



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 15η ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΤΜΗΜΑ Β'

Αθήνα, 20 Σεπτεμβρίου 2001
Αρ.Πρωτ.:1089281/708/0015
ΠΟΛ.: 1223

Ταχ.Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ.Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Αντ. Γαστεράτος
Τηλέφωνο : 3610030

Προς:
Όπως ο Π.Δ.

ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση γνωμοδότησης για την εφαρμογή ή μη των διατάξεων του άρθρου 24 παρ. 4 του ν. 2523/97»

Σας κοινοποιούμε κατωτέρω, τη με αριθμ. 464/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό Οικονομικών, σχετική με την εφαρμογή ή μη των διατάξεων του άρθρου 24 παρ. 4 του ν. 2523/1997, σε περίπτωση επανάληψης διαδικασίας λόγω ακύρωσης της αρχικής Α.Ε.Π. από τα αρμόδια δικαστήρια.

Με τη γνωμοδότηση γίνεται δεκτό ότι, σε περιπτώσεις επαναλήψεως διαδικασίας, λόγω ακυρώσεως της αρχικής απόφασης επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) από τα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια για τυπικούς λόγους και σε περιπτώσεις, κατά τις οποίες ο φορολογούμενος δεν ακολούθησε την, εντός της ανατρεπτικής προθεσμίας της παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997, διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας



Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΗΛΙΑΣ ΑΡΓΥΡΟΣ

Συνημμένα: ένα

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 464/01
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΤΜΗΜΑ Β'

Συνεδρίαση 10-5--2001

Σύνθεση:

Προεδρεύων: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Νομικοί Σύμβουλοι: Α.Τζεφεράκος, Β.Ασημακόπουλος,
Σ.Παπαγεωργακόπουλος, Κ.Καποτάς, Π.Κιούσης, Ι.Σακελλαρίου.

Εισηγητής : Κων/νος Κατσούλας, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αρ.Ερωτ.:1096080/310/0015B/21-11-2000- Υπ. Οικονομικών -
Δ/σης 15^{ης} Βιβλίων και Στοιχείων Τμ. Β'

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται αν επί ακυρώσεως ΑΕΠ (για την οποία εκκρεμούσε εμπρόθεσμη προσφυγή αλλά δεν ακολουθήθηκε η διαδικασία της διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς που προβλέπει το β' εδάφιο της παρ.4 άρθρου 24 ν.2523/97) λόγω νομικής πλημμελείας, στην νέα κατ' επανάληψη διαδικασία εκδοθησόμενη πράξη θα ισχύσουν οι μεταβατικές διατάξεις του αυτού άρθρου και νόμου και θα

κριθούν σύμφωνα με το άρθρο 5 αυτού, εφ' όσον προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση.

Ι. Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (τμ. Β') γνωμοδότησε ομοφώνως ως ακολούθως:

Στο άρθρο 24 παρ.4 ν.2523/97 αναφέρονται τα ακόλουθα:

Παραβάσεις:

«Παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που διαπραχθήκαν μέχρι το χρόνο έναρξης της ισχύος των σχετικών διατάξεων του παρόντος, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί από τους προϊσταμένους των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και κατά τον ως άνω χρόνο έναρξης ισχύος των σχετικών διατάξεων δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής κατ' αυτών ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣΤΕ κρίνονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5, εφόσον προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους από τις φορολογικές αρχές.

Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος, να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με βάση τις υπόψη διατάξεις, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ/τος 4600/196 (ΦΕΚ 242 Α').

Σε κάθε περίπτωση κατά την πιο πάνω διοικητική επίλυση της διαφοράς το πρόστιμο δεν μπορεί να περιοριστεί σε ποσό μικρότερο του είκοσι τοις εκατό (20%) του προστίμου που αρχικά επιβλήθηκε με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις.

Στην περίπτωση που δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης. Επίσης οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα πρόστιμα της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του ν.1642/1986, όπως ισχύει.

II. α) Σύμφωνα με τις γενικές αρχές του δημοσιονομικού και φορολογικού δικαίου κατά τον κανόνα της βεβαιότητας του φόρου, συνάγεται ότι, αν δεν υφίσταται αντίθετη ρύθμιση με ειδική διάταξη, τα όργανα που εξέδωσαν τις εν λόγω πράξεις δεσμεύονται και δεν δύνανται πλέον, λόγω νομικών ή ουσιαστικών πλημμελειών, να ανακαλέσουν ή τροποποιήσουν αυτές με έκδοση νέων πράξεων διαφορετικής ρυθμίσεως. Συνεπώς οι ανωτέρω πράξεις είναι αμετάκλητες από της τελειώσεως των επιβαλλομένων για την έκδοσή τους διατυπώσεων (ΣτΕ 1392/93, 2654/85) δυνάμενες να ακυρωθούν ή τροποποιηθούν μόνον από το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο κατόπιν ασκήσεως προσφυγής.

β) Από τις διατάξεις που αφορούν το φορολογικό δεδικασμένο (άρθρο 119 Κ.Φ.Δ. και ήδη 197 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) προκύπτει ότι μετά την ακύρωση της πράξεως επιβολής προστίμου ΚΒΣ, με απόφαση των διοικητικών δικαστηρίων για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια) αποκλείεται η επάνοδος της φορολογικής αρχής επί του ιδίου ζητήματος μόνον στην περίπτωση εκδόσεως πράξεως ταυτόσημης με εκείνη που ακυρώθηκε (ΣτΕ 52/82 ΔΕΝ 1982, 1315).

Αντίθετα δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, πέρα από την άσκηση των κατά νόμο ενδίκων μέσων, να εκδώσει νέα πράξη με το ίδιο αντικείμενο. απηλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, για την οποία ακυρώθηκε η αρχική (ΣτΕ 5133/95 Διδικ 1997, 1258, 52/82, 2685/82, 4008/83, 2975/81, 3561/82, 613/76, 1245, 2792/79,

Χατζητζανής Φορολογική Δικονομία υπ'αρ.119 ΚΦΔ σελ. 445, γνωμ. ΝΣΚ 6267/91, 274/2000, 814/89).

Ενώ η ατομική διοικητική πράξη εκδίδεται με βάση τις ισχύουσες κατά το χρόνο έκδοσής της σχετικές διατάξεις, και συνεπώς με βάση αυτές κρίνεται η νομιμότητά της, η καταλογιστική του φόρου πράξη εκδίδεται – κατ' αρχήν με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής (Στε 564/77, 498/78 κ.α. Δ. Κοντογιωργά – Θεοχαροπούλου ο.π. σελ. 244-246 σημ.16). Τούτο ισχύει και επί περιπτώσεως επανεκδόσεως της ακυρωθείσης πράξεως λόγω νομικής πλημμελείας, σε εκτέλεση δικαστικής αποφάσεως και επί περιπτώσεων μη προβλεπόμενης και μη επιτρεπόμενης αναδρομικής εφαρμογής νέου φορολογικού νόμου.

Επί νομοθετικής μεταβολής όμως (όταν ο νομοθέτης μεταβάλλων αντίληψη κρίνει ότι ο σκοπός (εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να επιτευχθεί με ηπιώτερα μέσα), τότε κρίνεται όχι μόνον άσκοπη αλλά και αδικαιολόγητη και αντίθετη με τη νεότερη νομοθετική βούληση η επιβολή των παλαιότερων αυστηρών κυρώσεων.

Επί αυτής συντρέχει επιτρεπτή επί το ευμενέστερον εφαρμογή αναδρομικής ρυθμίσεως, καθ' όσον υπάρχει τεκμήριον αναδρομικής εφαρμογής του ηπιωτέρου νόμου και επί των εκκρεμουσών υποθέσεων. «τεκμήριον όπερ μόνον δια σαφούς και αντίθετου διατάξεως δύναται να ανατραπεί» (ΣΤΕ 1525/55, 2570/81, 370/83, 2672/84 ΔΦΝ 1985 σ.794, Κ. Κονίδα». Η αναδρομικότητα του νόμου στις διοικητικές και ιδίως στις φορολογικές κυρώσεις» (ΔΦΝ 1991 σ.1673, Ι.Δ. Αναστασόπουλου: Φορολογικό Δίκαιο: Βασικές Έγκυρες – Γεν. Αρχές Έκδ. 1992 σελ. 138).

III. Σύμφωνα με την παρ.4 άρθρου 24 ν.2523/97 επί εκκρεμουσών ενώπιον των δικαστηρίων υποθέσεων, προεβλέπετο εντός ανατρεπτικής προθεσμίας 60 ημερών από της δημοσιεύσεως

Σ.Α.Τ.Ε.

νόμου (10.997) η διοικητική επίλυση της διαφοράς κατά τις διατάξεις του ν.δ. 4600/66, άλλως (επί μη επιτεύξεως διοικητικής επιλύσεως- της επιλογής αυτής η συζητήσεως ανηκούσης στον φορολογούμενο) οι υποθέσεις κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

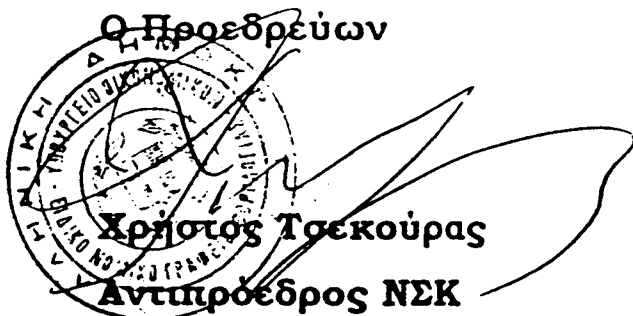
Συντοχεύσης εν προκειμένω σαφούς αντιθέτου διατάξεως περί μη επιτρεπόμενης εφαρμογής του ηπιωτέρου νόμου, καθ' όσον ο φορολογούμενος δεν ακολούθησε την εντός της 60ημέρου ανατρεπτικής προθεσμίας, διαδικασία επιλύσεως της διαφοράς με την υποβολή αιτήσεως δικαστικού συμβιβασμού κατά τις διατάξεις ν.δ. 4600/66, συνάγεται ότι οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

IV. Εν όψει των ανωτέρω, προσήκει αρνητική απάντηση και αναλυτικώς ότι επί περιπτώσεων επαναλήψεως διαδικασίας λόγω ακυρώσεως της αρχικής ΑΕΠ από τα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια για τυπικούς λόγους και επί περιπτώσεων, κατά τις οποίες ο φορολογούμενος δεν ακολούθησε την, εντός της ανατρεπτικής προθεσμίας της παρ 4 άρθρου 24 ν.2523/97, διαδικασία διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο διάπραξης της παράβασης.

ΕΘΕΩΡΗΘΗ

Αθήνα 28-6-2001

Ο Προεδρεύων


Χρήστος Τσεκούρας
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Ο Εισηγητής


Κωνσταντίνος Κατσούλιας

Μέλος Ν.Σ.Κ.

Γίνεται αποδεκτή
Αθήνα 13-9-2001
Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΦΩΤΙΑΔΗΣ

Σ.Α.Τ.Ε.