



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09.10.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: e856

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά α) της από έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας β) του υπ' αριθ. σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

ΕΔΕΣΣΑΣ γ) των υπ' αριθ.,,, πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα και δ) των υπ' αριθ.,, και πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017, 01/01/2018-31/12/2018, 01/01/2019-31/12/2019 και 01/01/2020-31/12/2020 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την από έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας β) το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ γ) τις υπ' αριθ.,,, πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα και δ) τις υπ' αριθ.,, και πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017, 01/01/2018-31/12/2018, 01/01/2019-31/12/2019 και 01/01/2020-31/12/2020 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ 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:

Κατόπιν της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα συνεπεία του με αρ. πρωτ. εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Γ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Γ2 Προγραμματισμού και Πληροφορικής Υποστήριξης (αρ. εισερχ.). Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ. (εμπορικού αντιπροσώπου που μεσολαβεί στην πώληση φρούτων και λαχανικών), έλαβε φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, εκδόσεως της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. και του με Α.Φ.Μ. Πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. καθώς και οι υπ' αριθ.,,, πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα και υπ' αριθ.,, και πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01/2017-

31/12/2017, 01/01/2018-31/12/2018, 01/01/2019-31/12/2019 και 01/01/2020-31/12/2020 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ. Εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ συνέταξε την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και την από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. υιοθετώντας τα πορίσματα ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και αποφαινόμενη ότι ο προσφεύγων έλαβε α) το φορολογικό έτος 2017 τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους με εκδότρια την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 148.447,55 € πλέον Φ.Π.Α. 19.298,18 €, β) το φορολογικό έτος 2018 δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους με εκδότρια την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 178.826,42 € πλέον Φ.Π.Α. 23.247,43 € και τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους με εκδότρια την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 854.434,00 € πλέον Φ.Π.Α. 111.076,43 €, ήτοι συνολικά πέντε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 1.033.260,42 € πλέον Φ.Π.Α. 134.323,86 €, γ) το φορολογικό έτος 2019 οκτώ εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους με εκδότρια την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 1.598.972,53 € πλέον Φ.Π.Α. 207.866,43 € και δ) το φορολογικό έτος 2020 δεκατρία εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους με εκδότρια την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 1.774.078,49 € πλέον Φ.Π.Α. 230.630,27 €. Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων στη φορολογία εισοδήματος πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά την καθαρή αξία των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων στα καθαρά αποτελέσματα των αντίστοιχων φορολογικών ετών ενώ στη φορολογία του Φ.Π.Α. δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών τον Φ.Π.Α. των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων στις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της από έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας, του υπ' αριθ. σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, των υπ' αριθ.,,,, πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα και των υπ' αριθ.,, και πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017, 01/01/2018-31/12/2018, 01/01/2019-31/12/2019 και 01/01/2020-31/12/2020 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ καθώς και κάθε συναφούς απόφασης, πράξης, έκθεσης ελέγχου και σημειώματος προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Έλλειψη αρμοδιότητας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την έκδοση καταλογιστικών πράξεων.
- Έλλειψη ειδικής, εμπειριστατωμένης, σαφούς και επαρκούς νόμιμης αιτιολογίας.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας.

- Καλή πίστη του ως λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «**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. **3.** Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. «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 ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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 και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ., 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. 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 σ' 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. Άρθρο 2 «Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής» 1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή, στην παρ. 8 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι «κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών 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 ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του 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, 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 γνωστοποιούνται 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, στοιχείο της προϋπόθεσης του παραδεκτού, σχετικό με τη φύση της πράξης ως διοικητικής, είναι η άσκηση δημόσιας εξουσίας με την πράξη, δηλαδή, η θέσπιση κανόνα δικαίου, ατομικού (με την ατομική πράξη) ή απρόσωπου (με την κανονιστική πράξη), για την ικανοποίηση συγκεκριμένου δημόσιου σκοπού, στο πλαίσιο μιας έννομης σχέσης που προβλέπεται από τους κανόνες του διοικητικού δικαίου (ΣΕ 3588/1987, λειτουργικό κριτήριο), με μόνη τη βούληση του διοικητικού οργάνου, που διατυπώνεται στην πράξη και συνακόλουθα, η εκτελεστότητα της πράξης.

Συνεπώς, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με αίτηση ακυρώσεως πράξεις των διοικητικών οργάνων, που στερούνται εκτελεστότητας, επειδή δεν θεσπίζουν κανόνα δικαίου, εκτός εάν συντρέχουν λόγοι ασφάλειας δικαίου (ΣΕ 147/2002). Οι κυριότερες από τις πράξεις αυτές είναι: ... δ) Έγγραφα, με τα οποία παρέχονται στον διοικούμενο ή σε άλλη αρχή πληροφορίες ή γίνονται ανακοινώσεις προς αυτούς. ... στ) Προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται της έκδοσης μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της, ... (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος II, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 15^η Έκδοση, 2015, σελ. 115 επ.).

Επειδή, με το άρθρο 45 του 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, **θ)** σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού, **ι)** στην περίπτωση του άρθρου 63B, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό.»

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά α) της από έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, β) του υπ' αριθ. σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και γ) των υπ' αριθ.,,, πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα και των υπ' αριθ.,, και πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017, 01/01/2018-31/12/2018, 01/01/2019-31/12/2019 και 01/01/2020-31/12/2020 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ καθώς δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 Δ/ΝΣΗΣ 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.