



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/11/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3006

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της (αλλοδαπής) εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα στην και μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα μέσω υποκαταστήματος με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, με εγκατάσταση στην, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ...../28.5.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 28.5.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ/11.11.2024 υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

* * * * *

Επί της από 28.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της (αλλοδαπής) εταιρείας με την επωνυμία «.....», με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα μέσω υποκαταστήματος 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' αριθμ. /28.5.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 26.294,03 €, πλέον 13.147,02 € προστίμου άρθρου 58Α Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.03.2022-31.12.2022, ήτοι συνολικό ποσό 39.441,05 €, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου (και κατ' επέκταση προς επιστροφή, κατ' απόρριψη της σχετικής υπ' αριθμ. πρωτ. /20.10.2023 αίτησής της επιστροφής) ποσό ΦΠΑ συνολικού ύψους 126.286,40 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει»,

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 28.5.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.03.2022-31.12.2022 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της της περιόδου αυτής:

α) ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **532.833,65 €** λόγω μη χρησιμοποίησης των οικείων εισροών σε φορολογητέες πράξεις, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα διενεργούσε αποκλειστικά και μόνο πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κστ' Κώδικα ΦΠΑ και

β) ποσού ενδοκοινοτικών αποκτήσεων συνολικού ύψους **109.558,45 €** λόγω διενέργειας αποκλειστικά και μόνο πράξεων απαλλασσόμενων του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κστ' Κώδικα ΦΠΑ, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.03.2022-31.12.2022	642.392,10 €	0,00 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της (και το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ/11.11.2024 υπόμνημά της επ' αυτής) η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι κατά το Σύνταγμα και τους νόμους θα πρέπει η Διοίκηση να αντιμετωπίζει τους πολίτες με ισονομία, ειδικότερα δε, δεδομένου ότι η ΑΑΔΕ δια του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) με τη σχετική της έκθεση ελέγχου μετά από την εντολή με αριθμό/12.10.2023 διαπίστωσε ότι το ακίνητο είναι τουριστικό κατάλυμα και διαθέτει σχετική άδεια, παρέχοντας υπηρεσίες πέραν των κλινοσκεπασμάτων, υπάγεται στις διατάξεις του ΦΠΑ, όπως επίσης διευκρινίζει και απαιτεί η σχετική ΠΟΛ.1059/2018, δεν είναι δε αποδεκτό από πλευράς ισονομίας και χρηστής διοίκησης η ελέγχουσα Αρχή με τα ίδια δεδομένα και πραγματικά περιστατικά άσκησης δραστηριότητας να εκφράζει τελείως διαφορετικές ερμηνείες των φορολογικών διατάξεων, λόγω δε της δραστηριότητάς της, ήτοι παροχή υπηρεσιών τουριστικού καταλύματος, τα έσοδά της υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 Κώδικα ΦΠΑ και θα πρέπει να καταβληθεί ΦΠΑ 13% για το σύνολο των εσόδων της.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ζητά να κληθεί να παρασταθεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός του Μαρτίου, του Απριλίου, του Μαΐου, του Ιουνίου, του Ιουλίου, του Αυγούστου, του Σεπτεμβρίου, του Οκτωβρίου, του Νοεμβρίου και του Δεκεμβρίου 2022 (μήνες, κατά τους οποίους εκδόθηκαν αντίστοιχα προς την προσφεύγουσα τα εκατόν πενήντα τρία (153) συν πέντε (5) υπό κρίση τιμολόγια, στο ΦΠΑ των οποίων αφορά η υπό κρίση υπόθεση), από τις οποίες προκύπτει ότι κρίσιμος χρόνος για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους αντίστοιχους μήνες

της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται **κατά το μέρος που** τα αγαθά και οι υπηρεσίες **χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται** στο φόρο. [...]. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του ή γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33. 1.α. [...]. 3. **Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους αντίστοιχους μήνες της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής υπηρεσιών, γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν, κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28, δ) κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, στ) κατά τη λήξη κάθε ημερολογιακού έτους, προκειμένου για υπηρεσίες, οι οποίες φορολογούνται

στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και δεν έχουν οριστεί ή πραγματοποιηθεί τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής τους, ζ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους αντίστοιχους μήνες της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 10 του παρόντος. [...]. 2. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδυνάμου αποτελέσματος, που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που η φορολογική υποχρέωση γεννάται και γίνονται απαιτητές από το Δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις. 3. [...]. 4. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία επιβάρυνση της παραγράφου 2, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους αντίστοιχους μήνες της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους αντίστοιχους μήνες της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. [...]. Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. [...]. 2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται

στην περίπτωση δ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών. 3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο: α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται: αα) για παράδοση, η οποία υπάγεται στο φόρο, ββ) [...], β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις. Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. [...]. 4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης. [...]. β) [...]. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α΄ Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους αντίστοιχους μήνες της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) [...] ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 περ. στ΄ Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους αντίστοιχους μήνες της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Απαλλάσσονται από το φόρο: α) [...], στ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 8, κζ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 1 και παρ. 2 εδ. α΄ περ. β΄ Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου

01.05.2022-31.07.2022 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους αντίστοιχους μήνες της περιόδου 01.05.2022-31.07.2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού. 2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται: α) [...], β) από υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης και γ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1, 2 και 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.03.2022-31.10.2022 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους αντίστοιχους μήνες της περιόδου 01.03.2022-31.10.2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. [...]. 3. [...]. 5. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1, 2 και 5 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.11.2022-31.12.2022 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους αντίστοιχους μήνες της περιόδου 01.11.2022-31.12.2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος), αλλά και κατά την 20.10.2023 (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./20.10.2023 αίτησης της προσφεύγουσας): «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. [...]. 3. [...]. 5. Με απόφαση του Διοικητή μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της υπ' αριθμ. Α.1104/6.5.2020 (ΦΕΚ Β' 1895/18.5.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους αντίστοιχους μήνες της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος), αλλά και κατά την 20.10.2023 (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./20.10.2023 αίτησης της

προσφεύγουσας): «Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει. **Άρθρο 1:** Δικαίωμα επιστροφής. Ο φόρος **επιστρέφεται**, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξ αρχής ή από επιγενόμενο λόγο. **Άρθρο 2:** Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου. 1. Αίτηση Επιστροφής. Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στη δήλωση αυτή ο υποκείμενος στο φόρο έχει αθροιστικά: -συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή), -επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου, - συμπληρώσει την ένδειξη «ΤΡΑΠΕΖΑ» και τον αριθμό λογαριασμού IBAN. [...]. Δεν υποβάλλεται έντυπη αίτηση, εφόσον για το ίδιο αιτούμενο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. Δεύτερη αίτηση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. [...]. Ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής του αιτήματος επιστροφής, με αυτό δεν συνυποβάλλεται κανένα δικαιολογητικό για την αιτία δημιουργίας του υπολοίπου ποσού προς επιστροφή. [...]. 2. Αξιολόγηση της αίτησης επιστροφής από τη Φορολογική Διοίκηση. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 183 εδ. α' της υπ' αριθμ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της 28.11.2006, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ για τους αντίστοιχους μήνες της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Όταν το ποσό των εκπώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν **είτε** να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο **είτε** να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι κατά το Σύνταγμα και τους νόμους θα πρέπει η Διοίκηση να αντιμετωπίζει τους πολίτες με ισονομία, ειδικότερα δε, δεδομένου ότι η ΑΑΔΕ δια του ΚΕΦΟΜΕΠ με τη σχετική της έκθεση ελέγχου μετά από την εντολή με αριθμό/12.10.2023 διαπίστωσε ότι το ακίνητο είναι τουριστικό κατάλυμα και διαθέτει σχετική άδεια, παρέχοντας υπηρεσίες πέραν των κλινοσκεπασμάτων, υπάγεται στις διατάξεις του ΦΠΑ, όπως επίσης διευκρινίζει και απαιτεί η σχετική ΠΟΛ.1059/2018, δεν είναι δε αποδεκτό από πλευράς ισονομίας και χρηστής διοίκησης η ελέγχουσα Αρχή με τα ίδια δεδομένα και πραγματικά περιστατικά άσκησης δραστηριότητας να εκφράζει τελείως διαφορετικές ερμηνείες των φορολογικών διατάξεων, λόγω δε της δραστηριότητάς της, ήτοι παροχή υπηρεσιών τουριστικού καταλύματος, τα έσοδά της υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 Κώδικα ΦΠΑ και θα πρέπει να καταβληθεί ΦΠΑ 13% για το σύνολο των εσόδων της.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Από την αντιπαράβολή της συμπεροβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 28.5.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και του προσκομισθέντος αποδεικτικώς φωτοαντιγράφου της από 07.12.2023 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ προκύπτει σαφώς ότι οι δύο (2) αυτές εκθέσεις αφορούν σε διαφορετικά ελεγχθέντα πρόσωπα (και σε

διαφορετικές περιόδους ελέγχου) και συγκεκριμένα η μεν πρώτη στην προσφεύγουσα, η δε δεύτερη σε πρόσωπο με ΑΦΜ, από κανένα δε από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει τυχόν μετατροπή, οποιουδήποτε είδους, της δεύτερης στην πρώτη, ώστε να προκύπτει έτσι ταυτότητα ελεγχθέντος προσώπου.

β) Η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα ταύτιση των ελεγχθέντων στις δύο (2) αυτές υποθέσεις ακινήτων δε συνεπάγεται, πάντως, αυτοδίκαια και ταύτιση της δραστηριότητας των ως άνω δύο (2) προσώπων (της προσφεύγουσας και του προσώπου με ΑΦΜ), ώστε να ισχύει και για την προσφεύγουσα ο αριθμός Μητρώου Τουριστικών Επιχειρήσεων (ΜΗΤΕ) του τελευταίου και εξ αυτού του λόγου να μπορεί να τεθεί ζήτημα ότι και η προσφεύγουσα εκμεταλλεύεται το υπό κρίση ακίνητο, κατά την υπό κρίση περίοδο, ως τουριστικό κατάλυμα. Η προσφεύγουσα έφερε το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της ότι το υπό κρίση ακίνητο είναι τουριστικό κατάλυμα και ότι η δραστηριότητά της συνίστατο στην παροχή υπηρεσιών τουριστικού καταλύματος, ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της αυτό, μη έχοντας προσκομίσει σχετική άδεια λειτουργίας τουριστικού καταλύματος.

Εξάλλου, μόνο με την προσκομισθείσα υπ' αριθμ./4.3.2024 γνωστοποίηση λειτουργίας τουριστικού καταλύματος δεν αποδεικνύονται οι εν λόγω ισχυρισμοί της, τόσο γιατί η υποβολή μιας τέτοιας γνωστοποίησης δε συνεπάγεται αυτοδικαίως και τη χορήγηση σχετικής άδειας λειτουργίας από την αρμόδια Αρχή (ΕΟΤ) διά της χορήγησης του ειδικού σήματος λειτουργίας όσο και γιατί η ημερομηνία υποβολής της εν λόγω γνωστοποίησης είναι μεταγενέστερη της ως άνω ελεγχθείσας περιόδου.

Άλλωστε, και από τα δηλωθέντα από την πλευρά της στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση συνάγεται η μη εκμετάλλευση του υπό κρίση ακινήτου ως τουριστικού καταλύματος, δεδομένου ότι (σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 28.5.2024 οικεία έκθεση ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ. 9 και 10-11 αυτής)) αφενός είχε υποβάλει την υπ' αριθμ./26.1.2024 Δήλωση Υποβολής Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, προκειμένου να δηλώσει τη μίσθωση του συνόλου των ιδιοκτητην υπό κρίση ακινήτων της στα πλαίσια σχετικής σύμβασης μίσθωσης, και αφετέρου είχε καταχωρήσει τα έσοδα από την εν λόγω δραστηριότητα (μίσθωση) στα λογιστικά της βιβλία ως έσοδα χωρίς ΦΠΑ, σε συμφωνία με τη σχετική ρύθμιση του άρθρου 22 παρ. 1 περ. κοτ' Κώδικα ΦΠΑ (σημειωτέον ότι οι δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της συνολικού ύψους 109.558,45 € αφορούσαν στις προαναφερθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, για τις οποίες υπόχρεη στο φόρο ήταν η ίδια), και τα είχε δηλώσει ως τέτοια στην ειδική ηλεκτρονική εφαρμογή της Φορολογικής Διοίκησης για την καταχώρηση/γνωστοποίηση των παραστατικών εσόδων από τις επιχειρήσεις («myDATA»).

γ) Το παραπάνω συμπέρασμα δεν αναιρείται από τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα αποδεικτικώς α) υπ' αριθμ. πρωτ. ΑΠ...../19.65.2022, ΑΠ...../1.6.2022 και ΑΠ...../14.7.2022 έντυπα αναγγελίας πρόσληψης και β) από 11.11.2024 αντίγραφο μισθοδοτικής κατάστασης για την περίοδο 01.07.2022-31.08.2022, αφού μόνο με αυτά (και δεδομένης της έλλειψης άδειας λειτουργίας από την αρμόδια Αρχή (ΕΟΤ) διά της χορήγησης του ειδικού σήματος λειτουργίας για την ως άνω ελεγχθείσα περίοδο) δεν τεκμηριώνεται η χρησιμοποίηση του υπό κρίση ακινήτου ως τουριστικού καταλύματος και η δραστηριοποίηση της προσφεύγουσας στην παροχή υπηρεσιών τουριστικού καταλύματος για την ως άνω

ελεγχθείσα περίοδο, δεν τεκμηριώνεται δηλαδή ότι η προσφεύγουσα παρείχε, πέραν της απλής παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου στα πλαίσια σύμβασης (αστικής) μίσθωσης, και πρόσθετες υπηρεσίες που άπτονται της λειτουργίας τουριστικού καταλύματος.

δ) Όπως προκύπτει σαφώς από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (απόφαση της 11.12.2014 στην υπόθεση C-590/13, σκέψη 43· απόφαση της 15.9.2016 στην υπόθεση C-516/14, σκέψη 40· απόφαση της 15.9.2016 στην υπόθεση C-518/14, σκέψη 28· απόφαση της 19.10.2017 στην υπόθεση C-101/16, σκέψη 39· απόφαση της 21.3.2018 στην υπόθεση C-533/16, σκέψη 41· απόφαση της 21.11.2018 στην υπόθεση C-664/16, σκέψη 39· απόφαση της 03.09.2020 στην υπόθεση C-610/19, σκέψη 43· απόφαση της 18.3.2021 στην υπόθεση C-895/19, A., σκέψη 36· απόφαση της 11.11.2021 στην υπόθεση C-281/2020, σκέψη 26· απόφαση της 09.12.2021 στην υπόθεση C-154/2020, σκέψη 24), για την αναγνώριση και την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών πρέπει σε κάθε περίπτωση να πληρούνται σωρευτικά οι ουσιαστικές προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι τρεις (3) και συγκεκριμένα (i) η επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες/αγορές να είναι υποκείμενη στο ΦΠΑ, (ii) η επιχείρηση που προέβη στις σχετικές πωλήσεις/παροχές υπηρεσιών να είναι επίσης υποκείμενη στο ΦΠΑ και (iii) η λήπτρια επιχείρηση να (προτίθεται να) χρησιμοποιήσει τις ληφθείσες υπηρεσίες/αγορές σε φορολογητέες πράξεις (ή σε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης).

Στην υπό κρίση περίπτωση και όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 28.5.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που αφορούσε στα ως άνω υπό κρίση εκατόν πενήντα τρία (153) τιμολόγια που εκδόθηκαν προς αυτήν με την αιτιολογία ότι κατά την ως άνω ελεγχθείσα περίοδο διενεργούσε αποκλειστικά και μόνο πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κοτ' Κώδικα ΦΠΑ. Υπό αυτό το πρίσμα, από την έκθεση ελέγχου συνάγεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση από τον υπό κρίση έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αμφισβητήθηκε η τρίτη από τις ως άνω τρεις (3) ουσιαστικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών λόγω μη τεκμηρίωσης της (πρόθεσης) χρησιμοποίησης των αγορών και των ληφθεισών υπηρεσιών σε φορολογητέες πράξεις (ή σε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης).

ε) Υπό το πρίσμα όλων των ανωτέρω, η προσφεύγουσα πράγματι δεν τεκμηρίωσε ούτε τη χρησιμοποίηση των υπό κρίση αγορών και των υπό κρίση ληφθεισών υπηρεσιών, στις οποίες αφορούν τα ως άνω εκατόν πενήντα τρία (153) τιμολόγια που εκδόθηκαν προς αυτήν, σε φορολογητέες πράξεις (ή σε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης) κατά την ως άνω ελεγχθείσα περίοδο 01.03.2022-31.12.2022, αλλά ούτε καν την πρόθεσή της να χρησιμοποιήσει τις εισροές αυτές σε φορολογητέες πράξεις (ή σε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης) κατά την περίοδο αυτή, αφού δεν τεκμηρίωσε τη λειτουργία του υπό κρίση ακινήτου ως τουριστικού καταλύματος και με αυτό τον τρόπο τη (έστω και *de facto*) δραστηριότητά της ως παροχή υπηρεσιών τουριστικού καταλύματος, αλλά τις χρησιμοποίησε σε πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...]»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 28.5.2024 οικεία έκθεση ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 28.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της (αλλοδαπής) εταιρείας με την επωνυμία «.....», με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα μέσω υποκαταστήματος με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. /28.5.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος 01.03.2022-31.12.2022

Διαφορά κύριου φόρου	26.294,03 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.03.2022-31.12.2022	13.147,02 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>39.441,05 €</u>
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	-
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	=

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./28.5.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.03.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.