



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13 / 12 / 2019

Αριθμός Απόφασης **3562**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

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

4. Την από 15/07/2019 και με αριθμό πρωτοκ. ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης που εδρεύει στο οδός αρ., τ.κ με ΑΦΜ: κατά

α) της υπ' αριθ. πρωτ./2015 δήλωσης αποδοχής των διαπιστώσεων ελέγχου, στο υπ' αριθ./2015 σημείωμα διαπιστώσεων

β) του υπ' αριθ./2015 σημειώματος διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013,

γ) της υπ' αριθ./2015 πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008- 31/12/2008),

δ) της υπ' αριθ./2015 πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008- 31/12/2008) και

ε) πάσας άλλης πράξης προσωρινού και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και χαρτοσήμου οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009) που εξέδωσε η προϊσταμένη της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **15/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Κατόπιν διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εφαρμογής του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Ν.Τ.Χ.) για το **οικονομικό έτος 2009** (χρήση 01/01-31/12/2008) στην προσφεύγουσα επιχείρηση και, δυνάμει της υπ' αριθμ.**/2014 εντολής ελέγχου** της Προϊσταμένης της ΔΟΥ ΦΑΕ Πειραιά, εκδόθηκαν:

α) το υπ' αριθμ.**/2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου,**

β) την υπ' αριθμ.**/2015 Προσωρινή Πράξη** Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος** οικ. έτους 2009, με αναλογούντα φόρο ποσού 660.714,83€, προσαύξηση λόγω ανακρίβειας ποσού 792.875,80€ και συνολικού ποσού **1.453.572,63€** και

γ) την υπ' αριθμ.**/2015 Προσωρινή Πράξη** Διορθωτικού Προσδιορισμού **Κ.Ν.Τ.Χ.** με ποσό χαρτοσήμου 10.204,00€, ΟΓΑ χαρτοσήμου 2.040,80€, πρόσθετα τέλη λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 14.693,76€ και συνολικού ποσού **26.938,56€**.

Οι ανωτέρω προσωρινές πράξεις και το σημείωμα διαπιστώσεων, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 14/07/2015, με την παραλαβή αυτών από τον, ο οποίος ασκούσε τα καθήκοντα του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου αυτής.

Σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, η προσφεύγουσα απάντησε με το με αριθ. πρωτ.**/2015** έγγραφό της, το οποίο υπογράφεται νομίμως από τον Πρόεδρο και Αντιπρόεδρο αυτής, **με το οποίο αποδέχθηκε τις διαπιστώσεις του ελέγχου.**

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ανάκληση** της υπ' αριθμ.**/2015** δήλωση αποδοχής και την **ακύρωση** των υπ' αριθ.**/2015** πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **εισοδήματος** και **τελών χαρτοσήμου**, λόγω ελλείψεως νομιμοποίησης του και, οι οποίοι δήλωσαν ότι αποδέχονται τα αποτελέσματα του ελέγχου, πλην όμως αυτοί ενήργησαν αυτοβούλως και προσωπικώς, δεδομένου δε ότι για την εν λόγω αποδοχή δεν απεφάνθη σχετικώς το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας, προβάλλοντας δε λόγους παραγραφής και παραβίασης των αρχών της χρηστής Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **63** του **ν. 4174/2013** (Α' 170) ορίζεται ότι «1) 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. ... 2) ..., 3) ..., 4) ..., 5) ..., 6) ..., 7) ..., **8)** Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **1§1** της **ΠΟΛ.1002/2013** Απόφασης του Υπ. Οικ. (Β' 55) περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, 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 προβαλλόμενη πράξη.»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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, 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.).

Επειδή, εξάλλου, 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 της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, ως **διοικητική πράξη** ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμος 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 (Α' 170)** 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, ΣτΕ 3785/2006, 3693/2008, ΣτΕ 835/2010, ΣτΕ 3502/2011).

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **28§1 του ν. 4174/2013 (Α' 170)** όπου ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. 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». Κατά συνέπεια, το σημείωμα διαπιστώσεων και ο προσωρινός προσδιορισμός του φόρου αποσκοπούν, στο να γνωστοποιήσουν στον υπόχρεο τις διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο, προκειμένου αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του και, κατά συνέπεια, στερούνται εκτελεστικότητας.

Επειδή κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, η φορολογική Αρχή επέδωσε στην προσφεύγουσα στις 14/07/2015, **α) το υπ' αριθμ./2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων**

Ελέγχου, β) την υπ' αριθμ./2015 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος** και **γ)** την υπ' αριθμ./2015 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Κ.Ν.Τ.Χ.**, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της και σε απάντηση αυτών, με το με αριθ. πρωτ./2015 έγγραφό της, **αποδέχθηκε τις διαπιστώσεις του ελέγχου.**

Επειδή, δεν δημιουργείται φορολογική διαφορά από την έκδοση μη εκτελεστής διοικητικής πράξης, όπως είναι η πράξη με την οποία η φορολογική αρχή, κατόπιν αίτησης του ενδιαφερόμενου μη υποβληθείσας κατ' ειδική διαδικασία του νόμου, γνωστοποιεί τις απόψεις της για την έννοια και έκταση εφαρμογής φορολογικής διάταξης (ΣτΕ 2095/97, ΣτΕ 675/1995). (Μωυσιδης Βλαδίμηρος, Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2012 σελ.315-316)

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαράδεκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανή προσφυγή** καθόσον οι προσβαλλόμενες με αυτή πράξεις **προσωρινού προσδιορισμού φόρων και τελών** καθώς και το **σημείωμα διαπιστώσεων**, εκδόθηκαν για την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου και **η απάντηση της προσφεύγουσας** επί αυτών **στερούνται εκτελεστότητας** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ΚΦΔ, δεδομένου δε ότι οι προσβαλλόμενες Προσωρινές Πράξεις **δεν επιφέρουν έννομα αποτελέσματα σε βάρος της προσφεύγουσας**, η ενδικοφανής προσφυγή **πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.**

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη ως απαράδεκτης** της από **15/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης που εδρεύει στο οδός αρ., Τ.Κ., με **ΑΦΜ:**, διότι στρέφεται κατά Προσωρινών Πράξεων (μη εκτελεστών), και, συγκεκριμένα, κατά **α)** του υπ' αριθ./2015 σημειώματος διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, **β)** της υπ' αριθ./2015 πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, **γ)** της υπ' αριθ./2015 πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και **δ)** της υπ' αριθ. πρωτ./2015 δήλωσης αποδοχής των διαπιστώσεων ελέγχου,

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
Ο προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίησή της.