



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 23/03/2016

Αριθμός απόφασης: 1173

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΔΗΜΟΥ, ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός....., κατά των:α)υπ'αριθμ.....Πράξης Οριστικού Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους 2008, β)υπ'αριθμ..... Πράξης Οριστικού Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους 2009, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις:α)υπ'αριθμ.....Πράξη Οριστικού Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους 2008, β)υπ'αριθμ..... Πράξη Οριστικού Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών

Υπηρεσιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους 2009, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και το απόΕιδικό Σημείωμα Ελέγχου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών- Φόρου Αμοιβών Τρίτων & Χαρτοσήμου-Φόρου Αμοιβών Ελ. Επαγγελματιών (Αποφ. ΠΟΛ 1072/08.04.2011) του ελεγκτήτης Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την από/03/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΔΗΜΟΥ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α)Με την υπ'αριθμ.....Πράξη Οριστικού Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους 2008, καταλογίσθηκε σε βάρος της υπόχρεου επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, φόρος μισθωτών υπηρεσιών ποσού **160.686,60 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 η επιχείρηση για τα δίκλινα Δ', Ε', και ΣΤ' δεν υπέβαλε προσωρινές δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών και δεν απέδωσε τον παρακρατηθέντα φόρο μισθωτών υπηρεσιών, ως όφειλε, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 57 του ν.2238/1994.

β)Με την υπ'αριθμ..... Πράξη Οριστικού Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έτους 2009, καταλογίσθηκε σε βάρος της υπόχρεου επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, φόρος μισθωτών υπηρεσιών ποσού **205.209,79 €** .

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 η επιχείρηση δεν υπέβαλε καμία προσωρινή δήλωση Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών και δεν απέδωσε τον παρακρατηθέντα φόρο μισθωτών υπηρεσιών, ως όφειλε, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 57 του ν.2238/1994 .

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στο πόρισμα ελέγχου του απόΕιδικού Σημειώματος Ελέγχου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών-Φόρου Αμοιβών Τρίτων & Χαρτοσήμου-Φόρου Αμοιβών Ελ. Επαγγελματιών (Αποφ. ΠΟΛ 1072/08.04.2011) του ελεγκτήτης Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.4071/2012, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 77 του Κεφαλαίου Γ του ν.4170/2013 οι ως άνω διαφορές φόρων απαλλάσσονται από πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής και κάθε μορφής επιβαρύνσεις και η εξόφλησή τους γίνεται υποχρεωτικά από τους Ο.Τ.Α. που τις έχουν συστήσει. Ως εκ τούτου οι ως άνω οφειλές βεβαιώθηκαν στον Δήμο, ΑΦΜ

Ο προσφεύγων Δήμος, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι υπ'αριθμ..... και υπ'αριθμ..... πράξεις Οριστικού Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών ετών 2008 και

2009 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Οι υπό κρίση πράξεις επιβολής Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών είναι ακυρωτέες λόγω μη νόμιμης διαδοχής του Δήμου στις υποχρεώσεις τηςκαι θεμελιώνονται στην αντισυνταγματική διάταξη του άρθρου 10 του ν.4071/2012 η οποία δεν είναι εφαρμοστέα λόγω του ειδικότερου νομικού πλαισίου που εισάγει ο ν.3852/2010 για τους Ο.Τ.Α..
- Παραγραφή-κατά χρόνο αναρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης όπως προβεί σε έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου. Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί καθ' υπέρβαση του χρονικού διαστήματος των πέντε ετών που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 του ν.4174/2013.
- Μη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Το διοικητικό όργανο προβαίνει σε οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εκθέτοντας και το σχετικό νομικό πλαίσιο, χωρίς ωστόσο να διευκρινίζει ως οφείλει στο σώμα της πράξης σε τι συνίσταται η ανακρίβεια των δηλώσεων καθώς και τα λοιπά πραγματικά περιστατικά επί τη βάσει των οποίων, θεμελιώθηκε η κρίση του.

Επειδή στο άρθρο 50 παρ. 7 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

« Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα. ».

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με στοιχεία υπόχρεου, τα στοιχεία της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ ενώ οι οφειλές που αναγράφονται σε αυτές βεβαιώθηκαν σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν.4071/2012, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 77 του Κεφαλαίου Γ του ν.4170/2013, στον Δήμο, ΑΦΜ Ως εκ τούτου ο εν λόγω Δήμος παραδεκτός, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, προσφεύγει στην Υπηρεσία μας κατά των πράξεων αυτών.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει σαφώς και επαρκώς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του ν.4174/2013 και των σχετικών διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας , η επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, την 19.10.2015. Ως εκ τούτου, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, η Υπηρεσία μας δέχεται ως ημερομηνία κοινοποίησης των πράξεων την 29.10.2015, ήτοι την ημερομηνία που ο προσφεύγων Δήμος ισχυρίζεται ότι έλαβε γνώση και θεωρεί ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε εμπροθέσμως.

Α)Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη νόμιμης διαδοχής του Δήμου στις υποχρεώσεις της

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 10 του ν.4071/2012 όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 77 παρ.1 του ν.4170/2013 ορίζεται:

« Οι οφειλές προς το ελληνικό δημόσιο και το ΙΚΑ των αμιγών δημοτικών επιχειρήσεων, του Π.Δ. 410/1995 ή των κοινωφελών επιχειρήσεων, των αστικών μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων των ΟΤΑ, καθώς και των επιχειρήσεων των τέως νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων που περιήλθαν στις περιφέρειες, οι οποίες λύθηκαν και τελούν υπό το καθεστώς εκκαθάρισης, βεβαιωμένες ταμειακά ή μη έως και τις 31.12.2010 απαλλάσσονται από πρόσθετους φόρους, πρόστιμα, προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής και κάθε μορφής επιβαρύνσεις και η εξόφλησή τους γίνεται υποχρεωτικά από τους ΟΤΑ που τις έχουν συστήσει. Από τους ίδιους ως άνω ΟΤΑ γίνεται και η εξόφληση οφειλών προς εργαζόμενους. Στις ανωτέρω οφειλές περιλαμβάνονται και όσες προκύπτουν έπειτα από έλεγχο των αρμόδιων ελεγκτικών οργάνων.

«Ειδικότερα:

α. Οφειλές που βεβαιώθηκαν ταμειακά στις Δ.Ο.Υ. σε βάρος των αναφερόμενων στην παρούσα παράγραφο επιχειρήσεων:

(αα) διαγράφονται με πράξεις της βεβαιούσας εν ευρεία εννοία αρχής και

(αβ) βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο για τα ποσά των κύριων οφειλών που ορίζονται στα προηγούμενα εδάφια της παρούσας παραγράφου, με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του, για το ποσό της κύριας οφειλής, όπως αυτό προκύπτει από εκδοθείσες πράξεις επιβολής προστίμων ή αποφάσεων καταλογισμού ή φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και από το φόρο εισοδήματος ή παρακρατούμενους φόρους, έστω και αν τα ανωτέρω έχουν καταστεί απρόσβλητα λόγω απόρριψης τελεσίδικα των προσφυγών που ασκήθηκαν εναντίον τους ή άπρακτης παρόδου της προθεσμίας της προσφυγής.

Τυχόν καταβληθέντα ποσά από τις επιχειρήσεις της παρούσας παραγράφου ή από τα συνυπεύθυνα με αυτές πρόσωπα που αφορούν τις βεβαιωμένες οφειλές τους, δεν αναζητούνται και αποσβένουν κατά προτεραιότητα αντίστοιχο μέρος των επιβληθέντων πρόσθετων φόρων και προστίμων, και συνυπολογίζονται κατά τη διαγραφή και επαναβεβαίωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στις υποπεριπτώσεις αα' και αβ' της παρούσας παραγράφου.

β. Οφειλές για τις οποίες κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις σε βάρος των αναφερόμενων στην παρούσα παράγραφο επιχειρήσεων και δεν έχουν βεβαιωθεί ταμειακά βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο για τα ποσά των κύριων οφειλών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση αβ' με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του.

Για οφειλές που δεν έχουν κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης βεβαιωθεί εν ευρεία εννοία σε βάρος των αναφερόμενων στην παρούσα παράγραφο επιχειρήσεων και οι οποίες προκύπτουν από έλεγχο που έχει ήδη διαταχθεί και δεν έχει ολοκληρωθεί:

(γα) ολοκληρώνεται ο έλεγχος και συντάσσεται σχετικό πόρισμα, προκειμένου να εκδοθούν οι οικείες καταλογιστικές πράξεις,

(γβ) βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο τα ποσά των κύριων οφειλών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση αβ' με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του, για το ποσό της κύριας οφειλής, όπως αυτό προκύπτει από το πόρισμα του ελέγχου.

δ. Για οφειλές που δεν έχουν κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης βεβαιωθεί εν ευρεία εννοία σε βάρος των αναφερόμενων στην παρούσα παράγραφο επιχειρήσεων και για τις οποίες δεν έχει διαταχθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης έλεγχος:

(δα) διενεργείται κατά προτεραιότητα τακτικός έλεγχος από το αρμόδιο κατά περίπτωση ελεγκτικό όργανο σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα και

(δβ) βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο τα ποσά των κύριων οφειλών σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση αβ' με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του, για το ποσό της κύριας οφειλής, όπως αυτό προκύπτει από το πόρισμα του ελέγχου.

ε. Με τη δικαστική αμφισβήτηση των οφειλών των Ο.Τ.Α. που έχουν βεβαιωθεί κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου, δεν εφαρμόζονται οι απαλλαγές που ορίζονται στις περιπτώσεις α' έως και δ' της παρούσας παραγράφου και οι Ο.Τ.Α. επιβαρύνονται και με τους πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και λοιπές επιβαρύνσεις και προσαυξήσεις, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

στ. Η εξόφληση από τους οικείους Ο.Τ.Α. των οφειλών, όπως αυτές θα βεβαιωθούν κατ' εφαρμογή των περιπτώσεων α' έως και δ' της παρούσας παραγράφου, συντελείται με τους ακόλουθους τρόπους:

(i) δια συμψηφισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 της από 31.12.2011 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α'268) που κυρώθηκε με το άρθρο δεύτερο του Ν. 4047/2012 (Α'31) και τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου πρώτου της από 30.4.2012 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου που κυρώθηκε με το άρθρο δεύτερο του Ν. 4079/2012 (Α' 180), κατά παρέκκλιση του χρόνου βεβαίωσης των οφειλών των Ο.Τ.Α. που προβλέπεται σε αυτόν,

(ii) από ίδιους πόρους, επιτρεπόμενης και της σύναψης δανείου κατ' ανάλογη εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 4038/2012 (Α'14).

ζ. Εκκρεμείς, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, δίκες λόγω άσκησης ενδίκων βοηθημάτων από τις επιχειρήσεις της παρούσας παραγράφου κατά είτε των πράξεων καταλογισμού είτε των πράξεων ταμειακής βεβαίωσης, καταργούνται. Εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον αρμόδιων οργάνων για τη διοικητική επίλυση των διαφορών απορρίπτονται για τυπικούς λόγους.

Επειδή στην ΠΟΛ 1237/22-10-2013 «Κοινοποίηση διατάξεων των άρθρων 10 και 11 του Ν. 4071/2012» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται:

«Σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας τις διατάξεις των άρθρων 10 και 11 του Ν.4071/2012 (ΦΕΚ Α' 85/11.04.2012) «Ρυθμίσεις για την τοπική ανάπτυξη, την αυτοδιοίκηση και την αποκεντρωμένη διοίκηση, Ενσωμάτωση Οδηγίας 2009/50/ΕΚ» όπως ισχύουν μετά την συμπλήρωση της παρ. 1 του αρ. 10 με το αρ. 77 του Ν.4170/2013 (ΦΕΚ Α' 163/12.7.2013)

«Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της ΕΛ.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις». Ο πρώτος νόμος κατατέθηκε με πρωτοβουλία του Υπουργείου Εσωτερικών, τα εν λόγω άρθρα όμως περιλαμβάνουν και διατάξεις που αφορούν τις οφειλές δημοτικών επιχειρήσεων προς το Δημόσιο.

Ειδικότερα, με την παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 4071/2012, ρυθμίζονται θέματα είσπραξης των οφειλών προς το Δημόσιο επιχειρήσεων ΟΤΑ που λύθηκαν και τελούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, και συγκεκριμένα: των αμιγών δημοτικών επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων του Π.Δ. 410/1995 ή των κοινωφελών επιχειρήσεων, των αστικών μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων ΟΤΑ, καθώς και των επιχειρήσεων των τέως νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων που περιήλθαν στις Περιφέρειες.

Οι οφειλές που περιλαμβάνονται πρέπει να έχουν γεννηθεί μέχρι 31.12.2010, δηλαδή να είναι ταμειακά βεβαιωμένες ή να ανάγονται έως αυτό το χρονικό σημείο.

Στα εδάφια α' - ζ' περιγράφεται ο τρόπος εξόφλησης των οφειλών των εν λόγω επιχειρήσεων με διαγραφή των οφειλών από το ΑΦΜ αυτών και ταυτόχρονη βεβαίωση των κύριων μόνο οφειλών, απαλλαγμένων από πρόσθετους φόρους, πρόστιμα ή προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής και κάθε μορφής επιβαρύνσεις, στο ΑΦΜ των οικείων ΟΤΑ καθώς και η περίπτωση της εις πρώτον βεβαίωσης αυτών απευθείας στο ΑΦΜ του οικείου ΟΤΑ. Επίσης περιλαμβάνονται προβλέψεις για την βεβαίωση των οφειλών αυτών και στην περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησής τους από τους ΟΤΑ καθώς και για την τύχη των εκκρεμών δικών και των εκκρεμών υποθέσεων στο στάδιο της διοικητικής επίλυσης διαφορών.

Με την παρ. 9 του ιδίου άρθρου προβλέπεται απαλλαγή από την αστική, ποινική ή άλλη ατομική ευθύνη των ορισμένων εκκαθαριστών των δημοτικών επιχειρήσεων ή των επιχειρήσεων των τέως νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων που περιήλθαν στις περιφέρειες, για τις οφειλές των επιχειρήσεων αυτών...».

Επειδή στην Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ 1036/22-01-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 77 του Κεφαλαίου Γ' «Λοιπές διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείων Οικονομικών, Εσωτερικών, Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, Παιδείας και Θρησκευμάτων και Πολιτισμού και Επικρατείας» του Ν . 4170/2013 (ΦΕΚ 163 Α') με τις οποίες συμπληρώνεται το άρθρο 10 του Ν .4071/2012 (ΦΕΚ 85 Α').

Σχετ: Η υπ' αρ. 1237/2013 ΠΟΛ της Δ/σης Πολιτικής Εισπράξεων με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ανωτέρω διατάξεις

Επισημαίνεται ότι με την διάταξη του άρθρου 10 του Ν.4071/2012 υπήρξε σαφής βούληση να δοθεί οριστικό τέλος στις εκκρεμότητες που προκαλούν στους ΟΤΑ τα φορολογικά χρέη των επιχειρήσεων που είχαν συστήσει. Επειδή στις διατάξεις αυτές δεν αποσαφηνίζεται η αναγκαία διαδικασία εξόφλησης των οφειλών των υπό εκκαθάριση επιχειρήσεων τους και για την υπέρβαση των σχετικών προβλημάτων και την αποτελεσματική εφαρμογή της

θεσμοθετηθείσας ρύθμισης, συμπληρώθηκαν οι διατάξεις της παρ. 1 του ως άνω άρθρου με τις διατάξεις του άρθρου 77 του Ν.4170/2013.

I. Πεδίο εφαρμογής της ως άνω διάταξης:

Οφειλές των επιχειρήσεων της παρ. 1 άρθρου 10 Ν.4071/2012, ήτοι οφειλές προς το ελληνικό Δημόσιο των **αμιγών δημοτικών επιχειρήσεων, του Π.Δ. 410/1995 ή των κοινωφελών επιχειρήσεων, των αστικών μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων των ΟΤΑ, καθώς και των επιχειρήσεων των τέως νομαρχιακών αυτοδιοικήσεων που περιήλθαν στις περιφέρειες, οι οποίες λύθηκαν και τελούν υπό το καθεστώς εκκαθάρισης, βεβαιωμένες ταμειακά ή μη έως και τις 31.12.2010.**

II. Πράξεις βεβαίωσης και διαγραφής από τις βεβαιούσες εν ευρεία εννοία αρχές:

Σύμφωνα με την κοινοποιούμενη διάταξη οφειλές που βεβαιώθηκαν ταμειακά στις Δ.Ο.Υ. σε βάρος των αναφερόμενων στην ως άνω παράγραφο του άρθρου 10 του ανωτέρω νόμου, επιχειρήσεων, διαγράφονται και βεβαιώνονται στους οικείους ΟΤΑ ως ακολούθως:

αα. διαγράφονται με πράξεις της βεβαιούσας εν ευρεία εννοία αρχής και

αβ. βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο τα ποσά των κύριων ως άνω οφειλών που ορίζονται στα σχετικά εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν.4071/2012, σύμφωνα με χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του, για το ποσό της κύριας οφειλής, όπως αυτό προκύπτει από εκδοθείσες πράξεις επιβολής προστίμων ή αποφάσεων καταλογισμού ή φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και από το φόρο εισοδήματος ή παρακρατούμενους φόρους, έστω και αν τα ανωτέρω έχουν καταστεί απρόσβλητα λόγω απόρριψης τελεσίδικα των προσφυγών που ασκήθηκαν εναντίον τους ή άπρακτης παρόδου της προθεσμίας της προσφυγής. Επισημαίνεται ότι:

α) για τη διαγραφή και επαναβεβαίωση θα επισυνάπτεται, ως δικαιολογητικό, σχετικό έγγραφο από τον οικείο ΟΤΑ, που να πιστοποιεί ότι η εν λόγω επιχείρηση υπάγεται στις διατάξεις της σχετικής παραγράφου του νόμου και θα περιλαμβάνει τον ΑΦΜ της υπό εκκαθάριση επιχείρησης, τη νομική της κατάσταση, τον ΑΦΜ του ΟΤΑ που αναλαμβάνει την οφειλή.

β) τυχόν καταβληθέντα ποσά από τις επιχειρήσεις της ίδιας παραγράφου του ως άνω νόμου ή από τα συνυπεύθυνα με αυτές πρόσωπα που αφορούν στις βεβαιωμένες οφειλές τους, δεν αναζητούνται και αποσβένουν κατά προτεραιότητα αντίστοιχο μέρος των επιβληθέντων πρόσθετων φόρων και προστίμων, και συνυπολογίζονται κατά τη διαγραφή και επαναβεβαίωση σύμφωνα με τα οριζόμενα της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου.

2. α. Οφειλές για τις οποίες κατά την έναρξη ισχύος της κοινοποιούμενης διάταξης έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις σε βάρος των αναφερόμενων στην παρούσα παράγραφο 1 άρθρου 10 Ν.4071/2012 επιχειρήσεων και δεν έχουν βεβαιωθεί ταμειακά βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο για τα ποσά των κύριων οφειλών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση αβ' με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του.

β. Για οφειλές οι οποίες δεν έχουν κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας κοινοποιούμενης διάταξης, βεβαιωθεί εν ευρεία εννοία σε βάρος των αναφερόμενων, στην παρούσα

παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου, επιχειρήσεων και οι οποίες προκύπτουν από έλεγχο που έχει ήδη διαταχθεί και δεν έχει ολοκληρωθεί:

i) ολοκληρώνεται ο έλεγχος και συντάσσεται σχετικό πόρισμα, προκειμένου να εκδοθούν οι οικείες καταλογιστικές πράξεις,

(ii) **βεβαιώνονται σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α. μόνο τα ποσά των κύριων οφειλών**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υποπερίπτωση αβ' με βάση χρηματικό κατάλογο που συντάσσεται σε βάρος του, για το ποσό της κύριας οφειλής, όπως αυτό προκύπτει από το πόρισμα του ελέγχου.

3. Στην περίπτωση που οι βεβαιωθείσες, κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες περιπτώσεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν.4071/2012, οφειλές των Ο.Τ.Α., τεθούν υπό καθεστώς δικαστικής αμφισβήτησης δεν εφαρμόζονται οι απαλλαγές της ως άνω παραγράφου και οι Ο.Τ.Α. επιβαρύνονται και με τους πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και λοιπές επιβαρύνσεις και προσαυξήσεις, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις...».

Επειδή στο άρθρο 9 παρ.2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των φορολογικών νόμων και διατάξεων, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή εν προκειμένω διενεργήθηκε έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. στην επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, κατόπιν έκδοσης της υπ'αριθμ...../13-12-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ.. Η εν λόγω επιχείρηση αποτελεί αμιγή Δημοτική Επιχείρηση η οποία συστάθηκε από το Δήμο σύμφωνα με το ΦΕΚκαι σύμφωνα με το ΦΕΚη εν λόγω επιχείρηση τελεί σε καθεστώς εκκαθάρισης. Ως εκ τούτου σύμφωνα με τις προαναφερθείσες ισχύουσες διατάξεις περί ρύθμισης είσπραξης οφειλών ΟΤΑ, οι οφειλές που προέκυψαν από τον έλεγχο της εν λόγω επιχείρησης ορθώς βεβαιώθηκαν σε βάρος του οικείου Ο.Τ.Α., στην προκειμένη περίπτωση του Δήμου, και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος Δήμου περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη νόμιμης διαδοχής του Δήμου στις υποχρεώσεις της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Β) Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής

Επειδή στο άρθρο 72 §11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013(όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν.4337/2015) του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36

του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 και 5 του ν. 2238/94:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο τη πενταετίας.....

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.».

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή εν προκειμένω εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. η υπ'αριθμ...../13-12-2013 εντολή ελέγχου για την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, και διενεργήθηκε έλεγχος βάσει της ΠΟΛ 1072/08-04-2011 και σύμφωνα με τις οδηγίες του με αριθμ.πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή εν συνεχεία, εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. την 19.10.2015 οι υπ'αριθμ..... και υπ'αριθμ..... πράξεις Οριστικού Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών ετών 2008 και 2009 αντίστοιχα, για τις οποίες ο προσφεύγων Δήμος έλαβε γνώση την 29.10.2015, ήτοι μέσα στην προθεσμία παραγραφής που

ορίζουν οι προαναφερθείσες ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος Δήμου περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Γ) Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη νόμιμης αιτιολογίας αυτών

Επειδή σύμφωνα με το από Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών-Φόρου Αμοιβών Τρίτων & Χαρτοσήμου-Φόρου Αμοιβών Ελ. Επαγγελματιών (Αποφ. ΠΟΛ 1072/08.04.2011) του ελεγκτήτης Δ.Ο.Υ. προκύπτει σαφώς και εμπεριστατωμένα, με αντικειμενικό τρόπο, ότι η ελεγχόμενη δημοτική επιχείρηση για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008-31/12/2008 και 01/01/2009-31/12/2009 δεν υπέβαλε προσωρινές δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών και δεν απέδωσε τον παρακρατηθέντα φόρο μισθωτών υπηρεσιών, ως όφειλε , κατά παράβαση του άρθρου 57 του ν.2238/1994, για τις παρακάτω αμοιβές:

α)01/01/2008-31/12/2008

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΜΟΙΒΕΣ	Φ.Μ.Υ.	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Δ' ΔΙΜΗΝΟ	769.147,97	38.454,23	0,00	38.454,23
Ε' ΔΙΜΗΝΟ	629.943,42	40.992,84	0,00	40.992,84
ΣΤ' ΔΙΜΗΝΟ	880.616,93	81.239,53	0,00	81.239,53
ΣΥΝΟΛΟ	2.279.708,32	160.686,60	0,00	160.686,60

β)01/01/2009-31/12/2009

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΜΟΙΒΕΣ	Φ.Μ.Υ.	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Α' ΔΙΜΗΝΟ	478.663,24	26.461,28	0,00	26.461,28
Β' ΔΙΜΗΝΟ	571.433,74	31.666,52	0,00	31.666,52
Γ' ΔΙΜΗΝΟ	499.390,05	33.144,51	0,00	33.144,51
Δ' ΔΙΜΗΝΟ	580.403,46	35.342,76	0,00	35.342,76
Ε' ΔΙΜΗΝΟ	438.379,20	35.961,80	0,00	35.961,80
ΣΤ' ΔΙΜΗΝΟ	451.510,07	42.632,92	0,00	42.632,92
ΣΥΝΟΛΟ	3.019.779,76	205.209,79	0,00	205.209,79

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων Δήμος σύμφωνα με το από απόσπασμα της Συνεδρίασης της Οικονομικής Επιτροπής του Δήμου αποδέχεται τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και εξουσιοδοτεί τους εκκαθαριστές τηςόπως υπογράψουν όλα τα σχετικά έγγραφα ενώ με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί τις εν λόγω διαφορές χωρίς να αναφέρεται επί συγκεκριμένων αιτιάσεων και λόγων επ' αυτών .

Επειδή στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου-ειδικό σημείωμα ελέγχου **(ΣΤΕ**

949,950/2012) καθώς η αιτιολογία των πράξεων μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου-ειδικό σημείωμα ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012), Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος Δήμου, περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη νόμιμης αιτιολογίας αυτών απορρίπτεται ως αόριστος, αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος Δήμου, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου επιχείρησης «.....», ΑΦΜ - καταλογιζόμενο ποσό (το οποίο βεβαιώνεται στον Δήμο, ΑΦΜ, βάσει της παρ.1 του άρθρου 10 του ν.4071/2012 όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 77 παρ.1 του ν.4170/2013), με βάση την παρούσα απόφαση :

ΕΤΟΣ 2008

Διαφορά Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών	160.686,60€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	160.686,60€

ΕΤΟΣ 2009

Διαφορά Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών	205.209,79€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	205.209,79€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).