



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 366/20-04-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1.893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α.1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό ΔΕΔ Β1 1052867 ΕΞ 2015 / 21-04-2015 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ815Β/07-05-2015), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθμό ΔΕΔ Β1 1035074 ΕΞ 2016 / 03-03-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ748Β/21-03-2016).

θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της «.....» με τον ίδιον Α.Φ.Μ.),** κατά της με αριθμό/.../..... Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2005 [διαχειριστική περίοδος 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004)].

4. Την με αριθμό/.../..... Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004).

5. Την με αριθ. πρωτ./..... Έκθεση Απόψεων επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, της αρμόδιας υπαλλήλου – ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. που διενέργησε τον επανέλεγχο, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της ως απαράδεκτης, διότι στρέφεται κατά Προσωρινής Πράξης προσδιορισμού φόρου.

6. Την με ημερομηνία σύνταξης Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, με την οποία εισηγείται την απόρριψη της ως απαράδεκτης, διότι στρέφεται κατά Προσωρινής Πράξης, δηλαδή κατά μη εκτελεστής Πράξης.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε έναρξη εργασιών με ημερομηνία ως Ομόρρυθμη Εταιρία με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.: και έδρα στο Κατά το υπό κρίση οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), η προσφεύγουσα είχε την επωνυμία «.....» και τήρησε βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992).

Την η προσφεύγουσα πραγματοποίησε μεταβολή της επωνυμίας της σε «.....» και την μετατράπηκε σε Ανώνυμη Εταιρία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: και μετέφερε την έδρα της στ., στην οδό αριθμός Η δε φορολογική και ελεγκτική της αρμοδιότητα περιήλθε στην Δ.Ο.Υ. (κωδ.).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Η προσφεύγουσα είχε υπογράψει την με αριθμό/.../..... Πράξη Αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης βάσει των διατάξεων του Ν.3697/2008, με την οποία περαίωσε το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), εξοφλώντας το οφειλόμενο ποσό του φόρου.

Ο κ. του, συνταξιούχος, κάτοικος, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στο πληροφοριακό σύστημα «*taxis*» του Υπουργείου Οικονομικών, είχε διατελέσει από έως Αντιπρόεδρος του Δ.Σ. της Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: Ο εν λόγω υπέβαλε μηνυτήρια αναφορά προς την Εισαγγελία Πλημμελειοδικών, με την οποία κατήγγειλε ότι πλήθος συναλλαγών της προαναφερθείσας Α.Ε. με την ήδη προσφεύγουσα, οι οποίες είχαν πραγματοποιηθεί κατά τη διαχειριστική περίοδο 2004, ήταν **εικονικές**. Συγκεκριμένα, ο κ. κατήγγειλε ως εικονικά σαράντα πέντε (45) Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης αγαθών (ΔΑ–ΤΠ) που η ήδη προσφεύγουσα είχε εκδώσει προς την προαναφερθείσα Α.Ε., κατά τη διαχειριστική περίοδο 2004, με τα οποία είχαν πωληθεί ξύλινες παλέτες που είχαν μεταφερθεί από τις εγκαταστάσεις της εκδότριας – προσφεύγουσας σε εκείνες της λήπτριας Α.Ε. με το με αριθμό κυκλοφορίας φορτηγό Ι.Χ., ιδιοκτησίας της ήδη προσφεύγουσας. Ακολουθώντας, ο Εισαγγελέας Πρωτοδικών διαβίβασε στην τότε Περιφερειακή Διεύθυνση (Π.Δ.) Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε. την με αριθμό παραγγελία για διερεύνηση των καταγγελιών. Η τότε Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε. καταχώρησε την υπόθεση με αριθμό, διενήργησε σχετικό έλεγχο στα πλαίσια του οποίου ελέγχθηκαν συνολικά ογδόντα δύο (82) Τιμολόγια Πώλησης αγαθών (ΤΠ) και ΔΑ–ΤΠ που η ήδη προσφεύγουσα είχε εκδώσει προς την προαναφερθείσα Α.Ε. κατά τη διαχειριστική περίοδο 2004 – μεταξύ των οποίων τα σαράντα πέντε (45) καταγγελλθέντα ως εικονικά ΔΑ–ΤΠ – και συνέταξε την από «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)», σύμφωνα με

το Πόρισμα της οποίας δεν προέκυψε εικονικότητα των ελεγχθεισών συναλλαγών. Να σημειωθεί ότι όλες οι ελεγχθείσες συναλλαγές αφορούσαν σε πωλήσεις ξύλινων παλετών.

Στη συνέχεια, ο κ., θεωρώντας λανθασμένο το Πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, παρήγγειλε στους δικαστικούς πραγματογνώμονες κ.κ. και τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης, σε εκτέλεση της οποίας συντάχθηκε η από σχετική Έκθεση. Ακολούθως, ο κ. επανήλθε στις καταγγελίες του με την από και με αριθ. πρωτ. /..... «Εξώδικη Πρόσκληση – Δήλωση» προς τη Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης, με την οποία θεώρησε το Πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου «*σφαλερό, ελλιπές και ανατιολόγητο*» και γι' αυτό ζήτησε την άμεση (λόγω επικείμενης παραγραφής) διενέργεια συμπληρωματικής έρευνας και τη σύνταξη νέου Πορίσματος, λαμβανομένης υπόψη της από συνημμένης Έκθεσης πραγματογνωμοσύνης. Προς ενίσχυση των καταγγελιών του, ο κ. κατέθεσε την νεότερο Υπόμνημα με το οποίο παρατέθηκαν συμπληρωματικά στοιχεία. Η Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης αποφάσισε τον επανέλεγχο της με αριθμό υπόθεσης της τότε Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε. και διαβίβασε αρμοδίως τον σχετικό φάκελο στη Δ.Ο.Υ. για τα περαιτέρω. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε, αρχικά, την με αριθμό («*elenxis*») εντολή επανελέγχου για την υπό κρίση υπόθεση και, σε συνέχεια αυτής, την με αριθμό («*elenxis*») εντολή επανελέγχου, **ο δε διενεργηθείς επανέλεγχος** διερεύνησε και εξέτασε τα ογδόντα δύο (82) προαναφερθέντα ΤΠ και ΔΑ–ΤΠ και **έκρινε ως εικονικά είκοσι πέντε (25) ΔΑ–ΤΠ από αυτά, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 880,00 € το κάθε ένα και συνολικής καθαρής αξίας 217.895,83 € πλέον Φ.Π.Α. 18%.**

Εξαιτίας της έκδοσης των είκοσι πέντε (25) εικονικών ΔΑ–ΤΠ, εκτεταμένης συνολικής εικονικής αξίας, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, για το υπό κρίση οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), κρίθηκαν από τον επανέλεγχο **ανακριβή** και τα ακαθάριστα έσοδα και φορολογητέα κέρδη προσδιορίστηκαν **εξωλογιστικά**. Ακολούθως, συντάχθηκε το με αριθμό /..... «Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου» (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) για την προσφεύγουσα και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η με αριθμό /..... /..... προσβαλλόμενη «Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), προκειμένου η προσφεύγουσα να εκφράσει προφορικά ή γραπτά τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, πριν από τη σύνταξη της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου και την έκδοση της Οριστικής Πράξης. Το Σημείωμα και η Προσωρινή Πράξη κοινοποιήθηκαν νόμιμα την στην προσφεύγουσα, η οποία, με την με αριθ. πρωτ. /..... υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ., στράφηκε κατά της προαναφερθείσας **Προσωρινής Πράξης**.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την προσβαλλόμενη με αριθμό /..... /..... **Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004),** προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας **κύριος φόρος 80.909,56 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%) 97.091,47 €,** δηλαδή **συνολικό ποσό 178.001,03 €,** επειδή υπέπεσε στην παράβαση της **έκδοσης είκοσι πέντε (25) εικονικών ΔΑ–ΤΠ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 880,00 € το κάθε ένα και συνολικής καθαρής αξίας 217.895,83 €** πλέον Φ.Π.Α. 18%, προς την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, εξαιτίας της οποίας τα βιβλία και στοιχεία του οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) κρίθηκαν **ανακριβή** και τα ακαθάριστα έσοδα και φορολογητέα κέρδη

προσδιορίστηκαν **εξωλογιστικά**. Η έκδοση των είκοσι πέντε (25) εικονικών ΔΑ–ΤΠ συντελέστηκε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 12 παράγραφοι 1, 9, 10, 11 και 14 και του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν έως την 30/11/2015. Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/..... Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) βασίστηκε στο με αριθμό/..... «Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου» (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013).

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η με αριθμό/..... προσβαλλόμενη Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

α)

Η Δ.Ο.Υ., με την προσβαλλόμενη Πράξη, η οποία είναι προσωρινή και όχι οριστική, επισημαίνει ότι σε περίπτωση αμφισβήτησής της θα πρέπει να ασκηθεί, εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της Πράξης (.....), Ενδικοφανής Προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ. έπρεπε να ενημερώσει την προσφεύγουσα για τη δυνατότητα κατάθεσης Υπομνήματος αντιρρήσεων, ως προς την ήδη προσβαλλόμενη προσωρινή Πράξη, εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή της και, εν συνεχεία και υπό την προϋπόθεση έκδοσης οριστικής Πράξης, για τη δυνατότητα άσκησης Ενδικοφανούς Προσφυγής κατά αυτής. Επομένως, η υπό κρίση Ενδικοφανής Προσφυγή ασκείται παρότι δεν στρέφεται κατά οριστικής Πράξης, όπως άλλωστε τιτλοφορείται, για τον λόγο ότι η Φορολογική Διοίκηση, ενδεχομένως, να υπολαμβάνει αυτήν ως εκτελεστή Πράξη που επιφέρει έννομα αποτελέσματα, δίχως την πρόθεση να εκδώσει άλλη.

β)

Η προσφεύγουσα είχε περαιώσει το υπό κρίση οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004) υπογράφοντας την με αριθμό/..... Πράξη Αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης βάσει του Ν.3697/2008. Συνεπώς, για το εν λόγω οικονομικό έτος, η Φορολογική Διοίκηση θα μπορούσε να επανέλθει με επανέλεγχο μόνο στην περίπτωση που θα προέκυπταν νέα στοιχεία σε γνώση της. Τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης μετά τις παλαιότερες καταγγελίες του κ. προς την Εισαγγελία Πλημμελειοδικών, περί δήθεν εικονικότητας πλήθους συναλλαγών της ήδη προσφεύγουσας με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «.....», κατά τη διαχειριστική περίοδο 2004. Επί των εν λόγω καταγγελιών επιλήφθηκε αρμοδίως η τότε Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε., από τον διενεργηθέντα έλεγχο της οποίας δεν προέκυψε επιβεβαίωση των καταγγελιών. Ακολούθως, ο κ., αμφισβητώντας το Πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, επανήλθε στις καταγγελίες του με σχετική «Εξώδικη Πρόσκληση – Δήλωση» προς τη Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης, η οποία αποφάσισε τη διενέργεια επανελέγχου για την υπό κρίση υπόθεση και διαβίβασε αρμοδίως τον σχετικό φάκελο στη Δ.Ο.Υ. για τα περαιτέρω. Ωστόσο, με την τελευταία παρέμβασή του ο κ. δεν προσκόμισε νέα στοιχεία για την υπόθεση, παρά επανέφερε εκείνα που είχε καταγγείλει την πρώτη φορά, τα οποία κρίθηκαν ως αβάσιμα από τον έλεγχο που είχε διενεργηθεί από την τότε Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε..

γ)

Σύμφωνα με το Πόρισμα της Έκθεσης Ελέγχου της τότε Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε. για τη διαχειριστική περίοδο 2004, δεν επαληθεύεται η καταγγελία περί αδυναμίας του φορτηγού Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας της ήδη προσφεύγουσας με την τότε επωνυμία «.....», να μεταφέρει εξακόσιες (600) με επτακόσιες (700) παλέτες και, συνεπώς, δεν επαληθεύεται η καταγγελία περί εικονικότητας όσων φορολογικών στοιχείων εξέδωσε η ήδη προσφεύγουσα προς την «.....» με ανάλογες ποσότητες παλετών που μεταφέρθηκαν με το εν λόγω φορτηγό.

δ)

Αναφορικά με τις διαπιστώσεις του επανελέγχου της Δ.Ο.Υ., ότι συνιστά ισχυρή ένδειξη εικονικότητας των συναλλαγών το γεγονός ότι αρκετές από τις επιταγές, με τις οποίες η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση εξόφλησε τα επίδικα ΔΑ–ΤΠ που είχε λάβει από την ήδη προσφεύγουσα, μεταβιβάστηκαν δια οπισθογραφήσεως στον κ. με τον οποίον η προσφεύγουσα δεν είχε καμία σχέση, από τα συμπεράσματα του προηγηθέντος ελέγχου της Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε. προκύπτει ότι το γεγονός αυτό ουδεμία σχέση έχει με τις συναλλαγές της ήδη προσφεύγουσας με την αντισυμβαλλόμενη, αφού ο κ. δεν είχε καμία σχέση με την αντισυμβαλλόμενη και ότι η μεταβίβαση των επιταγών αφορά μεταγενέστερες συναλλαγές.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που 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 στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στην φορολογική Αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει 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 προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 1 παράγραφος 1 της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-13 του Υπουργείου Οικονομικών περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 01/01/2014 και εφεξής σε βάρος του από την 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 Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική Αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.».

Επειδή ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια 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, σελίδα 116).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

- α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,
- β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,
- γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,
- δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
- ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,
- στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,
η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, κατά τα λοιπά, η **Ενδικοφανής Προσφυγή** ασκείται **παραδεκτώς** **μόνον** **κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών Αρχών** (ΣτΕ 577/2004, 3785/2006, 3693/2008, 835/2010, 3502/2011).

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 62 παράγραφος 4 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του **σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της**, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή στην έννοια **«οποιαδήποτε πράξη έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου»** εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, τελών ή οι πράξεις οποιασδήποτε κύρωσης για παράβαση της φορολογικής, εν γένει, νομοθεσίας που έχουν εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από την Φορολογική Διοίκηση που αφορά σε φορολογική διαφορά.

Επειδή με το με αριθμό/..... «Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου» (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) που ενσωματώνει και «Κλήση προς Ακρόαση» [άρθρο 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας)], το οποίο νόμιμα επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την, τέθηκε ρητά προθεσμία είκοσι (20) ημερών για την υποβολή απόψεων από την προσφεύγουσα αναφορικά με την προσβαλλόμενη Προσωρινή Πράξη.

Επειδή άγνοια νόμου δεν δικαιολογείται.

Επειδή με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή προσβάλλεται η με αριθμό/.../..... **Προσωρινή Πράξη** Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της προσφεύγουσας, για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), η οποία αποτελεί γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων του επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα, προκειμένου η τελευταία να διατυπώσει τις απόψεις της και, κατά συνέπεια, **στερείται εκτελεστότητας**. Δεδομένου δε ότι η **προσβαλλόμενη Προσωρινή Πράξη δεν επιφέρει έννομα αποτελέσματα σε βάρος της προσφεύγουσας, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη**.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη ως απαράδεκτης** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της «.....» με τον ίδιον Α.Φ.Μ.), **διότι στρέφεται κατά προσωρινής Πράξης, δηλαδή κατά μη εκτελεστής Πράξης** και, συγκεκριμένα, κατά της με αριθμό/.../..... Προσωρινής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της Απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση Προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της Προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).