



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05-03-2021

Αριθμός απόφασης: **886**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου ...../14-09-2020 ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., οδός ..... αριθ. ...., κατά της με αριθμ. πρωτ. ..../2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, επί της με αριθμ. πρωτ. ..../2020 αίτησης του προσφεύγοντος με αίτημα την εφαρμογή του Ν.4509/2017 ως ευμενέστερου, ως προς τους πρόσθετους φόρους του υπ' αριθ. ..../2003 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 1998, (διαχειριστικής περιόδου 1.1.1997 – 31.12.1997), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, επί της με αριθμ. πρωτοκ. ..../2020 αίτησης του προσφεύγοντος, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../14-09-2020 ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. πρωτ. ..../2020 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, δεν έγινε δεκτό το με αριθμ. πρωτ. ..../2020 αίτημα του προσφεύγοντος περί εφαρμογής του Ν. 4509/2017 ως ευμενέστερου, ως προς τους πρόσθετους φόρους, του υπ' αριθ. ..../2003 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 1998, (διαχειριστικής περιόδου 1.1.1997 – 31.12.1997).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και να εφαρμοστεί στην περίπτωση του ευμενέστερος νόμος και συγκεκριμένα ο νόμος 4509/2017, ως προς τους πρόσθετους φόρος του υπ' αριθ. ..../2003 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 1998, (διαχειριστικής περιόδου 1.1.1997 – 31.12.1997) σε ποσοστό 50%, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

A. Εφαρμογή της ενωσιακής αρχής της αναλογικότητας. Αντισυνταγματικές οι αθέμιτες προϋποθέσεις του ν. 4509/2017. – Εφαρμογή ευμενέστερου νόμου.

B. Αντίθεση στην αρχή της αναλογικότητας. – Προσβολή ανθρώπινης αξίας και ελευθερίας.

Γ. Παράβαση της αρχής νομιμότητας της διοικητικής δράσεως – χρηστής διοίκησης – αναλογικότητας.

**Επειδή** στο άρθρο 63 παρ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης».

**Επειδή** στο άρθρο 63 παρ.8 του ν.4174/2013 ορίζεται: «κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

**Επειδή**, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

**Επειδή**, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται 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 εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφερόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣΤΕ 2864/1996, 3354/1991) ή σε έγγραφα που είναι πληροφοριακά.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται: «Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι

εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας υπόκεινται σε προσφυγή».

**Επειδή**, στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην ως άνω προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, αναφέρονται τα κάτωθι:

«Σε απάντηση της υπ. αρ. πρωτ. ....../2020 αίτησης του φορολογούμενου .....  
..... με ΑΦΜ ..... και λαμβάνοντας υπόψη:

A. Το γεγονός ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου, με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας. Πλην όμως ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις (1438/2018 ΣτΕ).

B. Το επικαλούμενο και ισχύον νομοθετικό πλαίσιο του άρθρου 49 παρ 3. του ν. 4509/2017, σύμφωνα με το οποίο επί εκκρεμών υποθέσεων αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997 επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ως επεικέστερο. Όμως η εφαρμογή του ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος τελεί υπό την προϋπόθεση προσκόμισης από τον φορολογούμενο ανέκκλητης δήλωσης αποδοχής της απόφασης του δικαστηρίου και δήλωσης παραίτησης από του δικαιώματος του να ασκήσει οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής.

Γ. Τα κάτωθι πραγματικά περιστατικά:

1. Κατά του υπ' αριθμόν ...../2003 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, έχει ασκηθεί προσφυγή, η οποία απερρίφθη με την υπ' αριθμόν ...../2016 απόφαση του Διοικητικού. Πρωτοδικείου ..... Εν συνεχεία κατά της εκδοθείσας απόφασης ασκήθηκε έφεση επί της οποίας εξεδόθη η υπ' αριθμόν ...../2020 απορριπτική απόφαση του Διοικητικού Εφετείου .....

2. Στην αίτηση του φορολογούμενου δεν προσκομίζεται συνημμένη η υπ' αριθμόν ...../2020 απόφαση του ΔΕΦ..... και ο χρόνος επίδοσης στον φορολογούμενο, ώστε να διαπιστωθεί εάν εξακολουθεί να τρέχει η προθεσμία άσκησης αίτησης αναιρέσεως, βάσει του άρθρου 53 παρ.1 του π.δ. 18/1989 και επομένως δεν μπορεί να διαγνωσθεί εάν είναι εκκρεμής η υπόθεση του, κατά την έννοια του άρθρου 49 παρ 3. του ν. 4509/2017, ώστε να τύχει εφαρμογής η διάταξη.

3. Ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι η υπόθεση του είναι εκκρεμής κατά την έννοια της επικαλούμενης διάταξης, δεν προσκομίζονται τα απαιτούμενα στο άρθρο α 49 παρ.3 ν. 4509/2017 δικαιολογητικά:  
α. αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της απόφασης του δικαστηρίου και  
β. δήλωση παραίτησης από του δικαιώματος του να ασκήσει οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής. Και επομένως η διάταξη δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής.

4. Τον ισχυρισμό του περί εφαρμογής της υπ' αριθμ. 1389/2019 απόφασης του ΣΤΕ, που κηρύσσει αντισυνταγματικές τις προϋποθέσεις εφαρμογής του επεικέστερου νόμου, ο οποίος όμως ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος, για τους κάτωθι λόγους:

α. Αφενός, η εν λόγω απόφαση του ΣΤΕ δεν έκρινε περί αντισυνταγματικότητας της επικαλούμενης από το φορολογούμενο διάταξης του ν. 4509/2017 του άρθρου 49, αλλά της διάταξης του άρθρου 7 παρ.1 και 2 του ν.4337/2015, που έθεσε τις προϋποθέσεις (δλδ προσκόμιση ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής της απόφασης του δικαστηρίου κ.α.) για την εφαρμογή του άρθρου 3 παρ. 7 του ίδιου νόμου.

β. Αφετέρου, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τίθεται θέμα εφαρμογής της υπ. αριθμ. 1389/2019 του ΣΤΕ, διότι η διάταξη του άρθρου 49 παρ.3 του ν. 4509 (2017 είναι ταυτόσημη της κριθείσας με την ως άνω απόφαση διάταξης του άρθρου 7 παρ. 1 και 2 του ν.4337/2015 και πάλι αυτή δεν μπορεί να εφαρμοστεί εν προκειμένω διότι:

ί. Στην ελληνική έννομη τάξη, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων είναι διάχυτος, παρεμπόππων, συγκεκριμένος και δηλωτικός, σε αντίθεση με το μοντέλο του συγκεντρωτικού ελέγχου της συνταγματικότητας και την αντίστοιχη ύπαρξη συνταγματικού δικαστηρίου, με αποτέλεσμα η απόφαση, που κηρύσσει την αντισυνταγματικότητα ενός νόμου να μην παράγει δεδικασμένο, που ισχύει έναντι όλων (*erga omnes*), αλλά δεδικασμένο, που να ισχύει μεταξύ των διάδικων μερών της δίκης (*inter partes*) για τη συγκεκριμένη ιστορικοί νομική αιτία της υποκείμενης διαφοράς.

ii. Τούτο αποτυπώνεται και στο ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, που ισχύει για τις διοικητικές διαφορές, όπως είναι και οι φορολογικές διαφορές, όπου ορίζεται:

« Ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) - Άρθρο 197 Δεδικασμένο

3. Το αναφερόμενο στις προηγούμενες παραγράφους δεδικασμένο ισχύει υπέρ και κατά εκείνων που διατέλεσαν διάδικοι, καθώς και αυτών που έγιναν, κατά τη διάρκεια της δίκης ή μετά το πέρας της, καθολικοί ή ειδική διάδοχοί τους, εκτείνεται δε και σε εκείνους από τους οποίους, σύμφωνα με το νόμο, μπορεί να αξιωθεί η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης.

Π.δ. 18/1989 - Άρθρο 50 Συνέπειες απόφασης

5. Οι αποφάσεις της Ολομελείας, ακυρωτικές και απορριπτικές, καθώς και των Τμημάτων, αποτελούν μεταξύ των διαδίκων δεδουλευμένο που ισχύει και /σε κάθε υπόθεση ή διαφορά ενώπιον δικαστικής ή άλλης αρχής, κατά την οποία προέχει το διοικητικής φύσεως ζήτημα που κρίθηκε από το Συμβούλιο.»

Μοναδική περίπτωση της erga omnes ισχύς της δικαστικής απόφασης, που κηρύσσει ως αντισυνταγματικό ένα νόμο άφορα στην εκδίκαση υποθέσεων από το Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο (ΑΕΔ) και προβλέπεται στο άρθρο 100 παρ. 1 περίπτωση ε' του Συντάγματος και στον εκτελεστικό αυτού νόμο 345/1976 άρθρο 51 παρ 6. οπότε και η Διοίκηση υποχρεούται σε ανάκληση διοικητικών πράξεων που βασίστηκαν στον αντισυνταγματικό αυτό νόμο εντός δμήνου.

iii. Ως εκ τούτου η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης σε δικαστικές αποφάσεις κατ' επιταγή του άρθρου 95 παρ 5 του Συντάγματος, γεννάται στην περίπτωση έκδοσης δικαστικών αποφάσεων για τη διαφορά και μόνο που επέλυσε το δικαστήριο κι όχι εν γένει για νέες προκύπτουσες διαφορές που επικαλούνται την κρίση περί αντισυνταγματικότητας μιας διάταξης, η οποία όμως κρίση διατυπώθηκε στο πλαίσιο επίλυσης άλλης διαφοράς.

Συνεπώς, η επικαλούμενη δικαστική απόφαση δεν γεννά υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοικήσεως για τον συγκεκριμένο φορολογούμενο.

Τουναντίον, εν προκειμένω προκύπτει υποχρέωση της Διοικήσεως να συμμορφωθεί προς τις εκδοθείσες για τη συγκεκριμένη υπόθεση δικαστικές αποφάσεις υπ' αρ. ....../2016 του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... και υπ' αρ. ....../2020 του Διοικητικού Εφετείου ....., οι οποίες ήταν απορριπτικές της προσφυγής και της έφεσης αντίστοιχα, ώστε και η εγγραφή του φύλλου ελέγχου υπ' αριθμόν ...../2003 να έχει ήδη οριστικοποιηθεί.

Τέλος, σημειώνεται ότι στο πεδίο του φορολογικού δικαίου ισχύει η αρχή μη ανακλήσεως των φορολογικών πράξεων.»

**Επειδή** η με αριθμό ...../2020 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ επί της από 18.05.2020 ταυτάριθμης αίτησης του προσφεύγοντος αποτελεί πράξη πληροφοριακού χαρακτήρα και δεν επιφέρει καμία απολύτως έννομη συνέπεια έναντι του προσφεύγοντος, και ως εκ τούτου στερείται εκτελεστότητας και προσβάλλεται απαραδέκτως.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../14-09-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... ΤΟΥ ....., με Α.Φ.Μ. ...., **ως απαράδεκτης**.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η:** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.