



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/10/2024

Αριθμός απόφασης:2255

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail :ded.thess@aade.gr

Url:www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α'58) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ.Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 ΑΑΔΕ*» (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 28-05-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, κατοίκου Ν. Καβάλας, κατά : α) του με αριθ. πρωτ. /27-03-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και β) καθ'ερμηνεία του δικογράφου της ενδικοφανούς, της από 29/04/2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου άρθρων 79 και 81 του ν. 5104/2024

(άρθρα 66 και 68 του προϊσχύσαντος νόμου 4987/2022) της Προϊστάμενης της ΔΟΥ Καβάλας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 31/05/2024 έκθεση απόψεων της Προϊστάμενης της ΔΟΥ Καβάλας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-05-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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:

Δυνάμει της με αριθ./12-03-2024 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο καυσίμων, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2023-31/12/2023, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Αιτία του ανωτέρω ελέγχου αποτέλεσαν : α) το με αριθ. πρωτ. /14-11-2023 έγγραφο της Οικονομικής Αστυνομίας Θεσσαλονίκης και η από 14/11/2023 σχετική έκθεση ελέγχου αναφορικά με τον προσδιορισμό της ζημίας του Δημοσίου λόγω έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και χρησιμοποίησής αυτών για ψευδείς βεβαιώσεις ανεφοδιασμού σκαφών παράκτιας αλιείας (αριθ. πρωτ. Εισερχ. /22-11-2023 της Δ.Ο.Υ. Καβάλας) και β) τα με αριθ. πρωτ. /23-11-2023 και /11-03-2024 έγγραφα της Φορολογικής Περιφέρειας Θεσσαλονίκης (αριθ. πρωτ. Εισερχ. /24-11-2023 και /11-03-2024, αντίστοιχα, της Δ.Ο.Υ. Καβάλας). Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση του με αριθ./27-03-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο κοινοποίησε στον ελεγχόμενο, μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση (ημ/νία ανάρτησης 27/03/2024 και ημερομηνία ανάγνωσης 28/03/2024). Περαιτέρω, ο ελεγχόμενος κατέθεσε τις απόψεις του επί του ανωτέρω σημειώματος, υποβάλλοντας το από 16/04/2024 Υπόμνημα (παροχής εξηγήσεων), το οποίο δεν αποδέχτηκε η φορολογική αρχή, συντάσσοντας την από 29-04-2024 Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου άρθρων 79 και 81 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), την οποία επίσης κοινοποίησε μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση (ημ/νία ανάρτησης 29/04/2024 και ημερομηνία ανάγνωσης 29/04/2024). Σημειώνεται ότι, δυνάμει τόσο του σχετικού Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, όσο και της από 29/04/2024 Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου των άρθρων 79 και 81 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), δεν εκδόθηκε καμία προσωρινή / οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου / προστίμου σε βάρος του ελεγχόμενου. Ειδικότερα, σύμφωνα με το υπ' αριθ./27-03-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την από 25-04-2024 Έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης 45 εικονικών φορολογικών στοιχείων, που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους προς την λήπτρια (αλιεύς) με Α.Φ.Μ.

....., συνολικής καθαρής αξίας 1.994,91€, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ.4 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 1, 33, 5 παρ.5, 8, 9, 11 και 15 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και επισύρουν τις ποινικές κυρώσεις των άρθρων 79 παρ.4 και 81 του ν.5104/2024. Επίσης, επισημαίνεται ότι δυνάμει της υπ'αριθ. /12-03-2024 Εντολής Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας δεν εκδόθηκε καμία άλλη Έκθεση Ελέγχου, εκτός από την ανωτέρω αναφερόμενη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Καβάλας, επικαλούμενος ότι η φορολογική αρχή προχώρησε σε αόριστο ανατιολόγητο έλεγχο και συνακόλουθα σε λανθασμένο συμπέρασμα περί εικονικότητας των συναλλαγών, εφαρμόζοντας σε βάρος του σε συνέχεια μιας καθολικής αντιμετώπισης του συνόλου των εμπλεκόμενων προσώπων στη διερευνώμενη από πλευράς της οικονομικής αστυνομίας υπόθεση, παρά το γεγονός ότι έφερε εκ του νόμου προς τούτο το σχετικό βάρος της απόδειξης, αρνούμενος το περιεχόμενο, τόσο του με αριθ. πρωτ. /27-03-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου όσο και της από 29/04/2024 της έκθεσης ελέγχου των άρθρων 79 και 81 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.). ορίζεται ότι :
«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (νέος Κ.Φ.Δ.) : «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 τη

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού »

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1064/2017 : «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 οποιοσδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.): «..... 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 ή με την ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του παρόντος, εφόσον έχει προηγηθεί η υπενθύμιση του άρθρου 63α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77),

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 φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ε) στην περίπτωση ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, η πράξη ενδιάμεσου 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 Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού,

ι) στην περίπτωση του άρθρου 74, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό,

ια) το πρακτικό εξώδικης επίλυσης φορολογικής διαφοράς που εκδίδεται από την Επιτροπή του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 (Α' 148).»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις 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 (άρθρα 63 επ. Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας).

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς 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 κατά την διαδικασία ελέγχου, όπως όταν γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο οι διαπιστώσεις του ελέγχου και καλείται αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση της γνωστοποίησης, καθώς αυτές συνιστούν προπαρασκευαστικές πράξεις που προηγούνται της έκδοσης μίας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της, αλλά στερούνται εκτελεστότητας, με την έννοια ότι δεν θεσπίζουν κανόνα δικαίου ή δεν παράγουν άμεσα συνέπειες σε βάρος του φορολογούμενου διαφοροποιώντας τη φορολογική του υποχρέωση. 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, στην έννοια της «οποιαδήποτε πράξης» που έχει εκδοθεί σε βάρος υπόχρεου, κατά της οποίας ασκείται ενδικοφανής προσφυγή, εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, τελών ή πράξεις επιβολής οποιασδήποτε κύρωσης για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του, καθώς και η απόρριψη, εν όλω ή εν μέρει, συγκεκριμένου αιτήματος του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, απαράδεκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, διότι στερείται εκτελεστότητας.

Επειδή, για τους ίδιους ως άνω λόγους, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, η οποία στρέφεται κατά της από 29/04/2024 έκθεσης ελέγχου των άρθρων 79 και 81 του ν.5104/2024, περί εγκλημάτων φοροδιαφυγής και μηνυτήριας αναφοράς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, είναι επίσης απαράδεκτη, ως ασκηθείσας κατά μη πράξης, κατά την ως άνω αναφερθείσα έννοια που έχει ο όρος «πράξη» στο άρθρο 72 του ΚΦΔ, καθώς η προσβαλλόμενη με αυτή μηνυτήρια

αναφορά δε συνιστά ούτε πράξη προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, ή φορολογικής φύσης προστίμων από τις αναφερόμενες στο ΚΦΔ, ούτε πράξη απόρριψης εν όλω ή εν μέρει επί αίτησης αναφορικά με συγκεκριμένη φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος, αλλά αυτή υποβλήθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καβάλας ενώπιον της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Καβάλας κατά του ίδιου του προσφεύγοντος και με αυτή ζητήθηκε η ποινική δίωξη του τελευταίου, ως εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 28-05-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.