



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 29/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2771

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την υπ' αριθμ./2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου – Τμήμα ..., επί της με ημερομηνία κατάθεσης ../02/2013 και με αριθμ. καταχώρησης προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα την, οδός, κατά της υπ' αριθμ./-1-2013 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ..... Υπόμνημα που κατέθεσε η προσφεύγουσα εταιρεία στην Υπηρεσία μας.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .../02/2013 και με αριθμ. καταχώρησης προσφυγής, της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την μελέτη των επικαλούμενων λόγων της προσφυγής και του Υπομνήματος, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./-01-2013 προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε το από 11/12/2012 αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας. Η εν λόγω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έχει ως ακολούθως :

«ΘΕΜΑ : “Βεβαίωση οφειλών”

ΣΧΕΤ : Η από 11/12/2012 αίτησή σας

Απαντώντας στην παραπάνω σχετική αίτησή σας και ύστερα από την πίστωση του υπ'αριθμ. Γραμματίου Συμψ/σμού της Δ.Ο.Υ., σας γνωρίζουμε ότι με το αρ. έγγραφό μας έχει ανασταλεί μέχρι 01.03.2014 το υπ'αριθμ. έγγραφό μας περί μη χορήγησης Α.Φ.Ε. στην με Α.Φ.Μ. :

Επίσης βεβαιώνουμε τα παρακάτω :

Με την αρ. απόφαση του Εφετείου η εταιρεία με Α.Φ.Μ. : έχει υπαχθεί στο άρθρ. 44 Ν.1892/1990 και είναι υπόχρεη να καταβάλει το 10% των οφειλών που υπήρχαν στις 29.02.2008 σε 10 ετήσιες δόσεις της πρώτης καταβλητέας την 01.03.2009. Η υποχρέωση της στην Δ.Ο.Υ. μας στις 29.02.2008 ανερχόταν στο ποσό των 426.868,05 ευρώ ως μέλους της Κοιν/ξίας με ΑΦΜ : και η ετήσια δόση διαμορφώθηκε σε 42.686,81 ευρώ.

Μέχρι σήμερα από τις παραπάνω ετήσιες δόσεις έχουν καταβληθεί οι 5 και υπολείπονται άλλες 5, της πρώτης εξ αυτών καταβλητέας την 01.03.2014.»

Κατά της ως άνω απάντησης, η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε στις ../02/2013 τη με αριθμ. καταχώρησης προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου

Επί της ως άνω προσφυγής, το Διοικητικό Εφετείου (Τμήμα ..) εξέδωσε την υπ' αριθμ./2016 απόφαση σύμφωνα με την οποία «Απέχει από την εκδίκαση της υπόθεσης.

Αναπέμπει αυτήν στην **Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.** προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, σύμφωνα με το άρθρο 70^Α του ν.2238/1994.».

Η Δ.Ο.Υ. διαβίβασε το σχετικό φάκελο στη Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης με το με αριθμ. πρωτ. (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Θεσσαλονίκης έγγραφο), η οποία εν συνεχεία το διαβίβασε στην Υπηρεσία μας (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΚΑΛΛΙΘΕΑ).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την προαναφερόμενη προσφυγή, ζητά :

- 1) Να αναγνωρισθεί ότι το ποσό των 213.434,05 € καταβλήθηκε αχρεώστητα.
- 2) Να ακυρωθεί η με αριθμ. πρωτ./...1.2013 πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και κάθε άλλη σχετική προγενέστερη ή μεταγενέστερη πράξη.
- 3) Να υποχρεωθεί το Δημόσιο να της επιστρέψει το ποσό των 213.434,05 € ως αχρεωστήτως καταβληθέν, νόμιμα και έντοκα από την επομένη ημέρα της καταβολής κάθε επιμέρους ποσού (δόσης) έως και την πλήρη εξόφλησή του.
- 4) Να αναγνωρισθεί ότι οι απαιτήσεις του Ελληνικού Δημοσίου από τη συμμετοχή της εταιρείας στην Κοινοπραξία, με Α.Φ.Μ. έχουν αποσβεστεί στο σύνολό τους (100%) δυνάμει της ως άνω επικυρωθείσας συμφωνίας πιστωτών του άρθρου 44 του ν.1892/1990.

5) Να συμψηφιστεί σύμφωνα με το άρθρο 83 του Κ.Ε.Δ.Ε., όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 11 του ν.3943/2011, το ως άνω βεβαιωθέν από το ελληνικό δημόσιο ποσό των 426.868,05 €, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας (και συγκεκριμένα, τόσο το ως άνω ήδη αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό ύψους 213.434,05 €, όσο και το υπολοιπόμενο προς καταβολής ποσό των 213.434,05 €), έναντι των οφειλών της εταιρείας προς το Δημόσιο από την ατομική της δραστηριότητα.

6) Να καταδικαστεί το Δημόσιο στην εν γένει δικαστική της δαπάνη.

Επειδή εν συνεχεία, η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε στην Υπηρεσία μας τη με αριθμ. πρωτ. Αίτηση για ακρόαση και το με αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα και με συνημμένα επ' αυτού :

- Τις ένδικες προσφυγές της εταιρείας (Σχετικά 1,2,3).
- Τις προσβαλλόμενες πράξεις (Σχετικά 4, 5 και 6).
- Τα υπομνήματα του Ελληνικού Δημοσίου ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου (Σχετικά 7, 8 και 9).
- Τις προτάσεις του Ελληνικού Δημοσίου ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου κατά τη συζήτηση της αίτησης της εταιρείας και της τριτανακοπής των εργαζομένων για την επικύρωση της συμφωνίας πιστωτών του άρθρου 44 του ν.1982/90 (Σχετικά 10 και 11).
- Τη με αρ. γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Σχετικό 12).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 70Α του ΚΦΕ (ν. 2238/1994), το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 36 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-3-2011) και ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο, πριν τις τροποποιήσεις που επήλθαν με τον ν. 4052/2013 (ΦΕΚ Α' 107/9-5-2013), με την συμπλήρωση του τίτλου με την παράγραφο 5 περ. α' του άρθρου 4 του ν. 4038/2012 (ΦΕΚ Α' 14/2-2-2012), το πρώτο εδάφιο της παρ. 1, όπως είχε αντικατασταθεί με την παράγραφο 5 περ. β' του άρθρου 4 του ν. 4038/2012, αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 321 του ν. 4072/2012 (ΦΕΚ Α' 86/11-4-2012), η παράγραφος 2 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 περ. γ' του άρθρου 4 ν. 4038/2012, το δεύτερο εδάφιο της παρ. 3 προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 42 του ν. 4024/2011 (ΦΕΚ Α' 226/27-10-2011) και συμπληρώθηκε με την παράγραφο 5 περ. δ' του άρθρου 4 του ν. 4038/2012, προστέθηκαν λέξεις στην παρ. 4 με την παράγραφο 5 περ. ε' του άρθρου του ν. 4038/2012, το δεύτερο εδάφιο της παρ. 4 προστέθηκε με την παράγραφο 5 περ. στ' του άρθρου 4 του ν. 4038/2012, τα τελευταία εδάφια της παρ. 4 προστέθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4051/2012 (ΦΕΚ Α' 40/29-2-2012), προστέθηκαν λέξεις στην παρ. 6 με την παράγραφο 5 περ. ζ' του άρθρου 4 του ν. 4038/2012, οριζόταν ότι :

«Διοικητική επίλυση φορολογικών διαφορών στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

1. Συνιστάται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών πενταμελής Επιτροπή αποτελούμενη από έναν πρώην δικαστικό λειτουργό ή πρώην λειτουργό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ως Πρόεδρο, δύο υπαλλήλους με βαθμό τουλάχιστον Β' της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών, έναν υπάλληλο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, προϊστάμενο οργανικής μονάδας επιπέδου Διεύθυνσης ή Υποδιεύθυνσης και έναν εκπρόσωπο του Συνδέσμου Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών (Σ.Ε.Β). Αν ο φορολογούμενος είναι μέλος ομοσπονδίας επαγγελματιών, βιοτεχνών ή εμπόρων αντί του εκπροσώπου του Σ.Ε.Β. στην επιτροπή που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο μετέχει ένας εκπρόσωπος της Γενικής Συνομοσπονδίας Επαγγελματιών Βιοτεχνών, Εμπόρων Ελλάδος. Η Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Με την ίδια απόφαση ορίζονται οι αναπληρωτές του Προέδρου και των μελών της.

2. Έργο της Επιτροπής αυτής είναι η διοικητική επίλυση των μετά από έλεγχο φορολογικών διαφορών σε κάθε φορολογικό αντικείμενο, εφόσον η αμφισβητούμενη από τον υπόχρεο διαφορά του κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ.

3. Δεν τίγονται τα υφιστάμενα όργανα και οι ισχύουσες διαδικασίες για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών. Κατ' εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον η αμφισβητούμενη κατά τα ως άνω διαφορά υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, η Επιτροπή του παρόντος άρθρου είναι αποκλειστικά αρμόδια για διοικητική επίλυση της διαφοράς.

4. Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε πράξη καταλογισμού φόρου ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητα της, ως προς τον κύριο φόρο, τέλος ή εισφορά ή ως προς τον καταλογισμό της οικείας παράβασης, να ζητήσει, με αίτηση του απευθυνόμενη στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.), τη Διοικητική επίλυση της διαφοράς. Η Επιτροπή επιλαμβάνεται της διοικητικής επίλυσης του συνόλου των διαφορών των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τον ίδιο έλεγχο, εφόσον η διαφορά σε μία τουλάχιστον από αυτές καθιστά την Επιτροπή αρμόδια ή αποκλειστικά αρμόδια για τη διοικητική επίλυση αυτής. Εφόσον η αμφισβητούμενη από τον υπόχρεο διαφορά του κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, για την άσκηση προσφυγής του φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, απαιτείται επί ποινή απαραδέκτου ασκήσεως της προσφυγής, να έχει προηγηθεί η αίτηση για υπαγωγή στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η οποία στην περίπτωση αυτή έχει το χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής, και η ολοκλήρωση αυτής, ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της. Η αίτηση κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέσα σε εξήντα (60) ημέρες από την κοινοποίηση της πράξης καταλογισμού φόρου ή της πράξης επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας. Η απόφαση του αρμόδιου οργάνου στην ενδικοφανή προσφυγή του προηγούμενου εδαφίου, εκδίδεται το αργότερο σε τέσσερις (4) μήνες από την περιέλευση της αίτησης σε αυτό. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Επιτροπής, τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων ως προς την εξέταση της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.

5. Η υποβολή της αίτησης αυτής αποκλείει την υποβολή για την ίδια υπόθεση και άλλης αίτησης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς με βάση τις λοιπές ισχύουσες διαδικασίες για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών.

6. Η αίτηση κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή και διαβιβάζεται, μαζί με το σχετικό φάκελο, από αυτή στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ., μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από την κατάθεση της. Αν έχει υποβληθεί προγενεστέρως άλλη αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς σε άλλο υφιστάμενο όργανο, η αίτηση προς την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. διαβιβάζεται σε αυτήν, εφόσον ο φορολογούμενος παραιτηθεί από την προγενέστερη αίτηση πριν από τη συζήτηση αυτής στο υφιστάμενο όργανο.

7. Για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται κατά τα λοιπά οι ισχύουσες διαδικαστικές και ουσιαστικές διατάξεις για τη διοικητική επίλυση των φορολογικών διαφορών.

8.

9. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται η ημερομηνία από την οποία μπορεί να υποβάλλονται στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. αιτήσεις για διοικητική επίλυση φορολογικής διαφοράς. 10. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται αποζημίωση για τον Πρόεδρο, τα μέλη και τον Γραμματέα της Επιτροπής και μπορεί να ιδρύονται τμήματα της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ., να καθορίζεται η αρμοδιότητα τους, καθώς και κάθε άλλο θέμα σχετικό με την οργάνωση και λειτουργία της Επιτροπής και της υπηρεσίας για τη γραμματειακή της υποστήριξη».

Επειδή κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 και της παρ. 9 του πιο πάνω άρθρου εκδόθηκε αρχικά η με αριθμό 1238/22-11-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2777/2-12-2011), με την οποία ορίστηκε ότι:

«Άρθρο 1

Χρόνος έναρξης υποβολής αιτήσεων

Ορίζουμε, την 1/12/2011, ως ημερομηνία έναρξης υποβολής αιτήσεων για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.».

Άρθρο 2

Διαδικασία ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.)

1. Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της φορολογικής διαφοράς ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. κατατίθεται στην αρμόδια αρχή που εξέδωσε την οικεία πράξη, είτε με το δικόγραφο της προσφυγής, είτε με ιδιαίτερη αίτηση πριν από την άσκηση της προσφυγής μέσα στην προθεσμία που ορίζεται από το νόμο για την άσκηση της και διαβιβάζεται με έγγραφο της αρχής στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ., εντός δέκα (10) ημερών από την κατάθεση της μαζί με το σχετικό φάκελο. Το έγγραφο περιέχει πλήρες ιστορικό της υπόθεσης και αιτιολογημένες απόψεις της φορολογικής αρχής επί των ισχυρισμών που περιέχονται στην αίτηση.....»

Επειδή στη συνέχεια και μετά την τροποποίηση του άρθρου 70Α του ΚΦΕ με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4051/2012 (ΦΕΚ Α' 40/29-2-2012) που η αίτηση για διοικητική επίλυση της διαφοράς κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου χαρακτηρίστηκε ενδικοφανής προσφυγή όταν το ποσό του φόρου κλπ. υπερέβαινε το ποσό των 300.000 με συνέπεια η προσφυγή να είναι κατά νόμο επιτρεπτή στις περιπτώσεις αυτές (άρθρο 63 παρ. 3 ΚΔΔ - ν. 27127/1999) μόνον κατά της αποφάσεως της Επιτροπής και όχι απευθείας κατά της πράξεως της φορολογικής αρχής που προσδιόριζε τον φόρο, τέλος, εισφορά ή πρόστιμο, εκδόθηκε η με αριθμό ΠΟΛ. 1140/5-6-2012 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1780/5-6-2012), με το άρθρο 1 της οποίας ορίστηκαν και τα ακόλουθα:

«Αιτήσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς που έχουν το χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής.

1. Στην απόφαση αυτή υπάγονται οι αιτήσεις διοικητικής επίλυσης της μετά από έλεγχο φορολογικής διαφοράς σε κάθε φορολογικό αντικείμενο, που κατατίθενται στην αρμόδια φορολογική αρχή από την 29.2.2012 και μετά, εφόσον η αμφισβητούμενη διαφορά του κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ. Σε περίπτωση καταλογιστικής πράξης με την οποία καταλογίζονται διακεκριμένως περισσότερα ποσά, η αίτηση διοικητικής επίλυσης έχει το χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής αποκλειστικά και μόνο για τα αμφισβητούμενα ποσά που υπερβαίνουν το παραπάνω όριο. 2.....».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η Δ.Ο.Υ., δυνάμει της από συμφωνίας της προσφεύγουσας με τους πιστωτές που επικυρώθηκε με την με αριθμό απόφαση του Εφετείου, συνεπεία της θέσεως της σε καθεστώς ειδικής εκκαθάρισεως του άρθρου 46 του ν. 1892/1990 (ΦΕΚ Α' 101), προσδιόρισε την οφειλή της προσφεύγουσας προς το Δημόσιο, που προερχόταν από τη συμμετοχή της στην Κοινοπραξία, στο ποσό των 4.268.680,45 ευρώ, που προερχόταν από φόρο εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 και όρισε ως καταβλητέο το 10% του οφειλόμενου πιο

πάνω ποσού, ήτοι 426.868,05 ευρώ, σε 10 ετήσιες ισόποσες δόσεις των 42.686,81 ευρώ, εκ των οποίων η πρώτη ήταν καταβλητέα την 1-3-2009.

Με την υπ' αριθμ./...-01-2013 προσβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε το από 11/12/2012 αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας. Η εν λόγω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έχει ως ακολούθως :

«ΘΕΜΑ : “Βεβαίωση οφειλών”

ΣΧΕΤ : Η από 11/12/2012 αίτησή σας

Απαντώντας στην παραπάνω σχετική αίτησή σας και ύστερα από την πίστωση του υπ' αριθμ. Γραμματίου Συμφ/σμού της Δ.Ο.Υ., σας γνωρίζουμε ότι με το αρ. έγγραφό μας έχει ανασταλεί μέχρι 01.03.2014 το υπ' αριθμ. έγγραφό μας περί μη χορήγησης Α.Φ.Ε. στην με Α.Φ.Μ. :

Επίσης βεβαιώνουμε τα παρακάτω :

Με την αρ. απόφαση του Εφετείου η εταιρεία με Α.Φ.Μ. : έχει υπαχθεί στο άρθρ. 44 Ν.1892/1990 και είναι υπόχρεη να καταβάλει το 10% των οφειλών που υπήρχαν στις 29.02.2008 σε 10 ετήσιες δόσεις της πρώτης καταβλητέας την 01.03.2009. Η υποχρέωση της στην Δ.Ο.Υ. μας στις 29.02.2008 ανερχόταν στο ποσό των 426.868,05 ευρώ ως μέλους της Κοιν/ξίας με ΑΦΜ : και η ετήσια δόση διαμορφώθηκε σε 42.686,81 ευρώ.

Μέχρι σήμερα από τις παραπάνω ετήσιες δόσεις έχουν καταβληθεί οι 5 και υπολείπονται άλλες 5, της πρώτης εξ αυτών καταβλητέας την 01.03.2014.»

Επειδή επισημαίνεται ότι η προσβαλλόμενη ανωτέρω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. έχει πληροφοριακό και βεβαιωτικό χαρακτήρα και **δεν αποτελεί μετά από έλεγχο φορολογική διαφορά** (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρ. 70^Α του ν.2238/1994.

Επειδή, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών **αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών** (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή ωστόσο, το Διοικητικό Εφετείο – Τμήμα με την υπ' αριθμ./2016 απόφασή του σχετικά με την υπό κρίση περίπτωση αναφέρει ότι : «Κατά την άποψη του παρόντος Δικαστηρίου, η υπό του νομοθέτου μνεία των εκ καταλογιστικών μόνο πράξεων προκαλουμένων φορολογικών διαφορών δε συνιστά ηθελημένο αποκλεισμό των λοιπών, φορολογικής φύσεως διαφορών, αφού ούτε εκ του κειμένου του νόμου και της σχετικής εισηγητικής εκθέσεως προκύπτει σχετική βούληση του νομοθέτου, αλλ'ούτε υπό του Δικαστηρίου κρίνεται ότι συντρέχει κάποιος δικαιολογητικός της εν λόγω διαφοροποιήσεως λόγος.

.....
Επομένως και ως προς τις λοιπές φορολογικές διαφορές πρέπει να ισχύσουν αναλογικώς οι ρυθμίσεις του άρθρου 70Α»

Επειδή σύμφωνα με το με ημερομηνία κατάθεσης Υπόμνημα του Ελληνικού Δημοσίου ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου και συγκεκριμένα στις σελ. 5 και 6 αυτού : «εφόσον το αμφισβητούμενο ποσό του φόρου υπερβαίνει τις 300.000 δραχμές, για το παραδεκτό της υπό κρίση προσφυγής έπρεπε, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 70Α του ΚΦΕ

(ν. 2238/1994), που ετύγχαναν εφαρμογής ως εκ του χρόνου εκδόσεως της απορριπτικής πράξεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (...../-1-2013), να προηγηθεί η αίτηση για υπαγωγή της ενδίκου διαφοράς στη διαδικασία διοικητικής επιλύσεως της ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. Με δεδομένο δε ότι δεν υποβλήθηκε η πιο πάνω αίτηση, είτε αυτοτελώς, είτε με το δικόγραφο της υπό κρίση προσφυγής, η υπό κρίση προσφυγή είναι απαράδεκτη και ως τέτοια απορριπτέα κατά τις πιο πάνω διατάξεις των τελευταίων εδαφίων της παρ 4 του άρθρου 70Α του ΚΦΕ (ν. 2238/1994)».

Επειδή ωστόσο, εν συνεχεία, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι :

«... το Δικαστήριο, ελέγχον αυτεπαγγέλτως, σύμφωνα με το άρθρο 35 του Κ.Διοικ. Δικ., τη συνδρομή της ως άνω προϋποθέσεως, κρίνει ότι η έννομη συνέπεια της παραλείψεως αυτής δεν πρέπει να είναι το, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 3 εδαφ. Α' και β' του εν λόγω Κώδικος, απαράδεκτο της προσφυγής, αφού η προσφεύγουσα δεν ενημερώθηκε εκ μέρους της Φορολογικής Αρχής, περί του σχετικού δικαιώματός της. Ωστόσο, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σκέψη 3, το Δικαστήριο κρίνει ότι δεν πρέπει, αιρομένου, όπως προβλέπεται υπό του εδαφ. γ' της αμέσως ως άνω διατάξεως, του απαράδεκτου, να προβεί στην εκδίκαση της υπό κρίση προσφυγής, αλλ'απέχον από την εκδίκαση αυτή, να την αναπέμψει στην αρμόδια οικονομική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί η σχετικής διαδικασία.....

ΔΙΑ ΤΑΥΤΑ

Απέχει από την εκδίκαση της υπόθεσης.

*Αναπέμπει αυτήν στην **Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.** προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, σύμφωνα με το άρθρο 70^Α του ν.2238/1994.».*

Επειδή με την παράγραφο 22 άρθρου 72 Ν.4172/2013, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ.11 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013, ορίζεται ότι:

*«22. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 **παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994** (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.4183/2013 (ΦΕΚ Α 186/11.9.2013) και έναρξη με έναρξη ισχύος από 29/08/2013 ορίζεται ότι:

*«Αιτήσεις διοικητικής επίλυσης που αφορούν πράξεις των φορολογικών αρχών που εκδόθηκαν μέχρι 31.7.2013 για τις οποίες η Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) καθίσταται αρμόδιο ή αποκλειστικά αρμόδιο όργανο σύμφωνα με το άρθρο 70Α του Κ.Φ.Ε., **εξετάζονται από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. μέχρι 31.12.2013. Εάν κατά την τελευταία αυτή ημερομηνία δεν έχει εξεταστεί η αίτηση του υπόχρεου, τότε θεωρείται κατά περίπτωση ότι δεν έχει επέλθει η διοικητική επίλυση της διαφοράς ή ότι η αίτηση έχει απορριφθεί και ο υπόχρεος μπορεί να προσφύγει ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις, διαφορετικά η πράξη οριστικοποιείται.».***

Ως προς την αρμοδιότητα της Δ.Ε.Δ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης 2α της υποπαραγράφου Α.5 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 και της παραγράφου 1 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1209/2013, η άσκηση ενδικοφανών προσφυγών και η εξέτασή τους από την

Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης προβλέπεται για πράξεις των φορολογικών αρχών που εκδίδονται από 1/8/2013.

Επειδή εν συνεχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής» :

«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 εμπίπτουν 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 Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

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

Επειδή, οι αρμοδιότητες της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων διευρύνθηκαν με διατάξεις μεταβατικού χαρακτήρα και ειδικότερα:

«α. Με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4223/2013 προστέθηκε παράγραφος 10 στο άρθρο 66 του ν. 4174/2013 (το οποίο άρθρο 66 εν συνεχεία αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν 4337/2015), με την οποία ορίζεται ότι «Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, **το αίτημα για διοικητική επίλυση** εξετάζεται από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης.**

β. Ακολούθως, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4238/14 (ΦΕΚ Α' 38/17-2-2014) δόθηκε η δυνατότητα, υπό προϋποθέσεις όπως αυτές έχουν εξειδικευτεί και στην ΠΟΛ 1066/27-2-14 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, να εισαχθούν ενώπιον της ΔΕΔ ενδικοφανείς υποθέσεις της 70Α', οι οποίες, είτε ήταν εκκρεμείς την 31-12-13, είτε εξετάστηκαν και αναπέμφθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 50 του Ν.4238/2014 (ΦΕΚ Α' 38/17/02/2014) ορίζεται ότι:

«α. Υποθέσεις ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70 Α του ν. 2238/1994 (Α' 151), για τις οποίες αυτή ήταν αποκλειστικά αρμόδια, και οι οποίες δεν εξετάστηκαν έως την 31.12.2013 ή εξετάστηκαν και αναπέμφθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση, δύνανται, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις της αρχικής υποβολής, να εξετάζονται στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170), εντός αποκλειστικής προθεσμίας δύο μηνών από την υποβολή σχετικής αιτήσεως του ενδιαφερομένου, μετά την οποία η σχετική αίτηση θεωρείται ότι έχει σιωπηρά απορριφθεί. Η αίτηση εξετάζεται, μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας εντός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου.

.....

β. Εξαιρετικά οι διατάξεις των εδαφίων 1 και 2 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για υποθέσεις που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70 Α του ν. 2238/1994, με αίτημα διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού, και δεν εξετάστηκαν από αυτή έως την 31.12.2013, εφόσον τα σχετικά αιτήματα αφορούσαν σε μαζικές προσφυγές μελών σωματείων και ανάγονται στον ίδιο φορολογικό έλεγχο.»

γ. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 184 του Ν.4261/2014 (σχετική η ΠΟΛ. 1142/2014) προστέθηκε στο άρθρο αυτό και η περίπτωση των υποθέσεων που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή της 70Α' με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού και δεν εξετάστηκαν από αυτήν έως τις 31/12/2013, εφόσον ο φορολογούμενος δεν είχε ασκήσει ή είχε παραιτηθεί από τη σχετική προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Επειδή εν προκειμένω, στην υπ' αριθμ./2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, αναφέρεται ότι το δικαστήριο : «...Απέχει από την εκδίκηση της υπόθεσης. Αναπέμπει αυτήν στην **Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.** προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, σύμφωνα με το άρθρο 70^Α του ν.2238/1994.», πλην όμως σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.4183/2013 η προθεσμία εξέτασης αιτήσεων διοικητικής επίλυσης που αφορούν πράξεις των φορολογικών αρχών που εκδόθηκαν μέχρι 31.7.2013 για τις οποίες η Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) καθίσταται αρμόδιο ή αποκλειστικά αρμόδιο όργανο σύμφωνα με το άρθρο 70Α του Κ.Φ.Ε. ορίστηκε **μέχρι 31.12.2013**, καθόσον η εν λόγω Επιτροπή του άρθρου 70Α του Κ.Φ.Ε. καταργήθηκε.

Επειδή εν προκειμένω, η υπό εξέταση υπόθεση **δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των υποθέσεων που εξετάζονται από τη Δ.Ε.Δ.** σύμφωνα με τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις που αφορούν την εν λόγω Υπηρεσία, καθόσον :

- 1) δεν υπάγεται στις διατάξεις της περίπτωσης 2α της υποπαραγράφου Α.5 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 και της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1209/2013 που προβλέπουν την άσκηση ενδικοφανών προσφυγών και την εξέτασή τους από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (μετονομασθείσα Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών), διότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε πριν από την **1/8/2013**, ή
- 2) δεν υπάγεται στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72§10 του ν.4174/2013, διότι δεν είχε υποβληθεί σχετικό αίτημα διοικητικής επίλυσης από την προσφεύγουσα εταιρεία, ή
- 3) δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4238/14 (ΦΕΚ Α' 38/17-2-2014) και της ΠΟΛ 1066/27-2-14 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που αφορούν υποθέσεις ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70 Α του ν. 2238/1994 (Α' 151), για τις οποίες αυτή ήταν αποκλειστικά αρμόδια, διότι δεν πληρούνται οι ανωτέρω τιθέμενες από το νόμο προϋποθέσεις (υποβολή αίτησης εντός μηνός από τη δημοσίευση του εν λόγω νόμου) ή
- 4) δεν υπάγεται στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 184 του Ν.4261/2014 (σχετική η ΠΟΛ. 1142/2014), διότι η εν λόγω περίπτωση δεν αποτελεί υπόθεση που είχε εισαχθεί στην Επιτροπή της 70Α' με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού και δεν εξετάστηκε από αυτήν έως τις 31/12/2013, εφόσον ο φορολογούμενος δεν είχε ασκήσει ή είχε παραιτηθεί από τη σχετική προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια.

Συνεπώς, η εν λόγω προσφυγή απορρίπτεται ως **απαράδεκτη από την Δ.Ε.Δ. λόγω αναρμοδιότητας εξέτασης αυτής από την Υπηρεσία μας.**

Επικουρικά σε κάθε περίπτωση ως προς το παραδεκτό της προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 73 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974) «η προ της ενάρξεως της εκτελέσεως ανακοπή του οφειλέτου ασκείται : α) κατά της εκδοθείσης ατομικής ειδοποιήσεως ... ».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης».

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση το περιεχόμενο της υπ' αριθμ./..-01-2013 προσβαλλόμενης απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., είναι πληροφοριακού και βεβαιωτικού χαρακτήρα υπό την έννοια ότι αποτελεί μία περαιτέρω γνωστοποίηση του χρέους και ταυτόχρονα μία πληροφόρηση για το ύψος της οφειλής, του αριθμού των καταβληθέντων δόσεων και των υπολειπόμενων.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαράδεκτως** υπεβλήθη προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου (αριθμ. καταχώρησης) κατά της υπ' αριθμ./..-01-2013 προσβαλλόμενης απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επειδή η εκ τούτης αναφυόμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης.

Επικουρικά σε κάθε περίπτωση ως προς την ουσία

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρία, που είχε ως σκοπό και αντικείμενο εργασιών την και την, αποτελούσα επιχείρηση κατά την έννοια του άρθρου 5 παρ. 2 εδ. δ' του ν. 1386/1983 (ΦΕΚ Α' 107), τέθηκε σε καθεστώς ειδικής εκκαθαρίσεως, κατά το άρθρο 46 του ν. 1892/1990 «Για τον εκσυγχρονισμό και την ανάπτυξη και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α'101), με την με αριθμό απόφαση του Εφετείου και κατάρτισε με τους πιστωτές της την από συμφωνία, κατά το άρθρο 44 του πιο πάνω ν. 1892/1990, η οποία επικυρώθηκε με τη με αριθμό απόφαση του Εφετείου

Επειδή η πιο πάνω επικυρωθείσα συμφωνία προέβλεπε, μεταξύ άλλων, και τα ακόλουθα, που αφορούν και την υπό κρίση διαφορά :

- Στον όρο **3.3.2.δ.2** (σελ. 21 αυτής) :

«Οι οφειλές προς το Δημόσιο από κάθε αιτία και ενδεικτικά από Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, φόρο εισοδήματος, φόρο μεταβιβάσεως ακινήτου, φόρου ακινήτου περιουσίας, τέλους χαρτοσήμου, ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, έκτακτες εισφορές παντός είδους, μη καταβληθέντα στους μετόχους και παραγραφέντα υπέρ του Δημοσίου μερίσματα, περιορίζονται στο 10% των βεβαιωθέντων ποσών

και θα καταβληθούν σε 10 ετήσιες ισόποσες άτοκες δόσεις, της πρώτης δόσεως καταβλητέας ένα (1) χρόνο μετά την επικύρωση της παρούσας συμφωνίας από το Εφετείο, της δεύτερης δύο (2) χρόνια μετά την επικύρωση αυτή κ.ο.κ. Το υπόλοιπο 90% διαγράφεται.

Στη ρύθμιση αυτή περιλαμβάνονται φόροι, προσαυξήσεις και πρόστιμα από κάθε αιτία και για κάθε λόγο, δηλαδή οριστικώς βεβαιωθέντες και τυχόν μελλοντικώς βεβαιωθησόμενοι, μετά από έλεγχο ή από την έκδοση αμετακλήτων δικαστικών αποφάσεων επί ασκηθισών ή ασκηθησομένων προσφυγών, των οποίων η γενεσιουργός αιτία τοποθετείται χρονικώς πριν από την επικύρωση της συμφωνίας από το Εφετείο.»

- Στον όρο **3.3.2.δ.4** (σελ. 21-23 αυτής) :

«.....
Στη ρύθμιση της παρούσας συμφωνίας υπάγονται, κατά τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 1892/1990, όλες οι οφειλές της επιχειρήσεως προς τους πάσης φύσεως πιστωτές της, περιλαμβανομένου του Δημοσίου και των Ασφαλιστικών Οργανισμών Κύριας και Επικουρικής ασφαλίσεως, Τραπεζών και λοιπών Πιστωτών Ιδρυμάτων και όλων των λοιπών μη συμβαλλομένων Πιστωτών, είτε αυτές εμφανίζονται είτε δεν εμφανίζονται στους συνημμένους Πίνακες/Καταστάσεις (Παράρτημα ΙΙ) κατά την 31.12.2005 και όπως είτε αυτές εμφανίζονται στους πίνακες καταστάσεις (Παράρτημα ΙΙ της συμφωνίας) κατά την 31-12-2005 και όπως οι οφειλές αυτές θα έχουν διαμορφωθεί στο μέλλον και εφόσον προέρχονται από τις δραστηριότητες της Επιχείρησης μέχρι τη δημοσίευση της αποφάσεως του Εφετείου που θα επικυρώνει την παρούσα συμφωνία.

Στην ως άνω ρύθμιση υπάγονται και απαιτήσεις, υφιστάμενες ή μέλλουσες, που δεν έχουν ακόμη βεβαιωθεί από φορολογικές, τελωνειακές κλπ αρχές και ως εκ τούτου δεν εμφανίζονται στα Βιβλία της Επιχείρησης, ως και απαιτήσεις, υφιστάμενες ή μέλλουσες, που δεν έχουν ασκηθεί με οποιοδήποτε νόμιμο τρόπο και ως εκ τούτου δεν εμφανίζονται στα βιβλία της Επιχείρησης, οποτεδήποτε και οπωσδήποτε ήθελε ανακύψουν ή εμφανιστούν στο μέλλον και εφόσον προέρχονται από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσής της αποφάσεως του Εφετείου.

Όλες οι ως άνω απαιτήσεις με εξαίρεση το μέρος που εξοφλείται κατά τους όρους του παρόντος, αποσβέννυνται και διαγράφονται, η απόσβεση δε αυτή δεσμεύει και τους μη συμβαλλομένους πιστωτές συμπεριλαμβανομένου του Δημοσίου και των Οργανισμών Κύριας και Επικουρικής Ασφαλίσεως, δεδομένου ότι έχει ικανοποιηθεί και η πρόβλεψη του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν.2556/1997.

.....
Οι παραπάνω ρυθμίσεις ισχύουν अपαρέγκλιτα και για τις απαιτήσεις κατά της Επιχείρησης από την εκτέλεση των έργων που κατασκεύασε, όπως επίσης και από τη συμμετοχή της σε Κοινοπραξίες, είτε πρόκειται για απαιτήσεις της Κοινοπραξίας κατά της Επιχείρησης, είτε για απαιτήσεις των λοιπών μελών κατά της Επιχείρησης, είτε για απαιτήσεις τρίτων (συμπεριλαμβανομένου και του Δημοσίου) κατά της Επιχείρησης, λόγω της ιδιότητάς της ως μέλους της Κοινοπραξίας. Και οι απαιτήσεις αυτές δηλαδή αποσβέννυνται και διαγράφονται στο σύνολό τους».

- Στον όρο **3.6** (σελ. 24 αυτής) :

«... Η είσπραξη από οποιοδήποτε Πιστωτή οποιοδήποτε ποσού σε εκτέλεση και κατά τους όρους της παρούσας θα θεωρείται ως έγκριση αυτής...».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Πολιτικής Εισπράξεων – Τμήμα Γ΄ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και

Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Κοινοποίηση της υπ' αριθ. ατομικής γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την εφαρμογή όρων συμφωνίας άρθρου 44 ν. 1892/1990 μεταξύ της εταιρείας «.....» και πιστωτών της για χρέη προς το Δημόσιο από συμμετοχή σε κοινοπραξίες» :

«Σας κοινοποιούμε την υπ' αριθ. ατομική γνωμοδότηση του Νομικού Συμβούλου του Κράτους, κ., η οποία έγινε δεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων στις

Με την εν λόγω γνωμοδότηση, η οποία εκδόθηκε σε απάντηση σχετικού ερωτήματος της Υπηρεσίας μας, κρίθηκε ότι η οφειλέτρια εταιρεία με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ.), που έχει καταρτίσει με πιστωτές της συμφωνία κατ' άρθρον 44 του ν. 1892/1990 (με ημερομηνία), η οποία επικυρώθηκε με την υπ' αριθ. απόφαση του Εφετείου, **υποχρεούται στην καταβολή των υπαγόμενων στο πεδίο εφαρμογής της συμφωνίας χρεών προς το Δημόσιο των κοινοπραξιών, στις οποίες συμμετέχει**, κατόπιν κρίσεως περί υπαγωγής εκάστης οφειλής στο ρυθμιστικό πεδίο της συμφωνίας και, γενικώς, κατόπιν των ενεργειών που αναφέρονται στην υπ' αριθ. γνωμοδότηση του ... Τμήματος του Ν.Σ.Κ., εκ μέρους κάθε αρμόδιας Δ.Ο.Υ. **Η υποχρέωση αυτή ρυθμίζεται από το γενικό όρο 3.3.2.δ.2. της συμφωνίας, που αφορά σε όλες τις απαιτήσεις προς το Δημόσιο, από κάθε λόγο και αιτία, ενώ με την επίμαχη φράση στο τέλος του όρου 3.3.2.δ.4. «...και οι απαιτήσεις αυτές δηλαδή αποσβέννυνται και διαγράφονται στο σύνολο τους» δεν εισάγεται αυτοτελής και ειδική ρύθμιση για τις οφειλές προς το Δημόσιο από τις αιτίες που αναφέρονται στον εν λόγω όρο.**

Η συνημμένη γνωμοδότηση κοινοποιείται στις Δ.Ο.Υ. στις οποίες υπάγονται οι κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχει η οφειλέτρια εταιρεία, σύμφωνα με την εικόνα αυτής στο υποσύστημα «Μητρώο» του taxis, καθώς και στις Δ.Ο.Υ., στις οποίες έχουν μεταφερθεί οι αρμοδιότητες Τμημάτων Δικαστικού / Ελέγχου, προς γνώση τους και για τις ενέργειες της αρμοδιότητάς τους.

Η αρμόδια υπηρεσία του Ν.Σ.Κ, στο οποίο κοινοποιείται το παρόν, παρακαλείται να προβεί στις νόμιμες-ενέργειες για την ανάρτηση της ως άνω υπ' αριθ.ατομικής γνωμοδότησης στο «ΔΙΑΥΓΕΙΑ»..».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7§4 του ν. 3086/2002 :

«4. Οι γνωμοδοτήσεις δεν δημιουργούν δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου, πριν από την αποδοχή τους με επισημειωματική πράξη από τον Πρόεδρο της Βουλής, τον αρμόδιο Υπουργό, ή το Διοικητικό Συμβούλιο Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου ή άλλο κατά νόμο αρμόδιο όργανο αυτού ή Ανεξάρτητης Διοικητικής Αρχής ή από τον Γενικό Γραμματέα Περιφέρειας. Μετά την αποδοχή τους οι γνωμοδοτήσεις αποτελούν πράξεις, που είναι υποχρεωτικές για τη Διοίκηση ή το Νομικό Πρόσωπο ή την Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή.»

Επειδή οι γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ ισχύουν όπως έχουν γίνει αποδεκτές από τον Γ.Γ.Δ.Ε..

Επειδή σε κάθε περίπτωση από την απλή αντιπαραβολή των πιο πάνω όρων της συμφωνίας προκύπτει ότι αποσβέννυνται και διαγράφονται οι απαιτήσεις με εξαίρεση το μέρος που εξοφλείται κατά τους όρους της συμφωνίας, δηλαδή για τις απαιτήσεις του Ελληνικού Δημοσίου με εξαίρεση του 10% των απαιτήσεων του, ενώ σε κανένα σημείο δεν προβλέπεται η διαγραφή και απόσβεση του συνόλου (καθ' ολοκληρία) των απαιτήσεων οποιουδήποτε πιστωτή, άρα και του Ελληνικού Δημοσίου που διατηρούνται και εισπράττονται στο πιο πάνω ποσοστό του 10%.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα σύμφωνα με το από Υπόμνημα του Ελληνικού Δημοσίου ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου (Τμήμα ..) :

«.....Εξάλλου, τυχόν διαγραφή του συνόλου (100%) των απαιτήσεων οιαδήποτε εκ των πιστωτών δεν θα συμβάδιζε με τη ratio των σχετικών διατάξεων που είναι η προσπάθεια εξυγίανσης των προβληματικών (υπερχρεωμένων) επιχειρήσεων με τη ρύθμιση ή τον περιορισμό των χρεών και όχι με την πλήρη απόσβεση αυτών (βλέπετε, εδάφιο α' της παρ. 1 του άρθρου 44 του ν. 1892/1999 που ρητά ορίζεται **«Συμφωνίες πιστωτών και επιχείρησης... που ρυθμίζουν ή περιορίζουν τα χρέη αυτής..»**). Από τη βασική αυτή ρύθμιση δεν εξαιρούνται, ούτε θα μπορούσαν να εξαιρεθούν, οι απαιτήσεις των πιστωτών σε βάρος της προσφεύγουσας που δημιουργήθηκαν από τη συμμετοχή της σε κοινοπραξίες, ώστε να αποσβέννυνται και να διαγράφονται πλήρως (100%), όπως προσχηματικά άρχισε να υποστηρίζει όψιμα η προσφεύγουσα περί το έτος 2012, δηλαδή μετά την πάροδο πλέον των τεσσάρων ετών (!!!!) από την επικύρωση της συμφωνίας με τη με αριθμό απόφαση του Εφετείου Εξάλλου, στην κύρια ρύθμιση του πρώτου εδαφίου της σχετικής συμφωνίας για τα χρέη της προσφεύγουσας από τη συμμετοχή της σε κοινοπραξίες ρητά αναφέρεται ότι για τα χρέη αυτά ισχύουν απαρέγκλιτα οι πιο πάνω ρυθμίσεις (**«Οι παραπάνω ρυθμίσεις ισχύουν απαρέγκλιτα και για τις απαιτήσεις κατά της Επιχείρησης από την εκτέλεση των έργων που κατασκεύασε, όπως επίσης και από τη συμμετοχή της σε Κοινοπραξίες»**), δηλαδή ότι οι ως άνω απαιτήσεις αποσβέννυνται και διαγράφονται με εξαίρεση το μέρος που εξοφλείται κατά τους όρους της συμφωνίας. Επομένως και οι απαιτήσεις του Ελληνικού Δημοσίου σε βάρος της προσφεύγουσας από τη συμμετοχή της σε κοινοπραξίες αποσβέννονταν και διαγράφονταν με εξαίρεση το ποσοστό 10% που συμφωνήθηκε να εξοφληθεί σε δέκα ετήσιες δόσεις. Το δε δεύτερο εδάφιο της σχετικής συμφωνίας για τα χρέη της προσφεύγουσας από τη συμμετοχή της σε κοινοπραξίες (**«Και οι απαιτήσεις αυτές δηλαδή αποσβέννυνται και διαγράφονται στο σύνολο τους»**) δεν ανατρέπει την κύρια ρύθμιση του πρώτου εδαφίου (!!!), όπως προσχηματικά επικαλείται η προσφεύγουσα, έστω και όψιμα μετά την πάροδο πλέον των τεσσάρων ετών (!!!!) από την ισχύ της συμφωνίας, αλλά αναφέρεται στο μέρος των απαιτήσεων που δεν εξοφλείται (για το Ελληνικό Δημόσιο του 90%), το οποίο και κατά τους πιο πάνω όρους της συμφωνίας αποσβέννυται και διαγράφεται στο σύνολο του (**«οι ως άνω απαιτήσεις, με εξαίρεση το μέρος που εξοφλείται κατά τους όρους της συμφωνίας, αποσβέννυνται και διαγράφονται»**). Διαφορετικά θα υπήρχε πλήρης αναντιστοιχία και αντίφαση των εδαφίων α' και β' που αφορούν τα ίδια χρέη της προσφεύγουσας, δηλαδή τα χρέη από τη συμμετοχή της σε κοινοπραξίες, περίπτωση που φυσικά δεν συντρέχει, εφόσον το δεύτερο εδάφιο είναι απόλυτα σύμφωνο με το πρώτο και αναφέρεται στο μέρος των απαιτήσεων της προσφεύγουσας που δεν εξοφλείται (δηλαδή για το Ελληνικό Δημόσιο το μέρος των απαιτήσεων του ποσοστού 90% που προέκυψε από τη συμμετοχή της προσφεύγουσας σε κοινοπραξίες).».

Επειδή βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας είναι αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .../02/2013 και με αριθμ. καταχώρησης προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου και την αναπομπή της υπόθεσης

για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου – Τμήμα ..., σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .../2016 απόφασή του.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ