



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604520
Email : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 26/03/2024

Αριθμός απόφασης: 804

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

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.)»,
- γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).
- δ. Τη με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 08/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID), ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ» ΑΦΜ, διακριτικό τίτλο «.....», αντικείμενο δραστηριότητας «.....», διεύθυνση έδρας Τ.Κ., που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας – διπλογραφικά, κατά της με αριθμό/12-04-2023 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2018 (έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ταμείου - Αξιογράφων) του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ» ΑΦΜ, η

οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της υπ' αριθμ./12-04-2023 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ταμείου - Αξιογράφων φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 καθώς και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1124/2015, στην ΠΟΛ 1036/2017 καθώς και στην ΠΟΛ 1067/2018 και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ:

Φορολογικά έτη	2017	2018
Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού	12.000,00	
Προβλέψεις απομείωσης αποθεμάτων	40.424,18	
Παροχές τρίτων (Λ. 62)	36.770,55	4.000,00
Φόροι - τέλη (Λ. 63)	4.905,27	
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	12.826,04	3.964,01
Τόκοι και συναφή έξοδα (Λ. 65)		
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (Λ. 66)		
Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Λ. 68)	16.954,67	
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (Λ. 81)		
Λοιπές λογιστικές διαφορές		
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	123.880,71	7.964,01

Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι το φορολογικό έτος 2018 η προσφεύγουσα δε μετέφερε στην Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων (Έντυπο Ε3) ποσό ακαθαρίστων εσόδων ύψους 387.761,17 ευρώ, μειώνοντας έτσι τα κέρδη της κατά το ποσό αυτό.

Διαρκούντος του ελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018, όπου και δήλωσε το σύνολο των λογιστικών διαφορών του ελέγχου και επιπλέον αναμόρφωσε και τα οικονομικά της αποτελέσματα προσθέτοντας στα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2018 το ως άνω ποσό των 387.761,17 ευρώ. Συγκεκριμένα υπέβαλε τη με

αριθμό/18-10-2023 τροποποιητική δήλωση έτους 2017 και τη με αριθμό/18-10-2023 τροποποιητική δήλωση έτους 2018, οι οποίες κρίθηκαν ειλικρινείς από τον έλεγχο και ως εκ τούτου δεν εκδόθηκαν οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται να ακυρωθεί ολικά η εκδοθείσα με αριθμό/...../12-04-2023 εντολή ελέγχου καθώς και η με ID/30-11-2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η εταιρεία εφάρμοζε την ηλεκτρονική τιμολόγηση από το έτος 2021 και επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 περ. α του άρθρου 71ΣΤ του ν. 4172/2013, έχει παραγραφεί το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, εφόσον η προθεσμία της παρ. 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. για την έκδοση πράξης, περιορίζεται κατά δύο (2) έτη, συνεπώς λανθασμένα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις ν. 4512/2018 για τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΑΡΑΔΕΚΤΟ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 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 (μετονομασθείσα σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) 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, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής

καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής» αναφέρεται ότι:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'

Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 Ν. 4174/2013

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, όπως ορίζει το άρθρο 2 του Κ.Φ.Δ.:

«Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α) Φόρο Εισοδήματος,

β) Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.),

γ) Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.),

δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια,

ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τον προσδιορισμό (βεβαίωση) ή είσπραξη των οποίων, κατά την 1η.1.2014, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογικών των περ. α' και β',

στ) Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα».

Επειδή, στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, απαριθμούνται αναλυτικά τα λοιπά δημόσια έσοδα για τα οποία εφαρμόζεται ο ισχύων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και δεν περιλαμβάνεται σε αυτά η ταμειακή βεβαίωση.

Επειδή, επιπλέον με τις διατάξεις του άρθρου 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.

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, στην έννοια «οποιαδήποτε πράξης» έχει εκδοθεί σε βάρος υπόχρεου, εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματος του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι στο πεδίο εφαρμογής της κατ' άρθρο 63 του ΚΦΔ ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι **εκτελεστές πράξεις** ή παραλείψεις των φορολογικών αρχών από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές **διαφορές ουσίας**. Αντιθέτως, δεν υπόκεινται σε ενδικοφανή προσφυγή οι πράξεις που στερούνται εκτελεστότητας. Η τυχόν ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή κατά μη εκτελεστής πράξης είναι, κατά συνέπεια, απορριπτέα ως απαράδεκτη (ΣΤΕ 198/2010, 3236/2008, 1683/2008), ενώ και η εκδοθείσα επ' αυτής απόφαση δεν είναι εκτελεστή (ΣΤΕ 993/2011, 4327/2000).

Επειδή επομένως, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών Αρχών.

Επειδή στην εξεταζόμενη υπόθεση, η προσφεύγουσα προσφεύγει τόσο κατά της εκδοθείσας εντολής ελέγχου όσο και κατά της με ID έκθεσης ελέγχου, ήτοι δε στρέφεται κατά κάποιας εκτελεστής πράξης αλλά κατά προπαρασκευαστικής του ελέγχου πράξης στερούμενης εκτελεστότητας στην περίπτωση της εντολής ελέγχου, καθώς και κατά εγγράφου ομοίως στερούμενου εκτελεστότητας στην περίπτωση της με ID έκθεσης ελέγχου. Κατόπιν αυτών η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή **πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη** καθόσον με αυτή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν προσβάλλεται εκτελεστή πράξη.

ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΒΑΣΙΜΟ:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **48** του ν. **4701/2020** (ΦΕΚ Α' 128/01-07-2020), στο ν. 4172/2013 προστίθεται νέο άρθρο 71ΣΤ, ως εξής:

«Άρθρο 71ΣΤ Κίνητρα για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης

1 . . .

2. Για τις οντότητες που επιλέγουν την ηλεκτρονική τιμολόγηση μέσω Παρόχου και υπό την προϋπόθεση ότι την εφαρμόζουν αποκλειστικά για την έκδοση των παραστατικών πωλήσεων

κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ή των φορολογικών ετών για τα οποία έχει γίνει η επιλογή αυτή, προβλέπονται κατά περίπτωση τα εξής:

α) Η προθεσμία εντός της οποίας η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, περιορίζεται κατά δύο (2) έτη και ακολούθως βάσει αυτής υπολογίζονται οι προθεσμίες των παρ. 2 και 3 του ίδιου ως άνω άρθρου.

β) . . .

3 . . .

4. Τα κίνητρα των παρ. 2 και 3 παρέχονται στις οντότητες που θα επιλέξουν την ηλεκτρονική τιμολόγηση μέσω Παρόχου για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετά και χορηγούνται από το πρώτο έτος, στο οποίο εφαρμόζεται η ηλεκτρονική τιμολόγηση, μέχρι και το φορολογικό έτος 2022.»

Συνεπώς, τα κίνητρα των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 71ΣΤ του ν. 4172/2013, παρέχονται κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ή των φορολογικών ετών για τα οποία έχει γίνει η επιλογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης και για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετά και χορηγούνται από το πρώτο έτος, στο οποίο εφαρμόζεται η ηλεκτρονική τιμολόγηση. Συνεπώς δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση, καθόσον ο διενεργηθείς έλεγχος αφορά στις χρήσεις 2017 και 2018, ήτοι σε έτη κατά τα οποία δεν εφαρμοζόταν η ηλεκτρονική τιμολόγηση.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./08-12-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ» ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.