



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης 61/2023  
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
ΤΜΗΜΑ Β΄**

**Συνεδρίαση της 16<sup>ης</sup> Μαΐου 2023**

**Σύνθεση :**

**Πρόεδρος:** Δήμητρα Κεφάλα, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ..

**Μέλη:** Αλέξανδρος Ροϊλός, Αγγελική Καστανά, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Ιουλία Σφυρή, Αθανάσιος Θεοχάρης, Ευτυχία Κασομένου, Ιωάννης Αλεξανδράκης, Νικόλαος Πατηνιώτης, Χρυσούλα Τσιαβού, Παναγιώτης Πανάγος, Κωνσταντίνα Νασοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Σπυριδούλα Ραυτοπούλου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ..

**Αριθμ. Ερωτήματος:** Το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Ε.Ε. Β 1113184 ΕΞ 2022/4-11-2022 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης / Διεύθυνση Εισπράξεων/Τμήματα Β΄ και Α΄.

**Ερώτημα:** Επιστροφή -ή μη- στην Τ.Χ. εισπραχθέντος από το Ελληνικό Δημόσιο πλειστηριάσματος, κατόπιν πλειστηριασμού ακινήτου της, ενόψει εκδοθεισών αμετακλήτων αποφάσεων επί ανακοπών κατά του συνταχθέντα πίνακα κατάταξης, επί προσφυγών αυτής προς ακύρωση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος νομικού προσώπου για χρέη αυτού, καθώς και επί ανακοπών της ίδιας προς ακύρωση διοικητικών σε βάρος της πράξεων για την καταβολή των χρεών αυτών.<sup>1</sup>

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Β΄ Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ως ακολούθως:

---

<sup>1</sup> Το αναγραφόμενο στο έγγραφο της ερωτώσας Υπηρεσίας θέμα είναι :«Ερωτήματα περί της εκτέλεσης δικαστικών αποφάσεων που εκδόθηκαν επί διαφορετικών διοικητικών πράξεων, οι οποίες κατέστησαν τελεσίδικες και αμετάκλητες».

## Ιστορικό

Από το ανωτέρω, με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Ε.Ε. Β 1113184 ΕΞ 2022/4-11-2022, έγγραφο και τα αναφερόμενα σ' αυτό στοιχεία προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμ. 16574/8-7-1994 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου Κομοτηνής Γερμενλή Μαρίας συστήθηκε το νομικό πρόσωπο με την επωνυμία « Θ. Δ. - Αντιπροσωπείες – Εμπόριο Ε.Π.Ε. », με Α.Φ.Μ. 095504377, με ιδρυτικά μέλη τις: α) Τ. Χ. του Κων. σύζ. Γ.Ε., η οποία κατείχε την πλειοψηφία των εταιρικών μεριδίων της εταιρείας (299 εταιρικά μερίδια) και β) την Ε.Φ. σύζ. Φωτίου, το γένος Φ.Χ., με ένα εταιρικό μερίδιο. Διαχειρίστρια της εταιρείας με την ανωτέρω πράξη ορίστηκε η Τ.Χ.. Στη συνέχεια, με το με αριθμ. 16590/13-7-1994 ειδικό πληρεξούσιο της ίδιας ως άνω συμβολαιογράφου, η Τ.Χ., ενεργούσα ως νόμιμη εκπρόσωπος και διαχειρίστρια της εταιρείας, διόρισε ειδικό πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητό της τον σύζυγό της Γ. Ε. του Ιωάννη, στον οποίο παρέσχε – μεταξύ άλλων - την ειδική εντολή να ενεργεί αντ' αυτής και για λογαριασμό της όλες τις πράξεις διαχείρισης της συσταθείσας εταιρείας που αναφέρονται στο με αριθμ. 16574/8-7-1994 καταστατικό. Με την με αριθμ. 17.514/24-5-1995 πράξη τροποποίησης καταστατικού που συντάχθηκε ενώπιον της ίδιας ως άνω συμβολαιογράφου, τα ανωτέρω μέλη προέβησαν σε τροποποίηση της επωνυμίας της ανωτέρω εταιρείας σε «Κ. – Θ. Δ. Ε.Π.Ε. Εμπόριο – Αντιπροσωπείες» και του σκοπού της και αποφασίστηκε η αποχώρηση της εταίρου Τ. Χ. από την εταιρεία, η οποία μεταβίβασε τα εταιρικά της μερίδια στον σύζυγό της Γ.Ε., ο οποίος εισήλθε στην εταιρεία και ορίστηκε διαχειριστής της. Η ανωτέρω τροποποίηση κατατέθηκε στο Πρωτοδικείο με αριθμ. 4/28-4-1999, ωστόσο αρχικά δεν δημοσιεύτηκε στο τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ της Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ούτε υποβλήθηκε από την Τ.Χ. δήλωση μεταβολών στο Τμήμα Μητρώο της Δ.Ο.Υ..

2. Σύμφωνα με την από 14-12-2005 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής μετά από έλεγχο που διενήργησε για τα οικονομικά έτη 1995-2000 (διαχειριστική περίοδος 1994-1999), διαπιστώθηκε ότι η πράξη σύστασης του νομικού προσώπου ως Ε.Π.Ε. και τα σχετικά καταστατικά δεν δημοσιεύθηκαν στο τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ της Εφημερίδας της Κυβέρνησης και ως εκ τούτου δεν τηρήθηκαν οι όροι της δημοσιότητας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 8 παρ.2 του ν. 3190/1955, ήτοι η εταιρεία δεν

απέκτησε νομική προσωπικότητα ως Ε.Π.Ε. Ως εκ τούτου, ισχύει η διάταξη του άρθρου 9 του ιδίου νόμου, ήτοι τα μέλη του νομικού προσώπου ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον. Ειδικότερα κατά την ανωτέρω έκθεση ελέγχου: «... Η τροποποίηση του καταστατικού με ημερομηνία 24-5-1995 κατατέθηκε στο Πρωτοδικείο στις 28-4-1999, οπότε από την ημερομηνία αυτή και μετά μπορεί και έχει ισχύ απέναντι σε τρίτους. Όλοι όμως οι καταλογισμοί που έχουν προκύψει όπως και αυτοί που θα προκύψουν από τον έλεγχο αυτό αφορούν σε περιόδους μέχρι και τη χρήση 1999. Κατά συνέπεια απέναντι στη Δ.Ο.Υ. ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.2 του ν. 3190/1955 τόσο ο Ε. Γ. και η Φ. Ε. όσο και η Τ. Χ...». Σημειώνεται ότι περίληψη της τροποποίησης του καταστατικού δημοσιεύτηκε στο φύλλο της 25-10-2006 στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβέρνησης.

**3.** Σε βάρος του ανωτέρω νομικού προσώπου, βεβαιώθηκαν οφειλές από φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α. και πρόστιμο Κ.Β.Σ., για τα οικονομικά έτη 1995-2000 μετά την έκδοση αντίστοιχων καταλογιστικών πράξεων, ήτοι των με αριθμ :1) 85/2005(1-12-1994 έως 31-12-1994), 2)86/2005(1-1-1995 έως 31-1-1995),3) 87/2005 (1-1-1997 έως 31-1-1997),4) 88/2005 (1-1-1998 έως 31-1-1998),5) 89/2005(1-1-1999 έως 31-1-1999) κλπ (σύν. 11), κατά των οποίων ασκήθηκαν ισάριθμες προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής από: α) την εταιρεία «Κ.- Θ. Δ. Ε.Π.Ε.» εκπροσωπούμενη από την Τ.Χ., και β) την Τ. Χ.. Επί των ως άνω προσφυγών εκδόθηκαν, αντίστοιχα, οι με αριθμ.1) 196/27-5-2009,2) 195/27-5-2009,3) 60/13-4-2004, 4).23/28-2-2009, 5) 24/28-2-2009 κλπ (σύν.11)απορριπτικές αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού. Κατά των προαναφερομένων με αριθμ. 196/27-5-2009 και 195/27-5-2009αποφάσεων ασκήθηκαν εφέσεις από τη Χ. Τ., επί των οποίων εκδόθηκαν, αντίστοιχα, οι με αριθμ. 425/9-12-2012 και424/9-12-2012 απορριπτικές αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Κομοτηνής.

**4.** Οι επί των προσφυγών εκδοθείσες ανωτέρω αποφάσεις είναι απορριπτικές στο σύνολό τους, όπως εκτίθεται και στο έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας, λόγω εκπρόθεσμης άσκησής τους, καθώς και λόγω έλλειψης εννόμου συμφέροντος της Τ.Χ. προς άσκηση ενδίκων βοηθημάτων για οφειλές της εταιρείας λόγω μη νόμιμης εκπροσώπησης αυτής από την Τ.Χ.. Σημειωτέον ότι στο σκεπτικό των ανωτέρω αποφάσεων εκτίθενται τα εξής: «.... Η δεύτερη

προσφεύγουσα, ιδρυτικό μέλος και διαχειρίστρια της «εν τοις πράγμασι» ομόρρυθμης εταιρείας ευθύνεται για τις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν στο όνομα της εταιρείας από την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας καθ' όλο το χρονικό διάστημα κατά το οποίο διετέλεσε εταίρος αυτής, δηλαδή από τη σύσταση της εταιρείας έως την αποχώρησή της από αυτήν, με τη μεταβίβαση των εταιρικών της μεριδίων στον Ε.Γ. η οποία πραγματοποιήθηκε με τη συμβολαιογραφική τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας στις 24-5-1995. Επομένως η δεύτερη προσφεύγουσα δεν ευθύνεται για όσες υποχρεώσεις ανέλαβε η εταιρεία από τις 24-5-1995 και εξής αφού από τον χρόνο αυτό έπαυσε η ιδιότητά της ως εταίρου..... Περαιτέρω η ευθύνη της δεύτερης προσφεύγουσας για τις οφειλές της εταιρείας που γεννήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα της αποχώρησής της (και έως τη δημοσίευση της τροποποίησης του καταστατικού στα βιβλία του Πρωτοδικείου Ροδόπης) δεν μπορεί να βρει έρεισμα στην πληρεξουσιότητα που είχε παράσχει αυτή ως διαχειρίστρια της εταιρείας δυνάμει του με αριθμ. 16590/1994 ειδικού συμβολαιογραφικού πληρεξουσίου στον Ε.Γ.,... σε κάθε δε περίπτωση το γεγονός της παύσης της πληρεξουσιότητας ήταν ανπιτάξιμο στους τρίτους από την καταχώρηση της τροποποίησης του καταστατικού στα βιβλία του Πρωτοδικείου Ροδόπης ...δεν υφίσταται βλάβη από την προσβαλλόμενη πράξη, ούτε συνδέεται με αυτή με οποιαδήποτε έννομη σχέση που θα της προσέδιδε την ιδιότητα του θιγόμενου από τις έννομες συνέπειές της και επομένως στερείται εννόμου συμφέροντος δικαστικής προσβολής της πράξης αυτής, σύμφωνα με το άρθρο 64 ΚΔΔ και την ερμηνεία που παρατέθηκε .... Το γεγονός ότι η φορολογική αρχή αποδίδει στη δεύτερη προσφεύγουσα την ιδιότητα του οφειλέτη για τις οφειλές της εταιρείας που ανάγονται σε χρόνο πριν από τη δημοσίευση στα βιβλία του Πρωτοδικείου της σχετικής τροποποίησης του καταστατικού υπολαμβάνοντας εσφαλμένα ότι η έξοδός της από την εταιρεία πραγματοποιήθηκε στις 28-4-1999, ενώ αντίθετα η ημερομηνία αυτή της δημοσίευσης σηματοδοτεί απλώς το χρονικό σημείο από το οποίο όφειλαν οι τρίτοι να γνωρίζουν ότι η εν λόγω μεταβολή είχε συντελεστεί στις 24-5-1995, δεν αρκεί για να προσδώσει στη δεύτερη προσφεύγουσα την απαιτούμενη κατά νόμο ιδιότητα ώστε να δικαιούται αυτή να προσφύγει κατά διοικητικής πράξης που δεν την αφορά. ...».

5. Σημειώνεται ότι μετά την έκδοση των ανωτέρω αναφερθεισών αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής επί των προσφυγών που ασκήθηκαν, επί σχετικού ερωτήματος της αρμόδιας Διεύθυνσης Φορολογίας προς το Ν.Σ.Κ - εκδόθηκε η με αριθμ. 398/13-12-2010 γνωμοδότηση, που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία: «...εταιρεία η οποία συνεστήθη συμβολαιογραφικά ως Ε.Π.Ε. αλλά δεν τήρησε τις απαιτούμενες από το νόμο 3190/1955 διατυπώσεις δημοσιότητας αποτελεί εν τοις πράγμασι (de facto) προσωπική ομόρρυθμη εταιρεία. Τα ιδρυτικά της μέλη κατά το δημοσιευμένο στα βιβλία του αρμόδιου Πρωτοδικείου καταστατικό της ευθύνονται προσωπικά ,απεριόριστα και εις ολόκληρον για τις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν στο όνομα της εταιρείας. Τυχόν δε τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας κατά το χρονικό διάστημα που λειτουργεί ως de facto προσωπική ομόρρυθμη εταιρεία παράγει έννομες συνέπειες, μόνο από τον χρόνο τήρησης των διατυπώσεων δημοσιότητας της τροποποίησης...».

6. Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής απέστειλε στην Τ. Χ. την από 8-12-2010 ατομική ειδοποίηση ληξιπρόθεσμων χρεών και το με αριθμ. 21.742/31-12-2010 έγγραφο με αναλυτικό πίνακα του είδους των χρεών και του οφειλόμενου ποσού για ληξιπρόθεσμες οφειλές του νομικού προσώπου. Κατά των ανωτέρω ειδοποιήσεων η Τ.Χ. άσκησε ανακοπή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. 647/8-12-2015 απόφασή του στο διατακτικό της οποίας ορίζεται ότι : «... ακυρώνει την υπ'αριθμ. 1296/7-3-2006 πράξη ταμειακής βεβαίωσης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής με την οποία βεβαιώθηκαν ταμειακά σε βάρος της ανακόπτουσας το τέταρτο ...,το πέμπτο..., το έκτο..., το έβδομο και το όγδοο κατά σειρά κονδύλι στον πίνακα χρεών του υπ'αριθμ. 21742/31-12-2010 εγγράφου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, την υπ'αριθμ. 1389/10-3-2021 πράξη ταμειακής βεβαίωσης της Δ.Ο.Υ. με την οποίαν βεβαιώθηκαν ταμειακά σε βάρος της ανακόπτουσας το ένατο,...., το δέκατο.... και το ενδέκατο κατά σειρά κονδύλι στον ως άνω πίνακα χρεών και την υπ'αριθμ. 1415/13-3-06 πράξη ταμειακής βεβαίωσης της Δ.Ο.Υ. με την οποία βεβαιώθηκαν ταμειακά σε βάρος της ανακόπτουσας το δωδέκατο..., το δέκατο τρίτο.....και το δέκατο τέταρτο....κατά σειρά κονδύλι στον ίδιο πίνακα χρεών», με το αιτιολογικό ότι δεσμεύεται από τις 23,24,26,27,28,57, 58,59 και 60/2009 τελεσίδικες αποφάσεις του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

Κομοτηνής, ως προς το ζήτημα της έλλειψης ατομικής ευθύνης της ανακόπτουσας για τα φορολογικά χρέη της εταιρείας, καθώς και λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει τις με αριθμ. 85(φορ. περιόδου από 1/12 – 31/12/1994) και 86/15-12-2005 (φορ.περ. από 1/1 – 31/1/1995) πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής. Κατά της ανωτέρω απόφασης ασκήθηκε έφεση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. Α279/2020 απορριπτική απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Κομοτηνής.

**7.** Επίσης, πριν από την έκδοση της με αριθμ. 647/8-12-2015 δικαστικής απόφασης, επιβλήθηκε η με αριθμ. 95/10-2-2011 κατάσχεση της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής εις χείρας τρίτου – εργοδότη της Τ. Χ. για ατομικές οφειλές της και για οφειλές του ανωτέρω νομικού προσώπου. Κατ' αυτής ασκήθηκε ανακοπή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. 664/23-12-2016 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής, η οποία έκανε δεκτή την ανακοπή και τροποποίησε την κατάσχεση στο ποσό που αντιστοιχούσε μόνο στα ατομικά της χρέη, λαμβάνοντας υπόψη αυτεπαγγέλτως την προηγούμενη δικαστική κρίση του, ήτοι την με αριθμ. 647/7-12-2015 οριστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής. Κατά της με αριθμ. 664/23-12-2016 απόφασης ασκήθηκε έφεση από το Ελληνικό Δημόσιο, η οποία απορρίφθηκε με την με αριθμ. Α278/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Κομοτηνής.

**8.** Με τις με αριθμ. 34/3-12-2020 και 35/3-12-2020 πράξεις της Τριμελούς Επιτροπής του Δικαστικού Γραφείου Κομοτηνής αποφασίστηκε η μη άσκηση ανάιρεσης κατά των ανωτέρω δύο (2) αποφάσεων.

**9.** Εξάλλου, εν τω μεταξύ, έλαβε χώρα πλειστηριασμός της ακίνητης περιουσίας της Τ.Χ., κατόπιν επίσπευσης από ιδιώτη (Μ.Γ.). Ο Προϊστάμενος της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., με την με αριθμ. 34/7-12-2010 αναγγελία του προς την επί του πλειστηριασμού υπάλληλο, συμβολαιογράφο Θεσσαλονίκης, Μαριάννα Παπακυριακού, ανήγγειλε τις απαιτήσεις του Δημοσίου συνολικού ποσού 1.012.928,21 ευρώ, περιλαμβάνοντας στον πίνακα χρεών ατομικές οφειλές της Τ.Χ και χρέη της ανωτέρω εταιρείας. Με τον με αριθμ. 10.516/11-3-2011 πίνακα κατάταξης της ανωτέρω συμβολαιογράφου, η ανωτέρω Δ.Ο.Υ. κατατάχθηκε στον πίνακα διανομής του πλειστηριάσματος για το ποσό των 103.106,61 ευρώ, το οποίο εισπράχθηκε από τη Δ.Ο.Υ στις 4-7-2013 με τα με

αριθμ. 8747/4-7-2013 και 8750/4-7-2013 διπλότυπα είσπραξης συνολικού ποσού 7.507, 38 ευρώ για ατομικές οφειλές της Τ.Χ. και ποσού 95.599,23 ευρώ για χρέη του νομικού προσώπου αντίστοιχα.

**10.** Κατά του ανωτέρω πίνακα κατάταξης, ασκήθηκαν ανακοπές ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης: α) από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, β) από τη Τ. Χ. λόγω μη αποδοχής της συνυπευθυνότητάς της για τις οφειλές του νομικού προσώπου και γ) από τον επισπεύδοντα Μ.Γ.. Επισημαίνεται ότι η Τ.Χ., με την από 19-4-2011 με αριθμ. κατ. 16071/2011 ανακοπή της κατά του με αριθμ. 10516/11-3-2011 πίνακα κατάταξης της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Μαριάννας Παπακυριακού, ζητούσε την αποβολή από τον επίδικο πίνακα της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και την απόδοση σ' αυτή ποσού 103.106,61 ευρώ, αναφερόμενη στις σε βάρος της ανωτέρω εταιρείας εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις, και στις επί των προσφυγών που άσκησε η ίδια απορριπτικές αυτών αποφάσεις, ελλείψει ενεργητικής νομιμοποίησης της ίδιας- όπως εκτέθηκε ανωτέρω- , ισχυριζόμενη ότι με τις αποφάσεις αυτές κρίθηκε με ισχύ δεδικασμένου ότι αυτή δεν υπέχει ευθύνη για την καταβολή των απαιτήσεων του Δημοσίου έναντι της εταιρείας

**11.** Επί των ανακοπών εκδόθηκε η με αριθμ. 987/29-6-2015 απορριπτική απόφαση του ανωτέρω Δικαστηρίου με την αιτιολογία: για μεν την Τ.Χ., διότι δεν παραστάθηκε κατά τη συζήτηση της ανακοπής, για δε τον επισπεύδοντα και το Ελληνικό Δημόσιο, λόγω αοριστίας ως προς την περιγραφή των απαιτήσεών τους. Κατά της ανωτέρω απόφασης ασκήθηκε έφεση από τον επισπεύδοντα και το Ελληνικό Δημόσιο, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ. 2322/26-9-2018 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης, που έκανε δεκτή την έφεση του Ελληνικού Δημοσίου, εξαφάνισε την πρωτόδικη απόφαση και μεταρρύθμισε τον πίνακα κατάταξης και, αποβάλλοντας από τον πίνακα τον επισπεύδοντα, κατέταξε το Δημόσιο ως μοναδικό αναγγεληθέντα δανειστή για το επιπλέον ποσό των 120.000 ευρώ, το οποίο εισπράχθηκε με το με αριθμ. 32/9-1-2019 διπλότυπο είσπραξης σε εξόφληση χρεών του νομικού προσώπου. Στο σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης εκτίθενται τα εξής: *«...το Διοικητικό Πρωτοδικείο Κομοτηνής αλλά και το Διοικητικό Εφετείο Κομοτηνής, το οποίο*

ασχολήθηκε, μετά την άσκηση έφεσης με δύο από αυτές<sup>2</sup>, δεχόμενο ότι η Τ.Χ. που φέρεται ως εκπρόσωπος της εταιρείας ΕΠΕ και ασκεί προσφυγή στο όνομά της, δεν ήταν εταίρος, ούτε διαχειρίστρια, δεν είχε εξουσία εκπροσώπησης της εταιρείας και επομένως δεν νομιμοποιούνταν να ασκήσει ένδικο βοήθημα για λογαριασμό της (κατά την έννοια του άρθρου 25 παρ. 2 ΚΔΔ) ενόψει του ότι μετά τη δημοσίευση των φύλλων τεύχους ΑΕ και ΕΠΕ της ΕτΚ της 23<sup>ης</sup> και 25<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2006, στα οποία δημοσιεύτηκαν περιλήψεις της ιδρυτικής πράξης και της τροποποίησης του καταστατικού της ΕΠΕ, νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας κατά τον χρόνο άσκησης της προσφυγής ήταν ο Ε. Γ. στον οποίο και επιδόθηκαν νομίμως υπό την ιδιότητά του αυτή οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου το Διοικητικό Πρωτοδικείο Κομοτηνής, ουδόλως ασχολήθηκε με την ουσία των προσφυγών αλλά τις απέρριψε για τυπικούς λόγους, από την αναφορά δε στο σκεπτικό των αποφάσεων αυτών, στη θέση της Τ. Χ. στην εταιρεία και στην πιθανότητα ευθύνης της για τα αναφερόμενα στις προσβληθείσες πράξεις χρέη, ουδόλως συνάγεται δεδικασμένο, δεσμευτικό για το δικαστήριο τούτο. Άλλωστε, ούτε κατά το διοικητικό δικονομικό δίκαιο συνάγεται δεδικασμένο για το γεγονός αυτό καθόσον, κατά τη διάταξη του άρθρου 197 παρ. 1 ... Συνεπώς, κρίσεις που περιλαμβάνονται στο σκεπτικό των αποφάσεων, όπως «η δεύτερη προσφεύγουσα (Τ. Χ.) δεν ευθύνεται για όσες υποχρεώσεις ανέλαβε η εταιρεία από 24-5-1995 και εφεξής» μη συνιστούσες αναγκαίο στήριγμα αλλά ούτε και προϋπόθεση του διατακτικού των, ούτε δε και παρεμπίπτον κριθέν ουσιαστικό ζήτημα ουδόλως παράγουν δεδικασμένο για την ύπαρξη ή την ανυπαρξία των χρεών. Ενόψει αυτών το αναγγελθέν από το εκκαλούν, Ελληνικό Δημόσιο, χρέος της καθ' ης (Τ.Χ.) είχε, κατά το χρόνο της αναγγελίας, που είναι ο κρίσιμος χρόνος για τον έλεγχό του, όπως εμφανίζεται στον συνοδεύοντα την αναγγελία χρεών, τα δε αντίθετα, υποστηριζόμενα, κατ' άρνηση από τον εφεσίβλητο, είναι απορριπτέα....».

**12.** Στην ανωτέρω απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης, εκτίθενται και τα εξής, τα οποία αναφέρονται για την πληρότητα του ιστορικού: «...Κατόπιν της υπ' αριθ. 235/9.11.2005 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, διαπιστώθηκε από τους αρμόδιους υπαλλήλους του ...

---

<sup>2</sup> Εννοούνται οι εκδοθείσες αποφάσεις επί των προαναφερομένων προσφυγών που άσκησε η Τ.Χ., με την ιδιότητά της-κατά τους ισχυρισμούς της-, ως διαχειρίστρια αυτής.

μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή ... Κατόπιν τούτου, το εισόδημα της εταιρίας προσδιορίσθηκε εξωλογιστικά ... . Κατά το χρονικό διάστημα που ακολούθησε την επίδοση των πράξεων επιβολής προστίμου η καθ' ης η εκτέλεση, Χ. Γ. (ήτοι η Τ.Χ.) προσπάθησε να εκποιήσει ακίνητη της περιουσία. Με το υπ' αριθμό 8968/23.5.2008. προσύμφωνο αγοραπωλησίας αγροτεμαχίου της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Μ. Παπακυριακού, μεταξύ της Χ. Γ. και της της Ε. σύζ. Α. Μ., η πρώτη ανέλαβε την υποχρέωση να μεταβιβάσει στη δεύτερη ... το ακίνητο που εκπλειστηριάστηκε κατά τον ένδικο πλειστηριασμό.... .7. Κατόπιν αυτών, κατά την κρίση του παρόντος Δικαστηρίου, η σύμπτωση των δηλώσεων βουλήσεως του εφεσίβλητου και της καθ' ης η εκτέλεση, ... είναι φαινομενική και όχι πραγματική και ως εκ τούτου η δανειακή σύμβαση είναι άκυρη, ως εικονική (άρθρο 138 εδ. α' ΑΚ). Παρά την ακυρότητα της σύμβασης αυτής, την επόμενη μέρα από την επίτευξη της, 15-5-2008, η Χ. Γ., παρότι δεν είχε από τη σύμβαση τέτοια υποχρέωση, συναίνεσε στην εγγραφή υπέρ του Γ.Μ. προσημείωσης υποθήκης επί του επιδίκου ακινήτου προς εμπράγματα εξασφάλιση του προαναφερομένου δανείου... . Στο ίδιο συμπέρασμα κατέληξαν και οι ελεγκτές του, τότε, Σ.Δ.Ο.Ε. Θεσσαλονίκης (βλ. το προσκομιζόμενο με αριθ. πρωτ. 4852/2010 έγγραφο), κατά το οποίο, όλη η ανωτέρω νομική διαδρομή αποσκοπούσε στην ολοκλήρωση της μεταβίβασης του ενδίκου ακινήτου από την Χ. Γ. στην Ε. σύζ. Α. Μ., της οποίας ο εφεσίβλητος ήταν νομικός σύμβουλος, έναντι πραγματικού τιμήματος 350.000,00 € ... Με τον τρόπο αυτό, αφενός μεν αποκλείστηκε το εκκαλούν, ενεργώντας διά της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής να προασπιστεί τα συμφέροντα του επιβάλλοντας κατάσχεση «εις χείρας τρίτου», ήτοι της αγοράστριας Ε. σύζ. Α. Μ και να εισπράξει ολόκληρο το τίμημα που θα επιτυγχανόταν στο πλαίσιο μιας κανονικής αγοραπωλησίας, αφετέρου δε, επιστράφηκε στην αγοράστρια του ακινήτου η, έναντι αγοράς του ακινήτου, προκαταβολή ποσού 120.000,00 €, αφαιρεθείσα από το πλειστηρίασμα...». Η ανωτέρω εφετειακή απόφαση κατέστη αμετάκλητη λόγω μη άσκησης αναίρεσης από τον εφεσίβλητο Μ.Γ..

**13.** Όπως διευκρινίζεται από την ερωτώσα Υπηρεσία, το σύνολο των χρεών, που περιλαμβάνονται στις σε βάρος του νομικού προσώπου ταμειακές βεβαιώσεις, αφορά στις προαναφερόμενες δικαστικές αποφάσεις με αριθμ. Α279/2020 και Α278/2020 του Διοικητικού Εφετείου Κομοτηνής, με αριθμ.

987/2015 του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης και 2322/26-9-2018 του Μονομελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης.

**14.** Περαιτέρω, κατά την έκδοση αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας (Α.Φ.Ε.1432/2015) στο όνομα της Τ.Χ. για την εισπραξη εφάπαξ λόγω συνταξιοδότησής της, παρακρατήθηκε από την ανωτέρω Υπηρεσία το ½ αυτού, ήτοι εισπράχθηκε την 1-4-2015 το ποσό των 11.882,45 ευρώ, από το οποίο ποσό 10.566,76 ευρώ πιστώθηκε σε οφειλές της εταιρείας «Θ. Δ. ΕΠΕ», λόγω της συνυποχρέωσης της Τ.Χ. για την εξόφληση των χρεών της εταιρείας. Στη συνέχεια η Τ.Χ., επικαλούμενη την με αριθμ. 647/2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής, υπέβαλε την με αριθμ. πρωτ. 2090/29-1-2016 αίτηση προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής περί επιστροφής του παρακρατηθέντος ως άνω ποσού.

**15.** Ακολούθως, η Τ. Χ. υπέβαλε την με αριθμ. πρωτ. 22255/9-9-2021 αίτησή της ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με την οποία ζητεί την επιστροφή κάθε ποσού που εισπράχθηκε αναγκαστικά ή από άλλη αιτία σε εξόφληση των οφειλών του ανωτέρω νομικού προσώπου, δηλώνει δε άγνοια για την άσκηση ανακοπής από μέρους της κατά του ανωτέρω πίνακα κατάταξης σε πρόγραμμα πλειστηριασμού τρίτου και ότι δεν παρείχε σχετική εξουσιοδότηση σε δικηγόρο κ.λ.π., επιφυλασσόμενη δικαιωμάτων της.

**16.** Η Χ.Γ. άσκησε ενώπιον της αρμόδιας Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών την από 23-11-2022, με αριθμό πρωτοκόλλου 26844, ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Διαδ.), με την οποία ζήτησε την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής επί του αιτήματος που υπέβαλε με την από 01-04-2022 εξώδικη δήλωσή της για την επιστροφή χρηματικών ποσών συνολικού ποσού 226.165,77 ευρώ, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, επικαλούμενη τις με αριθμ. Α278/2020 και Α279/2020 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Κομοτηνής. Η ως άνω προσφυγή απορρίφθηκε, ως απαράδεκτη, με την με αριθμ. 521/10-3-2023 απόφαση της Δ.Ε.Δ., καθόσον α) το αντικείμενο της προσφυγής της Χ.Γ. ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης και όχι στο στάδιο της προσφυγής (του άρθρου 63 επ. Κ.Δ.Δικ.),

όπως προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013, και πάντως β) η προσφυγή ασκήθηκε εκπρόθεσμα. ...»<sup>3</sup>.

**17.** Η ερωτώσα Υπηρεσία, συνοψίζοντας τους προβληματισμούς της, εκθέτει τα εξής: «... δεν μπορεί να υποστηριχθεί μετά βεβαιότητας άποψη από την Υπηρεσία μας περί της αποδοχής ή μη του αιτήματος, δεδομένου ότι, αφενός μεν έχουν ακυρωθεί οι αναφερόμενες στις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις ταμειακές βεβαιώσεις κατά το μέρος που αφορούν την ευθύνη της Τ.Χ. και αφετέρου ο πίνακας κατάταξης δανειστών (διαδικαστική πράξη της εκτέλεσης) παραμένει ισχυρός ως προς την κατάταξη του Δημοσίου και μάλιστα με τα εχέγγυα δικαστικής κρίσης» και θέτει το ερώτημα «εάν, υφίσταται νόμιμο έρεισμα -σε εκτέλεση τελεσίδικων και αμετάκλητων δικαστικών αποφάσεων- για την επιστροφή ή μη αποδοθέντος πλειστηριάσματος συνολικού ποσού 215.599,23 ευρώ στην Τ. Χ. ... η οποία με προφορικά αιτήματα αρχικά και στη συνέχεια με την υπ' αριθμ. πρωτ. 22255/9-9-2021 αίτησή της ενώπιον του αξιώνει την επιστροφή κάθε ποσού που εισπράχθηκε αναγκαστικά ή από άλλη αιτία σε εξόφληση των οφειλών του ανωτέρω νομικού προσώπου» και « Στην περίπτωση που συντρέχει υποχρέωση επιστροφής των εισπραχθέντων δυνάμει του 10.516/2011 πίνακα κατάταξης δανειστών, της υπ' αριθμ. 2322/2018 δικαστικής απόφασης και της παρακράτησης ποσών βάσει του υπ' αριθμ. 1432/2015 αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας (Α.Φ.Ε.), τίθεται περαιτέρω ο προβληματισμός, εάν έχει υποπέσει σε παραγραφή η αξίωση της Τ.Χ. περί επιστροφής των εισπραχθέντων». Κατόπιν αυτών τίθεται το εν θέματι ερώτημα.

---

<sup>3</sup>Στις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999) ορίζεται ότι:«1. 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. 2. Παράλειψη υπάρχει όταν η διοικητική αρχή, αν και υποχρεούται κατά νόμο δεν εκδίδει εκτελεστή ατομική διοικητική πράξη για να ρυθμίσει ορισμένη έννομη σχέση. Η παράλειψη συντελείται με την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας που τυχόν τάσσει ο νόμος για την έκδοση, είτε αυτεπαγγέλτως είτε ύστερα από αίτηση του φορολογούμενου, της πράξης αυτής. Στην τελευταία αυτή περίπτωση (σιωπηρή αρνηση), αν από τον νόμο δεν τάσσεται τέτοια προθεσμία, η παράλειψη συντελείται με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της σχετικής αίτησης στη Διοίκηση. Η κατά τις προηγούμενες περιόδους παράλειψη συντελείται, επίσης, με την έκδοση θετικής διοικητικής πράξης από την οποία συνεπάγεται εμμέσως η βούληση της διοίκησης να μην προβεί στη ρύθμιση ορισμένης έννομης σχέσης.»

#### **Νομοθετικό πλαίσιο<sup>4</sup>**

**18.** Στο άρθρο 55 του ν.δ 356/1974 «Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων» (ΚΕΔΕ), (Α΄ 90), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

**«Άρθρον 55** Αναγγελία Δημοσίου

1. Ο Διευθυντής οιοιδήποτε Δημοσίου Ταμείου λαβών γνώσιν, είτε εκ κοινοποιήσεως του προγράμματος πλειστηριασμού, είτε καθ' οιοιδήποτε άλλον τρόπον, επισπευδομένου πλειστηριασμού, υποχρεούται να αναγγείλη το Δημόσιον διά τα βεβαιωμένα εις το Ταμείον του χρέη του καθ' ου ο πλειστηριασμός, δι' αναγγελίας κοινοποιουμένης μόνον εις τον επί τουπλειστηριασμού υπάλληλον και συνοδευομένης υπό πίνακος εμφανίοντος τα ως άνω χρέη. ... 2. 3. ...».

**19.** Στα άρθρα 197, 198 και 217 του ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας», (Α΄ 97), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

**«Άρθρο 197** Δεδικασμένο

1. Δεδικασμένο δημιουργείται από τις τελεσίδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το, ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδικασμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη περίοδο ζήτημα, κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα. ... 2. 3. ...».

**«Άρθρο 198** Υποχρέωση συμμόρφωσης

1. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής.

2. Η παράλειψη διοικητικής αρχής προς συμμόρφωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, έχει ως συνέπεια, για τον παραβάτη, εκτός από την κατ' άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα ποινική του δίωξη, και την προσωπική του ευθύνη προς αποζημίωση.».

---

<sup>4</sup>Οι αναγραφόμενες διατάξεις είναι οι εφαρμοστέες κατά τον εκάστοτε κρίσιμο χρόνο με βάση το διδόμενο πραγματικό.

20. Στα άρθρα 321, 322, 323, 324, 331, 513, 937, 974 και 979 του **π.δ/τος 503/1985 «Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας.»** (Α'247), ορίζονται τα εξής:

**«Άρθρο 321 Δεδικασμένο**

Όσες οριστικές αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων δεν μπορούν να προσβληθούν με ανακοπή ερημοδικίας και έφεση είναι τελεσίδικες και αποτελούν δεδικασμένο».

**«Άρθρο 322**

1. Το δεδικασμένο εκτείνεται στο ουσιαστικό ζήτημα που κρίθηκε, αν η απόφαση έκρινε οριστικά για μια έννομη σχέση που έχει προβληθεί με αγωγή, ανταγωγή, κύρια παρέμβαση ή ένσταση συμψηφισμού. Το δεδικασμένο εκτείνεται επίσης και στο δικονομικό ζήτημα που κρίθηκε οριστικά. 2. ...» .

**«Άρθρο 324**

Δεδικασμένο υπάρχει μεταξύ των ίδιων προσώπων με την ίδια ιδιότητα μόνο για το δικαίωμα που κρίθηκε και εφόσον πρόκειται για το ίδιο αντικείμενο και την ίδια ιστορική και νομική αιτία».

**«Άρθρο 331**

Το δεδικασμένο εκτείνεται και στα ζητήματα που κρίθηκαν παρεμπιπτόντως και αποτελούν αναγκαία προϋπόθεση του κυρίου ζητήματος, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να αποφασίσει για τα παρεμπίπτοντα αυτά ζητήματα».

**«Άρθρο 513.**

1. Έφεση επιτρέπεται μόνο κατά των αποφάσεων που εκδίδονται στον πρώτο βαθμό: α) ...β) ...Κατά των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί ερήμην έφεση επιτρέπεται από τη δημοσίευσή τους. ... 2. ...».

**«Άρθρο 937**

1. Στις δίκες τις σχετικές με την εκτέλεση:

α) ... β) δεν επιτρέπεται η ανακοπή ερημοδικίας ούτε στο πρωτοβάθμιο ούτε και στο δευτεροβάθμιο δικαστήριο, γ) ...2. ...».

**«Άρθρο 974**

Αν το πλειστηρίασμα δεν αρκεί για να ικανοποιηθεί εκείνος υπέρ του οποίου έγινε η εκτέλεση και οι δανειστές που αναγγέλθηκαν, αυτός, όπως και εκείνος κατά του οποίου στρέφεται η εκτέλεση, καθώς και κάθε δανειστής που αναγγέλθηκε έχουν δικαίωμα μέσα σε πέντε ημέρες αφότου λήξει η προθεσμία για την αναγγελία να υποβάλουν παρατηρήσεις ενώπιον του υπαλλήλου του

πλειστηριασμού ο οποίος συντάσσει πράξη. Μέσα σε άλλες δέκα ημέρες αφότου λήξει αυτή η προθεσμία ο υπάλληλος του πλειστηριασμού, αφού λάβει υπόψη και τις παρατηρήσεις που τυχόν έχουν υποβληθεί, συντάσσει πίνακα κατάταξης. ... ..» .

**«Άρθρο 979**

1. Μέσα σε τρεις ημέρες αφότου συνταχθεί ο πίνακας, ο υπάλληλος του πλειστηριασμού καλεί με έγγραφο εκείνον υπέρ του οποίου έγινε και εκείνον κατά του οποίου είχε στραφεί η εκτέλεση και τους δανειστές που αναγγέλθηκαν, για να λάβουν γνώση του πίνακα της κατάταξης.

2. Μέσα σε δώδεκα εργάσιμες ημέρες αφότου επιδοθεί η πρόσκληση της παρ. 1 οποιοσδήποτε έχει έννομο συμφέρον μπορεί να ανακόψει τον πίνακα της κατάταξης, οπότε εφαρμόζονται τα άρθρα 933 επ. Αντίγραφο της ανακοπής επιδίδεται, μέσα στην ίδια προθεσμία, και στον υπάλληλο του πλειστηριασμού».

**21.** Στα άρθρα 904 και 912 του π.δ/τος **456/1984 «Αστικός Κώδικας»** (Α'247), ορίζονται τα εξής

**«Άρθρο 904** Αδικαιολόγητος πλουτισμός - Έννοια

Όποιος έγινε πλουσιότερος χωρίς νόμιμη αιτία από την περιουσία ή με ζημία άλλου έχει υποχρέωση να αποδώσει την ωφέλεια. Η υποχρέωση αυτή γεννιέται ιδίως σε περίπτωση παροχής αχρεώστητης ή παροχής για αιτία που δεν επακολούθησε ή έληξε ή αιτία παράνομη ή ανήθικη. ...» .

**«Άρθρο 912**

Σε περίπτωση απαίτησης για αιτία που δεν επακολούθησε ή έληξε ο λήπτης, αφότου όφειλε να προβλέψει την αναζήτηση, ευθύνεται για ό,τι έλαβε σαν να είχε επιδοθεί η αγωγή. Ο λήπτης έχει την υποχρέωση να αποδώσει καρπούς μόνο αφότου μάθει ότι η αιτία δεν επακολούθησε ή έληξε».

**22.** Στα άρθρα 90 και 93 του ν. **2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού.λπ.»** (Α'247), ορίζονται τα εξής :

**«Άρθρο 90**

« 1. ... 2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής ...»

**«Άρθρο 93** «Διακοπή παραγραφής απαιτήσεων κατά του Δημοσίου

.Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο: α) .... β) Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αιτήσεως για την πληρωμή της απαιτήσεως,..... γ) Με την υποβολή αιτήσεως προς το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους .... δ).....ε).....στ) Με την αναγνώριση της απαιτήσεως υπό του Δημοσίου με πρακτικό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.....».<sup>5</sup>

**23.** Στα άρθρα 140 και 143 του Υποκεφαλαίου 12 του Κεφαλαίου Β΄ του Μέρους Δ΄ καθώς και στο άρθρο 183 του Μέρους Η΄ του ν. **4270/2014** «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ)-**Δημόσιο Λογιστικό** και άλλες διατάξεις», ορίζονται τα εξής:

**«Άρθρο 140**

« 1. ...2. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία (3) έτη, από την καταβολή.....»

**«Άρθρο 143.** «Με την επιφύλαξη ειδικών διατάξεων, η παραγραφή των χρηματικών απαιτήσεων κατά του Δημοσίου διακόπτεται μόνο: α. .... β. ....Με την υποβολή στην αρμόδια δημόσια αρχή αίτησης για την πληρωμή της απαίτησης,..... γ. Με την υποβολή αίτησης προς το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους για την αναγνώριση της απαίτησης, ....δ. ....ε. ... στ. Με την αναγνώριση της απαίτησης από το Δημόσιο με πρακτικό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έχει εγκριθεί από τον Υπουργό Οικονομικών...»

**«Άρθρο 183 Έναρξη ισχύος.**

1. Η ισχύς των διατάξεων του παρόντος νόμου αρχίζει από την 1.1.2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτές ή στην επόμενη παράγραφο. 2. Ειδικότερα: α. .... β. ... γ. Οι διατάξεις του Υποκεφαλαίου 12 του Κεφαλαίου Β΄ του Μέρους Δ΄ ισχύουν για απαιτήσεις του Δημοσίου που βεβαιώνονται προς είσπραξη μετά την 1.1.2015, καθώς και για απαιτήσεις σε βάρος του Δημοσίου που γεννώνται μετά την ημερομηνία αυτή.....».

---

<sup>5</sup> Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 108 και του άρθρο 110 του ν. καταργήθηκαν με το άρθρο 177 Ν.4270/2014,ΦΕΚ Α 143/28.6.2014,σύμφωνα με το οποίο: «Οποιαδήποτε υφιστάμενη αναφορά στις καταργούμενες κατά τα ανωτέρω διατάξεις νοείται στο εξής ως αναφορά στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου. 2. ...»

24. Στα άρθρα 42 και 63 του ν. 4174/2013 (Α΄ 170/26.7.2013) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ.)<sup>6</sup> ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

**«Άρθρο 42 Επιστροφή φόρου**

1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.  
2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας...  
3. Με έγγραφη δήλωση που περιλαμβάνεται στην αίτηση επιστροφής του φορολογουμένου, το επιστρεπτέο ποσό παρακρατείται με σκοπό το συμψηφισμό του με μελλοντικές οφειλές του φορολογουμένου.  
4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.  
5....».

**«Άρθρο 63 Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή (όπως ισχύει μετά από σειρά τροποποιήσεων)**

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

---

<sup>6</sup> Οι διατάξεις αυτές καταργούνται με το νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν..4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206/04.11.2022, και με το άρθρο 71 παρ. 4 του οποίου ορίζεται ότι:«4. Οι κωδικοποιούμενες διατάξεις του Μέρους Α΄ και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 καταργούνται». Οι διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4987/2022 επαναλαμβάνουν τις καταργηθείσες του αυτού άρθρου, όπως εκτίθενται ανωτέρω. Οι δε διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4987/2022, διαφέρουν από τις αντίστοιχες του ν. 4174/2013κατά τούτο: Αυτές του ν. 4987/2022 προβλέπουν διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης, αντί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης διοικητικής διαδικασίας.

*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 βασίζεται το αίτημα 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. 2. ... 3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%). 4 ...5.... 6. ...7. ....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. ...».*

### **Ερμηνεία των διατάξεων**

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σε αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη μας από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

**25.** Η είσπραξη των ληξιπροθέσμων χρεών προς το Δημόσιο, διέπεται από τις διατάξεις του ν.δ. 356/1974 (Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων), όπως ισχύει, σύμφωνα με τις οποίες ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει την υποχρέωση να επιδιώξει την είσπραξη τούτων, καθώς και τη διακοπή της παραγραφής τους, λαμβάνοντας, κατά τη κρίση του, τα προβλεπόμενα αναγκαστικά και λοιπά μέτρα (άρθρ. 9 ΚΕΔΕ)<sup>7</sup> κατά των οφειλετών και των συνυπευθύνων προσώπων.

**26.** Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 55 του Ν.Δ. 356/1974 ο αρμόδιος για την επιδίωξη είσπραξης της οφειλής Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικού Κέντρου, σε περίπτωση πλειστηριασμού που επισπεύδεται

<sup>7</sup>Ομοίως, κατ' άρθρο 48 παρ. 1 ν. 4174/2013: «1. Εξαιρουμένων των θεμάτων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τον παρόντα Κώδικα, η αναγκαστική είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα διενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.δ.356/1974 περί Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων. 2. ...»

από τρίτο, υποχρεούται να αναγγείλει το Δημόσιο για βεβαιωμένα στο Ταμείο και ήδη Δ.Ο.Υ. χρέη του καθ' ου ο πλειστηριασμός, με αναγγελία που κοινοποιείται στον υπάλληλο του πλειστηριασμού και συνοδεύεται από πίνακα, στον οποίο εμφανίζονται τα χρέη. Ο πίνακας αυτός περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο του οφειλέτη, το είδος και το ποσό των χρεών, το οικονομικό έτος στο οποίο ανήκουν, τη χρονολογία της βεβαίωσής τους, καθώς και μνεία της τυχόν υπάρχουσας για κάθε χρέος ασφάλειας (ΑΠ 1087/2013).

**27.** Εξάλλου, κατά το άρθρο 972 παρ.1 ΚΠολΔ, οι δανειστές του καθού η εκτέλεση έχουν το δικαίωμα να αναγγείλουν την απαίτησή τους με έγγραφη αναγγελία που επιδίδεται, το αργότερο μέσα σε δέκα πέντε ημέρες από τον πλειστηριασμό, στον υπάλληλο του πλειστηριασμού, στον επισπεύδοντα και σε εκείνον κατά του οποίου στρέφεται η εκτέλεση (καθού) και πρέπει να περιέχει την περιγραφή της απαίτησης του δανειστή που αναγγέλλεται (ΑΠ 69/2022). Στο περιεχόμενο του αναγγελτηρίου οφείλουν να απαντήσουν με τις παρατηρήσεις τους, κατά το άρθρο 974 ΚΠολΔ, αλλά και την ανακοπή του άρθρου 979 ΚΠολΔ, ο οφειλέτης, ο επισπεύδων και οι άλλοι δανειστές που αναγγέλθηκαν, με βάση δε το περιεχόμενο αυτό ο υπάλληλος του πλειστηριασμού και το δικαστήριο της ανακοπής οφείλουν να προβούν στην κατάταξη ή στην απόρριψη της απαίτησης που αναγγέλθηκε.

**28.** Ειδικότερα, κατά τη διάταξη του άρθρου 979 του Κ.Πολ.Δ., μέσα σε τρεις ημέρες αφότου συνταχθεί ο πίνακας, ο υπάλληλος του πλειστηριασμού καλεί με έγγραφο εκείνον υπέρ του οποίου έγινε και εκείνον κατά του οποίου έχει στραφεί η εκτέλεση και τους δανειστές που αναγγέλθηκαν για να λάβουν γνώση του πίνακα της κατάταξης. Μέσα σε οκτώ ημέρες αφότου επιδοθεί η πρόσκληση, ως ανωτέρω, ο επισπεύσας την εκτέλεση δανειστής, οι αναγγελθέντες, καθώς και ο καθού η εκτέλεση οφειλέτης, εφόσον έχουν έννομο συμφέρον, μπορούν να ασκήσουν ανακοπή κατά του πίνακα, στρεφόμενη κατά των δανειστών, των οποίων προσβάλλεται η κατάταξη, και να αμφισβητήσουν την κατάταξη αυτών. Ο υπάλληλος του πλειστηριασμού συντάσσει τον πίνακα κατάταξης των δανειστών στους οποίους θα διανεμηθεί το πλειστηρίασμα (άρθρο 974 ΚΠολΔ), χωρίς όμως δεσμευτική διάγνωση των σχετικών απαιτήσεών τους, γι' αυτό και η κατάταξή τους υπόκειται σε δικαστικό έλεγχο με την προβλεπόμενη στο άρθρο 979 ΚΠολΔ ανακοπή κατά του πίνακα (ΟΛΑΠ 1 και 2/2010, ΑΠ 1349/2011). Το έννομο

συμφέρον θεμελιώνουν οι συνέπειες της παραδοχής της ανακοπής και της κατάταξης (ΑΠ 295/1997).Περίπτωση εννόμου συμφέροντος του καθού ανακύπτει όταν με το ένδικο βοήθημα της ανακοπής κατά του πίνακα κατάταξης των δανειστών του άρθρου 979ΚΠολΔ, ο καθού η εκτέλεση οφειλέτης είτε προβάλλει ότι κακώς κατατάχθηκε κάποιος δανειστής στον πίνακα κατάταξης, με αποτέλεσμα να μην μπορεί αυτός να εισπράξει ορισμένο περίσσειμα από το εκπλειστηρίασμα, είτε αμφισβητεί την ύπαρξη ολικώς ή μερικώς ορισμένης καταταχθείσας απαίτησης επιδιώκοντας την υπέρ του επισπεύδοντος ή άλλου αναγγελθέντος δανειστή μεταρρύθμιση του πίνακα, κατά το ποσό που αυτοί δεν έχουν καταταγεί, εφόσον η κατάταξη αυτή απαλλάσσει τον ανακόπτοντα από αντίστοιχη προς αυτούς υποχρέωση (ΑΠ 928/2002).Η αμφισβήτηση της κατάταξης ενός δανειστή είναι δυνατόν να ανάγεται είτε στο ουσιαστικό δίκαιο, εφόσον αναφέρεται στις απαιτήσεις των καταταγέντων δανειστών, είτε στο δικονομικό δίκαιο, εφόσον αφορούν την διαδικασία της κατάταξης από της αναγγελίας και μέχρι την σύνταξη του πίνακα κατάταξης, δοθέντος ότι προσβάλλεται η ενώπιον του επί του πλειστηριασμού υπαλλήλου διαδικασία της κατάταξης, που αρχίζει με την αναγγελία και λήγει με τον πίνακα και όχι η μέχρι του πλειστηριασμού και της κατακύρωσης διαδικασία της εκτέλεσης. Τα κατά της απαίτησης ελαττώματα, που και αυτά επηρεάζουν την κατάταξη, πρέπει να προβληθούν μέσα στην από τη διάταξη του άρθρου 979 παρ. 2 του Κ.Πολ.Δ. τιθέμενη προθεσμία από την επίδοση της πρόσκλησης του υπέρ ου και καθου η εκτέλεση και των δανειστών που αναγγέλθηκαν για να λάβουν γνώση του συνταχθέντος πίνακα (ΑΠ 295/1997). Σημειώνεται εξάλλου ότι στις περιπτώσεις ανακοπών στο πλαίσιο της εκτέλεσης, μετά την απόρριψη αυτών, δεν είναι πλέον δυνατή η αμφισβήτηση της εκτελεστικής διαδικασίας, ούτε μπορούν να προβληθούν εγκύτως λόγοι που αμφισβητούν την συνδρομή των προϋποθέσεων της εκτέλεσης και ίδια την ύπαρξη ή την απόσβεση της απαίτησης (πρβλ. ΕφΑθ. 2019/2022 με παραπομπές σε νομολογία).

**29.** Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 980 παρ. 1 και 2 ΚΠολΔ, -και τις όμοιες της διοικητικής εκτέλεσης του άρθρου 58 του ΚΕΔΕ-,όπως αυτές ίσχυαν με βάση το διδόμενο πραγματικό,<sup>8</sup> ο υπάλληλος του πλειστηριασμού δίνει με το

---

<sup>8</sup> Ήτοι, πριν από την ισχύ της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Ν. 4141/2013( με την οποία καταργείται το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου

πλειστηρίασμα αμέσως μετά την άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας άσκησης ανακοπής κατά του πίνακα κατάταξης, ενώ, αντίθετα, σε περίπτωση άσκησης ανακοπής, δεν ήταν δυνατό να προβεί σε καταβολή κατά το μέρος της αμφισβητούμενης απαίτησης προς δανειστή του οποίου η κατάταξη είχε προσβληθεί με ανακοπή προ της τελεσιδικίας του πίνακα κατάταξης (ΑΠ 1380/1994). Η τελεσιδικία δε, ήτοι η εκτελεστότητα τούτου, επέρχεται είτε με την έκδοση εφετειακής απόφασης, είτε με την πάροδο απράκτου της προθεσμίας προς άσκηση έφεσης κατά της πρωτόδικης απόφασης, είτε με την έκδοση οριστικής απόφασης που δεν προσβάλλεται με έφεση (βλ. ΑΠ 1100/1996, ΝοΒ 45,783, ΑΠ 1380/1994, Ελλ.Δνη 37, 644, ΝΣΚ979/1995 κλπ).

**30.** Στις δίκες περί την εκτέλεση δεν επιτρέπεται, κατ' άρθρο 937 παρ. 1 ΚΠολ, η άσκηση ανακοπής ερημοδικίας, τόσον ενώπιον του πρωτοβάθμιου, όσον και ενώπιον του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου. Τούτο δικαιολογείται από τη φύση των δικών περί την εκτέλεση, η οποία απαιτεί ταχύτητα και άμεση ρύθμιση των εκκρεμοτήτων. Παρ' όλα αυτά, το τεκμήριο από την ερημοδικία (άρθρο 271 παρ. 3ΚΠολΔ) εφαρμόζεται πλήρως και επί δικών περί την εκτέλεση. Αν δεν εμφανισθεί στη δίκη ο ανακόπτων ή ο καθού η ανακοπή, το δικαστήριο οφείλει, κατά τα άρθρα 271, 272 ΚΠολΔ, να ερευνήσει ποιός επέσπευσε τη συζήτηση και αν ο απολιπόμενος κλητεύθηκε νομίμως ή κλήτευσε νομίμως τον αντίδικό του προς συζήτηση της υπόθεσης. Αν βεβαιωθεί, ότι δεν έγινε νόμιμη κλήτευση, διατάσσει νέα κλήτευση, αλλιώς δικάζει ερήμην τον απολιπόμενο και αν αυτός είναι ο ανακόπτων απορρίπτει την ανακοπή ή την έφεση ως ανυποστήρικτη (άρθρα 272 παρ. 1, 524 παρ. 1 και 531 παρ. 1ΚΠολΔ), αν δε ο καθού η ανακοπή, τότε αυτός θεωρείται ότι ομολογεί τους πραγματικούς ισχυρισμούς του ανακόπτοντος και η τελευταία γίνεται δεκτή, εφόσον κριθεί νόμω βάσιμη και δεν υπάρχει ένσταση εξ επαγγέλματος εξεταστέα (άρθρο 271 παρ. 3 ΚΠολΔ) / (Ι. Μπρίνια: υπ' αρ. 933 παρ. 158, σελ. 435 και παρ. 188, σελ. 527-258 όπου και παραπομπές στη νομολογία, ΑΠ 1084/1973 ΝοΒ 22, 767, ΑΠ 672/1974 ΝοΒ 23, 282).

---

58 και προστίθενται νέα εδάφια), Με τη νέα νομοθετική ρύθμιση, σε αντίθεση με τα οριζόμενα παραπάνω, εισάγεται η νόμιμη υποχρέωση προς άμεση καταβολή στο Δημόσιο του συνόλου των απαιτήσεων που έχει καταταγεί σε πίνακα κατάταξης δανειστών ανεξάρτητα από τη δικαστική προσβολή της κατάταξης αυτών.

**31.** Επί ερήμην εκδοθείσας απόφασης κατά την πρώτη συζήτηση, επιτρέπεται όμως η άσκηση έφεσης, η οποία έχει ως αποτέλεσμα ότι η εκκαλούμενη απόφαση εξαφανίζεται και χωρεί νέα κρίση της υπόθεσης ενώπιον του Εφετείου (ΑΠ 1040/2013, Εφ.Αθ.497/1987). Τούτο ισχύει και στις δίκες της αναγκαστικής εκτέλεσης, καίτοι κατά των αποφάσεων αυτών δεν συγχωρείται το ένδικο μέσο της ανακοπής ερημοδικίας (ΑΠ 1084/1973 ΑΠ 672/1974, Εφ.Αθ. 123/2018).

**32.** Η προθεσμία της έφεσης, στην περίπτωση που δεν επιδόθηκε η απόφαση είναι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 518 παρ. 2 ΚΠολΔ, (πριν την αντικατάσταση του με το Ν. 4335/2015), τρία έτη, αρχίζει δε από τη δημοσίευση της απόφασης που περατώνει τη δίκη και τελειώνει όταν παρέλθουν τα τρία έτη, οπότε η απόφαση, εφόσον δεν υπόκειται πλέον σε έφεση, γίνεται τελεσίδικη και τότε παραδεκτά προσβάλλεται με αναίρεση. Η προθεσμία, εξάλλου, της αναίρεσης, ηρεμεί όσο διαρκεί η προθεσμία της έφεσης, και είναι, κατά το άρθρο 564 παρ. 3ΚΠολΔ, (πριν την αντικατάσταση του με το Ν. 4335/2015) τρία χρόνια και αρχίζει από τη δημοσίευση της απόφασης που περατώνει τη δίκη, δηλαδή, είναι συνολικά έξι (6) έτη, τρία για να περάσει η προθεσμία της έφεσης για να γίνει τελεσίδικη και άλλα τρία από την ημέρα που έγινε τελεσίδικη για να ασκηθεί εντός των ετών αυτών αναίρεση. Ισχύει δηλαδή η αρχή της διαδοχικής άσκησης των προβλεπόμενων ενδίκων μέσων (ΑΠ 788/2021, Ολ ΑΠ 1113/1986, πρβλ. ΑΠ 1543/2018).

**33.** Μετά την τελεσιδικία της απόφασης δεν δύναται να προβληθεί, ούτε να ερευνηθεί, αν η απόφαση εκδόθηκε λόγω πλάνης ή είναι άδικη (πρβλ. ΑΠ 166/1999, ΑΠ 191/1979) ή επιτεύχθηκε η έκδοσή της με δόλο του διαδίκου (πρβλ. ΑΠ 1571/1987), καθόσον τα παράπονα αυτά μπορεί να προβληθούν μόνον με τα επιτρεπόμενα έκτακτα ένδικα μέσα.

**34.** Περαιτέρω, κατά τη διάταξη του άρθρου 904 παρ.1 ΑΚ όποιος έγινε πλουσιότερος χωρίς νόμιμη αιτία από την περιουσία ή με ζημία άλλου έχει υποχρέωση να αποδώσει την ωφέλεια, η υποχρέωση δε αυτή γεννάται ιδίως σε περιπτώσεις παροχής αχρεώστητης ή παροχής για αιτία η οποία δεν επακολούθησε ή έληξε ή είναι παράνομη ή ανήθικη.

**35.** Αξίωση αδικαιολογήτου πλουτισμού γεννάται για αιτία λήξασα, δηλαδή για απαίτηση του ζημιουμένου κατά του λήπτη προς ανάληψη του πλουτισμού αυτού, του επελθόντος συνεπεία παροχής γενομένης για ορισμένο νόμιμο σκοπό, ο

οποίος, καίτοι πληρωθείς, εν τούτοις μεταγενεστέρως, κατόπιν ολοκληρωθείσας εκτέλεσης, εξέλιπε. Συνήθως τέτοια αξίωση γεννάται στην περίπτωση που εκτελέστηκε ένας εκτελεστός τίτλος και κατόπιν ανετράπη κατόπιν άσκησης ανακοπής ή ενδίκου μέσου. (ΑΠ 1881/2005<sup>9</sup>, ΧρΙΔ 2006, σελ. 507), αφορά σε εκτέλεση δυνάμει διαταγής πληρωμής, η οποία ανετράπη κατόπιν άσκησης ανακοπής (ΑΠ 287/2005, ΑΠ 286/2005). Επίσης παροχή για αιτία λήξασα αποτελεί και η καταβολή σε εκτέλεση απόφασης πολιτικού ή ποινικού δικαστηρίου, αν η απόφαση αυτή εξαφανιστεί ολικά ή μερικά με νέα απόφαση (συνήθως ανωτέρου) δικαστηρίου λόγω άσκησης ενδίκου μέσου (ΑΠ 1626/2006, ΑΠ 1438/05, Εφ. Δωδ. 257/2006). Αξίωση αδικαιολογήτου πλουτισμού γεννάται στις περιπτώσεις ανατροπής δικαστικής απόφασης κατόπιν άσκησης ενδίκου μέσου, είτε η απόφαση που ανατρέπεται έχει αναπτύξει δεδικασμένο, είτε όχι (Ερμην. ΑΚ Γεωργιάδη-Σταθόπουλου υπ' άρθρ. 904 ΑΚ αρ.93).

**36.** Ειδικώς, επί του ζητήματος της γέννησης ή μη αξίωσης από αδικαιολόγητο πλουτισμό, σε σχέση με διενεργηθέντα αναγκαστικό πλειστηριασμό, σημειώνονται τα εξής:

Στην περίπτωση που ο φερόμενος ως δανειστής εκείνου κατά του οποίου έγινε αναγκαστική εκτέλεση με κατάσχεση και πλειστηριασμό κινητού ή ακινήτου, έχοντας καταταγεί στο πλειστηρίασμα για ορισμένο μέρος του, λάβει το μέρος τούτο από τον υπάλληλο του πλειστηριασμού, λόγω μη άσκησης εμπρόθεσμης ανακοπής κατά του πίνακα κατάταξης, η επαύξηση της περιουσίας του δανειστή κατά το ανωτέρω μέρος του πλειστηριασματος που έλαβε, με αντίστοιχη, τυχόν ματαίωση ανάλογης επαύξησης της περιουσίας άλλου αναγγεληθέντος δανειστή, έχει, ανεξάρτητα από την ουσιαστική ορθότητα της γενόμενης κατάταξης, νόμιμη, υπό την έννοια του άρθρου 904 παρ. 1 του Α.Κ., αιτία. Συνεπώς δεν γεννάται απαίτηση από αδικαιολόγητο πλουτισμό, αντίθετη δε προς τα παραπάνω κρίση συνιστά παραβίαση του άρθρου 904 παρ.

---

<sup>9</sup>Με την απόφαση αυτή ο Άρειος Πάγος αναίρεσε εφετειακή απόφαση με την οποία είχε κριθεί ως βάσιμη αγωγή αδικαιολογήτου πλουτισμού με αντικείμενο την επιστροφή του πλουτισμού που είχε λάβει ο επισπεύδων δανειστής μετά την ακύρωση της επιταγής προς εκτέλεση για αιτία λήξασα. Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση ενδεχόμενο ελάττωμα του εκτελεστού τίτλου, εφόσον δεν αναφέρεται στην απαίτηση, δεν ασκεί επιρροή στην απαίτηση από αδικαιολόγητο πλουτισμό (ΑΠ 1881/2005).

1 ΑΚ (ΑΠ 934/1988, ΕΕΝ 1989,498). Η αιτία δε αυτή συνίσταται στην, κατά το άρθρο 151 του ΚΠολΔ, έκπτωση των νομιμοποιούμενων σε ανακοπή, από του δικονομικού δικαιώματος της προσβολής του πίνακα κατάταξης. Έκπτωση συνεπαγόμενη, με βάση το άρθρο 980 § 1 του ΚΠολΔ, τη γένεση του δικαιώματος των καταταγέντων δανειστών σε λήψη του μέρους του πλειστηριάσματος για το οποίο έχουν καταταγεί και υποχρέωσης του υπαλλήλου του πλειστηριασμού σε αντίστοιχη άμεση παροχή. Έτσι κρίθηκε, ότι δεν γεννάται απαίτηση από αδικαιολόγητο πλουτισμό, κατά το άρθρο 904 § 1 ΑΚ, από το γεγονός ότι το μέρος του πλειστηριάσματος το οποίο έλαβε ο καταταχθείς, είναι μεγαλύτερο του μέρους που θα έπρεπε να λάβει αν η κατάταξη ήταν ορθή (ανωτ. ΑΠ 934/1988, με τις εκεί παραπομπές σε Σταθόπουλο στον ΑΚ Γεωργιάδη - Σταθόπουλου, άρθρο 904 αρ.121, Ιω. Μπρίνια, Αναγκαστική εκτέλεση, β` έκδοση, § 437, σελ. 1207, Πελαγία Γέσιου-Φαλτσή, Δίκαιο αναγκαστικής εκτέλεσης, 1983, σελ. 319). Επίσης κρίθηκε ότι τα ίδια ισχύουν και όταν ασκήθηκε ανακοπή κατά του πίνακα κατάταξης και εκδόθηκε απόφαση, αφού το δεδικασμένο που παράγεται αποτελεί νόμιμη αιτία μεταβίβασης του χρηματικού ποσού, που καταβλήθηκε για την απόσβεση της απαίτησης για την οποία έγινε η εκτέλεση ή η, κατ` αυτή, αναγγελία, αλλά και όταν δεν ασκήθηκε ανακοπή κατά του πίνακα κατάταξης (Ερμην. ΑΚ Γεωργιάδη-Σταθόπουλου υπ' άρθρ. 904 ΑΚ αρ. 121, Εφ.Αθ. 6741/2008).

**37.** Εξάλλου, γίνεται δεκτό ότι παρέχεται αγωγή αποζημίωσης και αδικαιολογήτου πλουτισμού χωρίς να απαιτείται να έχουν ακυρωθεί προηγουμένως οι πράξεις εκτέλεσης. Στην περίπτωση παράνομης επίσπευσης αναγκαστικής εκτέλεσης, υπό την έννοια της καταχρηστικής άσκησης του ουσιαστικού δικαιώματος προς επιδίωξη της διά της αναγκαστικής εκτέλεσης ικανοποίησης της έναντι του οφειλέτη απαίτησης του δανειστή, έχει κριθεί ότι *«ο βλαπτόμενος από την καταχρηστική εναντίον του επίσπευση αναγκαστικής εκτέλεσης μπορεί να αξιώσει με αγωγή, ακόμη και αν δεν επιδίωξε για το λόγο αυτό την ακύρωση της εκτέλεσης, δηλαδή ανεξάρτητα από τη ρύθμιση του άρθρ. 940 § 3 ΚΠολΔ, την αναγνώριση ως καταχρηστικής και άκυρης της συμπεριφοράς του δανειστή του, που κατατείνει με πράξεις αναγκαστικής εκτέλεσης στην ικανοποίηση απαίτησής του ουσιαστικά αποδυναμωμένης μετά τη νέα ρύθμισή της και επομένως να ζητήσει την αναγνώριση ή αναλόγως και την καταψήφιση υπέρ αυτού*

αποζημίωσης λόγω αδικοπραξίας (Ολ.ΑΠ 49/2005, 16/2006, ΑΠ 1664/2013, ΑΠ 1459/2009)».

**38.** Στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, από τις διατάξεις των άρθρων 322, 324, 331 αυτού, συνάγεται ότι σε περίπτωση άσκησης ανακοπής τα υποκειμενικά όρια του δεδικασμένου περιορίζονται μεταξύ του ανακόπτοντος και του αντιδίκου του, συνεπώς οι δανειστές που δεν άσκησαν ανακοπή ή οι δανειστές κατά των οποίων δεν στράφηκε ο ανακόπτων με την ανακοπή του, καθώς και ο καθού η εκτέλεση οφειλέτης, δεν βλάπτονται, ούτε ωφελούνται από το δεδικασμένο. Τα αντικειμενικά όρια του δεδικασμένου περιορίζονται στα ζητήματα που κρίθηκαν οριστικά κατά την εκδίκαση της ανακοπής. Εξάλλου, λαμβανομένου υπόψη ότι το δεδικασμένο εκτείνεται και στα ζητήματα που κρίθηκαν παρεμπιπτόντως και αποτελούν αναγκαία προϋπόθεση του κυρίου ζητήματος, εφόσον το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να αποφασίσει για τα παρεμπιπτόντα ζητήματα, το δεδικασμένο επεκτείνεται επί των απαιτήσεων του ανακόπτοντος και του καθού η ανακοπή, εφόσον υφίσταται ταυτότητα προσώπων και καθ' ύλην αρμοδιότητα του δικαστηρίου που δίκασε την ανακοπή (ΑΠ 1159/1998, πρβλ. ΑΠ 108/2019).

**39.** Στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, το δεδικασμένο, κατ' άρθρ. 197 ΚΔΔικ, προκύπτει από το διατακτικό της απόφασης και από τις σκέψεις που το στηρίζουν, τα οποία συνιστούν «το κριθέν ζήτημα» (ΣΤΕ 1870/2000, Νικ. Χατζητζαννή, Κώδιξ Διοικητικής Δικονομίας, Ερμην. κατ' άρθρον, 2004, σελ. 1136, 1131). Εξάλλου δεδικασμένο, εκτός του ζητήματος που ανακύπτει από την εφαρμογή του ουσιαστικού διοικητικού νόμου, διοικητικής φύσεως ζήτημα, κατ' άρθρ. 197 ΚΔΔικ, δημιουργείται από την τελεσιδική κρίση και επί δικονομικού διοικητικής φύσεως ζητήματος, υπό ευρεία έννοια, δυνάμενο να αφορά: 1) σε ζήτημα αναφερόμενο κατά την εκδίκαση της διαφοράς, όπως, μεταξύ άλλων, στη περίπτωση που το ένδικο μέσον κριθεί απαράδεκτο, οπότε δεδικασμένο δημιουργείται ως προς το κριθέν δικονομικό ζήτημα και όχι ως προς την ουσία, η οποία δεν εξετάστηκε, 2) σε ζήτημα σχετικό με την διοικητική διαδικασία έκδοσης της πράξης.

**40.** Το δεδικασμένο εμφανιζόμενο α) ως τυπικό (τελεσιδικία), και β) ως ουσιαστικό, ήτοι ότι το κριθέν ζήτημα δεν δύναται να αμφισβητηθεί και να καταστεί εκ νέου αντικείμενο έρευνας σε νέα δίκη, μεταξύ των ίδιων διαδίκων,

επιφυλασσομένων των ορισμών του ουσιαστικού νόμου. Ειδικότερα η ενέργεια του κατ' άρθρο 197 ΚΔΔικ. ουσιαστικού δεδικασμένου εκδηλώνεται με δύο όψεις: 1) Οσάκις το κριθέν ζήτημα γεννάται ή εμφανίζεται σε μεταγενέστερη δίκη, ως κύριο ή προκριματικό (προδικαστικό), ο δικαστής υποχρεούται να θέσει αυτό ως βάση της κρίσης του. Αλλά και η Διοίκηση εμποδίζεται στην έκδοση πράξης με αντίθετο περιεχόμενο υπό τα αυτά νομικά και πραγματικά δεδομένα. 2) Όταν στη δίκη φέρεται εκ νέου προς κρίση το αυτό ζήτημα, για το οποίο έχει αποφανθεί με προγενέστερη, μεταξύ των αυτών διαδίκων, τελεσίδικη απόφασή του, απαγορεύεται σ' αυτό να δώσει διαφορετική από την ήδη δοθείσα λύση (Νικ. Χατζητζαννή, σελ.1129).

**41.** Με τις διατάξεις του άρθρου 95 παρ. 5 του Συντάγματος, του άρθρου 1 του σχετικού εκτελεστικού νόμου 3068/2002 (Α' 274), καθώς και του άρθρου 198 παρ. 1 του κυρωθέντος με το ν. 2717/1999 (Α' 97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας θεσπίζεται η υποχρέωση της Διοίκησης για συμμόρφωση στις δικαστικές αποφάσεις. Ως συμμόρφωση νοείται η υποχρέωση των διοικητικών αρχών να προβαίνουν σε όλες τις επιβαλλόμενες ενέργειες ή παραλείψεις προς ουσιαστική πραγμάτωση του περιεχομένου των αποφάσεων αυτών. Στο πλαίσιο της εν γένει συμμόρφωσης με τις δικαστικές αποφάσεις κατά τα ανωτέρω, την αρχή της νομιμότητας της διοικητικής δράσης, και την αρχή της χρηστής διοίκησης που πρέπει να κατευθύνουν τις ενέργειες της Διοίκησης, το Δημόσιο δύναται όχι μόνο να θεωρεί ως ανίσχυρη και μη υφιστάμενη στο νομικό κόσμο ακυρωθείσα διοικητική πράξη, αλλά και να προβαίνει σε όλες τις αναγκαίες ενέργειες για την αναμόρφωση της νομικής κατάστασης που έχει προκύψει αμέσως ή εμμέσως από την ακυρωθείσα αυτή πράξη με αποκλειστικό σκοπό να αποκαταστήσει τα πράγματα στο σημείο εκείνο, στο οποίο θα είχαν εξελιχθεί εάν δεν είχε μεσολαβήσει η ακυρωθείσα πράξη (θετική συμμόρφωση), καθώς και να απέχει από κάθε ενέργεια αντιτιθέμενη στο ακυρωτικό αποτέλεσμα της απόφασης (αποθετική συμμόρφωση). [ΝΣΚ 525 /2006, ΣΤΕ2506/2019].

**42.** Περαιτέρω, στο άρθρο 42 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) προβλέπεται η «επιστροφή φόρου». Προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου είναι: α) Ο φόρος να έχει καταβληθεί αχρεώστητα, δηλαδή χωρίς τυπικό νόμο, είτε επειδή δεν έχει θεσπισθεί φόρος, είτε επειδή καθιερώνεται φορολογική απαλλαγή ή εξαίρεση, ή διότι ο νόμος που επέβαλε το φόρο είναι

αντίθετος προς το Σύνταγμα ή άλλο κανόνα δικαίου υπερνομοθετικής ισχύος, ή διότι δεν τηρήθηκαν οι νόμιμες προϋποθέσεις γένεσης της φορολογικής ενοχής, β) να έχει διενεργηθεί συμψηφισμός του επιστρεπτέου φόρου με τυχόν οφειλόμενους φόρους προκειμένου να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου, γ) να κριθεί από τη Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν αιτήματος του φορολογουμένου, ότι συντρέχει δικαίωμα επιστροφής σύμφωνα με τον προβλεπόμενο στα άρθρα 23 επ. ΚΦΔ έλεγχο και δ) να μην έχει παραγραφεί η αξίωση.

**43.** Με τον όρο «επιστροφή» νοείται η καταβολή με σκοπό την απόδοση ποσού που έχει ήδη καταβληθεί. Η επιστροφή αυτή πραγματοποιείται με απόφαση της Φορολογικής Αρχής, ήτοι με την έκδοση εκτελεστικής διοικητικής πράξης, υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι όροι γένεσης του δικαιώματος, δηλαδή το αχρεώστητο. Από τη διάταξη του άρθρου 42 συνάγεται, καταρχήν, ότι η επιστροφή φόρου προϋποθέτει υποβολή εγγράφου αιτήματος στην αρμόδια για την επιστροφή Φορολογική Αρχή, η οποία είναι εκείνη στην οποία καταβλήθηκε ο επιστρεπτέος φόρος. Στην αίτηση πρέπει να παρατίθενται οι λόγοι που θεμελιώνουν την υποχρέωση επιστροφής και να συνάπτονται όλα τα στοιχεία που αποδεικνύουν την καταβολή και τη βάση του αιτήματος. Η αποδοχή του αιτήματος επιστροφής φόρου υπόκειται σε έλεγχο από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία ελέγχει αν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφής και αν υφίστανται οφειλόμενοι φόροι προς συμψηφισμό. Την αρμοδιότητα να διατάσσουν την επιστροφή των δασμών και φόρων που καταβλήθηκαν αχρεώστητα έχουν οι αρμόδιες Υπηρεσίες (ΔΟΥ, Τελωνεία) / (ΟΛΝΣΚ 381/1971, πρβλ. ΝΣΚ 173/2019, ΣΤΕ 1646/1991 και ΝΣΚ 347/2009 για τις ενέργειες των αρμοδίων Υπηρεσιών).

**44.** Εάν η Διοίκηση αρνηθεί την επιστροφή του φόρου, παρά την έκδοση τελεσίδικης απόφασης που ακυρώνει σχετική πράξη της φορολογικής Αρχής, κατά τη νομολογία, χωρεί προσφυγή, κατά της ως άνω άρνησης ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, αφού, κατά το άρθρο 71 παρ. 4 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, δεν χωρεί αγωγή για την ικανοποίηση αξιώσεων συνδεόμενων με την καταβολή φόρων. Τέτοια αγωγή δεν συγχωρείται διότι, μετά την θέσπιση της ουσιαστικής προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, αποκλείεται πλέον ο εξ αφορμής άσκησης αγωγής παρεμπόπτων ελέγχος των

ατομικών διοικητικών πράξεων (ΣΤΕ 2123/2015, ΣΤΕ 1084/1984, Ολ.ΣΤΕ 2190/2014).

**45.** Η επιστροφή φόρου έχει κριθεί επίσης ότι αποτελεί αυτόθροη συνέπεια της ακύρωσης της καταλογιστικής πράξης, επομένως η Διοίκηση υποχρεούται άνευ ετέρου προς τούτο (ΣΤΕ2506/2019). Ακόμη έχει κριθεί, ότι, σε περίπτωση ακύρωσης της καταλογιστικής πράξης, εφόσον το ποσό του φόρου έχει ήδη καταβληθεί από τον υπόχρεο, για την επιστροφή του ποσού αυτού απαιτείται η άσκηση αγωγής αποζημίωσης μόνο σε περίπτωση μη συμμόρφωσης ή μη προσηκούσης συμμόρφωσης της Διοίκησης προς την ανωτέρω υποχρέωσή της, που απορρέει ευθέως από την ακυρωτική απόφαση (ΣΤΕ3131/2003).

**46.** Από τις διατάξεις των άρθρων 90 παρ.2 και 93 του ν. 2362/1995, οι οποίες εφαρμόζονται όταν η σχετική αξίωση γεννήθηκε πριν την κατάργησή τους με το άρθρο 177 παρ.1 του ν. 4270/2014, καθώς επίσης και των ομοίων με αυτές διατάξεων των άρθρων 140 (παρ. 2) και 143 του ν. 4270/2014, που ισχύουν για απαιτήσεις σε βάρος του Δημοσίου που γεννώνται μετά την 1-1-2015, και της παρ. 1 περ. γ' του άρθρου 4 του ν. 4831/2021, προκύπτει, ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την καταβολή, δίχως να υφίσταται κατά την καταβολή σχετική υποχρέωση του καταβάλλοντος, και τούτο στην περίπτωση που δεν χρειάζεται οποιαδήποτε προηγούμενη δικαστική ή διοικητική ενέργεια (ΑΠ 1031/2020, ΣΤΕ 2604/2018, ΣΤΕ 3928/2013, ΝΣΚ 429/2008).

**47.** Ως «αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά» κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 90 παρ. 2 ν. 2362/1995, είναι, όχι μόνον εκείνα τα οποία κατά τον χρόνο της καταβολής τους δεν οφείλοντο, αλλά και τα ποσά τα οποία οφείλοντο μεν κατά τον χρόνο της καταβολής τους, κατέστησαν, όμως αχρεώσητα μετά την καταβολή, διότι έπαυσε από οποιοδήποτε λόγο να υφίσταται η σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αχρεώστητης καταβολής γίνεται από τη νομολογία *διαχωρισμός ως προς την έναρξη παραγραφής*, ήτοι α) εάν καταβλήθηκαν εξ αρχής αχρεώσητα, ως αφετηρία του χρόνου παραγραφής της προς επιστροφή αξίωσης είναι το τέλος του οικονομικού έτους της καταβολής, ή β) η καταβολή ήταν νόμιμη και σε μεταγενέστερο χρόνο δημιουργήθηκε λόγος (επιγενόμενος) απόδοσης, ως αφετηρία παραγραφής λαμβάνεται υπόψη ο

χρόνος κατά τον οποίο προέκυψε η υποχρέωση απόδοσης (πρβλ. ΣΤΕ 820-822/1997, 4290/1995).

**48.** Περαιτέρω, στο έγγραφο ερώτημά της η Υπηρεσία αναφέρεται στην με αριθμ. 334/2014 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία γνωμοδοτήθηκε ότι *«...ακόμη και αν συντρέχουν πλημμέλειες της εκτελεστικής διαδικασίας, οι πράξεις εκτέλεσης δεν καθίστανται αυτοδικαίως άκυρες, αλλά είναι δυνητικά ακυρώσιμες με διαπλαστική απόφαση κατόπιν προσβολής των με την ανακοπή του άρθρου 217 του Κ.Δ.Δ. η οποία ασκείται κατά στάδια τηρουμένων αποκλειστικών δικονομικών προθεσμιών (άρθρα 220,224 παρ.3 Κ.Δ.Δ.). Αν παρέλθει άπρακτη η οριζόμενη προθεσμία προσβολής τότε επέρχεται έκπτωση από το δικαίωμα άσκησης ανακοπής κατ' αυτής και ακύρωσής της και η πράξη καθίσταται πλέον απρόσβλητη, παράγουσα όλα τα έννομα αποτελέσματα ( Ολ.Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 191/2014)».*

**49.** Ακόμη, στο έγγραφο ερώτημα της Υπηρεσίας αναφέρεται το με αριθμ. 5459/2012 Πρακτικό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που εκδόθηκε κατόπιν αίτησης υπερθεματιστών προς το καταταγέν Δημόσιο, το οποίο είχε αναγγελθεί σε πλειστηριασμό ως δανειστής του καθού - να τους επιστραφεί το εισπραχθέν από αυτό πλειστηρίασμα, λόγω ακύρωσης του διενεργηθέντος πλειστηριασμού, έγινε δεκτό βάσει της σχετικής εισήγησης – μεταξύ άλλων – ότι: *«...Οι διαδικαστικές πράξεις της αναγκαστικής εκτέλεσης (π.χ. έκθεση αναγκαστικής κατάσχεσης, έκθεση αναγκαστικού πλειστηριασμού, πίνακας κατάταξης δανειστών, κλπ.) ως ανήκουσες στην ύλη του δικονομικού δικαίου - και εν αντιθέσει με τα ισχύοντα στον χώρο του Αστικού δικαίου, όπου οι ακυρότητες επέρχονται αυτοδικαίως (βλ. άρθρα 174-180 Α.Κ. ) – δεν είναι αυτοδικαίως άκυρες και όταν ακόμη είναι ελαττωματικές (ακυρώσιμες, κλπ) με αποτέλεσμα να παράγουν έννομα αποτελέσματα μέχρι την τελεσίδικη ακύρωσή τους...».*

**50.** Περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται 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. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται σε βάρος

του από τη Φορολογική Αρχή 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 διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνον κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών Αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, ΣΤΕ 835/2010, ΣΤΕ 3693/2008). Επομένως η επανεξέταση των πράξεων της διοίκησης στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής καταλαμβάνει μόνο τις περιπτώσεις αμφισβήτησης εκτελεστών ατομικών διοικητικών πράξεων ή παραλείψεων εκ των οποίων δημιουργούνται διοικητικές 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 (ενδεικτ. πρβλ. ΔΕΔ 3348/2022).

### **Υπαγωγή**

Ενόψει των εκτεθέντων επί της ερμηνείας των επίμαχων διατάξεων και υπό το διδόμενο πραγματικό παρατηρούνται τα εξής:

**51.** Η εν λόγω εταιρεία ουδέποτε είχε αποκτήσει νομική προσωπικότητα ΕΠΕ, επειδή δεν είχε γίνει σχετική δημοσίευση στο τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ, και επομένως λειτούργησε από τη σύστασή της ως «de facto» εν τοις πράγμασι εταιρεία (άρθρο 9 παρ. 1 του Ν. 3190/1955) και ως εκ τούτου τα μέλη της ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρον, μέχρι την κατά νόμο δημοσιότητα της τυχόν αλλαγής του καταστατικού (άρθρ.9 παρ. 2 του ν. 3190/1955), αυτά δε γνωμοδοτήθηκαν και με την ΝΣΚ 398/13.10.2010, που εκδόθηκε επί ερωτήματος περί της ευθύνης ή μη της Τ.Χ.. Πλην όμως, το ζήτημα της έλλειψης ατομικής ευθύνης της ανακόπτουσας για τα φορολογικά χρέη της εταιρείας από 24-5-1995 και εφεξής, και της έλλειψης εκ μέρους της εννόμου συμφέροντος δικαστικής προσβολής των προσβληθεισών καταλογιστικών πράξεων, κρίθηκε με τις αποφάσεις του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής, που

εκδόθηκαν το έτος 2009, επί προσφυγών της Τ.Χ. κατά των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και κατέστησαν αμετάκλητες.

**52.** Η Τ.Χ. άσκησε μεν νομίμως την προβλεπόμενη ανακοπή κατά του με αριθμ. 10516/11-3-2011 πίνακα κατάταξης, του οποίου είχε λάβει γνώση με την κοινοποίηση σ' αυτή της σχετικής πρόσκλησης την 6-4-2011. Με την ανακοπή αυτή προσέβαλε την κατάταξη του Δημοσίου επικαλούμενη την έλλειψη ευθύνης της για τα επίδικα χρέη της εταιρείας, με βάση τις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις, πλην όμως δεν παρέστη στη συζήτηση της ανακοπής της, η οποία και απορρίφθηκε με την με αριθμ. 987/2005 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Κατ' αυτής δε της απόφασης είχε δικαίωμα να ασκήσει έφεση εντός τριετίας από την δημοσίευση της πρωτόδικης απόφασης, μη χωρούσης ανακοπής ερημοδικίας, και κατά την εκδίκαση αυτής ήταν επιτρεπτό να εξεταστούν οι λόγοι της ανακοπής της, η Τ.Χ. όμως δεν προέβη στην άσκηση έφεσης, ούτε αναίρεσης. Συνεπώς ο πίνακας αυτός, μετά την πάροδο της εξαετούς προθεσμίας (ζετούς για την έφεση και ζετούς για την αναίρεση) για την άσκηση ενδίκων μέσων κατά της πρωτόδικης απόφασης, κατέστη τελεσίδικος και αμετάκλητος σε σχέση με την Τ.Χ., παρότι η ως άνω πρωτόδικη απόφαση δεν είχε επιδοθεί στην ανακόπτουσα, καθόσον η κίνηση της προθεσμίας της έφεσης κατά ερήμην πρωτόδικης απόφασης δεν προϋποθέτει επίδοση της απόφασης.

**53.** Εξάλλου η με αριθμ. 2322/2018 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης, που αφορά στον πίνακα κατάταξης, κατ' αρχήν δεν δεσμεύει την Τ.Χ., αφού αυτή δεν ήταν διάδικος, πλην όμως το δικαστήριο έκρινε για την κατάταξη του Δημοσίου έναντι του επισπεύδοντα ότι υφίστανται οι αναγγελθείσες απαιτήσεις και ότι δεν δεσμεύεται από τις αποφάσεις του διοικητικού δικαστηρίου ότι η Τ.Χ. δεν ευθύνεται για τα χρέη της εταιρείας, με την απόφαση δε αυτή έγιναν δεκτά πραγματικά περιστατικά από τα οποία προέκυψε μεθόδευση της επίσπευσης του επίμαχου πλειστηριασμού κατόπιν συμφωνίας της Τ.Χ. με τον επισπεύδοντα.

**54.** Κατά συνέπεια των ανωτέρω, η ενδιαφερόμενη είχε νόμιμο δικαίωμα να αμφισβητήσει τις αναγγελθείσες απαιτήσεις του Δημοσίου με την ενδεικνυόμενη ανακοπή και να προβάλει την ανυπαρξία ευθύνης της γι' αυτές με την ανακοπή κατά του πίνακα. Πράγματι αυτή άσκησε εμπρόθεσμα ανακοπή με την οποία

προέβαλε την έλλειψη ευθύνης της πλήττοντας την ύπαρξη των αναγγελθεισών απαιτήσεων του Δημοσίου, πλην όμως αυτή απορρίφθηκε, όπως εκτέθηκε, και συνακόλουθα ο πίνακας κατέστη αμετάκλητος και παράγει έννομες συνέπειες, οι οποίες δεν μπορούν να αρθούν κατ' άλλον τρόπο.

**55.** Ενόψει τούτων οι εκδοθείσες επί των ανακοπών της Τ.Χ. με αριθμ. 647/8-12-2015 και 664/23-12-2016 αποφάσεις, που επικυρώθηκαν με τις με αριθμό Α279/2020 και Α278/2020 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Κομοτηνής, αντίστοιχα, είναι ανενεργείς, και η συμμόρφωση της Διοίκησης προς αυτές δεν συνεπάγεται υποχρέωση αυτής προς επιστροφή των επίμαχων ποσών στην Τ.Χ.. Εν προκειμένω δεν συντρέχει η συνήθης περίπτωση υποχρέωσης συμμόρφωσης της Διοίκησης με τις ακυρωτικές των διοικητικών πράξεων αποφάσεις, που έχουν ως συνέπεια την επιστροφή αδικαιολογήτως καταβληθέντων στο Δημόσιο ποσών, περίπτωση κατά την οποία η Διοίκηση οφείλει να συμμορφωθεί, χωρίς μάλιστα ο ενδιαφερόμενος να προβεί σε οποιαδήποτε άλλη δικαστική ενέργεια για την επιστροφή των ποσών αυτών. Τούτο διότι, έχει προηγηθεί η διενέργεια πλειστηριασμού και η τελεσιδικία και το αμετάκλητο του πίνακα, αφού η ενδιαφερόμενη δεν αξιοποίησε τις εκ του νόμου δυνατότητες άμυνάς της.

**56.** Αλλά και στην περίπτωση που γίνει δεκτό ότι εν προκειμένω παρέχεται αγωγή αδικαιολογήτου πλουτισμού, ή αποζημίωσης με επικουρική βάση τον αδικαιολόγητο πλουτισμό, η άσκηση της οποίας δεν προϋποθέτει κατ' ανάγκη να έχουν προηγουμένως ακυρωθεί οι πράξεις εκτέλεσης (εν προκειμένω ο εν λόγω πίνακας), ζήτημα που θα κριθεί παρεμπιπτόντως, εφόσον θεωρηθεί ότι δεν υπήρχε ευθύνη της Τ.Χ. για τα επίμαχα χρέη, η ίδια είχε τη δυνατότητα να ασκήσει -εκτός από την ανακοπή κατά του πίνακα κατάταξης- και αγωγή αδικαιολογήτου πλουτισμού, επικαλούμενη το δεδικασμένο περί έλλειψης ευθύνης της με βάση τις επί των προσφυγών της δικαστικές αποφάσεις. Εξάλλου, δύναται να υποστηριχθεί ότι η Τ.Χ. είχε το δικαίωμα να ασκήσει και αποζημιωτική αγωγή, με επικουρική βάση τον αδικαιολόγητο πλουτισμό του Δημοσίου, λόγω της αναγγελίας του και της κατάταξής του στον σχετικό πίνακα. Στην περίπτωση αυτή το ζήτημα, εάν η ίδια ευθύνεται ή όχι -και κατά πόσον- για τα συγκεκριμένα χρέη, δύναται ενδεχομένως να αμφισβητηθεί από το Δημόσιο, ενόψει και των προαναφερομένων και γενομένων δεκτών

πραγματικών περιστατικών με την ως άνω με αριθμ. 2322/2018 εφετειακή απόφαση.

**57.** Στην προαναφερόμενη περίπτωση, η παραγραφή των αξιώσεων αυτών, λόγω αδικαιολογήτου πλουτισμού ή αποζημίωσης με επικουρική βάση τον αδικαιολόγητο πλουτισμό, αφετηριάζεται -υπό το διδόμενο πραγματικό- από την με αριθμ. 34/7-12-2010 αναγγελία του Δημοσίου στον εν λόγω πλειστηριασμό, άλλως από την κοινοποίηση της σχετικής πρόσκλησης στην Τ.Χ., την 6-4-2011, από τον επί του πλειστηριασμού υπάλληλο, άλλως από την είσπραξη του πλειστηριάσματος, αν αυτή ήθελε θεωρηθεί ως χρόνος γένεσης της αξίωσης για αναζήτηση των προς επιστροφή ποσών<sup>10</sup>. Το Δημόσιο εισέπραξε από το επιτευχθέν πλειστηρίασμα: α) την 4-7-2013 ποσό 103.106,61 ευρώ, από το οποίο το ποσό των 95.599,29 ευρώ αφορούσε σε χρέη της εταιρείας, και β) την 9-1-2019, μετά την με αριθμ. 2322/2018 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης, επί πλέον ποσό 120.000 ευρώ. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έναρξης της παραγραφής από την αναγγελία του Δημοσίου στον εν λόγω πλειστηριασμό, άλλως από την κοινοποίηση της σχετικής πρόσκλησης στην Τ.Χ., οι αξιώσεις αυτής έχουν υποκύψει στην τριετή, ή και πενταετή παραγραφή. Επίσης τυχόν αξιώσεις της Τ.Χ. από την πρώτη είσπραξη έχουν υποκύψει σε παραγραφή, λόγω της παρόδου τριετίας, άλλως πενταετίας από την είσπραξη αυτή.

**58.** Περαιτέρω, η εκδοχή περί επιστροφής του πλειστηριάσματος κατά το μέρος που αφορά απαιτήσεις του Δημοσίου κατά της Τ.Χ., σε συμμόρφωση με τις αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κομοτηνής επί των ως άνω ασκηθεισών ανακοπών της Τ.Χ., που κατέστησαν τελεσίδικες, ως προς αυτή, δεν δύναται να υποστηριχθεί μετά από την με αριθμ. 521/10-3-2023 απόφαση της Δ.Ε.Δ.. Με την απόφαση αυτή ορθά, κατά τα προεκτεθέντα (ανωτ. παρ. 50,16), απορρίφθηκε, ως απαράδεκτη, η από 23-11-2022, με αριθμό πρωτοκόλλου 26844, ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 του ν.4174/2013, με την οποία η Τ.Χ. ζήτησε την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής επί του αιτήματος που υπέβαλε με την από 01-04-2022 εξώδικη

---

<sup>10</sup>Γίνεται επίσης δεκτό, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, ότι χωρεί εφαρμογή και του άρθρου 940 ΚΠολΔ (ΟΛΑΠ 5/2020 και ΑΠ 955/2019), που δεν προκύπτει ότι συντρέχουν εν προκειμένω.

δήλωσή της για την επιστροφή συνολικού ποσού 226.165,77 ευρώ, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, επικαλούμενη τις με αριθμ. Α278/2020 και Α279/2020 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Κομοτηνής. Εξάλλου, εάν ήθελε κριθεί ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιστροφής οποιωνδήποτε ποσών, αποκλειστική προς τούτο αρμοδιότητα έχει η φορολογική αρχή.

### **Απάντηση**

**59.** Κατόπιν των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄), επί του τεθέντος ερωτήματος γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι δεν υφίσταται υποχρέωση του Ελληνικού Δημοσίου προς επιστροφή στην Τ.Χ. του εισπραχθέντος από αυτό πλειστηριάσματος, είτε λόγω των εννόμων συνεπειών της τελεσιδικίας του με αριθμ. 10.516/11-3-2011 πίνακα κατάταξης της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Μαριάννας Παπακυριακού, είτε, στην περίπτωση ύπαρξης αξίωσης αδικαιολογήτου πλουτισμού -ή και αξίωσης αποζημίωσης και επικουρικά αδικαιολογήτου πλουτισμού- της Τ.Χ. κατά του Ελληνικού Δημοσίου, λόγω της παραγραφής των σχετικών αξιώσεων.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

**Αθήνα, 07-06-2023**

**Η Πρόεδρος**

**Δήμητρα Κεφάλα  
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

**Η Εισηγήτρια**

**Σπυριδούλα Ραυτοπούλου  
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**