



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/09/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 2339

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ με έδρα στο κατά των υπ' αριθμ.:

-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 34.964,50 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 14.908,72 € ήτοι συνολικό ποσό **49.873,22 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 40.086,65 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 20.043,32 € ήτοι συνολικό ποσό **60.129,97 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 71.115,89 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 35.557,94 € ήτοι συνολικό ποσό **106.673,83 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 02/10/2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ./2018 εντολής ελέγχου).

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., για τις περιόδους 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016, διαπιστώθηκε διαφορά στο φόρο εκροών που προκύπτει από τον υπολογισμό των αυτοπαραδόσεων. Οι αυτοπαραδόσεις που έγιναν στα κρινόμενα έτη αφορούν την προσφορά δωρεάν διαμονής στο ξενοδοχείο εκ μέρους της προσφεύγουσας, των οποίων τις αξίες καταχώρησε στους τηρηθέντες διακεκριμένους λογαριασμούς (Λ/78). Συγκεκριμένα, οι αξίες που υπολογίστηκαν από την προσφεύγουσα ανά φορολογικό έτος έχουν ως εξής:

- 2014: 120.390,14 €
- 2015: 117.039,86 €
- 2016: 101.797,11 €

Ο έλεγχος, προκειμένου να εξακριβώσει την ορθότητα του υπολογισμού της προσφεύγουσας, αναζήτησε τη μέση τιμή διανυκτέρευσης που χρέωνε η προσφεύγουσα ανά μήνα, όπως αυτή προσδιορίζεται από τα τηρηθέντα βιβλία, για τις διανυκτερεύσεις που τιμολογήθηκαν κανονικά και σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, στα υπό εξέταση φορολογικά έτη. Παράλληλα, προσδιόρισε τον αριθμό των δωρεάν διανυκτερεύσεων, αφαιρώντας τον αριθμό των διανυκτερεύσεων που τιμολογήθηκαν από τον συνολικό αριθμό των διανυκτερεύσεων, όπως τα τελευταία προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία που τηρεί η προσφεύγουσα. Κατόπιν, ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό της αξίας των δωρεάν διαμονών στο ξενοδοχείο,

πολλαπλασιάζοντας τον αριθμό τους με τη μέση τιμή διανυκτέρευσης. Τα αποτελέσματα του εν λόγω υπολογισμού του ελέγχου ανά φορολογικό έτος ήταν τα κάτωθι:

- 2014: 658.305,49 €
- 2015: 692.767,50 €
- 2016: 648.842,50 €

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι οι υποβληθείσες δηλώσεις για τις φορολογικές περιόδους 2014, 2015 και 2016 ήταν ανακριβείς, διότι οι δηλωθείσες φορολογητέες εκροές ήταν μικρότερες κατά τα ακόλουθα ποσά ανά φορολογική περίοδο:

Ετος	Φορ. εκροές δήλωσης	Φορ. εκροές ελέγχου	Διαφορά
2014	120.390,14 €	658.305,49 €	537.915,35 €
2015	117.039,86 €	692.767,50 €	576.355,47 €
2016	101.797,11 €	648.842,50 €	547.045,39 €

Επί των ανωτέρω διαφορών, ο έλεγχος υπολόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. προς καταβολή, ο οποίος ανέρχεται στα ακόλουθα ποσά ανά φορολογική περίοδο:

- 2014: 34.964,50 €
- 2015: 40.086,65 €
- 2016: 71.115,89 €

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Η παροχή (υπηρεσιών) δωρεάν διαμονής στο ξενοδοχείο συνεργατών της προσφεύγουσας αποτελεί χρησιμοποίηση υπηρεσιών για τις ανάγκες της (και όχι για τις ιδιωτικές της ανάγκες) και για τις οποίες θα έπρεπε να έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Επίσης δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 30, παρ. 4 του Ν.2859/2000, οι οποίες εξαιρούν την ανωτέρω υπηρεσία από το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. και συνακόλουθα, εφόσον η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα έκπτωσης για τη λήψη της υπηρεσίας αυτής, δεν τυγχάνει εφαρμογής και η διάταξη της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 2859/2000.

2ος λόγος: Πλημμελής και εσφαλμένη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 19, παρ. 2 (γ') του Ν. 2859/2000 αναφορικά με τον προσδιορισμό εκ μέρους του ελέγχου της «κανονικής αξίας» της συναλλαγής για τον υπολογισμό Φ.Π.Α. αυτοπαράδοσης. Μη ορθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη εσωτερικό στοιχείο της ίδιας της προσφεύγουσας (δηλ. τη μέση τιμή χρέωσης ανά διανυκτέρευση) αντί εξωτερικών στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων για ομοειδείς υπηρεσίες.

3ος λόγος: Επικουρικά ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό, σε περίπτωση έλλειψης συγκριτικών στοιχείων από ομοειδείς επιχειρήσεις, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο η παροχή των επίμαχων υπηρεσιών.

4ος λόγος: Επικουρικά ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό, υπό την εκδοχή ότι ορθώς ο έλεγχος χρησιμοποίησε εσωτερικό στοιχείο της ίδιας της προσφεύγουσας, όφειλε να μη λάβει υπόψη του τη μέση τιμή διαμονής όλων των δωματίων του ξενοδοχείου, αλλά τις χαμηλότερες τιμές χρέωσης προς ανεξάρτητους ιδιώτες πελάτες, καθώς η παροχή της εν λόγω δωρεάν υπηρεσίας αφορούσε σε διαμονή σε δωμάτια με τη χαμηλότερη χρέωση.

5ος λόγος: Η διάταξη του άρθρου 53, παρ. 4 του Ν. 4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78, παρ. 1 & 4 και 43, παρ. 2 του Συντάγματος και συνεπώς πρέπει να διαγραφούν τα ποσά τόκου που τυγχάνουν επιβλητέα με αιτία τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2, παρ. 1 (α') του Ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), «αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ. 1 του Ν.2859/2000, «Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο:

α) χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου,

β) παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του,

γ) χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 4 του Ν. 2859/2000, «Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο».

Επειδή με την ΠΟΛ 10/1987 εγκύκλιο έχει διευκρινιστεί ότι: «στην κατηγορία των πράξεων (υπηρεσιών) που δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, ανήκουν οι δαπάνες:

- δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

- στέγασης, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

- επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας γενικά των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, των μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, καθώς και των σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις των μη εκπιπτόμενων δαπανών, ο νόμος θεωρεί ως

φορολογητέες πράξεις τις αντίστοιχες υπηρεσίες, για λόγους φορολογικής ισότητας. Τούτο δε γιατί αν αυτές οι υπηρεσίες προσφέρονταν στην επιχείρηση από οποιονδήποτε άλλον υποκείμενο, δε θα είχε το δικαίωμα να εκπέσει το φόρο που θα την επιβάρυνε.

Παράδειγμα Α: Εκμεταλλευτής ξενοδοχείου παρέχει ψυχαγωγία και φιλοξενία σε οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων.

Παράδειγμα Β: Επισκευαστής μηχανών αυτοκινήτων επισκευάζει στο δικό του συνεργείο και τη μηχανή του Ι.Χ. αυτοκινήτου μέχρι εννέα (9) θέσεων της επιχείρησής του».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι υπηρεσίες δωρεάν διαμονής παρασχέθηκαν αποκλειστικά σε συνεργάτες της (επαγγελματίες-πράκτορες), στα πλαίσια συμβατικών σχέσεων με αυτούς και με σκοπό τον έλεγχο και την πιστοποίηση των υποδομών και των παρεχόμενων υπηρεσιών, προκειμένου να προβούν σε αντίστοιχες προτάσεις σε υποψήφιους πελάτες για την επιλογή του συγκεκριμένου ξενοδοχείου. Ήτοι, οι εν λόγω πράξεις συνιστούν μέσο ευόδωσης του εταιρικού σκοπού της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι αποβλέπουν στην προώθηση των εργασιών της και συμβάλλουν άμεσα και καθοριστικά στη διενέργεια φορολογητέων πράξεων για σκοπούς Φ.Π.Α.

Επειδή με βάση την ανωτέρω νομοθεσία, οι δαπάνες φιλοξενίας δεν εκπίπτουν για σκοπούς Φ.Π.Α., **ανεξαρτήτως των προσώπων που φιλοξενούνται και του σκοπού της φιλοξενίας.**

Επειδή συνεπώς, η παροχή δωρεάν διαμονής εκ μέρους της προσφεύγουσας θεωρείται φορολογητέα παροχή υπηρεσίας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 2 του Ν. 2859/2000, «Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

....

γ) **Για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους.**

....

Ως "κανονική αξία", για την εφαρμογή των περιπτώσεων γ' και δ', θεωρείται το συνολικό ποσό το οποίο αυτός που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά το χρόνο της εν λόγω παράδοσης ή παροχής **σε ανεξάρτητο** προμηθευτή αγαθού ή **πάροχο υπηρεσίας** στο εσωτερικό της χώρας, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία.

Εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η "κανονική αξία", για την εφαρμογή των περιπτώσεων γ' και δ', δεν μπορεί να είναι κατώτερη της τιμής της αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή ελλείψει τιμής αγοράς, του κόστους των αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης και προκειμένου περί υπηρεσιών, από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στο φόρο η παροχή των υπηρεσιών».

Επειδή με την ΠΟΛ 10/1987 εγκύκλιο έχει διευκρινιστεί ότι: «δ. Για τις υπηρεσίες της περ. γ' του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε άλλη περίπτωση για την οποία η αντιπαροχή δε συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία.

Ως κανονική αξία θεωρείται το ποσόν που θα έπρεπε, κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της αγοράς, να καταβάλει οποιοσδήποτε αγοραστής ή λήπτης για να επιτύχει την απόκτηση του αγαθού ή τη λήψη της υπηρεσίας **από έναν ανεξάρτητο προμηθευτή ή από πρόσωπο που παρέχει ανεξάρτητα τις υπηρεσίες αυτές στο εσωτερικό της χώρας».**

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι για τον προσδιορισμό της «κανονικής αξίας», δεν προβλέπεται σε καμία περίπτωση να χρησιμοποιούνται στοιχεία τιμολόγησης της ίδιας της, κατά περίπτωση, ελεγχόμενης οντότητας.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος χρησιμοποίησε εσωτερικό στοιχείο της ίδιας της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα, τη μέση τιμή χρέωσης ανά διανυκτέρευση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, γενομένου αποδεκτού του 2^{ου} ως άνω ισχυρισμού της προσφεύγουσας, θα πρέπει η «κανονική αξία» να προσδιοριστεί με βάση στοιχεία από ομοειδείς επιχειρήσεις, ήτοι από τιμές που θα χρέωναν άλλα ξενοδοχεία της περιοχής για την παροχή ίδιων υπηρεσιών διαμονής.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι τιμές που αναγράφονται σε σχετικό έγγραφο του Ξενοδοχειακού Επιμελητηρίου Ελλάδος, το οποίο και προσκόμισε.

Επειδή ωστόσο, οι τιμές που αναφέρονται στο εν λόγω έγγραφο αφορούν τα κατώτατα όρια τιμολόγησης.

Επειδή παράλληλα, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο αναφορικά με την κατηγορία των δωματίων τα οποία παραχωρήθηκαν για δωρεάν διαμονή, ο σχετικός ισχυρισμός της, ότι παραχωρήθηκαν αποκλειστικά δωμάτια κατώτερης κατηγορίας, δεν δύναται να αποδειχτεί και κατά συνέπεια, δε δύναται να ληφθεί υπόψη το ανωτέρω έγγραφο του Ξενοδοχειακού Επιμελητηρίου Ελλάδος.

Επειδή ελλείψει συγκριτικών στοιχείων από ομοειδείς επιχειρήσεις, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το συνολικό κόστος που επωμίστηκε η προσφεύγουσα για την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα παραθέτει έναν τρόπο υπολογισμού του κόστους ανά διανυκτέρευση, προσκομίζοντας και σχετικά παραστατικά, με τον οποίο καταλήγει στα εξής κόστη:

Έτος	Κόστος/διανυκτέρευση
2014	29,27
2015	29,85
2016	31,85

και ισχυριζόμενη ότι πολλαπλασιάζοντας τα ανωτέρω κόστη με τον αριθμό των δωρεάν διανυκτερεύσεων, η φορολογητέα αξία των παρασχεθεισών υπηρεσιών είναι μικρότερη τόσο από αυτήν που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο όσο και από αυτήν που συμπεριέλαβε η ίδια στα βιβλία της (Λ/78) και στις υποβληθείσες δηλώσεις.

Επειδή η προσφεύγουσα στη συνέχεια, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/25-05-2021 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο παρέθεσε έναν αναθεωρημένο τρόπο υπολογισμού του κόστους ανά διανυκτέρευση, προσκομίζοντας και σχετικά παραστατικά, με τον οποίο κατέληξε στα εξής κόστη:

Έτος	Κόστος/διανυκτέρευση
2014	27,15
2015	28,13

τα οποία είναι χαμηλότερα από αυτά στα οποία είχε καταλήξει με την ενδικοφανή προσφυγή. **Επειδή** η προσφεύγουσα στη συνέχεια, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/12-08-2021 δεύτερο Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο παρέθεσε έναν επίσης αναθεωρημένο τρόπο υπολογισμού του κόστους ανά διανυκτέρευση, προσκομίζοντας και σχετικά παραστατικά, με τον οποίο κατέληξε στα εξής κόστη:

Έτος	Κόστος/διανυκτέρευση
2014	95,04
2015	98,81
2016	103,23

τα οποία είναι υψηλότερα τόσο από αυτά στα οποία είχε καταλήξει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το πρώτο Συμπληρωματικό Υπόμνημα όσο και από αυτά με τα οποία είχε υπολογίσει τη φορολογητέα αξία των αυτοπαραδόσεων που είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α..

Επειδή η Υπηρεσία μας, βασιζόμενη στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και στις υποβληθείσες δηλώσεις της προσφεύγουσας, πρόβη σε υπολογισμό του κόστους/ανά διανυκτέρευση και κατ' επέκταση, της φορολογητέας αξίας της αυτοπαραδόσεως ανά ελεγχόμενη χρήση, έχοντας υπόψη και τις εξής παραδοχές:

- θα πρέπει να ληφθούν υπόψη μόνο τα έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγική λειτουργία της επιχείρησης και όχι τα αυτά που σχετίζονται με τις λειτουργίες διοίκησης και διάθεσης,
- επί των ανωτέρω εξόδων, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη μόνο ποσοστό ίσο με το ποσοστό των εσόδων από παροχή υπηρεσιών ως προς το σύνολο των εσόδων της επιχείρησης,
- ο αριθμός των συνολικών διανυκτερεύσεων ανά έτος, προκειμένου για τον υπολογισμό του κόστους/διανυκτέρευση, καθώς και ο αριθμός των δωρεάν διανυκτερεύσεων, προκειμένου για τον μετέπειτα υπολογισμό της φορολογητέας αξίας, προκύπτουν από τα πρόσθετα βιβλία της προσφεύγουσας (Εκθεση Ελέγχου σελ. 59-60) και είναι οι εξής:

Έτος	Συνολικές διανυκτερεύσεις	Δωρεάν διανυκτερεύσεις
2014	49439	2855
2015	47487	2796
2016	46374	2604

- το κόστος/ανά διανυκτέρευση που προκύπτει από τους ανωτέρω υπολογισμούς, θα πρέπει να μειωθεί κατά ένα ποσοστό 20%, με δεδομένα τα διδάγματα της κοινής πείρας ότι τα δωμάτια που χορηγούνται για δωρεάν διαμονή είναι κατώτερης κλάσης από τον μέσο όρο των διαθέσιμων δωματίων των ξενοδοχείων ή περιλαμβάνουν λιγότερες δυνατότητες δωρεάν χρήσης των λοιπών εγκαταστάσεων του ξενοδοχείου.

Επειδή το ποσοστό των εσόδων που αφορά αποκλειστικά και μόνο την παροχή υπηρεσιών, σε σχέση με το σύνολο των εσόδων, ανέρχεται ανά φορολογικό έτος σε:

Έτος	Έσοδα παροχής υπηρεσιών	Συνολικά έσοδα	Ποσοστό
2014	12.729.704,19	17.560.350,90	72,49%
2015	12.827.615,57	17.849.601,85	71,86%
2016	12.485.564,90	17.345.281,78	71,98%

Επειδή το κόστος παροχής υπηρεσιών ανέρχεται ανά φορολογικό έτος σε:

2014	Σύνολο εξόδων	Έξοδα παραγωγικής λειτουργίας	Ποσοστό που αντιστοιχεί σε παροχή υπηρεσιών (72,49%)
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	3.995.355,42	3.355.275,97	2.432.239,55
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	1.139.108,41	350.734,97	254.247,78
Παροχές τρίτων	1.774.096,71	1.561.319,53	1.131.800,53
Φόροι-τέλη	149.875,55	100.548,04	72.887,27
Διάφορα έξοδα	1.380.415,55	535.323,90	388.056,30
Τόκοι και συναφή έξοδα	2.963.917,22	-	-
Αποσβέσεις	3.133.710,82	3.078.135,61	2.231.340,50
Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	11.837,36	-	-
Μερικό σύνολο	14.548.317,04	8.981.338,02	6.510.571,93
Αναλώσεις υλικών οροφοκομίας	137.410,03	137.410,03	137.410,03
Γενικό σύνολο	14.685.727,07	9.118.748,05	6.647.981,96

2015	Σύνολο εξόδων	Έξοδα παραγωγικής λειτουργίας	Ποσοστό που αντιστοιχεί σε παροχή υπηρεσιών (71,86%)
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	3.986.063,02	3.399.399,43	2.442.808,43
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	1.204.668,39	323.564,90	232.513,74
Παροχές τρίτων	1.755.161,71	1.538.606,58	1.105.642,69
Φόροι-τέλη			

	104.380,90	50.141,98	36.032,03
Διάφορα έξοδα	1.470.466,72	573.565,83	412.164,41
Τόκοι και συναφή έξοδα	3.074.095,00	-	-
Αποσβέσεις	3.225.581,33	3.149.570,02	2.283.123,31
Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	24.278,66	-	-
Μερικό σύνολο	14.844.695,73	9.034.848,74	6.512.284,60
Αναλώσεις υλικών οροφοκομίας	118.480,32	118.480,32	118.480,32
Γενικό σύνολο	14.963.176,05	9.153.329,06	6.630.764,92

2016	Σύνολο εξόδων	Έξοδα παραγωγικής λειτουργίας	Ποσοστό που αντιστοιχεί σε παροχή υπηρεσιών (71,98%)
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	4.107.761,77	3.550.097,92	2.555.360,48
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	1.157.903,72	241.628,18	173.923,96
Παροχές τρίτων	1.679.783,63	1.476.971,04	1.063.123,75
Φόροι-τέλη	216.632,03	114.082,68	82.116,71
Διάφορα έξοδα	1.709.145,98	670.026,25	482.284,89
Τόκοι και συναφή έξοδα	3.240.697,51	-	-
Αποσβέσεις	3.253.370,63	3.169.861,26	2.297.832,43
Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	56.189,95	-	-
Μερικό σύνολο	15.421.485,22	9.222.667,33	6.654.642,24
Αναλώσεις υλικών οροφοκομίας	130.459,42	130.459,42	130.459,42
Γενικό σύνολο	15.551.944,64	9.353.126,75	6.785.101,66

Επειδή με βάση το συνολικό κόστος ανά έτος, όπως υπολογίστηκε ανωτέρω και έχοντας υπόψη τις συνολικές διανυκτερεύσεις ανά έτος, υπολογίζεται το κόστος/διανυκτέρευση, ως ακολούθως:

Έτος	Κόστος παροχής υπηρεσιών	Συνολικές διανυκτερεύσεις	Κόστος/διανυκτέρευση	Κόστος/διανυκτέρευση (μειωμένο κατά 20%)
2014	6.647.981,96	49439	134,47	107,57
2015	6.630.764,92	47487	139,63	111,71
2016	6.785.101,66	46374	146,31	117,05

Επειδή στη συνέχεια, έχοντας υπόψη τον αριθμό των δωρεάν διανυκτερεύσεων, υπολογίζεται η φορολογητέα αξία, ως ακολούθως:

Έτος	Κόστος/διανυκτέρευση	Δωρεάν διανυκτερεύσεις	Φορολογητέα αξία
2014	107,57	2855	307.125,77
2015	111,71	2796	312.331,69
2016	117,05	2604	304.798,46

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η φορολογητέα αξία που υπολογίζεται με βάση το κόστος, υπερβαίνει αυτήν που η προσφεύγουσα καταχώρησε στους τηρηθέντες διακεκριμένους λογαριασμούς (Λ/78) και συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις, αλλά υπολείπεται αυτής που καταλογίστηκε από τον έλεγχο.

Έτος	Δηλώσεις	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
2014	120.390,14	658.305,49	307.125,77	186.735,63
2015	117.039,86	692.767,50	312.331,69	195.291,83
2016	101.797,11	648.842,50	304.798,46	203.001,35

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Ως προς τον 4ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Δεδομένου ότι έχει γίνει μερικώς αποδεκτός ο 3^{ος} ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, παρέλκει η εξέταση του παρόντος ισχυρισμού.

Ως προς τον 5ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **16/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθμ.-/2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Α)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	18.849.964,65	19.387.880,00	19.036.700,28	186.735,63
Φόρος εκροών	1.949.663,84	1.984.628,33	1.961.801,66	12.137,82
Πιστωτικό υπόλοιπο	71.159,10	71.159,10	71.159,10	-
Χρεωστικό υπόλοιπο		34.964,50	12.137,82	12.137,82
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας		14.908,72	6.068,91	6.068,91
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		49.873,22	18.206,72	18.206,72
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	71.159,10	71.159,10	71.159,10	

(*) Σημειώνεται ότι κατά τον μήνα Οκτώβριο προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο, οπότε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση, προκύπτει από τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο, για τους οποίους δεν προέκυψαν διαφορές.

Β)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	19.145.303,44	19.721.658,91	19.340.595,27	195.291,83
Φόρος εκροών	2.245.879,10	1.984.628,33	2.260.414,69	14.535,59
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.315.332,04	2.309.200,03	2.309.200,03	6.132,01
Πιστωτικό υπόλοιπο	69.452,94	69.452,94	69.452,94	-
Χρεωστικό υπόλοιπο		40.086,65	20.667,60	20.667,60
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας		20.043,32	10.333,80	10.333,80
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		60.129,97	31.001,40	31.001,40

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	69.452,94	69.452,94	69.452,94	
----------------------------	-----------	-----------	-----------	--

(*) Σημειώνεται ότι κατά τους μήνες Ιούλιο έως και Οκτώβριο προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο, οπότε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση, προκύπτει από τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο, για τους οποίους δεν προέκυψαν διαφορές.

Γ)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	18.881.483,76	19.428.529,15	19.084.485,11	203.001,35
Φόρος εκροών	3.173.462,61	3.244.578,50	3.199.852,79	26.390,18
Πιστωτικό υπόλοιπο	66.272,97	66.272,97	66.272,97	-
Χρεωστικό υπόλοιπο		71.115,89	26.390,18	26.390,18
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας		35.557,94	13.195,09	13.195,09
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		106.673,83	39.585,26	39.585,26
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	66.272,97	66.272,97	66.272,97	

(*) Σημειώνεται ότι κατά τους μήνες Ιούνιο έως και Οκτώβριο προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο, οπότε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση, προκύπτει από τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο, για τους οποίους δεν προέκυψαν διαφορές.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**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.