



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

Θεσσαλονίκη, 19/10/2015
Αρ. απόφασης: 53

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 333249
ΦΑΞ : 2313 333258

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 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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 από 22-09-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:....., κατοίκου , Δημοτικής Ενότητας του Δήμου , κατά της υπ' αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων , φορολογικού έτους 2012 Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την από 22-09-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου αίτηση αναστολής της με ΑΦΜ:....., κατοίκου , Δημοτικής Ενότητας του Δήμου , για αναστολή καταβολής του ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του

αμφισβητούμενου ποσού€ της ως άνω πράξεως και τα προσκομιζόμενα με το αίτημα αυτό σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 16/10/2015 εισήγηση του γραφείου Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 22-09-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου αίτηση αναστολής καταβολής του ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων , φορολογικού έτους 2012 το οποίο κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων του αιτήματος αναστολής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επί της παραπάνω αίτησης αναστολής καταβολής και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων του υπόχρεου, των αποδεικτικών στοιχείων που συνυπέβαλλε μαζί με την αίτηση αναστολής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, εισηγούμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ 1 Ν.4174/2013 « 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. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.4 Ν.4174/2013 « ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει , ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3.Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασης της στον υπόχρεο , μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα ημερών από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση , η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί...».

Επειδή κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1002/2014 ορίζεται ότι : «1. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός αν υποβληθεί γι' αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, εφόσον δηλαδή υποβληθεί από τον υπόχρεο, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής του καταβλητέου ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να αναστείλει την πληρωμή του εν λόγω ποσοστού μόνο στην περίπτωση κατά την οποία κρίνεται ότι αυτό θα είχε ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. ...

2. Με την αίτηση αναστολής υποβάλλονται στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και τα αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του αιτούντος και απαραίτητως υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν.1599/1986 στην οποία ο αιτών δηλώνει : α) τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματά του από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος και β) την περιουσιακή κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής.

Αν ο αιτών είναι φυσικό πρόσωπο, δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος , καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή του ή της συζύγου και των ανήλικων τέκνων αυτού κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής.

Αν ο αιτών είναι νομικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, δηλώνονται επιπλέον και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή, κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής, των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει ο αιτών καθώς και των φυσικών προσώπων που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές υποχρεώσεις του αιτούντος.

Η περιουσιακή κατάσταση περιλαμβάνει ιδίως τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε ακίνητα, τις καταθέσεις οπουδήποτε είδους και τα συναφή τραπεζικά προϊόντα, τις επενδύσεις σε κινητές αξίες, τα μηχανοκίνητα ιδιωτικά μέσα μεταφοράς, τα δάνεια και τις δωρεές, τις μετοχές, τα μερίδια, τα δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής σε κεφάλαιο σε οποιασδήποτε μορφής νομική οντότητα, όπως ορίζεται στην

παράγραφο 3 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) και τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε κινητά αξίας άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Μαζί με την περιουσιακή κατάσταση δηλώνεται από τον αιτούντα και η εκτιμώμενη αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων που περιλαμβάνονται σε αυτήν. Για τα ακίνητα δηλώνεται και η αντικειμενική αξία αυτών.

Αν ο αιτών τηρεί λογιστικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. κατά τη διπλογραφική μέθοδο, με την αίτηση αναστολής συνυποβάλλονται ο τελευταίος ισολογισμός και το τελευταίο αναλυτικό ισοζύγιο γενικής λογιστικής του τρέχοντος έτους.

Αν ο αιτών είναι νομικό πρόσωπο ... τηρεί λογιστικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. κατά τη διπλογραφική μέθοδο, με την αίτηση αναστολής συνυποβάλλονται ο τελευταίος ισολογισμός και το τελευταίο αναλυτικό ισοζύγιο γενικής λογιστικής του τρέχοντος έτους.

3. Αίτηση αναστολής για την οποία δεν προσκομίζονται τα προαναφερθέντα στοιχεία απορρίπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1069/4-3-2014, παράγραφος 2 Κεφαλαίου Γ' : «...2.Εφόσον υποβληθεί από τον υπόχρεο, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής του καταβλητέου ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να αναστείλει την πληρωμή του εν λόγω ποσοστού μόνο στην περίπτωση κατά την οποία κρίνεται ότι αυτό θα είχε ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο.... 3. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών προκειμένου να εκτιμήσει την ανεπανόρθωτη βλάβη του υπόχρεου, λαμβάνει υπόψη τους ισχυρισμούς αυτού, τα συνυποβαλλόμενα στοιχεία και ιδίως την περιουσιακή κατάσταση του υποχρέου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1002/31-12-2013, καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο για την περίπτωση αυτή στοιχείο.....».

Επειδή όπως κρίθηκε με την 496/2011 απόφαση της Επιτροπής Αναστολών της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία συνήλθε βάσει του άρθρου 1 παρ 1 του Ν.3900/2010, ως «ανεπανόρθωτη» βλάβη, η αποσόβηση της οποίας καθιστά, σύμφωνα με τα άρθρα 94 και 95 του Συντάγματος, επιβεβλημένη την παροχή προσωρινής προστασίας, νοείται όχι μόνον η κατά κυριολεξία μη αναστρέψιμη, αλλά και εκείνη, της οποίας η αποκατάσταση, υπό τις συγκεκριμένες οικονομικές και λοιπές συνθήκες, είναι για τον διάδικο δυσχερής σε τέτοιο βαθμό, ώστε να αδυνατεί πράγματι να την επιτύχει (496/2011 Ολ.Επ.Αν.ΣτΕ). Εξάλλου, προκειμένου περί φορολογικών, τελωνειακών και διαφορών με χρηματικό αντικείμενο, σε περίπτωση αποδοχής του αιτήματος προσωρινής δικαστικής προστασίας δεν αναστέλλεται η εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης καθ' εαυτήν, αλλά απαγορεύεται η λήψη από τη Διοίκηση των αναφερομένων στην παράγραφο 2 του άρθρου 202 μέτρων. Τούτο δε ισχύει όταν ο αιτών επικαλείται ως λόγο αναστολής ανεπανόρθωτη βλάβη από την λήψη των συγκεκριμένων μέτρων.

Επειδή επομένως για να δοθεί αναστολή είσπραξης θα πρέπει να προβάλλεται κατά τρόπο σαφή και ορισμένο προσωπικός λόγος ανεπανόρθωτης βλάβης από την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης (ΕπΑνΣτΕ 46, 162, 172/1990, ΕλλΔνη 34, 921). Δεν χορηγείται αναστολή, εφόσον ο αιτών δεν επικαλείται, ούτε αποδεικνύει συγκεκριμένη βλάβη (ΕπΕνΣτΕ 377, 386/1989, ΔιοικΔνη 29, 301). Έχει γίνει δεκτό επίσης, ότι η χρηματική μόνο ζημία δεν δικαιολογεί βλάβη ανεπανόρθωτη ή δυσχερώς δυνάμενη να επανορθωθεί, εκτός αν αποδεικνύεται, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ότι η προκαλούμενη χρηματική ζημία έχει τέτοια έκταση, ώστε προκαλεί ανεπανόρθωτο ή δυσχερώς επανορθώσιμο οικονομικό κλονισμό της επιχειρήσεως του αιτούντος ή στέρηση των μέσων βιοπορισμού του (ΣτΕ 732/2007, ΕπΑνΣτΕ 548-550/1990, ΕλλΔνη 34, 914).

Επειδή εν προκειμένω, αν και υπάρχει ασάφεια και αοριστία ως προς την αίτηση αναστολής που συνυποβάλλει η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της, εντούτοις από τη συνολική εκτίμηση του δικογράφου της αναστολής προκύπτει ότι η αίτηση αναστολής περιλαμβάνει και το αίτημα αναστολής καταβολής ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της προσβαλλόμενης πράξης ενώ αβάσιμα ζητείται και η αναστολή εφαρμογής των μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5, της υπ' αριθμ.1282/31-12-2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Επειδή η αιτούσα δε ζητά την αναστολή εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξης κατά το μέρος που συνεπάγεται τη λήψη κάποιου συγκεκριμένου μέτρου αναγκαστικής εκτέλεσης κατά τον Κ.Ε.Δ.Ε., λόγω της επελθούσας ειδικά οριζόμενης βλάβης και μάλιστα ανεπανόρθωτης (βλ. και ΔΕΦ ΑΘ 28/2012 Συμβ), αλλά ισχυρίζεται ότι από την πληρωμή του αμφισβητούμενου φόρου και λαμβάνοντας υπόψιν ότι στερείται αντίστοιχων οικονομικών πόρων θα υποστεί ανεπανόρθωτη βλάβη, συνιστάμενη στην οικονομική της καταστροφή.

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της αιτούσας κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) ανέρχονται στο ποσό των€ και το φορολογητέο της εισόδημα, προσαυξημένο από διαφορά αντικειμενικών δαπανών, στο ποσό των €, ενώ για το φορολογικό

έτος 2014 τα ακαθάριστα έσοδά της επίσης από επιχειρηματική δραστηριότητα ανέρχονται στο ποσό των € και το φορολογητέο της εισόδημα στο ποσό των €.

Επειδή από την προσκομισθείσα βεβαίωση δηλωθείσας περιουσιακής κατάστασης όπως έχει δηλωθεί την 1^η Ιανουαρίου 2015 προκύπτει ότι η αιτούσα δεν έχει στην κατοχή της κάποιο ακίνητο περιουσιακό στοιχείο ενώ από την με ημερομηνία 22-9-2015 υπεύθυνη δήλωση περιουσιακής κατάστασης προκύπτει ότι έχει στην κατοχή της ένα ΙΧΕ κυβισμού 2.000 κ.εκ. και επίσης η περιουσιακή της κατάσταση που αφορά καταθέσεις και συναφή τραπεζικά προϊόντα ανέρχεται στο ποσό των€.

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του συζύγου της αιτούσας , , κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) ανέρχονται στο ποσό των€ και το φορολογητέο του εισόδημα , προσαυξημένο από διαφορά αντικειμενικών δαπανών , στο ποσό των €, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 τα ακαθάριστα έσοδά του από επιχειρηματική δραστηριότητα ανέρχονται στο ποσό των € και το φορολογητέο του εισόδημα στο ποσό των €.

Επειδή περαιτέρω ο , σύζυγος της αιτούσας , κατέχει ένα ΙΧΕ αυτοκίνητο κυβισμού 1.100 κ.εκ. και επίσης ένα Μ.Ε.Ι.Χ. JCB , μία Μ.Ε.Ι.Χ. τσάπα και ένα Μ.Ε.Ι.Χ. μικρό φορτηγό λιπαντικό. Όπως προκύπτει από την προσκομισθείσα βεβαίωση δηλωθείσας περιουσιακής κατάστασης της 1-1-2015 κατέχει πλήθος περιουσιακών στοιχείων στους Δήμους και και συγκεκριμένα: την πλήρη κυριότητα ποσοστού 100% μίας οικίας 85τμ δευτέρου ορόφου στην οδό στη καθώς και την πλήρη κυριότητα ποσοστού 100% μιας ισόγειας θέσης στάθμευσης έκτασης 30,21τμ στην ίδια οδό , την ψιλή κυριότητα ποσοστού 100% ισόγειας οικίας 94,55τμ επί της οδού στη χτισμένης σε οικοπέδο έκτασης 206,90τμ στο οποίο ο έχει την ψιλή κυριότητα ποσοστού 33,30% , την πλήρη κυριότητα ποσοστού 25% ενός οικοπέδου έκτασης 450τμ εντός του οικισμού στο Δήμο , μια ισόγεια αποθήκη στον οικισμό της οποίας κατέχει την πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100% , την πλήρη κυριότητα ποσοστού 25% υπόγειας αποθήκης έκτασης 50τμ επί της οδού στη , το 25% δικαιώματος υψούν διαμερίσματος εμβαδού 94,55τμ στη , την πλήρη κυριότητα ποσοστού 100% τεσσάρων αγροτεμαχίων έκτασης 4.000 τμ με αποθήκη 50τμ στη Δημοτική Ενότητα , 4.099τμ στη Δημοτική Ενότητα , 1.000τμ στη Δημοτική Ενότητα και 1.250τμ επίσης στη Δημοτική Ενότητα , την πλήρη κυριότητα ποσοστού 25% από δυο αγροτεμάχια έκτασης 6.750,00τμ και 5.813,00τμ στη Δημοτική Ενότητα

Επειδή ο σύζυγος της αιτούσας δηλώνει περιουσιακή κατάσταση που αφορά καταθέσεις και συναφή τραπεζικά προϊόντα ύψους 307,44€, με δεσμευμένο μη διαθέσιμο υπόλοιπο 155.222,85€

Επειδή περαιτέρω η αιτούσα δεν αποδεικνύει το βάσιμο των προβαλλόμενων λόγων αναστολής και την οικονομική της αδυναμία καθώς από όλα τα ανωτέρω στοιχεία συνάγεται ότι η περιουσιακή κατάσταση του συζύγου της είναι ικανή να αποφέρει εισόδημα ενώ η επιχειρηματική δραστηριότητα τόσο της ίδιας όσο και του συζύγου της είναι σταθερή και πάντως κερδοφόρα δεδομένου ότι παρουσιάζουν ικανά κέρδη σε περίοδο οικονομικής κρίσης. Η δε παρούσα οικονομική κρίση η οποία όπως φαίνεται δεν έχει πλήξει την επιχειρηματική τους δραστηριότητα σε σημείο μη επίτευξης κέρδους δεν αναιρεί πραγματοποιηθέντα κέρδη παλαιότερων ετών με την έννοια της δυνατότητας χρήσης των ποσών αυτών προς κάλυψη υφιστάμενων οικονομικών υποχρεώσεων.

Επειδή η καταβολή ποσοστού 50% του βεβαιωθέντος φόρου , λαμβανομένης υπόψη της ως άνω οικογενειακής περιουσιακής κατάστασης, δεν οδηγεί σε ανεπανόρθωτο οικονομικό κλονισμό ή σε στέρηση των μέσων βιοπορισμού δεδομένης μάλιστα της ύπαρξης δυνατότητας καταβολής του με την ισχύουσα ρύθμιση ληξιπροθέσμων οφειλών.

Επειδή οι ισχυρισμοί της αιτούσας περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων των παρ.3,4 κ 5 του άρθρου 63 Ν.4174/2013 ως αντίθετων στα άρθρα 20 παρ.1,17 παρ.2 και 25 παρ.1 εδαφ.δ του Συντάγματος αλλά και ως αντίθετων στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ είναι αβάσιμοι καθώς : Από τον συνδυασμό των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 63 Ν.4174/2013 συνάγεται ότι με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης υπό την προϋπόθεση ότι έχει ήδη καταβληθεί το υπόλοιπο ποσοστό πενήντα τοις εκατό , εκτός αν υποβληθεί για αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής, οπότε στη συγκεκριμένη περίπτωση ο αιτών δεν έχει καμία απολύτως υποχρέωση καταβολής. Επομένως δίνεται στον φορολογούμενο δυνατότητα με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αίτησης αναστολής να διεκδικήσει την δυνατότητα μη καταβολής του αμφισβητούμενου φόρου σε περίπτωση δε απόρριψης της αναστολής, η υποχρέωση καταβολής ποσοστού 50% του φόρου δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αντίθετη στο άρθρο 17 Συντάγματος. Η αναφορά του άρθρου 17 του Συντάγματος στο γενικό συμφέρον καθιστά θεμιτή την επιβολή αυξημένων σε σχέση με τα άλλα δικαιώματα περιορισμών στην άσκηση του δικαιώματος της ιδιοκτησίας, πάντα υπό την προϋπόθεση ότι, για την εξυπηρέτηση του γενικού συμφέροντος, δεν εξαφανίζεται ή αδρανοποιείται η ιδιοκτησία σε σχέση με

τον προορισμό της. Η υποχρέωση καταβολής ποσοστού πενήντα τοις εκατό του βεβαιωθέντος φόρου δεν αδρανοποιεί την ιδιοκτησία καθώς σε περίπτωση δικαίωσης του προσφεύγοντος, αυτός δύναται να αναζητήσει τα ποσά που κατέβαλε, σε περίπτωση δε απόρριψης της προσφυγής του θα έχει απολύτως ορθά καταβάλει ένα δίκαιο ποσοστό της οφειλής του. Θεσπίζοντας εξάλλου ο νομοθέτης την υποχρέωση για ποσοστό 50%, στάθμισε αφενός μεν τις συνέπειες από την καταβολή του ποσοστού αυτού για τον φορολογούμενο, οι οποίες όπως ήδη αναφέρθηκε δεν αποτελούν αντισυνταγματική στέρηση της ιδιοκτησίας αυτού, αφετέρου δε την βλάβη των συμφερόντων του Δημοσίου από το προηγούμενο καθεστώς της προβεβαίωσης με την άσκηση δικαστικής προσφυγής ελάχιστου ποσοστού φόρου με αποτέλεσμα την άσκηση πληθώρας αβάσιμων προσφυγών με μόνο σκοπό την αποφυγή καταβολής του φόρου και την στέρηση εσόδων για το Δημόσιο για μεγάλο χρονικό διάστημα μέχρι την έκδοση απόφασης επί της προσφυγής αλλά και την άσκοπη υπερφόρτωση των διοικητικών δικαστηρίων. (βλ. και την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4152/2013, βάσει του οποίου εισήχθη το άρθρο 70 Β' στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), και δια του οποίου προβλέφθηκε για πρώτη φορά η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής για όλες τις φορολογικές διαφορές ενώπιον της νεοσυσταθείσας Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (πλέον Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών).

Αναφορικά δε, με τον ισχυρισμό περί παραβίασεως του δικαιώματος σε παροχή εννόμου προστασίας του άρθρου 20 παρ.1 του Συντάγματος που καθιερώνει ατομικό δικαίωμα με την έννοια της αξίωσης έναντι της πολιτείας, να μην εμποδίζει, με νομοθετικούς ή άλλους περιορισμούς, την επιδίωξη δικαστικής ακρόασης και προστασίας, επισημαίνονται τα εξής: Με το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) θεσπίστηκε η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής κατά πράξης ή «σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» της φορολογικής διοίκησης. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, η διαδικασία αυτή θεσπίστηκε για να εξυπηρετήσει τις περιπτώσεις υποθέσεων που επιδέχονται άμεσης επιλύσεως, όπως και να λειτουργήσει ως στάδιο προελέγχου σε υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, ώστε αναδεικνύονται τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά ζητήματα που χρήζουν αναλύσεων και παρατηρήσεων. Ειδικότερα δε, βάσει της αιτιολογικής έκθεσης του Κ.Φ.Δ., με την παράγραφο 7 του άρθρου 63 εισάγεται ρύθμιση που αποσκοπεί στη διασφάλιση της ανεξαρτησίας της κρίσης του προσωπικού λαμβάνοντας υπόψη την φύση των καθηκόντων και το εύρος των αρμοδιοτήτων της υπηρεσίας.

Η ενδικοφανής προσφυγή προβλέπεται από τη διάταξη του άρθρου 25 του νόμου 2690/1999 ως ειδικό διοικητικό βοήθημα, το οποίο, εφόσον προκύπτει από ειδική διάταξη, όπως εν προκειμένω το άρθρο 63 του Ν.4174/2014, μπορεί να χρησιμοποιηθεί από το φορολογούμενο προκειμένου να αποκατασταθεί ηθική ή υλική βλάβη των εννόμων συμφερόντων του που προκαλείται από τη διοικητική πράξη. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθ. 25 Ν.2690/1999 «*Το διοικητικό όργανο, ανάλογα με την πρόβλεψη των σχετικών διατάξεων, είτε εξετάζει μόνο τη νομιμότητα της πράξης, οπότε και μπορεί να την ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει ή να απορρίψει την προσφυγή (ειδική διοικητική προσφυγή), είτε εξετάζει τόσο τη νομιμότητα της πράξης όσο και την ουσία της υπόθεσης, οπότε και μπορεί να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει ή να τροποποιήσει την πράξη ή να απορρίψει την προσφυγή (ενδικοφανής προσφυγή).....*» και σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 63 Ν. 4174/2013 «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. ...*».

Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει με σαφήνεια ότι με την διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής κατοχυρώνεται το δικαίωμα του φορολογουμένου τόσο για έλεγχο τυπικής πλημμέλειας της πράξης όσο και για ουσιαστική κρίση της. Άλλωστε, η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής μεταβιβάζει την αποφασιστική αρμοδιότητα για την υπό κρίση υπόθεση σε ειδικώς κατεστημένο διοικητικό όργανο, το οποίο δικαιούται να προβεί σε ολική ή μερική εξαφάνιση της προσβληθείσας ενώπιον του πράξης ενώ το όργανο που είχε αρχικώς αποφασίσει σχετικά με τη προσβληθείσα πράξη, δεν μπορεί πλέον να επιληφθεί επί του θέματος (βλ. Α.Ι.Τάχος «Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο», 2003, Εκδ. Σακκουλά, σελ. 790 επ.).

Επίσης, όπως προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4152/2013, βάσει του οποίου εισήχθη το άρθρο 70 Β' στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), και δια του οποίου προβλέφθηκε για πρώτη φορά η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής για όλες τις φορολογικές διαφορές ενώπιον της νεοσυσταθείσας Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (πλέον Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών), σκοπός της νέας αυτής διαδικασίας και Υπηρεσίας, είναι η αποφόρτιση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορεί να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης. Περαιτέρω ορίζονται ως σκοποί της υποχρεωτικής κατάθεσης της ενδικοφανούς προσφυγής, αφενός η άμεση επίλυση των υποθέσεων και αφετέρου ο προέλεγχος των υποθέσεων εκείνων που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Κατά πάγια αποδοχή της θεωρίας, «*οι τρεις είναι οι βασικές λειτουργίες που επιτελεί η*

ενδικοφανής προσφυγή: 1) ο αυτοέλεγχος της Διοίκησης και η διόρθωση των πλημμελειών των πράξεών της από την ίδια 2) η πληρέστερη, οικονομικότερη και απλούστερη έννομη προστασία του διοικουμένου, αφού η Διοίκηση έχει εξ ορισμού περισσότερες δυνατότητες επέμβασης στην πράξη της από τον δικαστή, ιδίως τον ακυρωτικό αλλά και τον δικαστή της ουσίας· 3) η αποσυμφόρηση των δικαστηρίων, καθόσον η διαφορά είτε επιλύεται σε διοικητικό επίπεδο, είτε ο διοικούμενος πείθεται για την ορθότητα της απόφασής της ή για την έλλειψη πιθανοτήτων ευδοκίμησης τυχόν ενδίκου βοηθήματος, είτε η υπόθεση φθάνει ενώπιον του δικαστή εκκαθαρισμένη κατά το νομικό και πραγματικό μέρος της, τουλάχιστον δε απαλλαγμένη από τυπικά ελαττώματα, όπως αναρμοδιότητα και έλλειψη αιτιολογίας» (βλ. Ε. Β. ΠΡΕΒΕΔΟΥΡΟΥ, «Οι Ενδικοφάνεις προσφυγές ως μέσον επιτάχυνσης της διοικητικής δίκης», Επιμορφωτικό Σεμινάριο Δικαστών της Διοκ. Δικαιοσύνης, σελ 2 επ.).

Συνεπώς η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ως μέσο δευτεροβάθμιου ελέγχου της υπόθεσης συμβάλλει ουσιαστικά στην εξωδικαστική επίλυση των διαφορών εξαντλώντας την κατά το νόμο δυνατότητα άσκησης περαιτέρω διοικητικού ελέγχου και προκαλώντας αποσυμφόρηση των δικαστηρίων, εκπληρώνοντας το σκοπό για τον οποίο θεσπίστηκε. Επομένως, σε καμία περίπτωση, δεν παρεμποδίζεται το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα της έννομης προστασίας από τα Δικαστήρια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 22-09-2015 και με αρ. πρωτ. αίτησης αναστολής καταβολής ποσοστού 50% για την υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβ' ασεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων , φορολογικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

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