



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14-02-2025

Αριθμός απόφασης: 335

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας: 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο: 2131312346

Email: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024, Α' 58).
- β. του άρθρου 10 της με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).
- δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της 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 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25-10-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. που εδρεύει στη, οδός Αρ....., Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης από το με Α.Φ.Μ., κατά: α) του με αριθμό/03-10-2024 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) του με αριθμό/03-10-2024 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, γ) του με αριθμό/03-10-2024 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 και δ) του με αριθμό/03-10-2024 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2019 έως

31-12-2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσωρινές πράξεις φορολογικών ετών 2018 και 2019 (ήτοι φορολογικών περιόδων από 01-01-2018 έως 31-12-2018 και από 01-01-2019 έως 31-12-2019, αντίστοιχα) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και το με αριθμό/03-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Άρθρων 33 και 65 Ν. 5104/2024 της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. επί του οποίου αυτές εδράζονται.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-10-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της με αριθμό/20-08-2024 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για την εφαρμογή των διατάξεων της Φορολογίας Εισοδήματος και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας για τις φορολογικές περιόδους από 01-01-2018 έως 31-12-2018 και από 01-01-2019 έως 31-12-2019, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμό πρωτοκόλλου/22-01-2024 (το οποίο διαβιβάστηκε στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. λαμβάνοντας αριθμό πρωτοκόλλου εισερχόμενου/09-02-2024) δελτίου πληροφοριών της Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με συνημμένη τη σχετική Έκθεση Ελέγχου - Έρευνας Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4987/2022 για την εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με κύρια δραστηριότητα «..... και με έδρα στην, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία βρίσκεται μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση, έλεγχος από τον οποίο διαπιστώθηκε η λήψη από την τελευταία: α) έξι (6) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 211.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 50.760,00€ για το φορολογικό έτος 2018 και β) τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 146.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 35.160,00€ για το φορολογικό έτος 2019, εκδόσεως της ανωτέρω οντότητας (Α.Φ.Μ.....), τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Εν συνεχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λαμίας συνέταξε το με αριθμό/03-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Άρθρων 33 και 65 Ν. 5104/2024 και εξέδωσε τις ακόλουθες πράξεις: α) το με αριθμό/03-10-2024 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) το με αριθμό/03-10-2024 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, γ) το με αριθμό/03-10-2024 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 και δ) το με αριθμό/03-10-2024 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2019 έως 31-12-2019, που κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων προσωρινών πράξεων φορολογικών ετών 2018 και 2019 (ήτοι φορολογικών περιόδων από 01-01-2018 έως 31-12-2018 και από 01-01-2019 έως 31-12-2019, αντίστοιχα) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραβίαση της αρχής της αιτιολογίας - Ασάφεια και αοριστία της έκθεσης ελέγχου.
- Υπαρκτό της συναλλαγής - Έλλειψη εικονικότητας των τιμολογίων.
- Καλοπιστία του λήπτη - Αντιστροφή βάρους απόδειξης.
- Παραβίαση διάταξης νόμου - Αοριστία έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του Ν. 5104/2024 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 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. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1^η έως 31^η Αυγούστου. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 4 του άρθρου 65 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την

παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» που έχει εκδοθεί σε βάρος υπόχρεου, εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή η 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 αιτήματός του από τη φορολογική αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 44 «Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων» του Ν. 5104/2024 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:

...

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

...

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,

...».

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της ...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2^{ος}, σελ. 109).

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλονται: α) ο με αριθμό/03-10-2024 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) ο με αριθμό/03-10-2024 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, γ) ο με αριθμό/03-10-2024 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 και δ) ο με αριθμό/03-10-2024 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2019 έως 31-12-2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

Επειδή, οι πράξεις αυτές δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, αλλά εντάσσονται στη διαδικασία γνωστοποίησης στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του, και, συνεπώς, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **25-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. ως **απαράδεκτης**.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.