



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/11/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1831

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. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - 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. 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' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13/07/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία Α.Ε., ΑΦΜ, με έδρα στο, κατά των υπ' αριθμ.:
 -/01.06.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017,
 -/01.06.2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικού έτους 2017.
5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13/07/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΕ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /01.06.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 29.828,79 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 14.914,41 €, ήτοι συνολικό ποσό **44.743,20 €** και παράλληλα, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά ποσό 540,91 €.

Με την υπ' αριθμ. /01.06.2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **400,00 €**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις περιόδους Απριλίου, Μαΐου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2017.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 01/06/2023 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /09-05-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, για την περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, διαπιστώθηκε διαφορά στο φόρο εκροών που προκύπτει από τον υπολογισμό των αυτοπαραδόσεων. Οι αυτοπαραδόσεις που έγιναν στο κρινόμενο έτος αφορούν την προσφορά δωρεάν διαμονής στο ξενοδοχείο εκ μέρους της προσφεύγουσας, των οποίων τις αξίες καταχώρησε στους τηρηθέντες διακεκριμένους λογαριασμούς (Λ/78). Συγκεκριμένα, η αξία που υπολογίστηκε από την προσφεύγουσα ανήλθε σε 101.948,37 €.

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, στο υπό εξέταση φορολογικό έτος. 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. Το αποτέλεσμα του εν λόγω υπολογισμού του ελέγχου ήταν το ποσό των 335.561,38 €.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι οι δηλωθείσες φορολογητέες εκροές από αυτοπαραδόσεις για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 ήταν ανακριβείς, καθότι μικρότερες από τις προσδιορισθείσες από τον ίδιο, κατά το ακόλουθο ποσό:

Φορ. εκροές δηλώσεων	Φορ. εκροές ελέγχου	Διαφορά
101.948,37 €	335.561,38 €	233.613,01 €

Επί της ανωτέρω διαφοράς, ο έλεγχος υπολόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. προς καταβολή, ο οποίος ανέρχεται στο ποσό των **30.369,70 €**.

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

1ος λόγος: Η παροχή (υπηρεσιών) δωρεάν διαμονής-φιλοξενίας για τις ανάγκες της εταιρείας (και όχι για ιδιωτικές ανάγκες) δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. με βάση το άρθρο 9, παρ. 1 (γ') του Ν. 2859/2000, δεδομένου ότι παρέχεται για τις ανάγκες της εταιρείας, η εν λόγω διάταξη τυγχάνει μη εφαρμοστέα, καθώς δεν έχει τύχει διαβούλευσης με την Επιτροπή Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις Οδηγίες 77/388/ΕΟΚ και 2006/112/ΕΚ. Επίσης η εν λόγω διάταξη εξαρτά την εφαρμογή της από τις επίσης μη εφαρμοζόμενες διατάξεις του αρ. 30 παρ. 4 του Ν. 2859/2000, οι οποίες όμως δεν τυγχάνουν εφαρμοστέες, για τον ίδιο λόγο.

2ος λόγος: Εσφαλμένος προσδιορισμός εκ μέρους του φορολογικού ελέγχου του συνολικού κόστους που συνεπάγεται για την υποκείμενη σε Φ.Π.Α. εταιρεία η παροχή των επίμαχων δωρεάν υπηρεσιών, καθώς το εν λόγω κόστος υπολείπεται του ποσού στο οποίο η ίδια προσδιόρισε, για την ένδικη φορολογική περίοδο, τη φορολογητέα αξία αυτοπαραδόσεως εκάστης δωρεάν διανυκτέρευσης.- Άλλως και όλως επικουρικώς, η ίδια επικαλείται εναλλακτικές μεθόδους προσδιορισμού κόστους της οικείας υπηρεσίας, που καταλήγουν σε ευνοϊκότερη φορολογική επιβάρυνση, από αυτήν που προσδιόρισε ο διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος.

3ος λόγος: Η διάταξη του άρθρου 53, παρ. 4 του Κ.Φ.Δ., 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 σχετικές καταλογιστικές πράξεις που εκδόθηκαν σε βάρος της.

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 εκπιπόμενων 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 ελλείπει 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 εν προκειμένω, ο έλεγχος, βασιζόμενος στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και στις υποβληθείσες δηλώσεις της προσφεύγουσας, προέβη σε υπολογισμό του κόστους/ανά διανυκτέρευση και κατ' επέκταση, της φορολογητέας αξίας της αυτοπαράδοσης, 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. 35) και είναι οι εξής:

Συνολικές διανυκτερεύσεις	Δωρεάν διανυκτερεύσεις
47.905	2.702

- 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 η προσφεύγουσα προβάλλει τον βασικό ισχυρισμό ότι ο καταρχήν ορθός τρόπος υπολογισμού του κόστους της οικείας παροχής υπηρεσίας δωρεάν στέγασης-διαμονής περιλαμβάνει συνυπολογισμό μόνο του άμεσα και απευθείας συνδεδεμένου με την παροχή της οικείας υπηρεσίας (στέγασης-διαμονής) κόστους και συνεπώς όχι του κόστους που συνδέεται με την παροχή άλλου είδους υπηρεσιών, μη ευθέως συνδεδεμένων με την υπηρεσία αυτή (π.χ. το κόστος μισθοδοσίας μόνο του τμήματος της οροφοκομίας και όχι και των τμημάτων σίτισης ή διασκέδασης κλπ.).

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει παράλληλα και τέσσερις (4) επικουρικούς ισχυρισμούς αναφορικά με τον τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας της αυτοπαράδοσης, οι οποίοι είναι οι ακόλουθοι:

α) Προσδιορισμός κόστους δωρεάν διανυκτέρευσης με συνυπολογισμό εξόδων που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., ήτοι μισθοδοσίας και αποσβέσεων και περαιτέρω μείωση του κόστους αυτού κατά ποσοστό 35% και όχι 20% όπως έκρινε ο έλεγχος.

β) Συνυπολογισμός μόνο του κόστους μισθοδοσίας οροφοκομίας και περαιτέρω μείωση του συνολικού κόστους κατά ποσοστό 35% και όχι 20% όπως εσφαλμένως έκρινε ο έλεγχος.

γ) Μη συνυπολογισμός του κόστους αποσβέσεων και μείωση του κόστους παροχής υπηρεσιών κατά ποσοστό 35% και όχι 20% όπως εσφαλμένως έκρινε ο έλεγχος.

δ) Συνυπολογισμός του κόστους αποσβέσεων, επιμεριζόμενες όμως σε όλα τα δωμάτια του ξενοδοχείου και όχι μόνο σε αυτά που πραγματικά διέθεσε η εταιρεία και με βάση τη χρονική διάρκεια ολόκληρου του έτους, καθώς και μείωση του σχετικού κόστους επίσης κατά ποσοστό 35% και όχι 20% που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο.

Επειδή ωστόσο, η μεθοδολογία του ελέγχου, η οποία απεικονίζεται αναλυτικότερα στις σελ. 35 έως 37 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, τελεί σε ακολουθία της μεθοδολογίας που είχε προκριθεί ως καταλληλότερη από την Υπηρεσία μας κατά την αντίστοιχη κρίση της επί των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 (σχετ. η υπ' αριθμόν/01-09-2021 απόφαση επί της υπ' αριθμόν/16-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής) και ως εκ τούτου, κρίνεται με την παρούσα ως βάσιμη, αποδεκτή και πλήρως αιτιολογημένη.

Επειδή προς επίρρωση των ανωτέρω, λεκτέα τα κάτωθι:

- με κανέναν τρόπο δεν αποδεικνύεται ότι τα φιλοξενούμενα πρόσωπα δεν απολάμβαναν και τις λοιπές παροχές του ξενοδοχείου (π.χ. εστιατόρια, μπαρ), ώστε να ληφθούν υπόψη μόνο τα κόστη της στέγασης-διαμονής,
- οι αποσβέσεις θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να ληφθούν υπόψη, καθότι αποτελούν και αυτές προσδιοριστικό παράγοντα του συνολικού κόστους μιας επιχείρησης, επί του οποίου αυτή βασίζεται για την τιμολόγηση των πωλούμενων/παρεχόμενων αγαθών/υπηρεσιών,
- το κόστος των αποσβέσεων δεν πρέπει να επιμεριστεί σε όλα τα δωμάτια του ξενοδοχείου αλλά μόνο σε αυτά που πραγματικά διατέθηκαν, δεδομένου ότι σκοπός της εν λόγω εργασίας είναι ο προσδιορισμός ακριβώς της φορολογητέας αξίας της αυτοπαράδοσης.

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

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 απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **13/07/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία Α.Ε., ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ./**01.06.2023** Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικού έτους 2017, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

A)/01.06.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	29.828,79
Πρόστιμο άρθ. 58 ^A Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	14.914,41
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	44.743,20
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	39.861,83

B)/01.06.2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **400,00 €**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.