



Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ.Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α', Β'
Ταχ.Δ/ση: Κ. Σερβίας 10
Ταχ.Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Β.Π.Σπανάκης
Τηλέφωνο: 3375206

Αθήνα, 31 Δεκεμβρίου 2004
Αριθ. Πρωτ. 1082994/1745/ΔΕ-Α'

ΠΟΛ. 1156

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Επίκληση λόγων ανωτέρας βίας στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τη μη εμπρόθεσμη υποβολή αιτήματος συμβιβασμού ή τη μη τήρηση της προθεσμίας καταβολής του ποσού φόρων βάσει συμβιβασμού κατά τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ.2 του ν.2523/1997.

Σας γνωρίζουμε ότι αναφορικά με το παραπάνω θέμα εκδόθηκε η αριθ. 488/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., με την οποία έγινε ομόφωνα δεκτό ότι :

- Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., μετά την οριστικοποίηση του φύλλου ελέγχου λόγω μη εμπρόθεσμης υποβολής αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατά το άρθρο 70 του ν. 2238/1994 δεν δύναται να εξετάσει τον ισχυρισμό του ενδιαφερόμενου για μεσολάβηση ανώτερης βίας και ο σχετικός ισχυρισμός θα κριθεί από το αρμόδιο δικαστήριο.

- Η ίδια ως άνω λύση προσέχει και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος παραβιάζει την προθεσμία του άρθρου 24 παρ.2 του ν.2523/1997.

Την παραπάνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Υφυπουργό, σας αποστέλλουμε για ενημέρωσή σας και εφαρμογή στις σχετικές περιπτώσεις.

Συνημμένα: Η αριθ. 488/2004 γνωμοδότηση σε φωτοτυπία.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ



Ο Προϊστάμενος της Δ/σης

ΧΡΗΣΤΟΣ ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΣ

Σ.Α.Τ.Ε.

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 488/2004
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση 12-10-2004

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Μέλη: Σπυρ.Σκουτέρης, Αλεξ.Τζεφεράκος, Σπυρ.Δελλαπόρτας,

Κων/νος Καποτάς, Παναγ.Κιούσης, Ηλίας Ψώνης,

Νομικοί Σύμβουλοι.

Αριθ. Ερωτήματος: Α.Π. 1046364/1460/ΔΕ-Α'/4-8-2004 της Δ/νσης
Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Περίληψη Ερωτήματος: Με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ.3 του
Ν.2238/1994 ορίζεται προθεσμία για την υποβολή αιτήματος για
διοικητική επίλυση της διαφοράς. Στην πράξη παρουσιάζονται αιτήματα

διοικητικής επίλυσης της διαφοράς μετά την παρέλευση της προθεσμίας που ορίζει ο νόμος. Τίθεται το ερώτημα εάν ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή γενικά της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής έχει το δικαίωμα ή την υποχρέωση να εξετάσει τους επικαλούμενους από το φορολογούμενο λόγους ανώτερης βίας και εφόσον τους κρίνει βάσιμους να αποδεχθεί ως εμπρόθεσμο το αίτημα του φορολογούμενου και να προχωρήσει στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Όμοιο ερώτημα τίθεται και για την περίπτωση της διάταξης της παρ.2 του άρθρου 24 του Ν.2523/1997, περί υποχρέωσης καταβολής του 1/5 των φέρων εντός δύο ημερών από τη διενέργεια του συμβιβασμού.

Ι. Σχετικά με τα παραπάνω ερωτήματα, το Β' Τμήμα του ΝΣΚ γνωμοδότησε ομόφωνα, ως εξής:

1. Ο κανόνας του Βυζαντινορωμαϊκού δικαίου «τοις αδυνάτοις ουδείς υποχρεούται» αποτελεί γενική αρχή του συγχρόνου δικαίου και εφαρμόζεται χωρίς να απαιτείται ειδική εκάστοτε νομοθετική πρόβλεψη (ΣτΕ 2097/79, Ολομ. - Τμ. Β' 350/1990). **Σ.Α.Τ.Ε.**

Η γενική αρχή της ανώτερης βίας, η οποία κατ' αρχήν βρίσκεται έρεισμα στο άρθρο 255 του Α.Κ., απέκτησε στο πεδίο της διοικητικής διαδικασίας την τυπική ισχύ νόμου, με την ρητή πρόβλεψη στην παρ.6 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Κ.Δ.Δ.), που κυρώθηκε με το Ν.2690/1999, ότι: «υπέρβαση των προθεσμιών συγχωρείται σε περίπτωση ανώτερης βίας». Οι διατάξεις δε του Κ.Δ.Δ. εφαρμόζονται χωρίς διάκριση, σύμφωνα με το άρθρο 1 αυτού, «στο δημόσιο, στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και στα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Εφαρμόζονται, επομένως, κατ' αρχήν οι διατάξεις του Κ.Δ.Δ. και στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας, με την

επιφύλαξη συνεκτίμησης σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση τυχόν ειδικών προβλέψεων της φορολογικής νομοθεσίας, η οποία έχει ιδιαίτερα αυστηρό και ειδικό χαρακτήρα. **Σ.Α.Τ.Ε.**

2. Οι διατάξεις των άρθρων 66-69 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94), καθορίζουν τη διαδικασία ελέγχου και βεβαίωσης του φόρου. Σύμφωνα με αυτές, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση (66 παρ.1). Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου (άρθρο 68).

Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου (άρθρ.69).

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 του Ν.2238/1994, «1.Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το φύλλο ελέγχου, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητά του, να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμόδιου προϊστάμενου της δημόσιας υπηρεσίας. 2. ...

3. Η πρόταση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου, με το δικόγραφο της προσφυγής ή με ιδιαίτερη αίτηση που κατατίθεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής. Αυτός που υποβάλλει την αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς υποχρεούται να προσκομίσει μέσα στην παραπάνω προθεσμία τα αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξη της αίτησής του και να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του.

4. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας αφού λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, τα στοιχεία που προσκομίζονται από το φορολογούμενο και όσα αναπτύσσονται από αυτόν εγγράφως ή προφορικά, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο, μπορεί, εφόσον κρίνει το αίτημα βάσιμο, να αποδεχθεί την ακύρωση του φύλλου ελέγχου ή τη διαγραφή των εισοδημάτων μερικών μόνο πηγών ή τον περιορισμό του συνόλου της φορολογητέας ύλης που αναφέρεται στο φύλλο ελέγχου ή μερικών μόνο πηγών ή της ίδιας πηγής ή του φόρου ή άλλου δικαιώματος.

5. Ειδικώς, όταν στο φύλλο ελέγχου περιλαμβάνονται εισοδήματα που προέρχονται από γεωργικές ή εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος ή μόνο τέτοια εισοδήματα που προέρχονται, όμως, αποκλειστικά από άσκηση επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας του κώδικα βιβλίων και στοιχείων, η διοικητική επίλυση της διαφοράς γίνεται από επιτροπή που αποτελείται από τον αρμόδιο επιθεωρητή, τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή τους νομίμους αναπληρωτές τους, από εκπρόσωπο του εμπορικού και βιομηχανικού ή οικονομικού επιμελητηρίου ή του εμπορικού ή επαγγελματικού συλλόγου της περιοχής, στην οποία εδρεύει η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία 6. Αν συμπέσουν οι απόψεις του υποχρέου και: α) του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας β) δύο τουλάχιστον από τα μέλη της επιτροπής της προηγούμενης παραγράφου, όταν πρόκειται για φύλλα ελέγχου που αναφέρονται σε αυτή, συντάσσεται και υπογράφεται από όλα τα μέρη που μετείχαν στη διαδικασία, πράξη επίλυσης της διαφοράς Με την πράξη αυτή που είναι αμετάκλητη θεωρείται ότι η διαφορά

Σ.Α.Τ.Ε.

επιλύθηκε ολικά ή μερικά Αν υποβληθεί αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς με ιδιαίτερη αίτηση, η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αναστέλλεται με την υποβολή της αίτησης, μη υπολογιζομένης της ημέρας υποβολής αυτής και συνεχίζει από την επομένη εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα, της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς.....

Περαιτέρω, κατά το άρθρο 74 παρ.1 του Κ.Φορ.Εισοδήματος, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει: α) βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται β) βάσει των φύλλων ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 68, εφ' όσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής γ) βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού».

Κατά δε την παρ.1 του άρθρου 75 του ίδιου κώδικα «1. Το φύλλο ελέγχου που οριστικοποιήθηκε επειδή δεν ασκήθηκε ένδικο μέσο, καθώς και αυτό που αφορά δήλωση η οποία κρίθηκε ειλικρινής, δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, για έναν από τους λόγους που αναφέρονται πιο κάτω, περιοριστικά:

- α) Για ολική ή μερική έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης
- β) Αν ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αποδεδειγμένα του φύλλου ελέγχου.
- γ) αν ο προϊστάμενος τη δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει εκδόσει το φύλλο ελέγχου δεν είχε αρμοδιότητα να επιληφθεί στη φορολογία.
- δ) Για λογιστικό λάθος

ε) Για εσφαλμένο προσδιορισμό του φορολογητέο εισοδήματος και του φόρου που αναλογεί σε αυτό». **Σ.Α.Τ.Ε.**

Εξ άλλου, η διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 24 του Ν.2523/1997 ορίζει: «Διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός δεν συντελείται αν κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργασιμών για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών, δεν καταβληθεί ποσό ίσο με το ένα πέμπτο (1/5) του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμων, γενομένης σχετικής μνείας για την υποχρέωση αυτή του υποχρέου στο πρακτικό συμβιβασμού.

Σε περίπτωση μη καταβολής από τον υπόχρεο του ως άνω ποσοστού φόρου ή προστίμου κατά τα ανωτέρω, ο επιτευχθείς συμβιβασμός θεωρείται ως μη γενόμενος».

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι αρμόδιο διοικητικό όργανο για την προώθηση της διαδικασίας ελέγχου των δηλώσεων και την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της οικείας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, ο οποίος με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου εκδίδει φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου και το κοινοποιεί στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου. Εάν ο υπόχρεος δεν ασκήσει προσφυγή μέσα στην εξηκονθήμερη προθεσμία που ορίζει το άρθρο 66 παρ.1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999) ούτε υποβάλει μέσα στην ίδια προθεσμία αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (άρθρ.70 παρ.2 Ν.2238/94), το φύλλο ελέγχου οριστικοποιείται και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί να το ακυρώσει ή να το τροποποιήσει μόνο για έναν από τους λόγους που αναφέρονται περιοριστικά στην παρ.1 του άρθρου 75 του Ν.2238/1994, στους οποίους δεν περιλαμβάνεται και η

ύπαρξη ανώτερης βίας. Και ναι μεν η γενική αρχή της ανώτερης βίας εφαρμόζεται χωρίς να απαιτείται ειδική εκάστοτε νομοθετική πρόβλεψη και περαιτέρω η διάταξη του άρθρου 10 παρ.6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας εφαρμόζεται κατ' αρχήν και στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας, πλην όμως μετά την οριστικοποίηση του φύλλου ελέγχου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεν έχει πλέον αρμοδιότητα να επιληφθεί της υποθέσεως ενώ παράλληλα απουσιάζει σκόπιμα από τις παραπάνω διατάξεις οποιαδήποτε μορφή ιεραρχικού ελέγχου. Επομένως, ο ισχυρισμός του φορολογούμενου ότι δεν υπέβαλε εμπρόθεσμα αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς επειδή μεσολάβησε ανώτερη βία θα παραπεμφθεί προς κρίση, μαζί με την προσφυγή του, στο αρμόδιο δικαστήριο, δεδομένου ότι δεν υφίσταται αρμόδιο διοικητικό όργανο για να εξετάσει τον ισχυρισμό αυτό ούτε οι παραπάνω διατάξεις, οι οποίες διαπνέονται από την αρχή της οριστικότητας των πράξεων της φορολογικής αρχής, προβλέπουν σχετικό στάδιο. Στο ίδιο αποτέλεσμα και για τους ίδιους λόγους οδηγούμαστε και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος παραβιάζει την προθεσμία της παρ.2 του άρθρου 24 του Ν.2523/1997.

II. Κατόπιν των ανωτέρω, η απάντηση στο παραπάνω ερώτημα είναι, κατά την ομόφωνη γνώμη του τμήματος, ότι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ, μετά την οριστικοποίηση του φύλλου ελέγχου λόγω μη εμπρόθεσμης υποβολής αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατά το άρθρο 70 του Ν.2238/1994 δεν δύναται να εξετάσει τον ισχυρισμό του ενδιαφερόμενου για μεσολάβηση ανώτερης βίας και ο σχετικός ισχυρισμός θα κριθεί από το αρμόδιο δικαστήριο. Η ίδια λύση προσέκει

και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος παραβιάζει την προθεσμία του άρθρου 24 παρ.2 του Ν.2523/1997.

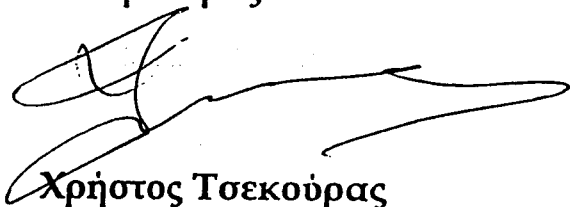
Θεωρήθηκε

Αθήνα, 14/10/2004

Σ.Α.Τ.Ε.

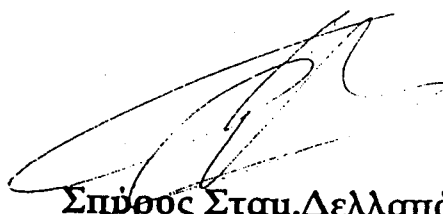
Ο Εισηγητής

Ο Πρόεδρος



Χρήστος Τσουκούρας

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ



Σπύρος Σταμ.Δελλαπόρτας

Νομικός Σύμβουλος Ν.Σ.Κ.

Γίνεται δεκτή

Αθήνα 18/12/04

Ο Υφυπουργός

ΑΔΑΜ ΡΕΓΚΟΥΖΑΣ

