



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗ

του

ΝΑΚΑΣ ΗΛ. ΑΣΤΕΡΙΟΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στη

Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2017

ΔΗΛΩΣΗ

Δηλώνω υπεύθυνα ότι το παρόν κείμενο αποτελεί προϊόν προσωπική μελέτης και εργασίας και πως οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για τη συγγραφή της δηλώνονται σαφώς στις παραπομπές είτε στο βιβλιογραφικό κατάλογο.

**Αφιερώνεται στην γυναίκα μου
Βάσω,
στα παιδιά μου Σταματίνα, Ηλία
και Παντελή,
και στους γονείς μου Ηλία και Ματίνα**

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Μέσα από τις επόμενες γραμμές θα ήθελα να εκφράσω τις ειλικρινής μου ευχαριστίες στον καθηγητή μου Ταχυνάκη Παναγιώτη, όπου ενέκρινε το θέμα της μεταπτυχιακής μου εργασίας, ένα θέμα περίπλοκο, δύσκολο και εννοιολογικά απρόσιτο αλλά ευτυχώς με την ενθάρρυνσή του και την σημαντική υποστήριξή του ήρθε εις πέρας.

Θέλω επίσης να ευχαριστήσω απεριόριστα και την γυναίκα μου Βάσω όπου όλο αυτό το διάστημα της μεταπτυχιακής μου εκπαίδευσης καθώς και τον χρόνο της συγγραφής μου της διπλωματικής εργασίας ήτανε δίπλα μου με στήριζε και με ενθάρρυνε.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω τον Πατέρα μου Ηλία, την Μητέρα μου Ματίνα όπου μου έδωσαν όλα τα εφόδια και εχέγγυα για το επαγγελματικό μου μέλλον και την επιτυχημένη πορεία, και την αδελφή μου Αγλαΐα για την αμέριστη βοήθεια και συμπαράσταση στο έργο μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η ενδικοφανής προσφυγή σαν θεσμός, αν και αρκετά γνωστός στις διοικητικές διαφορές, στην φορολογική διαδικασία εισήχθη πρώτη φορά το έτος 2012. Ο διοικούμενος/φορολογούμενος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη έχει εκδοθεί σε βάρος του από την φορολογική διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης.

Η ενδικοφανής προσφυγή σαν θεσμός, η σύσταση και τροποποίηση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εισήχθη στην φορολογική διαδικασία με την αιτιολόγηση κατά τα διεθνή πρότυπα, η κατά το δυνατόν αποφόρτιση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης και μάλιστα σε σύντομο χρονικό διάστημα.

Ο διοικούμενος/φορολογούμενος μέσα από μια σειρά ενεργειών, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, μπορεί να υποβάλει ενδικοφανής προσφυγή στην φορολογική αρχή.

Στόχος της εργασίας αυτής αποτελεί η διερεύνηση και παρουσίαση του θεσμικού και νομοθετικού πλαισίου που διέπει την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής στην χώρα μας. Τα τελευταία χρόνια στην Ελλάδα έχει διαμορφωθεί ένα νέο νομικό πλαίσιο, λόγω και των ιδιαίτερων οικονομικών συγκυριών με στόχο την αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων.

Μια σειρά νόμων και αποφάσεων καθορίζουν την σύννομη διαδικασία για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής κατά των αποφάσεων της φορολογικής αρχής.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΚΡΟΝΥΜΙΩΝ	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	9
1.1 Σκοπός και δομή εργασίας	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	11
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ	11
2.1 Εισαγωγικά	11
2.2 Αρθρογραφική ανασκόπηση	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	19
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟΝ ΘΕΣΜΟ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ	19
3.1 Εισαγωγικά	19
3.2 Πεδίο και προϋποθέσεις	21
3.3 Υπηρεσία που κατατίθεται	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	25
Η ΣΥΝΕΧΕΙΑ ΤΟΥ ΘΕΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ	25
4.1 Εισαγωγικά	25
4.2 Πεδίο και προϋποθέσεις	26
4.3 Υπηρεσία που κατατίθεται	27
4.4 Διαδικασία εξέτασης – έκδοση απόφασης	29
4.5 Υποχρεώσεις της φορολογικής Αρχής	31
4.6 Διαδικασία εξέτασης αιτήματος αναστολής	33
4.7 Άσκηση προσφυγής ενώπιων των Διοικητικών Δικαστηρίων	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5	37
ΤΕΛΙΚΗ ΜΟΡΦΗ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ	37
5.1 Εισαγωγικά	37
5.2 Αντικείμενο Προσβολής	48
5.3 Ενεργητική νομιμοποίηση	49
5.4 Προθεσμία Υποβολής	49
5.5 Υπηρεσία κατάθεσης	50
5.6 Περιεχόμενο και όργανο της Ενδικοφανούς Προσφυγής	51
5.7 Απόρριψη ενδικοφανούς προσφυγής	52
5.8 Αποδοχή ενδικοφανούς προσφυγής	55

5.9 Αίτηση αναστολής	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	65
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ	
ΕΡΕΥΝΑ.....	65
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	67
Νόμοι & Διατάξεις.....	68

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΚΡΟΝΥΜΙΩΝ

ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΕ	Ανώνυμη Εταιρεία
Αρθ.	Άρθρο
ΑΥΟ	Απόφαση Υπουργού Οικονομικών
ΓΓΠΣ	Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων
ΔΕΔ	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Δ.Ο.Υ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Δ.Φ.Ν	Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας
Ε.Γ.Λ.Σ	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΛΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΛΥΤ	Ελεγκτική Υπηρεσία Τελωνείων
ΕΝΦΙΑ	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
ΕΠΕ	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
ΚΕΕΜΕΠ	Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
ΚΕΦΟΜΕΠ	Κέντρο Ελέγχου Φορολογίας Μεγάλου Πλούτου
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων
ΚΔΔ	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας
ΚΕΔΕ	Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων
ΚΦΑΣ	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Ν. ή ν.	Νόμος
Παρ.	Παράγραφος
Περ.Λογ.	Περιοδικό Λογιστής
ΠΟΛ	Πολυγραφημένη Εγκύκλιος
Σελ. ή σ.	Σελίδα
ΣΤΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
Σχετ.	Σχετικά
ΦΕΚ	Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
ΦΟΡΕΠΠΘ	Φορολογική Επιθεώρηση
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 Σκοπός και δομή εργασίας

Η ελληνική νομοθεσία θέλοντας να αποσυμφορήσει τα διοικητικά δικαστήρια από υποθέσεις φορολογικού περιεχομένου εισήγαγε στην ελληνική έννομη τάξη τον θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής, ο οποίος αν και αρκετά γνωστός στις διοικητικές διαφορές, δεν είχε εισαχθεί στις φορολογικές διαφορές μέχρι το έτος 2012. Μοναδική εξαίρεση η προβλεπόμενη από το άρθρο 75 του Ν.2238/94 αίτηση ακυρώσεως κατά της φορολογικής εγγραφής, η οποία, όπως ορθά δέχθηκε το συμβούλιο της επικρατείας έχει το χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής¹. Μέχρι και το 2012 υπήρχε στο φορολογικό δίκαιο της Ελλάδος η Διοικητική επίλυση φορολογικών διαφορών, η οποία υπάγονταν στην Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία ο φορολογούμενος μπορούσε να προσφύγει εφόσον η αμφισβητούμενη διαφορά κυρίου φόρου, τέλους εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ. Μετά την ψήφιση του Ν.4051/2012 άρθρο 4² εφόσον η αμφισβητούμενη από τον υπόχρεο διαφορά του κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ, για την άσκηση προσφυγής του φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, απαιτείται, επί ποινή απαραδέκτου ασκήσεως της προσφυγής, να έχει προηγηθεί η αίτηση για υπαγωγή στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η οποία στην περίπτωση αυτή έχει το χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής, και η ολοκλήρωση αυτής, ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της.

Σκοπός της παρούσης διπλωματικής εργασίας είναι η προσέγγιση της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής και η ανάλυση των διατάξεων που ορίζουν αυτή. Πιο συγκεκριμένα, ο σκοπός που επιδιώκεται είναι :

- 1) Η παρουσίαση των φορολογικών διατάξεων που εφαρμόζονται στην Ελλάδα.

¹ Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, Φορολογικό Δίκαιο, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, εκδόσεις Σάκκουλα 2014, σελ.737.

² Στην παράγραφο 4 του άρθρου 70^A του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994, Ά 151), ως ισχύει, προστίθενται εδάφια ως εξής. Ισχύς από τη δημοσίευση στο ΦΕΚ 29/2/2012.

- 2) Η εξοικείωση του αναγνώστη με την έννοια του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου να είναι σε θέση να την ξεχωρίσει από άλλες παρεμφερείς έννοιες.
- 3) Χρησιμότητα του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής στη Ελληνική έννομη τάξη.
- 4) Χρησιμότητα του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής στην καθημερινότητα των Ελληνικών Επιχειρήσεων καθώς και στον Έλληνα φορολογούμενο.
- 5) Η θέση του φορολογουμένου μετά την εισαγωγή του θεσμού ως προς την αντιμετώπιση του από τις φορολογικές αρχές.

Προς την επίτευξη των ανωτέρω στόχων η διπλωματική εργασία χωρίστηκε σε τέσσερα (4) κεφάλαια. Πιο αναλυτικά στο κεφάλαιο 1 αναλύεται η εισαγωγή στον θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής, δηλαδή πως εισήχθη για πρώτη φορά στις φορολογικές διατάξεις ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής.

Στο κεφάλαιο 2 αναλύεται η συνέχεια του θεσμού όπως αυτός τροποποιήθηκε και ίσχυσε μέχρι και το τέλος του 2013. Στην συνέχεια στο κεφάλαιο 3 αναλύεται η τελική μορφή του θεσμού όπως αυτός ορίστηκε με την ψήφιση του ν.4174/2013 και πήρε την τελική του μορφή.

Τέλος στο κεφάλαιο 4 αναφέρεται στα συμπεράσματα της διπλωματικής εργασίας καθώς και επισημάνσεις, καθώς επίσης και προτάσεις για μελλοντική έρευνα και μελέτη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγικά

Η ενδικοφανής προσφυγή σαν θεσμός, η σύσταση και τροποποίηση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εισήχθη στην φορολογική διαδικασία με την αιτιολόγηση κατά τα διεθνή πρότυπα, η κατά το δυνατόν αποφόρτιση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης και μάλιστα σε σύντομο χρονικό διάστημα.

Ο διοικούμενος/φορολογούμενος μέσα από μια σειρά ενεργειών, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, μπορεί να υποβάλει ενδικοφανής προσφυγή στην φορολογική αρχή. Μέχρι και το έτος 2011 κάθε φορολογούμενος είχε το δικαίωμα όταν η φορολογική αρχή του κοινοποιούσε πράξη φόρου ή προστίμου, πριν ή ταυτόχρονα με την προσφυγή του είχε την δυνατότητα να αιτηθεί στη φορολογική αρχή διοικητική επίλυση της διαφοράς σύμφωνα με το άρθρο 70 του Κ.Φ.Ε. του ν.2238/1994, όπου μετά από πράξη του προέδρου της επιτροπής, καθοριζότανε η ημερομηνία προς συζήτηση της αίτησης, ύστερα από την περιέλευση της αίτησης αυτής στην Επιτροπή.

2.2 Αρθρογραφική ανασκόπηση

Τα τελευταία πέντε χρόνια και συγκεκριμένα από το 2012 και έπειτα εισήχθη στην φορολογική ζωή της χώρας ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής επί των φορολογικών διαφορών ανάμεσα στον φορολογούμενο και στην φορολογική διοίκηση. Ένας θεσμός παλιός για τις διοικητικές διαφορές, αλλά καινούργιος για τις φορολογικές διαφορές, νεοεφαρμοζόμενος και πολλά υποσχόμενος σύμφωνα πάντα με τις αιτιολογικές εκθέσεις των νόμων με τους οποίους εφαρμόστηκε αρχικά και μετέπειτα πήρε την τελική του μορφή.

Ένας θεσμός καινούργιος στις φορολογικές διαδικασίες, που προσπαθούν όλοι και καθένας ξεχωριστά από το δικό του μετερίζι να κατανοήσει και να εφαρμόσει.

Παρακάτω παρουσιάζονται σημαντικά άρθρα σε επιστημονικά περιοδικά φορολογικής φύσεως από έγκριτους νομικούς, φοροτεχνικούς επιστήμονες.

Ο κ. Τσενές Σπύρος σε άρθρο του στο Δ.Φ.Ν. τόμος 66 σελίδα 563 το 2012 αναφέρει ότι το Υπουργείο Οικονομικών τιμωρεί τον φορολογούμενο και δεν τον προστατεύει με τις διατάξεις εισαγωγής του θεσμού έναντι της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς όπου είχε παγιωθεί για τις φορολογικές διαφορές.

Ο κ. Δετσαρίδης Χρήστος σε άρθρο του στο Δ.Φ.Ν. τόμος 68 σελίδα 1571 το 2014 αναφέρει τα ζητήματα συνταγματικότητας από την εισαγωγή της ενδικοφανούς προσφυγής στις φορολογικές διαφορές αναλύοντας τον νόμο και καταλήγοντας ότι είναι απόλυτα σαφές και εμφανές ότι η ρύθμιση για την ενδικοφανή προσφυγή, είναι προβληματική με σοβαρά ζητήματα αντίθεσής της με τις συνταγματικές διατάξεις, δεν πέτυχε τον σκοπό της εισαγωγής της, ενώ παράλληλα επέφερε σοβαρές δυσλειτουργίες και ανασφάλεια δικαίου.

Η κ. Μάλλιου Ασπασία σε άρθρο της στο Δ.Φ.Ν. τόμος 66 σελίδα 561 το 2014 αναφέρει την περιπέτεια της διαδικασίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και καταλήγει ότι ο φορολογούμενος δεν προστατεύεται συνταγματικά και κλονίζεται η εμπιστοσύνη του προς την φορολογική διοίκηση.

Ο κ. Ευσταθόπουλος Γεώργιος Δικηγόρου παρ' Αρείω Πάγω εξειδικευθέντος στο Φορολογικό Δίκαιο σε άρθρο του αναφέρει Με τους νόμους 4152/2013 και 4174/2013 επιχειρήθηκε η υιοθέτηση μίας νέας προδικασίας επίλυσης των φορολογικών διαφορών.

Ειδικότερα, ο φορολογούμενος, προκειμένου να αμφισβητήσει οιοδήποτε σε βάρος του φορολογικό καταλογισμό, υποχρεούται να απευθυνθεί στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) με Ενδικοφανή Προσφυγή.

Διά του άνω τρόπου, καθιερώνεται η ανατροπή του ισχύοντος, μέχρι την έκδοση των άνω νόμων, καθεστώτος, κατά το οποίο πράξη φορολογικού καταλογισμού αρμόδιας Αρχής ηδύνατο να ακυρωθεί μόνο με δικαστική απόφαση, αποκλεισμένης της περιπτώσεως συμμετοχής μίας άλλης (δεύτερης) διοικητικής Αρχής στον καθορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεως των φορολογουμένων.

Η ως άνω συντελεσθείσα αλλαγή τελικά ωφέλησε ή όχι; Είναι σύμφωνη με τις αρχές του δικαίου και το Σύνταγμα; Εξυπηρέτησε το σκοπό της που είναι η ταχύτερη

διεκπεραίωση των φορολογικών διαφορών, η ταχεία είσπραξη φόρων, η αποφόρτιση των διοικητικών δικαστηρίων και η ταχύτερη απονομή δικαιοσύνης;

Σε απάντηση των άνω ερωτημάτων, επισημαίνονται τα ακόλουθα:

Η υιοθετούμενη με τις νέες διατάξεις ενδικοφανής διαδικασία, κατά την ταπεινή άποψη του συντάκτη του παρόντος, ΔΕΝ πετυχαίνει το σκοπό της για τους ακόλουθους λόγους:

(α) Σύμφωνα με την παρ. 5 της διατάξεως του άρθρου 63 Ν. 4174/2013, εάν δεν εκδοθεί εντός της 60ήμερης προθεσμίας απόφαση, τότε η ενδικοφανής προσφυγή θεωρείται ότι έχει απορριφθεί και ο φορολογούμενος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής.

Δοθέντος ότι, ως προελέχθη, η Διοίκηση αντιμετωπίζει πρόβλημα υποστελέχωσης, είναι εκ των πραγμάτων αδύνατο να ανταποκριθεί στον όγκο των υποθέσεων που άγονται ενώπιόν της και μάλιστα σε τόσο μικρή προθεσμία. Συνεπεία τούτου, πρόδηλον είναι ότι θα αξιοποιήσει την παρεχόμενη υπό της άνω διατάξεως δυνατότητα μη εξέτασης πλήθους ενδικοφανών προσφυγών.

Αφ' ής στιγμής παρέχεται στη Διοίκηση η δυνατότητα σιωπηρής απορρίψεως των ενδικοφανών προσφυγών, ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι καταδικασμένος σε αποτυχία.

(β) Εκ της φύσεώς της, η ενδικοφανής διαδικασία περιλαμβάνει συγκεκριμένα χαρακτηριστικά στοιχεία, τα οποία προσιδιάζουν στην δικαστική διαδικασία, τα οποία όμως απουσιάζουν στην καθιερούμενη πλέον νέα φορολογική διαδικασία.

Συγκεκριμένα, η ενδικοφανής διαδικασία περιλαμβάνει και το στοιχείο της προφορικότητας της διαδικασίας/των συνεδριάσεων αλλά και εκείνο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον του αρμοδίου οργάνου της Διοίκησης.

Επισημαίνεται ότι, στο γερμανικό διοικητικό δικονομικό δίκαιο, οι σχετικές διατάξεις περί της ενδικοφανούς διαδικασίας, προβλέπουν ρητώς πλήρεις διαδικαστικές

εγγυήσεις, όπως δικαίωμα ενημέρωσης, πρόσβασης στον φάκελο, προηγούμενης ακροάσεως, υποχρέωση αιτιολογίας, απόλυτο ανασταλτικό αποτέλεσμα.

Η εν προκειμένω εξεταζόμενη ενδικοφανής διαδικασία στερείται τα απαιτούμενα ως άνω στοιχεία, διά των οποίων και μόνον θα εξασφαλιζόταν η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς (ως επίσης και η δίκαιη και αμερόληπτη κρίση επ' αυτής), καθόσον, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5, η Δ.Ε.Δ. δεν υποχρεούται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση παρά μόνο αν το κρίνει απαραίτητο και δη στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, όπως διευκρινίζεται στις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1002/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ σε συνδυασμό με αυτές της ΠΟΛ.1069/4.3.2014 Εγκυκλίου της ΓΓΔΕ. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η ακρόαση καταρχήν είναι έγγραφη και σε εξαιρετικές περιπτώσεις – και εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας συντρέχει λόγος- η διενεργούμενη ακρόαση διεξάγεται και προφορικώς σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία (άρθρο 4 παρ. 5 ΠΟΛ 1002/2014). Σε κάθε περίπτωση δε ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Τούτων δοθέντων, η τιθέμενη υπό της άνω διατάξεως ενδικοφανής διαδικασία παραβιάζει ευθέως το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα ακροάσεως του διοικούμενου.

(γ) Κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, οι ατομικές διοικητικές πράξεις, οι οποίες επάγονται δυσμενείς για τους διοικουμένους συνέπειες, πρέπει να αιτιολογούνται και δη εμπειριστατωμένως, συνεπεία ακριβώς των άνω δυσμενών συνεπειών τους.

Η αιτιολογία κάθε εκδιδόμενης διοικητικής πράξεως πρέπει να είναι ειδική, επαρκής και να ανταποκρίνεται στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

Περαιτέρω, αιτιολογία, εν γένει, είναι η αναφορά των ρυθμιζόντων την έκδοση της διοικητικής πράξης κανόνων δικαίου και της ερμηνείας αυτών, της διαπιστώσεως της συνδρομής των πραγματικών ή νομικών καταστάσεων, εν όψει των οποίων κατ' εφαρμογή των κανόνων τούτων επιτρέπεται (ή επιβάλλεται) η έκδοση της πράξεως,

καθώς επίσης και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου, οι οποίες οδήγησαν στην έκδοση (ή την παράλειψη εκδόσεως) της διοικητικής πράξεως. Τα στοιχεία δε της αιτιολογίας δύνανται να αφορούν είτε την νομιμότητα είτε την σκοπιμότητα της πράξεως.

Επιπροσθέτως, σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο όσο και από τον ακυρωτικό Δικαστή, ήτοι ελέγχου εάν και κατά πόσο η διοικητική πράξη εξεδόθη προς εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή την διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη εναρμονιζομένη με τους κανόνες δικαίου, οι οποίοι καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η έλλειψη της αιτιολογίας ή τα ελαττώματα της πράξεως συνεπάγονται το ακυρώσιμο αυτής, υπάγονται δε στον ευρύτερο λόγο ακυρώσεως, ένεκα παραβάσεως κατ' ουσία διατάξεων του νόμου.

Ωστόσο, με την παρ. 6 της άνω διατάξεως, η Διοίκηση απαλλάσσεται της υποχρέωσης να αιτιολογεί την απορριπτική της ενδικοφανούς προσφυγής της απόφαση. Δηλαδή, απαλλάσσεται από την υποχρέωση να απαντήσει στα προβαλλόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή επιχειρήματα του φορολογουμένου.

Η υποχρέωση αιτιολογίας παραμένει μόνο σε περίπτωση μερικής ή ολικής ακύρωσης της καταλογιστικής πράξεως ή τροποποίησης αυτής. Διά του τρόπου αυτού παραβιάζεται όχι μόνο η αρχή της αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων αλλά και η αρχή της ισότητας (άρ. 4 Σ), λόγω της άνισης αντιμετώπισεως των φορολογουμένων σε σχέση με τη Διοίκηση.

(δ) Οι διατάξεις του άρθρου 64 με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ΔΕΝ συνάδουν.

Τούτο διότι, ενώ με το άρθρο 64 υιοθετείται ορθώς η υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης περί παροχής σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου, εντούτοις με το άρθρο 65, σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Σαφέστατα, δικαιότερο θα ήταν το βάρος αποδείξεως να ανατεθεί στην Διοίκηση, αφού η τελευταία επωμίζεται, με ρητή πλέον διάταξη και όχι με γενική αρχή του δικαίου, την υποχρέωση αιτιολογίας των εκδιδόμενων πράξεων.

Επίσης, πρέπει να σημειωθεί ότι, διά της διατάξεως του άρθρου 65, ανατρέπεται η νομολογιακώς διαμορφωθείσα αρχή, σύμφωνα με την οποία το βάρος αποδείξεως φέρει πάντοτε η διοικητική αρχή.

Εφόσον, επομένως, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι, σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου (απαραδέκτως καθόσον ανατρέπεται η νομολογιακώς διαμορφωθείσα αρχή περί του βάρους αποδείξεως), τότε η Διοίκηση (Δ.Ε.Δ. εν προκειμένω) οφείλει να αιτιολογήσει πλήρως τυχόν απορριπτική κρίση της επί των προβαλλόμενων και αποδεικνυόμενων ισχυρισμών του φορολογούμενου.

(ε) Καλείται ένας υπάλληλος της Δ.Ε.Δ. να κρίνει, νόμω και ουσία, τα πορίσματα του ελέγχου ενός άλλου υπαλλήλου-συναδέλφου του.

Πόσο πιθανό είναι να εκδοθεί απόφαση με την οποία θα ακυρώνεται ο καταλογισμός φόρου λόγω (αδικαιολόγητης ή πρωτοφανούς) εσφαλμένης εφαρμογής και ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων (δυνάμει της οποίας επιβλήθηκαν εξοντωτικά ενδεχομένως πρόστιμα και φόροι), γεγονός που μπορεί να επισύρει πειθαρχικές ή/και ποινικές κυρώσεις για τους ελέγχοντες υπαλλήλους;

(στ) Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι, υπό το καθεστώς λειτουργίας της Επιτροπής 70Α Ν. 2238/1994, η ενδικοφανής διαδικασία περιελάμβανε και τη δυνατότητα της διοικητικής επίλυσης της φορολογικής διαφοράς με τη νόμιμη μείωση-περιορισμό προστίμων, πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων, η οποία αποτελούσε σημαντικό κίνητρο περαίωσης της υπόθεσης για τον φορολογούμενο. Η δυνατότητα αυτή πλέον έχει καταργηθεί.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ:

Η υιοθετούμενη με τις διατάξεις του άρθρου 63 Ν. 4174/2013 ενδικοφανής διαδικασία παρουσιάζει σημαντικά προβλήματα.

Τα κυριότερα είναι:

- (α) η παραβίαση αρχών του δικαίου και ατομικών δικαιωμάτων του φορολογούμενων
- (β) η αδυναμία της διοίκησης να ανταποκριθεί στις καθιερούμενες υποχρεώσεις

(γ) ο ατελής χαρακτήρας των εφαρμοστέων διατάξεων

(δ) η περιέλευση του φορολογούμενου σε εξαιρετικά δυσμενή θέση

Τα προβλήματα αυτά καθιστούν την προβλεπόμενη υπό του άνω άρθρου διοικητική διαδικασία αναποτελεσματική και απρόσφορη για την ικανοποίηση των επιδιωκόμενων σκοπών του νομοθέτη.

Επιπροσθέτως,

Οι σκοποί του νομοθέτη θα μπορούσαν να ικανοποιηθούν εάν:

(α) υιοθετείτο στην εν λόγω διοικητική διαδικασία Επιτροπή, στην οποία θα συμμετείχαν και (τέως) Διοικητικοί Δικαστές, εις τρόπον ώστε να μπορούν να αντιμετωπιστούν καλύτερα οι νομικοί ισχυρισμοί των φορολογουμένων κατά του κύρους των καταλογιστικών πράξεων και κυρίως των νομικών διατάξεων της φορολογίας. Τούτου δοθέντος, θα πρέπει παράλληλα να υιοθετηθεί η υποχρέωση κλήσεως του φορολογούμενου για την ικανοποίηση του δικαιώματος ακροάσεως.

(β) υιοθετείτο εκτενέστερη προθεσμία εκδόσεως αποφάσεως επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τις 60 ημέρες στις 120 τουλάχιστον και επί του αιτήματος αναστολής από τις 20 ημέρες στις 60 τουλάχιστον, προκειμένου να δύναται η Διοίκηση να ανταποκριθεί στο έργο της.

(γ) απαλείφετο η δυνατότητα της σιωπηρής απορρίψεως της ενδικοφανούς προσφυγής και του αιτήματος αναστολής

(δ) γινόταν υποχρεωτική η εμπειριστατωμένη αιτιολογία της απορριπτικής αποφάσεως της Διοίκησης επί των ασκούμενων ενδικοφανών προσφυγών.

(ε) επανερχόταν η δυνατότητα της διοικητικής επίλυσης της φορολογικής διαφοράς κατά την ενδικοφανή διαδικασία.

(στ) υιοθετείτο αναστολή εκτέλεσης της καταλογιστικής πράξης, ακόμα και κατά ποσοστό (προβεβαίωση), μέχρι του χρόνου εκδόσεως της αποφάσεως της Διοίκησης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Εναλλακτικώς, θα μπορούσε να περιορισθεί το ποσοστό προβεβαίωσης 50% ή να παραμείνει το ίδιο ποσοστό υπολογιζόμενο όμως επί του καταλογιζόμενου κύριου φόρου και όχι επί του συνολικά καταλογιζόμενου (κύριου φόρου μετά προσθέτου ή προσαυξήσεων).

(ζ) απαλείφονταν οι διατάξεις που καθιερώνουν την τήρηση αυστηρών διαδικαστικών τύπων, η μη τήρηση των οποίων συνεπάγονται το απαράδεκτο της ασκήσεως της

Ενδικοφανούς Προσφυγής – Αιτήματος Αναστολής. Η διοικητική αυτή διαδικασία, για να είναι αποτελεσματική, έπρεπε να διακρίνεται για την ελαστικότητα και την ευελιξία της, στοιχεία που δυστυχώς απουσιάζουν.

Διά του άνω τρόπου θα αποκαθίστατο και η εμπιστοσύνη του διοικούμενου στη Διοίκηση.

Εν κατακλείδι, πρέπει να επισημανθεί ότι η δημιουργία νέων διοικητικών δομών, είναι αντίθετη προς την επιδιωκόμενη τάση περιορισμού της Δημόσιας Διοίκησης, απλούστευσης των διαδικασιών και περιστολής των δημοσίων δαπανών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟΝ ΘΕΣΜΟ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

3.1 Εισαγωγικά

Μέχρι και το έτος 2011 κάθε φορολογούμενος είχε το δικαίωμα όταν η φορολογική αρχή του κοινοποιούσε πράξη φόρου ή προστίμου, πριν ή ταυτόχρονα με την προσφυγή του είχε την δυνατότητα να αιτηθεί στη φορολογική αρχή διοικητική επίλυση της διαφοράς σύμφωνα με το άρθρο 70 του Κ.Φ.Ε. του ν.2238/1994, όπου μετά από πράξη του προέδρου της επιτροπής, καθοριζότανε η ημερομηνία προς συζήτηση της αίτησης, ύστερα από την περιέλευση της αίτησης αυτής στην Επιτροπή. Στην πράξη, δύσκολα η διοικητική επίλυση της διαφοράς είχε ουσιαστικά για τον φορολογούμενο αποτελέσματα, αφού στις οικείες επιτροπές συμβιβασμού που συγκροτούνταν σε κάθε επιμέρους Δ.Ο.Υ. μετείχαν κατά πλειοψηφία μέλη της φορολογικής διοίκησης³.

Έτσι ήτανε η φορολογική διαδικασία μέχρι και την ψήφιση του Ν.4051/2012 (ΦΕΚ 40/29.2.2012), όπου ο νομοθέτης έρχεται αιφνιδίως και σε νόμο για ασφαλιστικές ρυθμίσεις, ενσωματώθηκε διάταξη, κατά την οποία από τις 29/2/2012, εφόσον η αμφισβητούμενη από τον υπόχρεο διαφορά του κυρίου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.00) ευρώ, για την άσκηση προσφυγής του φορολογουμένου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, απαιτείται, επί ποινή απαραδέκτου ασκήσεως της προσφυγής, να έχει προηγηθεί η αίτηση για υπαγωγή στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η οποία στην περίπτωση αυτή έχει το χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής, και η ολοκλήρωση αυτής, ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της. Η αίτηση κατατίθενται στην αρμόδια αρχή μέσα σε εξήντα (60) ημέρες από την κοινοποίηση της πράξης καταλογισμού φόρου ή της πράξης επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας. Η απόφαση του αρμοδίου οργάνου στην ενδικοφανή προσφυγή του προηγούμενου εδαφίου, εκδίδεται το αργότερο σε τέσσερις (4) μήνες από την περιέλευση της αίτησης σε αυτό.

³ Ασπασία Μάλλιου, ΔΦΝ 2012, σελ.561.

Εδώ παρατηρούμε ότι ο νομοθέτης σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση του νόμου 4051/2012, δηλαδή περί αποσυμφόρησης των δικαστηρίων της χώρας, ταχύτερης επίλυσης των φορολογικών διαφορών και πιο άμεση είσπραξη δημοσίων εσόδων, εισάγει τον θεσμό της ενδικοφανούς προσφυγής επί των φορολογικών διαφορών του φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής, εφόσον βέβαια η αμφισβητούμενη πράξη της φορολογικής αρχής είναι πάνω από 300.000,00 (τρακόσιες χιλιάδες ευρώ), για την άσκηση προσφυγής του φορολογουμένου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, απαιτείται, επί ποινή απαραδέκτου ασκήσεως της προσφυγής, να έχει προηγηθεί η αίτηση για υπαγωγή στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η οποία στην περίπτωση αυτή έχει το χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής, και η ολοκλήρωσή αυτής, ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της. Με την τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και συγκεκριμένα του άρθρου 70^Α όπου, με τον νόμο 4051/2012 άρθρο 4, δημιουργήθηκαν κάποιες δυσκολίες ως προς την εφαρμογή του και συγκεκριμένα:

- Αφενός μεν από την έναρξη της προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης καταλογισμού φόρου ή της πράξης επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, για την αίτηση υπαγωγής στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, εφόσον δεν αναφέρεται στον Νόμο ότι η υποβολή της αίτησης διοικητικής επίλυσεως της διαφοράς προβλέπεται για τις πράξεις που εκδόθηκαν και επιδόθηκαν μετά τις 23/0/2012, ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.4051/2012 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως,
- Αφετέρου δε εκ του ότι δεν υπάρχει μεταβατικός χρόνος ισχύος της διατάξεως, ώστε να έχουν ενημερωθεί οι φορολογούμενοι και οι φορολογικές αρχές για τη διαδικασία που απαιτείται για την άσκηση της προσφυγής (αρχικά αίτηση για υπαγωγή στη διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και μετά προσφυγή), ώστε να μη θεωρούνται απαράδεκτες οι ασκηθείσες προσφυγές, αν και έχουν κατατεθεί μέσα στην προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 του άρθρου 66 του Κ.Δ.Δ. προθεσμία των εξήντα (60) ημερών, είτε πριν από την προαναφερόμενη ημερομηνία (29/02/2012), αλλά δεν είχαν επιδοθεί ακόμα στη φορολογική αρχή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 126 Κ.Δ.Δ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 27 Ν.3900/2010 και ισχύει, είτε λίγες μέρες πιο μετά, και άρα, ήταν αδύνατον να ασκηθούν τα

αναφερόμενα, με τη σειρά, μέσα (αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και μετά προσφυγή).⁴

3.2 Πεδίο και προϋποθέσεις

Στην απόφαση αυτή υπάγονται οι αιτήσεις διοικητικής επίλυσης της μετά από έλεγχο φορολογικής διαφοράς σε κάθε φορολογικό αντικείμενο, που κατατίθενται στην αρμόδια φορολογική αρχή από την 29.2.2012 και μετά, εφόσον η αμφισβητούμενη διαφορά του κύριου φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ. Σε περίπτωση καταλογιστικής πράξης με την οποία καταλογίζονται διακεκριμένως περισσότερα ποσά, η αίτηση διοικητικής επίλυσης έχει το χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής αποκλειστικά και μόνο για τα αμφισβητούμενα ποσά που υπερβαίνουν το παραπάνω όριο. Οι ως άνω αιτήσεις διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, οι οποίες έχουν το χαρακτήρα ενδικοφανούς προσφυγής, εξετάζονται από την Επιτροπή του άρθρου 70Α του ν.2238/1994.

Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέσα σε εξήντα (60) ημέρες από την κοινοποίηση της οικείας καταλογιστικής πράξης και διαβιβάζεται στην Επιτροπή με έγγραφο της αρμόδιας φορολογικής αρχής εντός δέκα (10) ημερών από την κατάθεσή της, μαζί με το σχετικό φάκελο της υπόθεσης. Το έγγραφο περιέχει πλήρες ιστορικό της υπόθεσης και αιτιολογημένες απόψεις της φορολογικής αρχής επί των ισχυρισμών του υπόχρεου. Το έγγραφο αυτό σε περίπτωση ελλείψεων ως προς το εν λόγω περιεχόμενο επιστρέφεται άμεσα στη φορολογική αρχή για συμπλήρωση κατά προτεραιότητα. Με πράξη του Προέδρου της Επιτροπής καθορίζεται, κατά προτεραιότητα, η ημερομηνία προς συζήτηση της αίτησης, ύστερα από την περιέλευσή της σε αυτήν. Με την πράξη αυτή μπορεί να ορίζεται η ίδια ημερομηνία συζήτησης και για τυχόν άλλες αιτήσεις του υπόχρεου για διοικητική επίλυση διαφορών επί των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τον ίδιο φορολογικό έλεγχο. Αν συντρέχει αποχρών λόγος, η συζήτηση της αίτησης δύναται να αναβληθεί αυτεπαγγέλτως ή ύστερα από αίτηση του υπόχρεου. Αν ο υπόχρεος δεν παραστεί κατά τη συζήτηση, ματαιώνεται η εξώδικη επίλυση της διαφοράς και η

⁴ Σπύρου Τσενέ, Ενδικοφανής προσφυγή, η αίτηση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Το υπουργείο Οικονομικών τιμωρεί τον φορολογούμενο και δεν τον προστατεύει, ΔΦΝ 2012, σελ.563.

αίτησή του απορρίπτεται με σχετική απόφαση της Επιτροπής που επιδίδεται σε αυτόν μέσω της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

3.3 Υπηρεσία που κατατίθεται

Με πράξη του Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων ως εισηγητές ενώπιον της Επιτροπής μπορεί να ορίζονται προϊστάμενοι οργανικής μονάδας επιπέδου τμήματος της Κεντρικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών. Επίσης, ως εισηγητές μπορεί να ορίζονται κατά τα ανωτέρω και επόπτες ελέγχου ή προϊστάμενοι οργανικής μονάδας επιπέδου τμήματος ή προϊστάμενοι Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου του άρθρου 39 του ν. 1914/1990 (Α' 178), όπως ισχύει, για τις υποθέσεις της Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων, των Ελεγκτικών Κέντρων και των Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου του άρθρου 39 του ν. 1914/1990, για τις λοιπές δε υποθέσεις και επόπτες ελέγχου ή προϊστάμενοι οργανικής μονάδας επιπέδου τμήματος των Δ.Ο.Υ. του Νομού Αττικής. Η Επιτροπή συνέρχεται κατόπιν προσκλήσεως του Προέδρου και συνεδριάζει σε κατάσταση του Υπουργείου Οικονομικών. Η διοικητική και γραμματειακή υποστήριξη της Επιτροπής γίνεται από το Τμήμα Ε' - Διοικητικής υποστήριξης οργάνων και επιτροπών ελέγχου και είσπραξης της Διεύθυνσης Πολιτικής Εισπράξεων. Ο γραμματέας της Επιτροπής ειδοποιεί τον υπόχρεο, τα τακτικά και αναπληρωματικά μέλη της Επιτροπής με έγγραφη πρόσκληση, στην οποία αναγράφεται ο τόπος, η ημερομηνία και η ώρα συνεδρίασης της Επιτροπής, σύμφωνα με την πράξη της παρ. 2 του άρθρου 2 της παρούσας. Η παρουσία του μέλους κατά τη συνεδρίαση της Επιτροπής αναπληρώνει τη μη πρόσκλησή του. Κλήτευση των μελών (τακτικών ή αναπληρωματικών) της Επιτροπής δεν απαιτείται, όταν έχουν προκαθοριστεί τακτές ημερομηνίες συνεδριάσεων ή το μέλος έχει δηλώσει από πριν ότι κωλύεται ή όταν το κώλυμα αυτό είναι γνωστό στον Πρόεδρο του συλλογικού οργάνου. Ως μέλος στις συνεδριάσεις της Επιτροπής συμμετέχει ο εκπρόσωπος του Συνδέσμου Επιχειρήσεων και Βιομηχανιών (Σ.Ε.Β.), στις περιπτώσεις δε που η διοικητική επίλυση της διαφοράς αφορά σε φορολογούμενο ο οποίος είναι μέλος ομοσπονδίας επαγγελματιών, βιοτεχνών ή εμπόρων, στις συνεδριάσεις της Επιτροπής συμμετέχει ο εκπρόσωπος της Γενικής Συνομοσπονδίας Επαγγελματιών, Βιοτεχνών, Εμπόρων Ελλάδος. Η Επιτροπή βρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει, όταν ο

αριθμός των παρόντων μελών είναι μεγαλύτερος των απάντων. Συμμετοχή αναπληρωματικού μέλους επιτρέπεται μόνο σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος του τακτικού μέλους. Για τη συμμετοχή του αναπληρωματικού μέλους γίνεται ρητή μνεία στα πρακτικά συνεδριάσεων. Μέλη της Επιτροπής που συνδέονται μεταξύ τους ή με τον υπόχρεο με συγγένεια μέχρι και τον τέταρτο βαθμό εξ αίματος ή αγχιστείας δεν μπορούν να μετέχουν στην ίδια συνεδρίαση. Η Επιτροπή κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων της αλληλογραφεί, μέσω του Προέδρου της, απευθείας με κάθε δημόσια αρχή ή υπηρεσία ή νομικό πρόσωπο δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, τα οποία έχουν υποχρέωση να παρέχουν τις πληροφορίες που τους ζητούνται. Ο Πρόεδρος της Επιτροπής μπορεί να καλεί στις συνεδριάσεις οποιονδήποτε ιδιώτη ή υπάλληλο ή μέλος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους για την παροχή πληροφοριών ή γνώμών σχετικά με την υπόθεση που έχει εισαχθεί στην Επιτροπή. Κατά τη συνεδρίαση της Επιτροπής τηρούνται πρακτικά συνεδριάσεων, τα οποία υπογράφονται από τον Πρόεδρο και τον γραμματέα της Επιτροπής και στα οποία, μεταξύ άλλων, γράφονται τα ονόματα των μελών που συμμετέχουν και καταχωρίζεται σε αυτά η γνώμη της μειοψηφίας. Ως προς τα βιβλία που τηρούνται από τον γραμματέα της Επιτροπής έχει εφαρμογή η Α.Υ.Ο./ΠΟΑ.1238/22.11.2011 (Β' 2777) «Οργάνωση, λειτουργία και καθορισμός ημερομηνίας έναρξης υποβολής αιτήσεων διοικητικής επίλυσης φορολογικών διαφορών ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) του άρθρου 70Α του ν.2238/1994 (Α'-151)».

Η Επιτροπή ελέγχει την πράξη κατά το νόμο και την ουσία, εφαρμόζοντας αναλογικά τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του ν.2717/1999 (Α' 97) «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας». Η Επιτροπή, αφού λάβει υπ' όψη της τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, την εισήγηση του ορισθέντος ως εισηγητή της υπόθεσης, τις απόψεις της φορολογικής αρχής επί των ισχυρισμών του υπόχρεου, τα στοιχεία που προσκομίζονται και όσα αναπτύσσονται από αυτόν εγγράφως ή προφορικώς, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο, εκδίδει απόφαση, που υπογράφεται από τον Πρόεδρο και τον γραμματέα αυτής, η οποία λαμβάνεται με φανερή ψηφοφορία και με την οποία η Επιτροπή αποφαινεται αιτιολογημένα επί της αιτήσεως. Στην απόφαση αναγράφονται και οι γνώμες των τυχόν μειοψηφούντων μελών. Η Επιτροπή με την απόφασή της μπορεί, κατά περίπτωση, να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει ή να τροποποιήσει την οικεία καταλογιστική πράξη ή να απορρίψει την αίτηση. Ο εισηγητής της υπόθεσης, σε συνεργασία όπου συντρέχει λόγος με τον διενεργήσαντα τον έλεγχο υπάλληλο, επιμελείται άμεσα για τον προσδιορισμό της φορολογικής

υποχρέωσης σύμφωνα με την απόφαση της Επιτροπής. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποδέχεται την απόφαση της Επιτροπής, συντάσσεται πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το οποίο υπογράφεται από τα μέλη της Επιτροπής και τον υπόχρεο, με την αναγραφή σε αυτό της γνώμης τυχόν μειοψηφήσαντος μέλους, προκειμένου η διαφορά να επιλυθεί ολικά ή μερικά κατά περίπτωση. Αντίγραφο του πρακτικού διοικητικής επίλυσης της διαφοράς παραδίδεται στον υπόχρεο. Το πρακτικό αυτό επέχει και θέση ατομικής ειδοποίησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.). Η απόφαση της Επιτροπής, με τα αντίγραφα των οικείων πρακτικών συνεδρίασης, το φάκελο της υπόθεσης και τυχόν πρακτικά διοικητικής επίλυσης, διαβιβάζονται από το Τμήμα Ε' - Διοικητικής υποστήριξης οργάνων και επιτροπών ελέγχου και είσπραξης της Διεύθυνσης Πολιτικής Εισπράξεων στην αρμόδια φορολογική αρχή, η οποία μεριμνά για την άμεση επίδοση της απόφασης της Επιτροπής στον υπόχρεο. Ο υπόχρεος μπορεί να προσφύγει κατά της απόφασης της Επιτροπής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Από το παραπάνω κεφάλαιο συμπεραίνουμε ότι με την ψήφιση του Ν.4051/2012 εισάγεται στις φορολογικές διαφορές ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής αρχικά για φορολογικές διαφορές άνω των 300.000,00 ευρώ, υποχρεωτικά, με την μορφή της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς η οποία και έχει τον χαρακτήρα της ενδικοφανούς προσφυγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Η ΣΥΝΕΧΕΙΑ ΤΟΥ ΘΕΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

4.1 Εισαγωγικά

Με τον νόμο 4152/2013 και συγκεκριμένα με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Α.5 της παραγράφου Α προστίθεται νέο άρθρο τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και συγκεκριμένα το άρθρο 70B, και ορίζεται ότι, για πράξεις των φορολογικών οργάνων που εκδίδονται μέχρι 31.7.2013, η διοικητική επίλυση της διαφοράς διενεργείται βάσει των ισχυουσών διατάξεων (άρθρα 70 και 70^Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, άρθρο 52 του Κώδικα Φ.Π.Α., άρθρο 80 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικίων και Κερδών από Τυχρά Παίγνια, άρθρο 11 παράγραφος 2 α.ν. 1521/1950 κ.λ.π.), ενώ για πράξεις που εκδίδονται μετά την ημερομηνία αυτή, εφαρμόζεται η ειδική διοικητική διαδικασία του νέου άρθρου 70B του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) με την υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της <<Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης >> της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Εισάγεται, χωρίς περιορισμούς ορίου διαφοράς, η ενδικοφανής προσφυγή στις φορολογικές διαδικασίες, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση σκοπός του νομοθέτη ήταν, το υποχρεωτικό της καταθέσεως ενδικοφανούς προσφυγής εξυπηρετεί δύο σκοπούς: πρώτον επιλύει όσες υποθέσεις επιδέχονται άμεσης επιλύσεως και , δεύτερον, λειτουργεί ως στάδιο προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, έτσι ώστε να έχουν ήδη αναδειχθεί τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά ζητήματα, που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων. Περαιτέρω, σύμφωνα πάντα με την αιτιολογική έκθεση του νομοθέτη, επιδίωξη της διάταξης συνιστά η είσπραξη δημοσίων εσόδων, τα οποία μέχρι τούδε έχει καταστεί άκρως δυσχερές να εισπραχθούν ή –πάντως- εισπράττονται με μεγάλες καθυστερήσεις. Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται με την άμεση βεβαίωση της οφειλής σε ποσοστό 50% επί του αμφισβητούμενου από το φορολογούμενο ποσού που αναγράφεται στην πράξη, το οποίο και εισπράττεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

4.2 Πεδίο και προϋποθέσεις

Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί ρητές πράξεις που εκδίδονται σε βάρος του από τη φορολογική αρχή από 1/8/2013 και εφεξής, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, οφείλει να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης 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. Η άσκηση οποιοσδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.

Σε περίπτωση υποβολής από τον υπόχρεο, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αιτήματος αναστολής καταβολής του ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την πληρωμή του εν λόγω ποσοστού στην περίπτωση κατά την οποία κρίνεται ότι αυτό θα είχε ως συνέπεια την ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο.

Το αίτημα αναστολής υποβάλλεται με το έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής ή αυτοτελώς με ιδιαίτερο έγγραφο που κατατίθεται την ίδια ημέρα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Με την αίτηση αναστολής συνυποβάλλονται στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και τα αποδεικτικά στοιχεία με τα οποία τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του αιτούντος και απαραίτητως υπεύθυνη δήλωση στην οποία ο αιτών δηλώνει :

- α) τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματά του από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον οικονομικό έτος και ,
- β) την περιουσιακή του κατάσταση στην Ελλάδα και οπουδήποτε στην αλλοδαπή κατά το χρόνο κατάθεσης της αίτησης αναστολής .

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

Αν ο αιτών είναι νομικό πρόσωπο ή οποιοσδήποτε μορφής νομική οντότητα, δηλώνονται και τα παγκόσμια έσοδα ή εισοδήματα από κάθε πηγή κατά το προηγούμενο και κατά το τρέχον οικονομικό έτος, καθώς και η περιουσιακή κατάσταση οπουδήποτε στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή, κατά το χρόνο κατάθεσης

της αίτησης αναστολής, των συνδεδεμένων νομικών προσώπων με τον αιτούντα καθώς και των φυσικών προσώπων που σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις ευθύνονται ατομικά για τις φορολογικές υποχρεώσεις του αιτούντος.

Ως συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου, νοείται η σύνδεση με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω συμμετοχής του αιτούντος στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση του άλλου νομικού προσώπου ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο νομικών προσώπων.

Η περιουσιακή κατάσταση περιλαμβάνει ιδίως τα εμπράγματα και ενοχικά δικαιώματα σε ακίνητα, τις καταθέσεις οποιουδήποτε 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 οποιοσδήποτε μορφή νομική οντότητα, όπως ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/94) 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 οικονομικού έτους. Αίτηση αναστολής που δεν συνοδεύεται από τα προαναφερθέντα στοιχεία απορρίπτεται.

4.3 Υπηρεσία που κατατίθεται

Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει

στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων. Με το έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής ο υπόχρεος οφείλει να διορίζει αντίκλητο και να αναφέρει τα πλήρη στοιχεία επικοινωνίας με αυτόν (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο, επάγγελμα, διεύθυνση επικοινωνίας, τηλέφωνο, τηλεομοιοτυπία, ηλεκτρονικό ταχυδρομείο). Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γ αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για τις όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνοποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες. Σε περιπτώσεις κατάργησης ή αναστολής λειτουργίας, κατά περίπτωση, της φορολογικής αρχής ή τμήματος ή γραφείου αυτής, που εξέδωσε την πράξη, η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. υποδοχής, η οποία και την διαβιβάζει σύμφωνα με τα οριζόμενα, στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης. Ο υπόχρεος ταυτόχρονα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, συνοποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο - CD ή USB κλπ.), στον οποίο περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου:

- α) η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή,
- β) η αίτηση αναστολής σε περίπτωση αυτοτελούς υποβολής,
- γ) τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται (σε ηλεκτρονικά αρχεία), συνοδευόμενο από υπεύθυνη δήλωση άρθρου 8 ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου. Ο προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται αναθέτει την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής σε υπάλληλο ή και υπαλλήλους των Τμημάτων Επανεξέτασης ή του Τμήματος Νομικής Υποστήριξης- Επανεξέτασης ή από κοινού

κατά περίπτωση. Αν ο υπόχρεος μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή υποβάλλει και αίτημα αναστολής της καταβολής του πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, το αίτημα αυτό ανατίθεται στον ίδιο υπάλληλο με την ίδια ως άνω εντολή.

4.4 Διαδικασία εξέτασης – έκδοση απόφασης

Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών, προκειμένου αυτός να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο της παρούσας απόφασης, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης συντρέχει λόγος, η διενεργούμενη ακρόαση διεξάγεται και προφορικώς σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας, ώστε ο υπόχρεος να

αναπτύξει λεπτομερέστερα τους διαλαμβανόμενους στο έγγραφο της ακρόασής του ισχυρισμούς και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο με βάση ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή. Στην περίπτωση που ο υπόχρεος με την ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται και προσκομίζει στοιχεία τα οποία κρίνονται ως νέα, καθόσον δεν τα είχε στην διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπόψη της κατά την έκδοση της πράξης και κρίνεται ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις ή έρευνες σε σχέση με την υπόθεση, ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται με αιτιολογημένη πράξη του να αναπέμψει την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, τάσσοντας ρητή προθεσμία προκειμένου η τελευταία να αποστείλει στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το σχετικό της πόρισμα. Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής ενεργεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης. Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, στο πλαίσιο της κατά τα ως άνω οριζόμενα ειδικής διοικητικής διαδικασίας - ενδικοφανούς προσφυγής, μπορεί να καλεί οποιονδήποτε για να παρέχει πληροφορίες και να αιτείται την προσκόμιση οποιουδήποτε εγγράφου ή άλλου στοιχείου το οποίο κρίνεται αναγκαίο στο πλαίσιο της επανεξέτασης της πράξης, τηρουμένων των σχετικών διατάξεων περί επαγγελματικού απορρήτου και προστασίας των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων. Επίσης μπορεί να προκαλεί γνωμοδοτήσεις ή γνωματεύσεις αρμοδίων οργάνων του Υπουργείου Οικονομικών και του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και ιδίως του Ειδικού Γραφείου Νομικού Συμβούλου Φορολογίας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σύμφωνα με τις διατάξεις που το διέπουν. Οι Υπηρεσίες, οι υπάλληλοι και τα όργανα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων οφείλουν, κατά προτεραιότητα να παρέχουν κάθε πληροφορία ή σχετικό έγγραφο και να αποφαίνονται εντός των τασσομένων προθεσμιών, σύμφωνα με τις σχετικές πράξεις και αποφάσεις του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή ο Υποδιευθυντής Επανεξέτασης, εφόσον ο τελευταίος εξουσιοδοτείται σχετικώς, εκδίδει και κοινοποιεί αιτιολογημένη απόφαση μετά από εισήγηση του ορισθέντος ή των ορισθέντων υπαλλήλων, εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής. Ειδικά στην περίπτωση των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28.2.2014, η προθεσμία έκδοσης και κοινοποίησης στον υπόχρεο της απόφασης, επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει και την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Εάν 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. Εάν εντός της κατά τα ανωτέρω προβλεπόμενης προθεσμίας, δεν εκδοθεί ή δεν έχει κοινοποιηθεί η απόφαση στον υπόχρεο, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας. Στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί απόφαση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ενημερώνει το αργότερο εντός δυο ημερών από την εκπνοή της προβλεπόμενης για την έκδοση της απόφασης προθεσμίας την αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες. Αντίγραφο της απόφασης, η οποία επέχει θέση τίτλου βεβαίωσης, αποστέλλεται άμεσα και στην αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες.

4.5 Υποχρεώσεις της φορολογικής Αρχής

1. Η αρμόδια φορολογική αρχή στην οποία υποβάλλεται η ενδικοφανής προσφυγή, υποχρεούται να την διαβιβάσει, μαζί με τον πλήρη φάκελο της υπόθεσης, στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το αργότερο εντός επτά (7) ημερών από την κατάθεσή της.
2. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής αμέσως μετά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ορίζει υπάλληλο, ο οποίος καθίσταται υπεύθυνος για τη σύνταξη αιτιολογημένων απόψεων της φορολογικής αρχής επί των ισχυρισμών που προβάλλει ο υπόχρεος στην ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή του και για την παροχή τυχόν πληροφοριών επί του αιτήματος αναστολής καταβολής του πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης. Στο έγγραφο αυτό περιλαμβάνονται

οι απόψεις της φορολογικής αρχής επί των αναφερομένων στην ενδικοφανή προσφυγή λόγων και ισχυρισμών, διακεκριμένα ανά προβαλλόμενο λόγο και ισχυρισμό του υπόχρεου.

3. Σε περίπτωση που διαπιστώνονται ελλείψεις είτε ως προς το έγγραφο των απόψεων της φορολογικής αρχής είτε ως προς το περιεχόμενο του φακέλου της υπόθεσης, η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται για την συμπλήρωση και την εκ νέου αποστολή των σχετικών εγγράφων στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, εντός δεσμευτικής προθεσμίας τριών (3) εργασίμων ημερών από τη σχετική ειδοποίηση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης. Η επικοινωνία και η εν γένει αλληλογραφία μεταξύ Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης και αρμόδιας φορολογικής αρχής στις περιπτώσεις αυτές, γίνεται μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, τηλεομοιοτυπίας ή με κάθε πρόσφορο μέσο.

4. Ο υπάλληλος που ορίστηκε, μεριμνά για τη συγκρότηση του φακέλου που περιλαμβάνει τα οικεία έγγραφα και τα στοιχεία της υπόθεσης, προκειμένου αυτά να αποσταλούν στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εντός των κατά τα ως άνω οριζόμενων προθεσμιών. Κατά την αποστολή του φακέλου της υπόθεσης ο αρμόδιος υπάλληλος καταρτίζει και επισυνάπτει σε αυτόν αναλυτική κατάσταση στην οποία καταγράφονται τα έγγραφα που συμπεριλαμβάνει ο φάκελος της υπόθεσης.

5. Στις περιπτώσεις που η φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη είναι διαφορετική από την υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο, ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής δύναται να αιτείται την παροχή σχετικών διευκρινίσεων, πληροφοριών ή στοιχείων, εφόσον από την εκτίμηση των ισχυρισμών του υπόχρεου ή από άλλους λόγους, με αφορμή την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, αυτά κρίνονται απαραίτητα για τη συγκρότηση του φακέλου της υπόθεσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση. Στις περιπτώσεις αυτές οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες οφείλουν να ανταποκρίνονται άμεσα και κατά προτεραιότητα, προκειμένου να διεκπεραιώνεται εμπρόθεσμα η αποστολή του φακέλου της ενδικοφανούς προσφυγής στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης.

6. Εντός της ίδιας ως άνω προθεσμίας, ο υπάλληλος που ορίστηκε δημιουργεί ηλεκτρονικό φάκελο της υπόθεσης τον οποίο αποστέλλει μέσω ηλεκτρονικής διεύθυνσης στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Στον ηλεκτρονικό φάκελο περιλαμβάνονται σε ψηφιακή μορφή:

- α) το διαβιβαστικό έγγραφο του φυσικού φακέλου της υπόθεσης προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης,
- β) η ενδικοφανής προσφυγή,
- γ) η αίτηση αναστολής στην περίπτωση υποβολής της,
- δ) τα έγγραφα που προσκόμισε ο υπόχρεος σε μαγνητική μορφή,
- ε) οι εκθέσεις ελέγχου,
- στ) οι προσβαλλόμενες πράξεις,
- ζ) οι αιτιολογημένες απόψεις της φορολογικής αρχής επί των ισχυρισμών του υπόχρεου, καθώς και
- η) κατάσταση - πίνακας των προσβαλλόμενων πράξεων (ως συνημμένο υπόδειγμα) που περιλαμβάνει :
 - (1) τον αριθμό και την ημερομηνία της πράξης,
 - (2) το είδος του φόρου,
 - (3) την διαχειριστική ή φορολογική περίοδο,
 - (4) την διαφορά φορολογητέας βάσης,
 - (5) το ποσό της διαφοράς φόρου,
 - (6) το ποσό πρόσθετου φόρου και
 - (7) το ποσό του προστίμου.

4.6 Διαδικασία εξέτασης αιτήματος αναστολής

1. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής βεβαιώνεται άμεσα από τη φορολογική αρχή - και όπου συντρέχει περίπτωση - ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, το οποίο καταβάλλεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ενώ η βεβαίωση του υπόλοιπου 50% αναστέλλεται αυτοδικαίως.

2. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται, αν υποβληθεί ταυτόχρονα με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής και σχετικό αίτημα αναστολής καταβολής του βεβαιωμένου ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, να αναστέλλει την καταβολή του, μόνο εάν κρίνει ότι από την άμεση εκτέλεση της ως άνω πράξης ο υπόχρεος θα υποστεί ανεπανόρθωτη βλάβη. Η αναστολή ισχύει μέχρι την κοινοποίηση της απόφασής επί της ενδικοφανούς προσφυγής στον υπόχρεο, άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοση της . Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν

απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής προσαυξήσεων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

3. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης προκειμένου να εκτιμήσει την ανεπανόρθωτη βλάβη του υπόχρεου, λαμβάνει υπόψη της τους ισχυρισμούς αυτού, τα συνυποβαλλόμενα στοιχεία και ιδίως την περιουσιακή κατάσταση του υπόχρεου, σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1209/2013, καθώς και κάθε άλλο πρόσφορο για την περίπτωση αυτή στοιχείο.

4. Η απόφαση επί του αιτήματος αναστολής εκδίδεται, εντός είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη φορολογική αρχή, διαφορετικά θεωρείται ότι η αίτηση αναστολής έχει απορριφθεί.

5. Σε περίπτωση που το αίτημα αναστολής γίνεται δεκτό, η σχετική απόφαση της Υπηρεσίας γνωστοποιείται στην αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες αναφορικά με τις προβλεπόμενες για κάθε περίπτωση διαδικασίες βεβαίωσης και είσπραξης.

4.7 Άσκηση προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων

Ο φορολογούμενος μετά την απόφαση ή την σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής από την φορολογική αρχή δύναται να πράξει τα παρακάτω:

1. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Η προσφυγή κατατίθεται από τον υπόχρεο στη γραμματεία της έδρας του δικαστηρίου στο οποίο απευθύνεται, εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παράδου της προθεσμίας προς έκδοση ή κοινοποίηση της απόφασης στον υπόχρεο.

2. Με επιμέλεια του υπόχρεου και επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, απαιτείται η επίδοση επικυρωμένου αντιγράφου του δικογράφου της προσφυγής στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής.

3. Εφόσον δεν τηρηθούν οι πιο πάνω προθεσμίες, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ενημερώνει την αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και αποστέλλει τον πλήρη φάκελο στην αρχή αυτή, προκειμένου η τελευταία να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες.

4. Η αρμόδια φορολογική αρχή δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

5. Σε περίπτωση άσκησης εμπρόθεσμης κατά τα ως άνω προσφυγής από τον υπόχρεο, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ειδοποιεί άμεσα την αρμόδια φορολογική αρχή προκειμένου να βεβαιωθεί, εφόσον συντρέχει περίπτωση, ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού που προσδιορίζεται με την απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, το οποίο και καταβάλλεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

6. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης αποστέλλει αναλυτική έκθεση των απόψεών της επί της προσφυγής που συνοδεύει τον προβλεπόμενο από τα άρθρα 129 και 149 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διοικητικό φάκελο, ο οποίος διαβιβάζεται εντός των οριζόμενων προθεσμιών στο δικαστήριο στο οποίο απευθύνεται. Σε περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, διαβιβάζει τον φάκελο της υπόθεσης στην αρμόδια Φορολογική αρχή, η οποία συντάσσει και αποστέλλει στο αρμόδιο διοικητικό Δικαστήριο αναλυτική έκθεση των απόψεών της επί της προσφυγής σύμφωνα με τα άρθρα 129 και 149 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Συγχρόνως με την κατά τα ανωτέρω αποστολή του διοικητικού φακέλου στο δικαστήριο, αντίγραφο του ίδιου φακέλου αποστέλλεται στον αρμόδιο δικαστικό πληρεξούσιο του Δημοσίου, στις περιπτώσεις που είναι υποχρεωτική ή κρίνεται αναγκαία η παρουσία του στο δικαστήριο.

7. Προκειμένου να υπολογισθεί και να καταβληθεί το προβλεπόμενο κατά περίπτωση ποσό παραβόλου με βάση το ποσό του αντικειμένου της διαφοράς που προσδιορίστηκε με την απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, ο υπόχρεος, κατά την κατάθεση της προσφυγής, απευθύνεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την αμφισβητούμενη πράξη, η οποία συντάσσει και χορηγεί σε αυτόν ειδικό σημείωμα, σύμφωνα και με την παράγραφο 3 του άρθρου 277 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Στο παραπάνω κεφάλαιο αναλύθηκε η συνέχεια του θεσμού της ενδοκοφανούς προσφυγής όπως αυτή θεσμοθετήθηκε με τον Ν.4152/2013 και καθιερώθηκε για

πράξεις που εκδίδει η φορολογική αρχή από 1.8.2013 και μετά. Εισάγεται χωρίς όρια και περιορισμούς. Περαιτέρω, σύμφωνα πάντα με την αιτιολογική έκθεση του νομοθέτη, επιδίωξη της διάταξης συνιστά η είσπραξη δημοσίων εσόδων, τα οποία μέχρι τούδε έχει καταστεί άκρως δυσχερές να εισπραχθούν ή –πάντως- εισπράττονται με μεγάλες καθυστερήσεις. Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται με την άμεση βεβαίωση της οφειλής σε ποσοστό 50% επί του αμφισβητούμενου από το φορολογούμενο ποσού που αναγράφεται στην πράξη, το οποίο και εισπράττεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΤΕΛΙΚΗ ΜΟΡΦΗ ΤΗΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

5.1 Εισαγωγικά

Για πρώτη φορά στην Ελλάδα νομοθετείτε και ψηφίζεται νόμος σχετικός με την Φορολογική Διαδικασία, καθώς μέχρι και την ψήφιση του ν.4174 όλες οι φορολογικές διαδικασίες ορίζονταν από τον ν.2238/1994 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και τον ν.2523/1997. Μέσα στις διατάξεις αυτού του νομοθετήματος και συγκεκριμένα στο άρθρο 63 του ν.4174/2013 ορίζεται και η Ειδική Διοικητική διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή. Η ενδικοφανής προσφυγή είναι διοικητική προσφυγή η οποία, αν και προσομοιάζει με ένδικο μέσο, διαφέρει από αυτό γιατί ασκείται ενώπιον των Διοικητικών Αρχών και όχι ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων. Ο φορολογούμενος μέχρι και την ψήφιση και ισχύ των Ν.4152/2013 και Ν.4174/2013 δεν είχε τη δυνατότητα να ζητήσει την ακύρωση ή τη τροποποίηση μιας πράξης που εκδόθηκε σε βάρος από τη Φορολογική Αρχή, αφού η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής προϋπέθετε, ειδική διάταξη νόμου που θεσπίζεται σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (άρθρο 25 ν.2690/1999 ΦΕΚ 45^Α). Ο φορολογούμενος κατά των πράξεων που εκδίδονταν σε βάρος του κατέφευγε στα ένδικα βοηθήματα (αγωγές, προσφυγές), των οποίων η εκδίκαση από τα Διοικητικά Δικαστήρια μπορούσε να υπερβεί ακόμα και τα δέκα χρόνια⁵. Με τις ειδικές διατάξεις του άρθρου 70B του ΚΦΕ Ν.2238/1994 (προστέθηκε με τον Ν.4152/2013 περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Α5 της παραγράφου Α του άρθρου 1 και του άρθρου 63 του Ν.4174/2013) θεσπίστηκε η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής. Η διάταξη του άρθρου 70B ισχύει μόνο για πράξεις των φορολογικών αρχών που εκδόθηκαν από 1.8.2013 έως 31.12.2013, καθώς πλέον για πράξεις που εκδίδονται από 1.1.2014 ισχύει η διάταξη του άρθρου 63 του Ν.4174/2013. Με την ΠΟΛ.1002/2.1.2014 ορίστηκε η εφαρμογή των διατάξεων του προαναφερόμενου άρθρου. Σύμφωνα με τον Ν.4238/2014, η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής δύναται να ακολουθηθεί και στην περίπτωση εκκρεμών υποθέσεων της Επιτροπής του άρθρου 70^Α του Ν.2238/1994. Συγκεκριμένα, αν μια τέτοια υπόθεση δεν έχει εξεταστεί μέχρι 31-12-2013, ο φορολογούμενος, παρά την αίτηση στην ανωτέρω

⁵ Άρθρο TAXHEAVEN διαδικασία ενδικοφανούς προσφυγής, επιμέλεια επιστημονική ομάδα Taxheaven 5-3-2014.

επιτροπή, θα μπορεί εκ νέου να καταθέσει και ενδικοφανή προσφυγή. Κατά αυτό τον τρόπο, μια τέτοια υπόθεση, παρότι είχε αιτηθεί εξέταση με την επιτροπή 70^A του Ν.2238/1994, θα εξεταστεί με την νέα διαδικασία του άρθρου 63 του Ν.4174/2013. Στην περίπτωση αυτή, η αίτηση για την εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής που δεν εξετάστηκε θα πρέπει να κατατεθεί εντός 30 ημερών από την δημοσίευση του Ν.4238/2014, δηλαδή από 17-02-2014 (ΠΟΛ.1066/27-2-2014). Με τις προαναφερόμενες διατάξεις προβλέπεται για τον φορολογούμενο, η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής σε περίπτωση αμφισβήτησης της πράξης που εκδόθηκε σε βάρος του. Συγκεκριμένα, καθίσταται απαράδεκτη η άσκηση ένδικου μέσου (προσφυγής) απευθείας στα δικαστήρια, εάν προηγουμένως δεν έχει εξαντληθεί η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής η οποία καταλήγει στην έκδοση νέας πράξης από την αρμόδια υπηρεσία που την εξετάζει. Ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια εάν αμφισβητεί την νέα αυτή πράξη. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και συγκεκριμένα με το άρθρο 63 παράγραφος 1 του Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας του 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 έκδοσή της" και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν "ή από τη συντέλεση της παράλειψης">>. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης μετονομάστηκε σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Απόφαση αριθμός Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 του Γενικού Γραμματέα Εσόδων) και η οποία διαμορφώθηκε ως εξής :

1.Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, που προβλέπεται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 70B του ν. 2238/1994 (Α' 151), όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Α5 της παραγράφου Α' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 (Α' 107), καθώς και στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170) και της οποίας καθορίστηκε η εσωτερική διάρθρωση και οι

αρμοδιότητες με την αριθμ. Δ6Α 1118225 ΕΞ2013/ 24-07-2013 (Β' 1893) απόφασή μας, ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, επιπέδου Διεύθυνσης, η οποία υπάγεται απευθείας στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων μετονομάζεται σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

2. Ο επιχειρησιακός στόχος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών είναι η επίλυση διαφορών σε σύντομες προθεσμίες, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, για την συντομότερη είσπραξη δημοσίων εσόδων και την αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης.

3. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών διαρθρώνεται σε δύο (2) Υποδιευθύνσεις και δεκατρία (13) Τμήματα, από τα οποία το ένα (1) Αυτοτελές, υπαγόμενο απευθείας στον Προϊστάμενο Διεύθυνσης, ως κατωτέρω:

α) Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης Τμήματα Α1' έως Α10' Επανεξέτασης

β) Υποδιεύθυνση Νομικών Θεμάτων Τμήματα Β1' και Β2' Νομικής Υποστήριξης

γ) Αυτοτελές Τμήμα - Διοικητικής Υποστήριξης

4. Οι αρμοδιότητες της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατανέμονται μεταξύ των Υποδιευθύνσεων και των Τμημάτων της, ως εξής:

(α) Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης:

I. Τμήματα Α1' έως Α10' Επανεξέτασης

(αα) Η επανεξέταση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής.

(ββ) Η εξέταση αιτημάτων αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης.

(γγ) Η μελέτη των υποθέσεων και αποφάσεων και η ανάλυση των παρατηρούμενων τάσεων.

(δδ) Ο έλεγχος της ποιότητας και της ορθής εφαρμογής των διαδικασιών επανεξέτασης των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής.

II. Οι υποθέσεις ανατίθενται στα Τμήματα με πράξη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης.

(β) Υποδιεύθυνση Νομικών Θεμάτων:

I. Τμήματα Β1' και Β2' Νομικής Υποστήριξης

(αα) Η υποστήριξη των Τμημάτων της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης, επί θεμάτων νομικής φύσης και επί ερμηνευτικών ζητημάτων, που προκύπτουν κατά την εξέταση των ενδικοφανών προσφυγών.

(ββ) Η αποστολή του διοικητικού φακέλου με αναλυτική έκθεση απόψεων για τους προβαλλόμενους νομικούς και πραγματικούς ισχυρισμούς, σε περίπτωση άσκησης προσφυγής κατά των αποφάσεων της Διεύθυνσης, ενώπιον των διοικητικών Δικαστηρίων και η εν γένει υποστήριξη των υποθέσεων αυτών.

II. Από τα Τμήματα Β1' και Β2' Νομικής Υποστήριξης ασκούνται πέραν των προαναφερθεισών αρμοδιοτήτων και οι κατωτέρω αρμοδιότητες, ως εξής:

(α) Τμήμα Β1' Νομικής Υποστήριξης Η εισήγηση επί νομοθετικών ρυθμίσεων και αποφάσεων, καθώς και η έκδοση εγκυκλίων και οδηγιών σχετικά με την επανεξέταση πράξεων της φορολογικής διοίκησης ενώπιον της Διεύθυνσης.

(β) Τμήμα Β2' Νομικής Υποστήριξης (αα) Η επανεξέταση των ενεργειών της φορολογικής διοίκησης που έχουν εκδοθεί μέχρι την 31/12/2013, σε εφαρμογή των διατάξεων για την διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής.

(ββ) Η επανεξέταση, στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, με τις οποίες εφαρμόζονται διασφαλιστικά μέτρα με βάση ειδική έκθεση ελέγχου, καθώς και η εξέταση των αιτημάτων αναστολής εκτέλεσης των πράξεων αυτών.

III. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης μπορεί να αναθέτει την εξέταση αιτημάτων αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης και στα Τμήματα Β1' και Β2' Νομικής Υποστήριξης. Στην περίπτωση αυτή θα τους παρέχουν

την συνδρομή τους επί ελεγκτικών ζητημάτων, που ανακύπτουν, τα Τμήματα Α1' έως Α10' Επανεξέτασης.

(γ) Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης (αα) Η καταγραφή και η παρακολούθηση των υποθέσεων ενδικοφανών προσφυγών, που διαβιβάζονται προς εξέταση στην Διεύθυνση, καθώς και των υποθέσεων αρμοδιότητας αυτής, που εισάγονται ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

(ββ) Η τήρηση του αρχείου των υποθέσεων και των εγγράφων της Διεύθυνσης και η μέριμνα για την κοινοποίηση των αποφάσεων και των εγγράφων αυτής.

(γγ) Ο σχεδιασμός, η διαχείριση και η παρακολούθηση της απόδοσης της διαδικασίας επίλυσης διαφορών.

(δδ) Η αξιοποίηση των υφιστάμενων μηχανογραφικών εφαρμογών της Γ.Γ.Δ.Ε. και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών, η διατύπωση προτάσεων για νέες μηχανογραφικές εφαρμογές και η τήρηση των απαιτούμενων στατιστικών στοιχείων.

(εε) Η διοικητική και γραμματειακή υποστήριξη της Διεύθυνσης.

5. Της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, των Υποδιευθύνσεων Επανεξέτασης και Νομικών Θεμάτων και των τμημάτων τους, καθώς και του Αυτοτελούς Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης αυτής προΐστανται υπάλληλοι κατηγορίας ΠΕ, του κλάδου Εφοριακών.

Αναφορικά με την εξέταση από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) υποθέσεων που είχαν εισαχθεί ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) του άρθρου 70Α του ν.2238/1994 το Υπουργείο Οικονομικών εξέδωσε 2 εγκυκλίους και συγκεκριμένα την ΠΟΛ.1066/27-2-2014 και την ΠΟΛ.1142/15-5-2014 :

<<Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4238/14 (ΦΕΚ Α' 38/17.2.2014) «Πρωτοβάθμιο Εθνικό Δίκτυο Υγείας (Π.Ε.Δ.Υ.), αλλαγή σκοπού Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και λοιπές διατάξεις» αναφορικά με την δυνατότητα εξέτασης από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης), στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει, υποθέσεων (αιτήσεων επί εκδοθεισών μέχρι 31.7.2013 καταλογιστικών πράξεων του ελέγχου) οι οποίες είχαν εισαχθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 Α' του ν.2238/1994 ενώπιον της αρμόδιας Επιτροπής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) και δεν εξετάστηκαν από αυτή σύμφωνα με προβλεπόμενα στο άρθρο τέταρτο του ν.4183/2013 (ΦΕΚ186Α'/11.9.2013) μέχρι και 31.12.2013 και παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους:

Α. Υπαγόμενες υποθέσεις

1. Με την περίπτωση α΄ του ως άνω άρθρου 50 του ν.4238/2014, ορίζεται ότι υποθέσεις ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70 Α΄ του ν. 2238/1994 (Α΄ 151) (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.), για τις οποίες αυτή ήταν αποκλειστικά αρμόδια, και οι οποίες δεν εξετάστηκαν έως την 31.12.2013 ή εξετάστηκαν και αναπέμφθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση, δύνανται, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις της αρχικής υποβολής, να εξετάζονται στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Δ.Ε.Δ του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α΄ 170), εντός αποκλειστικής προθεσμίας δύο μηνών από την υποβολή σχετικής αιτήσεως του ενδιαφερομένου, μετά την οποία η σχετική αίτηση θεωρείται ότι έχει σιωπηρά απορριφθεί. Η αίτηση εξετάζεται, μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου. Μετά την υποβολή της αίτησης (και εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στην εν λόγω διαδικασία), τυχόν βεβαιώσεις οφειλών που εδράζονται στις αντίστοιχες υποθέσεις διαγράφονται και οι σχετικές απαιτήσεις του Δημοσίου επαναβεβαιώνονται και εισπράττονται είτε με βάση την απόφαση της ως άνω Υπηρεσίας είτε με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας εντός της οποίας δύναται να αποφανθεί η Δ.Ε.Δ.

Με την υποβολή της αίτησης και πριν την διαγραφή των βεβαιωμένων η αρμόδια Φορολογική Αρχή (Δ.Ο.Υ., Ελεγκτικά Κέντρα), εξετάζει αν η αίτηση πληροί τις σχετικές προϋποθέσεις.

Επισημαίνεται ότι τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της ως άνω περίπτωσης α΄ του άρθρου 50 του ν.4238/2014, καταλαμβάνουν υποθέσεις ενδικοφανών προσφυγών που αφορούν υποβληθείσες εντός της προβλεπόμενης από την κοινοποίηση στον υπόχρεο των οικείων καταλογιστικών πράξεων του ελέγχου προθεσμίας αιτήσεις διοικητικής επίλυσης με ενδικοφανή χαρακτήρα, όπως και τυχόν λοιπές από τον ίδιο εν λόγω έλεγχο εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις, για την εξέταση των οποίων η Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. ήταν αποκλειστικώς αρμόδιο όργανο (σχετ. ΑΥΟ ΠΟΛ 1140/2012 και εγκύκλιος ΠΟΛ 1152/2012 του Υπουργού Οικονομικών) εφόσον εκκρεμούσαν ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. μέχρι και 31.12.2013.

Συνεπώς, εφόσον οι παραπάνω υποθέσεις δεν εξετάστηκαν ή εξετάστηκαν και αναπέμφθηκαν στην Φορολογική Διοίκηση χωρίς στην συνέχεια να έχει εκδοθεί σχετική απόφαση μέχρι 31.12.2013, μπορούν να εξετάζονται από την Διεύθυνση

Επίλυσης Διαφορών κατόπιν σχετικής αίτησης του ενδιαφερόμενου που υποβάλλεται εντός μηνός από τη δημοσίευση του ν.4238/2014.

2. Περαιτέρω, με την περίπτωση β' του άρθρου 50 του ως άνω νόμου, προβλέπεται ότι εξαιρετικά οι διατάξεις των εδαφίων 1 και 2 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για υποθέσεις που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70 Α' του ν. 2238/1994, με αίτημα διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού, και δεν εξετάστηκαν από αυτή έως την 31.12.2013, εφόσον τα σχετικά αιτήματα αφορούσαν σε μαζικές προσφυγές μελών σωματείων και ανάγονται στον ίδιο φορολογικό έλεγχο.

Με βάση τα παραπάνω προβλέπεται ειδικότερα ότι τα αιτήματα που ανάγονται στον ίδιο φορολογικό έλεγχο και αφορούν σε μαζικές προσφυγές μελών σωματείων, τα οποία είχαν εισαχθεί ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. στο πλαίσιο της διοικητικής επίλυσης ή του δικαστικού συμβιβασμού χωρίς να εξετασθούν από αυτή έως την 31.12.2013, εξετάζονται σύμφωνα με τα προαναφερόμενα από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Β. Διαδικασία υπαγωγής και εξέταση των υποθέσεων από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

1. Για την υπαγωγή των ως άνω υποθέσεων στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ο ενδιαφερόμενος θα πρέπει να υποβάλλει αίτηση με αντίστοιχο περιεχόμενο ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών μέσω της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες με την ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

Στην ως άνω αίτηση θα πρέπει να επισυνάπτεται υποχρεωτικά :

α) απλό αντίγραφο της κατατεθείσας ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 70 Α του ν. 2238/1994 ενδικοφανούς προσφυγής,

β) αντίγραφο τυχόν κατατεθείσας προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής με σχετική πράξη κατάθεσης συνοδευόμενο από αντίγραφο της κατατεθείσας στην γραμματεία του δικαστηρίου έγγραφης δήλωσης παραίτησης από το δικόγραφο της ως άνω προσφυγής σύμφωνα με το αρθ. 143 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

γ) Σε αντίθετη περίπτωση υπεύθυνη δήλωση ότι δεν έχει κατατεθεί προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ενδικοφανούς

προσφυγής. Προαιρετικά ο ενδιαφερόμενος μπορεί να συνυποβάλλει με τα ως άνω και υπόμνημα με το σύνολο των ισχυρισμών του επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Ο φορολογούμενος ταυτόχρονα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο – CD ή USB κλπ.), στον οποίο περιλαμβάνονται τα ως άνω έγγραφα σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου.

2. Η αρμόδια φορολογική αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συντάσσει και αποστέλλει ταχυδρομικά μαζί με τα σχετικά έγγραφα στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών απόψεις επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την ήδη συνταχθείσα εισήγησή της προς την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ., καθώς και κάθε διαθέσιμο με την σχετική υπόθεση στοιχείο, απαραιτήτως δε την έκθεση ελέγχου και τις προσβαλλόμενες πράξεις, εντός τριών (3) ημερών από την παραλαβή της αιτήσεως. Παράλληλα μεριμνά και για την άμεση αποστολή σε ηλεκτρονική μορφή όλων των παραπάνω εγγράφων στην υφιστάμενη ηλεκτρονική εφαρμογή για την υποδοχή των ενδικοφανών προσφυγών χρησιμοποιώντας την ένδειξη «φορολογία (είδος φόρου) : τεκμαιρόμενη αρνητική 70Α».

3. Με την παραλαβή του ηλεκτρονικού φακέλου κάθε υπόθεσης ενημερώνεται άμεσα η Διεύθυνση Πολιτικής Εισπράξεων (Τμήμα Ε΄ - Επιτροπών), ώστε από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών να της παραδοθεί ο φυσικός φάκελος της υπόθεσης. Σε περίπτωση που ο φάκελος της υποθέσεως έχει ήδη επιστραφεί στην αρμόδια για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων φορολογική αρχή, θα πρέπει να αποστέλλεται μαζί με τα λοιπά ως άνω έγγραφα στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

4. Με την παρούσα διαδικασία εξέτασης των αιτήσεων για τις υποθέσεις των ενδικοφανών προσφυγών που ήδη εκκρεμούσαν ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 70 Α του ν.2238/1994, δεν προβλέπεται δυνατότητα υποβολής αιτήματος αναστολής καταβολής των αμφισβητούμενων ποσών, αφού τυχόν βεβαιώσεις οφειλών διαγράφονται και οι σχετικές απαιτήσεις επαναβεβαιώνονται και εισπράττονται είτε με βάση την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών είτε μετά την παρέλευση άπρακτης της ως άνω οριζόμενης προθεσμίας. Σε περίπτωση δε τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Διεύθυνσης Επίλυσης διαφορών επί της αιτήσεως η νέα εκκαθάριση ώστε να πραγματοποιηθεί η εκ νέου βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών, θα γίνεται από την αρμόδια για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων Φορολογική Αρχή.

5. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, αφού λάβει υπόψη της την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, θα εκδίδει απόφαση εντός της ως άνω προθεσμίας κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 Κ.Φ.Δ. και τα οριζόμενα στην απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ 1002/2013, η οποία θα αφορά το σύνολο των πράξεων που αμφισβητούνται με την ενδικοφανή προσφυγή και θα κοινοποιείται στον φορολογούμενο και στην εκδούσα τις προσβαλλόμενες πράξεις Φορολογική αρχή, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Σε περίπτωση παρόδου άπρακτης της προθεσμίας των δυο (2) μηνών από την υποβολή της αιτήσεως του φορολογουμένου, αυτή θα θεωρείται ως σιωπηρώς απορριφθείσα.

6. Κατά της αποφάσεως της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ο φορολογούμενος δύναται να ασκήσει προσφυγή κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, ενώ σε περίπτωση σιωπηρής απόρριψης της αιτήσεως η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής αρχίζει την επομένη της παρόδου της εξηκοστής ημέρας από την υποβολή της ως άνω αιτήσεως.

7. Σε περίπτωση που τυχόν ήδη έχει υποβληθεί η σχετική αίτηση απευθείας στην Δ.Ε.Δ., οι φορολογούμενοι ειδοποιούνται άμεσα ώστε να συμπληρωθεί ο σχετικός φάκελος σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα διά της αρμόδιας Δ.Ο.Υ>>.⁶

Εν συνεχεία το Υπουργείο Οικονομικών επανέρχεται με νέα εγκύκλιο η οποία ορίζει τα εξής:

<<Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 184 του ν.4261/2014 (ΦΕΚ Α' 107/5.5.2014) «Πρόσβαση στη δραστηριότητα των πιστωτικών ιδρυμάτων και προληπτική εποπτεία πιστωτικών ιδρυμάτων και επιχειρήσεων επενδύσεων (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2013/36/ΕΕ), κατάργηση του ν. 3601/2007 και άλλες διατάξεις» με την οποία προστέθηκε περίπτωση γ' στο άρθρο 50 του ν. 4238/2014, αναφορικά με τη δυνατότητα εξέτασης από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) του άρθρου 63 του ν.4174/2013, υποθέσεων οι οποίες είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994, με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού, και δεν εξετάστηκαν από αυτή έως τις 31.12.2013 και παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

⁶ ΠΟΛ.1066 που εξέδωσε το Υπουργείο Οικονομικών στις 27-2-2014.

A. Υπαγόμενες υποθέσεις

1. Με την ως άνω περίπτωση γ' όπως αυτή προστέθηκε στο άρθρο 50 του ν.4238/2014, ορίζεται ότι οι διατάξεις των εδαφίων 1 και 2 της παραγράφου α' του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για υποθέσεις που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994, με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού, και δεν εξετάστηκαν από αυτή έως τις 31.12.2013, εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει ασκήσει σχετική προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή έχει παραιτηθεί από προσφυγή που ασκήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου τέταρτου του ν. 4183/2013 (Α186). Η σχετική αίτηση του φορολογούμενου προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170) εξετάζεται μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (5.5.2014).

Συνεπώς και υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις, οι υποθέσεις που εισήχθησαν με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70 Α του ν. 2238/1994 (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) και δεν εξετάστηκαν έως την 31.12.2013, δύνανται να εξετάζονται από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, κατόπιν υποβολής μέσω της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, η οποία αποφαίνεται στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 εντός αποκλειστικής προθεσμίας δύο μηνών, μετά την οποία η αίτηση θεωρείται ότι έχει σιωπηρά απορριφθεί. Επισημαίνεται ότι τα οριζόμενα στην ως άνω νέα περίπτωση γ' του άρθρου 50 του ν.4238/2014, δεν καταλαμβάνουν τις αιτήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. στο πλαίσιο του δικαστικού συμβιβασμού.

B. Διαδικασία υπαγωγής και εξέταση των υποθέσεων από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

1. Για την εξέταση των σχετικών υποθέσεων από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ο φορολογούμενος θα πρέπει να υποβάλλει αίτηση με αντίστοιχο περιεχόμενο απευθυνόμενη σε αυτήν μέσω της αρμόδιας φορολογικής αρχής που εξέδωσε τις πράξεις τις οποίες αφορά το αρχικώς υποβληθέν αίτημα διοικητικού συμβιβασμού ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. Στην ως άνω αίτηση θα πρέπει να επισυνάπτεται υποχρεωτικά : α) αντίγραφο της κατατεθείσας ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. αίτησης,

β) υπεύθυνη δήλωση ότι δεν έχει κατατεθεί προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά των πράξεων για τις οποίες είχε υποβληθεί το αίτημα διοικητικού συμβιβασμού ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. ή σε περίπτωση που έχει κατατεθεί προσφυγή ενώπιον Διοικητικού Δικαστηρίου, αντίγραφο της κατατεθείσας στη γραμματεία του δικαστηρίου έγγραφης δήλωσης παραίτησης από το δικόγραφο της προσφυγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 143 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας .

Προαιρετικά ο ενδιαφερόμενος μπορεί να συνυποβάλλει με τα ως άνω και υπόμνημα με το σύνολο των ισχυρισμών του επί του αιτήματος του. Ο φορολογούμενος ταυτόχρονα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο -CD ή USB κλπ.), στον οποίο περιλαμβάνονται τα ως άνω έγγραφα σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου.

2. Η αρμόδια φορολογική αρχή στην οποία υποβάλλεται η αίτηση συντάσσει και αποστέλλει ταχυδρομικά μαζί με τα σχετικά έγγραφα στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών απόψεις επί του σχετικού αιτήματος ή την ήδη συνταχθείσα εισήγησή της προς την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ., καθώς και κάθε διαθέσιμο με την σχετική υπόθεση στοιχείο, απαραίτητως δε την έκθεση ελέγχου και τις προσβαλλόμενες πράξεις, εντός τριών (3) ημερών από την παραλαβή της αιτήσεως. Παράλληλα μεριμνά και για την άμεση αποστολή σε ηλεκτρονική μορφή όλων των παραπάνω εγγράφων στην υφιστάμενη ηλεκτρονική εφαρμογή για την υποδοχή των ενδικοφανών προσφυγών χρησιμοποιώντας την ένδειξη «φορολογία (είδος φόρου) : τεκμαιρόμενη αρνητική 70 Α ».

3. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, αφού λάβει υπόψη της την αίτηση, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση εκδίδει κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 Κ.Φ.Δ. και στην απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων Π.Ο.Λ. 1002/2013 (ΦΕΚ Β' 55/2014) απόφαση για τις πράξεις που αμφισβητούνται, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο και στην εκδούσα τις προσβαλλόμενες πράξεις υπηρεσία, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Σε περίπτωση παρόδου άπρακτης της προθεσμίας των δυο (2) μηνών από την υποβολή της αίτησης του φορολογουμένου, αυτή θα θεωρείται ως σιωπηρώς απορριφθείσα.

4. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ο φορολογούμενος δύναται να ασκήσει προσφυγή κατά τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, ενώ σε περίπτωση σιωπηρής απόρριψης της αιτήσεως η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής αρχίζει την επομένη της παρόδου της εξηκοστής ημέρας από την υποβολή της ως άνω αιτήσεως>>. ⁷

5.2 Αντικείμενο Προσβολής

Με την διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση "ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης"⁸, 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 έκδοσή της"⁹ και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.

Η μοναδική περίπτωση πράξης της Φορολογικής Διοίκησης που δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή, αλλά σύμφωνα με ειδική εξαιρετική διάταξη¹⁰ απευθείας με προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, είναι η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου. Κατ' εξαίρεση, για τις υποθέσεις του Κώδικα διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικής παροχής και κερδών από Τυχρά Παίγνια, υπάγονται στη διαδικασία του άρθρου 63 οι πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης που εκδίδονται ή οι παραλείψεις αυτών που συντελούνται από 1.1.2015.

⁷ ΠΟΛ.1142 που εξέδωσε το Υπουργείο Οικονομικών στις 15-5-2014.

⁸ Οι λέξεις «ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» προστέθηκαν μετά τη λέξη «Διοίκηση» στην παρ. 1 του άρθρου 63 με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013).

⁹ Η φράση «ή παρέλειψε την έκδοσή της» του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 63 προστέθηκε με την περ. 14 της υποπαραγράφου Δ.2. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7-4-2014). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την περ. 24 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, του ίδιου άρθρου και νόμου, από 1.1.2014.

¹⁰ Άρθρο 35 παράγραφος 1 ΚΦΔ.

5.3 Ενεργητική νομιμοποίηση

Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, κατ' αρχήν, από τον υπόχρεο, εφόσον αυτός αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή εφόσον η Φορολογική Διοίκηση έχει σιωπηρώς αρνηθεί να δεχθεί υποβληθείσα αίτησή του. Με τη διάταξη του άρθρου 50 παράγραφος 7 ΚΦΔ, διευρύνονται, προκειμένου περί νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα πρόσωπα που νομιμοποιούνται να ασκήσουν ενδικοφανή προσφυγή, αφού πλην του προσώπου εις βάρος του οποίου εξεδόθη η πράξη ή συντελέσθη η άρνηση της Φορολογικής Διοίκησης, νομιμοποιούνται να σκήσουν έναντι αυτής, οποιαδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα, συνεπώς και το δικαίωμα ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής, τα πρόσωπα που ευθύνονται σύμφωνα με το άρθρο 50 ΚΦΔ για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες.

5.4 Προθεσμία Υποβολής

Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου¹¹. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

¹¹ Ισχύει καθ' όλην την διάρκεια ισχύος του άρθρου 63 ΚΦΔ, εν αντιθέσει προς τις προϊσχύουσες διατάξεις των άρθρων 70^A και 70B του Ν.2238/1994, όπου η σχετική προθεσμία δεν αναστελλόταν.

5.5 Υπηρεσία κατάθεσης

Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.

Η αρμόδια Αρχή αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή, συνοδευόμενη από τα σχετικά έγγραφα και τις απόψεις της, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή τους, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί (άρθρο 63 παρ. 2 Κ.Φ.Δ.). Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι' αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες. Σε περιπτώσεις κατάργησης ή αναστολής λειτουργίας, κατά περίπτωση, της φορολογικής αρχής ή τμήματος ή γραφείου αυτής, που εξέδωσε την πράξη, η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία υποδοχής, η οποία και την διαβιβάζει σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Ο υπόχρεος, ταυτόχρονα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο - CD ή USB κλπ.), στον οποίο περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου:

α) η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή,

β) η αίτηση αναστολής σε περίπτωση αυτοτελούς υποβολής,

γ) τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται, συνοδευόμενα από υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου.

5.6 Περιεχόμενο και όργανο της Ενδικοφανούς Προσφυγής

Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.

Συνεπώς ο φορολογούμενος στο περιεχόμενο της ενδικοφανούς προσφυγής θα αναφέρει τους πραγματικούς, λογιστικούς, φορολογικούς και νομικούς λόγους για τους οποίους αμφισβητεί την πράξη της Φορολογικής Αρχής.

Ως αρμόδιο όργανο να εξετάσει την προσβαλλομένη με την ενδικοφανή πράξη στο πλαίσιο της ενδικοφανούς διαδικασίας ορίζεται η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών Δ.Ε.Δ. , η οποία έχει έδρα τον Νομό Αττικής, διαρθρώνεται σε τρεις (3) Υποδιευθύνσεις, δεκατρία (13) Τμήματα και ένα

(1) Αυτοτελές Γραφείο, εκ των οποίων η μία (1) Υποδιεύθυνση, τα τρία (3) Τμήματα αυτής και το Αυτοτελές Γραφείο της, εδρεύουν εκτός της έδρας της Διεύθυνσης, στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης, ως κατωτέρω :

Α. Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης (Αθήνα)

Τμήματα Α1΄ έως Α6΄ Επανεξέτασης

Β. Υποδιεύθυνση Νομικών Θεμάτων (Αθήνα)

Τμήματα Β1΄ έως Β3΄ Νομικής Υποστήριξης

Γ. Υποδιεύθυνση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης (Θεσσαλονίκη)

α) Τμήματα Α7΄ και Α8΄ Επανεξέτασης

β) Τμήμα Β4΄ Νομικής Υποστήριξης

γ) Αυτοτελές Γραφείο Διοικητικής Υποστήριξης

Δ. Τμήματα υπαγόμενα απευθείας στον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης
Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής Υποστήριξης (Αθήνα).

5.7 Απόρριψη ενδικοφανούς προσφυγής

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.

Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της.

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος ακρόαση διεξάγεται προφορικώς σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας.

Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, στο πλαίσιο της κατά τα ως άνω οριζόμενα ειδικής διοικητικής διαδικασίας - ενδικοφανούς προσφυγής, μπορεί να καλεί οποιονδήποτε για να παρέχει πληροφορίες και να αιτείται την προσκόμιση οποιουδήποτε εγγράφου ή άλλου στοιχείου το οποίο κρίνεται αναγκαίο στο πλαίσιο της επανεξέτασης της πράξης, τηρουμένων των σχετικών διατάξεων περί

επαγγελματικού απορρήτου και προστασίας των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων.

Επίσης, μπορεί να υποβάλλει γραπτά ερωτήματα σε άλλες καθ' ύλην αρμόδιες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., οι οποίες, εφόσον κρίνουν σκόπιμο, μπορούν να προωθούν στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. την υποβολή ερωτημάτων προς έκδοση γνωμοδότησης στο Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σύμφωνα με τις διατάξεις που το διέπουν.

Οι Υπηρεσίες, οι υπάλληλοι και τα όργανα της Α.Α.Δ.Ε. οφείλουν, κατά προτεραιότητα να παρέχουν κάθε πληροφορία ή σχετικό έγγραφο και να αποφαίνονται εντός των τασσομένων προθεσμιών, σύμφωνα με τις σχετικές πράξεις και αποφάσεις του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας εκατόν είκοσι (120) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής στην αρμόδια φορολογική αρχή. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής περιέχει και την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Αν εντός της κατά τα ανωτέρω προβλεπόμενης προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση, τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ενημερώνει την αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες.

Αντίγραφο της απόφασης, η οποία αποτελεί εκτελεστό τίτλο, αποστέλλεται άμεσα και στην αρμόδια φορολογική αρχή για τις δικές της ενέργειες.

Η εν όλω απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής, είτε ως απαράδεκτη είτε ως αβάσιμη και η εν μέρει απόρριψη αυτής ως αβάσιμης, έχει ως έννομη συνέπεια την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας για την έκδοση της καταλογιστικής του φόρου πράξεως ή του προστίμου και της αμφισβήτησης αυτής ενώπιον της Διοικήσεως και με την κοινοποίηση της απορριπτικής αποφάσεως της ΔΕΔ στον αιτούντα σε περίπτωση ρητής απορρίψεως ή από την άπρακτη εκπνοή της προθεσμίας για την έκδοση της σε περίπτωση σιωπηρής απορρίψεως αρχίζει η

προθεσμία για την άσκηση της δικαστικής προσφυγής κατά της αποφάσεως της ΔΕΔ, η οποία αποτελεί την προσβαλλόμενη με την προσφυγή πράξη¹².

5.8 Αποδοχή ενδικοφανούς προσφυγής

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.

Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της.

¹² Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, επιμέλεια Μέντης Γρηγόρης, Μιχελινάκης εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, σελ.496

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος ακρόαση διεξάγεται προφορικώς σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας.

Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, στο πλαίσιο της κατά τα ως άνω οριζόμενα ειδικής διοικητικής διαδικασίας - ενδικοφανούς προσφυγής, μπορεί να καλεί οποιονδήποτε για να παρέχει πληροφορίες και να αιτείται την προσκόμιση οποιουδήποτε εγγράφου ή άλλου στοιχείου το οποίο κρίνεται αναγκαίο στο πλαίσιο της επανεξέτασης της πράξης, τηρουμένων των σχετικών διατάξεων περί επαγγελματικού απορρήτου και προστασίας των ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων.

Επίσης, μπορεί να υποβάλλει γραπτά ερωτήματα σε άλλες καθ' ύλην αρμόδιες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., οι οποίες, εφόσον κρίνουν σκόπιμο, μπορούν να προωθούν στον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. την υποβολή ερωτημάτων προς έκδοση γνωμοδότησης στο Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σύμφωνα με τις διατάξεις που το διέπουν.

Οι Υπηρεσίες, οι υπάλληλοι και τα όργανα της Α.Α.Δ.Ε. οφείλουν, κατά προτεραιότητα να παρέχουν κάθε πληροφορία ή σχετικό έγγραφο και να αποφαίνονται εντός των τασσομένων προθεσμιών, σύμφωνα με τις σχετικές πράξεις και αποφάσεις του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Εάν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (άρθρο 63 παρ. 6 Κ.Φ.Δ.).

5.9 Αίτηση αναστολής

Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής χωρίς αίτημα αναστολής Προϋποθέσεις και αποτελέσματα αναστολής καταβολής ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού.

1. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή του ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού που προέκυψε με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, με την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο ποσοστό 50%.

Η αναστολή επέρχεται από και διά της εφάπαξ καταβολής του εν λόγω ποσοστού και σε περίπτωση τμηματικής καταβολής από και διά της αποπληρωμής του. Κάθε εξοφλητική απόδειξη με την οποία καταβάλλεται ποσό που αφορά σε αυτοτελές πρόστιμο το οποίο δεν είναι παρεπόμενο κύριας οφειλής, φόρων, τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και δασμών υπέρ του Δημοσίου, υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου 2%, πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%.

Η καταβολή μπορεί να γίνει και μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και, πάντως το αργότερο, μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή, σε περίπτωση μη έκδοσης απόφασης, εντός των εκατόν είκοσι (120) ημερών που προβλέπονται για την έκδοσή της. Καταβολή νοείται η εκουσίως γενομένη ή η είσπραξη του καταβλητέου 50% κατόπιν διενέργειας συμψηφισμού ή

απόδοσης παρακρατηθέντος ποσού επί αποδεικτικού ενημερότητας/βεβαίωσης οφειλής και όχι στο πλαίσιο ληφθέντων αναγκαστικών μέτρων είσπραξης.

2. Για το σε αναστολή υπόλοιπο 50% του αμφισβητούμενου ποσού, δεν λαμβάνονται μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης, αν δε τυχόν έχουν ληφθεί τέτοια μέτρα πριν από την καταβολή του 50%, αυτά αναστέλλονται για το διάστημα από το χρόνο της καταβολής και εφεξής, μέχρι την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή τη σιωπηρή απόρριψή της. Η αναστολή σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση (άρ. 63, παρ. 3, β' εδάφιο).

3. Εφόσον ασκείται ενδικοφανής προσφυγή, χωρίς αίτημα αναστολής και χωρίς να έχει καταβληθεί το 50% του αμφισβητούμενου ποσού, το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού είναι καταβλητέο εντός της προβλεπόμενης κατά τα άρθρα 41 και 62 ΚΦΔ προθεσμίας καταβολής, ανάλογα με την περίπτωση, εκτός αν το 50% αυτού καταβληθεί αργότερα και πάντως εντός της προθεσμίας των 120 ημερών από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, οπότε, για τα μέτρα εκτέλεσης που τυχόν έχουν ληφθεί στο μεταξύ, ισχύουν όσα αναφέρονται αμέσως παραπάνω για την αναστολή του υπόλοιπου 50%.

4. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής, βάσει της οποίας προκύπτει καταλογιζόμενο ποσό, ως προθεσμία καταβολής ορίζεται η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας για την άσκηση δικαστικής προσφυγής στις φορολογικές διαφορές, με αφετηρία αυτής την κοινοποίηση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Σε περίπτωση σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προθεσμία καταβολής ορίζεται η προβλεπόμενη από το προηγούμενο εδάφιο, με αφετηρία αυτής την επόμενη της λήξης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Σε κάθε περίπτωση, δεν επιδιώκεται η είσπραξη του μη καταβληθέντος ποσού πριν από την πάροδο της προθεσμίας άσκησης δικαστικής προσφυγής.

Προϋποθέσεις άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής με αίτημα αναστολής καταβολής ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού:

1. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού της πράξης, εφόσον καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%), εκτός αν υποβληθεί γι' αυτό και γίνει αποδεκτό αίτημα αναστολής.

Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση (άρθρο 63 παρ. 3, β' εδάφιο).

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.

Η αναστολή αυτή ισχύει μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής στον υπόχρεο, άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της.

Το αίτημα αναστολής υποβάλλεται με το έγγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής ή αυτοτελώς με ιδιαίτερο έγγραφο που κατατίθεται την ίδια ημέρα με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής.

3. Με την αίτηση αναστολής υποβάλλονται στη 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 του 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 ανηλίκων 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 οποιουδήποτε 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. 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 αρχεία, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. κατά τη διπλογραφική μέθοδο, με την αίτηση αναστολής συνυποβάλλονται ο τελευταίος ισολογισμός και το τελευταίο αναλυτικό ισοζύγιο γενικής λογιστικής του τρέχοντος έτους.

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

5. Η απόφαση επί της αιτήσεως αναστολής καταβολής εκδίδεται εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής.

Αποτελέσματα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής με αίτημα αναστολής καταβολής ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού :

1. Με την υποβολή από τον υπόχρεο ταυτόχρονα με την προσφυγή, αιτήματος αναστολής της καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού και μέχρι την έκδοση της απόφασης επί του αιτήματος, άλλως μέχρι την άπρακτη πάροδο του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος για την έκδοσή της, δεν επιδιώκεται η είσπραξη του συνόλου του αμφισβητούμενου ποσού.

2. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης με την οποία γίνεται δεκτό το αίτημα αναστολής, αναστέλλεται η καταβολή του συνόλου του αμφισβητούμενου ποσού. Η είσπραξη του τελικώς καταλογιζόμενου ποσού, βάσει της απόφασης που θα εκδοθεί επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή της σιωπηρής απόρριψής της, μπορεί να επιδιωχθεί μετά την πάροδο της προθεσμίας που αναφέρεται ανωτέρω, στην παρ. 4 του άρθρου 5 της παρούσας απόφασης.

3. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης με την οποία απορρίπτεται το αίτημα αναστολής, από την επόμενη της έκδοσης της απορριπτικής απόφασης ή, στην τυχόν περίπτωση που δεν έχει παρέλθει ακόμη η προθεσμία καταβολής κατά τα άρθρα 41 και 62 ΚΦΔ, από την επόμενη της λήξης της προθεσμίας αυτής, το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού είναι απαιτητό.

4. Αν εντός της προβλεπόμενης στην παρ.5 του άρθρου 6 της παρούσας προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση, τότε θεωρείται ότι το αίτημα αναστολής έχει απορριφθεί από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας. Στην περίπτωση αυτή, το σύνολο του αμφισβητούμενου ποσού είναι απαιτητό, από την επόμενη της εκπνοής της προθεσμίας έκδοσης της απόφασης ή της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, σύμφωνα με την παρ. 3 του παρόντος.

5. Σε κάθε περίπτωση, εάν ο υπόχρεος, μετά την απόρριψη με οποιονδήποτε τρόπο του αιτήματος αναστολής, προβεί στην καταβολή του 50% του αμφισβητούμενου

ποσού, αναστέλλεται από τον χρόνο της καταβολής και μέχρι την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή τη σιωπηρή απόρριψή της η είσπραξη του υπολοίπου 50%.

Άσκηση δικαστικής προσφυγής και αναστολή καταβολής του 50% του αμφισβητούμενου ποσού:

1. Με την άσκηση εμπρόθεσμης δικαστικής προσφυγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου κατά της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή κατά της σιωπηρής απόρριψης αυτής λόγω παρόδου της προθεσμίας έκδοσης της απόφασης, αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού 50% του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση της καταβολής του υπόλοιπου 50%, εφάπαξ ή τμηματικά, οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση της οριστικής δικαστικής απόφασης.

2. Σε περίπτωση που η καταβολή λάβει χώρα μετά τη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης, αυτά αναστέλλονται από τον χρόνο της καταβολής και εφεξής και μέχρι την έκδοση απόφασης επί της δικαστικής προσφυγής. Ομοίως, αν, συνεπεία τμηματικής καταβολής του, η αποπληρωμή του ποσοστού 50% γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο, η αναστολή ισχύει από το χρόνο αυτό και εφεξής.

3. Ως αμφισβητούμενο ποσό θεωρείται το καταλογιζόμενο τελικά ποσό βάσει της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή το αρχικά καταλογισθέν ποσό βάσει της πράξης κατά της οποίας ασκήθηκε η ενδικοφανής προσφυγή επί σιωπηρής απόρριψης αυτής ή το μέρος των ποσών αυτών που αμφισβητείται με την προσφυγή, επί μερικής αμφισβήτησης.

4. Η είσπραξη του 50% του αμφισβητούμενου ποσού του οποίου η καταβολή είχε ανασταλεί, μπορεί να επιδιωχθεί μετά τη λήξη της προθεσμίας καταβολής του οφειλόμενου ποσού βάσει της εκδιδόμενης σχετικής οριστικής απόφασης του αρμόδιου πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 41 του Κ.Φ.Δ.

5. Σε περίπτωση που δεν έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο 50% του αμφισβητούμενου ποσού ή το 100% αυτού, προκειμένου για άμεσο προσδιορισμό και

για πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, πλην όμως εκδίδεται δικαστική απόφαση αναστολής εκτέλεσης της προσβαλλόμενης απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, αναστέλλεται η είσπραξη του συνόλου του δικαστικώς αμφισβητούμενου ποσού σύμφωνα με το διατακτικό αυτής και μέχρι την έκδοση οριστικής απόφασης.

Υπολογισμός τόκων επί αναστολής και θέματα λήψης μέτρων κατά τη διάρκεια αυτής:

1. Κάθε καταβολή, οποτεδήποτε αυτή πραγματοποιείται, που αφορά το αμφισβητούμενο ποσό λόγω της άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής, βαρύνεται, κατά περίπτωση, με τους αναλογούντες τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

3. Σε κάθε περίπτωση, κατά τη διάρκεια της νόμιμης προθεσμίας καταβολής των οφειλών καθώς και κατά τη διάρκεια αναστολής καταβολής αυτών, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει τα μέτρα των άρθρων 46 και 49 του ν.4174/2013, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής αυτών.

4. Σε περίπτωση λήψης εκ παραδρομής μέτρων αναγκαστικής είσπραξης κατά το χρονικό διάστημα της προηγούμενης παραγράφου, η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να προβεί σε άρση αυτών, τυχόν δε ποσά που έχουν εισπραχθεί βάσει των ανωτέρω μέτρων επιστρέφονται τηρουμένων των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 48 του ν.4174/2013 και του άρθρου 83 του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ).

Μέσα στις διατάξεις αυτού του νομοθετήματος και συγκεκριμένα στο άρθρο 63 του ν.4174/2013 ορίζεται και η Ειδική Διοικητική διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή. Η ενδικοφανής προσφυγή είναι διοικητική προσφυγή η οποία, αν και προσομοιάζει με ένδικο μέσο, διαφέρει από αυτό γιατί ασκείται ενώπιον των Διοικητικών Αρχών και όχι ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων. Ο φορολογούμενος μέχρι και την ψήφιση και ισχύ των Ν.4152/2013 και Ν.4174/2013 δεν είχε τη δυνατότητα να ζητήσει την ακύρωση ή τη τροποποίηση μιας πράξης που εκδόθηκε σε βάρος από τη Φορολογική Αρχή, αφού η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής προϋπέθετε, ειδική

διάταξη νόμου που θεσπίζεται σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (άρθρο 25 ν.2690/1999 ΦΕΚ 45Α). Ο φορολογούμενος κατά των πράξεων που εκδίδονται σε βάρος του κατέφυγε στα ένδικα βοηθήματα (αγωγές, προσφυγές), των οποίων η εκδίκαση από τα Διοικητικά Δικαστήρια μπορούσε να υπερβεί ακόμα και τα δέκα χρόνια .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Στα πλαίσια αυτής της εργασίας παρουσιάστηκε και αναλύθηκε η εισαγωγή του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής, στα πλαίσια των φορολογικών διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης με τον φορολογούμενο, όπως αρχικά υιοθετήθηκε με τον Ν.4051/2012 με τον οποίο προστέθηκε στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994 το άρθρο 70^Α, στην συνέχεια με τις διατάξεις του Ν.4152/2013 προστέθηκε στον Κ.Φ.Ε. 2238/1994 το άρθρο 70B κα τελικώς με τον Ν.4174/2013 και συγκεκριμένα με το άρθρο 63 όπου ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής πήρε την τελική του μορφή. Η αιτία των συνεχόμενων αυτών νομοθετικών τροποποιήσεων και εν γένει της καθιέρωσης ενδικοφανούς προσφυγής σε όλες τις φορολογικές υποθέσεις θα πρέπει να αναζητηθεί στον μεγάλο όγκο των φορολογικών διαφορών που είχαν συσσωρευθεί στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, με αποτέλεσμα να προκαλείται σοβαρή δυσλειτουργία αφενός στη διοικητική δικαιοσύνη και αφετέρου στον φορολογικό μηχανισμό του κράτους, καθόσον, λόγω της εκκρεμοδικίας, κωλύονταν η ταμειακή βεβαίωση και είσπραξη των καταλογισθέντων ποσών¹³.

Αξίζει σε αυτό το σημείο να αναφερθεί ότι το άρθρο 63 του Ν.4174/2013 περί Ειδικής Διοικητικής Διαδικασίας – Ενδικοφανή προσφυγή από την ημερομηνία όπου ψηφίστηκε ο νόμος και μέχρι σήμερα το εν λόγω άρθρο έχει τροποποιηθεί – συμπληρωθεί από επτά (7) διαφορετικά νομοθετήματα.

Η πρόβλεψη της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά του συνόλου των πράξεων που έχουν εκδοθεί εις βάρος του φορολογουμένου ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, χωρίς οποιοδήποτε όριο, οδηγεί στην συσσώρευση χιλιάδων υποθέσεων, οι οποίες ήταν αδύνατον να κριθούν και να εξετασθούν μέσα σε διάστημα 60 ημερών αρχικά και μετέπειτα 120 ημερών, με αποτέλεσμα την σιωπηρή απόρριψη τους λόγω παρέλευσης του χρόνου εξέτασης. Αποτέλεσμα, το σύνολο σχεδόν των υποθέσεων να οδηγείται και πάλι στα δικαστήρια με μία καθυστέρηση 4 μηνών ή 5 μηνών αν μεσολαβεί ο Αύγουστος, με συνέπεια να αποτυγχάνει να επιδιωχθεί ο σκοπός όπου αναφέρεται σε όλες τις εκφάνσεις του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής, στις αιτιολογικές εκθέσεις των νόμων, όπου αυτός ήταν η μείωση των υποθέσεων όπου

¹³ Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, Φορολογικό Δίκαιο εκδόσεις Σακκουλά Έ έκδοση, σελ.737

οδηγούνται στα δικαστήρια και η αποφόρτιση αυτών. Αντίθετα μπορούμε να πούμε ότι επιτεύχθει ο σκοπός όπου αναφέρεται σε όλες τις αιτιολογικές εκθέσεις των νόμων δηλαδή η άμεση βεβαίωση και είσπραξη των φόρων, αφήνοντας βέβαια τον φορολογούμενο απροστάτευτο.

Ένα ακόμη τρωτό σημείο της διαδικασίας κατάθεσης, εξέτασης και απόφασης του θεσμού της ενδικοφανούς προσφυγής είναι ότι ο φορολογούμενος δεν έχει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης κατά την εξέταση της προσφυγής του παρά μόνο όταν προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, τότε ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση ενώπιον της επιτροπής.

Μία πρόταση για μελλοντική έρευνα είναι να συνταχθεί ένα ερωτηματολόγιο και να απαντηθεί από τους άμεσα εμπλεκόμενους, με καίριο ερώτημα κατά πόσο η επιτροπή κρίνει, τα ζητήματα που καταλήγουν σε αυτήν αντικειμενικά και με πλήρη διαφάνεια, από την στιγμή που ο φορολογούμενος δεν έχει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης και η επιτροπή αποτελείται μόνο από άτομα της φορολογικής αρχής.

Εν κατακλείδι, ο θεσμός της ενδικοφανούς προσφυγής θα πρέπει να επανεξετασθεί προκειμένου να επιτύχει τον σκοπό για τον οποίο προβλέφθηκε, σύμφωνα πάντα με την αιτιολογική έκθεση των νόμων, την αποσυμφόρηση των διοικητικών δικαστηρίων, με σεβασμό όμως των δικαιωμάτων του προσφεύγοντος φορολογούμενου καθώς και την αποκατάσταση στην συνείδηση του Φορολογουμένου της Φορολογικής δικαιοσύνης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Κουγέα Β. – Μπαλτά Ε., Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο, 2009
- Κυβέλου Σωτ., Η ενδικοφανής προσφυγή, 2014
- Κυπραίου Μ., Στοιχεία φορολογικού Δικαίου, Αθήνα 1980
- Κυπραίου Μ., Φορολογική ελεγκτική διαδικασία, Αθήνα 1963
- Μάλλιου Α. Οι διατάξεις του νομοσχεδίου για την επιτάχυνση της διοικητικής δικαιοσύνης..., ΔΦΝ, 2010, 1617 επ.
- Μελά Δημήτριο Διεθνής Φορολογικός Σχεδιασμός
- Μέντης Γρ. – Μιχελινάκης Βαγ. <<Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας>> Ερμηνεία κατ' άρθρο & λογιστική αντιμετώπιση, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη
- Μπακάλης Ευστ. – Πανταζόπουλος Πετ. <<Φορολογική Διαδικασία>> Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
- Πανταζόπουλου Π., Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, 2012
- Σταματόπουλος Δημ. – Καραβοκύρης Αντω. <Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων> Β' έκδοση 2012 Πρακτικό Βοήθημα
- Τότσης Χ., Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων
- Τότσης Χρ. <<Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, 2008
- Φινοκαλιώτης Κων. <<Φορολογικό Δίκαιο>> 'Ε έκδοση εκδόσεις Σάκκουλα
- Φινοκαλιώτης Κων. <<Φορολογικό Δίκαιο>> έκδοση 2014
- Φοροδιαφυγή και έλλειμα δημοκρατίας, ΔΦΝ, 2010, 2011, 545 επ.
- Φορτσάκη Θ. – Σαββαΐδου Αικ. Φορολογικό Δίκαιο, δ' έκδοση , 2013
- Φορτσάκης Θεόδωρος <<Υποδείγματα Φορολογικού Δικαίου>>, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη

Νόμοι & Διατάξεις

→ Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.). Έλεγχος, προσανυξήσεις, πρόστιμα (Ν. 4174/2013).

Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις.

→ ΠΟΛ. 1064/2017 Καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής.

→ ΠΟΛ.1014/2017 Πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τέλη κυκλοφορίας δεν υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

→ Ν. 4051/2012 (ΦΕΚ Α 40/29-02-2012) Ρυθμίσεις συνταξιοδοτικού περιεχομένου και άλλες επείγουσες ρυθμίσεις εφαρμογής του Μνημονίου Συνεννόησης του ν. 4046/2012.

→ ΠΟΛ. 1140/5-6-2012, Καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής, ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής της παραγράφου 4 του άρθρου 70 Α του ν.2238/1994 (Α' 151)

→ Ν. 4152/2013 (ΦΕΚ Α 107/09-05-2013) Επείγοντα μέτρα εφαρμογής των νόμων 4046/2012, 4093/2012 και 4127/2013.

→ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ.4172 ΦΕΚ Α 167/23-7-2013 Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν.4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.

→ Δ6Α 1129911 ΕΞ 22-8-2013,Σύσταση, συγκρότηση και ορισμός μελών Ομάδας Εργασίας για την υλοποίηση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

→ ΠΟΛ. 1209/6-9-2013,Καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής.

→ ΠΟΛ. 1211/12-9-2013,Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 70Β του Ν.2238/1994 «Κύρωση Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» και την διαδικασία ενδικοφανούς προσφυγής στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης.

→ Δ6Α 1198069 ΕΞ 30-12-2013,Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

→ Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013) Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων και άλλες διατάξεις.

→ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4254 ΦΕΚ Α 85/7-4-2014,Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις.

→ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4281 ΦΕΚ Α 160/8-8-2014,Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας, οργανωτικά θέματα Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις.

→ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4316 ΦΕΚ Α 270/24-12-2014,Ίδρυση παρατηρητηρίου άνοιας, βελτίωση περιγεννητικής φροντίδας, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Υγείας και άλλες διατάξεις.

→ Ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/03-08-2016): Τροποποιήσεις του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα και άλλες διατάξεις.

→ ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 4446 ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016