



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28-01-2019

Αριθμ. Αποφ.: 249

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28-09-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή του «. . του .» με **ΑΦΜ:** .. και δραστηριότητα την καλλιέργεια Δημητριακών (εκτός ρυζιού), οσπρίων και ελαιούχων σπόρων, με διεύθυνση έδρας στους .. του Ν. ...- Τ.Κ. ... κατά: α) του με αριθμό **../24-08-2018** Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, β) της με αριθμό **../.../24-08-2018** προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 3^{ου} τριμήνου

φορολογικού έτους 2017, γ) της με αριθμό **../24-08-2018** προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2017 και δ) της με ημερομηνία θεώρησης 19/09/2018 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με τον υπ' αριθμ. **../24-08-2018** προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00 €, διότι υπέβαλλε περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 3^{ου} τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01/07/2017-30/09/2017 με ανακριβές περιεχόμενο.

-Με τον υπ' αριθμ. **../24-08-2018** προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00 €, διότι υπέβαλλε περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 4^{ου} τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01/10/2017-31/12/2017 με ανακριβές περιεχόμενο.

-Με το υπ' αριθμ. **.../24-08-2018** Σημείωμα Διαπιστώσεων, του άρθρου 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης γνωστοποίησε τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στον προσφεύγοντα, προκειμένου αυτός να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του – αντιρρήσεις του σχετικά με το αποτέλεσμα του ελέγχου.

Το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, με συνημμένες τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 28/08/2018.

- Με την με ημερομηνία θεώρησης 19/09/2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2017, γνωστοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα τα οριστικά αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2017 από την Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013, τη ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013 και τη ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει των υπ'

αριθμ. ../03-04-2018 και ../13-04-2018 σχετικών εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. ../14-03-2018 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε ο προσφεύγων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γρεβενών για τη φορολογική περίοδο 01/10/2017-31/12/2017, με την οποία αιτούνταν ποσό επιστροφής ύψους 8.860,00 €.

Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της παραπάνω εντολής και με βάση τα προβλεπόμενα με τις διατάξεις της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013, για την υπό κρίση φορολογική περίοδο, διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

Κατά την υπό κρίση περίοδο πραγματοποιήθηκαν κατασκευές επενδυτικών αγαθών, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 33 του Ν.2859/2000 και ο προσφεύγων εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του ιδίου νόμου, οι οποίες αφορούν στην περίφραξη αγροτεμαχίου με δένδρυλλια καρυδιών και γεώτρηση στον ίδιο χώρο για τις ανάγκες ύδρευσης αυτών. Τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε για τις κατασκευές αυτές, τα καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπεσε τον ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ως ακολούθως:

A/A	Παραστατικό - Ημερομηνία	Περιγραφή	Επωνυμία	A.Φ.Μ.	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
1	Τ.Δ. 1/14-07-2017	ΑΝΩΡΥΞΗ ΓΕΩΤΡΗΣΗΣ	..	..	4.450,00	1.068,00
2	ΤΔ ../19-07-2017	ΣΩΛΗΝΕΣ	...	..	1.680,00	403,20
3	ΤΔ ../20-07-2017	ΥΠΟΒΡΥΧΕΙΟ ΜΟΤΕΡ & ΑΝΤΛΙΑ,ΚΑΛΩΔΙΑ		..	3.000,00	720,00
4	ΤΔ ../27-07-2017	ΕΚΠΟΝΗΣΗ ΜΕΛΕΤΗΣ ΓΙΑ ΕΚΔΟΣΗ ΑΔΕΙΑΣ ΓΕΩΤΡΗΣΗΣ ΣΤΟ ΥΠ ΑΡ. 101 ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟ ΣΤΟ ΠΥΛΩΡΟΙ ΓΡΕΒΕΝΩΝ	...	..	161,30	38,70
5	ΤΔ ../03-08-2017	ΕΚΠΟΝΗΣΗ ΜΕΛΕΤΗΣ ΓΙΑ ΑΝΩΡΥΞΗ ΓΕΩΤΡΗΣΗΣ ΣΤΟ ΥΠ ΑΡ. 101 ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟ ΣΤΟ ΠΥΛΩΡΟΙ ΓΡΕΒΕΝΩΝ	..	...	300,00	72,00
6	ΤΔ ../04-08-2017	ΥΔΡΟΜΕΤΡΟ- ΦΛΑΝΤΖΕΣ		..	150,00	36,00
7	ΤΔ ../08-08-2017	ΕΚΠΟΝΗΣΗ ΜΕΛΕΤΗΣ ΓΙΑ ΕΚΔΟΣΗ ΑΔΕΙΑΣ ΧΡΗΣΗΣ ΝΕΡΟΥ ΓΕΩΤΡΗΣΗΣ ΣΤΟ ΥΠ ΑΡ. 101 ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟ ΣΤΟ ΠΥΛΩΡΟΙ	..	..	241,93	58,07

		ΓΡΕΒΕΝΩΝ				
8	ΤΔ .../21-10-2017	ΠΑΣΣΑΛΟΙ-ΣΥΡΜΑ ΑΓΚΑΘΩΤΟ & ΓΑΛΒΑΝΙΖΕ-ΝΑΥΛΟΝ ΘΕΡΜΟΚΗΠΙΟΥ	..	..	2.185,50	524,52
ΣΥΝΟΛΑ					12.168,73	2.920,49

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 33 του Ν.2859/2000- ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται, τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Η εν λόγω γεώτρηση, όπως προκύπτει και από την υπ' αριθμ. άδεια .../02-10-2017 της Δ/σης Υδάτων Δυτικής Μακεδονίας, έγινε στο αριθμό 101 αγροτεμάχιο, έκτασης 16.651 τ.μ., στην τοποθεσία «...» της Τ.Κ. .. του Δήμου Σύμφωνα με το υπ' αριθμ..../10-07-2012 συμβόλαιο, του συμβολαιογράφου Γρεβενών . ., το ακίνητο αυτό δεν ανήκει στον προσφεύγοντα, αλλά στον «. .. ΤΟΥ ..». Το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, που προσκομίστηκε στον έλεγχο με αριθ. .../22-08-2018, βάσει του οποίου ο προσφεύγων φέρεται ως μισθωτής του εν λόγω αγροτεμαχίου, έχει ως ημερομηνία έναρξης την 01/01/2015 και ισχύ για (4) τέσσερα έτη.

Βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 33 του ΚΦΠΑ, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι όλες οι δαπάνες που σχετίζονται με την συγκεκριμένη γεώτρηση δεν παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α στον προσφεύγοντα, δεδομένου ότι η διάρκεια της έννομης σχέσης είναι μικρότερη της προβλεπόμενης από τις διατάξεις εννιαετούς διάρκειας.

Αντίστοιχα, από τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την περίφραξη που έγινε περιφερειακά και περικλείει τα δύο αγροτεμάχια, ήτοι το ιδιόκτητο με αριθμ. 100 εμβαδού 25.901 τ.μ. και το μισθωμένο, με αριθμό 101 εμβαδού 16.651 τ.μ. για προστασία των μικρών δενδρολλίων καρυδιών, ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να εκπέσει αυτές που αφορούσαν μόνο το ιδιόκτητο αγροτεμάχιο, ήτοι ποσοστό 60,87%. $(25.901/42.552 \times 100)$. Αντίστοιχα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των δαπανών-εισροών για ποσοστό 39,13%.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές και τον αντίστοιχο φόρο εισροών του προσφεύγοντος και εξέδωσε το προσβαλλόμενο Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, με συνημμένες τις πράξεις προσωρινού

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, προκειμένου ο προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις- αντιρρήσεις του, σχετικά με διαπιστώσεις αυτές.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσωρινών πράξεων και του Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επικαλούμενος ότι:

- Συμπεριέλαβε αφενός, όλα τα στοιχεία που εκδόθηκαν και καταχωρήθηκαν όπως έπρεπε, αφετέρου, εις ουδεμία παράβαση προέβη, καθότι όλες οι συμπεριλαμβανόμενες δαπάνες στα στοιχεία του είναι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν και σύμφωνες με το γράμμα και το πνεύμα των νόμων και των διατάξεων, έγιναν δε στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριοποίησης, ως αγρότη και μόνο. Η δε έκθεση ελέγχου (το σημείωμα διαπιστώσεων) και η εξ αυτής Έκθεση Μερικού Ελέγχου, η οποία μόνον εν μέρει δέχθηκε επιχειρήματά του, δεν είναι εμπεριστατωμένη και επαρκώς αιτιολογημένη, μη κρίνουςα με επάρκεια τα προσκομισθέντα στοιχεία, σε συνδυασμό με τις υπάρχουσες νομικές διατάξεις, τα οποία (στοιχεία), ελλιπώς ελέχθησαν και ελήφθησαν υπόψη. Σε κάθε περίπτωση, μη επαρκώς και ανατιολόγητα εκτίθενται οι ισχυρισμοί του ελέγχου στο σημείωμα διαπιστώσεων και συνακολούθως, στο τελικό πόρισμα του Σημειώματος αλλά και στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου που ομού προσβάλλεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, σχετικά με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με την ΑΠΟΦ.ΔΕΛ/2013 (ΑΠΟΦ. ΔΕΛ.Α1198404 ΕΞ ΦΕΚ Β 3366 2013) της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει, ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».

Επειδή περαιτέρω, 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 το 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».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, και κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιείται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις -επί των οποίων αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

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

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο 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, σελ.116).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαραδέκτως** υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά των προσβαλλόμενων προσωρινών προσδιορισμών φόρων και προστίμων καθώς και κατά του υπ' αριθμ. .../24-08-2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καθώς οι παραπάνω πράξεις δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **28-09-2018** και αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του «... του .» με **ΑΦΜ .**, ως **απαράδεκτης**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.