

Προσωρινή δικαστική προστασία όσο εκκρεμεί η ενδικοφανής προσφυγή: πρόωρη αίτηση αναστολής και ΣτΕ 2734/2022

Γεώργιος Στουραΐτης

Δικηγόρος παρ' Αρείω Πάγω, ΜΔΕ Φορολογικού Δικαίου, Νομική Σχολή ΔΠΘ

ORCID: 0009-0008-9175-2158

DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.23350396>

Προγενέστερη εκδοχή του παρόντος άρθρου δημοσιεύθηκε στον ιστότοπο kstlaw.gr.

Περίληψη

Κατά το αρ. 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης προσβάλλεται κατ' αρχήν με ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία αποφαινεται εντός εκατόν είκοσι ημερών, ενώ το αίτημα αναστολής που υποβάλλεται ταυτόχρονα θεωρείται ότι απορρίφθηκε μετά από τριάντα ημέρες. Ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας επιτρέπει την άσκηση της προσφυγής πριν από τη συντέλεση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ενδικοφανούς, χωρίς να ρυθμίζει την αίτηση αναστολής που τη συνοδεύει. Με βάση τη νομολογία των διοικητικών εφετείων, την ΣτΕ 2734/2022 και την ΠΟΛ 1064/2017 εξετάζεται πότε η αίτηση αυτή είναι παραδεκτή. Η θέση των εφετείων που την αποκλείει στηρίχθηκε στην επάρκεια της ανακοπής, την οποία η ΣτΕ 2734/2022 δεν δέχθηκε ως προσωρινή προστασία κατά του ίδιου του τίτλου. Ο υπογράφων υποστηρίζει ότι η αίτηση είναι παραδεκτή όταν, κατά τη συζήτησή της, έχει απορριφθεί ρητά ή σιωπηρά το αίτημα αναστολής ενώπιον της Διεύθυνσης, αφού από τότε η Διοίκηση θεωρεί απαιτητό το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού. Για τις επιχειρήσεις, το αίτημα αναστολής και ο χρόνος συζήτησης της δικαστικής αίτησης κρίνουν αν θα υπάρξει προσωρινή δικαστική προστασία πριν από την απόφαση επί της ενδικοφανούς.

Λέξεις-κλειδιά: φορολογική διαδικασία, ενδικοφανής προσφυγή, αρ. 72 ΚΦΔ, αίτηση αναστολής, αρ. 63 παρ. 5 ΚΔΔ, ΣτΕ 2734/2022

Interim judicial protection pending a tax administrative appeal in Greece: premature applications for suspension after Council of State judgment 2734/2022

Abstract

Under Article 72 of the Greek Tax Procedure Code, an act of the Independent Authority for Public Revenue (IAPR) must in principle first be challenged by an Administrative Appeal before the Complaints Settlement Directorate (Dispute Resolution Directorate), which has 120 days to decide, while a request for suspension lodged together with the appeal is deemed rejected after 30 days. The Code of Administrative Procedure allows an action to be brought before the appeal is deemed rejected, but does not regulate the application for suspension that accompanies such a premature action. Drawing on the case law of the administrative courts of appeal, Council of State judgment 2734/2022 and IAPR decision ΠΟΛ 1064/2017, this article examines when that application is admissible. The appellate position that excludes it relied on the adequacy of the objection against enforcement acts, which judgment 2734/2022 did not accept as interim protection against the underlying title. The present author argues that the application is admissible where, at the time of its hearing, the request for suspension lodged with the Directorate has been rejected expressly or tacitly, since from that point the tax administration treats the full disputed amount as payable. For businesses, the request for suspension and the hearing date of the court application determine whether interim judicial protection is available before the Directorate decides on the appeal.

Keywords: Greek tax procedure, administrative appeal, Complaints Settlement Directorate, suspension of enforcement, interim judicial protection, deemed rejection, Council of State, Independent Authority for Public Revenue

Εισαγωγή

Σύμφωνα με το αρ. 72 παρ. 1 και 8 ΚΦΔ (Ν 5104/2024), κάθε πράξη της Φορολογικής Διοίκησης προσβάλλεται κατ' αρχήν με ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), ενώ προσφυγή στο διοικητικό δικαστήριο απευθείας κατά της πράξης είναι απαράδεκτη. Η ΔΕΔ οφείλει να αποφανθεί εντός εκατόν είκοσι ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, κατά τη διάρκεια των οποίων η υποχρέωση καταβολής αναστέλλεται εκ του νόμου μόνο για το ήμισυ του αμφισβητούμενου ποσού και υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το έτερο ήμισυ.¹ Η αναστολή του συνόλου εξαρτάται από τη ΔΕΔ, ενώπιον της οποίας το σχετικό αίτημα υποβάλλεται ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή, ενώ η ρητή ή σιωπηρή απόρριψή του δεν προσβάλλεται αυτοτελώς, καθόσον, όπως έκρινε το Συμβούλιο της Επικρατείας, «δεν επάγεται για τον αιτούντα αυτοτελείς βλαπτικές έννομες συνέπειες».²

Ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ) επιτρέπει την άσκηση της προσφυγής και πριν από τη συντέλεση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ενδικοφανούς, εφόσον η συντέλεση αυτή έχει επέλθει κατά την πρώτη συζήτηση.³ Ωστόσο, η διάταξη δεν ρυθμίζει την αίτηση αναστολής που συνοδεύει την πρόωγη προσφυγή, ενώ τα διοικητικά εφετεία έχουν δώσει τρεις διαφορετικές απαντήσεις. Το ερώτημα του παρόντος άρθρου είναι πότε η αίτηση αναστολής είναι παραδεκτή, μετά και την ΣτΕ 2734/2022, η οποία έκρινε ότι η ανακοπή δεν παρέχει προσωρινή προστασία κατά του ίδιου του τίτλου.

Ο υπογράφων υποστηρίζει ότι η αίτηση είναι παραδεκτή όταν, κατά τη συζήτησή της, έχει απορριφθεί ρητά ή σιωπηρά το αίτημα αναστολής που υποβλήθηκε ενώπιον της ΔΕΔ, αφού από το σημείο αυτό η Διοίκηση θεωρεί απαιτητό το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού.

I. Το νομοθετικό πλαίσιο

A. Η αναστολή στο στάδιο της διοικητικής (ενδικοφανούς) προσφυγής

Ο υπόχρεος μπορεί να υποβάλει ενώπιον της ΔΕΔ αίτημα αναστολής της καταβολής ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή, το οποίο θεωρείται ότι απορρίφθηκε αν η ΔΕΔ δεν αποφανθεί εντός τριάντα ημερών.⁴ Περαιτέρω, ο Ν 5104/2024 διέκρινε τους λόγους αναστολής. Κατά το αρ. 63 παρ. 4 του προηγούμενου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας η ΔΕΔ ανέστειλε την πληρωμή «μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο»,⁵ ενώ κατά το αρ. 72 παρ. 4 του ισχύοντος Κώδικα αναστέλλει «α) αν η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο, β) αν πιθανολογεί την ευδοκίμηση της ενδικοφανούς προσφυγής». Η ΔΕΔ σταθμίζει έτσι, ήδη από το στάδιο της αναστολής, τις πιθανότητες ευδοκίμησης της ενδικοφανούς.

Τα σχετικά με την είσπραξη ρυθμίζει η ΠΟΛ 1064/2017, η οποία εξακολουθεί να ισχύει και υπό τον Ν 5104/2024.⁶ Όσο εκκρεμεί το αίτημα αναστολής, «δεν επιδιώκεται η είσπραξη του συνόλου του αμφισβητούμενου ποσού», ενώ με την απόρριψή του, ρητή ή σιωπηρή, «το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού είναι απαιτητό».⁷ Συνεπώς, ενώ η αναμονή απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής διαρκεί έως εκατόν είκοσι ημέρες, η είσπραξη του συνόλου δεν επιδιώκεται, όσο εκκρεμεί το αίτημα αναστολής, για διάστημα έως τριάντα ημερών.

B. Η αναστολή στο δικαστικό στάδιο

Κατά το αρ. 200 ΚΔΔ η δικαστική αναστολή χορηγείται «εφόσον στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν έχει χορηγηθεί αναστολή από την αρμόδια διοικητική αρχή». Η αίτηση κατατίθεται στο δικαστήριο όπου εκκρεμεί η προσφυγή, ενώ με αυτήν ή αυτοτελώς μπορεί να ζητηθεί προσωρινή διαταγή, η οποία

¹αρ. 72 παρ. 3 και 5 ΚΦΔ (Ν 5104/2024).

²ΣτΕ 2183/2016, σκ. 3.

³αρ. 63 παρ. 3-5 ΚΔΔ.

⁴αρ. 72 παρ. 4 ΚΦΔ (Ν 5104/2024).

⁵αρ. 63 παρ. 4 ΚΦΔ (Ν 4174/2013, όπως κωδικοποιήθηκε με τον Ν 4987/2022).

⁶ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017); αρ. 84 παρ. 4 ΚΦΔ (Ν 5104/2024).

⁷ΠΟΛ 1064/2017 (n 6), αρ. 7 παρ. 1, 3 και 4.

ισχύει έως την έκδοση απόφασης επί της αίτησης.⁸ Το αρ. 63 παρ. 5 ΚΔΔ ορίζει ότι η προσφυγή «ασκείται παραδεκτώς και πριν από τη συντέλεση της παράλειψης ή της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον όμως η συντέλεση αυτή έχει επέλθει κατά την πρώτη συζήτηση του ένδικου βοηθήματος της προσφυγής». Για την αίτηση αναστολής που συνοδεύει την προσφυγή αυτή ο ΚΔΔ δεν περιέχει αντίστοιχη ρύθμιση.

II. Η πρόωγη αίτηση αναστολής στη νομολογία

A. Οι θέσεις των διοικητικών εφετείων

Κατά την πρώτη θέση, την οποία διατύπωσε το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών σε συμβούλιο με τις αποφάσεις 60/2019 και 61/2019, η άσκηση της προσφυγής πριν από τη συντέλεση της τεκμαιρόμενης απόρριψης δεν την καθιστά προδήλως απαράδεκτη και, κατ' επέκταση, δεν καθιστά απορριπτέα την αίτηση αναστολής, «εφόσον πιθανολογείται ότι η συντέλεση αυτή θα έχει επέλθει κατά την πρώτη συζήτηση του ένδικου βοηθήματος της προσφυγής».⁹ Υπό την αντίθετη εκδοχή η αιτούσα θα στερούνταν «την παροχή έγκαιρης και αποτελεσματικής προσωρινής δικαστικής προστασίας», ενώ το αίτημά της για αναστολή είχε ήδη απορριφθεί σιωπηρά και η φορολογική διοίκηση είχε προβεί σε κατάσχεση εις χείρας τράπεζας. Η σιωπηρή απόρριψη του αιτήματος αναστολής εντάσσεται έτσι στην αιτιολογία της ανάγκης για προσωρινή προστασία, χωρίς να ανάγεται ρητά σε προϋπόθεση του παραδεκτού.

Κατά τη δεύτερη θέση το παραδεκτό κρίνεται στον χρόνο εκδίκασης της ίδιας της αίτησης. Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης απέρριψε ως απαράδεκτη αίτηση που «ασκήθηκε προώρως», επειδή η προθεσμία των εκατόν είκοσι ημερών για την απόφαση της ΔΕΔ «δεν είχε εκπνεύσει ούτε κατά το χρόνο της εκδίκασης της αίτησης».¹⁰ Η ενδικοφανής προσφυγή είχε ασκηθεί στις 28.9.2021 και η αίτηση εκδικάστηκε στις 15.12.2021, ενώ η απόφαση δεν αναφέρει αν είχε υποβληθεί αίτημα αναστολής ενώπιον της ΔΕΔ.

Κατά την τρίτη θέση η αίτηση αποκλείεται όσο εκκρεμεί η ενδικοφανής διαδικασία. Με την απόφαση 12/2020 το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών έκρινε ότι «από το νόμο δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναστολής στο Δικαστήριο κατά την παρούσα διαδικασία, που εκκρεμεί η εξέταση της υπόθεσης στη διοίκηση», με αιτιολογία που καταλαμβάνει την αίτηση ανεξάρτητα από την υποβολή αιτήματος αναστολής ενώπιον της ΔΕΔ.¹¹ Την ίδια λύση είχε δώσει η απόφαση 37/2016 του ίδιου δικαστηρίου, η οποία έκρινε το παραδεκτό στον χρόνο άσκησης της αίτησης και την απέρριψε κατά το κεφάλαιο που στρεφόταν κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ενδικοφανούς «ως στρεφόμενη κατά ανύπαρκτης Διοικητικής Πράξης».¹²

Η ΔΕΦΑΘ 12/2020 στήριξε την κρίση της στη ΣτΕ 2183/2016. Η συγκεκριμένη απόφαση έκρινε ότι το δικαίωμα δικαστικής προστασίας δεν θίγεται από τη μη εκτελεστικότητα της απόρριψης του αιτήματος αναστολής, αφού, αν μέχρι την απόφαση της Διοίκησης κινηθεί η διαδικασία διοικητικής εκτέλεσης, ο φορολογούμενος δικαιούται να ασκήσει ανακοπή και αίτηση αναστολής εκτέλεσης.¹³

B. Η ΣτΕ 2734/2022

Η ΣτΕ 2734/2022 εκδόθηκε από την επταμελή σύνθεση του Στ' Τμήματος επί προδικαστικού ερωτήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών κατά το αρ. 1 παρ. 2 Ν 3900/2010, στο πλαίσιο ανακοπής αλληλεγγύως υπόχρεου κατά ατομικής ειδοποίησης.¹⁴ Κατά την κρίση της πλειοψηφίας, η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλει την υποχρέωση καταβολής μόνο για το 50% της οφειλής, οπότε για το υπόλοιπο 50% το Δημόσιο μπορεί νομίμως να κοινοποιήσει ατομική ειδοποίηση. «Δεν μπορεί

⁸ αρ. 203 παρ. 2 και 204 παρ. 3 ΚΔΔ.

⁹ ΔΕΦΑΘ 60/2019 (σε συμβούλιο), σκ. 3; ομοίως ΔΕΦΑΘ 61/2019 (σε συμβούλιο), σκ. 3.

¹⁰ ΔΕΦΘΕΣ Ν 4/2022 (σε συμβούλιο), σκ. 5.

¹¹ ΔΕΦΑΘ 12/2020 (σε συμβούλιο), σκ. 5.

¹² ΔΕΦΑΘ 37/2016 (σε συμβούλιο), σκ. 2.

¹³ ΣτΕ 2183/2016 (n 2), σκ. 3; ΔΕΦΑΘ 12/2020 (n 11), σκ. 5.

¹⁴ ΣτΕ 2734/2022 (επταμελής σύνθεση), σκ. 1.

όμως να προχωρήσει περαιτέρω στην λήψη οιοδήποτε μέτρου εκτέλεσεως μέχρις ότου ολοκληρωθεί η ενδικοφανής διαδικασία» και είτε παρέλθει άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής, είτε ασκηθεί προσφυγή χωρίς αίτηση αναστολής, είτε απορριφθεί η αίτηση από τον διοικητικό δικαστή. Υπό την αντίθετη εκδοχή ο οφειλέτης θα πληττόταν από μέτρα εκτέλεσης χωρίς «προηγούμενη προσήκουσα και αποτελεσματική προσωρινή δικαστική προστασία κατά αυτού τούτου του νομίμου τίτλου», την οποία δεν παρέχει η ανακοπή, αφού αντικείμενο της δίκης της ανακοπής είναι «αποκλειστικά και μόνο ελαττώματα περί την εκτέλεση».¹⁵ Η γνώμη της μειοψηφίας στηρίχθηκε, μεταξύ άλλων, στη ΣτΕ 2183/2016, ενώ την κρίση της πλειοψηφίας ακολουθούν τα διοικητικά πρωτοδικεία.¹⁶

Η απόφαση αφαιρεί το έρεισμα της τρίτης θέσης, η οποία θεώρησε επαρκή για το διάστημα έως την απόφαση της ΔΕΔ την προστασία που παρέχουν το αίτημα αναστολής ενώπιον της ΔΕΔ και η ανακοπή. Η ίδια απόφαση συνδέει εξάλλου τη νομιμότητα των μέτρων εκτέλεσης με την άσκηση και την κρίση της δικαστικής αίτησης αναστολής.

Ωστόσο, η θέση της Διοίκησης για την είσπραξη δεν έχει προσαρμοστεί στη νομολογία του ΣτΕ. Η ΠΟΛ 1064/2017 εξακολουθεί να θεωρεί απαιτητό το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού από την απόρριψη του αιτήματος αναστολής, ενώ τα διοικητικά πρωτοδικεία κρίνουν νόμιμη την ατομική ειδοποίηση για το σύνολο, όταν ο υπόχρεος ούτε κατέβαλε το ήμισυ ούτε υπέβαλε αίτημα αναστολής ενώπιον της ΔΕΔ.¹⁷ Αντίθετα, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης ακύρωσε ατομική ειδοποίηση για το σύνολο που εκδόθηκε όσο εκκρεμούσε η προθεσμία των τριάντα ημερών για την κρίση του αιτήματος.¹⁸

Γ. Το κριτήριο του παραδεκτού

Κατά τη γνώμη του υπογράφοντος, η αίτηση αναστολής που συνοδεύει πρόωρη προσφυγή είναι παραδεκτή όταν, κατά τη συζήτησή της, έχει απορριφθεί ρητά ή σιωπηρά το αίτημα αναστολής που υποβλήθηκε ενώπιον της ΔΕΔ. Το κριτήριο στηρίζεται σε τρία στοιχεία. Πρώτον, κατά το αρ. 200 ΚΔΔ η δικαστική αναστολή προϋποθέτει ότι δεν έχει χορηγηθεί αναστολή από τη Διοίκηση. Αν και η διάταξη δεν αποκλείει κατά το γράμμα της την αίτηση όσο εκκρεμεί το αίτημα, από αυτήν προκύπτει ο επικουρικός χαρακτήρας της δικαστικής αναστολής έναντι της διοικητικής, με τον οποίο δεν συμβιβάζεται δικαστική κρίση που προλαμβάνει εκκρεμή διοικητική κρίση για την ίδια αναστολή, ιδίως αφού η ΔΕΔ σταθμίζει πλέον και την πιθανολογούμενη ευδοκίμηση της ενδικοφανούς. Δεύτερον, από την απόρριψη του αιτήματος το σύνολο του ποσού είναι απαιτητό κατά την ΠΟΛ 1064/2017 και η ατομική ειδοποίηση νόμιμη, οπότε η μόνη προστασία κατά του τίτλου που απομένει είναι η δικαστική. Τρίτον, το αρ. 63 παρ. 5 ΚΔΔ κρίνει το παραδεκτό της προσφυγής στον χρόνο της συζήτησης, όπως και η Επιτροπή Αναστολών του ΣτΕ, όταν, σε διαφορές στις οποίες εφαρμόζεται το δίκαιο των δημοσίων συμβάσεων, η αίτηση ασκείται πριν από τη σιωπηρή απόρριψη της προδικαστικής προσφυγής.¹⁹

Μπορεί να αντιταχθεί ότι μετά την ΣτΕ 2734/2022 η πρόωρη αίτηση περιττεύει, αφού η Διοίκηση δεν επιτρέπεται να λάβει μέτρο εκτέλεσης όσο εκκρεμεί η ενδικοφανής διαδικασία. Αν και η απαγόρευση αυτή διατυπώθηκε από την επταμελή σύνθεση του ΣτΕ επί προδικαστικού ερωτήματος, δεν έχει αποτυπωθεί στη διοικητική ρύθμιση της είσπραξης. Μέτρο εκτέλεσης ελέγχεται μόνον εκ των υστέρων με ανακοπή, ακόμη κι αν λαμβάνεται παρά την αντίθετη νομολογία του Ανωτάτου Ακυρωτικού, ενώ η αίτηση αναστολής με αίτημα προσωρινής διαταγής επιτρέπει στο δικαστήριο να προλάβει το δυσμενές μέτρο.

Με το κριτήριο αυτό συμβιβάζονται οι ΔΕφΑθ 60/2019 και 61/2019, ενώ η ΔΕφΘεσ Ν 4/2022 αντιτίθεται σε αυτό, αφού απαίτησε τη συντέλεση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ενδικοφανούς έως την εκδίκαση της αίτησης. Αντίθετο είναι και το σκεπτικό της ΔΕφΑθ 12/2020, η οποία συμπίπτει με το κριτήριο μόνο ως προς το αποτέλεσμα, καθώς από την εξιστόρηση της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι υποβλήθηκε αίτημα

¹⁵ ΣτΕ 2734/2022 (n 14), σκ. 5.

¹⁶ ΣτΕ 2734/2022 (n 14), σκ. 5 (γνώμη μειοψηφίας); βλ. λ.χ. ΔΠρΘεσ 4380/2024, σκ. 5; ΔΠρΑθ 153/2025, σκ. 5.

¹⁷ ΔΠρΑθ 153/2025 (n 16), σκ. 8; ΔΠρΘεσ 636/2025, σκ. 10.

¹⁸ ΔΠρΘεσ 4380/2024 (n 16), σκ. 8.

¹⁹ ΣτΕ ΕπΑναστ 171/2017, σκ. 3; ΣτΕ ΕπΑναστ 12/2018, σκ. 8.

αναστολής ενώπιον της ΔΕΔ.²⁰

III. Δικονομικοί κίνδυνοι της πρόωρης αίτησης αναστολής

Πριν από την έναρξη της εκτέλεσης το ένδικο βοήθημα κατά του τίτλου είναι η προσφυγή, πρόωρη ή μη, με αίτηση αναστολής και αίτημα προσωρινής διαταγής, ενώ η ανακοπή στρέφεται κατά της ατομικής ειδοποίησης και των πράξεων εκτέλεσης και ελέγχει μόνο ελαττώματα περί την εκτέλεση.²¹ Ο κύριος κίνδυνος της πρόωρης αίτησης συνδέεται με τον χρόνο κρίσης του παραδεκτού. Είτε ακολουθηθεί το προτεινόμενο κριτήριο είτε η αυστηρότερη θέση της ΔΕφΘεσ Ν 4/2022, το παραδεκτό κρίνεται κατά τη συζήτηση της αίτησης, η ημερομηνία της οποίας δεν εξαρτάται από τον αιτούντα. Στην υπόθεση της ΔΕφΘεσ Ν 4/2022 η αίτηση εκδικάστηκε εβδομήντα οκτώ ημέρες μετά την άσκηση της ενδικοφανούς, πριν από τη συμπλήρωση των εκατόν είκοσι ημερών. Η εκτίμηση του χρόνου συζήτησης κατά τους χρόνους του αρμόδιου δικαστηρίου αποτελεί επομένως στοιχείο της κρίσης για το παραδεκτό της αίτησης.

Η απόρριψη της αίτησης ως απαράδεκτης επιφέρει κατάπτωση του παραβόλου.²² Επιπλέον, κατά το αρ. 203 παρ. 6 ΚΔΔ, «Δεύτερη αίτηση κατά της ίδιας πράξης είναι απαράδεκτη, εκτός αν ο αιτών έχει ήδη υποβάλει παραίτηση από την πρώτη». Η διάταξη δεν διακρίνει ανάλογα με τον λόγο απόρριψης της πρώτης αίτησης. Θα μπορούσε πάντως να υποστηριχθεί ότι η νέα αίτηση που ασκείται μετά τη συντέλεση της τεκμαιρόμενης απόρριψης δεν στρέφεται κατά της ίδιας πράξης με την πρόωρη αίτηση, την οποία η ΔΕφΑθ 37/2016 έκρινε στρεφόμενη κατά ανύπαρκτης πράξης. Νομολογία για το ζήτημα δεν εντοπίστηκε.

Τους κινδύνους αυτούς δεν εξουδετερώνει η προσωρινή διαταγή, η οποία καλύπτει το διάστημα έως την έκδοση απόφασης επί της αίτησης. Στις φορολογικές διαφορές, αν παρέλθουν ενενήντα ημέρες από τη χορήγησή της χωρίς να εισαχθεί η αίτηση προς συζήτηση, ο δικαστής επανέρχεται υποχρεωτικά για να κρίνει αν λόγος δημόσιου συμφέροντος επιβάλλει την ανάκλησή της.²³

Τέλος, χωρίς αίτημα αναστολής ενώπιον της ΔΕΔ το προτεινόμενο κριτήριο δεν εφαρμόζεται. Αν ο υπόχρεος ούτε υποβάλει αίτημα ούτε καταβάλει το ήμισυ, το σύνολο του ποσού είναι καταβλητέο εντός της αρχικής προθεσμίας καταβολής και η ατομική ειδοποίηση για το σύνολο εκδίδεται νομίμως,²⁴ ενώ το παραδεκτό της πρόωρης αίτησης εξαρτάται μόνο από τη συντέλεση της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ενδικοφανούς.

Συμπέρασμα

Η αίτηση αναστολής που συνοδεύει πρόωρη προσφυγή είναι, κατά τη γνώμη του υπογράφοντος, παραδεκτή όταν το αίτημα αναστολής ενώπιον της ΔΕΔ έχει απορριφθεί ρητά ή σιωπηρά πριν από τη συζήτησή της. Μετά την ΣτΕ 2734/2022 δεν ισχύει η επάρκεια της ανακοπής, στην οποία στηρίχθηκε η θέση που αποκλείει την αίτηση όσο εκκρεμεί η ενδικοφανής διαδικασία, ενώ η ΠΟΛ 1064/2017 εξακολουθεί να καθιστά απαιτητό το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού από την απόρριψη του αιτήματος.

Για τις επιχειρήσεις που αμφισβητούν καταλογισμό φόρου, το αίτημα αναστολής ενώπιον της ΔΕΔ αποτελεί, μετά την προσθήκη του λόγου της πιθανολογούμενης ευδοκίμησης, ουσιαστικό μέσο διοικητικής προστασίας, ενώ κατά το προτεινόμενο κριτήριο είναι και προϋπόθεση του παραδεκτού της πρόωρης δικαστικής αίτησης.

Δεν εντοπίστηκε κρίση του ΣτΕ ευθέως επί του παραδεκτού της πρόωρης αίτησης αναστολής σε φορολογική διαφορά ούτε επί του αν, μετά την απόρριψή της ως απαράδεκτης, χωρεί νέα αίτηση ενώπιον του αρ. 203 παρ. 6 ΚΔΔ. Εξάλλου, με τη ΣτΕ 498/2026 παραπέμφθηκε στην επταμελή σύνθεση το

²⁰ ΔΕφΑθ 12/2020 (n 11), σκ. 4 και 5.

²¹ ΣτΕ 2734/2022 (n 14), σκ. 5; ΔΠρΑθ 153/2025 (n 16), σκ. 9.

²² ΔΕφΘεσ Ν 4/2022 (n 10), σκ. 5; ΔΕφΑθ 12/2020 (n 11), σκ. 6.

²³ αρ. 204 παρ. 3 ΚΔΔ.

²⁴ ΠΟΛ 1064/2017 (n 6), αρ. 5 παρ. 3; ΔΠρΑθ 153/2025 (n 16), σκ. 8; ΔΠρΘεσ 636/2025 (n 17), σκ. 10.

ζήτημα του χρόνου ταμειακής βεβαίωσης ασφαλιστικών εισφορών σε σχέση με τις προθεσμίες της ένστασης, με σκεπτικό που ανατρέχει στη ΣτΕ 2734/2022.²⁵

Η ΣτΕ 2734/2022 τοποθέτησε την προσωρινή προστασία του φορολογούμενου στο στάδιο του τίτλου, ενώ η διοικητική ρύθμιση της είσπραξης δεν την έχει ακολουθήσει.

Πίνακες αναφορών

Νομοθεσία

Ν 2717/1999, Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, αρ. 63, 200, 203 και 204.

Ν 3900/2010, αρ. 1.

Ν 4174/2013, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, αρ. 63.

ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017), αρ. 5 και 7.

Ν 4987/2022, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (κωδικοποίηση), αρ. 63.

Ν 5104/2024, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, αρ. 72 και 84.

Νομολογία

ΣτΕ 2183/2016.

ΣτΕ ΕπΑναστ 171/2017.

ΣτΕ ΕπΑναστ 12/2018.

ΣτΕ 2734/2022.

ΣτΕ 498/2026.

ΔΕφΑθ 37/2016.

ΔΕφΑθ 60/2019.

ΔΕφΑθ 61/2019.

ΔΕφΑθ 12/2020.

ΔΕφΘεσ Ν 4/2022.

ΔΠρΘεσ 4380/2024.

ΔΠρΑθ 153/2025.

ΔΠρΘεσ 636/2025.

Βιβλιογραφία

Δεν χρησιμοποιήθηκαν δευτερογενείς πηγές.

²⁵ ΣτΕ 498/2026, σκ. 10 και 11.