιο των μεταβατικών αυτών ρυθμίσεων σχετικής αρμοδιότητας της Διεύθυνσης Επίλυσης διαφορών. Συνεπώς, κατά τη γνώμη αυτή, στο τεθέν υποερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι οι πράξεις που εκδίδονται στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 υπόκεινται σε ενδικοφανή προσφυγή.

III. Ενόψει των ανωτέρω, το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ότι:

α. προκειμένου για υποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' του άρθρου 66§4 Κ.Φ.Δ., μετά την έκδοση απόφασης επιβολής επιεικέστερου προστίμου, λόγω αιτήματος του υποχρέου προς υπαγωγή του στο άρθρο 55§2 Κ.Φ.Δ., κωλύεται αυτός να προβεί σε περαιτέρω, μερική ή συνολική, αμφισβήτηση της επιεικέστερης πράξης στο πλαίσιο συμβιβασμού, εκτός αν η πράξη αυτή εκδόθηκε ή εκδίδεται από 1/8/2013 και εντεύθεν, οπότε δύναται αυτός να ασκήσει αφενός μεν ενδικοφανή προσφυγή, κατά τα άρθρα 70B' του ν. 2238/94 (ενδεχομένως και 63 Κ.Φ.Δ.), χωρίς όμως δυνατότητα αμφισβήτησης του ύψους του επιεικέστερου προστίμου, αφετέρου δε δικαστική προσφυγή κατά της αποφάσεως επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

β. σε κάθε περίπτωση συντρέχει αδυναμία περαιτέρω αμφισβήτησης της πράξης για τα πρόστιμα της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 Κ.Φ.Δ., όπου το ευνοϊκότερο καθεστώς κυρώσεων εφαρμόζεται στο πλαίσιο της διαδικασίας συμβιβασμού των άρθρων 70, 70Α' και 71 του ν. 2238/94, χωρίς περαιτέρω δυνατότητα ακύρωσης της πράξης από τα όργανα των προαναφερθέντων άρθρων.

Θεωρήθηκε

Αθήνα, 12 -02-2014

Ο Πρόεδρος του Τμήματος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Μ.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Θεόδωρος Ψυχογιός
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους