



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/5/2020

Αριθμός απόφασης: 882

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. 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».

5. Την από 14/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας ".....", ΑΦΜ, που εδρεύει στην, Τ.Κ., κατά της σιωπηρής αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επί της με αρ. πρωτ.

...../18-9-2019 αίτησης ακύρωσης του άρθρου 75 παρ. 1 του Ν.2238/94 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 16/1/2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 14/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας “.....”, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επί της με αρ. πρωτ./18-9-2019 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρίας απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημα για ακύρωση των πράξεων επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν σε βάρος της κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην επιχείρησή της, δυνάμει της με αρ. .../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε στη χρήση 2012 η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εταιρία “.....” και στη συνέχεια, εκδόθηκαν η με αρ. .../2018 πράξη επιβολής προστίμου, η με αρ. .../6-8-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η με αρ. .../6-8-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η με αρ. .../6-8-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. Η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με αρ. Πρωτ./18-9-2019 ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αρ. .../6-8-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της με αρ. .../6-8-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.. Δεν ασκήθηκε από την προσφεύγουσα ενδικοφανής προσφυγή κατά της με αρ. .../2018 πράξης επιβολής προστίμου, με ημερομηνία επίδοσης 28/12/2018 και της με αρ. .../6-8-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. με ημερομηνία επίδοσης 12/9/2019. Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης την αρ. πρωτ./18-9-2019 αίτησή της, λόγω ολικής ή μερικής έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 παρ. 1 του Ν.2238/94, ζητώντας την ακύρωση των πράξεων επιβολής προστίμων που καταλογίστηκαν σε βάρος της, ισχυριζόμενη ότι μη νόμιμα η φορολογική αρχή προχώρησε σε φορολογικό έλεγχο και στην έκδοση πράξεων Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α., καθώς δεν απέδειξε την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» (ΦΕΚ 170/26.07.2013 Τεύχος Α'), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287/31.12.2013, Τεύχος Α') και την [παρ. 5 του άρθρου 18 του](#)

[N.4446/2016](#) (ΦΕΚ Α 240/22-12-2016) «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. 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 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. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1§1 της ΠΟΛ. 1064/2017 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013» : «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 στο άρθρο 75 του Ν.2238/94, ορίζεται : «1. Το φύλλο ελέγχου που οριστικοποιήθηκε επειδή δεν ασκήθηκε ένδικο μέσο, καθώς και αυτό που αφορά δήλωση η οποία κρίθηκε ειλικρινής, δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, για έναν από τους λόγους που αναφέρονται πιο κάτω, περιοριστικά: α) Για ολική ή μερική έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης. β) Αν ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αποδεδειγμένα του φύλλου ελέγχου. γ) Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου δεν είχε αρμοδιότητα να επιληφθεί στη φορολογία. δ) Για λογιστικό λάθος. ε) Για εσφαλμένο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου που αναλογεί σε αυτό.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση του φύλλου ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 1, αποφασίζει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με τη σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτηση του φορολογούμενου ή προκειμένου για τις περιπτώσεις γ', δ' και ε' της παραγράφου 1, ο αρμόδιος επιθεωρητής

δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτημα του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Η αίτηση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τρία (3) έτη από την καταχώρηση του οικείου φύλλου ελέγχου στο βιβλίο που ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 68».

Επειδή με το άρθρο 26 «Συμπλήρωση μεταβατικών διατάξεων ΚΦΕ» του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), εισήχθη στην παράγραφο 11 η ακόλουθη ρύθμιση: «Στο άρθρο 72 του ν. 4172/2013 προστίθεται νέα παράγραφος 22 που έχει ως εξής: «22. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου».

Επειδή με την απόφαση 1125/2019 ΣΤΕ έχει κριθεί : «7. Επειδή, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση επί του σχεδίου νόμου, με τον νέο κώδικα φορολογίας εισοδήματος εισάγονται διατάξεις ουσιαστικού δικαίου για την φορολογία φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ενταγμένες στον ευρύτερο σχεδιασμό του Υπουργείου Οικονομικών για την μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος της χώρας. Στο πλαίσιο αυτό, η εισαγωγή ουσιαστικών διατάξεων για την φορολογία των ως άνω υποκειμένων, «[...] επιτάσσει την διασύνδεσή της με την θέσπιση ενός νέου, αυτοτελούς, σύγχρονου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας [...] κατά το πρότυπο και των άλλων ευρωπαϊκών χωρών, [που] θα έχει στο επίκεντρο την απλοποίηση των φορολογικών διαδικασιών [...]». Πράγματι, με τον προαναφερόμενο ν. 4174/2013 εισήχθη νέος κώδικας φορολογικής διαδικασίας, με τον οποίο, όπως αναφέρεται στην οικεία εισηγητική έκθεση, θεσπίζεται ανεξάρτητο σύστημα κανόνων «[...] που θα διέπει διάφορα στάδια της φορολογικής διαδικασίας αφενός ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις των υποκειμένων των αναφερόμενων στον κώδικα φορολογιών και αφετέρου ως προς την διαδικασία της είσπραξης των προερχόμενων από φόρους και τέλη δημοσίων εσόδων». Όπως σαφώς προκύπτει από το κατ' ιδίαν περιεχόμενό τους, ο μεν ΚΦΕ περιλαμβάνει ρυθμίσεις αμιγώς ουσιαστικού χαρακτήρα, ο δε ΚΦΔ περιλαμβάνει διαδικαστικές διατάξεις. Ειδικότερα, ο ΚΦΕ περιλαμβάνει διατάξεις για την φορολογία εισοδήματος φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, την παρακράτηση φόρου (υπόχρεοι, συντελεστές, απαλλαγές), την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, την υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και προκαταβολή φόρου. Στον ΚΦΔ περιλαμβάνονται γενικές διατάξεις (αρμοδιότητα, κοινοποιήσεις, προθεσμίες) καθώς επίσης και διατάξεις για το φορολογικό μητρώο/αποδεικτικό ενημερότητας, την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, την διαδικασία υποβολής δηλώσεων, τους φορολογικούς ελέγχους, τον προσδιορισμό του φόρου, την είσπραξη του φόρου (αρμόδια όργανα, διασφαλιστικά μέτρα, μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης, αλληλέγγυα ευθύνη, παραγραφή δικαιώματος είσπραξης φόρων), την διαδικασία των προσφυγών (ειδική διοικητική διαδικασία/ενδικοφανής προσφυγή, αιτιολογία, βάρος απόδειξης). Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νομοθέτης προέβη σε εκ βάθρων αναδιαμόρφωση του φορολογικού δικαίου, κατά το μέρος που αφορά στην φορολογία εισοδήματος και την φορολογική διαδικασία, αποβλέποντας σε σαφή

διαχωρισμό των επιμέρους ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων. Αντιθέτως, ο προηγούμενος κώδικας φορολογίας εισοδήματος (ν. [2238/1994](#)) περιελάμβανε διατάξεις τόσο ουσιαστικού όσο και διαδικαστικού χαρακτήρα, μεταξύ των τελευταίων δε συγκαταλεγόταν και η επίμαχη διάταξη του άρθρου 75 περί ακύρωσης ή τροποποίησης φορολογικής εγγραφής. Αντίστοιχη ρύθμιση δεν περιελήφθη στον νέο κώδικα φορολογίας εισοδήματος, ο οποίος, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στην σκέψη 6, κατήργησε εξολοκλήρου τον ν. [2238/1994](#) με διάταξη αναδρομικής ισχύος, τεθείσα στον ν. [4223/2013](#), ο οποίος δημοσιεύθηκε στις 31.12.2013. Επομένως, από τις 23.7.2013, ημερομηνία δημοσίευσης και έναρξης ισχύος του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος, έως τις 31.12.2013, ημερομηνία δημοσίευσης του ν. [4223/2013](#), η διάταξη του άρθρου 75 του ν. [2238/1994](#) εξακολουθούσε να ισχύει για εκείνες τις περιπτώσεις των φορολογουμένων οι οποίοι είχαν υποβάλει αίτηση ακυρώσεως ενώπιον της Διοικήσεως κατά το ως άνω χρονικό διάστημα και δεν ανατρέπονται οι συνέπειες υποβολής της από την εκ των υστέρων αναδρομική κατάργηση της ως άνω διαδικαστικής διατάξης (πρβλ. ΣτΕ 2601/1994)».

Επειδή με τη με αρ. 335/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγιναν δεκτά τα εξής:

«Εν προκειμένω, είναι προφανές ότι η ως άνω ρητή κατάργηση του προς ον η παραπομπή νόμου (άρθρο 75 του 2238/94), σε συνδυασμό με την ταυτόχρονη εισαγωγή στην έννομη τάξη δύο νέων Κωδίκων, ήτοι του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) και κυρίως του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (Ν.4174/2013), στον οποίο περιλαμβάνονται κατά τρόπο ενιαίο για όλες, σχεδόν, τις φορολογίες (εισοδήματος, ΦΠΑ, κλπ.) οι τηρητέες διαδικασίες κατά την επιβολή και είσπραξη των σχετικών βαρών (βλέπε άρθρο 1 & 2 του ως άνω Κώδικα), υποδηλώνει τη σαφή βούληση του νομοθέτη να καταργήσει κάθε προϊσχύσασα διαδικασία, είτε αυτή είλκε τη νομιμοποίησή της απευθείας από το Ν.2238/94 είτε κατόπιν παραπομπής στις διατάξεις του νόμου αυτού... 3. Από τα ανωτέρω συνάγεται περαιτέρω ότι αιτήσεις, που υποβάλλονται μετά την ως άνω ημερομηνία (1/1/2014), με αίτημα την ακύρωση ή την τροποποίηση οριστικοποιημένης φορολογικής εγγραφής, για τους λόγους που μνημόνευε το άρθρο 75 του Ν.2238/94, είναι απαράδεκτες και απορρίπτονται, χωρίς την εξέταση της ουσιαστικής τους βασιμότητας από την αρμόδια φορολογική αρχή».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε αίτηση ακύρωσης των πράξεων επιβολής προστίμου χρήσεως 2012 που εκδόθηκαν σε βάρος της συνεπεία του διενεργηθέντος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, δυνάμει της με αρ. .../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τις διαδικαστικές διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 75 του Ν.2238/94.

Επειδή οι επικαλούμενες διατάξεις του άρθρου 75 του Ν.2238/94 έχουν καταργηθεί με το άρθρο 26 παρ. 11 του Ν.4223/2013 από ενάρξεως του Ν.4172/2013, ήτοι από την 1/1/2014 και ως εκ τούτου δεν τυγχάνουν εφαρμογής για πράξεις που εκδόθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του

N.4172/2013 και σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ανεξάρτητα εάν αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες του νόμου αυτού. Επομένως, ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε την εν λόγω αίτηση ακύρωσης ελλείπει νομικού ερείσματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας “.....”, ΑΦΜ, ως **απαράδεκτης**.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.