

Η έκταση της εξουσίας της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της φορολογικής ενδικοφανούς προσφυγής

Μαρία Λαζαρία Γρίβα, Δικηγόρος, Υπ. Διδάκτωρ Φορολογικού Δικαίου ΕΚΠΑ

1. Εισαγωγή

Με την άσκηση της προβλεπόμενης από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ενδικοφανούς προσφυγής κατά οποιασδήποτε πράξης έχει εκδοθεί ή παράλειψης έχει συντελεστεί σε βάρος του φορολογούμενου από τη φορολογική διοίκηση επέρχεται ιεραρχική υποκατάσταση της πρωτοβάθμιας αρχής με αποτέλεσμα η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών να φέρει πλέον την αποκλειστική και πλήρη εξουσία να επανεξετάσει τη νομιμότητα και την ουσία της υπόθεσης. Η ευρεία εξουσία της τελευταίας ωστόσο δεν είναι απεριόριστη. Αντικείμενο της παρούσας εισήγησης αποτελεί αρχικά η διερεύνηση της πηγής, του είδους και των αντανακλαστικών συνεπειών της οριοθέτησης της εξουσίας της ΔΕΔ κατά την εξέταση της προσφυγής και τη συλλογή του πραγματικού υλικού της υπόθεσης. Ορίζεται έτσι το πεδίο δράσης της ΔΕΔ, η οποία δε δύναται ούτε να υπερβεί τις προβαλλόμενες αιτιάσεις του προσφεύγοντος, στο σύνολο των οποίων υποχρεούται να απαντήσει αιτιολογημένα εκτός κι αν εκπίπτουν της καθ' ύλην ή και κατά χρόνο αρμοδιότητας της, ούτε κατ' αρχήν να αποφανθεί το πρώτον για ζητήματα επί των οποίων δεν αποφάνθηκε ήδη η φορολογική αρχή. Ακολουθώντας, ερευνώνται οι δυνατότητες της ΔΕΔ κατόπιν ολοκλήρωσης της εξέτασης της προσφυγής ήτοι η ακύρωση εν όλω ή εν μέρει ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης σε περίπτωση αποδοχής άλλως η ρητή ή σιωπηρή απόρριψη αυτής, οι οποίες αμφότερες δύνανται να ελεγχθούν δικαστικά. Η μελέτη ολοκληρώνεται με την ανάδειξη της ανάγκης διασφάλισης τέτοιου βαθμού και ποιότητας διοικητικής εκκαθάρισης της υπόθεσης ως του ασφαλέστερου κριτηρίου αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας της δραστηριότητας της ΔΕΔ, η οποία πρακτικά συναρτάται με το αν τελικά οδηγούνται ενώπιον της δικαιοσύνης «λιγότερες» ή τουλάχιστον «καλύτερες» υποθέσεις.

2. Οριοθέτηση του πεδίου δράσης της ΔΕΔ

Η ΔΕΔ επιλαμβάνεται την ενδικοφανή προσφυγή του φορολογούμενου υποκαθιστά ιεραρχικά την αρμόδια πρωτοβάθμια αρχή κι αποκτά την αποκλειστική κι ευρεία αρμοδιότητα να επανεξετάσει τη νομιμότητα και την ουσία της υπόθεσης¹. Τεχνικά δηλαδή η ΔΕΔ ελέγχει την εσωτερική και εξωτερική νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς και την ορθότητα των ουσιαστικών και τεχνικών κρίσεων του οργάνου που την εξέδωσε και φυσικά τη συνδρομή ή μη των επίμαχων πραγματικών περιστατικών².

¹ Τούτο προκύπτει ήδη από το άρ. 25 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας που ορίζει ότι στο πλαίσιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής διενεργείται έλεγχος τόσο ως προς τη νομιμότητα όσο και ως προς τη σκοπιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης.

² ΔΕΔ 2282/2024.

Η εξουσία της ΔΕΔ ωστόσο δεν είναι απεριόριστη. Αρχικά, οριοθετείται από τους προβαλλόμενους λόγους και το αίτημα της ίδιας της προσφυγής³, αφού άλλως θα παραβιαζόταν η αρχή της βεβαιότητας κι οριστικότητας των φορολογικών πράξεων (άρ. 78 Σ) που πρακτικά σημαίνει ότι οι τελευταίες κατόπιν εκδόσεως τους δεν υπόκεινται σε ιεραρχικό έλεγχο ούτε ανακαλούνται από τη φορολογική διοίκηση. Ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατός ο αυτεπάγγελτος έλεγχος ζητημάτων που δεν προβλήθηκαν από το φορολογούμενο. Σε αντίθετη περίπτωση, η ΔΕΔ υπερβαίνει την καθ' ύλην αρμοδιότητά της πλημμέλεια που ελέγχεται αυτεπαγγέλτως στα πλαίσια τυχόν μεταγενέστερου δικαστικού ελέγχου⁴.

Η οριοθέτηση της εξουσίας της ΔΕΔ από τους λόγους και το αίτημα της προσφυγής συνεπάγεται πέρα από τον αποκλεισμό του αυτεπάγγελτου ελέγχου και την απαγόρευση χειροτέρευσης της θέσης του φορολογούμενου στο στάδιο της ενδικοφανούς διαδικασίας. Ελλείπει άλλωστε οποιαδήποτε νομοθετική ρύθμιση που να επιτρέπει ρητά την επιδείνωση του τελευταίου ή τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής από τη φορολογική διοίκηση. Είναι δε χαρακτηριστική η γενικώς διατυπωμένη κρίση του ΣτΕ ότι «σύμφωνα με γενική αρχή του δικαίου όταν δευτεροβάθμιο όργανο κρίνει επί ενδικοφανούς προσφυγής διοικουμένου δε δύναται να καταστήσει χειρότερη τη θέση του εκτός εάν υπάρχει αντίθετη ρύθμιση⁵» δημιουργώντας την εντύπωση πως πρόκειται πλέον για κανόνα που καλύπτει το σύνολο των ενδικοφανών διαδικασιών. Την ίδια θέση φαίνεται να υιοθετεί το ΝΣΚ αναφέροντας ότι «δεν επιτρέπεται η χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος με την απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής εκτός αν ορίζεται διαφορετικά⁶».

Επίσης, η στοιχειοθέτηση της εξουσίας της ΔΕΔ ως δευτεροβάθμιου οργάνου επί ορισμένου ζητήματος που τίθεται ενώπιον της προϋποθέτει την προηγούμενη κρίση του πρωτοβάθμιου οργάνου επί τούτου⁷. Διαφορετικά, η απόφαση της καθίσταται ακυρωτέα, πλημμέλεια που ελέγχεται αυτεπαγγέλτως στο πλαίσιο τυχόν ακόλουθου δικαστικού ελέγχου ως αναγόμενη στην αρμοδιότητα του διοικητικού οργάνου⁸. Ο περιορισμός αυτός ωστόσο δεν αποκλείει τη δυνατότητα του προσφεύγοντος να προσκομίσει ενώπιον της ΔΕΔ νέα στοιχεία⁹ που δεν είχαν τεθεί στη διάθεση της φορολογικής αρχής. Στην περίπτωση αυτή, η κατά τα λοιπά δυνητική κλήση σε ακρόασή του καθίσταται υποχρεωτική επί ποινή ακυρότητας της απόφασης λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όπως ορίζει η παρ. 5 του άρθρου 72 ΚΦΔ. Επιπλέον, η ΔΕΔ στην περίπτωση αυτή δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική

³ ΣτΕ 2465/2018 : Η επανεξέταση της υπόθεσης από τη φορολογική διοίκηση αφορά «τα ζητήματα που εγείρονται από το φορολογούμενο σε σχέση με ορισμένη πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του», Πικραμένος Μ., Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, 2^η Έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2024, σ. 147-153.

⁴ Επισημαίνεται πάντως ότι κατ' εξαίρεση η ΔΕΔ εξετάζει αυτεπαγγέλτως ισχυρισμό που δεν προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα αλλά από κάποιον συνυπόχρεο αλληλεγγύως ευθυνόμενο βάσει του άρθρου 50 ΚΦΔ που άσκησε συναφή προσφυγή, ώστε να αποφευχθεί η πιθανότητα έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων (ΔΕΔ 2167/2017, ΔΕΔ 333/2017).

⁵ ΣτΕ 29/2017, ΣτΕ 236/2016.

⁶ ΝΣΚ 118/2015.

⁷ ΣτΕ 3521/2008, σκ. 6: «Η ΤΔΕ δεν έχει εξουσία να αποφανθεί για θέμα για το οποίο δεν έχει προηγουμένως αποφανθεί ο Προϊστάμενος του ΤΕΒΕ. Αν η ΤΔΕ εξετάσει αίτημα ασφαλισμένου χωρίς να έχει προηγηθεί απόφαση του οικείου Διευθυντή του ΤΕΒΕ, το δικαστήριο ενώπιον του οποίου ασκείται προσφυγή κατά της αποφάσεως της ΤΔΕ έχει την εξουσία να ελέγξει αυτεπαγγέλτως την πιο πάνω πλημμέλεια της αποφάσεως της ΤΔΕ», ΔΕΔ 772/2024.

⁸ Κυβέλος Σ., Σκέψεις ως προς την αρμοδιότητα του διοικητικού οργάνου που αποφαινεται επί ενδικοφανούς προσφυγής με αφορμή την ΔΠρΑθ 5076/2012, ΔιΔικ 3/2014, σ.768-771 (770).

⁹ ΔΕΔ 2282/2024.

αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων¹⁰ προκειμένου η τελευταία να εξετάσει τα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους διά της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς και να αποστείλει σχετικό πόρισμα. Αν μάλιστα τα τελευταία προσκομίστούν κατά τις τελευταίες τριάντα ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα ημέρες βάσει των οικείων προβλέψεων του ΚΦΔ. Από την αντίθετη σκοπιά αν η αρμόδια φορολογική αρχή μεταβάλει την αιτιολογία της στη διάρκεια της ενδικοφανούς διαδικασίας η ΔΕΔ δε δύναται να υιοθετήσει το εν λόγω πόρισμα χωρίς να δοθεί η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να αποφανθεί σχετικά με τα νέα στοιχεία. Άλλως, αυτό συνιστά υπέρβαση του καθ' ύλην πεδίου δράσης της στο μέτρο που μεταβλήθηκε η κρίση της πρωτοβάθμιας αρχής, η οποία πέραν του ότι αποτελεί προϋπόθεση για τη στοιχειοθέτηση της εξουσίας της ΔΕΔ απαιτείται να τελεί σε γνώση του φορολογούμενου, ώστε ασκεί λυσιτελώς τα δικαιώματά του¹¹.

3. Υποχρέωση απάντησης στο σύνολο των προβαλλόμενων ουσιωδών ισχυρισμών του προσφεύγοντος

Το αποφασίζον δευτεροβάθμιο όργανο ενώπιον του οποίου εγείρεται ενδικοφανής προσφυγή υποχρεούται κατ' αρχήν να απαντήσει επί όλων των ουσιωδών νομικών και ουσιαστικών ισχυρισμών του ενδιαφερόμενου, όπως έχει επιβεβαιωθεί και νομολογιακά¹². Τούτο πέρα από το ότι καθιστά απτή τη συμμετοχή του διοικούμενου στη διαδικασία λήψης των αποφάσεων διευκολύνει επιπλέον την αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου ενώ αμβλύνει και την εγγενή αδυναμία εξέτασης των τυχόν δύσκολα διαγνώσιμων τεχνικής φύσεως ζητημάτων. Σε περίπτωση παράλειψης παρίσταται πλημμελής η αιτιολογία της απόφασης, η οποία τυγχάνει για το λόγο αυτό ακυρωτέα εφόσον ο προσφεύγων επικαλεσθεί με το προσήκον ένδικο του βοήθημα κι αποδείξει ότι δεν έλαβε απάντηση ή αυτή που δόθηκε δεν ανταποκρινόταν στο σύνολο των προβληθέντων στοιχείων. Υποχρέωση απόφασης δε συντρέχει για τους μη ουσιώδεις ισχυρισμούς που δεν περιέχουν δηλαδή στοιχεία ικανά να ανατρέψουν την κρίση του οργάνου που εξέδωσε την προβαλλόμενη πράξη. Το ουσιώδες ή μη των ισχυρισμών απόκειται στην κρίση του αποφασίζοντος οργάνου, η οποία σε κάθε περίπτωση ελέγχεται δικαστικά.

Ειδικά για τη φορολογική ενδικοφανή διαδικασία βάσει της τελολογικής ερμηνείας στην οποία προέβη το ΣτΕ με την υπ' αριθ. 2465/2018 απόφασή του έκρινε ότι η ΔΕΔ υποχρεούται να αποφαινεται κατ' αρχήν ρητά και αιτιολογημένα σε καθέναν από τους λόγους της προσφυγής που προβάλλει ο φορολογούμενος. Αν κάποιος ισχυρισμός μείνει αναπάντητος το επιλαμβανόμενο εν συνεχεία φορολογικό δικαστήριο εφόσον τον κρίνει ουσιώδη παραπέμπει την υπόθεση στη ΔΕΔ χωρίς να αποφανθεί το πρώτον για λόγους, οι οποίοι ενώ προβλήθηκαν δεν εξετάστηκαν από την τελευταία. Δύναται πάντως η ΔΕΔ να εκφέρει κρίση επί ορισμένων εκ των ζητημάτων αυτών, εφόσον αυτή καθιστά, κατ' αρχήν αλυσιτελή την έρευνα των υπολοίπων. Επίσης, νομιμοποιείται να προτάξει κάποιον ισχυρισμό αποδεχόμενη για το λόγο αυτό την προσφυγή εφόσον με αυτόν τον τρόπο ικανοποιείται το αίτημα του προσφεύγοντος για ακύρωση ενόψει του

¹⁰ ΔΕΔ 1615/2024, ΔΕΔ 897/2024.

¹¹ Άλλωστε, η διάταξη της παρ. 5 του άρ. 72 ΚΦΔ δε διευκρινίζει από ποιον προσκομίζονται τα νέα στοιχεία προκειμένου να καλείται υποχρεωτικά ο προσφεύγων σε ακρόαση.

¹² ΣτΕ 1107/2023, 255/2023.

σκοπού ακριβώς της ενδικοφανούς διαδικασίας ήτοι της «άμεσης επίλυσης των υποθέσεων»¹³. Πάντως, αν δεν τίθεται ζήτημα ακύρωσης αλλά διόρθωσης της προσβαλλόμενης πράξης η ΔΕΔ οφείλει να εξετάσει το σύνολο των προσβαλλόμενων αιτιάσεων, ώστε να διορθώσει όλες τις τυχόν εντοπισθείσες πλημμέλειες με την δική της απόφαση. Διαφορετικά, ελλοχεύει ο κίνδυνος αντί της ταχείας επίλυσης των αναφυομένων διαφορών τελικά να επαναληφθούν μη εξετασθείσες πλημμέλειες λόγω της ελλιπούς εκκαθάρισης κατά το νομικό και ιδίως κατά το ουσιαστικό τους μέρος.

Α. Εξαίρεση : ισχυρισμοί εκτός του πεδίου καθ' ύλην αρμοδιότητας της ΔΕΔ

Η ΔΕΔ δεν υποχρεούται ωστόσο να απαντήσει επί ισχυρισμών που αφορούν ζητήματα τα οποία βρίσκονται εκτός του καθ' ύλην πεδίου αρμοδιοτήτων της. Αρχικά, η ΔΕΔ δεν προβαίνει σε έλεγχο συνταγματικότητας, αφού όπως παγίως αποφαίνεται αυτός υπάγεται βάσει των οικείων συνταγματικών διατάξεων¹⁴ στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και όχι της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο¹⁵. Σύμφωνα δε με το «τεκμήριο συνταγματικότητας» των νόμων ο ψηφισμένος από τη Βουλή, εκδοθείς και δημοσιευθείς από τον ΠτΔ νόμος κρίνεται συνταγματικός κι εφαρμόζεται από τη διοίκηση έως ότου τυχόν αντισυνταγματικότητά του κριθεί δικαστικά¹⁶. Έτσι, ισχυρισμοί του προσφεύγοντος που βασίζονται σε συμβατότητα ή μη με συνταγματικούς κανόνες καθώς και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις του διεθνούς κι ενωσιακού δικαίου δεν εξετάζονται από τη ΔΕΔ. Άλλωστε, ούτε το ενωσιακό δίκαιο ούτε η νομολογία του ΔΕΕ αναγνωρίζουν την αρμοδιότητα των διοικητικών οργάνων των κρατών μελών να ελέγχουν τη συμφωνία του εθνικού νόμου με το κοινοτικό δίκαιο¹⁷.

Επιπλέον, στην ίδια προβληματική εμπίπτει το ζήτημα της δέσμευσης της ΔΕΔ από νομολογία που επικαλείται ο προσφεύγων αναφορικά με τα τιθέμενα ενώπιόν της νομικά ζητήματα που έχουν εγερθεί στο πλαίσιο ομοειδών περιπτώσεων. Αρχικά, όπως έχει γνωμοδοτήσει και το ΝΣΚ¹⁸ η διοίκηση δε δεσμεύεται από τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων επί ανάλογων υποθέσεων εκτός φυσικά κι αν στοιχειοθετείται δεδικασμένο στο οποίο υποχρεούται να συμμορφωθεί¹⁹. Οφείλει βέβαια να ικανοποιεί αιτήματα διοικουμένων που τελούν υπό την ίδια νομική κατάσταση για λόγους χρηστής διοίκησης, η οποία επιβάλλει την αποφυγή ανόμοιων κι ανεπιεικών επιλογών που αντίκεινται στο επικρατούν αίσθημα δικαίου²⁰. Άλλωστε, *«η αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ νομικά ζητήματα κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του Δικαστηρίου αυτού δε συνάδει με το κράτος δικαίου και, πάντως, συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των*

¹³ ΣτΕ 1519/2024, ΣτΕ 2291/2023.

¹⁴ Τα άρθρα 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 Σ αναγορεύουν τον δικαστικό έλεγχο ως τον αποκλειστικό μηχανισμό ελέγχου συνταγματικότητας των νόμων.

¹⁵ ΔΕΔ 3006/2022, ΔΕΔ 2092/2022, ΔΕΔ 3605/2022, ΔΕΔ 4615/2021, ΔΕΔ 6659/2017, ΔΕΔ 1768/2018, ΔΕΔ 1746-1747/2018, ΔΕΔ 2264/2019.

¹⁶ Τσάτσος Δ./Χρυσόγονος Κ./Σκουρή Β..., Η ερμηνεία του συντάγματος, Εκδόσεις Σάκκουλα, 1995, σ. 50.

¹⁷ Μαθιουδάκης Ι., Διοικητικός έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων, ΤΟ ΣΥΝΤΑΓΜΑ 4/2006, σ. 1157-1187 (1178-1179).

¹⁸ ΝΣΚ 307/2014.

¹⁹ Βάσει της παρ. 5 του άρ. 95 Σ.

²⁰ Μπάλτα Ε., Από το New Public Management στο New Public Financial Management, σε: Εταιρεία Διοικητικών Μελετών, Τόμος εις μνήμην Καθηγήτριας Δήμητρας Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2020, σ. 218.

*Δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις*²¹». Εξαίρεση πάντως εισάγεται ως προς τις πιλοτικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας²². Είναι δε χαρακτηριστικό ότι ήδη με την παρ. 5 του άρ. 72 ν. 5104/2024 δίδεται η δυνατότητα αναστολής της προθεσμίας έκδοσης απόφασης από τη ΔΕΔ εάν για το ίδιο ζήτημα που έχει τεθεί με την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή εκκρεμεί πιλοτική δίκη ενώπιον του ΣτΕ.

Ούτε οι αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων ως προς το παρεμπιπτόντως κριθέν διοικητικής φύσεως ζήτημα δεσμεύουν τα διοικητικά όργανα, όπως έκρινε το ΝΣΚ²³. Αποτελούν πάντως στοιχεία τα οποία πρέπει να συνεκτιμώνται στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας μαζί με τα υπόλοιπα που βρίσκονται στη διάθεση της διοίκησης για τη διαμόρφωση της κρίσης της.

Περαιτέρω, η ΔΕΔ δε δεσμεύεται από αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις κι απαλλακτικά βουλεύματα. Η ίδια μάλιστα έχει αποφανθεί ότι η προβλεπόμενη από την παρ. 2 του άρ. 5 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας δέσμευση αφορά μόνο τα διοικητικά δικαστήρια μη υφισταμένης δυνατότητας αναλογικής εφαρμογής και στη διοικητική δράση δίχως να υπάρχει ακούσιο κενό νομοθετικής ρύθμισης²⁴. Φυσικά, στη διαμόρφωση της τακτικής αυτής της ΔΕΔ διαδραμάτισε σημαντικό ρόλο το γεγονός ότι αρχικά οι προβλεπόμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κυρώσεις και τα συναφή πρόστιμα ήταν ανεξάρτητα από τυχόν ποινικές κυρώσεις²⁵, πρόβλεψη που καταργήθηκε με το άρθρο 92 του Ν. 4745/2020. Πλέον, καθίσταται απτή η προσπάθεια του νομοθέτη να ελαχιστοποιήσει τις περιπτώσεις τυχόν προσβολής της αρχής «ne bis in idem»²⁶. Αναμένεται λοιπόν να δούμε τον αντίκτυπο των μεταβολών αυτών στη διαμόρφωση της τακτικής της ΔΕΔ, η οποία πάντως κατά την εξέταση της προσφυγής παρατηρείται να λαμβάνει υπόψη ζητήματα που ανάγονται στην πλήρωση ή μη της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης όπως έχουν κριθεί από το ποινικό δικαστήριο εφόσον επηρεάζουν την κρίση της για τη στοιχειοθέτηση ή μη της φερόμενης φορολογικής παράβασης στο μέτρο που φυσικά έχουν προβληθεί από τον προσφεύγοντα²⁷.

Στο ερώτημα δε αν η ΔΕΔ δεσμεύεται από προηγούμενες αποφάσεις της η ίδια έχει αποφανθεί ότι οι διοικητικές πράξεις, ακόμα και αν είναι απρόσβλητες, δεν παράγουν δεδικασμένο²⁸ με αποτέλεσμα να συνεκτιμά τα ήδη κριθέντα ζητήματα που αποτέλεσαν το κύριο αντικείμενο προηγούμενης ενώπιον της εγειρόμενης διαφοράς²⁹ χωρίς όμως να υποχρεούται σε απόλυτη συμμόρφωση με αυτά. Έχει πάντως

²¹ Αυτό κρίθηκε με υπ' αριθ. 2642/2017 πρακτικό γνωμοδότησης της Ολομέλειάς του ΝΣΚ εκδοθέν ειδικά για το ζήτημα της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί διαδοχικών παρατάσεων της φορολογικής παραγραφής κατόπιν της νομολογιακής μεταστροφής ως προς το ζήτημα τούτο και δη της απόφασης Ολομέλειας ΣτΕ 1738/2017.

²² ΔΕΔ 4/2024.

²³ ΝΣΚ 444/2007.

²⁴ ΔΕΔ 74/2019.

²⁵ Άρ. 55 παρ. 3 ν. 4174/2013.

²⁶ Βλ. και την κατάργηση των διοικητικών κυρώσεων έκδοσης πλαστών και εικονικών, λήψης εικονικών και νόθευσης φορολογικών καθώς και της εν γένει εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη εάν το φορολογικό στοιχείο αφορά πραγματική συναλλαγή με το άρ. 8 ν. 4337/2015.

²⁷ Για παράδειγμα, η ΔΕΔ έχει λάβει υπόψη της ως κριθείσα διά αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης την έλλειψη υπαιτιότητας σχετικά με τη δημιουργία ή τη μη καταβολή των φορολογικών οφειλών (ΔΕΔ 2235/2024) προκειμένου να αποφανθεί για τη μη στοιχειοθέτηση αλληλέγγυας ευθύνης για τις οφειλές νομικού προσώπου.

²⁸ ΔΕΔ 311/2014.

²⁹ ΔΕΔ 1665/2024, ΔΕΔ 909/2017.

υποστηριχθεί η αναλογική εφαρμογή της κρίσης της Επιτροπής Αναστολών του ΣτΕ ότι οι αποφάσεις της Αρχής Εξέτασης Προδικαστικών Προσφυγών (ήδη Ενιαίας Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Συμβάσεων) δεσμεύουν και την ίδια³⁰ με μόνη εξαίρεση την περίπτωση που έχει μεσολαβήσει μεταβολή του κρίσιμου νομοθετικού καθεστώτος. Κάτι τέτοιο τελεί πράγματι σε συνάφεια με την αρχή της οριστικότητας του φόρου που απαγορεύει την ανάκληση των φορολογικών πράξεων ενώ συμβάλλει και στην καθιέρωση κλίματος ασφάλειας κι εμπιστοσύνης του φορολογούμενου απέναντι στην εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης³¹.

Β. Αλυσιτελώς κατά την κρίση της ΔΕΔ προβαλλόμενοι ισχυρισμοί

Πέρα από τους ευρισκόμενους εκτός του πεδίου καθ' ύλην δράσης της ισχυρισμούς στους οποίους ούτως ή άλλως η ΔΕΔ δεν υποχρεούται να απαντήσει, όπως αναλύθηκε παραπάνω, απορρίπτει όλο και συχνότερα ισχυρισμούς ως αλυσιτελώς προβαλλόμενους³² κι ως εκ τούτου ανεπίδεκτους απάντησης κι αξιολόγησης. Δεδομένου πάντως ότι η «λυσιτέλεια» συνιστά κατ' αρχήν μια δικονομική κατασκευή που καθιστά την ύπαρξη εννόμου συμφέροντος προϋπόθεση προβολής ενός ισχυρισμού, έτσι ώστε η τυχόν αποδοχή να αποτελεί ικανή συνθήκη για τη θεραπεία της υφιστάμενης βλάβης του προσφεύγοντος, άλλως να μη συντρέχει λόγος απασχόλησης του δικαστικού ελέγχου απαιτείται προσεκτική εφαρμογή της στο πλαίσιο της φορολογικής προδικασίας για την αποτροπή έντονης δικαστικοποίησης της. Άλλωστε, η εξυπηρέτηση του σκοπού για τον οποίο θεσπίστηκε η τελευταία ήτοι της εξωδικαστικής επίλυσης ή τουλάχιστον της ποιοτικής εκκαθάρισης της διαφοράς προϋποθέτει σε κάθε περίπτωση τη διασφάλιση της δυνατότητας του φορολογούμενου να προβάλει το σύνολο των αμυντικών του μηχανισμών με τη βεβαιότητα ότι θα ληφθούν υπόψη και η τυχόν απόρριψή τους θα είναι αποτέλεσμα ουσιαστικής αξιολόγησής τους.

4. Εξουσία της ΔΕΔ κατά τη συλλογή και εκτίμηση του πραγματικού υλικού

Αναφορικά με την απόδειξη στη φορολογική προδικασία, από το συνδυασμό της παρ. 5 του άρ. 72 ΚΦΔ και των παρ. 1 και 6 του άρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 συνάγεται ότι η ΔΕΔ κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής λαμβάνει υπόψη της κάθε πληροφορία σχετική με την υπόθεση, έτσι ώστε η απόδειξη των ουσιαστικών πραγματικών περιστατικών να μπορεί να διενεργηθεί με οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο. Ειδικότερα, η ΔΕΔ έχει ευρεία εξουσία για την αναζήτηση του κρίσιμου πραγματικού υλικού³³, με αποτέλεσμα να δύναται να καλεί σε ακρόαση τον ίδιο το φορολογούμενο ή οποιονδήποτε τρίτο προς παροχή πληροφοριών, καθώς και να αιτείται την προσκόμιση οποιουδήποτε εγγράφου ή στοιχείου ανάμεσα σε άλλους και από την πρωτοβάθμια φορολογική αρχή³⁴. Ο προσφεύγων από την πλευρά του

³⁰ ΕΑ ΣτΕ 54/2018

³¹ Με βάση την από 14.10.2016 ομιλία του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., κ. Πιτσιλή, στο Thessaloniki Summit. 2016, διαθέσιμη στον ιστότοπο : www.taxheaven.gr. Την κατεύθυνση αυτή υποδεικνύει και η διάταξη του άρθρου 387 παρ. 7 Ν. 4512/2018, σύμφωνα με την οποία οι αποφάσεις της ΔΕΔ εξισώνονται από άποψη δεσμευτικής ισχύος με τις εγκυκλίους του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

³² ΔΕΔ 135/2025, ΔΕΔ 2924/2024.

³³ ΣτΕ 1519/2024.

³⁴ ΔΕΔ 1590/2024.

δύναται να μετέρχεται οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, το οποίο η ΔΕΔ υποχρεούται να λάβει υπόψη για τη διαμόρφωση της κρίσης της. Ελλείπει πάντως ειδικότερης σχετικής ρύθμισης τα τελευταία εκτιμώνται ελεύθερα αλλά με τρόπο αντικειμενικό κι αμερόληπτο. Άλλωστε, η εσφαλμένη εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού αποτελεί αντικείμενο του δικαστικού ελέγχου ουσίας εάν η διαφορά οδηγηθεί τελικά στη δικαιοσύνη. Προκύπτει πάντως το πρακτικό ερώτημα αν και υπό ποιους όρους νομιμοποιείται η ΔΕΔ να απορρίψει κάποιο από τα επικαλούμενα αποδεικτικά στοιχεία.

Α. Προϋποθέσεις απόρριψης προσκομιζόμενων αποδεικτικών στοιχείων

Αρχικά, η ΔΕΔ δύναται φυσικά να απορρίψει αποδεικτικά μέσα που παραβιάζουν την αρχή της νόμιμης³⁵ και χρηστής δράσης της.

Το ερευνητικό ενδιαφέρον συγκεντρώνεται σε επιμέρους περιπτώσεις που η ΔΕΔ συναρτά την κρίση της για ένα αποδεικτικό στοιχείο και την έκταση της δύναμής του με την πλήρωση ή μη δικονομικών προϋποθέσεων προβαίνοντας σε αναλογική εφαρμογή των οικείων διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας³⁶. Για παράδειγμα, έχει απορρίψει υπεύθυνες δηλώσεις που προσκόμισε ο προσφεύγων ενώπιον της με το επιχείρημα ότι για να ληφθούν υπόψη θα έπρεπε να είχαν περιληφθεί τον τύπο των ενόρκων βεβαιώσεων³⁷. Από την άλλη, έχει δεχθεί αρχεία excel εταιριών ταχυμεταφορών που ανέγραφαν ημερομηνία και ώρα φερόμενων ως διενεργηθεισών παραδόσεων εμπορικών επιχειρήσεων στη βάση των οποίων απέδωσε η φορολογική αρχή την παράλειψη έκδοσης αντίστοιχων προς αυτές φορολογικών στοιχείων χωρίς πάντως τα επίμαχα αρχεία να υπογράφονται από το συντάκτη τους, όπως απαιτεί ο ΚΔΔ, ώστε να υπαχθούν στην έννοια του ιδιωτικού εγγράφου³⁸.

Πρόκειται για μία από τις χαρακτηριστικές ενδείξεις τάσης δικαστικοποίησής της φορολογικής προδικασίας. Ειδικότερα, πρέπει να διευκρινιστεί ότι όπου ο νομοθέτης έκρινε αναγκαία την εφαρμογή του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης το προέβλεψε ρητά³⁹. Κατά τα λοιπά, η διατήρηση της φύσης της ενδικοφανούς διαδικασίας ως μιας αμιγώς διοικητικής διαδικασίας ικανής να διασφαλίσει την ταχεία διευθέτηση κι εκκαθάριση της διαφοράς προϋποθέτει ελαστικότητα κι ευελιξία που φυσικά δε συνάδει με την αναλογική εφαρμογή δικονομικών κανόνων που έχουν τεθεί για την εξυπηρέτηση της οικονομίας της διοικητικής δίκης⁴⁰.

³⁵ Για παράδειγμα, η ΔΕΔ απορρίπτει αποδεικτικά στοιχεία αλλοδαπής προέλευσης εάν δεν είναι επικυρωμένα κατά τα διεθνή πρότυπα και στερούνται πάρα την ύπαρξη σχετικής απαίτησης σφραγίδας Χάγης (ΔΕΔ 1590/2024).

³⁶ ΔΕΔ 772/2024 : «Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας»).

³⁷ ΔΕΔ 2638/2018.

³⁸ ΔΕΔ 79/2024, ΔΕΔ 1072/2023.

³⁹ Για παράδειγμα, το άρ. 5 ΚΦΔ παραπέμπει ευθέως στον ΚΔΔ σε ό,τι αφορά τον τρόπο και το χρόνο διενέργειας των κοινοποιήσεων.

⁴⁰ Πρεβεδούρου Ε., Οι ενδικοφανείς προσφυγές ως μέσον επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης, ΘΠΔΔ 3-4/2013, σ. 193-213 (196), Υποστηρίχθηκε βέβαια και η αντίθετη άποψη σύμφωνα με την οποία μόνο με τη θέσπιση αυστηρών διαδικαστικών κανόνων θα μπορούσαν οι ενδικοφανείς προσφυγές να επιτελέσουν τη λειτουργία της αποσυμφόρησης των δικαστηρίων (βλ. σελ. 196, υποσημ. 16).

Προσθήκους λύση για τη διασφάλιση ισορροπίας ανάμεσα στη μη συμβατή με τον επιδιωκόμενο σκοπό της άμεσης επίλυσης ή τουλάχιστον επαρκούς εκκαθάρισης της υπόθεσης δικαστικοποίησης διά της εφαρμογής εν προκειμένω δικονομικών προϋποθέσεων αναφορικά με τη σύσταση και την ισχύ των αποδεικτικών μέσων, την αποτελεσματική έννομη προστασία του φορολογούμενου και την ομοιόμορφη διαχείριση των επιμέρους υποθέσεων είναι η ΔΕΔ να αιτιολογεί με τρόπο πλήρη, ειδικό κι επαρκή την αποδοχή ή απόρριψη κάποιου αποδεικτικού στοιχείου, ώστε να καθίσταται δυνατός εν συνέχεια ο δικαστικός έλεγχος της κρίσης της με βάση τους τιθέμενους στο πλαίσιο διενέργειας του τελευταίου δικονομικούς περιορισμούς.

B. Νέα στοιχεία ενώπιον της ΔΕΔ μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και μέχρι την έκδοση απόφασης επ' αυτής

Προβληματισμό προκάλεσε η πρόσφατη απόφαση του ΣτΕ 1519/2024 με την οποία ουσιαστικά μεταφέρθηκε ο περιορισμός προσκόμισης νέων αποδεικτικών στοιχείων ήδη στο διάστημα που μεσολαβεί από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής έως την παρέλευση της προθεσμίας απόφασης της ΔΕΔ. Συγκεκριμένα, κρίθηκε ότι με συμπληρωματικό υπόμνημα *«επιτρεπτός μεν προσκομίζονται ενώπιον της ΔΕΔ αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δεν είχαν προσκομισθεί κατά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και, μάλιστα, όχι μόνον συμπληρωματικά ή διευκρινιστικά των ήδη υποβληθέντων, αλλά και νέα, η δυνατότητα, όμως, αυτή τελεί υπό την προϋπόθεση ότι τα στοιχεία αυτά αφορούν προβληθέντες με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμούς»*. Αυτό τεχνικά σημαίνει ότι η ΔΕΔ δεν υποχρεούται να απαντήσει σε νέους ισχυρισμούς που προβάλλονται το πρώτον με συμπληρωματικό υπόμνημα ούτε φυσικά να συνεκτιμήσει τα σχετικώς προσκομισθέντα ενώπιον της στοιχεία εκτός κι αν πρόκειται για νομικές αιτιάσεις που δεν απαιτούν εκτεταμένη έρευνα πραγματικού. Αν μάλιστα ακολουθήσει ένδικη προσφυγή οι επίμαχοι θα θεωρούνται το πρώτον τιθέμενοι ενώπιον του δικαστή με αποτέλεσμα να υπάγονται στους προβλεπόμενους δικονομικούς περιορισμούς ως προς την ταυτότητα αντικειμένου ενδικοφανούς κι ένδικης προσφυγής. Ως δικαιολογητικό δε έρεισμα προβάλλει το ΣτΕ την αποτροπή καταστρατήγησης των περί προθεσμίας διατάξεων του ΚΦΔ με την παρέλευση της οποίας οριοθετείται κατ' αρχήν το αντικείμενο της αγόμενης ενώπιον της ΔΕΔ διαφοράς, προς το σκοπό της ταχύτερης και αποτελεσματικότερης αντιμετώπισης των τιθέμενων από τον φορολογούμενο ζητημάτων.

Επισημαίνεται πάντως ότι μέχρι στιγμής ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να προσκομίσει με συμπληρωματικό υπόμνημα ενώπιον της ΔΕΔ ελεύθερα νέα αποδεικτικά στοιχεία που δεν ήταν στη διάθεση του κατά την κατάθεση της προσφυγής. Ο περιορισμός που τέθηκε με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ ήτοι αυτά τα στοιχεία να αφορούν ήδη προβληθέντες δια της προσφυγής ισχυρισμούς αναμφισβήτητα προκαλεί έντονη πίεση στο φορολογούμενο που θα πρέπει εντός των 30 ημερών να φροντίσει να εξαντλήσει τις αιτιάσεις του χωρίς να φέρει καμία δυνατότητα προσθήκης στα ακόλουθα στάδια και χωρίς καν να είναι σίγουρο ότι αυτές θα εξεταστούν ουσιαστικά και δε θα απορριφθούν σιωπηρά. Μένει να δούμε την εφαρμογή της νομολογίας στην πράξη.

5. Αποδοχή ενδικοφανούς προσφυγής

Η ΔΕΔ αν δεν κρίνει ότι η υπόθεση χρήζει αναπομπής στο αρμόδιο πρωτοβάθμιο όργανο για περαιτέρω έρευνα εφόσον κρίνει βάσιμο έναν από τους προβαλλόμενους λόγους αναγόμενο είτε σε τυπική είτε σε ουσιαστική πλημμέλεια δύναται να αποδεχθεί την ενδικοφανή προσφυγή.

Α. Αποδοχή για τυπική πλημμέλεια – ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης – αναπομπή για επανάληψη της διαδικασίας

Η αποδοχή για τυπική πλημμέλεια συνεπάγεται την ακύρωση της προσβαλλόμενης και την αναπομπή της στην αρμόδια φορολογική αρχή για επανάληψη της διαδικασίας βάσει της παρ. 6 του άρ. 72 ΚΦΔ. Ως τέτοια νοείται η ουσιώδης νομική πλημμέλεια που ανάγεται στην τηρηθείσα διαδικασία έκδοσης της πράξης καθιστώντας την παράνομη. Κριτήριο για τον χαρακτηρισμό ενός διαδικαστικού τύπου ως ουσιώδους αποτελεί η εξυπηρέτηση εγγυητικής λειτουργίας για τα ουσιαστικά δικαιώματα του διοικουμένου, έτσι ώστε διά της τήρησης του να διαφυλάσσεται τελικά «η ουσιαστική νομιμότητα κι ορθότητα» της διαδικασίας⁴¹. Στην περίπτωση αυτή, τυχόν παραβίασή του επιφέρει ακυρότητα.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα τυπικής πλημμέλειας αποτελεί αρχικά η παντελής έλλειψη αιτιολογίας ήτοι η πλήρης αοριστία της προσβαλλόμενης πράξης δεδομένων των ειδικών διατάξεων του ΚΦΔ που επιβάλλουν την αιτιολόγηση των καταλογιστικών πράξεων και των προστίμων⁴². Αντίθετα, τυχόν ελλείψεις κι ελαττώματα ανάγονται στην ορθότητα της αιτιολογίας, η οποία αποτελεί συνάρτηση του ελέγχου ουσίας που έχει αρμοδιότητα να διενεργήσει η ΔΕΔ στο πλαίσιο πλήρους επανεξέτασης της υπόθεσης⁴³. Επιπλέον, η ΔΕΔ ακυρώνει λόγω παράβασης του ειδικά θεσμοθετημένου στο άρ. 33 ΚΦΔ δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου που συνίσταται στην κοινοποίηση προσωρινών πράξεων μαζί με το προβλεπόμενο σημείωμα διαπιστώσεων, το οποίο ορίζει την αποδοθείσα παράβαση υπάγοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά στην εφαρμοστέα νομική βάση⁴⁴. Με τον τρόπο αυτό, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα προβάλλει ήδη στο στάδιο αυτό τους αμυντικούς ισχυρισμούς που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την κρίση της φορολογικής αρχής πριν την έκδοση της οριστικής πράξης το περιεχόμενο της οποίας πάντως δεν είναι δυνατό να διαφοροποιηθεί από την αντίστοιχη προσωρινή χωρίς την κοινοποίηση συμπληρωματικού Σημειώματος Διαπιστώσεων⁴⁵. Άλλωστε, η παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης δεν επιδέχεται θεραπείας διά της μεταγενέστερης άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής⁴⁶. Το ίδιο συμβαίνει και σε περίπτωση πλημμελούς κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης⁴⁷ όχι όμως κι επί της παράλειψης αναγραφής στο σώμα της πράξης αλληλεγγύως συνευθυνόμενου με τη νομική οντότητα προσώπου, η οποία μέχρι τώρα επέφερε την απόρριψη της

⁴¹ Γώγος Κ., Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2017, σ. 114 επ.

⁴² Άρθρα 65 & 76 ν. 5104/2024, βλ. ΔΕΔ 1766/2024.

⁴³ ΣτΕ 1542/2016.

⁴⁴ ΔΕΔ 1856/2024, ΔΕΔ 925/2021.

⁴⁵ ΔΕΔ 1427/2025.

⁴⁶ ΣτΕ 2383/2012.

⁴⁷ ΔΕΔ 506/2017, ΔΕΔ 104/2016.

ενδικοφανούς προσφυγής ως απαράδεκτης ελλείπει εννόμου συμφέροντος⁴⁸. Αναμένεται πάντως να δούμε αν η ΔΕΔ θα αλλάξει τη στάση της ακυρώνοντας την πράξη στην τελευταία περίπτωση ενόψει της υπ' αριθ. 2734/2022 απόφασης του ΣτΕ με την οποία κρίθηκε ότι : «...επί των φορολογικών οφειλών, χωρίς προηγούμενη έγκυρη κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης δεν υπάρχει παντάπασι στάδιο έναρξης αναγκαστικής εκτέλεσης (πρβλ. ΣΕ 2881/2000, Ολομ., 2040/2007, Ολομ., 2982/2007, 7μ., κ.ά.). Τέτοια δε υποχρέωση κοινοποίησης υπάρχει και απέναντι στους τυχόν αλληλεγγύως συνυπόχρεους εκ του νόμου, αφού, όπως έχει κριθεί (ΣΕ 498/2020, 2816/2020, 7μ.), έχουν και αυτοί τα ίδια διαδικαστικά δικαιώματα (και εν συνεχεία τα ίδια ένδικα βοηθήματα) απέναντι στην φορολογική διοίκηση με αυτά που παρέχονται στον αμέσως βαρυνόμενο. Αν η φορολογική αρχή προτίθεται να κινήσει διαδικασία εκτελέσεως κατά αλληλεγγύως συνυποχρέου που δεν μνημονεύεται στην πράξη, υποχρεούται προηγουμένως να εκδώσει διορθωτική πράξη που να περιλαμβάνει το όνομά του και να του την κοινοποιήσει».

Β. Αποδοχή για ουσιαστική πλημμέλεια – ολική ή μερική ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης

Από την άλλη, η αποδοχή για ουσιαστική πλημμέλεια συνεπάγεται την εν όλω ή εν μέρει ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης. Η ακύρωση εξαφανίζει οριστικά την προσβαλλόμενη πράξη από τον νομικό κόσμο με αποτέλεσμα να μην απαιτείται και ανάκληση της ακυρωθείσας πράξης από το όργανο που την εξέδωσε. Η δε τροποποίηση έχει την έννοια της απόδοσης της ορθής νομικής ερμηνείας της εφαρμοστέας διάταξης, της διόρθωσης ουσιαστικής κρίσης του αρχικού οργάνου, συμπλήρωσης της αιτιολογίας ακόμα κι αλλαγής της νομικής βάσης με την επιφύλαξη πάντως της μη χειροτέρευσης του προσφεύγοντος ήτοι γενικά της μη υπέρβασης των ορίων του πεδίου δράσης της ΔΕΔ. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα η αρχική πράξη να υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του δευτεροβάθμιου οργάνου.

Επί σιωπηρής άρνησης της φορολογικής αρχής η ΔΕΔ αποδεχόμενη την ενδικοφανή προσφυγή κατ' αυτής δεν περιορίζεται σε ακύρωσή της αναπέμποντας την υπόθεση στη φορολογική αρχή προκειμένου να προβεί στην οφειλόμενη ενέργεια αλλά την αναπληρώνει η ίδια. Ασκώντας δηλαδή την εξουσία πλήρους επανεξέτασης της υπόθεσης κατά νόμο και ουσία αποφαινεται για την ύπαρξη και την έκταση του δικαιώματος ή της υποχρέωσης. Νομιμοποιείται μάλιστα να διατάξει επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ακόμα κι εντόκως αν έχει υποβληθεί συναφές αίτημα του προσφεύγοντος⁴⁹.

Η δυνατότητα τόσο τροποποίησης της πράξης που απονέμει ρητά ο ΚΦΔ στη ΔΕΔ⁵⁰ όσο και αναπλήρωσης της οφειλόμενης ενέργειας της πρωτοβάθμιας αρχής αποτελούν απόρροια της εξουσίας πλήρους επανεξέτασης της υπόθεσης. Τεχνικά δηλαδή η ΔΕΔ δύναται να προβαίνει σε ουσιαστικές επιλογές στο πλαίσιο εξέτασης της προσφυγής αναδιαμορφώνοντας το περιεχόμενο της προσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής αρχής μετά από διάγνωση των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης

⁴⁸ ΔΕΔΘ 2012/2017.

⁴⁹ ΔΕΔ 2242/2018, ΔΕΔ 3821-3825/2018.

⁵⁰ Σημειώνεται ότι ο ν. 4412/2016 αντίθετα οριοθετεί την εξουσία της ΑΕΠΠ επί αποδοχής της προδικαστικής προσφυγής μόνο στην εν όλω ή εν μέρει ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και όχι στην τροποποίηση της απόφαση της αναθέτουσας αρχής.

και υπαγωγή τους στο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σε κάθε περίπτωση, η παρ. 6 του άρ. 72 ΚΦΔ επιβάλλει την επαρκή αιτιολογία της απόφασης της ΔΕΔ που κάνει δεκτή την ενδικοφανή προσφυγή.

6. Απόρριψη ενδικοφανούς προσφυγής

Διαφορετικά, εφόσον η ΔΕΔ κρίνει αβάσιμους όλους τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή. Στην περίπτωση αυτή, η αρχικώς προσβαλλόμενη πράξη χάνει την εκτελεστότητά της και ενσωματώνεται πλήρως στη μόνη πλέον εκτελεστή κι αποκλειστικά ελεγχόμενη από το δικαστή ρητή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αρχικά, η απορριπτική απόφαση της ΔΕΔ δεν απαιτείται να αιτιολογείται ειδικά. Απεναντίας, η αιτιολογία της τελευταίας βάσει της συναφούς πρόβλεψης του άρ. 72 ΚΦΔ αρκεί να συνίσταται στην αποδοχή και την παραπομπή στις διαπιστώσεις της αρχικής καταλογιστικής πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου. Ανεξάρτητα από το ότι η τελευταία ρύθμιση συνιστά εξαίρεση από τον διά του άρ. 17 ΚΔΔιαδ εισαγόμενο γενικό και οριζόντιο κανόνα αιτιολογημένης απόφασης των διοικητικών οργάνων υπέρ του οποίου υφίσταται ένα είδος τεκμηρίου ήδη κατά την ανάγνωση των συνταγματικών αρχών του κράτους δικαίου και της νομιμότητας της δράσης της διοίκησης⁵¹, η πρακτική εφαρμογή της χρήζει ιδιαίτερης προσοχής. Ειδικότερα, δεδομένου ότι από την ποιότητα και την πληρότητα της αιτιολογίας της απόφασης της ΔΕΔ εξαρτάται η κατανόησή της από το φορολογούμενο καθώς και η αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου αν τελικά η φορολογική διαφορά αχθεί ενώπιον της δικαιοσύνης, επιτρέπεται παραπομπή μόνο σε εκθέσεις ελέγχου που θεμελιώνουν επαρκώς τις αποδιδόμενες παραβάσεις αποτελώντας πλήρη απόδειξη ως προς τα γενόμενα από τον συντάξαντα αυτές ή ενώπιον του. Διαφορετικά, απαιτείται ειδική αιτιολόγηση της απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς η επίκληση ελλিপών και στερούμενων αιτιολογίας εκθέσεων ελέγχου που συχνά με τη σειρά τους παραπέμπουν στα οικεία σημειώματα διαπιστώσεων δε διασφαλίζει την εκκαθάριση του συνόλου των τιθέμενων πραγματικών και νομικών ζητημάτων, ώστε να επιτευχθεί η επιδιωκόμενη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή σε κάθε περίπτωση να καταστεί εφικτός ο δικαστικός έλεγχος. Υπό την ερμηνευτική αυτή εκδοχή εξασφαλίζεται ισορροπία ανάμεσα στη διευκόλυνση κι επιτάχυνση του έργου της ΔΕΔ από τη μία και στην αιτιολόγηση των πράξεων της διοίκησής από την άλλη που συνιστά μία από τις θεμελιωδέστερες πτυχές του κράτους δικαίου. Άλλωστε, η ίδια η ΔΕΔ ορίζει ως σκοπό της αιτιολογίας «τη δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας»⁵².

Κατά τα λοιπά, αν από την απορριπτική απόφαση της ΔΕΔ προκύπτουν πλημμέλειες είτε όσον αφορά τη διαδικασία έκδοσης της είτε αναφορικά με την τυχόν νέα σε σχέση με εκείνη της αρχικής πράξης αιτιολογία της αυτές είναι δυνατό να

⁵¹ Πικραμένος Μ., Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, ό.π., σ. 245-254.

⁵² ΔΕΔ ε637/2023.

προβληθούν το πρώτον ενώπιον του φορολογικού δικαστή διά της άσκησης της ένδικης προσφυγής⁵³.

Αν πάντως εντός της προθεσμίας των 120 ημερών που έχει η ΔΕΔ στη διάθεσή της για να αποφανθεί δεν εκδοθεί απόφαση τότε βάσει της σχετικής διάταξης της παρ. 5 του άρ. 72 ΚΦΔ θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Με τον τρόπο αυτό, η ΔΕΔ επικυρώνει την αρχική θέση της φορολογικής διοίκησης στην οποία κι εμμένει απορρίπτοντας σιωπηρά τις αιτιάσεις της ενδικοφανούς προσφυγής. Η σιωπηρή απόρριψη σε αυτήν την περίπτωση αποτελεί τη νέα και αποκλειστικώς εκτελεστή πράξη στην οποία ενσωματώνεται η αρχική καταλογιστική πράξη αποβάλλοντας την εκτελεστότητά της και ως εκ τούτου τη μοναδική δικαστικώς προσβαλλόμενη. Το Δικαστήριο μάλιστα που επιλαμβάνεται της τυχόν ακόλουθης προσφυγής κρίνει κατά νόμο και ουσία τη διαφορά χωρίς να αναπέμπει την υπόθεση στη ΔΕΔ⁵⁴ όπως θα συνέβαινε αν ένας ισχυρισμός παρά την επίκληση κι απόδειξή του έμενε αναπάντητος από την τελευταία⁵⁵ εκτός κι αν απαιτείται εκτεταμένη έρευνα πραγματικού⁵⁶.

7. Επίλογος – Αποτίμηση της ελεγκτικής εξουσίας της ΔΕΔ κατά την εξέταση της φορολογικής ενδικοφανούς προσφυγής

Για την αποτίμηση της αποτελεσματικότητας της ελεγκτικής εξουσίας της ΔΕΔ, όπως αναλύθηκε και οριοθετήθηκε παραπάνω, δεν μπορούν παρά να ληφθούν υπόψη δείκτες που τελούν σε συνάρτηση με το διττό σκοπό που η φορολογική προδικασία εξυπηρετεί. Ειδικότερα, ο πρώτος δείκτης συνίσταται στη συχνότητα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς που προϋποθέτει φυσικά ότι ο φορολογούμενος πείστηκε από την αιτιολογία της απόφασης της ΔΕΔ. Αναμένεται πάντως να δούμε πόσο δελεαστική θα είναι η παροχή διά του άρ. 75 ΚΦΔ (ν. 5104/2024) προνομίων έκπτωσης και στο στάδιο πλέον μετά την κοινοποίηση της απόφασης της ΔΕΔ. Ο δεύτερος δείκτης από την άλλη δεν μπορεί να είναι άλλος από τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων. Το ερευνητικό ενδιαφέρον εντοπίζεται στις όλο και περισσότερες προδικαστικές αποφάσεις που αναπέμπουν την υπόθεση στη ΔΕΔ για επανεξέταση αναβάλλοντας την οριστική επίλυση της φορολογικής διαφοράς για την επιτάχυνση πάντως και την διευκόλυνση της οποίας καθιερώθηκε κατ' αρχήν η ενδικοφανής διαδικασία. Υπό το πρίσμα αυτό, η παράλειψη αιτιολογημένης απάντησης της ΔΕΔ σε κάποιον από τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς ή αξιολόγησης κάποιου αποδεικτικού στοιχείου⁵⁷, η ανάγκη διευκρινίσεων ιδίως ως προς τεχνικής φύσεως ζητήματα ευρισκόμενα εκτός του γνωστικού πεδίου του φυσικού δικαστή ακόμα και η σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής που συνεπάγεται την υποχρέωση του δικαστηρίου να αποφανθεί το πρώτον επί ζητημάτων που δεν εξετάστηκαν ως οι συχνότεροι παράγοντες που καθιστούν επιτακτική την αναπομπή αποτελούν και τα πεδία στα οποία προσήκει να στραφεί η όποια προσπάθεια βελτίωσης του καθεστώτος λειτουργίας κι άσκησης της εξουσίας της ΔΕΔ.

⁵³ ΣτΕ 1519/2024.

⁵⁴ ΣτΕ 2095/2022.

⁵⁵ ΣτΕ 893/2013.

⁵⁶ ΔΕφΘ 691/2023, ΔΕφΑ03446/2017.

⁵⁷ ΔΠρΘ 1445-1447/2022.

Οι δείκτες πάντως αυτοί αναδεικνύουν μέχρι στιγμής την ανάγκη επαρκούς αξιολόγησης από τη ΔΕΔ του συνόλου του προσκομιζόμενου υλικού κι ιδίως των νέων στοιχείων, ώστε το αντικείμενο της διαφοράς αν η τελευταία δεν επιλυθεί διοικητικά τουλάχιστον να αχθεί οριοθετημένο κι εκκαθαρισμένο στο δικαστή της ουσίας. Ελλιπής αιτιολογία, ανεπαρκής απόδειξη της αποδιδόμενης παράβασης, αναπάντητοι ισχυρισμοί και περιορισμένη αξιολόγηση του αποδεικτικού υλικού δε διασφαλίζουν ούτε την κατανόηση της απόφασης από τον αποδέκτη που θα άνοιγε ενδεχομένως το δρόμο για αποδοχή εκ μέρους του κι ως εκ τούτου για διοικητική επίλυση της διαφοράς ούτε φυσικά την αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου. Αμφότερα προϋποθέτουν τη διασφάλιση τέτοιου βαθμού και ποιότητας εκκαθάρισης της υπόθεσης που τεχνικά αποτελεί συνάρτηση πλήρων, ειδικών κι επαρκών ελεγκτικών εκτιμήσεων του πραγματικού και νομικού υλικού της υπόθεσης από τη ΔΕΔ.

Αποτελεσματική λοιπόν κρίνεται η άσκηση της εξουσίας από τη ΔΕΔ όταν φτάνουν στη δικαιοσύνη αν όχι «λιγότερες» υποθέσεις σε σχέση με τις υποβληθείσες ενδικοφανείς προσφυγές τουλάχιστον «καλύτερες» ως προς την εκκαθάρισή τους. Στην κατεύθυνση αυτή οφείλει να κινηθεί η ΔΕΔ, ώστε ακόμα και αν η φορολογική διαφορά δεν επιλυθεί εξωδικαστικά να κριθεί άμεσα και αποτελεσματικά από το φορολογικό δικαστή της ουσίας που θα κληθεί να αποφανθεί για την ορθότητα εφαρμογής του οικείου νομοθετικού πλαισίου και υπαγωγής των επίδικων πραγματικών περιστατικών σε αυτό με έννομη συνέπεια την απόδοση της φορολογικής παράβασης.