



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17-04-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 639

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10,
Ταχ. Κώδικας : 54639-Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aa.de.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- Τις διατάξεις:
 - Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.
 - 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.
 - Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και
 - Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της 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).
- Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **17528 (ELENXIS 6099994)** ενδικοφανή προσφυγή της **ΔΗΜΑ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗΣ** του **ΑΛΕΞΙΟΥ**, με **Α.Φ.Μ. 121704228**, κατά των με αριθμό: α) 147/31-10-2024 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, β)

147/5149629/31-10-2024 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2023 και γ) 147/5149628/31-10-2024 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2022, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 30-12-2024 έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από **23-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου **17528 (ELENXIS 6099994)** εμπροθέσμως κατατεθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της **ΔΗΜΑ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗΣ του ΑΛΕΞΙΟΥ, με Α.Φ.Μ. 121704228**, με την οποία δεν προσβάλλεται καμία κοινοποιηθείσα οριστική πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» και της Ο. 3024/24.04.2023, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/12/2023, δυνάμει της υπ' αριθμ. 417/29-04-2024 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, εκδόθηκαν και επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα, το με αριθμό 147 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου καθώς και οι με αριθμό 147/5149628/31.10.2024 και 147/5149629/31.10.2024 προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01.01.2022-31.12.2022 και 01.01.2023-31.12.2023 αντίστοιχα. Επ'αυτών, η προσφεύγουσα υπέβαλε (με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) υπόμνημα που έλαβε αρ. πρωτ. 37433/15.11.2024.

Ακολουθως, όπως διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα: α) καταχώρησε στη στήλη των εξόδων των απλογραφικά τηρούμενων λογιστικών της αρχείων (βιβλίο εσόδων-εξόδων), κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους, δαπάνες, καυσίμων και επισκευής Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, αγοράς παγίων και οικοδομικών υλικών, χωρίς να παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί αυτές, καθότι δεν πληρούνται οι οριζόμενες από το άρθρο 30 του ως άνω Κώδικα Φ.Π.Α. προϋποθέσεις και β) δεν πραγματοποίησε σε άλλους υποκείμενους στο φόρο παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμάτων, ώστε να θεωρούνται πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια να μην επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. τα φορολογικά στοιχεία αξίας εκδόσεώς της, καθότι δεν πληρούνται οι οριζόμενες προϋποθέσεις απαλλαγής του φόρου, από το άρθρο 39^Α του ιδίου Κώδικα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρων προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

Λανθασμένα θεωρήθηκε από τη φορολογική αρχή ότι, οι παραδόσεις αποβλήτων στη νομική οντότητα «Νιζάμης Ι.Κ.Ε.», υπόκεινται σε Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 1 και 8 του Ν. 5104/2024** ορίζεται ότι: «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

1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97)...{..} 8. 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 τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. «Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια» απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις.».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 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 τη 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. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις –επί των οποίων αναγράφεται ρητώς-σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.»

Επειδή, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (Σ.τ.Ε. 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον 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 (Σ.τ.Ε. 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, τόμος 1, έκδοση, σελίδα 116).

Συνεπώς, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με αίτηση ακυρώσεως πράξεις των διοικητικών οργάνων, που στερούνται εκτελεστικότητας, επειδή δεν θεσπίζουν κανόνα δικαίου, εκτός εάν συντρέχουν λόγοι ασφάλειας δικαίου (ΣΕ 147/2002). Οι κυριότερες από τις πράξεις αυτές είναι: ... στ) Προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται της έκδοσης μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι απλές ή θετικές σύμφωνες γνωμοδοτήσεις και οι προτάσεις (ΣΕ 5322/1987, 957/1988, 5803/1996, 2725/1997) των οργάνων που έχουν γνωμοδοτική αρμοδιότητα (ανωτ. αριθ.

135). (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος II, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 15η Έκδοση, 2015, σελ. 115 επ.).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 44 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...».

Επειδή, στο **άρθρο 33 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...».

Εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι **απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή** κατά των με αριθμό: α) 147/31-10-2024 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου β) 147/5149628/31-10-2024 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2022 και γ) 147/5149629/31-10-2024 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2023, του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καθώς δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη ως **απαραδέκτης** της από **23.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου πρωτοκόλλου **17528 (ELENXIS 6099994)** ενδικοφανούς προσφυγής της **ΔΗΜΑ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗΣ του ΑΛΕΞΙΟΥ, με Α.Φ.Μ. 121704228**.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης

Επανεξέτασης και Νομικής υποστήριξης

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.