



Αθήνα, 8-4-2025

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 959

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10-12-2024** και με αρ, πρωτ. (ID) ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αρ. ΑΤΒ/03-7-2024 βεβαίωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 βάσει δικαστικής απόφασης του ΚΕΒΕΙΣ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10-12-2024** και με αρ, πρωτ. (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, 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 αρ. ΑΤΒ/3-7-2024 πράξη ταμειακής βεβαίωσης-εκκαθάρισης φόρου, το αρμόδιο ΚΕΒΕΙΣ ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη σε εκκαθάριση του φόρου που είχε αρχικά βεβαιωθεί με το με αρ. ειδοπ./19-11-2009 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος Φ.Π. με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2003, σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης.

Ειδικότερα, με την με αριθμό/07.08.2008 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου μεταξύ άλλων έγινε αποδεκτός σχετικός λόγος προσφυγής του προσφεύγοντος και ακυρώθηκε η με αριθμ./2003 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΑ΄ Αθηνών, κατά το μέρος που με αυτή είχε απορριφθεί η από 24.06.2003 δήλωση επιφύλαξης του επί της δηλώσεως του φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2003, σύμφωνα με την οποία το επίδομα που χορηγείται στα μέλη ΔΕΠ των ΑΕΙ, βάσει των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 2 περ. ε΄ του ν. 2530/1997 δε συνιστά φορολογητέο εισόδημα, αλλά κατ' αποκοπή αποζημίωση για δαπάνες στις οποίες υποβάλλονται τα μέλη ΔΕΠ για την εκτέλεση της υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, και διατάχθηκε νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου, μετά την αφαίρεση από το φορολογητέο εισόδημα του ποσού που αντιστοιχούσε στο επίδομα αυτό, ύψους 3.521,64 ευρώ και επιστροφή του τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Η ως άνω απόφαση κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. στις 06.11.2009 και ασκήθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΑ΄ Αθηνών κατά αυτής η με αριθμό Ε.1483/28.01.2010 αίτηση αναίρεσης ενώπιον του ΣτΕ. Επί της αίτησης αναίρεσης εκδόθηκε η με αριθμ. Α.1669/26.08.2020 απόφαση του ΣτΕ, η οποία έγινε εν μέρει δεκτή κατά το μέρος που με αυτήν κρίθηκε ότι το καταβληθέν επίδομα δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Κατά την εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης, η πλέον μετά από συγχώνευση Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών εκδίδει το από 03.07.2024 εκκαθαριστικό σημείωμα και βεβαιώνει με το Α.Τ.Β./03.07.2024, αριθμό χρημ. κατ. 21 γραμμή 2 το ποσό των 1.408,65 ευρώ, που είναι η διαφορά του εκκαθαριστικού που προέκυψε από την απόφαση επί της προσφυγής και του εκκαθαριστικού που προέκυψε από την απόφαση επί της αναίρεσης (4.594,74 ευρώ - 3.186,09 ευρώ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και τη διαγραφή του βεβαιωθέντος φόρου, επικαλούμενος ότι δεν έχει λάβει ποτέ από το έτος 2003 έως σήμερα εκκαθαριστικό ούτε όχληση από την τότε αρμόδια Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών που να περιλαμβάνει το εν λόγω ποσό και ότι η βεβαιωθείσα το τρέχον έτος απαίτηση έχει παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ΚΦΔ: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του...»

Επειδή, στην παρ. 8 του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι «Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών 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 τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3.

Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις.».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 72 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, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999) ορίζεται ότι:

«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, η εκτελεστότητα της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη), και γενικότερα η ρύθμιση την οποία θεσπίζει, είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣΤΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και ειδικότερα προηγούμενη δικαστική απόφαση, εκτός εάν σαφώς προκύπτει ότι είναι δυνητική. (Επ. Π. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, ενδέκατη έκδοση, σελ. 120, αριθ. 104). Συνεπώς, πράξεις με τις οποίες δηλώνεται εμμονή της Διοίκησης σε προγενέστερη διοικητική πράξη, χωρίς νέα ουσιαστική έρευνα, με τις οποίες η Διοίκηση απλώς εμμένει στην αρχική πράξη, ήτοι πράξεις βεβαιωτικές, στερούνται, σύμφωνα με τα παραπάνω, εκτελεστότητας και δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή. Οι βεβαιωτικές πράξεις μπορεί να είναι και σιωπηρές (βλ. Επ. Π. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, ενδέκατη έκδοση, σελ.500, αριθ. 482).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 44 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται: «2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης ή με την ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με την παρ. 1Α του άρθρου 31, εφόσον έχει προηγηθεί η υπενθύμιση του άρθρου 63α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77).

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού,
ι) στην περίπτωση του άρθρου 63B, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 65 του ΚΕΔΕ**: «1. Πριν από την έναρξη της εκτέλεσης ο οφειλέτης μπορεί να ασκήσει ανακοπή κατά της ατομικής ειδοποίησης και κατά του νόμιμου τίτλου. Με την ανακοπή επιτρέπεται η προβολή αντιρρήσεων ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, καθώς και η αμφισβήτηση της ουσιαστικής βασιμότητας της απαίτησης του Δημοσίου, εφόσον ο προσδιορισμός της δεν έχει ανατεθεί σε δικαστήρια ή σε διοικητικές επιτροπές που αποφαινόμενοι με δύναμη δεδουλευμένου.

2. Η ανακοπή του οφειλέτη μετά την έναρξη της εκτέλεσης ασκείται για τους παρακάτω περιοριστικά αναφερόμενους λόγους:

- α) αν η εκτέλεση έλαβε χώρα βάσει άκυρου τίτλου είσπραξης,
- β) αν το χρέος αποσβέστηκε με καταβολή ή συμψηφισμό σύμφωνα με το άρθρο 75 ή λόγω διαγραφής του και αυτά αποδεικνύονται με έγγραφο,
- γ) αν το χρέος αποσβέστηκε επιγενόμενα με άλλον τρόπο και η απόσβεση αποδεικνύεται με έγγραφο,
- δ) αν το χρέος παραγράφηκε,
- ε) αν αυτός, σε βάρος του οποίου επιδιώκεται η είσπραξη ως διάδοχος του υπόχρεου, δεν είναι ο κατά τον νόμο υπόχρεος, και στ) αν κατά την εκτέλεση έλαβαν χώρα παραλείψεις ή ακυρότητες, υπό τους όρους του άρθρου 67. Κάθε άλλη αμφισβήτηση σχετικά με την ύπαρξη της οφειλής προς το Δημόσιο είναι απαράδεκτη στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής.»

Επειδή στο **άρθρο 41 παρ.3 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «3. Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε δύο (2) ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει με βάση το διατακτικό της απόφασης και η δεύτερη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για την καταβολή του φόρου βάσει απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

Επειδή περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (σχετ./2018 Απόφαση Διοικ. Εφετείου Αθηνών,/2016 Απόφαση Διοικ. Εφετείου κ.α), η πράξη εκκαθάρισης του φόρου, η οποία διενεργείται σε εκτέλεση οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του εν λόγω Κώδικα και στη συνέχεια σε προσφυγή κατά το άρθρο 63 του ΚΔιοικ.Δικ. Και τούτο διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της δικαστικής απόφασης (νομίμου τίτλου), με την οποία έχει ήδη επιλυθεί οριστικά η σχετική φορολογική διαφορά. Η αμφισβήτηση της εκκαθάρισης λόγω μη συμμόρφωσης με το διατακτικό της δικαστικής απόφασης, ανάγεται στο στάδιο της είσπραξης και προσβάλλεται με την κατά τα προαναφερόμενα ανακοπή του άρθρου 217 του ΚΔιοικ.Δικ κατά της σχετικής ατομικής ειδοποίησης, με την οποία μπορούν να προβληθούν λόγοι σχετικά με την ενδεχομένως λανθασμένη ή μη νόμιμη συμμόρφωση με το διατακτικό της δικαστικής απόφασης.

Επειδή κατ' ουσία ο προσφεύγων αμφισβητεί με την υπό εξέταση προσφυγή, την πράξη εκκαθάρισης του φόρου που αφορά το με αρ. ειδοπ./19-11-2009 εκκαθαριστικό σημείωμα

φόρου εισοδήματος Φ.Π. με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2003, σε εκτέλεση της με αριθ. Α...../26.08.2020 απόφασης του ΣΤΕ κατόπιν άσκησης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΙΑ΄ Αθηνών της με αριθμό Ε...../28.01.2010 αίτηση αναίρεσης ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται 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 αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣΤΕ 2864/1996, 3354/1991) και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή με την οποία αμφισβητείται η πράξη εκκαθάρισης του φόρου σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **10-12-2024** και με αρ, πρωτ.(ID)
ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, ως **απαράδεκτης**.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹
**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.