



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 2/5/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 273

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604576  
**E-mail** : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr), [a.tsironi@aade.gr](mailto:a.tsironi@aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
  - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/ 27-04-2017).
  - 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., κατά της με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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:

Με βάση το με αριθ. πρωτ. .... έγγραφο του τμήματος προανάκρισης του Πταισματοδικείου Ηρακλείου, το οποίο παρελήφθη από την Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, λαμβάνοντας αριθμό εισερχομένου ....., εκδόθηκε η με αριθ. .... εντολή ελέγχου.

Σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, ενεργήθηκε προκαταρκτική εξέταση με την με αριθ. .... παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Ηρακλείου και ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ να συντάξει σχετική έκθεση ελέγχου περί της εικονικότητας ή όχι των με αριθ. .... Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), που εξέδωσε ο προσφεύγων.

Σύμφωνα με την εισαγγελική παραγγελία, συντάχθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ η με ημερομηνία θεώρηση ..... προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, η οποία εστάλη στον κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Ηρακλείου και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη προσφυγή, που άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, στρέφεται κατά της με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Το με αριθ. .... ΤΠΥ, που αφορά την κατασκευή ξύλινης φωτιζόμενης ταμπέλας 17 μέτρων δεν είναι εικονικό.
2. Η ως άνω έκθεση ελέγχου δεν συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ήτοι από εκτελεστή πράξη, με αποτέλεσμα να στερείται του δικαιώματός του να προβάλλει τους ισχυρισμούς του κατά αυτής.
3. Ουδέποτε του διενεργήθηκε επίδοση Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου, προκειμένου να προβάλλει τις απόψεις του ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής.
4. Έλλειψη αιτιολογίας της ως άνω έκθεσης ελέγχου, γεγονός που την καθιστά νόμω και ουσία αβάσιμη.

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΑΡΑΔΕΚΤΟ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] 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 εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

*2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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**, με βάση το με αριθ. πρωτ. .... έγγραφο του τμήματος προανάκρισης του Πταισματοδικείου Ηρακλείου, το οποίο παρελήφθη από την Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, λαμβάνοντας αριθμό εισερχομένου ....., εκδόθηκε η με αριθ. .... εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

**Επειδή**, σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, ενεργήθηκε προκαταρκτική εξέταση με την με αριθ. .... παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Ηρακλείου και ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ να συντάξει σχετική έκθεση ελέγχου περί της εικονικότητας ή όχι των με αριθ. .... Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), που εξέδωσε ο προσφεύγων.

**Επειδή**, σύμφωνα με την εισαγγελική παραγγελία και κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το με αριθ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), χωρίς να εκδοθεί σχετική πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου.

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. ο έλεγχος προέβη στην σύνταξη της με ημερομηνία θεώρησης ..... προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου, η οποία εστάλη στον κ. Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Ηρακλείου και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, χωρίς την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/πράξης επιβολής προστίμου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ 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 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

[...]

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του 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**, σε κάθε περίπτωση η με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη και κατά συνέπεια δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

**Επειδή**, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που ασκήθηκε κατά μη εκτελεστών τίτλων - πράξεων των φορολογικών αρχών, 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 αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ως **απαράδεκτης**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**  
**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**  
**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.