



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07/12/2015

Αριθμός απόφασης:4681

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα το κατά της υπ' αριθ. πρωτ./2015 απάντησή του Προϊσταμένουκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. πρωτ./2015 απάντηση του Προϊσταμένου της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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:

Με τις υπ' αριθ./2014,/2014,/2014,/2014,/2014,/2014,/2014,/2014,/2014,/2014 και/2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που αφορούν τα οικονομικά έτη 2001-2011, τις υπ. αριθμ./2014,/2014,/2014,/2014,/2014,/2014 και/2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων που αφορούν τα έτη 2003-2009, τις υπ. αριθμ./2014,/2014,/2014,/2014,/2014,/2014 και/2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας που αφορούν τα έτη 2000-2007, τις υπ. αριθμ./2014 και/2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακίνητης περιουσίας που αφορούν τα έτη 2008-2009 και τις υπ. αριθμ./2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας που αφορούν το έτος 2010 του Προϊσταμένου, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας κύριοι φόροι, πρόσθετοι φόροι και λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά.

Οι διαφορές προέκυψαν από τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από Η προσφεύγουσα άσκησε ενδικοφανή προσφυγή κατά των παραπάνω πράξεων ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών **για την οποία εκδόθηκε η με/2014 απόφαση η οποία έκανε εν μέρει δεκτή την προσφυγή και τροποποίησε την φορολογική οφειλή της προσφεύγουσας**, κατά της οποίας άσκησε προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων. **Στις (πριν την έκδοση της απόφασης της ΔΕΔ) η προσφεύγουσα εταιρεία εξόφλησε τους φόρους και προσαυξήσεις που προέκυψαν.** Στις υπεβλήθη αίτηση με Α.Π./2015 της προσφεύγουσας προς τον προϊστάμενο περί υπαγωγής στην ρύθμιση των διατάξεων των άρθρων 1-16 του ν.4321/2015 με απαλλαγή ποσοστού 100% των προσθέτων φόρων ύψους 716.008,39€ και επιστροφής του ποσού αυτού των πρόσθετων φόρων που έχει καταβληθεί.

Ο προϊστάμενος με την με αρ. πρωτ./2015 απάντησή του αρνήθηκε την υπαγωγή ρύθμιση του ν.4321/2015 διότι προϋπόθεση υπαγωγής στην ρύθμιση βάσει του άρθρου 3 του νόμου ήταν να υπάρχουν βεβαιωμένες ληξιπρόθεσμες οφειλές την 1-3-2015, οι οποίες δεν υφίσταντο καθώς η προσφεύγουσα είχε ήδη εξοφλήσει την πολύ πριν την δημοσίευση του ν.4321/2015 ο οποίος άλλωστε δεν προβλέπει αναδρομική εφαρμογή σε ήδη εξοφλημένες οφειλές.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω αρνητικής απάντησης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η Φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα κατ' εσφαλμένη ερμηνεία του ν.4321/2015, η οποία προσκρούει και στο άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος.
2. Παραβίαση της αρχής της καλής πίστης και της αρχής της χρηστής Διοίκησης.

Επειδή εν προκειμένω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθμ./2015 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου κατατέθηκε στις

Επειδή, η ως άνω προβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με **συστημένη αποστολή** (...../2015) και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 5§5 του ν.4174/2013 πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εφόσον η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη βρίσκεται στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων ΠΟΛ.1002/31-12-2013, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης. **Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.**

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1140/2015 (ΦΕΚ Β'1326/01-07-2015) αναστέλλεται **μέχρι και τη τρίτη εργάσιμη ημέρα**, από την **λήξη της από 28 Ιουνίου 2015 τραπεζικής αργίας**, η προθεσμία άσκησης ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με την από 18/07/2015 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 84/18-07-2015) από την Δευτέρα **20 Ιουλίου 2015 έληξε η τραπεζική αργία** η οποία κηρύχθηκε με την από 28/06/2015 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 65), όπως ισχύει **και παρατάθηκε** για τελευταία φορά με την με αριθ. ΓΔΟΠ0000989ΕΞ2015/ΧΠ2314/16.7.2015 (Β'1482) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών **έως 19 Ιουλίου 2015.**

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, είναι εμπρόθεσμη η υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή η παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκησης 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.

Επειδή, στην παρ. 8 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι «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... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϋσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

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 κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων με ενδικοφανή προσφυγή και περαιτέρω με προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων **προσβάλλονται μόνο οι εκτελεστές πράξεις οι οποίες εκδίδονται από τις διοικητικές αρχές. Τέτοιες δε δεν αποτελούν τα έγγραφα πληροφοριακού χαρακτήρα.**

Εν προκειμένω, με το προσβαλλόμενο υπ' αριθμ./2015 έγγραφο - αρνητική απάντηση ο Προϊστάμενος, ενημερώνει την προσφεύγουσα εταιρεία ότι σχετικά με τη με αριθμ. πρωτ...../2015 αίτησή της που υπέβαλε δεν είναι δυνατόν να επιστραφεί το ποσό των πρόσθετων φόρων, καθόσον :

Η διάταξη του άρθρου 30 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζει ότι «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. **Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.** Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθαρίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Περαιτέρω, ο ν.4321/2015 με θέμα «Ρύθμιση ληξιπρόθεσμων οφειλών στη φορολογική διοίκηση» ορίζει, μετά την τροποποίησή του με το ν.4328/2015, ότι «1. **Βεβαιωμένες οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση**, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.) και τον Τελωνειακό Κώδικα, δύνανται να ρυθμίζονται, κατόπιν αίτησης του οφειλέτη, εφόσον έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες έως και την 1^η Μαρτίου 2015 και έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης μέχρι την ημερομηνία αίτησης για υπαγωγή σε ρύθμιση, με απαλλαγή κατά ποσοστό από πρόσθετους φόρους ή τέλη του Ν.2523/1997, πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής δήλωσης ή ανακριβούς δήλωσης του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που έχουν συμβεβαιωθεί με την κύρια οφειλή και από τις προσαυξήσεις και τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που τις επιβαρύνουν ως ακολούθως [...]

Η δε παρ.3 του ίδιου ως άνω νόμου προβλέπει : «Στη ρύθμιση του παρόντος Κεφαλαίου, υπάγεται υποχρεωτικά το **σύνολο των ληξιπρόθεσμων οφειλών έως και την 1^η Μαρτίου 2015** που έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης μέχρι την ημερομηνία αίτησης για υπαγωγή σε ρύθμιση **και δεν έχουν τακτοποιηθεί κατά νόμιμο τρόπο με αναστολή πληρωμής ή διευκόλυνση ή άλλη νομοθετική ρύθμιση τμηματικής καταβολής**».

Το άρθρο 3 του ίδιου ως άνω νόμου προσθέτει ότι «Στη ρύθμιση του άρθρου 1 δύνανται επίσης, να υπαχθούν, μετά από επιλογή του οφειλέτη, **και ληξιπρόθεσμες έως και την 1^η Μαρτίου 2015 οφειλές** που έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης μέχρι την ημερομηνία αίτησης για υπαγωγή σε ρύθμιση και οι οποίες κατά την ημερομηνία της αίτησης : α) τελούν σε αναστολή, διοικητική ή δικαστική ή εκ του νόμου ή β) έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση ή διευκόλυνση τμηματικής καταβολής, η οποία είναι σε ισχύ.»

Εκ των ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι βασική προϋπόθεση υπαγωγής στο ν.4321/2015 είναι η ύπαρξη βεβαιωμένης οφειλής. Οφειλές, λοιπόν, που έχουν εξοφληθεί δεν μπορούν να υπαχθούν σε αυτήν αφού πλέον δεν υφίστανται, βάσει και της διάταξης του άρθρου 416 Αστικού Κώδικα για την απόσβεση των ενοχών, που ορίζει ότι «**Η ενοχή αποσβήνεται με καταβολή**». Αναδρομική εφαρμογή του νόμου σε ήδη εξοφλημένες οφειλές δεν προβλέπεται από καμία διάταξη αυτού.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρία : α) οι υπ' αρ./2014./2014./2014./2014./2014./2014 και/2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων, β) οι υπ' αρ./2014./2014./2014./2014./2014./2014,/2014 και/2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας, γ) οι υπ' αρ./2014 και/2014 οριστικές πράξεις διορθωτικού

προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακίνητης περιουσίας, δ) η υπ'αρ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας, ε) η υπ'αρ./2014 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϋσταμένου, τις οποίες η προσφεύγουσα εξόφλησε στις όπως άλλωστε και η ίδια συνομολογεί στην αίτησή της, και η φορολογική της οφειλή ήδη τροποποιήθηκε με την με αρ./2014 απόφαση του προϋσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή στις, που υποβλήθηκε η με Α.Π./2015 αίτηση της προσφεύγουσας, δεν υφίσταντο φορολογικές οφειλές της, αφού είχαν όλες εξοφληθεί πολύ πριν τη δημοσίευση του ν.4321/2015. Στα πλαίσια, λοιπόν, της αρχής της νομιμότητας, ορθώς ενήργησε και απάντησε αρνητικά στο αίτημα της προσφεύγουσας να υπαγάγει την ήδη εξοφλημένη από οφειλή της στη ρύθμιση του ν.4321/2015 και αρνήθηκε να της επιστραφεί το σύνολο των πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων.

Περαιτέρω, **επειδή** το ανωτέρω προσβαλλόμενο έγγραφο έχει **πληροφοριακό χαρακτήρα** και δεν αποτελεί πράξη εκ της οποίας απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών και ως εκ τούτου στερείται εκτελεστότητας. Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, **ως απαράδεκτης.**

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).