



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/4/2021

Αριθμός απόφασης: 1054

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

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 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από 14/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού

Τ.Κ., κατά του με αριθμό/6-11-2020 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 και του με αριθμό/6-11-2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και Φορολογικής οφειλής του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τον ανωτέρω προσβαλλόμενο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. και το Σ.Δ.Ε. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 13/1/2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 14/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., 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:

Δυνάμει της με αριθμό/28-02-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης – Β' Υποδιεύθυνση – Β3 Τμήμα Ερευνών, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Νομικές υπηρεσίες δικηγόρου» για τα φορολογικά έτη 2014 - 2016 με άρση τραπεζικού και χρηματιστηριακού απορρήτου και έλεγχο Προσαύξησης Περιουσίας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό ίλρωτ. ΕΜΠ/30-01-2017 έγγραφο του Β' Τμήματος ΔΙ.ΠΑ.Ε.Ε. της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ/4-04-2017), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων καταγγέλλεται επωνύμως για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και την ύπαρξη καταθέσεων στο εξωτερικό.

Κατόπιν επεξεργασίας και διασταύρωσης των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, των απλογραφικών βιβλίων και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων των ελεγχόμενων ετών, διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο παραβάσεις περί μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης την από 12/10/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014, του Ν.4093/2012 και του Ν.4174/2013, καθώς και την από 12/10/2020 πληροφοριακή έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με τα πορίσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμό/14-10-2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης για τη διενέργεια ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντα ως προς στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης αποδεχόμενος τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προέβη σε επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ελεγχόμενων ετών και επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/6-11-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Φορολογικής

οφειλής του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., θέτοντας παράλληλα εικοσαήμερη προθεσμία από την κοινοποίησή τους, προκειμένου ο προσφεύγων να υποβάλει εγγράφως στη φορολογική αρχή τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του με αριθμό/6-11-2020 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 και του με αριθμό/6-11-2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και Φορολογικής οφειλής του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, για τους λόγους που αναφέρονται σε αυτή.

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 : «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. ...»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1064/2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι : «Άρθρο 1 «Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας» 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.. 2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.»

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «1. 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 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.»

Επειδή στο άρθρο 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

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 οι προσωρινές πράξεις δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, αλλά εκδίδονται και κοινοποιούνται στον φορολογούμενο, όπως προβλέπεται στο άρθρο 28 Κ.Φ.Δ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ., προκειμένου αυτός να προβάλει τις αντιρρήσεις του ως προς την επικείμενη έκδοση των οριστικών πράξεων. Η έκδοση των προσωρινών αυτών πράξεων συνεπώς αποτελεί προπαρασκευαστική πράξη της διαδικασίας ελέγχου. Οι οριστικές πράξεις είναι αυτές που εκδίδονται, αφού έχει συνταχθεί έκθεση

ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση και κατά των οποίων ο υπόχρεος έχει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., τη δυνατότητα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επειδή ο με αριθμό/6-11-2020 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. και το συμπροσβαλλόμενο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο («ατομική διοικητική πράξη») και συνεπώς **στερούνται εκτελεστότητας**, δεδομένου ότι δεν παράγουν συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφοροποιώντας την φορολογική του υποχρέωση και ως εκ τούτου προσβάλλονται απαραδέκτως.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., 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 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.