



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα,

16/01/2018

Αριθμός απόφασης:

468

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (φεκ β'1440/27-04-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή) καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ , που εδρεύει στο Δήμο , στη συμβολή των οδών και , όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον εκκαθαριστή της, κ....., με ΑΦΜ , κάτοικο Βελγίου, , κατά της με αρ.πρωτ. ΔΕΛ Δ ΕΞ 2017 ΕΜΠ/2017 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Δ ΕΞ 2017 ΕΜΠ/14.07.2017 επιστολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ενημερώθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία ότι η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΔΑΔ) κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Διαιτησίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ) , κατόπιν της με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Α'/2013 αίτησής της η οποία διεξήχθη μεταξύ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και της Βελγικής αρμόδιας αρχής, ολοκληρώθηκε στις 27/06/2017 χωρίς αποτέλεσμα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία «.....» ζητά να ακυρωθεί η αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Δ ΕΞ 2017 ΕΜΠ/2017 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και η αρνητική πράξη της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής να ολοκληρώσει τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (εφεξής «ΔΑΔ») η οποία εκκίνησε με την με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Α'/2013 αίτηση της προσφεύγουσας για υπαγωγή στη ΔΑΔ, κατ' εφαρμογή του αρθ.6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Διαιτησίας για εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} Λόγος: Η κοινοποιηθείσα στην εταιρεία επιστολή με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Δ ΕΞ 2017 ΕΜΠ/2017 του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης στερείται νόμιμης αιτιολογίας.

2^{ος} Λόγος: Ο τρόπος περάτωσης της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού στην οποία προέβη η Φορολογική Διοίκηση αντίκειται στις διατάξεις της Διεθνούς Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ) η οποία κυρώθηκε με τον ν. 2216/1994 και συνιστά παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου.

3^{ος} Λόγος: Ισχυρίζεται ότι η ΠΟΛ 1129/2017 αντιστρατεύεται το γράμμα του ν. 2216/1994, ως εκδοθείσα καθ' υπέρβαση της νομοθετικής της εξουσιοδότησης, καθότι προσθέτει την παραίτηση από την δικαστική προσφυγή ως απαραίτητη προϋπόθεση για την παραπομπή στην διαιτησία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ. 1 Ν. 4223/2013, με το άρθρο Πρώτο παρ. Δ' υποπαρ. 2 περ. 14 Ν. 4254/2014, άρθρο 232 παρ. 1β' Ν. 4281/2014 και άρθρο 40 παρ. 16 Ν. 4410/2016, "Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το

αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της του άρθρου 63 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999) “1. Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι **εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις** ή παραλείψεις από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας υπόκεινται σε προσφυγή...”.

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

Επομένως, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (εφεξής «Α.Α.Δ.Ε.»), «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η κοινοποιούμενη σε αυτήν επιστολή με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ Δ ΕΞ 2017 ΕΜΠ/2017 του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. αποτελεί απόφαση, η οποία επειδή διακόπτει τη ΔΑΔ, έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά δυσμενούς ατομικής διοικητικής πράξης και ως εκ τέτοια χρήζει ειδικής αιτιολογίας, σύμφωνα με το άρθρο 17 του ΚΔΔιαδ.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 2690/1999 (εφεξής «ΚΔΔιαδ») «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, το έγγραφο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Δ ΕΞ 2017 ΕΜΠ/2017 του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. αποτελεί ενημερωτική επιστολή που σκοπό είχε την ενημέρωση της προσφεύγουσας για την εξέλιξη της ΔΑΔ, στο πλαίσιο της πρακτικής λειτουργίας και διαφάνειας που προτείνεται από τον Αναθεωρημένο Κώδικα Δεοντολογίας του Συμβουλίου της ΕΕ για την αποτελεσματική εφαρμογή της Σύμβασης Διαιτησίας (Επίσημη Εφημερίδα ΕΕ C 322 της 30.12.2009). Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η κοινοποιηθείσα σε εκείνη ανωτέρω επιστολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Ελέγχων είναι απόφαση που στερείται νόμιμης αιτιολογίας είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή στο σκεπτικό της απόφασης ΣτΕ Β' Τμ. 3413/2017 επταμ που αφορά το ίδιο θέμα αναφέρεται:

"Β) Η προβλεπόμενη από το άρθρο 6 παρ. 2 της Σύμβασης διαδικασία (ΔΑΔ) να μην ξεκινά κατόπιν αίτησης της ενδιαφερόμενης επιχείρησης, αλλά διενεργείται (αποκλειστικά) μεταξύ των αρμόδιων αρχών των εμπλεκόμενων κρατών μελών (ήτοι, χωρίς τη συμμετοχή του ενδιαφερόμενου φορολογούμενου, σε αντίθεση με τη διαδικασία ενώπιον της συμβουλευτικής επιτροπής, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 10 της Σύμβασης), τα οποία καταβάλλουν προσπάθεια επίτευξης συμφωνίας, για την αποτροπή της διπλής φορολόγησης ή του ενδεχόμενου αυτής, χωρίς, πάντως, να υποχρεούνται να φθάσουν σε τέτοια συμφωνία

– Η τυχόν άκαρπη (δίχως συμφωνία) κατάληξη της ΔΑΔ προκύπτει από την έλλειψη σύμπτωσης των θέσεων και της βούλησης των εμπλεκόμενων κρατών μελών και, επομένως, ενόψει και της έλλειψης υποχρέωσης των κρατών μελών για επίτευξη φιλικού διακανονισμού, δεν συνιστά μονομερή πράξη ή παράλειψη της αρμόδιας ελληνικής αρχής, δυνάμενη να προσβληθεί παραδεκτώς με αίτηση ακυρώσεως

– Ειδικότερα, η μη υιοθέτηση εκ μέρους της αρμόδιας ελληνικής αρχής, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 6 παρ. 2 της Σύμβασης, στάσης σύμφωνης προς τις θέσεις της αρμόδιας αλλοδαπής αρχής ή/και προς τις απόψεις της ενδιαφερόμενης επιχείρησης δεν στοιχειοθετεί παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας ούτε δημιουργεί για την ενδιαφερόμενη επιχείρηση νέα διαφορά, δυνάμενη να αχθεί παραδεκτώς ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας με αίτηση ακυρώσεως, καθόσον δεν επάγεται γι' αυτήν αυτοτελείς βλαπτικές έννομες συνέπειες, σε σχέση με την οικεία καταλογιστική πράξη της ημεδαπής φορολογικής Διοίκησης, ικανές να της προσδώσουν εκτελεστό χαρακτήρα (πρβλ. ΣτΕ 2131/2016 επταμ.)."

Επειδή εν προκειμένω, το εν λόγω έγγραφο του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε., το οποίο η προσφεύγουσα αποκαλεί «απόφαση» δεν αποτελεί ατομική διοικητική πράξη, διότι δεν φέρει τα χαρακτηριστικά τέτοιας πράξης (εκτελεστικότητα, άμεση νομική ισχύ, δεσμευτικό χαρακτήρα για τον διοικούμενο). Επιπρόσθετα, το προσβαλλόμενο με τη σχετική ενδικοφανή προσφυγή έγγραφο δεν επιφέρει τα αποτελέσματα της ΔΑΔ και για τον λόγο αυτό δεν αποτελεί Απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού με την έννοια του άρθρου 63^α ΚΦΔ που, ως τέτοια, θα είχε εκδοθεί από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Ως εκ τούτου, δεν αποτελεί πράξη που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να ασκηθεί κατ' αυτής ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας του άρθρου 63 ΚΦΔ.

Επομένως, κατά συνέπεια των προαναφερθέντων, η υπό κρίση προσφυγή είναι απαράδεκτη και πρέπει να απορριφθεί

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 18/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.