



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 10/07/2025

Αριθμ. Αποφ.: 1265



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10,
Ταχ. Κώδικας : 54639, Θεσ/νικη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.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 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής ΚΦΔ.

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 14-03-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.... Α.Ε.» με ΑΦΜ, με έδρα στη, επί της οδού, κατά της υπ'αριθμ...../21-02-2025 άρνησης παροχής σημειώματος παρ.3 του άρθρου 93 του ν.2717/1999 του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω αρνητική απάντηση του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Θεσσαλονίκης.

6. Τις υπ' αριθμ. .../26-3-2025 &/09-04-2025 εκθέσεις απόψεων του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-03-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με το υπ' αριθ...../21-02-2025 σημείωμα της παρ.3 του άρθρου 93 του ν.2717/1999 του ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Θεσσαλονίκης προς την προσφεύγουσα επιχείρηση απορρίφθηκε η υπ'αριθμ. .../.../.../20-02-2025 αίτηση με την οποία ζητούσε τη χορήγηση του ειδικού σημειώματος του άρθρου 93 παρ.3 του ν.2717/99, ως προϋπόθεση του παραδεκτού της συζήτησης των εφέσεων της ίδιας κατά των υπ'αριθμ. .../2020 & .../2020 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/**14-03-2025** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση του ως άνω απορριπτικού σημειώματος της παρ.3 του άρθρου 93 του ν.2717/1999 από το ΚΕ.Β.ΕΙΣ. Θεσσαλονίκης και τη χορήγηση σημειώματος που να βεβαιώνει την καταβολή ποσοστού 20% του επίδικου οφειλόμενου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., προϋπόθεση απαραίτητη για το παραδεκτό άσκησης έφεσης κατά των πρωτόδικων δικαστικών αποφάσεων, ισχυριζόμενη ότι εσφαλμένα η φορολογική διοίκηση παρέθεσε τους κωδικούς στους οποίους καταλογίστηκαν και εξοφλήθηκαν οφειλές από τα εισπραχθέντα ποσά, ενώ δεν ανέφερε το σύνολο των ποσών που η εταιρεία έχει καταβάλει από τους φορολογικούς ελέγχους, με αποτέλεσμα να καταστρατηγείται η ρύθμιση της παρ.3 του άρθρου 93 του ν.2717/1999 & της Πολ. 1059/2016. Παρατίθενται αναλυτικοί πίνακες με τις καταβολές της προσφεύγουσας έναντι του φορολογικού ελέγχου από τους οποίους αποδεικνύεται η συνολική καταβολή ποσού άνω του 20% του οριζόμενου με τις πρωτόδικες αποφάσεις ποσού.

Επειδή, ο ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι:

«Στο άρθρο 2 - Αντικείμενο του παρόντος είναι η συστηματοποίηση των φορολογικών διαδικασιών σε ενιαίο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που καλύπτει τους παρακάτω φόρους και δημόσια έσοδα:

- α) Φόρο Εισοδήματος.**
- β) Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.**
- γ) Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων.**
- δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια.**
- ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα Α` του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τον προσδιορισμό (βεβαίωση) ή την είσπραξη των οποίων, κατά την 1η Ιανουαρίου 2014, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογικών των περ. α) και β).**

στ) Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.

Στο άρθρο 44 – Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων

1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

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. 2 του άρθρου 36 του παρόντος,[...]

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 ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, η πράξη ενδιάμεσου 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 74, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό,
ια) το πρακτικό εξώδικης επίλυσης φορολογικής διαφοράς που εκδίδεται από την Επιτροπή του [άρθρου 16](#) του ν. [4714/2020](#) (Α` 148).

Στο άρθρο 72 – Ενδικοφανής προσφυγή

1. 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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 84 του ν.5104/2024: « 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ` εξουσιοδότηση των ν. [4174/2013](#) (Α` 170) και [4987/2022](#) (Α` 206) εξακολουθούν να ισχύουν

Επειδή, στο άρθρο 1 της Πολ. 1064/2014 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.

2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη».

Επειδή, κατά την κρατούσα, στη θεωρία, άποψη, διοικητική πράξη είναι η δήλωση βούλησης του διοικητικού οργάνου, με την οποία θεσπίζεται μονομερώς μια ρύθμιση κατ' ενάσκηση δημόσιας εξουσίας και προς εξυπηρέτηση σκοπού δημοσίου συμφέροντος. Από αυτόν τον ορισμό, συνάγεται ότι τα βασικά στοιχεία της έννοιας της διοικητικής πράξης είναι: (1) η μονομερής θέσπιση ρύθμισης (κανόνα δικαίου), (2) η προέλευσή της από διοικητικό όργανο, (3) η εξυπηρέτηση σκοπού δημοσίου συμφέροντος και (4) το πλαίσιο εννόμων σχέσεων που ρυθμίζει, οι οποίες διέπονται από το διοικητικό δίκαιο. Περαιτέρω, εκτελεστική διοικητική πράξη είναι η μονομερής νομική πράξη διοικητικού οργάνου που παράγει άμεσες εξωτερικές έννομες συνέπειες.

Επειδή, όσον αφορά τις υποκείμενες στην ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) πράξεις, σημειώνουμε ότι, σύμφωνα με το συγκεκριμένο άρθρο και την ΠΟΛ 1064/2017 (άρθρο 1), προσβαλλόμενες είναι οι ρητές ή σιωπηρές πράξεις, που

εκδίδονται ή συντελούνται από τη Φορολογική Διοίκηση σε βάρος του υπόχρεου από 1.1.2014 και εφεξής, εφόσον εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, όπως αυτό οριοθετείται στο άρθρο 2 του Κώδικα και στο Παράρτημα Α' αυτού (άρθρο 118 του ν.5104/2024).

Επειδή περαιτέρω, πρέπει να τονιστεί ότι η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά πράξεις εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας, που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξεις προσδιορισμού φόρων, προστίμων), υπό την έννοια της επιβολής αμέσως φορολογικού βάρους ή φορολογικής κύρωσης ή της ευθείας συσχέτισας με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη προς φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη παραδεκτά προσβαλλόμενη με ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 72 ΚΦΔ, διότι δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά αυτής. Συγκεκριμένα, δεν θεσπίζεται δι' αυτής μονομερώς κανόνας δικαίου ούτε υφίσταται η δυνατότητα άσκησης διοικητικού καταναγκασμού από πλευράς της Διοίκησης για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης του διοικουμένου προς τη συμπεριφορά που επιβάλλει η διοικητική πράξη. Περαιτέρω, οι τυχόν δυσμενείς συνέπειες για την προσφεύγουσα δεν προέρχονται από την ίδια την προσβαλλόμενη πράξη, αλλά θα προέλθουν από το Δικαστήριο, εφόσον αυτό κρίνει ότι δεν έχει καταβληθεί το 20% του αμφισβητούμενου ποσού. Επισημαίνεται ότι, εν αντιθέσει με τα όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, το δικάζον Εφετείο δεν στερείται της αρμοδιότητας να κρίνει επί της καταβολής του ανωτέρω ποσοστού του αμφισβητούμενου ποσού. Χαρακτηριστική προς τούτο είναι η κρίση της ΔΕφΘεσ/2022, σύμφωνα με την οποία, το δικάζον Εφετείο απέρριψε την έφεση ως απαράδεκτη, καθόσον δεν προσκομίσθηκε ειδικό σημείωμα της αρμόδιας φορολογικής Αρχής που να βεβαιώνει την καταβολή ποσοστού 20% του οφειλόμενου, σύμφωνα με την πρωτόδικη απόφαση, φόρου ούτε προέκυπτε η καταβολή του από τα στοιχεία του φακέλου. Άλλωστε, το Δικαστήριο, σε περίπτωση που ο εκκαλών δεν έχει τηρήσει την σχετική του υποχρέωση, δύναται να μην απορρίψει την έφεση ως απαράδεκτη, αλλά να τον καλέσει να την τηρήσει μέσα σε εύλογη προθεσμία, κατ' εφαρμογή του άρθρου 139 Α ΚΔΔ ή με την έκδοση προδικαστικής απόφασης (ΣτΕ 3832/2014).

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **14-03-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ ως **απαράδεκτης**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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

