



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **06-02-2023**

Αριθμός απόφασης: **312**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Αθ.Τακαντζά 8-10  
**Ταχ. Κώδικας** : 546 39 Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313332246  
**E-Mail** : ded.thess@aade.gr  
**Url** : www.aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 1064/12-04-2017 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **24-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....**ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.**», με ΑΦΜ: ....., κατά της με αριθ. πρωτ. .... /5-10-2022 απάντησης-παροχής διευκρινήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επί της με αριθ.πρωτ...../2022 αίτησης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. πρωτ. .... /5-10-2022 απάντηση-παροχή διευκρινήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-10-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», με ΑΦΜ: ....., 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:

Η Δ.Ο.Υ ..... με τη με αριθ.ειδικού βιβλίου ...../2018 υποθήκη ενέγραψε υποθήκη στο Κτηματολογικό Γραφείο .....με αριθμό ..... και ημερομηνία καταχώρησης 02/01/2019, σε βάρος του οφειλέτη του Δημοσίου ..... του ..... με ΑΦΜ ....., προς εξασφάλιση ληξιπρόθεσμων οφειλών του συνολικού ποσού 101.345,51 ευρώ επί των κάτωθι ακινήτων ιδιοκτησίας του: α)ενός διαμερίσματος του 4<sup>ου</sup> ορόφου οικοδομής σε οικόπεδο, συνολικού εμβαδού 1005,30 τ.μ. το οποίο βρίσκεται στο 182 Ο.Τ. στον .....του Δήμου ..... επί των οδών ..... και σήμερα ....., ..... και ..... και β)ποσοστό 15,398/100 εξ αδιαιρέτου επί ποσοστού 122/1000 του εναπομείναντος εργολαβικού ανταλλάγματος επί του ως άνω οικοπέδου το οποίο είναι καταχωρημένο στο τηρούμενο κτηματολογικό φύλλο των κτηματολογικών βιβλίων του κτηματολογικού γραφείου .....με αριθ.ΚΑΕΚ .....

Με την ...../14-06-2022 αρχική αίτησή της προς τη Δ.Ο.Υ ..... η προσφεύγουσα ζήτησε τη συναίνεση της φορολογικής αρχής στην άρση της υποθήκης από το ποσοστό των 122/1000 εξ αδιαιρέτου, αίτημα το οποίο απορρίφθηκε με την με αριθ.πρωτ...../21-06-2022 απάντηση της Δ.Ο.Υ ..... με την αιτιολογία ότι η αιτούσα εταιρία δεν νομιμοποιείται να ζητήσει την εξάλειψη της εγγραφείσας υποθήκης, δεδομένου ότι αφορά ακίνητο που ανήκει κατά πλήρη κυριότητα σε τρίτο πρόσωπο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1054/2018 και στο άρθρο 17 ΚΦΔ.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ..... την με αριθ.πρωτ. ....../27-09-2022 αίτησή της με το ίδιο περιεχόμενο επί της οποίας η ίδια υπηρεσία απάντησε αρνητικά με το με αριθ.πρωτ...../5-10-2022 έγγραφό της παραπέμποντας στο περιεχόμενο της προηγηθείσας με αριθ.πρωτ...../21-06-2022 απάντησής της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθ. πρωτ. ....../5-10-2022 απάντησης-παροχής διευκρινήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... ισχυριζόμενη ότι η εγγραφή υποθήκης εκτός του διαμερίσματος και στο ποσοστό των 122/1000 εξ αδιαιρέτου είναι προδήλως καταχρηστική και επιζήμια για την προσφεύγουσα με αποτέλεσμα να αδυνατεί να προχωρήσει σε ενέργειες για την περαιτέρω αξιοποίηση του.

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του Ν. **4174/2013** ορίζεται ότι:«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 την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (μετονομασθείσα σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του Ν. [4174/2013](#) ορίζεται ότι: «8.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**, στην ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. [4174/2013](#) (Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής» αναφέρεται ότι:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α. Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 Ν. [4174/2013](#). Άρθρο 1 Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας 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 2του 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**, 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.Α.Δ.](#)).

**Επειδή**, 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 στο πλαίσιο 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).

**Επειδή**, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις καταλογισμού φόρων, προστίμων κλπ, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν.4174/2013.

**Επειδή**, εν προκειμένω η αρνητική απάντηση της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ...., επί της αίτησης με αριθ.πρωτ...../27-09-2022 που αφορά περιορισμό εγγραφείσας εμπράγματης ασφάλειας για ληξιπρόθεσμα χρέη προς το Δημόσιο, ήτοι πράξη που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ν.4174/2013, απαραδέκτως προσβάλλεται.

**Επειδή**, περαιτέρω ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα δε 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. (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου , Σπηλιωτόπουλος, Τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ.116).

**Επειδή**, δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις οι πράξεις της Διοίκησης που εμμένουν σε προηγούμενη άρνησή της να ικανοποιήσει συγκεκριμένο αίτημα του διοικουμένου, χωρίς να προβεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών. Ειδικότερα, οι πράξεις αυτές είναι απλές επιβεβαιωτικές πράξεις της προηγούμενης άρνησης της Διοίκησης, ρητής ή σιωπηρής, οπότε η προσβολή τους με προσφυγή ενώπιον του Δικαστηρίου δεν δημιουργεί διοικητική διαφορά ουσίας και η σχετική προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη (βλ. Τάχος Α. Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα 1996, σελ 403, ΔΠρωτΘεσ 597/2016, ΣτΕ 198/2010, ΔιοικΕφΑθ 1243/2009, ΣτΕ 3236/2008, ΣτΕ 1113/1996, 3562/1990, 2203/1987, Γνωμ ΝΣΚ 157/2004).

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. .... είναι επιβεβαιωτικού χαρακτήρα, καθώς με αυτή η Διοίκηση εμμένει σε προηγούμενη άρνησή της να ικανοποιήσει το συγκεκριμένο αίτημα του φορολογούμενου, χωρίς να προβεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών. Ως εκ τούτου, δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο («ατομική διοικητική πράξη») και συνεπώς στερείται εκτελεστότητας, δεδομένου ότι

δεν παράγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος διαφοροποιώντας την φορολογική του υποχρέωση, για τον λόγο αυτό πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από **24-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.**», με ΑΦΜ: ....., **ως απαράδεκτης.**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**

**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ**

**ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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