



Αθήνα, 19-5-2025

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1646

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,  
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2025** και με αρ, πρωτ. .... (ID ..... ) ενδικοφανή προσφυγή του ..... **ΑΦΜ** ..... κατοίκου ..... οδός ..... ως διαχειριστής της εταιρείας .....», **ΑΦΜ** ..... κατά της από 20-12-2024 έκθεσης μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Έκθεση ελέγχου της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2025** και με αρ, πρωτ. .... (ID ..... ) ενδικοφανούς προσφυγής του ..... **ΑΦΜ** ..... ως διαχειριστής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** ....., η οποία υποβλήθηκε 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:

-Με την από 20-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 εξέδωσε τριάντα πέντε (35) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 813.946,04€ πλέον ΦΠΑ 195.347,05€ προς την λήπτρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55<sup>Α</sup> & 66 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) όπως επικυρώθηκε με τον Ν.4987/2022.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω έκθεσης ελέγχου και των αναφερόμενων σε αυτή συνημμένων α) έως λζ), προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Από τα ευρήματα του ελέγχου δεν συνάγεται τραπεζική ή άλλη σχέση μεταξύ της ..... και της .....
2. Η εταιρεία ..... ουδέποτε έχει δηλώσει σε ΜΥΦ ούτε έχει καταγράψει σε βιβλίο προμηθευτών συναλλαγές με την εταιρεία .....
3. Τα πωληθέντα προϊόντα που περιγράφονται στα τιμολόγια αφορούν ηλεκτρονικά είδη, δραστηριότητα η οποία δεν περιλαμβάνεται στις δηλωθείσες δραστηριότητες της .....
4. Από την φερόμενη έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν προκύπτει κάποιο όφελος για την εταιρεία .....

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:**

*« ... 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. ... Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 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.»*

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 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: «α... β... γ... 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. 2ος, σελ. 109).

**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 εκτελεστών; πράξεων 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 το συνημμένο έγγραφο προσφυγής στην υπό εξέταση ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων στρέφεται κατά της από 20-12-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. η οποία κοινοποιήθηκε στις 20-12-2024 κατά της διατάξεις του αρθ. 5 του ΚΦΔ καθώς και των συνημμένων σε αυτή εγγραφών με στοιχεία α) έως λζ).

**Επειδή**, η με ημερομηνία θεώρησης 20-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2<sup>ΟΥ</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη, ούτε και τα αναφερόμενα σε αυτή συνημμένα έγγραφα και κατά συνέπεια δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή.

**Επειδή** λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που στρέφεται κατά μη εκτελεστών πράξεων πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

**Επειδή**, κατά τα λοιπά, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων λόγων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2025** και με αρ, πρωτ. .... (ID .....)  
ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... **ΑΦΜ** ..... ως διαχειριστής της  
εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** ..... ως **απαράδεκτης**.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον  
υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών<sup>1</sup>  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΣΚΟΥΡΑ Γ.**

---

**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.