



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 24/11/2015

Αριθμός απόφασης: 4534

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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, που εδρεύει στη με διεύθυνση αλληλογραφίας στην επί της, ΑΦΜ, κατά της με αριθμ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου του της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, 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 τη με αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου του απορρίφθηκε η με αριθμ. πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας για υπαγωγή της στις διατάξεις του ν.4321/2015 περί ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών και επιστροφής του ποσού των 465.646,12 € που αφορά σε πρόσθετους φόρους/προσαυξήσεις που έχουν καταβληθεί.

Συγκεκριμένα, με την ως άνω προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση ο Προϊστάμενος του απέρριψε τη με αριθμ. πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας, καθόσον :

1) βασική προϋπόθεση υπαγωγής στο ν.4321/2015 είναι η ύπαρξη βεβαιωμένης οφειλής, έστω οφειλής η οποία δεν έχει τακτοποιηθεί κατά νόμιμο τρόπο,

2) οφειλές που έχουν εξοφληθεί πριν τεθεί σε ισχύ η εν λόγω ρύθμιση δεν μπορούν να υπαχθούν σε αυτήν αφού πλέον δεν υφίστανται,

3) αναδρομική εφαρμογή του νόμου σε ήδη εξοφλημένες οφειλές δεν προβλέπεται από καμία διάταξη και

4) εν προκειμένω κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία οι υπ'αριθμ. :

α),, και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων,

β),, και οριστικές πράξεις διορθωτικού φόρου εισοδήματος,

γ),, και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας,

δ) και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων,

ε) οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας,

τις οποίες η προσφεύγουσα εταιρεία εξόφλησε στις ../09/2014, όπως και η ίδια συνομολογεί στην αίτησή της και συνεπώς στις ../05/2015 που υπεβλήθη η εν λόγω αίτηση, δεν υφίστανται φορολογικές οφειλές της προσφεύγουσας εταιρείας, αφού έχουν όλες εξοφληθεί πολύ πριν τη δημοσίευση του ν.4321/2015 και συνεπώς δεν τυγχάνει εφαρμογής η συγκεκριμένη ρύθμιση και

στ) το γεγονός ότι η εν λόγω εταιρεία έχει καταθέσει προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών που έχει ασκηθεί, δεν σχετίζεται με το αίτημά της να υπαχθεί στην εν λόγω ρύθμιση.

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

1. Η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημά της κατ' εσφαλμένη ερμηνεία του Ν. 4321/2015, η οποία προσκρούει και στο άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος :

- Η εταιρεία υπήχθη σε φορολογικό έλεγχο και καταλογίστηκε σε βάρος της φόρος και πρόσθετοι φόροι συνολικού ποσού 847.685,05 ευρώ. Το εν λόγω ποσό αποτελεί βεβαιωμένη οφειλή, η οποία κατέστη ληξιπρόθεσμη πριν την 1η Μαρτίου 2015, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία εισπρακτέων

εσόδων μέχρι την ημερομηνία αίτησής της για υπαγωγή σε ρύθμιση κατ' άρθρο 1§1 του Ν. 4321/2015 και συνεπώς πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις.

- Ως επιπλέον προϋπόθεση τίθεται εκ του νόμου ότι η οφειλή δεν έχει τακτοποιηθεί κατά νόμιμο τρόπο με αναστολή πληρωμής ή διευκόλυνση ή άλλη νομοθετική ρύθμιση τμηματικής καταβολής. Στην περίπτωση της προσφεύγουσας, η οφειλή έχει εξοφληθεί αυτοβούλως λόγω καλής πίστης, χωρίς να συντρέχει τακτοποίηση βάσει μίας εκ των προηγούμενων περιπτώσεων που αναφέρει η ως άνω διάταξη. Συνεπώς, σύμφωνα με την ορθή ερμηνεία της ως άνω διάταξης, ο Προϊστάμενος του, εσφαλμένα αρνήθηκε να της παράσχει τη δυνατότητα υπαγωγής στη ρύθμιση των ποσών που έχουν προσδιοριστεί οριστικά και αποτελούν αντικείμενο της δικαστικής προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας.

- Περαιτέρω, η διάταξη δεν αναφέρει ρητή εξαίρεση από τη ρύθμιση σε περίπτωση αυθόρμητης καταβολής ολόκληρου του φόρου. Επομένως, η ανωτέρω ερμηνεία του Προϊσταμένου του καταλήγει σε φορολογικά άνιση μεταχείριση της εταιρείας σε σχέση με τους υπόλοιπους φορολογουμένους που υπήχθησαν στις διατάξεις του ανωτέρω νόμου περί ρύθμισης οφειλών. Η αρχή της φορολογικής ισότητας, όπως και η γενικότερη αρχή της ισότητας επιβάλλει στο φορολογικό νομοθέτη την «ίση μεταχείριση» και ειδικότερα τη «δίκαιη» κατανομή των φορολογικών βαρών, απαγορεύοντας κάθε αυθαίρετη διάκριση, ευνοϊκή ή δυσμενή για ορισμένα άτομα ή κατηγορίες ατόμων.

- Περαιτέρω και ειδικότερα ως προς το μέρος των πρόσθετων φόρων που αντιστοιχούν στην προκαταβολή του 50% του συνόλου των φόρων και των πρόσθετων φόρων : Η καταβολή τους πριν την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής (ημερομηνία καταβολής 16.07.2014), βάσει του άρθρου 63 παρ.3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), αποτελεί διαδικαστική προϋπόθεση μη υπαγωγής στην ρύθμιση του Ν. 4321/2015, η οποία δεν δύναται να αποτελέσει τη βάση για άνιση μεταχείριση φορολογουμένων που βρίσκονται υπό τις ίδιες συνθήκες. Η ως άνω διαδικαστική προϋπόθεση του νόμου παραβιάζει στην περίπτωση της προσφεύγουσας την αρχή της ισότητας, καθώς δεν αποτελεί αξιολογικό κριτήριο υπαγωγής στην ευνοϊκή ρύθμιση, αλλά διαδικαστική προϋπόθεση, η οποία καταλήγει να λειτουργεί τιμωρητικά για τους φορολογουμένους που επέλεξαν την καταβολή του ποσού της προκαταβολής ευνοώντας τους φορολογουμένους που επέλεξαν τη μη καταβολή της.

2. Η απόρριψη του αιτήματος της προσφεύγουσας για υπαγωγή στις διατάξεις του Ν. 4321/2015 προσκρούει στις αρχές της καλής πίστης, της χρηστής Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου (άρθρο 5 § 1 Σ)

- Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία οικειοθελώς και χωρίς να έχει σχετική νομική υποχρέωση κατέβαλε ποσοστό 100% των ποσών που καταλογίστηκαν με τις σχετικές οριστικές πράξεις του Η εν λόγω καταβολή πραγματοποιήθηκε με καλή πίστη και κατόπιν διαβεβαιώσεων της ελεγκτικής υπηρεσίας του ότι η καταβολή αυτή δεν έβλαπτε τα οικονομικά συμφέροντα της εταιρείας. Στην εταιρεία είχε δημιουργηθεί η πεποίθηση ότι η καταβολή του συνολικού ποσού δεν θα βλάψει τα συμφέροντα της και δεν θα οδηγήσει σε άνιση μεταχείριση της ή σε πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση της σε σχέση με φορολογουμένους που δεν κατέβαλαν κανένα ποσό και προσέφυγαν στα διοικητικά δικαστήρια.

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 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.

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 προϊσχύον 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 στο εδάφιο 1^ο του άρθρου 1§1 του ν. 4321/2015, με τίτλο «Ρύθμιση Βεβαιωμένων Οφειλών στη Φορολογική Διοίκηση» αναφέρεται ότι «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 Τελωνιακό Κώδικα, δύνανται να ρυθμίζονται, κατόπιν αίτησης του οφειλέτη, εφόσον έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες έως και την 1η 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 (ΚΦΔ) που έχουν συμβεβαιωθεί με την κύρια οφειλή και από τις προσαυξήσεις και τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που τις επιβαρύνουν».

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. έγγραφο - αρνητική απάντηση ο Προϊστάμενος του, ενημερώνει την προσφεύγουσα εταιρεία ότι σχετικά με τη με αριθμ. πρωτ. αίτησή της που υπέβαλε στο, δεν είναι δυνατόν να υπαχθεί στις διατάξεις του ν.4321/2015 περί ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών για το σύνολο των πρόσθετων φόρων/προσαυξήσεων ποσού 465.646,12 €, καθόσον :

- 1) βασική προϋπόθεση υπαγωγής στο ν.4321/2015 είναι η ύπαρξη βεβαιωμένης οφειλής, έστω οφειλής η οποία δεν έχει τακτοποιηθεί κατά νόμιμο τρόπο,
- 2) οφειλές που έχουν εξοφληθεί πριν τεθεί σε ισχύ η εν λόγω ρύθμιση δεν μπορούν να υπαχθούν σε αυτήν αφού πλέον δεν υφίστανται,
- 3) αναδρομική εφαρμογή του νόμου σε ήδη εξοφλημένες οφειλές δεν προβλέπεται από καμία διάταξη και
- 4) εν προκειμένω κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία οι υπ'αριθμ. :

α) και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ειδικού φόρου ακινήτων,
β) και οριστικές πράξεις διορθωτικού φόρου εισοδήματος,
γ) και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας,
δ) και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων,
ε) οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας,
τις οποίες η προσφεύγουσα εταιρεία εξόφλησε στις ../09/2014, όπως και η ίδια συνομολογεί στην αίτησή της και συνεπώς στις ../05/2015 που υπεβλήθη η εν λόγω αίτηση, δεν υφίστανται φορολογικές οφειλές της προσφεύγουσας εταιρείας, αφού έχουν όλες εξοφληθεί πολύ πριν τη δημοσίευση του ν.4321/2015 και συνεπώς δεν τυγχάνει εφαρμογής η συγκεκριμένη ρύθμιση και
στ) το γεγονός ότι η εν λόγω εταιρεία έχει καταθέσει προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών που έχει ασκηθεί, δεν σχετίζεται με το αίτημά της να υπαχθεί στην εν λόγω ρύθμιση.

Επειδή το ανωτέρω προσβαλλόμενο έγγραφο έχει **πληροφοριακό χαρακτήρα** και δεν αποτελεί πράξη εκ της οποίας απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών και ως εκ τούτου στερείται εκτελεστότητας.

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 στην υπόχρεη εταιρεία.

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).