



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 11/12/2020

Αριθμός απόφασης: **1794**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 **17-07-2020** με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, κατά: α) του υπ' αριθ./**06-04-2020** Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και β) του με αριθμό/**06-04-2020** προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και, της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-07-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜκαι 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. /06-04-2020 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 12.092,85 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 150,22 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **12.243,07 €**.

-Με το υπ' αριθμ. /06-04-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων, του άρθρου 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας γνωστοποίησε τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στον προσφεύγοντα.

Ο ανωτέρω προσωρινός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μετά του υπ' αριθ. /06-04-2020 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ 1 του Ν. 4174/2013, πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου, τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, προκειμένου ο προσφεύγων να διατυπώσει εντός είκοσι (20) ημερών τις απόψεις του.

Αιτία έλεγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. /04-11-2019 πληροφοριακό δελτίο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προς τη Δ.Ο.Υ. Βέροιας, για τη διενέργεια ελέγχου στον προσφεύγοντα, μετά τη διαπίστωση πως στο υπό κρίση έτος, χορηγήθηκαν χρήματα προς τον προσφεύγοντα, έξω από το πλαίσιο οποιασδήποτε σύμβασης, από την επιχείρηση «.....» – Α.Φ.Μ., (στην οποία είναι διαχειριστής), μέσω του δοσοληπτικού λογαριασμού «33.08.00.001», ο οποίος εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο στο τέλος του έτους ύψους 44.500,00€.

Το ανωτέρω ποσό των 44.500,00€ συμπέρανε η Δ.Ο.Υ. Βέροιας ότι αποτελεί παροχή σε είδος κατά τα οριζόμενα στην παρ 3 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013, ως ίσχυε το έτος 2015.

Παράλληλα η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δε δήλωσε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015:

- στον κωδικό 129 το ακαθάριστο εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση μιας ισόγειας μονοκατοικίας εμβαδού 131,40 τμ και μιας αποθήκης εμβαδού 24,30 τμ κείμενων σε οικόπεδο εμβαδού 1.266,00 τμ στηντου Ν. Ημαθίας, ιδιοκτησίας του κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100%, δωρεάν παραχωρηθείσα στον πατέρα της συζύγου του,

- στον κωδικό 431 «εισόδημα από καθαρά κέρδη συμμετοχών σε νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία» ποσό 1.117,42€, (κέρδη) που έλαβε, από την ομόρρυθμη εταιρία «.....». – Α.Φ.Μ.στην οποία συμμετείχε, βάσει της οικείας βεβαίωσης αποδοχών.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/17-07-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσωρινής πράξης και του Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ως προς την παροχή σε είδος
Για το συνολικό ποσό των 44.500,00€, το οποίο αφορά σε δάνειο της εταιρίας προς τον προσφεύγοντα, καταλογίστηκαν σε βάρος της εταιρίας «.....», τα ανάλογα τέλη χαρτοσήμου με βάση τη αριθ./4-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατά της οποίας ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή και εκκρεμεί η έκδοση απόφασης από τη ΔΕΔ Αθηνών. Επομένως είτε θα πρέπει να μην καταλογισθεί χαρτόσημο της δανειακής σύμβασης σε βάρος της εταιρείας, είτε να μην καταλογισθεί το άνω ποσό των 43.500,00€ ως φορολογητέο ατομικό του εισόδημα, δεδομένου ότι πρόκειται για αντιφατικές ενέργειες της διοίκησης. Συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη και συνακόλουθα είναι άκυρη και η αύξηση του ποσού της εισφοράς αλληλεγγύης.
Ως προς τη δωρεάν παραχώρηση
Όσον αφορά στο εισόδημα από ακίνητα πρόκειται για δωρεάν παραχώρηση της χρήσης προς τον πατέρα της συζύγου του (ανιών εξ αγχιστείας), είναι πρόδηλο ότι δεν υπάρχει φορολογητέο εισόδημα και πρόκειται για εσφαλμένη ερμηνεία των σχετικών διατάξεων.

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». [...] 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 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. [...]».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 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 έκδοσή 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 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. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

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.

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».

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

Επειδή εν προκειμένω κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./06-04-2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος στις 04/05/2020, ήτοι πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου, τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, προκειμένου να προβάλλει τις απόψεις του και να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου, βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαράδεκτως** ασκείται ενδικοφανής προσφυγή ως προς το υπ' αριθ./06-04-2020 προσβαλλόμενο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και τον υπ' αριθ./**1/06-04-2020** προσβαλλόμενο προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας καθώς το ανωτέρω σημείωμα και ο προσωρινός προσδιορισμός δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **17-07-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**ως **απαράδεκτης**.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.