



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

15 / 09 / 2022

Αριθμός Απόφασης **2809**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

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 28/04/2022 και με αριθμό πρωτοκ. ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στη, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, κατά του από 01-03-2022 και με αριθμό/2022 σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, του οποίου ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 28/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στη, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, 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

Η ελεγχόμενη οντότητα υπέβαλε τη με αριθμό/27-07-2021 αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 6^{ου} μήνα 2021, αρ. αίτησης επιστροφής Δ.Ο.Υ Αργοστολίου, με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή φόρου ποσού 10.000,00€, από απαλλασσόμενες πράξεις, ήτοι μέρος του πιστωτικού υπολοίπου της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/06/2021-30/06/2021, συνολικού ποσού 13.592,64€.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε η με αριθμό/10-08-2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, με την οποία ο έλεγχος κοινοποίησε στο διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας τη με αρ. πρωτ. /21-10-2021 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, με συνημμένη τη σχετική εντολή ελέγχου, προκειμένου: α) να της γνωστοποιήσει τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018 (Α'5) και β) να την καλέσει όπως θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία [λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία (παραστατικά)].

Εν συνεχεία, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα από την ελεγχόμενη οντότητα στοιχεία, συνέταξε το με αριθμό/2022 σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου βάσει των άρθρων 28 και 62 του Ν.4174/2013, το οποίο θεωρήθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών την 10-03-2022, οπότε και εκδόθηκε προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/02/2021-30/06/2021 με χρεωστικό υπόλοιπο με ποσό φόρου προς καταβολή αξίας 18.666,14€ πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 9.333,07€.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία μέσω του διαχειριστή της ζητά να επανεξεταστεί το με αριθμό/2022 σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου βάσει των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

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 το άρθρο 1 της ΠΟΛ.1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική Αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη 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 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, 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 εταιρεία το υπ' αριθμ./01-02-2022 **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου**, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της.

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). (Μωυσίδης 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 το προσβαλλόμενο σημείωμα διαπιστώσεων, εκδόθηκε για την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου και **στερείται εκτελεστότητας** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ΚΦΔ, δεδομένου δε ότι προσβαλλόμενο σημείωμα διαπιστώσεων **δεν επιφέρει έννομα αποτελέσματα σε βάρος της προσφεύγουσας**, η ενδικοφανής προσφυγή **πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη**.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη ως **απαράδεκτης** της από 28/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στη, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, διότι στρέφεται κατά Προσωρινής Πράξης (μη εκτελεσθείσας), και, συγκεκριμένα, κατά του υπ' αριθ./01.03.2022 σημειώματος διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013,

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
Η προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.