



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/05/2025

Αριθμός Απόφασης: 1615

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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. Τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στη, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθ. /23-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2023/-31/08/2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω οριστική πράξη του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ΦΠΑ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/01/2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /23-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2023/-31/08/2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για επιστροφή ποσού 13.141,17€, έναντι προηγούμενου πιστωτικού υπολοίπου ποσού 36.876,38€, ήτοι διαφορά φόρου προς επιστροφή ύψους 23.735,21€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 23/12/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. /20-05-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών «.....», για τη φορολογική περίοδο 01/08/2023-31/08/2023. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. πρωτ. /11-12-2024 αίτηση που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία, με την οποία ζητήθηκε η επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας (Φ.Π.Α.), ποσού 36.876,38€.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν βάσει της υπ' αριθ. Α.1104/2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, της ΠΟΛ.1167/2013 εγκυκλίου και του υπ' αριθ. /24-03-2023 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών, αναφορικά με τις οδηγίες διενέργειας ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι για μέρος των φορολογικών στοιχείων δαπανών δεν συντρέχει δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής τους φόρου. Ως εκ τούτου βάσει του πορίσματος ελέγχου, προσδιορίστηκε ποσό ΦΠΑ προς επιστροφή ύψους 13.141,17€ αντί του ποσού 36.876,38€ που ζητήθηκε με την υπ' αριθ. /11-12-2024 αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ως προς το περιεχόμενο των τιμολογίων δαπανών: Όλα τα τιμολόγια περιλαμβάνουν τα στοιχεία που οι διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4308/2014 με το καθένα από τα υπό κρίση τιμολόγια τιμολογούνται τρεις (3) γενικές κατηγορίες υπηρεσιών ήτοι:(ΝΕΑ ΠΛΟΙΑ ΠΕΛΑΤΕΣ), (επεξεργασία στην εφαρμογή) και (αναφορά ανάπτυξης) και είναι νόμιμο και λογικό να φέρουν την ίδια αιτιολογία. Η διαφορά στην αξία των τιμολογίων οφείλεται στο διαφορετικό αριθμό των παρεχόμενων υπηρεσιών για κάθε μία από τις τρεις γενικές κατηγορίες.
- Ως προς τη σαφήνεια του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4308/2014: Η παράλειψη αυτή αφορά την εκδότη τω τιμολογίων επιχείρηση και όχι τη λήπτρια δηλαδή την προσφεύγουσα επιχείρηση και δεν μπορεί να αποτελέσει αιτία μη αναγνώρισης της φορολογητέας εισροής.

- Ως προς την παροχή υπηρεσιών από τους εργαζόμενους της προσφεύγουσας: Δεν υπάρχει διάταξη που να απαγορεύει οποιαδήποτε επιχείρηση να χρησιμοποιεί δικές της εισροές (δικοί της εργαζόμενοι) αλλά και εισροές τρίτων. Με αποφάσεις του ΣΤΕ έχει κριθεί ότι δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών, εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο.
- Εσφαλμένη η άποψη της ελεγκτικής αρχής ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, με βάση τα εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία δεν έχει τιμολογήσει στη μητρική εταιρεία στην αλλοδαπή το κόστος του έτους 2023 καθώς δεν έχει λάβει υπόψη της τις λογιστικές εγγραφές προβλέψεων.
- Η φορολογική αρχή ισχυρίζεται ότι δεν αναγνωρίζει τις δαπάνες που σχετίζονται με τα επίμαχα τιμολόγια γιατί έχει την υπόνοια ότι πρόκειται για εικονικές συναλλαγές, ενώ αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ότι η εξόφληση των τιμολογίων έγινε με τραπεζικό μέσο. Περαιτέρω, βάσει απόφασης περιφερειακού Δικαστηρίου της Ουγγαρίας (υπόθεση C-80/11) η φορολογική αρχή που δεν αναγνώρισε το δικαίωμα υποκείμενου στο φόρο να εκπέσει από το ποσό του Φ.Π.Α. το ποσό του οφειλόμενου ή αποδοθέντος φόρου για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, δεν απέδειξε ότι ο υποκείμενος στο φόρο είχε γνώση των παράνομων αυτών ενεργειών ή ότι είχε συμμετοχή σε αυτές.

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 1η έως 31η Αυγούστου.[...]**».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ.2 του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1064/12-04-2017**, διευκρινίστηκε ότι: **«2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. [...]**».

Επειδή, με τις διατάξεις της **A.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, Α' 206), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από τον δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.»**, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Ψηφιακή υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής [...]

3. Από 1/2/2023 και εφεξής οι ενδικοφανείς προσφυγές και τα αιτήματα αναστολής του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 που αφορούν σε πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, οι οποίες εκδίδονται ή συντελούνται από τις υπηρεσίες που αναφέρονται στις παρ. 1 και 2 του παρόντος, υποβάλλονται πλέον αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από τον δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε., ήτοι www.aade.gr, με τη χρήση προσωπικών κωδικών πρόσβασης του TAXISnet, εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. Η ως άνω αποκλειστική, μέσω διαδικτύου, ψηφιακή υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής και του αιτήματος αναστολής, δεν ισχύει για τους φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού, στους οποίους παρέχεται εναλλακτικά η δυνατότητα χειρόγραφης υποβολής στην αρμόδια φορολογική αρχή. Σε περίπτωση που υφίσταται αποδεδειγμένη αδυναμία υποβολής ψηφιακά, οι ενδικοφανείς προσφυγές και τα αιτήματα αναστολής υποβάλλονται χειρόγραφα στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της.

4. Όταν ο υπόχρεος είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, σε περίπτωση που η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται ψηφιακά από τον νόμιμο εκπρόσωπό τους, τότε γίνεται με χρήση των προσωπικών του κωδικών. Στις περιπτώσεις της παρ. 4 του άρθρου 2 της υπό στοιχεία ΠΟΛ 1064/2017 (Β' 1440) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται ψηφιακά από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην ίδια παράγραφο, ομοίως με χρήση των προσωπικών τους κωδικών. [...]

Άρθρο 2 Περιεχόμενο και διαδικασία της ψηφιακής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής

[...]

6. Η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής απαιτείται να φέρουν Ψηφιακή Βεβαίωση Εγγράφου που εκδίδεται μέσω gon.gr, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 27 του ν. 4727/2020. Τα ως άνω ισχύουν και για την προβλεπόμενη, στην παρ. 3 του άρθρου 6 της υπό στοιχεία ΠΟΛ 1064/2017 (Β' 1440) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 επί του αιτήματος αναστολής, καθώς και για το συμπληρωματικό υπόμνημα που προβλέπεται στην παρ. 4 του άρθρου 2 της παρούσας. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Ενεργητική νομιμοποίηση» του ν.2717/1999 (Κωδ.Διοικ.Δικον.), ορίζεται ότι:

«1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος:

α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώδες έννομο συμφέρον, ή
β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου.»

Επειδή, εν προκειμένω, από το Ο.Π.Σ. Elenxis προκύπτει ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή δεν φέρει Ψηφιακή Βεβαίωση Εγγράφου που εκδίδεται μέσω της Ενιαίας Ψηφιακής Πύλης (gon.gr) ώστε να πληρείται η απαραίτητη προϋπόθεση του παραδεκτού για την άσκησή της, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Επιπλέον η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή, όπως διαβιβάστηκε ηλεκτρονικά, είναι ανυπόγραφη και ως φυσικό έγγραφο.

Ως εκ τούτου, η εξεταζόμενη ενδικοφανής προσφυγή κρίνεται απαράδεκτη από την Υπηρεσία μας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ως **απαράδεκτης**.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.