



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

Θεσσαλονίκη 11/02/2016

Αριθμός απόφασης:115

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258

**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. 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.Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

- 3.Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατά της με αρ.πρωτ..... αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 4.Της με αριθμ. πρωτ..... αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ,της οποίας ζητείται η ακύρωση.
- 5.Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 6.Την από εισήγηση του ΑυτοτελούςΤμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσία μας.

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

Με τις παρακάτω περιγραφόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... α)..... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού 4.500,00 € για μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων μετά από έγγραφη(δεύτερη και τρίτη πρόσκληση) και

β) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού 129.515,84 € για μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.),αξίας 129.515,84 €. Συγκεκριμένα το Σ.Δ.Ο.Ε. Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης μετά από εισαγγελική παραγγελία ,καταλόγισε με την απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. το παραπάνω πρόστιμο, έπειτα από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών καταθετικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, επειδή διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων που δηλώθηκαν για την χρήση 2012 ανέρχεται σε 265.698,89 € και υπολείπεται κατά 129.515,85 € των συνολικών καταθέσεων (395.214,73€) που αφορούν έσοδα της επιχείρησης .

Οι παραπάνω πράξεις επιδόθηκαν στις 30/04/2013, μαζί με τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου και η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. το υπ'αρ.....αίτημα διοικητικής επίλυσης διαφοράς(συμβιβασμού), οπότε ορίστηκε η ως ημερομηνία συζήτησης. Κατόπιν του από αιτήματος δεκαήμερης παράτασης της εταιρίας η ημερομηνία συζήτησης μετατέθηκε για την Στις η ελεγχόμενη υπέβαλε αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς(με ενδικοφανή χαρακτήρα) ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70^Α του Ν.2238/94, με την οποία αμφισβητείται η νομιμότητα των ανωτέρω πράξεων και επιδιώκεται η ακύρωσή τους. Το ανωτέρω αίτημα δεν εξετάσθηκε από την αρμόδια επιτροπή και την τεκμαίρεται ότι αυτό απορρίπτεται σιωπηρά.

Εν συνεχεία ,κατατέθηκε από την προσφεύγουσα στις στη Δ.Ο.Υ..... η μεενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (άρθρο 70 Β Κ.Φ.Δ.),που μετονομάστηκε σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.). Επί της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής δεν εκδόθηκε απόφαση εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας και συνεπώς τεκμαίρεται ότι απορρίφθηκε σιωπηρώς.

Στις υποβλήθηκε και νέο αίτημα για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό (.....) το οποίο απορρίφθηκε με την υπ'αριθμ..... αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Κατά της με αρ..... αρνητικής απάντησης ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η υπ'αριθμ..... ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Δ/νσης Επίλυσης Διαφορών της

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ασκήθηκε κατά της ανωτέρω αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ..... ζητά την ακύρωση των με αρ..... καιαποφάσεων επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.Το καταλογισθέν ποσό των 129.515,85 € που κατατέθηκε στους λογαριασμούς της εταιρίας αφορά όχι μόνο το κόστος διαμονής των πελατών ,της αλλά και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. καθώς και το τέλος παρεπιδημούντων που θα πρέπει να αποδοθεί στο Δήμο Θάσου, καθώς δεν αποτελούν εισόδημα, αλλά τέλη υπέρ τρίτων προσώπων.

2.Οι καταθέσεις ποσού 46.586,00 ευρώ έγιναν αποκλειστικά και μόνο για την κάλυψη των επιταγών.

3.Τα ποσά των 129.515,84€ αποτελούν καταθέσεις τουριστικών πρακτορείων για οφειλές προηγούμενων ετών και προκαταβολές επόμενης χρονιάς.

4.Ορθά επιδείχθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία για τη χρήση 2010, ενώ για τις χρήσεις από 2001-2009 επιδείχθηκαν τα αντίστοιχα σημειώματα περαίωσης λόγω μη υποχρέωσης για επίδειξη.

Επειδή ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστικότητα. **Η εκτελεστικότητα δε της διοικητικής πράξης** συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη), και γενικότερα η ρύθμιση την οποία θεσπίζει, **είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της** (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και ειδικότερα προηγούμενη δικαστική απόφαση. (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου , Σπηλιωτόπουλος, Τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ.116).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), :«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. ...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». Ο Κ.Φ.Δ. εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 67, τίθεται σε ισχύ την 01-01-2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 §1 της ΠΟΛ. 1002/14 “Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013”: 1. Ο υπόχρεος, **εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του** από τη Φορολογική Διοίκηση και 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.

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 το άρθρο 28 στην παράγραφο 2 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «...η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι 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 απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών(π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου).

Επειδή στην ΠΟΛ.1140/13.5.2014 περί παροχής διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «...Με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, ειδικά για υποθέσεις, για τις οποίες μέχρι τις 7.4.2014 έχει ασκηθεί εμπρόθεσμη ενδικοφανής ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της υπηρεσίας εσωτερικής επανεξέτασης (νυν υπηρεσία επίλυσης διαφορών) ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού, χωρίς ωστόσο να έχει ακόμη εξεταστεί ή συζητηθεί, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των προαναφερομένων στις παραγράφους 1 και 2 του Κεφαλαίου Β΄ της παρούσας.

Η εφαρμογή της περίπτωσης αυτής είναι δυνατή με την προϋπόθεση ότι ο φορολογούμενος: α) υποβάλει **δήλωση** προς τον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας εξήντα ημερών από τη δημοσίευση του ν. 4254/2014, **δηλαδή έως και την 6.6.2014**, με την οποία αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται στην πράξη αυτή και

β) **καταβάλει**, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, τουλάχιστον **ποσοστό 40%** της συνολικής οφειλής. Το υπολειπόμενο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.

Για τη διευκόλυνση των φορολογουμένων που επιθυμούν να υπαχθούν στις διατάξεις της περίπτωσης αυτής και προκειμένου να επιταχυνθούν οι σχετικές διαδικασίες, είναι σκόπιμο κατά την υποβολή της δήλωσης αποδοχής να συνυποβάλλεται και έγγραφο παραίτησης από την εξέταση της υπόθεσης είτε από την αρμόδια υπηρεσία επίλυσης διαφορών είτε από το αρμόδιο δικαστήριο πρώτου βαθμού.

Ακόμη, επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση αυτή μπορεί να υπαχθούν και υποθέσεις που ενώ, μέχρι την 7.4.2014, είχαν εξεταστεί από την υπηρεσία επίλυσης διαφορών δεν έχει παρέλθει το χρονικό διάστημα εμπρόθεσμης άσκησης προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια (πρώτου βαθμού)».

Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν ακολούθησε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία υποβολής δήλωσης, καταβολής του 40% της οφειλής, υποβολής εγγράφου παραίτησης της εξέτασης από την ΔΕΔ ή το αρμόδιο δικαστήριο και συνεπώς απώλεσε το δικαίωμα υπαγωγής στις τυχόν ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή με το προσβαλλόμενο έγγραφο η Δ.Ο.Υ. ενημερώνει την προσφεύγουσα ότι

με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66§44 Ν. 4174/2013 από 1-1-2014 κάθε αίτημα προς την Φορολογική Διοίκηση για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται, παρά μόνο με την προβλεπόμενη ανωτέρω περιγραφόμενη διαδικασία του άρθρου 66§48 Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1140/13-5-2014 και η οποία δεν ακολουθήθηκε εμπροθέσμως.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η με αριθμ. πρωτ. προβαλλόμενη απάντηση της Δ.Ο.Υ. είναι πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν συγκεντρώνει δηλαδή τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο («ατομική διοικητική πράξη») και συνεπώς στερείται εκτελεστότητας, δεδομένου ότι η εκ τούτη αναγραφόμενη διαφορά δεν αφορά στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και δεν παράγει συνέπειες σε βάρος της προσφεύγουσας διαφοροποιώντας την φορολογική της υποχρέωση, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Κατόπιν αυτών **εισηγούμεστε την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής ως απαράδεκτης, παρελκούς ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.**

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής
της προσφεύγουσας ως απαράδεκτης.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

1. Η με αριθμό Πράξη επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας για τη χρήση 2012 ως ακολούθως :

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ για μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων δεύτερη και Τρίτη φορά = $900,00 \times 5 = 4.500,00 \text{ €}$.

2. Η με αριθμό Πράξη επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας για τη χρήση 2010 ως ακολούθως :

**ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ μη έκδοση στοιχείων Παροχής Υπηρεσιών Λιανικώς > 1200 = 129.515 X 1
=129.515,84 €**

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α/α

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).