



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 426 /2000

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Ολομέλεια

Συνεδρίαση της 23^{ης} Ιουνίου 2000

ΣΥΝΘΕΣΗ :

Πρόεδρος : Ευστράτιος Βολάνης.

Αντιπρόεδροι : Κ. Βολτής, Χ. Τσεκούρας, Γ. Πουλάκος.

Νομικοί Σύμβουλοι : Σ. Σκουτέρης, Π. Κιστούδης, Δ. Λάκκας, Ηλ. Παπαδόπουλος, Γ. Κρόμπας, Αλ. Τζεφεράκος, Κ. Μπακάλης, Θ. Ρεντζεπέρης, Ν. Κατσιμπας, Θ. Θεοφανόπουλος, Ι. Πετρόπουλος, Ν. Μαυρίκας, Χ. Παλαιολόγου, Δ. Παπαγεωργόπουλος, Ε. Τριτάς, Ι. Μάσβουλας, Σ. Δελλαπόρτας, Φ. Γεωργακόπουλος, Σ. Παπαγεωργακόπουλος, Δ. Αναστασόπουλος, Κ. Μανωλής, Βλ. Βούκαλης, Κ. Καποτάς, Θ. Ηλιάκης, Δ. Παπαδόπουλος, Π. Κιούσης, Ν. Κανιούρας, Β. Σουλιώτης.

Εισηγητές : Αλεξ. Καραγιάννης, Θ. Ψυχογιός, Πάρεδροι Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος : (α) 1037796/2266-18/0016/20-4-2000 Υπουργείου Οικονομικών /Γενική Δνση Φορολογίας/Δνση 16η (Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων)/Τμήμα Α'), (β) 104196/1220/ΔΕ-Α/24-2-2000 Υπουργείου Οικονομικών/Δνση Ελέγχου.

Περίληψη Ερωτήματος : εάν, κατά το χρονικό διάστημα της αναστολής των άρθρων 69§2, 88 εδ. β', 200-205, 206-209 και 228 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) : (α) είναι νόμιμη η λήψη αναγκαστικών μέτρων εισπράξεως των απαιτήσεων του Δημοσίου ή άλλων μέτρων (διοικητικών, ποινικών κλπ) κατά των οφειλετών αυτού και σε αρνητική περίπτωση ποια η τύχη των ήδη ληφθέντων μέτρων, (β) παύουν οι προσαυξησείς εκπροθέσμου καταβολής ή οφείλονται κατ' εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 6§6 του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ) και (γ) επιτρέπεται η αυτεπάγγελτη υπό του Δημοσίου ενέργεια συμψηφισμού, κατ' άρθρο 83§3 του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ).

Επί των ανωτέρω ερωτημάτων, η Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους εγνωμοδότησε ως εξής:

I. Γενικώς : Με τον ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» (ΦΕΚ Α' 97/17-5-1999), ο οποίος, κατὰ το άρθρο δεύτερο αυτού, άρχισε να ισχύει από 17-7-1999, εισήχθη για πρώτη φορά στη διοικητική δίκη πλήρες πλέγμα δικονομικών διατάξεων που αναφέρονται στην προσωρινή δικαστική προστασία επί των υπαγομένων στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων διοικητικών διαφορών ουσίας. Δια των εν λόγω διατάξεων ρυθμίζονται, πλην άλλων - που δεν ενδιαφέρουν εν προκειμένω : (α) Η αναστολή εκτελέσεως των διοικητικών πράξεων (άρθρα : 69§§2-3, 200-205, βλ. και 88§2), (β) η αναστολή εκτελέσεως των δικαστικών αποφάσεων (άρθρα : 206-209, βλ. και 88) και (γ) η προσωρινή δικαστική προστασία επί των υπαγομένων στη δικαιοδοσία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων υποθέσεων του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ) και δη η αναστολή εκτελέσεως πράξεων εκδιδόμενων στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως (άρθρο 228). Προ της ενάρξεως ισχύος του ως άνω Κώδικα, τα προαναφερθέντα ζητήματα ερρυθμίζοντο υπό δικονομικών διατάξεων διεσπαρμένων σε διάφορους Κώδικες [π.δ. 331/1985 (=ΚΦΔ), π.δ. 341/1978, π.δ. 18/1989] και νομοθετήματα [ν.δ. 356/1974 (=ΚΕΔΕ), ν. 820/1978 (άρθρο 2) κ.ά.].

II. Έννοια, περιεχόμενο και συνέπειες εκάστης των αναστολών του Κ.Δ.Δ. :

1. Η αναστολή εκτελέσεως των διοικητικών πράξεων καταλογισμού των φορολογικών βαρών (άρθρα : 69§§2-3, 200-205 ΚΔΔ):

A. α. Ο Κ.Φ.Δ. στο άρθρο 78§1 εδ. α' και §3 αυτού όριζε ότι "1. Η διοικητική πράξη δεν μπορεί να εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της προθεσμίας της προσφυγής αν όμως η προσφυγή ασκηθεί εμπρόθεσμα και κανονικά, αναστέλλεται η εκτέλεση της πράξης ώσπου να δημοσιευτεί η οριστική απόφαση για την προσφυγή ή καταργηθεί η δίκη με άλλον τρόπο.....3. Διατηρούνται σε ισχύ ειδικές διατάξεις που ορίζουν διαφορετικά τα σχετικά με την εκτέλεση της διοικητικής πράξης"

Κατά το άρθρο 69 του ΚΔΔ η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της

προσβαλλομένης πράξεως (§1). Κατ' εξαίρεση, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής και η άσκησή της αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλομένης πράξεως, αν με αυτήν καταλογίζονται χρηματικά ποσά για φορολογικές εν γένει απαιτήσεις του Δημοσίου ή αυτοτελείς χρηματικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας (§2 εδ. α'). "Ειδικές διατάξεις, οι οποίες αποκλείουν την αναστολή ή θεσπίζουν την κατά ορισμένο μόνο ποσοστό αναστολή των πράξεων τούτων, διατηρούνται σε ισχύ" (§2 εδ. β').

Στην κείμενη νομοθεσία βρίσκονται πράγματι πλείστες όσες διατάξεις ορίζουσες ότι η προθεσμία ασκήσεως της προσφυγής και η άσκηση αυτής δεν αναστέλλουν (εν όλω ή εν μέρει) την εκτέλεση της πράξεως [ενδεικτικώς βλ. άρθρο 89§2ζ ν. 2127/1993 (=16§1δ ν. 2227/1994), άρθρο 18 ν.δ. 4242/1962 και άρθρο 74§6 και §9 του ν. 2238/1994], οι οποίες, κατ' άρθρο 69§2 εδ. β' του ΚΔΔ, διατηρούνται σε ισχύ και μετά την έναρξη ισχύος του ΚΔΔ. Εκ των διατάξεων τούτων ιδιαίτερως σημαντική είναι η αναφερομένη στην προβεβαίωση ποσοστού 25% του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων διάταξη του άρθρου 74§6 του ν. 2238/1994, ταυτοσήμου κατά βάσιν περιεχομένου προς την αρχική διάταξη του άρθρου 2§1 του α.ν. 63/1967, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 2(§§ 1-2) του ν. 446/1968 (= άρθρο 59§6 του ν.δ. 3323/1955, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 41§1 του ν. 2065/1992). Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και σε άλλες φορολογίες, οι οποίες ως προς τη διαδικασία βεβαιώσεως του σχετικού φόρου παραπέμπουν στις ισχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. [Ενδεικτικώς βλ. άρθρα : 113 ν. 2238/1994, για τις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, 12§1 ν. 1587/1950 και 14§3 ν. 1473/1984, για τις υποθέσεις φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων, 34§4 του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ), για τα πρόστιμα του ΚΒΣ, 43§§4-5, 47§4, 48 και 49 ν. 1642/1986, για τα πρόστιμα ΦΠΑ. Σημειωτέον, πάντως, ότι μερικές εκ των παραπεμπουσών διατάξεων ορίζουν διαφορετικό ποσοστό προβεβαιώσεως].

Κατά την εν λόγω διάταξη του άρθρου 74§6 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28§1 του ν. 2648/1998 και ισχύει από 1-12-1998, "Αν δεν έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από τον φορολογούμενο εμπρόθεσμη προσφυγή, βεβαιώνεται

αμέσως από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου και λοιπών συμβεβαιούμενων με αυτό φόρων και τελών. Το ποσό αυτό βεβαιώνεται μετά την πάροδο της προθεσμίας για διοικητική επίλυση της διαφοράς και πριν από τη διαβίβαση της προσφυγής στο διοικητικό δικαστήριο και καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα".

Εξ άλλου, με το άρθρο 2§1 του ν. 820/1978, όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή του από το άρθρο 27 του ν. 1406/1983, ορίστηκε ότι «Η είσπραξη του ποσοστού 20% (ήδη 25%) του αμφισβητούμενου φόρου, που βεβαιώθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, μπορεί να ανασταλεί μερικά ή ολικά με απόφαση του προέδρου του διοικητικού πρωτοδικείου, στο οποίο εκκρεμεί η προσφυγή εαν, εξαιτίας εκδηλων σφαλμάτων της προσβαλλόμενης πράξης, πιθανολογείται η μερική ή ολική ευδοκίμηση της προσφυγής ή διαπιστώνεται από συγκεκριμένα στοιχεία, αδυναμία καταβολής από τον αιτούντα.....».

β. Από της άλλης πλευράς, στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζονται και τα εξής : «Σε κάθε περίπτωση που η προθεσμία ή η άσκηση της προσφυγής δεν συνεπάγεται κατά νόμο την αναστολή εκτέλεσης της προσβαλλόμενης εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης και εφόσον στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν έχει χορηγηθεί αναστολή από την αρμόδια διοικητική αρχή, μπορεί, ύστερα από αίτηση εκείνου που άσκησε την προσφυγή, να ανασταλεί, με αιτιολογημένη απόφαση του δικαστηρίου, εν όλω ή εν μέρει η εκτέλεση της πράξης αυτής» (άρθρο 200). "Λόγο αναστολής μπορεί να θεμελιώσει η από την άμεση εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης απειλούμενη, οποιασδήποτε φύσης, υλική ή ηθική βλάβη του αιτούντος, εφόσον η επανόρθωσή της θα είναι αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής σε περίπτωση ευδοκίμησης της αντίστοιχης προσφυγής" (άρθρο 202§1), ενώ "η χορήγηση αναστολής αποκλείεται : α) αν η άμεση εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης επιβάλλεται για λόγους δημόσιου συμφέροντος, ή β) κατά το μέρος που η προσβαλλόμενη πράξη έχει ήδη εκτελεστεί, ή γ) αν η αντίστοιχη προσφυγή είναι προδήλως απαράδεκτη ή προδήλως αβάσιμη" (άρθρο 202§2). Η αίτηση αναστολής κατατίθεται στο δικαστήριο στο οποίο εκκρεμεί η προσφυγή (άρθρο 203§2), το οποίο είναι

αρμόδιο για τη χορήγηση της αναστολής, εφόσον αυτό είναι και πράγματι αρμόδιο για την εκδίκαση της προσφυγής (άρθρο 201) και, εκτός από τα προβλεπόμενα στο άρθρο 45 για κάθε δικόγραφο στοιχεία, πρέπει να περιέχει τους συγκεκριμένους λόγους που δικαιολογούν την αναστολή (άρθρο 203§1). "Ο Πρόεδρος του συμβουλίου ή ο δικαστής, που διευθύνει το δικαστήριο ενώπιον του οποίου υποβάλλεται η αίτηση, με πράξη του πάνω σ' αυτήν, ορίζει το τμήμα το οποίο θα προβεί στην εκδίκασή της. Με την ίδια πράξη διατάζει την, με φροντίδα της γραμματείας, επίδοση αντιγράφου της και αντιγράφου της αίτησης αναστολής προς τη Διοίκηση. Η τελευταία υποχρεούται να αποστείλει στο δικαστήριο αντίγραφο της πράξης της οποίας ζητείται η αναστολή, καθώς και το σχετικό φάκελο με τις απόψεις της. Προς τούτο, με την ίδια πράξη, τάσσεται σε αυτήν προθεσμία, η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη των πέντε (5) ημερών" (άρθρο 203§3). "Από την επίδοση που προβλέπεται στην παρ. 3 του προηγούμενου άρθρου (σημ. : αυτή που μόλις προαναφέρθηκε) και ωστόσο εκδοθεί η απόφαση για την αίτηση αναστολής, η εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης αναστέλλεται αυτοδικαίως" (άρθρο 204§3).

Β. Εκ των ως άνω διατάξεων του Κ.Δ.Δ. συνάγεται ότι η δι' αυτών θεσπιζόμενη αναστολή εκτελέσεως αναφέρεται σε πράξεις κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση προσφυγής ουσίας προς επίλυση διαφοράς η οποία αναφύεται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως (π.χ. έκθεση κατασχέσεως, έκθεση πλειστηριασμού, πίνακας κατατάξεως κ.λ.π.) κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφεομένων στο στάδιο της εισπράξεως των βαρών αυτών (πρβλ ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Από και δια της ενάρξεως ισχύος των ως άνω διατάξεων, ως και των προμνησθεισών περί προσωρινής δικαστικής προστασίας λοιπών τοιούτων του ΚΔΔ, καταργήθηκαν, σύμφωνα με το άρθρο 285 (§§1 και 2α) του ΚΔΔ, τόσο η διάταξη του άρθρου 78 του ΚΦΔ, όσο και η διάταξη του άρθρου 2§1 του ν. 820/1978 και μάλιστα η τελευταία ασχέτως προς το ζήτημα αν εθέσπιζε αναστολή στο στάδιο του προσδιορισμού του φόρου ή της εισπράξεως αυτού, αφού ο ΚΔΔ θεσπίζει αναστολή και στα δύο αυτά στάδια. Αντιθέτως, ως ήδη ελέχθη, κατά ρητή πρόβλεψη του άρθρου 69§2

εδ. β' του ΚΔΔ, εξακολουθούν και μετά από αυτόν να ισχύουν τόσο οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 74§6 του ν. 2238/1994, περί προβεβαιώσεως ποσοστού 25% του αμφισβητουμένου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και οι παραπέμπουσες σ' αυτές άλλες διατάξεις, όσον και οι αποκλειουσες την αναστολή εκτελέσεως της πράξεως επιβολής του φόρου (για ολόκληρο το ποσό) σε περίπτωση ασκήσεως κατ' αυτών προσφυγής. Αλλ' ενώ υπό το καθεστώς του άρθρου 2§1 του ν. 820/1978 δεν προεβλέπετο αναστολή στις περιπτώσεις στις οποίες ο ουσιαστικός φορολογικός νόμος όριζε ότι η προθεσμία ή η άσκηση της προσφυγής δεν αναστέλλει (κατ' ουδέν ποσοστό) την εκτέλεση της πράξεως, δηλαδή όταν νομίμως προβεβαιώνεται το 100% του καταλογισθέντος φόρου (ΠρΔΠρΑθ 533/1995 Δίκη 27.374, ΠρΔΠρΠειρ 186/1994 ΔιοικΔίκη 7.580 κ.ά.), οι προμνησθείσες διατάξεις του ΚΔΔ θεσπίζουν, το πρώτον, δικαστική αναστολή της εκτελέσεως της πράξεως και στις περιπτώσεις αυτές, δηλαδή όταν νομίμως προβεβαιώνεται το 100% του καταλογισθέντος φόρου.

Περαιτέρω, εξ όλων των ως άνω διατάξεων προκύπτει ότι, όταν εκ του νόμου αποκλείεται παντελώς η αναστολή, η εκτέλεση της πράξεως επιβολής του φόρου δεν αναστέλλεται ούτε κατά τη διάρκεια της προθεσμίας ασκήσεως της προσφυγής, ούτε κατά το στάδιο της διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, ούτε και με την άσκηση της προσφυγής (προυπόθεση όμως της εκτελέσεως της αποτελεί η κοινοποίησή της στον ενδιαφερόμενο). Στις λοιπές περιπτώσεις η εκτέλεση της εν λόγω πράξεως αναστέλλεται κατά νόμον : ολικώς μεν κατά τη διάρκεια της προθεσμίας ασκήσεως της προσφυγής, ενδεχομένως δ' εφόσον έχει υποβληθεί και αίτηση διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς και καθ' όλο το στάδιο της διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς (βλ. άρθρο 74§6 εδ. β' του ν. 2238/1994, πρβλ ΑΠ 386/1988 Δνη 29.1670), μερικώς δε, και δη κατά ποσοστό 75% (ή κατά το υπό του νόμου οριζόμενο, κατά περίπτωση, ποσοστό), από και δια της ασκήσεως της προσφυγής μέχρι εκδόσεως της πρωτοδίκου οριστικής επ' αυτής αποφάσεως του αρμοδίου δικαστηρίου ή της κατ' άλλον νόμιμο τρόπο καταργήσεως της δίκης.

Μετά την άσκηση της προσφυγής και στις περιπτώσεις στις οποίες αυτή δεν συνεπάγεται αυτοδικαίως εκ του νόμου αναστολή εκτελέσεως της πράξεως (εν όλω ή εν μέρει), από και δια της επιδόσεως στη Διοίκηση της κατ' άρθρο 203§3 πράξεως του αρμοδίου Δικαστή, με την οποία ορίζεται

το αρμόδιο για την εκδίκασή της τμήμα και διατάσσεται η επίδοση αντιγράφου αυτής και της αιτήσεως αναστολής, η εκτέλεση της πράξεως αναστέλλεται αυτοδικαίως μέχρις ότου εκδοθεί απόφαση για την αίτηση αναστολής (άρθρο 204§3), περαιτέρω δε, σε περίπτωση χορηγήσεως αναστολής με δικαστική απόφαση, η εκτέλεση της προσβαλλομένης πράξεως αναστέλλεται, χωρίς όμως να πλήσσει η ύπαρξη και το κύρος της, μέχρις εκδόσεως δικαστικής αποφάσεως επί της ασκηθείσης προσφυγής ή της κατ' άλλον τρόπο καταργήσεως της δίκης, εκτός αν στην απόφαση της αναστολής ορίζεται διαφορετικά (άρθρο 205§§1-2).

Η αναστολή εκτελέσεως της πράξεως, σ' όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις, συνίσταται στην αποχή της αρχής που την εξέδωσε από πάσης ενεργείας εκτελέσεώς της. Ως εκτέλεση, η ενέργεια της οποίας απαγορεύεται κατά την έννοια των προδιαληφθεισών διατάξεων, νοείται τόσον η αναφερομένη στην επέλευση των εννόμων αποτελεσμάτων που αρμόζουν στο περιεχόμενο της πράξεως, όσον και η δυνατότητα πραγμάτωσεως του περιεχομένου αυτού με τα μέσα του διοικητικού καταναγκασμού, δηλαδή με διοικητική εκτέλεση κατά τις διατάξεις του ν.δ. 350/1974 (ΚΕΔΕ).

Έτσι, σε περίπτωση ασκήσεως αιτήσεως αναστολής εκτελέσεως πράξεως επιβολής φόρου ή προστίμου προ της ολοκληρώσεως της υπό ευρεία έννοια βεβαιώσεως αυτού, η αυτοδικαίως επερχόμενη κατ' άρθρο 203§3 ΚΔΔ αναστολή, ως και η δια δικαστικής αποφάσεως χορηγούμενη, συνίσταται στην παρεμπόδιση της αρχής να προβεί σε κάθε περαιτέρω ενέργεια βεβαιώσεως του φορολογικού βάρους κατά τις κείμενες διατάξεις του ουσιαστικού φορολογικού νόμου (σύνταξη του χρηματικού καταλόγου) και, πολύ περισσότερο, σε περαιτέρω υπό στενή έννοια ("ταμειακή") βεβαίωση ή σε πράξεις διοικητικής εκτελέσεως, δεδωμένου ότι για όσο διάστημα διαρκεί η αναστολή, παύει κάθε ενέργεια της πράξεως και αυτή δεν λειτουργεί ως νόμιμος τίτλος.

Ενδεχομένως δ' εφόσον η αναστολή εκτελέσεως της πράξεως καταλογισμού του φόρου (κατ' άρθρο 203§3 ή με δικαστική απόφαση) εχώρησε μετά την ολοκλήρωση της υπό ευρεία ^{έννοια} βεβαιώσεως (ή μετά την υπό στενή έννοια βεβαίωση του φόρου ή και τη διενέργεια πράξεων της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως), είναι προφανές ότι η αναστολή δρᾶ αναδρομικῶς και ἔχει ως παρεπόμενη και αναγκαία συνέπεια την

αδρανοποίηση της υπό ευρεία έννοια βεβαιώσεως και την περαιτέρω παρεμπόδιση ή αδρανοποίηση (αναλόγως αν εχώρησαν ή όχι) της ταμειακής βεβαιώσεως και των πράξεων της διοικητικής εκτελέσεως, δεδομένου ότι όλες οι προαναφερθείσες πράξεις, οι οποίες, ως ήδη ελέχθη, είναι απόρροια της εκτελεστότητας της πράξεως καταλογισμού του φόρου, απώλεσαν, από και δια της αναστολής ταύτης (εκτελεστότητας) και καθ' όλη τη διάρκεια της αναστολής, το νόμιμο έρεισμά τους.

Εξ άλλου, ο νόμιμος τίτλος προς βεβαίωση και εν συνεχεία είσπραξη του ποσοστού 25% (ή του υπό του νόμου κατά περίπτωση οριζομένου) είναι προσωρινός και ισχύει μέχρι την άρση της αναστολής, τούτέστιν μέχρι την έκδοση της αποφάσεως του δικαστηρίου επί της προσφυγής ή την κατ' άλλον τρόπο κατάργηση της δίκης. Μετά την άρση της αναστολής, η καταλογιστική πράξη που εξήλθε της δικαστικής δοκιμασίας αλώβητη ή η δικαστική απόφαση που την μεταρρύθμισε, θα αποτελέσουν, κατά περίπτωση, νόμιμο τίτλο επιτρέποντα τη βεβαίωση του καταλογιζομένου ποσού ως εισπρακτέου εσόδου (βλ. και άρθρο 74§§ 1, 7 και 8 του ν. 2238/1994), η καθυστέρηση καταβολής του οποίου θα συνεπάγεται και προσυζητήσεις εκπροθέσμου καταβολής (βλ. ΓνωμΝΣΚ 641/1993, ΙρΔΙΠρΑθ 753/1996 (πλειοψηφία) ΔΦΝ 1997 σελ. 151, ΤρΔΠρΘεσ. 347/1990 ΔιοικΔίκη 3.1201 και 1197/2000 αδημ. – εκδοθείσες υπό το καθεστώς των διατάξεων των άρθρων 78 ΚΦΔ και 2§1 του ν. 820/1978).

2. Η αναστολή σε περίπτωση ασκήσεως ενδίκων μέσων κατά των εκδιδόμενων αποφάσεων (άρθρα 88 εδ. β', 206-209 ΚΔΔ) :

A. Κατ' άρθρο 88 του ΚΔΔ "Εφόσον στον Κώδικα δεν ορίζεται ειδικώς διαφορετικά, οι προθεσμίες των ενδίκων μέσων, καθώς και η άσκησή τους, δεν έχουν ανασταλτικό αποτέλεσμα. Είναι όμως δυνατόν να χορηγηθεί, κατά περίπτωση, αναστολή εκτέλεσης της πράξης ή της απόφασης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 200 έως και 209". «Σε κάθε περίπτωση που η προθεσμία ή η άσκηση του ενδίκου μέσου δεν συνεπάγεται κατά νόμο την αναστολή εκτέλεσης της προσβαλλόμενης εκτελεστής ατομικής διοικητικής απόφασης, μπορεί, ύστερα από αίτηση οποιουδήποτε από τους διαδίκους, να ανασταλεί, με αιτιολογημένη απόφαση του δικαστηρίου, εν όλω ή εν μέρει η εκτέλεση της απόφασης αυτής» (άρθρο 206). "Λόγο αναστολής μπορεί να θεμελιώσει η

από την άμεση εκτέλεση της προσβαλλόμενης απόφασης απειλούμενη, οποιασδήποτε φύσης, υλική ή ηθική βλάβη του αιτούντος, εφόσον η επανόρθωσή της θα είναι αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής σε περίπτωση ευδοκίμησης του αντίστοιχου ένδικου μέσου" (άρθρο 208§1), ενώ "η χορήγηση αναστολής αποκλείεται : α) αν η άμεση εκτέλεση της προσβαλλόμενης απόφασης επιβάλλεται για λόγους δημόσιου συμφέροντος, ή β) κατά το μέρος που η προσβαλλόμενη απόφαση έχει ήδη εκτελεστεί, ή γ) αν το αντίστοιχο ένδικο μέσο είναι προδήλως απαράδεκτο ή προδήλως αβάσιμο" (άρθρο 208§2). Αρμόδιο δικαστήριο για τη χορήγηση της αναστολής είναι το δικαστήριο στο οποίο εκκρεμεί το ένδικο μέσο, εφόσον αυτό είναι και πράγματι αρμόδιο για την εκδίκαση της κυρίας υποθέσεως (άρθρο 207), ενώ, ως προς την προδικασία, την κύρια διαδικασία και την απόφαση έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 203 έως και 205 (άρθρο 209).

Β. Εκ τούτων συνάγεται ότι και προκειμένου περί αιτήσεως αναστολής εκτελέσεως των προσβαλλομένων αποφάσεων, στις περιπτώσεις που ρητώς αυτή επιτρέπεται, από και δια της επιδόσεως στη Διοίκηση της κατ' άρθρο 203§3 πράξεως του αρμοδίου Δικαστή. η εκτέλεση της προσβαλλόμενης αποφάσεως αναστέλλεται αυτοδικαίως μέχρις ότου εκδοθεί απόφαση για την αίτηση αναστολής (άρθρα 204§3, 209). Περαιτέρω, σε περίπτωση χορηγήσεως αναστολής με δικαστική απόφαση, η εκτέλεση της προσβαλλομένης δικαστικής αποφάσεως αναστέλλεται μέχρις ότου εκδοθεί δικαστική απόφαση επί του ασκηθέντος ένδικου μέσου, εκτός αν με την απόφαση της αναστολής ορίζεται διαφορετικά (άρθρα 205§2, 209). Η αναστολή στις ανωτέρω περιπτώσεις συνίσταται στην αποχή της αρχής από πάσης ενεργείας εκτελέσεως της δικαστικής αποφάσεως, ως τοιαύτη δε, κατά την έννοια των προδιαληφθεισών διατάξεων, νοείται η παρακώλυση της επελεύσεως του εννόμου αποτελέσματος της εκτελεστικότητας της δικαστικής αποφάσεως.

Έτσι, σε περίπτωση ασκήσεως αιτήσεως αναστολής εκτελέσεως της δικαστικής αποφάσεως προ της, επί τη βάσει ταύτης, βεβαιώσεως του φόρου στον οικείο χρηματικό κατάλογο, η αυτοδικαίως επερχομένη κατ' άρθρο 203§3, ως και η δια της δικαστικής αποφάσεως χορηγούμενη αναστολή, συνίσταται στην παρεμπόδιση της αρχής να προβεί στην καταχώριση του ποσού του φόρου ή του προστίμου στο χρηματικό



κατάλογο και, πολύ περισσότερο, σε περαιτέρω υπό στενή έννοια ("ταμειακή") βεβαίωση ή σε πράξεις διοικητικής εκτελέσεως, δεδομένου ότι για όσο διάστημα διαρκεί η αναστολή, παύει προσωρινώς κάθε ενέργεια της δικαστικής αποφάσεως και αυτή δεν λειτουργεί ως νόμιμος τίτλος.

Εάν, όμως, ολοκληρωθεί η υπό ευρεία έννοια (και πολύ περισσότερο εάν έχει χωρήσει η υπό στενή έννοια - "ταμειακή"-) βεβαίωση και μετά ταύτα χορηγηθεί αναστολή με δικαστική απόφαση (ή αυτή επέλθει αυτοδικαίως κατ' άρθρο 204§3), η υπό ευρεία έννοια βεβαίωση αδρανοποιείται αναδρομικώς και δεν μπορεί να αποτελέσει ισχυρό τίτλο ενεργοποίησεως της διαδικασίας εν γένει εισπράξεως του εσόδου, εμποδίζουσα ή παραλύουσα, κατά περίπτωση (αναλόγως αν εχώρησε ή όχι), και την υπό στενή έννοια ("ταμειακή") βεβαίωση.

Μετά την έκδοση αποφάσεως επί του ενδίκου μέσου, εφαρμόζονται, ως προς την εκτέλεση της αποφάσεως, τα υπό των διατάξεων του ουσιαστικού φορολογικού νόμου οριζόμενα (άρθρο 74§§ 1, 7 και 8 του ν. 2238/1994). Έτσι, σε περίπτωση που είχε χωρήσει ταμειακή βεβαίωση προ της διατασσούσης την αναστολή εκτελέσεως δικαστικής αποφάσεως, εάν μεν η απόφαση (η εκτέλεση της οποίας ανεστάλη) επικυρώθηκε εν όλω δι' απορρίψεως του κατ' αυτής ασκηθέντος ενδίκου μέσου, η ταμειακή βεβαίωση ενεργοποιείται όχι αναδρομικώς, αλλ' από και δια της εκδόσεως της απορριπτικής του ενδίκου μέσου αποφάσεως, από της οποίας και οφείλονται προσαυξήσεις, άνευ ανάγκης νέας βεβαιώσεως, εάν δ' ετροποποιήθη εν μέρει χωρεί νέα εκκαθάριση του φόρου και νέα βεβαίωση, οπότε οι προσαυξήσεις οφείλονται από ταύτης [περί πάντων τούτων βλ. και ΓνωμΝΥΔ 146 και 482/1988 (Δ. Διαμαντόπουλος)].

3. Η αναστολή σε περίπτωση προσβολής πράξεων εκδιδόμενων στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως (228 ΚΔΔ) :

A. Η προθεσμία για την άσκηση της ανακοπής και η άσκηση αυτής δεν αναστέλλουν την εκτέλεση της προσβαλλομένης πράξεως (228§1), πλην όμως, στις ρητώς και περιοριστικώς προβλεπόμενες περιπτώσεις προσβολής πράξεως εκδοθείσης στα πλαίσια της διοικητικής εκτελέσεως (217§1 περ. α', β', δ' και ε'), μπορεί να χορηγηθεί αναστολή εκτελέσεως των εν λόγω πράξεων από το κατ' άρθρο 218 αρμόδιο καθύλην και κατά τόπο δικαστήριο, εφόσον σε αυτό εκκρεμεί η ανακοπή, κατόπιν αιτήσεως του ανακόπτοντος, ασκουμένης ενόσω εκκρεμεί η ανακοπή και

εκδικαζομένης κατά τις αναφερόμενες στην γενικώς θεσπιζόμενη αναστολή εκτελέσεως των διοικητικών πράξεων διατάξεις των άρθρων 200 έως και 209, οι οποίες, εφαρμόζονται αναλόγως (228).

Β. Εκ τούτων συνάγεται ότι και προκειμένου περί αιτήσεως αναστολής εκτελέσεως των προσβαλλομένων πράξεων της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως, στις περιπτώσεις που ρητώς αυτή επιτρέπεται, από και δια της επιδόσεως στη Διοίκηση της κατ' άρθρο 203§3 πράξεως του αρμοδίου Δικαστή, η εκτέλεση της προσβαλλομένης πράξεως αναστέλλεται αυτοδικαίως μέχρις εκδόσεως αποφάσεως επί της αιτήσεως αναστολής (204§3, 228§2). Περαιτέρω, σε περίπτωση χορηγήσεως αναστολής με δικαστική απόφαση, η εκτέλεση της προσβαλλομένης πράξεως της διοικητικής εκτελέσεως αναστέλλεται μέχρις εκδόσεως δικαστικής αποφάσεως επί της ανακοπής ή της κατ' άλλον τρόπο καταργήσεως της δίκης, εκτός αν στην απόφαση της αναστολής ορίζεται διαφορετικά. Η αναστολή στην προκειμένη περίπτωση καθιστά προσωρινώς ανενεργό την πράξη και παρεμποδίζει τη διενέργεια οποιασδήποτε περαιτέρω πράξεως διοικητικής εκτελέσεως (πρβλ 939§2 ΚΠολΔ). Οι πράξεις εκτελέσεως που επιχειρήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της αναστολής δεν θίγονται, ούτε επηρεάζονται από την αναστολή οι έννομες συνέπειες που αυτές ήδη προκάλεσαν (π.χ. εξακολουθεί να ισχύει η απαγόρευση διαθέσεως κατά τα άρθρα 38 ΚΕΔΕ, 958, 997 ΚΠολΔ, διακόπτεται η παραγραφή κ.λ.π.). Οι πράξεις εκτελέσεως που διενεργήθηκαν μετά την έναρξη της ισχύος της αναστολής και καθ' όλη τη διάρκεια αυτής δεν είναι αυτοδικαίως άκυρες, αλλά υπόκεινται στο σύστημα των δικονομικών ακυροτήτων και μπορεί να ακυρωθούν αν προσβληθούν εμπρόθεσμα με ανακοπή. Ωστόσο, υπάρχει θέμα αστικής ευθύνης (73 ΕισΝΚΠολΔ) των οργάνων της εκτελέσεως και πειθαρχικής και ποινικής ευθύνης (παράβαση καθήκοντος κλπ) των αρμοδίων οργάνων του Δημοσίου και ως εκ τούτου πρέπει να αίρονται οίκοθεν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

III. Επί του πρώτου ερωτήματος: (Περί της δυνατότητας λήψεως αναγκαστικών μέτρων εισπράξεως των απαιτήσεων του Δημοσίου ή άλλων μέτρων (διοικητικής ή ποινικής φύσεως κλπ) κατά των οφειλετών αυτού κατά τη διάρκεια όλων των ανωτέρω αναστολών) :



Εκ πάντων των προεκτεθέντων συνάγεται ότι, κατά τη διάρκεια των αναστολών των άρθρων 69§2α, 200-205 και 206-209 του ΚΔΔ, δηλαδή ενόσω δεν έχει χωρήσει ταμειακή βεβαίωση της απαιτήσεως του Δημοσίου ή η τυχόν χωρήσασα έχει καταστεί καθ' οιονδήποτε τρόπον ανενεργός ή έχει αδρανοποιηθεί, δεν υπάρχει νόμιμο έρεισμα : **(α)** για την άρνηση χορηγήσεως αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητος (άρθρο 26 του ν. 1882/1990, ως ισχύει), πρβλ ΓνωμΝΣΚ 262/1999, 379/1994, contra : Γνωμ ΝΣΚ 582/1996 (πλειοψηφία), 150/1996, **(β)** για την άρνηση θεωρήσεως βιβλίων και στοιχείων, κατ' άρθρο 36§8 του ΚΒΣ, **(γ)** για την υποβολή αιτήσεως προσωπικής κρατήσεως (231 επ. ΚΔΔ) και **(δ)** για την άσκηση ποινικής διώξεως για μη καταβολή ληξιπροθέσμων χρεών (άρθρο 25 ν. 1882/1990), αφού όλες οι προβλέπουσες τα μέτρα ταύτα διατάξεις θέτουν ως προϋπόθεση της λήψεως των την ύπαρξη ταμειακώς βεβαιωμένης και ληξιπροθέσμου απαιτήσεως του Δημοσίου. Τέλος, εξυπακούεται ότι δεν είναι νοητή η λήψη αναγκαστικών μέτρων εισπράξεως. Αντιθέτως, η απαγόρευση εξόδου από τη χώρα οφειλετών του Δημοσίου διατάσσεται νομίμως, αφού, κατά ρητή νομοθετική πρόβλεψη (άρθρο 1§1 του ν. 395/1976) το μέτρο τούτο λαμβάνεται και όταν επίκειται η βεβαίωση της απαιτήσεως (βλ. ΣτΕ 4579/1995 ΔιοικΔίκη 8.122). Για την απαγόρευση εξόδου των εκπροσώπων νομικών προσώπων ισχύει η ειδικότερη ρύθμιση του άρθρου 27§2 του ν. 1882/1990, η οποία απαιτεί όπως τα χρέη έχουν βεβαιωθεί ταμειακώς ή έχουν τουλάχιστον γεννηθεί (πρβλ ΟΛΝΥΔ 171/1990). Συνακολούθως προς ταύτα, και σε περίπτωση αναστολής εκτελέσεως των πράξεων των εκδιδομένων στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως (άρθρο 228 ΚΔΔ), ενόψει του πλέγματος των διατάξεων των άρθρων 217, 220, 221 και 224 του ΚΔΔ, πρέπει να γίνει δεκτόν ότι η λήψη όλων των ως άνω μέτρων είναι επιτρεπτή, με εξαίρεση : **(α)** την περίπτωση της αναστολής που χορηγείται με δικαστική απόφαση, εάν με αυτήν αναστέλλεται η πράξη της ταμειακής βεβαιώσεως για οποιονδήποτε λόγο ή αναστέλλεται οποιαδήποτε άλλη πράξη της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως για λόγους όμως αναγομένους σε έλλειψη ή ακυρότητα του νομίμου τίτλου ή σε απόσβεση της απαιτήσεως. **(β)** την περίπτωση της αυτοδικαίως επερχομένης κατ' άρθρο 204§3 του ΚΔΔ αναστολής, εάν η ασκηθείσα και επιδοθείσα στη Διοίκηση σχετική αίτηση του ενδιαφερομένου έχει ως αίτημα την αναστολή

της πράξεως της ταμειακής βεβαιώσεως για οποιονδήποτε λόγο ή την αναστολή οποιασδήποτε άλλης πράξεως της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως για λόγους όμως αναγομένους σε έλλειψη ή ακυρότητα του νομίμου τίτλου ή σε απόσβεση της απαιτήσεως. Ειδικώς, όμως, η απαγόρευση εξόδου από τη χώρα διατάσσεται νομίμως και στις αμέσως προαναφερθείσες περιπτώσεις αναστολής, συμφώνως προς τα ήδη εκτεθέντα, με την επιφύλαξη της ειδικής ρυθμίσεως του άρθρου 27§2 του ν. 1882/1990.

IV. Επί του δευτέρου ερωτήματος (Περί οφειλής ή μη προσαυξήσεων εκπροθέσμου καταβολής κατά τη διάρκεια όλων των ανωτέρω αναστολών του ΚΔΔ) :

Κατά την παράγραφο 6 του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ (πρώην §8, η οποία αναριθμήθηκε σε §6 με το άρθρο 22§2 του ν. 2523/1997), "Αναστολαί καταβολής χρεών προς το Δημόσιον και των μετά τούτων συνεισπραττομένων, αναστολαί λήψεως αναγκαστικών μέτρων, ως και διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής παρεχόμεναι υπό των αρμοδίων κατά νόμον οργάνων ή δικαστηρίων, δεν απαλλάσσουν τα χρέη εκ προσαυξήσεων εκπροθέσμου καταβολής καθ' όν χρόνον διαρκεί η παρασχεθείσα αναστολή ή η διευκόλυνσις". Η εν λόγω διάταξη αφορά αναστολή για την είσπραξη ληξιπροθέσμου, κατά την έννοια του άρθρου 5 του ΚΕΔΕ, απαιτήσεως του Δημοσίου, δηλαδή απαιτήσεως η οποία έχει βεβαιωθεί υπό στενή έννοια ("ταμειακώς"). Αναστολή, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, ως εκ της αδιαστίκτου διατυπώσεως αυτής, νοείται η αναφερομένη σε όλες τις πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως, επομένως και στην πράξη της ταμειακής βεβαιώσεως και όχι μόνο στις συνιστώσες αναγκαστικά μέτρα εισπράξεως τοιαύτες (ΤρΔΠρΑθ 16637/1989 ΕΔΚΑ 1991 σελ. 771, ΤρΔΠρΑθ 753/1996 (μειοψηφία) ΔΦΝ 1997 σελ. 151, ΓνωμΝΣΚ 1189/1996 επί του παραδεκτού και βασίμου αναιρέσεως).

Είναι, επομένως, προφανές ότι επί των αναστολών των άρθρων 69§2, 88 εδ. β', 200-205 και 206-209 του ΚΔΔ, περί των οποίων έγινε λόγος ανωτέρω (§II, αρ. 1 και 2 της παρούσης) και για όσο διάστημα διαρκεί η κάθε μία εξ αυτών, δεν δύναται να γίνει λόγος για προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ, διότι η επιβολή



προσαυξήσεων προϋποθέτει ληξιπρόθεσμο χρέος, το δε ληξιπρόθεσμο προϋποθέτει βεβαίωση του χρέους υπό στενή έννοια ("ταμειακή"), η οποία, όμως, κατά τα προεκτεθέντα και λόγω της ανυπαυκίας, είτε εμποδίζεται, είτε (εάν έλαβε χώρα προ της αναστολής) αδρανοποιείται. Δεν είναι τυχαίο άλλωστε ότι, και κατά τα νομολογιακώς γινόμενα δεκτά, η αμφισβήτηση περί του συννόμου της επιβολής προσαυξήσεως εκπροθέσμου καταβολής ή της συνδρομής των προϋποθέσεων απαλλαγής από ταύτης δημιουργεί διαφορά αναγομένη στο στάδιο της εισπράξεως ήδη βεβαιωμένου χρέους (βλ. ΣτΕ 3608/1997, 1579/1996, 2925/1995, 2734/1993). Αντιθέτως, η κατ' άρθρο 228 του ΚΔΔ αναστολή των πράξεων που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως εμπίπτει στις περιπτώσεις του άρθρου 656 του ΚΕΔΕ και, κατά συνέπεια, δεν απαλλάσσει το χρέος από τις προσαυξήσεις εκπροθέσμου καταβολής που αντιστοιχούν στο χρονικό διάστημα που διήρκεσε.

V. Επί του τρίτου ερωτήματος (Περί του επιτρεπτού η μη του συμψηφισμού κατά τη διάρκεια όλων των ανωτέρω αναστολών):

A. α. Με το περιέχον ουσιαστικές διατάξεις άρθρο 83 του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ) προβλέφθηκε η δυνατότητα συμψηφισμού απαιτήσεων οφειλέτη του Δημοσίου έναντι χρεών αυτού προς το Δημόσιο και καθορίσθηκαν οι προϋποθέσεις και ο τρόπος προτάσεώς του, ως και τα συνεπαγόμενα έννομα αποτελέσματα. Στην παράγραφο 3 εδ. α' του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «Ο συμψηφισμός ενεργείται και αυτεπαγγέλτως υπό του Δημοσίου Ταμείου εφ' όσον εκ των παρ' αυτώ στοιχείων αποδεικνύεται η απαίτησις του οφειλέτου». Δια της εν λόγω διατάξεως, η δυνατότητα συμψηφισμού παρέχεται και στο Δημόσιο, απασκοπεί δε στην έγκαιρη είσπραξη των δημοσίων εσόδων, στην οικονομία χρόνου και δαπάνης, αλλά και στην αποφυγή των δυσμενών συνεπειών της αφερεγγυότητος του δανειστή του. Έτσι, το Δημόσιο, εφόσον ο οφειλέτης του είναι και δανειστής του, συντρέχουν δε και οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δύναται να προβαίνει σε συμψηφισμό και δη να παρακρατεί απαίτηση του οφειλέτη του προς εξόφληση οφειλών αυτού προς το Δημόσιο. Προϋπόθεση του κατά τ' ανωτέρω μονομερώς και αυτεπαγγέλτως προτεινομένου ή ενεργουμένου υπό του Δημοσίου συμψηφισμού, δεν αποτελεί η ύπαρξη ταμειακώς βεβαιωμένης και ληξιπρόθεσμου κατά την έννοια του άρθρου 5 του ΚΕΔΕ

ανταπαιτήσεώς του, δεδομένου μάλιστα ότι ο οφειλέτης του Δημοσίου μπορεί να εξοφλήσει το χρέος του πριν αυτό βεβαιωθεί στο δημόσιο ταμείο και πριν καταστεί ταμειακώς ληξιπρόθεσμο, αλλ' απαιτείται και αρκεί η ύπαρξη ανταπαιτήσεώς του ληξιπρόθεσμου κατά το ουσιαστικό δίκαιο, (ΑΠ 296/1969 ΝΟΒ 17.1097, ΓνωμΝΥΔ 636/1986, Β. Παπαχρήστου : Η Διοικητική Εκτέλεση (έκδ. 1987), σελ. 692) και, επομένως, προκειμένου περί φορολογικής ανταπαιτήσεώς του απαιτείται και αρκεί όπως αυτή είναι ληξιπρόθεσμη κατά τον ουσιαστικό φορολογικό νόμο, τοιαύτη δε καθίσταται με την ολοκλήρωση της υπό ευρεία έννοια βεβαιώσεως, που περατώνεται με την εγγραφή του εισπρακτέου φορολογικού εσόδου στον χρηματικό κατάλογο. *"Δια του συμψηφισμού αι αμοιβαίαι απαιτήσεις αποσβέννυνται, αφ' ου χρόνου συνυπήρξαν, φυλαττομένης της διατάξεως του άρθρου 96 του ν.δ. 321/1969"* (άρθρο 83§3 εδ. β' ΚΕΔΕ).

β. Ο συμψηφισμός, κατά την κρατούσα μικτή θεωρία, δεν συνιστά απλώς λόγο αποσβέσεως της κυρίας απαιτήσεως, αλλ' αποτελεί ταυτοχρόνως και μέσο ικανοποίησεως της υφισταμένης ανταπαιτήσεως, τούτέστιν δεν είναι είδος καταβολής, αλλ' ιδιότυπος τρόπος αποσβέσεως των εκατέρωθεν απαιτήσεων, όπου η καταβολή υποκαθίσταται από τον συνυπολογισμό των συμψηφιζομένων απαιτήσεων. Υπ' αυτήν την έννοια ο συμψηφισμός έχει μικτό χαρακτήρα και κατά τούτο διαφοροποιείται τόσο από την καταβολή, όσο και από τις άλλες μορφές αποσβέσεως των ενοχών (Α. Γεωργιάδη-Μ. Σταθόπουλου : Αστικός Κώδιξ, υπ' άρθρο 440, Ι §3, αρ. 5,6,7,7α, ΓνωμΝΣΚ 530/1996, όπου και περισσότερες παραπομπές).

Β. Εκ της προεκτεθείσης νομικής φύσεως, των προϋποθέσεων, του δικαιολογητικού λόγου και των συνεπειών του συμψηφισμού, συνάγεται ότι αυτός, ενεργούμενος μονομερώς και αυτεπαγγέλτως υπό του Δημοσίου, καίτοι δεν συνιστά αναγκαστικό μέτρο εισπράξεως στα πλαίσια της διοικητικής εκτελέσεως, άγει αναγκάιως και σε ικανοποίηση της απαιτήσεώς του, γεγονός που προϋποθέτει το ληξιπρόθεσμο ταύτης κατά την προεκτεθείσα έννοια. Επομένως, ενόψει και των όσων ήδη εκτέθηκαν ανωτέρω επί της εννοίας, του περιεχομένου και των συνεπειών των αναστολών του Κ.Δ.Δ. σε σχέση με τον καταλογισμό και την είσπραξη των φορολογικών βαρών, ο συμψηφισμός δεν είναι νόμω επιτρεπτός εάν έχει ανασταλεί, καθ' οιονδήποτε τρόπον, η εκτέλεση της πράξεως της φορολογικής αρχής και, συνεπεία ταύτης, παρεμποδίζονται ή



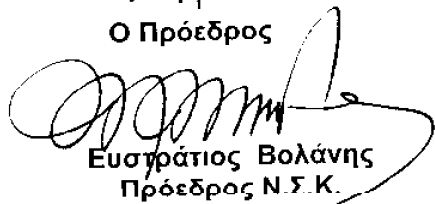
έχουν αδρανοποιηθεί οι περαιτέρω πράξεις βεβαιώσεως. Υπό τα δεδομένα ταύτα, ο συμψηφισμός δεν είναι νόμω επιτρεπτός κατά τη διάρκεια των αναστολών των άρθρων 69§2α, 200-205 και 206-209 του ΚΔΔ (§II, αρ. 1,2 της παρούσης), διότι στις περιπτώσεις αυτές, λόγω των προαναφερθεισών συνεπειών των αναστολών, η απαίτηση δεν καθίσταται ληξιπρόθεσμη. Συνακολούθως προς ταύτα, και σε περίπτωση αναστολής εκτελέσεως των πράξεων των εκδιδόμενων στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως (άρθρο 228 ΚΔΔ), ενόψει του πλέγματος των διατάξεων των άρθρων 217, 220, 221 και 224 του ΚΔΔ, πρέπει να γίνει δεκτόν ότι ο συμψηφισμός δεν είναι νόμω επιτρεπτός : (α) στην περίπτωση της αναστολής που χορηγείται με δικαστική απόφαση, εάν με αυτήν αναστέλλεται η πράξη της ταμειακής βεβαιώσεως για οποιονδήποτε λόγο ή αναστέλλεται οποιαδήποτε άλλη πράξη της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως για λόγους όμως αναγομένους σε έλλειψη ή ακυρότητα του νομίμου τίτλου ή σε απόσβεση της απαιτήσεως. (β) στην περίπτωση της αυτοδικαίως επερχομένης κατ' άρθρο 204§3 του ΚΔΔ αναστολής, εάν η ασκηθείσα και επιδοθείσα στη Διοίκηση σχετική αίτηση του ενδιαφερομένου έχει ως αίτημα την αναστολή της πράξεως της ταμειακής βεβαιώσεως για οποιονδήποτε λόγο ή την αναστολή οποιασδήποτε άλλης πράξεως της διαδικασίας της διοικητικής εκτελέσεως για λόγους όμως αναγομένους σε έλλειψη ή ακυρότητα του νομίμου τίτλου ή σε απόσβεση της απαιτήσεως. Σε κάθε άλλη περίπτωση ο συμψηφισμός είναι νόμω επιτρεπτός. Επί παραδείγματι, η αναστολή εκτελέσεως της εκθέσεως κατασχέσεως λόγω πλημμελούς περιγραφής του κατασχεθέντος και εντεύθεν ανεπανόρθωτης βλάβης του ανακόπτοντος δεν εμποδίζει τον συμψηφισμό.

VI. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στα τιθέμενα ερωτήματα αρμόζει η ως άνω αναλυτικώς διδομένη για το καθένα απάντηση.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 14 - 7 - 2000

Ο Πρόεδρος


Ευστράτιος Βολάνης
Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Οι Εισηγητές

Αλέξανδρος Καραγιάννης

Θεόδωρος Ψυχογιός
Πάρεδροι Ν.Σ.Κ.

