



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/08/2018

Αριθμός απόφασης: 181

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Β4 ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45, Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333261
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης τεχνικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ), που εδρεύει στη, οδός, και εκπροσωπείται νόμιμα, με την οποία συνυποβάλλεται αίτημα αναστολής του υπ' αριθ. πρωτ. εγγράφου καθώς και των πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με τις οποίες προσδιορίσθηκε πρόσθετος φόρος, έπειτα από την έκπτωση της προσφεύγουσας από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57 επ. του ν. 4446/2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Β4' - Νομικής Υποστήριξης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί του από και με αριθμό πρωτοκόλλου αιτήματος της ανώνυμης τεχνικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» για αναστολή του υπ' αριθ. πρωτ. εγγράφου καθώς και των πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με τις οποίες προσδιορίστηκε πρόσθετος φόρος, έπειτα από την έκπτωση της αιτούσας από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57 επ. του ν. 4446/2016 για το οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006), και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων του αιτήματος αναστολής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013, «ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 4 του ν. 4174/2013, «ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασης της στον υπόχρεο, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα ημερών από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί...».

Επειδή, κατά τις διατάξεις του άρθρου 6 της ΠΟΛ 1064/2017 ορίζεται ότι: «1. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, εφόσον καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός αν υποβληθεί γι' αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής. Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση (άρθρο 63 παρ. 3, β' εδάφιο).

2. Εφόσον υποβληθεί από τον υπόχρεο, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής του καταβλητέου ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να αναστείλει την πληρωμή του εν λόγω ποσοστού μόνο στην περίπτωση κατά την οποία κρίνεται ότι αυτό θα είχε ως συνέπεια την

ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Η αναστολή αυτή ισχύει μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής στον υπόχρεο, άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της. Το αίτημα αναστολής υποβάλλεται με το έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής ή αυτοτελώς με ιδιαίτερο έγγραφο που κατατίθεται την ίδια ημέρα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

3. Με την αίτηση αναστολής υποβάλλονται στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και τα αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του αιτούντος και απαραίτητως υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986 στην οποία ο αιτών δηλώνει: α) τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματά του από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος και β) την περιουσιακή του κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής.

Αν ο αιτών είναι φυσικό πρόσωπο, δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση, οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή του ή της συζύγου και των ανηλίκων τέκνων αυτού κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής.

Αν ο αιτών είναι νομικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής, των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει ο αιτών, καθώς και των φυσικών προσώπων που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές υποχρεώσεις του αιτούντος.

Η περιουσιακή κατάσταση περιλαμβάνει ιδίως τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε ακίνητα, τις καταθέσεις οποιουδήποτε είδους και τα συναφή τραπεζικά προϊόντα, τις επενδύσεις σε κινητές αξίες, τα μηχανοκίνητα ιδιωτικά μέσα μεταφοράς, τα δάνεια και τις δωρεές, τις μετοχές, τα μερίδια, τα δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής σε κεφάλαιο σε οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, όπως ορίζεται στην παράγραφο 3 του Κ.Φ.Δ. και τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε κινητά αξίας άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Μαζί με την περιουσιακή κατάσταση δηλώνεται από τον αιτούντα και η εκτιμώμενη αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται σε αυτήν. Για τα ακίνητα δηλώνεται και η αντικειμενική αξία αυτών.

Αν ο αιτών τηρεί λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. κατά τη διπλογραφική μέθοδο, με την αίτηση αναστολής συνυποβάλλονται ο τελευταίος ισολογισμός και το τελευταίο αναλυτικό ισοζύγιο γενικής λογιστικής του τρέχοντος έτους.

4. Αίτηση αναστολής για την οποία δεν προσκομίζονται τα προαναφερθέντα στοιχεία απορρίπτεται (...).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1069/04.03.14, παράγραφος 2 Κεφαλαίου Γ': «....2. Εφόσον υποβληθεί από τον υπόχρεο, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής του καταβλητέου ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να αναστείλει την πληρωμή του εν λόγω ποσοστού μόνο

στην περίπτωση κατά την οποία κρίνεται ότι αυτό θα είχε ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο... 3. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών προκειμένου να εκτιμήσει την ανεπανόρθωτη βλάβη του υπόχρεου, λαμβάνει υπόψη της του ισχυρισμούς αυτού, τα συνυποβαλλόμενα στοιχεία και ιδίως την περιουσιακή κατάσταση του υπόχρεου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1002/31.12.2013, καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο για την περίπτωση αυτή στοιχείο.».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία, η οικονομική ζημία που προκαλείται από την εκτέλεση διοικητικής πράξης δεν συνιστά καταρχήν βλάβη ανεπανόρθωτη ή δυσχερώς επανορθώσιμη, ικανή να δικαιολογήσει την αποδοχή αίτησης αναστολής εκτέλεσης της πράξης, εκτός εάν αποδεικνύεται ότι έχει τέτοια έκταση ώστε να προκαλείται ο οικονομικός κλονισμός της επιχείρησης του αιτούντος ή η στέρηση των μέσων βιοπορισμού του (Επ. Αν. ΣτΕ 45/2010, 1041/2009, 732/2007, 463, 698, 707/2006, 181, 661/2001, 208/2000). Ως «ανεπανόρθωτη» δε βλάβη νοείται όχι μόνον η κατά κυριολεξία μη αναστρέψιμη, αλλά και εκείνη, της οποίας η αποκατάσταση, υπό τις συγκεκριμένες οικονομικές και λοιπές συνθήκες, είναι για τον διάδικο δυσχερής σε τέτοιο βαθμό, ώστε να αδυνατεί πράγματι να την επιτύχει (Επ.Αν. ΣτΕ 496/2011).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 202 παρ. 3 περ. α' του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, «Σε κάθε περίπτωση, η αίτηση (αναστολής) απορρίπτεται: α) εάν η προσφυγή είναι **προδήλως απαράδεκτη** ή αβάσιμη, ακόμη και αν η βλάβη του αιτούντος από την άμεση εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης είναι ανεπανόρθωτη, (...).».

Επειδή, από τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της υπ' αριθ. ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων 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 και, συνεπώς, 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 (άρθρα 63 επ. Κ.Δ.Δ.), ήτοι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 2 του ν. 4174/2013, «Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, 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 του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η

απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.».

Επειδή, δεν δημιουργείται φορολογική διαφορά από την έκδοση μη εκτελεστής διοικητικής πράξης, όπως είναι η πράξη με την οποία η Φορολογική Αρχή, κατόπιν αιτήσεως ενδιαφερομένου, μη υποβληθείσης κατά ειδική διαδικασία του νόμου, γνωστοποιεί τις απόψεις της επί ορισμένου θέματος, καθώς η συγκεκριμένη απάντηση της Φορολογικής Αρχής αποτελεί πράξη πληροφοριακού χαρακτήρα (ΣτΕ 2095/1997, 3121/2000, ΔΕφΑθ 11/2010).

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η υπ' αριθ. έγγραφη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί του από 24/04/2018 αιτήματος επαναφοράς προγράμματος ρύθμισης οφειλών του άρθρου 43 του ν. 4174/2013, που απωλέσθηκε λόγω μη εμπρόθεσμης καταβολής περισσότερων της μίας δόσεων, το οποίο υπέβαλε η προσφεύγουσα, στερείται εκτελεστότητας, δεδομένου ότι αποτελεί έγγραφη απάντηση πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία δεν παράγει έννομα αποτελέσματα έναντι της προσφεύγουσας με τη δημιουργία, τροποποίηση ή κατάργηση δικαιώματος και, ως εκ τούτου, προσβάλλεται απαραδέκτως. Σε κάθε περίπτωση, η ως άνω προσβαλλόμενη απάντηση άπτεται ζητημάτων συμψηφισμού αμοιβαίων απαιτήσεων, ήτοι ζητημάτων που ανάγονται στο στάδιο της είσπραξης βεβαιωμένων οφειλών και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της ΠΟΛ 1110/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε περίπτωση υποβολής φορολογικής δήλωσης βάσει των διατάξεων των άρθρων 57 έως 60 του ν. 4446/2016 και απώλειας του προγράμματος ρύθμισης στην οποία έχει υπαχθεί η προκύψασα οφειλή, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των ως άνω διατάξεων και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., στον οποίο υπεβλήθη η εν λόγω φορολογική δήλωση, προβαίνει σε οίκοθεν εκκαθάριση (στις περιπτώσεις άμεσου προσδιορισμού) ή επανεκκαθάριση της δήλωσης για τον προσδιορισμό της διαφοράς του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997, ενώ για τον υπολογισμό της τελευταίας ως ημερομηνία εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης θεωρείται η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης που υπεβλήθη κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4446/2016.

Επειδή, η ως άνω αναφερόμενη οίκοθεν εκκαθάριση ή επανεκκαθάριση φορολογικής δήλωσης που υπεβλήθη κατά τις διατάξεις των άρθρων 57 επ. του ν. 4446/2016, η οποία διενεργείται προκειμένου να καθορισθεί η διαφορά του πρόσθετου και μόνο φόρου των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997 λόγω απώλειας προγράμματος ρύθμισης και έκπτωσης του φορολογούμενου από τα ευεργετήματα των προαναφερόμενων διατάξεων του ν. 4446/2016, δεν αποτελεί πράξη προσδιοριστική του φόρου, ο προσδιορισμός του οποίου λαμβάνει χώρα με την υποβολή της οικείας φορολογικής δήλωσης, είτε άμεσα, είτε με την έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού, αλλά ανάγεται στο στάδιο της είσπραξης αυτού. Ως εκ τούτου, δεν υπόκειται σε ενδικοφανή προσφυγή κατ' άρθρο 63 του ν. 4174/2013, αλλά οποιαδήποτε αμφισβήτηση της ανωτέρω εκκαθάρισης ή επανεκκαθάρισης προβάλλεται με την κατ' άρθρο 217 παρ. 1 ΚΠολΔ ανακοπή κατά της σχετικής ταμειακής βεβαίωσης.

την **απόρριψη** του υπ' αριθ. πρωτ. αιτήματος αναστολής κατά του υπ' αριθ. πρωτ. εγγράφου καθώς και των πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης με τις οποίες προσδιορίσθηκε πρόσθετος φόρος, έπειτα από την έκπτωση της αιτούσας από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57 επ. του ν. 4446/2016.

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ