



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ. : 101 84 Αθήνα
Τηλέφωνο : 210 3605159, 3635963
FAX : 210 3635077

Αναρτητέα στο διαδίκτυο

Αθήνα, 14 Ιουλίου 2016

Σχετ.: 1070333/2016 (Φ.12)

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΠΟΛ: 1106

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση της με αριθμό 89/2015 γνωμοδότησης Ν.Σ.Κ, αναφορικά με απαλλαγή οφειλών από προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής για λόγους ανωτέρας βίας, κατ' άρθ. 6 του Κ.Ε.Δ.Ε.

Σας κοινοποιούμε την με αριθμό 89/2015 Γνωμοδότηση του Α΄ Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, για να λάβετε γνώση και να ενεργείτε σύμφωνα με αυτή.

Η γνωμοδότηση αυτή αναφέρεται στη δυνατότητα υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 6 του Κ.Ε.Δ.Ε.:

α. βεβαιωμένων οφειλών που έχουν βεβαιωθεί («ταμειακά») έως την 31^η.12.2013, ώστε να απαλλαγούν από προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής για λόγους ανωτέρας βίας, και

β. της μη γνώσης οφειλής (ως λόγου ανωτέρας βίας).

Ειδικότερα έγιναν δεκτά τα ακόλουθα:

A) είναι δυνατή η χορήγηση απαλλαγής, κατά τις διατάξεις του αρθ. 6 του ΚΕΔΕ, όπως ισχύει από 01.01.2014, για οφειλές που έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων μέχρι και την 31-12-2013, από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής, εφόσον συνέτρεξε κατά την κρίση της Διοίκησης, λόγος ανωτέρας βίας.

B) η έλλειψη γνώσης της οφειλής που οφείλεται καθαρά σε υποκειμενική συμπεριφορά των οργάνων του Δημοσίου ή του οφειλέτη (παράδειγμα, μη αποστολή της ατομικής ειδοποίησης στον οφειλέτη ή ελάχιστη, έστω, αμέλεια αυτού), δεν συνιστά λόγο

για την απαλλαγή της από τους τόκους και το πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 6 του Κ.Ε.Δ.Ε.. Αντιθέτως, η μη γνώση της οφειλής, συνιστά λόγο απαλλαγής κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε., εφόσον οφείλεται σε ανυπαίτιο, έκτακτο και απρόβλεπτο γεγονός, το οποίο δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (ανωτέρα βία), εξαιτίας του οποίου δεν πληρώθηκε εμπρόθεσμα η οφειλή. Επομένως, εφόσον ο οφειλέτης επικαλείται και αποδεικνύει ότι η μη εμπρόθεσμη πληρωμή της οφειλής έχει ως αιτία την έλλειψη της γνώσης της, η οποία οφείλεται σε περιστατικό ανωτέρας βίας, επιτρέπεται η χορήγηση της ως άνω απαλλαγής.

Συν/να: αντίγραφο της με αριθ. 89/2015 Γνωμοδότησης του Α' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.

**Ακριβές αντίγραφο
Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης**

**Ο Γενικός Γραμματέας
Γεώργιος Πιτσιλής**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

A. ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Όλες τις Δ.Ο.Υ, Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., Επιχειρησιακή Μονάδα Είσπραξης
2. Δ/ση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων)

B. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Όλες τις Διευθύνσεις και Αυτοτελή τμήματα της ΓΓΔΕ
2. Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, Κ.Υ., Ακαδημίας 68, Τ.Κ. 10678, Αθήνα
3. Γραφείο Νομικού Συμβούλου Υπουργείου Οικονομικών (σχετ. 7706/2015)
4. Φορολογικές Περιφέρειες

Γ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφεία κ. Αναπληρωτών Υπουργών
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Γραμματέων
4. Γραφεία κ.κ. Γεν. Διευθυντών
5. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
6. Διεύθυνση Εισπράξεων – Τμήματα Α,Β,Γ,Δ,Ε
7. Διεύθυνση Τελωνειακών Διαδικασιών
8. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών
9. Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης ΓΓΔΕ
10. Π.Ο.Ε. – Δ.Ο.Υ. Περιοδικό Φορολογική Επιθεώρηση
11. Αυτοτελές Γραφείο Επικοινωνίας και Δημοσίων Σχέσεων



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

ΑΡΙΘΜΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ : 89/2015
ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α΄ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Συνεδρίαση : 29-4-2015

ΣΥΝΘΕΣΗ

Πρόεδρος : Ανδρέας Χαρλαύτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη : Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής : Διονύσιος Ν. Χειμώνας, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος : Υπ' αριθ. πρωτ. ΔΠΕΙΣ Α1093609ΕΞ 20/6/2014 του Υπουργείου Οικονομικών, Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης, Δ/ση Πολιτικής Εισπράξεων.

Περίληψη Ερωτήματος : α) Αν εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 61 του ν.4174/2013 και 6 παρ. 4 του ν.δ. 356/1974, όπως ισχύει, περί απαλλαγής από τόκους και πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής λόγω ανωτέρας βίας, οι οφειλές που βεβαιώθηκαν εν στενή εννοία μέχρι τις 31-12-2013. Σε καταφατική περίπτωση, αν το σχετικό δικαίωμα ασκείται και μετά την 1-1-2014. β) Αν συνιστά, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, λόγω ανωτέρας βίας η μη γνώση από τον οφειλέτη της οφειλής του.

Επί του παραπάνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α΄ Τμήμα) γνωμοδότησε ως ακολούθως:

I.- Ιστορικό

Η Ε.Π. με τις από 28-2-2014, 3-3-2014 και 8-5-2014 αιτήσεις της προς τη Διοίκηση ζητεί, μεταξύ των άλλων, την απαλλαγή των βεβαιωμένων ταμειακώς, τα

οικονομικά έτη 1985, 1986, 1991 και 1992, οφειλών της από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4του άρθρου 6 του ν.δ.356/1974. Οι ως άνω οφειλές προέρχονται, σύμφωνα με το περιεχόμενο των αιτήσεων, από ληξιπρόθεσμα χρέη προς το Δημόσιο φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της εταιρείας ..., για τα οποία ευθύνεται η αιτούσα ως διευθύνουσα σύμβουλος αυτής.

Η ερωτώσα υπηρεσία με αφορμή το ως άνω ιστορικό και προβληματιζόμενη για την έννοια και την έκταση εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων θέτει, ως γενικότερου ενδιαφέροντος, το προεκτεθέν ερώτημα.

II.- Κρίσιμες διατάξεις

A. Στο ν.4224/2013 «Κυβερνητικό Συμβούλιο Διαχείρισης Ιδιωτικού Χρέους ... και άλλες επείγουσες διατάξεις» (Α' 288/31-12-2013), μεταξύ των άλλων, ορίζεται: Άρθρο 7: *«Τροποποίηση και συμπλήρωση διατάξεων του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων. 1. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κ.Ε.Δ.Ε. (ν.δ. 356/1974), όπως ισχύει, αντικαθίσταται και προστίθενται νέα εδάφια ως εξής: «1. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), για τα οποία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα, η είσπραξη των δημοσίων εσόδων ανήκει στην αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης και των λοιπών οργάνων που ορίζονται με ειδικές διατάξεις για το σκοπό αυτόν ή των ειδικών ταμιών, στους οποίους έχει ανατεθεί η είσπραξη ειδικών εσόδων. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων δύναται». 2. Οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 2 του Κ.Ε.Δ.Ε. (ν.δ. 356/1974), όπως ισχύει, αντικαθίστανται ως εξής: «2. Για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων απαιτείται νόμιμος τίτλος. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), για τα οποία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα, νόμιμο τίτλο αποτελούν: α) Τα έγγραφα 3. Η είσπραξη στις περιπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου πραγματοποιείται από τη Φορολογική Διοίκηση μετά την καταχώριση των στοιχείων του νόμιμου τίτλου στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων, είτε κατόπιν ...». 3. 6. Το άρθρο 6 του Κ.Ε.Δ.Ε. (ν.δ. 356/1974), όπως ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής: «Άρθρο 6. Τόκοι και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής. 1. Για οποιοδήποτε ποσό χρέους*

γίνεται ληξιπρόθεσμο, ο οφειλέτης υποχρεούται να καταβάλει τόκους και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 53 και 57 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), όπως ισχύει. Προκειμένου περί δημοσίων εσόδων, που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ως άνω Κώδικα, πλην των τελωνειακών, το χρονικό διάστημα των δύο (2) μηνών από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής αυξάνεται σε έξι (6) μήνες. Πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων, δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις των οφειλών, οι οποίες προέρχονται από επιβολή προστίμων 4. Ο οφειλέτης δύναται να ζητά απαλλαγή των ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο και αυτών προς τους τρίτους, των οποίων η είσπραξη έχει ανατεθεί στη Φορολογική Διοίκηση, από τους τόκους και το πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής της παραγράφου 1, εφόσον η μη εμπρόθεσμη καταβολή οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν οι τόκοι και το πρόστιμο. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον οφειλέτη κατά το άρθρο 5 του ν.4174/ 2013. Αν η ανωτέρω προθεσμία παρέλθει άπρακτη, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. 5. Αναστολή είτε του νόμιμου τίτλου βεβαίωσης 6. 7. Σε περίπτωση κατά την οποία οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων του παρόντος άρθρου δεν είναι σύμφωνες με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), οι διατάξεις αυτού υπερισχύουν, για τα έσοδα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του». 7. 10. Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 91 του Κ.Ε.Δ.Ε. (ν.δ. 356/1974), όπως ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής: «Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), για τα οποία εφαρμόζονται μόνον οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα, από την ημερομηνία που το χρέος καθίσταται ληξιπρόθεσμο στη Φορολογική Διοίκηση επιβάλλονται επ' αυτού τόκοι και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 6 του παρόντος». 11. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως 10 του παρόντος άρθρου τίθενται σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2014, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις μεταβατικές διατάξεις. 12. ...». Άρθρο 8: «Μεταβατικές διατάξεις για την εφαρμογή του Κ.Ε.Δ.Ε. 1. 2. 3. Για τις

απαιτήσεις οι οποίες έχουν καταχωριστεί στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974, όπως ισχύει έως την ανωτέρω ημερομηνία, ως προς τον υπολογισμό και το ανώτατο όριο των προσαυξήσεων. Το ίδιο ισχύει για τις τελωνειακές απαιτήσεις για τις οποίες αποκτήθηκε νόμιμος τίτλος μέχρι και την ως άνω ημερομηνία. 4. 5. 6. Οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου εφαρμόζονται και για τις οφειλές σε κάθε άλλο νομικό πρόσωπο ή Αρχή, πλην της Φορολογικής Διοίκησης, οι οποίες βεβαιώνονται μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 και για την είσπραξη των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.δ. 356/1974, εκτός εάν από ειδικές διατάξεις ορίζεται διαφορετικά. 7. ...».

Β. Η προϊσχύσασα ρύθμιση της παρ. 4 του άρθρου 6 του Κ.Ε.Δ.Ε. (ν.δ. 356/1974), όπως ίσχυε με βάση τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 17 του ν.2753/1999 (Α' 248), μεταξύ των άλλων, όριζε: «Επιτρέπεται μετά από αιτιολογημένη απόφαση μερική ή ολική απαλλαγή των ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο και αυτών προς τους τρίτους, των οποίων η είσπραξη έχει ανατεθεί στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής, εφόσον η μη εμπρόθεσμη καταβολή οφείλεται σε μη αποστολή της ειδοποίησης της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του παρόντος. Στις περιπτώσεις που ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση ενυπόγραφα για τον τρόπο καταβολής της οφειλής, η αίτηση του είναι απαράδεκτη. Αρμόδια όργανα για την απαλλαγή από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής είναι ...».

Γ. Στο άρθρο 4 του ν.δ. 356/1974 (Α' 90), όπως ισχύει, μεταξύ των άλλων ορίζεται : «1. Με την εξαίρεση των φόρων και των λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), για τα οποία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του ως άνω Κώδικα, καθώς και των δημοσίων εσόδων της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του παρόντος Κώδικα, μετά την καταχώριση του χρέους ως δημοσίου εσόδου κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 3, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει ατομική ειδοποίηση, την οποία, είτε αποστέλλει ταχυδρομικά στον οφειλέτη και στα συνυπόχρεα πρόσωπα είτε την κοινοποιεί σε αυτούς σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4174/2013. Στην ατομική ειδοποίηση αναφέρονται τα στοιχεία ..., η μνεία ότι από την επομένη ημέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του χρέους και

μέχρι την τελική εξόφληση αυτού υπολογίζονται οι τόκοι και το πρόστιμο του άρθρου 6 του παρόντος 2. Η κατά την προηγούμενη παράγραφον κοινοποιουμένη ατομική ειδοποίησης δεν εξομοιούται προς την επιταγήν προς πληρωμήν. 3. Η παράλειψης αποστολής της κατά την παράγραφον 1 του παρόντος άρθρου ειδοποίησης ουδεμίαν ασκεί επίδρασιν επί του κύρους των κατά του οφειλέτου λαμβανομένων αναγκαστικών μέτρων».

Δ. Στο ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Α' 170/26-7-2013), όπως ισχύει, μεταξύ των άλλων, ορίζεται: Άρθρο 53: «Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας 2. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου» Άρθρο 57: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, υπολογίζεται πρόστιμο ίσο με ...». Άρθρο 61: «Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας. 1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και 3. Ο Γενικός Γραμματέας αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί».

Ε. Στο άρθρο 19 του ν.4321/2015 «Ρυθμίσεις για την επανεκκίνηση της οικονομίας» (Α' 32/21-3-2015) ορίζεται : «1. Τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 57 του ν.4174/2013 (Α' 170) και του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974 (Α'90) καταργούνται. 2. Η κατάργηση των προστίμων της προηγούμενης παραγράφου καταλαμβάνει οφειλές που καταχωρίζονται στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης από τη δημοσίευση του παρόντος».

III.- Ερμηνεία των κρισίμων διατάξεων

Από την ερμηνεία, αυτοτελώς και σε συνδυασμό, των διατάξεων που προπαρατέθηκαν συνάγονται οι παρακάτω ερμηνευτικές παραδοχές.

A.1. Με βάση τη διάταξη του άρθρου 6 του Κ.Ε.Δ.Ε. (ν.δ. 356/1974), προτού αυτή αντικατασταθεί από την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4224/2013, γινόταν δεκτό στη θεωρία και νομολογία ότι οι προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής ενός χρέους είχαν τον χαρακτήρα αντικειμενικής νομιμότητας κύρωσης, διότι δεν εξαρτώνταν από την υποκειμενική συμπεριφορά, του οφειλέτη. Η κύρωση ήταν ανεξάρτητη από την τυχόν υπαιτιότητα του οφειλέτη. **Το γεγονός ότι έλαβαν χώρα παραλείψεις και ακυρότητες κατά την φορολογική ή ταμειακή βεβαίωση δεν ασκούσε επιρροή** στην επιβάρυνση του χρέους με προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής. Μόνο αν ακυρωνόταν ο νόμιμος τίτλος, συνακυρώνονταν και οι προσαυξήσεις καθώς είχαν παρακολουθηματικό με το βασικό χρέος χαρακτήρα. Απαραίτητη προϋπόθεση για την επιβολή προσαυξήσεων ήταν να είχε καταστεί το χρέος ληξιπρόθεσμο κατά την έννοια του άρθρου 5 του ΚΕΔΕ, δηλαδή όχι μόνο να είναι ληξιπρόθεσμο και απαιτητό κατά το ουσιαστικό δίκαιο, αλλά να έχει περιέλθει στο αρμόδιο δημόσιο ταμείο, να έχει βεβαιωθεί σε αυτό ταμειακώς και να έχει παρέλθει η προβλεπόμενη στο παραπάνω άρθρο προθεσμία, μετά τη συμπλήρωση της οποίας η απαίτηση μπορεί να εισπραχθεί με διοικητική εκτέλεση.

2. Περαιτέρω, η προϊσχύσασα διάταξη του άρθρου 6 του Κ.Ε.Δ.Ε. ρύθμιζε το ζήτημα της μερικής ή ολικής απαλλαγής των ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο και αυτών προς τους τρίτους από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής (βλ. άρθρο 17 παρ. 4 ν.2753/1999), εφόσον η μη εμπρόθεσμη καταβολή οφείλετο σε μη αποστολή της ειδοποίησης της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 και, μεταξύ αυτών, υπήρχε αιτιώδης συνάφεια. Στο προγενέστερο (αρχικό) νομοθετικό καθεστώς (βλ. παρ. 2 του άρθρου 50 του ν.1591/1986) προβλεπόταν ότι η απαλλαγή μέρους ή του συνόλου των προσαυξήσεων ήταν δυνατή μετά από αιτιολογημένη γνώμη Επιτροπής, αν η εκπρόθεσμη καταβολή οφειλόταν σε υπαιτιότητα των αρμοδίων δημοσίων οργάνων. Η έλλειψη υπαιτιότητας του οφειλέτη έπρεπε να αποδεικνύεται μόνο από δημόσια έγγραφα ή στοιχεία (περί των ανωτέρω βλ. Απ. Γέροντα – Αθ. Ψάλτη «Ερμηνεία ΚΕΔΕ» 2013, 156 επ. ΣΤΕ 3530/2009, 3608/1997, 1579/96, ΑΠ 175/1980 κ.ά.).

Β. Εξάλλου, οι διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. χαρακτηρίζονται ως ειδικές, εξαιρετικές και προνομιακές. Λόγω της φύσης τους αυτής πρέπει να ερμηνεύονται στενά, χωρίς δυνατότητα επέκτασης σε άλλες περιπτώσεις μη προβλεπόμενες από τον νομοθέτη (ΔΕΦΑΘ .2313/2010 δημ. νομος). Όμως, η στενή ερμηνεία, δεν πρέπει να εφαρμόζεται χωρίς εξαίρεση, διότι το εξαιρετικό δίκαιο είναι δεκτικό διασταλτικής ερμηνείας και ανάλογης εφαρμογής, αλλά μόνο όταν ο σκοπός επιβάλλει τούτο και η συγγένεια του θέματος, του οποίου ζητείται η λύση, είναι στενή (Ι.Μπρίνια «Διοικητική εκτέλεση» σελ. 24 επ.).

Γ. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 του ΚΕΔΕ, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4224/2013, εφόσον το χρέος καταστεί ληξιπρόθεσμο, ο οφειλέτης υποχρεούται να καταβάλει τόκους και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής με ανάλογη εφαρμογή των άρθρων 53 και 57 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., που αφορά σε τόκους εκπρόθεσμης καταβολής φόρων, καθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού των τόκων σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής (άρθρο 48 παρ. 1 του ν.4224/2013) έως και την ημερομηνία καταβολής του φόρου. Με το άρθρο 57 του Κ.Φ.Δ., που αφορά σε πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής, ορίζεται το ύψος του προστίμου ανάλογα με τον χρόνο καθυστέρησης καταβολής της οφειλής. Με τις προεκτεθείσες ρυθμίσεις του νόμου «επιδιώκεται η εναρμόνιση των διατάξεων του ΚΕΔΕ με το νέο θεσμικό πλαίσιο του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με το οποίο, η οφειλή η οποία καθίσταται ληξιπρόθεσμη δεν επιβαρύνεται πλέον με προσαυξήσεις, αλλά με τόκους και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής» (βλ. αιτιολογική έκθεση της παρ. 6 του άρθρου 7 του ν. 4224/2013). Στα πλαίσια της εναρμόνισης αυτής, με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ, όπως αντικαθίσταται με τον παραπάνω νόμο, ρυθμίζεται και η απαλλαγή της οφειλής από τους τόκους και το πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής για λόγους ανωτέρας βίας, όπως ορίζει και το νέο θεσμικό πλαίσιο του ΚΦΔ. Έτσι, η χορήγηση απαλλαγής δεν είναι δυνατή, εφόσον προηγουμένως δεν έχουν εξοφληθεί όλοι οι φόροι για τους οποίους έχουν επιβληθεί οι τόκοι και το πρόστιμο. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ο οποίος αποφαινεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες με κοινοποίηση της σχετικής απόφασης στον οφειλέτη σύμφωνα με τη

διάταξη του άρθρου 5 του ν.4174/2013, δηλαδή ηλεκτρονικά ή με συστημένη επιστολή. Σε περίπτωση παρέλευσης της παραπάνω προθεσμίας τεκμαίρεται η απόρριψη του σχετικού αιτήματος. Εξ άλλου, σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 7 του ν.4224/2013 οι τροποποιούμενες με το άρθρο αυτό διατάξεις του ΚΕΔΕ, - επομένως και οι νέες ρυθμίσεις του άρθρου 6 περί τόκων και προστίμων εκπρόθεσμης καταβολής που προαναλύθηκαν,- τίθενται σε ισχύ την 1-1-2014, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις μεταβατικές διατάξεις. Περαιτέρω, και από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου προκύπτει ότι το νέο καθεστώς επιβάρυνσης της οφειλής με τόκους και πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής θα ισχύει για οφειλές, συμπεριλαμβανομένων και των τελωνειακών, που βεβαιώνονται από 1-1-2014. Και τούτο, διότι για τις απαιτήσεις που έχουν βεβαιωθεί εν στενή έννοια μέχρι και την 31-12-2013 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ, όπως ίσχυε μέχρι την ανωτέρω ημερομηνία, **ως προς τον υπολογισμό και το ανώτατο όριο των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής**. Παρατηρείται, ότι η μεταβατική διάταξη ουδέν ορίζει για την δυνατότητα **απαλλαγής** των οφειλών από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής, που προέβλεπε η διάταξη του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ πριν την αντικατάστασή της από την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4224/2013. Τέλος, στη διάταξη του άρθρου 19 του ν.4321/2015 ορίζεται,- με σκοπό την αποφυγή της υπέρμετρης επιβάρυνσης του οφειλέτη, πλέον του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής, και με πρόστιμο, το οποίο στην ουσία αποτελεί διπλή χρηματική κύρωση,- ότι τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής καταργούνται για τις οφειλές που καταχωρούνται στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων από 21-3-2015 (βλ. αιτιολογική έκθεση επί της παραπάνω διατάξεως).

Δ. Η οριοθέτηση των περιπτώσεων ανωτέρας βίας είναι δυσχερής. Περί αυτής υποστηρίζονται δύο θεωρίες. Η αντικειμενική (απόλυτη), η οποία θεωρεί ότι κρίσιμο για την έννοιά της στοιχείο είναι ότι τα γεγονότα είναι «εξωτερικά» σε σχέση με το υποκείμενο και είναι από τη φύση τους αναπότρεπτα (πόλεμοι, σεισμοί, ναυάγιο κ.λπ.) και η υποκειμενική (σχετική) θεωρία, που περιλαμβάνει στην έννοια της ανωτέρας βίας και γεγονότα «εσωτερικά», θεωρεί δε κρίσιμο μόνο ότι τα γεγονότα αυτά είναι απρόβλεπτα (άρα ασυνήθιστα) και αναπότρεπτα και με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης του ενδιαφερομένου. Η έννοια της ανωτέρας βίας στο Ενωσιακό Δίκαιο συντίθεται από ένα αντικειμενικό στοιχείο (ασύνηθες και ανεξάρτητο

από τη βούληση του ενδιαφερόμενου περιστατικό) και ένα υποκειμενικό στοιχείο (επίδειξη εκ μέρους του ενδιαφερομένου κάθε δυνατής επιμέλειας, πλην των «υπέρμετρων θυσιών») (βλ, ενδ. απόφαση ΔΕΚ στην υπόθεση C-266/84 Denkavit, Συλλογή 1986, σελ. 149, απόφαση ΔΕΚ στην υπόθεση C-209/83, Ferriere, Valsabbia, Συλλογή 1984, σ. 3089) (περί αυτών βλ. Γνωμ. ΝΣΚ 420/2013). Κατά γενική αρχή του δικαίου [πρβλ. άρθρ.255 ΑΚ, παρ. 6 άρθρου 10 του ν.2690/1999 (Κ.Διοικ.Διαδ.), παρ. 5 άρθρου 27 του π.δ. 18/1989, παρ.1 άρθρ. 152 ΚΠολΔ] συνιστά περίπτωση ανωτέρας βίας οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα αν το γεγονός είναι εσωτερικό ή όχι. Περαιτέρω, η συνδρομή λόγου ανώτερης βίας στο πρόσωπο εκείνου που την επικαλείται συνιστά, κατά την έκταση που είναι αυτό εφικτό, λόγο άρσης του συνόλου των δυσμενών συνεπειών, οι οποίες προκαλούνται από τη μη εκπλήρωση ή τη μη έγκαιρη εκπλήρωση, εκ μέρους του ανωτέρω, των υποχρεώσεων, οι οποίες επιβάλλονται σε αυτόν από συγκεκριμένες διατάξεις νόμου. Τέλος, η ανωτέρα βία αποτελεί αόριστη νομική έννοια και η υπαγωγή σ' αυτή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών ελέγχεται αναιρετικά (περί των ανωτέρω βλ. ΑΠ 1506/2013, ΣΤΕ 1176/2011, 367/2001, ΓνΝΣΚ 420/2013, 226/2008 κ.α.).

Ε. Κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος και 4 του Κ.Ε.Δ.Ε., η ατομική ειδοποίηση ακολουθεί τη νομότυπη ταμειακή βεβαίωση του ποσού του χρέους του οφειλέτη του Δημοσίου και αποσκοπεί στο να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το χρέος του και η αιτία του, ούτως ώστε να δυνηθεί αυτός να στραφεί με τα ένδिका μέσα που προβλέπει ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, (ανακοπή και αναστολή εκτελέσεως), κατά της πράξης ταμειακής βεβαίωσης ή να προβεί σε ρύθμιση του χρέους του. Δεδομένου τούτου και του ότι η διάταξη του άρθρου 4 παρ. 3 του Κ.Ε.Δ.Ε., (ν.δ. 356/1974), πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, η μη περιέλευση ή η καθυστερημένη περιέλευση της ατομικής ειδοποίησης στον οφειλέτη, η οποία θα είχε ως αποτέλεσμα να απωλέσει ο τελευταίος στάδιο δικονομικής προστασίας πριν από τη λήψη συγκεκριμένου μέτρου εκτέλεσης, όπως η κατάσχεση κινητών ή ακινήτων του, οδηγεί σε ακύρωση της πράξης αυτής εκτέλεσης, εφόσον ο οφειλέτης επικαλεσθεί το γεγονός αυτό της μη περιέλευσης ή της μη έγκαιρης περιέλευσης σ' αυτόν της

ατομικής ειδοποίησης (ΣΤΕ 29/2013 δημ. νομος κ.ά.). Περαιτέρω, γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΑΠ 1999/2013 δημ. νομος), με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, ότι προϋπόθεση για τη λήψη κατά των ευθυνομένων αλληλεγγύως για χρέη άλλων προσώπων, όπως είναι και ο εγγυητής, οποιουδήποτε μέτρου αναγκαστικής εκτέλεσης συνιστά η προηγούμενη έκδοση και νόμιμη κοινοποίηση προς αυτά ατομικής ειδοποίησης, που προβλέπεται κατ'άρ. 4 παρ. 1 του ΚΕΔΕ, η παράλειψη της οποίας καθιστά άκυρη τη λήψη οποιουδήποτε μέτρου αναγκαστικής εκτέλεσης.

IV.- Νομικός συλλογισμός – Συμπεράσματα

Από την υπαγωγή του ιστορικού του ερωτήματος στους προπαρατεθέντες και προαναλυθέντες κανόνες συνάγονται τα ακόλουθα συμπεράσματα.

A. Ως προς το πρώτο σκέλος του ερωτήματος

1. Κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας που απαρτίστηκε από τον Πρόεδρο του Τμήματος και τους Νομικούς Συμβούλους Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Κωνσταντίνο Κηπουρό, Αγγελική Καστανά και Ελένη Πασαμιχάλη (ψήφοι πέντε – 5) με την οποία συντάχθηκε ο εισηγητής Διονύσιος Χειμώνας (γνώμη άνευ ψήφου), το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 6 του ν.4224/2013, που υπολογίζεται επί των οφειλών που βεβαιώνονται μετά και την 1-1-2014 και καθίστανται ληξιπρόθεσμες, συνιστά, όπως και οι προσαυξήσεις του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974, - πριν την αντικατάστασή του από την παραπάνω διάταξη, - που επιβάλλονται στις οφειλές που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εισπρακτών εσόδων μέχρι και την 31-12-2013, αντικειμενικής νομιμότητας κύρωση, η οποία επιβάλλεται στον οφειλέτη από τη Διοίκηση λόγω της εκπρόθεσμης καταβολής της οφειλής του. Και τούτο, διότι η επιβολή του προστίμου διενεργείται άμεσα από την Διοίκηση και μόλις το χρέος καταστεί ληξιπρόθεσμο κατά την έννοια του άρθρου 5 του Κ.Ε.Δ.Ε. και ανεξάρτητα από τυχόν υπαιτιότητα του οφειλέτη ή ακυρότητας που έλαβε χώρα κατά τη βεβαίωσή του. Επομένως, η κυρωτική αυτή λειτουργία είναι ταυτόσημη κατά την έννοια και το δικαιολογητικό λόγο της θέσπισής της προς τις προσαυξήσεις του άρθρου 6 του Κ.Ε.Δ.Ε. πριν την αντικατάστασή του με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4224/2013. Η άποψη αυτή ισχύει, *mutatis mutandis*, και για τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, οι οποίοι, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα (ο.π. παρ. III.Γ) συνιστούν στην ουσία χρηματική κύρωση, που προσομοιάζει με τις προσαυξήσεις. Η διαφορά, μεταξύ των δύο σχετικών ρυθμιστικών διατάξεων της κύρωσης αυτής, δηλαδή αφενός των

προσαυξήσεων και αφετέρου των τόκων και του προστίμου, εντοπίζεται στον τρόπο υπολογισμού και το ανώτατο όριό τους. Τούτο συνάγεται και από το γεγονός ότι ο νομοθέτης στις μεταβατικές διατάξεις για την εφαρμογή του Κ.Ε.Δ.Ε. του άρθρου 8 παρ. 3 του ν.4224/2013 ορίζει, - εν γνώσει της διαφοροποίησης αυτής -, ότι το παλαιό καθεστώς των προσαυξήσεων του άρθρου 6 του Κ.Ε.Δ.Ε. εξακολουθεί να εφαρμόζεται για τις απαιτήσεις που έχουν βεβαιωθεί στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων μέχρι και 31-12-2013, μόνο, όμως, **ως προς τον υπολογισμό και το ανώτατο όριο των προσαυξήσεων. Για τη δυνατότητα απαλλαγής του οφειλέτη από τις προσαυξήσεις αυτές**, κατά το γράμμα της παραπάνω διάταξης, δεν υφίσταται σχετική ρύθμιση.

Κατ' ακολουθία της προεκτεθείσας άποψης, σύμφωνα με την οποία η ανωτέρω μεταβατική διάταξη δεν διαφοροποιεί (αντιδιαστέλλει), εν γνώσει του νομοθέτη, τις προσαυξήσεις με τα πρόστιμα και τους τόκους του άρθρου 6 του Κ.Ε.Δ.Ε., - υπό την, αντίστοιχα, προγενέστερη και νέα ουσιαστική ρυθμιστική διάταξη, - **ως προς τη δυνατότητα απαλλαγής του οφειλέτη από τις κυρώσεις αυτές**, εφαρμόζονται για το ζήτημα αυτό, - και λόγω ταυτότητας του πραγματικού και νομικού λόγου, - οι ισχύουσες διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 6 του Κ.Ε.Δ.Ε. και της παρ. 11 του άρθρου 7 του ν.4224/2013. Δηλαδή, για οφειλές που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων μέχρι και την 31-12-2013 εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 6 του Κ.Ε.Δ.Ε. (παρ. 4) όπως ισχύει από 1-1-2014 και, επομένως, ο οφειλέτης μπορεί με αίτησή του προς το Δημόσιο, που υποβάλλεται υπό την ισχύ της διάταξης αυτής, να ζητεί την απαλλαγή τους από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής για λόγους ανωτέρας βίας. Εννοείται, ότι η δυνατότητα απαλλαγής από τις προσαυξήσεις αφορά στις οφειλές εκείνες, για τις οποίες, κατά την κρίση της Διοίκησης, συνέτρεξε λόγος ανωτέρας βίας για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή τους.

2. Μειοψήφησε η Νομική Σύμβουλος Ευφροσύνη Μπερνικόλα (ψήφος μία - 1) η οποία διατύπωσε την ακόλουθη γνώμη: Με τις διατάξεις των παραγράφων 1-10 του άρθρου 7 υπό τον τίτλο «Τροποποίηση και συμπλήρωση διατάξεων του Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων» του ν. 4224/2013 επιδιώκεται η προσαρμογή της νομοθεσίας για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων στις διατάξεις του ν. 4174/2013, ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 1-1-2014, ιδίως σε ζητήματα που αφορούν την αρμοδιότητα βεβαίωσης και είσπραξης, τον τρόπο βεβαίωσης και είσπραξης της

οφειλής σε περίπτωση μερικής εξόφλησης, τα στοιχεία της ατομικής ειδοποίησης και τα σχετικά με την αποστολή και την κοινοποίηση αυτής, το καθεστώς υπολογισμού των τόκων και των λοιπών διοικητικών κυρώσεων επί εκπροθέσμου καταβολής, τους όρους και τις περιπτώσεις απαλλαγής από αυτά. Ειδικότερα με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του ν. 4224/2013, με την οποία αντικαθίσταται το άρθρο 6 του ΚΕΔΕ, προβλέπεται ότι για οποιοδήποτε ποσό χρέους γίνεται ληξιπρόθεσμο, ο οφειλέτης υποχρεούται να καταβάλει τόκους και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 53 και 57 του Κ.Φ.Δ. (άρθρο 6 παρ. 1 ΚΕΔΕ) ενώ περαιτέρω εισάγεται η δυνατότητα απαλλαγής των ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο και αυτών προς τρίτους, των οποίων η είσπραξη έχει ανατεθεί στη Φορολογική Διοίκηση, από τους τόκους και το πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ, εφόσον η μη εμπρόθεσμη καταβολή οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, όπως ορίζει και το νέο θεσμικό πλαίσιο του Κ.Φ.Δ., με την υποβολή από τον οφειλέτη σχετικού αιτήματος προς το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (άρθρο 6 παρ. 4 ΚΕΔΕ). Με την παράγραφο 11 του ίδιου άρθρου 7 ο νόμος οριοθετεί το χρόνο έναρξης ισχύος των παραπάνω νέων διατάξεων, ορίζοντας, ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως 10 του άρθρου αυτού τίθενται σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2014, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις μεταβατικές διατάξεις. Κατά δε τη μεταβατική διάταξη της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του ν.4224/2013 οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν. δ. 356/1974, όπως αντικαθίστανται, εφαρμόζονται και για τις οφειλές σε κάθε άλλο νομικό πρόσωπο ή Αρχή, πλην της φορολογικής Διοίκησης, οι οποίες βεβαιώνονται μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2014 και για την είσπραξη των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.δ. 356/1974, εκτός εάν από ειδικές διατάξεις ορίζεται διαφορετικά.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι δυνατότητα υποβολής προς τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων αιτήματος απαλλαγής από τους τόκους και το πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ, αποκλειστικώς για το λόγο ότι η εκπρόθεσμη καταβολή οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, παρέχεται, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου 6 του ΚΕΔΕ, στο στάδιο είσπραξης οφειλών οι οποίες καθίστανται ληξιπρόθεσμες από 1-1-2014 και εφεξής, με την επιφύλαξη της μεταβατικής διάταξης της παραγράφου 6 του άρθρου

8 προκειμένου για οφειλές σε κάθε άλλο νομικό πρόσωπο ή Αρχή, πλην της Φορολογικής Διοίκησης.

Ενόψει των προεκτεθέντων στο ερώτημα εάν εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ (ν.δ. 356/1974) , όπως ισχύει, οφειλές που βεβαιώθηκαν, εν στενή εννοία, μέχρι τις 31.12.2013, προσήκει απάντηση αρνητική.

3. Σε κάθε περίπτωση, κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών του Τμήματος, ενόψει α) της φύσης των ερμηνευομένων διατάξεων του ΚΕΔΕ ως ειδικών και εξαιρετικών, που επιβάλλει την στενή, κατ' αρχήν, ερμηνεία τους, β) των δύο παραπάνω διαφορετικών ερμηνευτικών απόψεων και γ) ότι η απαλλαγή των βεβαιωμένων χρεών από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής αφορά, κατ' ουσία, σε ζήτημα διαγραφής χρεών, η Διοίκηση έχει τη δυνατότητα, με σκοπό την πληρέστερη και ασφαλέστερη ρύθμιση του ζητήματος, να λάβει την πρωτοβουλία, ώστε, εφόσον διαπιστώνει κενό στη σχετική νομοθετική ρύθμιση, να καλυφθεί αυτό δια της νομοθετικής οδού.

Β. Ως προς το δεύτερο σκέλος του ερωτήματος

Η διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ, όπως ισχύει (παρ. 4 άρθρ. 7 του ν.4224/2013), ρυθμίζει την δυνατότητα απαλλαγής της ληξιπρόθεσμης οφειλής από τους τόκους και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής, εφόσον ο οφειλέτης επικαλεσθεί και αποδείξει ότι **η μη καταβολή της βεβαιωμένης οφειλής οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας**, υπό την προαναλυθείσα έννοια αυτής (ο.π. παρ. ΙΙΙ.Δ). Παρόμοια ρύθμιση με την ανωτέρω περιέχει η διάταξη του άρθρου 61 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που αφορά στη δυνατότητα απαλλαγής, λόγω ανωτέρας βίας, από τόκους και πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου. Στη νομολογία γίνεται δεκτό, - καθ' ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 6 του ΚΕΔΕ, όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με το άρθρο 7 του ν.4224/2013, - ότι η προβλεπόμενη στις διατάξεις αυτές απαλλαγή των προσαυξήσεων επιτρέπεται «ου μόνο υπό την αρνητικήν προϋπόθεσιν ότι η εκπρόθεσμη καταβολή αυτών δεν οφείλεται εις υπαιτιότητα του οφειλέτου, αλλά και υπό την πρόσθετον προϋπόθεσιν ότι η εκπρόθεσμος καταβολή οφείλεται αποκλειστικώς εις παραλείψεις ή ενεργείας των δημοσίων οργάνων, αποδεικνυομένας δι' επισήμων εγγράφων. Ως τοιαύτας παραλείψεις ή ενεργείας, η διάταξις, στενώς ερμηνευτέα, λόγω του εξαιρετικού χαρακτήρος, τον οποίο προσδίδει εις αυτήν η κατά παρέκκλισιν των κειμένων

διατάξεων προβλεπόμενη υπό ταύτης απαλλαγής, εννοεί ουχί οιασδήποτε παραλείψεις ή ενεργείας, ασχέτους προς την οφειλήν, έστω και αν αύται θα ήτο δυνατόν να κριθώσιν, ως πρόσφορος αιτία της καθυστερήσεως της οφειλής, αλλά μόνον τοιαύτας συνδεόμενας ευθέως και αμέσως προς αυτήν ταύτην την γέννησιν ή την ύπαρξιν της προς το Δημόσιον οφειλής και αποτελούσας τον αποχρώντα λόγον της εκπροθέσμου καταβολής αυτής». (ΣΤΕ 2216/1962). Έτσι, περαιτέρω, έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση μη αποστολής ατομικής ειδοποίησης στον οφειλέτη μπορεί να επιδιωχθεί η απαλλαγή του από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής κατά την ειδική διαδικασία του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974 (ΔΠρΑθ 4256/1991 δημ. νόμος, Β. Παπαχρήστου «Η Διοικητική Εκτέλεση» 1984, 125). Με την ισχύουσα ρύθμιση της διάταξης της παρ.4 του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974 (παρ. 6 άρθρ.7 ν.4224/2013) η εκφορά του νόμιμου λόγου απαλλαγής της ληξιπρόθεσμης οφειλής από τόκους και πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής προϋποθέτει τη συνδρομή περιστατικών που συνιστούν ανωτέρα βία, δηλαδή, - σε αντιδιαστολή με το προϊσχύσαν δίκαιο που η απαλλαγή αυτή προϋπέθετε ευθύνη της Διοίκησης, - είναι αναγκαίο από το νόμο η απαλλαγή να στηρίζεται σε εν γένει τυχηρά περιστατικά, τα οποία στοιχειοθετούν κατ' αντικειμενική κρίση, αιτιωδώς και βασιμώς, τον δικαιολογητικό λόγο της μη εμπρόθεσμης καταβολής του χρέους. Ο λόγος αυτός της μη εμπρόθεσμης καταβολής της οφειλής γίνεται αποδεκτός ως βάσιμος από τη Διοίκηση, εφόσον στηρίζεται σε οποιοδήποτε ανυπαίτιο και έκτακτο γεγονός, το οποίο δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. Μόνο, δηλαδή, στην περίπτωση που η μη εμπρόθεσμη καταβολή της οφειλής **έχει ως αιτία τέτοιου είδους ανυπαίτιο και απρόβλεπτο γεγονός, το οποίο επηρέασε την γέννηση και την ύπαρξη και, κατ' ακολουθία, την εμπρόθεσμη πληρωμή της,** επιτρέπεται η, κατ' εφαρμογή της παραπάνω διάταξης, απαλλαγή της ληξιπρόθεσμης οφειλής από τους τόκους και το πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής. Επομένως, εφόσον ο οφειλέτης επικαλείται και αποδεικνύει ότι η μη εμπρόθεσμη πληρωμή της οφειλής έχει ως αιτία την έλλειψη της γνώσης της, η οποία οφείλεται, με λόγο προσφόρου αιτιότητας, σε περιστατικό ανωτέρας βίας κατά την προαναλυθείσα έννοια, επιτρέπεται η ενεργοποίηση της παραπάνω διάταξης και η αποδοχή της σχετικής αίτησης. Αντίθετα, η έλλειψη γνώσης της οφειλής που οφείλεται καθαρά σε υποκειμενική συμπεριφορά των οργάνων του Δημοσίου ή του οφειλέτη (για

παράδειγμα, μη αποστολή της ατομικής ειδοποίησης στον οφειλέτη ή ελάχιστη, έστω, αμέλεια αυτού) δεν στοιχειοθετεί τη δυνατότητα απαλλαγής, κατά την ανωτέρω διάταξη, από τις προσαυξήσεις, τα πρόστιμα και τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, διότι η μη καταβολή της οφειλής δεν έχει ως αιτία περιστατικά ανωτέρας βίας, υπό την προαναλυθείσα έννοια, αλλά οφείλεται αποκλειστικά σε υποκειμενικούς λόγους.

V.- Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τμήμα) γνωμοδοτεί ως εξής:

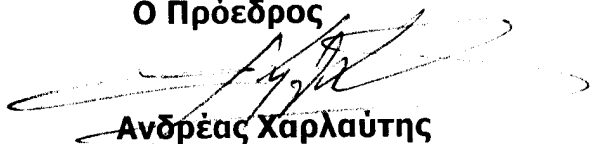
1. Στο πρώτο σκέλος του ερωτήματος, κατά πλειοψηφία, ότι για οφειλές που έχουν βεβαιωθεί εν στενή έννοια μέχρι και τις 31-12-2013 μπορεί ο οφειλέτης να ζητεί, με αίτησή του που υποβάλλεται μετά την 1-1-2014, την απαλλαγή τους από τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής για λόγους ανωτέρας βίας σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 6 του ν.δ.356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.). Η δυνατότητα απαλλαγής από τις προσαυξήσεις αφορά στις οφειλές εκείνες, για τις οποίες, κατά την κρίση της Διοίκησης, συνέτρεξε λόγος ανωτέρας βίας για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή τους.

2. Στο δεύτερο σκέλος του ερωτήματος, ομοφώνως, ότι η μη γνώση της οφειλής δεν συνιστά λόγο για την απαλλαγή της από τους τόκους και το πρόστιμο εκπρόθεσμης καταβολής σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 6 του ν.δ. 356/1974, παρά μόνο εφόσον οφείλεται σε ανυπαίτιο και έκτακτο γεγονός (ανωτέρα βία), εξαιτίας του οποίου δεν πληρώθηκε εμπρόθεσμα η οφειλή.

Θεωρήθηκε

Αθήνα, 18-5-2015

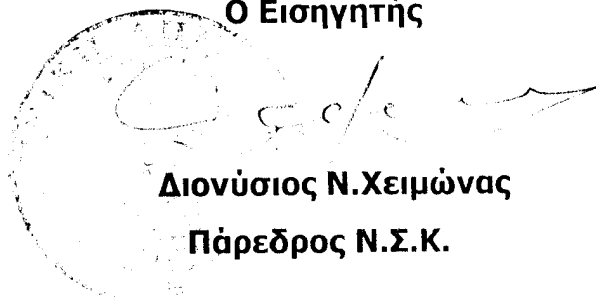
Ο Πρόεδρος



Ανδρέας Χαρλαύτης

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής



Διονύσιος Ν.Χειμώνας

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.