



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10.12.2024

Αριθμός απόφασης: 3345

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

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

γ. 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)»,

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. 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 κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, με έδρα στην κατά α) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2021- 31.12.2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, γ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και δ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.5.2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Το υπ' αριθ.Συμπληρωματικό Υπόμνημα που υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση ενώπιον της Υπηρεσίας μας καθώς και τα από 1.11.2024, 5.11.2024, 28.11.2024 και 9.12.2024 προσκομισθέντα από αυτήν στοιχεία.
7. Την υπ' αριθ.Απόφαση Παράτασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Την υπ' αριθ.Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας καθώς και την υπ' αριθ.έκθεση απόψεων του ελέγχου επί της εν λόγω αναπομπής.
9. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στο ποσό των 132.416,20€, έναντι 147.032,07€ βάσει δήλωσης.

2. Με τη με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2021- 31.12.2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στο ποσό των 42.106,22€, έναντι 72.799,57€ βάσει δήλωσης.

3. Με τη με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στο ποσό των 33.969,56€, έναντι 110.640,81€ βάσει δήλωσης.

4. Με τη με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.5.2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή στο ποσό των 19.866,27€, έναντι 100.000,00€ βάσει δήλωσης.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της απόέκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ που διενεργήθηκε βάσει της αρ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω ελεγκτικής υπηρεσίας για το χρονικό διάστημα 1.10.2019- 31.5.2023. Αιτία για την έκδοση της εν λόγω εντολής αποτέλεσε η με αριθμόαίτηση της προσφεύγουσας στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 100.000,00 € που προκύπτει από την εκκαθάριση της υπ' αριθ.τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης φορολογικής περιόδου 1.5.2023- 31.5.2023.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και την έντοκη επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου των 100.000,00 Ευρώ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ακυρότητα των εκδοθεισών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. λόγω ελλιπούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και, ειδικότερα, λόγω εσφαλμένης και παντελώς αναιτιολόγητης εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 33 Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ) ως προς τον υπολογισμό του πενταετούς διακανονισμού εκπτώσεων.
2. Ακυρότητα των εκδοθεισών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. λόγω εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που απέκτησε η εταιρεία και τα τοποθέτησε είτε στο υποκατάστημα είτε σε τουριστικά καταλύματα, των οποίων έχει τη διαχείριση είτε τα διατηρούσε προς αντικατάσταση σε περίπτωση φθοράς.
3. Εσφαλμένος προσδιορισμός κοινών εισροών και συνακόλουθα εσφαλμένος προσδιορισμός ποσοστού της κατ' αναλογία έκπτωσης (pro – rata) ως προς τις αμοιβές των εξωτερικών λογιστών της Εταιρείας.

Υποβληθέν υπόμνημα από την προσφεύγουσα επιχείρηση μετά την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς:

Την 5.11.2024 η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε μέσω του πληροφοριακού συστήματος ELENXIS το υπ' αριθμ. πρωτ. Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε κι επικαλέστηκε νέα στοιχεία, και συγκεκριμένα τα εξής:

1. εγγραφές που αφορούν την αγορά ΕΙΧ που πραγματοποιήθηκε 08/06/2023,
2. παραστατικό αγοράς, συμφωνητικό έργου και ημερολογιακές εγγραφές που αφορούν στην αγορά και τοποθέτηση δέκα (10) κλιματιστικών,
3. το από 04/01/2021 συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και τηςσχετικά με τις υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης ύψους 13.000,00€ πλέον ΦΠΑ,
4. παραστατικά αγοράς και διακίνησης των οικίσκων (μεταλλικών κατασκευών προσωρινής αποθήκευσης εξοπλισμού) που είναι καταχωρισμένοι στον λογαριασμό,
5. ιστορικό των εξουσιοδοτήσεων προς τους εκάστοτε εξωτερικούς λογιστές,
6. μητρώο παγίων της επιχείρησης όπως είχε διαμορφωθεί στις 31/12/2022,
7. υπολογισμοί pro rata που πραγματοποίησε η εταιρία στη χρήση του 2021,
8. μητρώο παγίων των ξενοδοχείωνκαι όπως είχε διαμορφωθεί την 31/12/2021.

Επειδή το ως άνω Συμπληρωματικό Υπόμνημα υποβλήθηκε στην Υπηρεσία μας στις 5.11.2024, ήτοι εντός της περιόδου των τελευταίων τριάντα (30) ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής (.....), εκδόθηκε η υπ' αριθ.Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφαση επί της ενδικοφανούς κατά τριάντα ημέρες (30) σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 5 του ισχύοντος Κ.Φ.Δ..

Αναπομπή της υπόθεσης στο 2° ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ:

Στο πλαίσιο της εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς, και δεδομένου με το ανωτέρω υπόμνημα η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβαλε νέους ισχυρισμούς, ενώ, επίσης, προσκόμισε και επικαλέστηκε τα ανωτέρω νέα στοιχεία, ισχυριζόμενη ότι θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων αναπέψαμε την υπόθεση 2°

ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ με την υπ' αριθμ.Πράξη του Προϊσταμένου, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία και να μας αποστείλει το σχετικό της πόρισμα.

Το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ απάντησε στην ως άνω αναπομπή με την απόκαι με αριθμό Έκθεση Απόψεων Ελέγχου επί Συμπληρωματικών Στοιχείων Ελεγχόμενης Επιχείρησης στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«Ι. Στις εν λόγω απόψεις της (No. Ι) η ελεγχόμενη επιχείρηση λανθασμένα αναφέρεται στην σελ.33 της οικείας έκθεσης ελέγχου όπου αναφέρονται οι αρχικές διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές είχαν κοινοποιηθεί στην ελεγχόμενη επιχείρηση με το οικείο Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Ως απάντηση στις παραπάνω θέσεις της επιχείρησης παραπέμπουμε στην σελ.41 της οικείας έκθεσης ελέγχου όπου διατυπώθηκαν αρχικά οι εν λόγω απόψεις της επιχείρησης στο οικείο υπόμνημα που υποβλήθηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση συνεπεία του οικείου Σημειώματος Διαπιστώσεων τις οποίες ο έλεγχος έκανε δεκτές στη συνέχεια όπως λεπτομερώς αναφέρεται στην σελ. 44 της οικείας έκθεσης ελέγχου όπου επακριβώς αναφέρεται ότι:

«... Γ. Ο έλεγχος κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του διαχειριστή της ελεγχόμενης καθώς στα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση στην ελεγχόμενη περίοδο 1/1/2023-31/05/2023 ο ΦΠΑ συνολικής αξίας 2.516,13€ που αναλογεί στην αγορά ενός Ι.Χ. επιβατικού αυτοκινήτου καθαρής αξίας 10.483,88€ και συγκεκριμένα στον λογαριασμό λογιστικής με κωδικό, καθώς διαπιστώθηκε ότι εκ παραδρομής συμπεριλήφθηκε το εν λόγω πάγιο μεταξύ των παγίων των οποίων ο ΦΠΑ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση στα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου, καθώς για την αγορά του εν λόγω Ι.Χ. επιβατικού αυτοκινήτου εκδόθηκε το υπ' αριθ.ΤΔΠως εκ τούτου αγοράστηκε εκτός της κρινόμενης περιόδου.Συνεπεία των ανωτέρω το συνολικό ποσό του αναλογούντος ΦΠΑ των 2.516,13€ στα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου προστίθεται στο συνολικό προς επιστροφή ποσό του ελέγχου και διαμορφώνει ανάλογα το τελικό ποσό επιστροφής....».

Στη συνέχεια παραπέμπουμε στην σελ. 46 της οικείας έκθεσης ελέγχου όπου στον οικείο πίνακα στον ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ο έλεγχος αφαίρεσε τα εν λόγω ποσά από τα ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΤΩΝ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ του ελέγχου για το έτος 2023 ως εκ τούτου το συνολικό ποσό του αναλογούντος ΦΠΑ των 2.516,13€ προστέθηκε στο συνολικό προς επιστροφή ποσό του ελέγχου και διαμόρφωσε ανάλογα το τελικό ποσό επιστροφής.

Παρατήρηση ελέγχου: Το παραπάνω ποσό ήταν το μόνο ποσό το οποίο έκανε δεκτό ο έλεγχος κατόπιν του σχετικού υπομνήματος της ελεγχόμενης επιχείρησης, συνεπεία του οικείου Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου, καθώς από την ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκομίστηκε κανένα νέο στοιχείο – φορολογικό παραστατικό το οποίο ζητήθηκε στα πλαίσια του ελέγχου και αναφέρονταν στο οικείο Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω θεωρούμε ότι η αναφορά του ίδιου αιτήματος ξανά στις οικείες «Συμπληρωματικές απόψεις» της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι αβάσιμη.

ΙΙ. Στις εν λόγω συμπληρωματικές απόψεις της (No. ΙΙ) η ελεγχόμενη επιχείρηση κάνει λόγο (για πρώτη φορά) για την αγορά συνολικά δέκα (10) κλιματιστικών από την επιχείρηση (την συνδεδεμένη οντότητα ήτοι την επιχείρηση οικογενειακών συμφερόντων καθώς πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος αυτής είναι οπατέρας του διαχειριστή της ελεγχόμενης επιχείρησης), αντί των τριάντα (30) κλιματιστικών που αναφέρει ο έλεγχος τόσο στο οικείο Σημείωμα Διαπιστώσεων όσο και στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Σχετικά παραθέτουμε αυτούσιο το οικείο με αριθ.Τ.Π-Δ.Α. ως ακολούθως:

[...]

Ο έλεγχος θεωρεί τις συμπληρωματικές απόψεις (No. ΙΙ) ως αναπόδεικτες καθώς:

Από το οικείο ως άνω με αριθμ.....Τ.Π-Δ.Α. παραστατικό αγοράς δεν προκύπτει ως τόπος προορισμού των αναφερόμενων δέκα (10) κλιματιστικών (ούτε η εγκατάσταση αυτών όπως υποστηρίζει η ελεγχόμενη) στις, καθώς αναγράφεται ως τόπος προορισμού των κλιματιστικών η οδός

Ενώ έως και σήμερα δεν έχουν προσκομιστεί στοιχεία για το πώς αποκτήθηκαν τα εν λόγω κλιματιστικά από την συνδεδεμένη οντότητα ήτοι την επιχείρηση

Για τους παραπάνω λόγους ο έλεγχος συμπεριέλαβε την παραπάνω αγορά των εν λόγω κλιματιστικών στις μη εκπιπτόμενες δαπάνες του ελέγχου.

Ωστόσο εκ παραδρομής από τον έλεγχο είχε αναγραφεί τόσο στο οικείο Σημείωμα Διαπιστώσεων όσο και στη σελ.30 της οικείας έκθεσης ελέγχου καθώς και στα τελικά αποτελέσματα, ως συνολική καθαρή αξία των εν λόγω κλιματιστικών το ποσό των 13.000,00€ αντί του ορθού των 8.500,00€ και μη εκπιπτόμενος ΦΠΑ το ποσό των 3.120,00€ αντί του ορθού ποσού των 2.040,00€, ενώ και η ελεγχόμενη επιχείρηση σε κανένα στάδιο του ελέγχου δεν διατύπωσε σχετική ένσταση για την εν λόγω παραδρομή ούτε καν στην ενδικοφανή προσφυγή.

Συνεπεία των ανωτέρω ο έλεγχος κρίνει ότι πρέπει να επιστραφεί στην ελεγχόμενη επιχείρηση η διαφορά των (3.120,00 – 2.040,00) 1.080,00€ του αναλογούντος ΦΠΑ.

III. Στις εν λόγω συμπληρωματικές απόψεις της (No. III) η ελεγχόμενη επιχείρηση κάνει λόγο (για πρώτη φορά και προσκομίζει σχετικά στοιχεία για πρώτη φορά) για την εν λόγω δαπάνη προς την συνδεδεμένη οντότητα ήτοι την επιχείρηση

Ο έλεγχος συμπεριέλαβε την εν λόγω δαπάνη συνολικής καθαρής αξίας 13.000,00€ στις μη εκπιπτόμενες δαπάνες του ελέγχου επειδή προσκομίστηκε στον έλεγχο μόνο η τροποποίηση του συμφωνητικού και όχι το αρχικό συμφωνητικό με την παραπάνω επιχείρηση και έκρινε ότι στο υπό κρίση τιμολόγιο δεν περιγράφονταν οι παρασχεθείσες υπηρεσίες.

Συγκεκριμένα, η ελεγχόμενη επιχείρηση στις συμπληρωματικές απόψεις της για πρώτη φορά προσκόμισε το αρχικό συμφωνητικό (Σχετ. 3) με την παραπάνω επιχείρηση στο οποίο αναφέρονται οι σχετικές τοποθεσίες (το οποίο έχει υποβληθεί στις καταστάσεις συμφωνητικών στο Taxis όπως και η εν λόγω τροποποίηση για το ποσό των 13.000,00€). Επιπρόσθετα επειδή στις συμπληρωματικές απόψεις της η ελεγχόμενη προσκόμισε σχετικά στοιχεία για τις οικείες εγγραφές (Σχετ. 3) ο έλεγχος δέχεται ότι το συνολικό ποσό των 3.120,00€ του ΦΠΑ που αναλογεί, κατόπιν των ανωτέρω συμπληρωματικών στοιχείων, μπορεί να επιστραφεί στην ελεγχόμενη επιχείρηση.

IV. Στις εν λόγω συμπληρωματικές απόψεις της (No. IV) η ελεγχόμενη επιχείρηση για πρώτη φορά προσκομίζει σχετικά στοιχεία για την εν λόγω δαπάνη την οποία έχει συμπεριλάβει μεταξύ άλλων στο οικείο μητρώο παγίων του έτους 2022. Συγκεκριμένα:

Κωδικός	Όνομα	Ημερομηνία Κτήσης	<u>ΠΟΣΟΤΗΤΑ</u>	Αξία Κτήσης	ΦΠΑ
.....			4	24.000,00	<u>5.760,00€</u>

Όπως προκύπτει και από την σελ. 31 της οικείας έκθεσης ελέγχου ο έλεγχος συμπεριέλαβε μεταξύ άλλων και την συγκεκριμένη δαπάνη στις μη εκπιπτόμενες δαπάνες του ελέγχου με το αιτιολογικό ότι: «.....από την επιχείρηση δεν προσκομίστηκαν τα οικεία τιμολόγια και δελτία αποστολής από τα οποία να προκύπτει ως τόπος προορισμού των εν λόγω παγίων κάποιο ακίνητο διαχείρισης της ελεγχόμενης από το οποίο να προκύπτουν φορολογητέες εκροές προκειμένου η επιχείρηση να έχει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αυτών...».

Επειδή στις συμπληρωματικές της απόψεις η ελεγχόμενη επιχείρηση για πρώτη φορά (ΜΟΝΟ ΓΙΑ ΤΟ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟ ΠΑΓΙΟ που περιλαμβάνονται στον σχετικό πίνακα στην σελ. 31 της οικείας έκθεσης ελέγχου) προσκόμισε:

- τόσο το οικείο με αριθμό..... (ΤΙΜ-Δ.Α.) φορολογικό στοιχείο (συνολικής καθαρής αξίας 24.000,00€) όσο και τα οικεία δελτία αποστολής (Σχ. 4) από τα οποία προκύπτει ως τόπος προορισμού του παγίου οι όπου βρίσκεται το υποκατάστημα της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς και
- διευκρινήσεις για το ότι αφορά την αγορά συνολικά τεσσάρων (4) οικίσκων (ήτοι μεταλλικών κατασκευών προσωρινής αποθήκευσης εξοπλισμού)

κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης επιχείρησης ως εκ τούτου το συνολικό ποσό των 5.760,00€ του αναλογούντος ΦΠΑ θα πρέπει να επιστραφεί στην ελεγχόμενη επιχείρηση.

V. Για τις εν λόγω απόψεις της (No. V) της ελεγχόμενης επιχείρησης σχετικά με το ότι ο έλεγχος συμπεριέλαβε την αμοιβή του εξωτερικού λογιστή στην εκάστοτε pro rata, ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του θέσεις και παραπέμπουμε τόσο στο τμήμα Ε' στις σελ. 45 – 46 της οικείας έκθεσης ελέγχου όσο και στις απόψεις τις υπηρεσίας συνεπεία της ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης.

VI. Για τις εν λόγω απόψεις της (No. VI) της ελεγχόμενης επιχείρησης σχετικά με τα πάγια που αγοράστηκαν σε μεγάλες ποσότητες κατά το φορολογικό έτος 2022 ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του θέσεις καθώς όπως προκύπτει και από την σελ. 31 της οικείας έκθεσης ελέγχου ο έλεγχος συμπεριέλαβε τα εν λόγω πάγια στις μη εκπιπόμενες δαπάνες με το αιτιολογικό ότι σε κανένα στάδιο του ελέγχου:

«.....από την επιχείρηση δεν προσκομίστηκαν τα οικεία τιμολόγια και δελτία αποστολής από τα οποία να προκύπτει ως τόπος προορισμού των εν λόγω παγίων κάποιο ακίνητο διαχείρισης της ελεγχόμενης από το οποίο να προκύπτουν φορολογητέες εκροές προκειμένου η επιχείρηση να έχει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αυτών...»

και τα οποία η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε ούτε στις συμπληρωματικές της απόψεις όπως το έπραξε για τα πάγια που αναφέρονται στην παραπάνω περίπτωση με αρίθμηση IV.

Επιπρόσθετα η ελεγχόμενη επιχείρηση στις συμπληρωματικές της απόψεις ΓΙΑ ΠΡΩΤΗ ΦΟΡΑ απέστειλε το Σχ. 6 ήτοι μια σελίδα μητρώου παγίων σε μορφή PDF, το οποίο δεν προκύπτει από κανένα επίσημο στοιχείο ή αρχείο το οποίο προσκομίστηκε στα πλαίσια του ελέγχου.

Προς απόδειξη αυτών σας αποστέλλουμε το ηλεκτρονικό αρχείο σε μορφή Excel του οικείου μητρώου παγίων που μας αποστάλθηκε με email και το οποίο λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο και από το οποίο σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει ο τόπος εγκατάστασης των εν λόγω παγίων που αναφέρονται στον οικείο πίνακα στις σελ. 31-32 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

VII. Στις εν λόγω απόψεις της (No. VII) της η ελεγχόμενη επιχείρηση πέφτει σε αντιφάσεις καθώς τόσο μετά το Σημείωμα Διαπιστώσεων όσο και κατά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει ότι η επιχείρηση δεν όφειλε να προβεί σε διακανονισμό του ΦΠΑ των εν λόγω παγίων με το αιτιολογικό ότι αυτά συνέχισαν να χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, συγκεκριμένα στην σελ. 15 της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει:

«...τα κινητά πάγια περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν στις δύο (2) υπό διαχείριση ξενοδοχειακές μονάδες και, εν συνεχεία, μεταφέρθηκαν στα λοιπά υπό διαχείριση τουριστικά καταλύματα και μη αποδεικνυόμενου του αντιθέτου από τον έλεγχο, δεν έλαβε χώρα ούτε παύση της χρησιμοποίησής τους σε φορολογητέες δραστηριότητες αλλά ούτε και χρήση τους σε μη φορολογητέες δραστηριότητες, με αποτέλεσμα η επιχείρησή μας να μην υποχρεούνται σε διακανονισμό του ΦΠΑ των εν λόγω παγίων.

Επικουρικώς, ακόμη κι αν γίνει δεκτό ότι η Εταιρεία μας υποχρεούνταν να προβεί σε πενταετή διακανονισμό του ΦΠΑ για τα εν λόγω πάγια – πράγμα που αρνούμαστε και αποκρούουμε

κατηγορηματικώς δεδομένου ότι η Εταιρεία λειτουργεί κι έχει φορολογητέες εκροές, στις οποίες αυτά χρησιμοποιούνται – αυτός (ο διακανονισμός) θα έπρεπε να γίνει για τα εναπομείναντα έτη, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 33 Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ)....»

Σημείωση: Κατά το έτος 2021 οι μόνες φορολογητέες (υπαγόμενες σε ΦΠΑ) δραστηριότητες προέρχονταν μόνο από τα δύο (2) ξενοδοχεία που διαχειρίζονταν καθώς και από την διαχείριση τριών (3) ήδη επιπλωμένων ενοικιαζόμενων διαμερισμάτων (βιλλών).

Ωστόσο στις συμπληρωματικές της απόψεις η επιχείρηση προσκόμισε ΓΙΑ ΠΡΩΤΗ ΦΟΡΑ το Σχετ.7 υποστηρίζοντας ότι για τα εν λόγω πάγια έχει διενεργηθεί ήδη διακανονισμός.»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 5 του ως άνω νομοθετήματος ως προς τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

[...]

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

[...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

[...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

[...]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή στο άρθρο 18 του ν. 4308/2014 περί Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι:

«1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

δ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

ε) Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων παγίων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου. Όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.

στ) Οι δαπάνες που καταβάλλονται από τις επιχειρήσεις με έδρα την ημεδαπή σε εταιρείες του εξωτερικού, για την απόκτηση δικαιώματος εισόδου και τοποθέτησης προϊόντων σε σημεία πώλησης στο εξωτερικό (listing fees, slotting fees), καθώς και οι δαπάνες προώθησης, προβολής και διαφήμισης και οι δαπάνες έρευνας αγοράς, δύναται να αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.»

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) 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 3 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...

Επειδή στο άρθρο 8 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) ορίζεται ότι:

«1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

- α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,
- β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, ακινήτων για βραχυχρόνια διαμονή, αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή φυσικό πρόσωπο που διαθέτει τουλάχιστον τρία (3) ακίνητα για βραχυχρόνια διαμονή, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,».

β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,

γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου,

δ) i. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στον φόρο, αυτοτελώς ή στο πλαίσιο μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκμισθωτής το επιλέγει. Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας υποπερίπτωσης, ο εκμισθωτής υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης στη Φορολογική Διοίκηση είτε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου είτε και μετά την έναρξη, οποτεδήποτε. Εάν η αίτηση υποβληθεί μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, η επιλογή φορολόγησης ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με υποβολή σχετικής αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση και η ανάκληση ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο.

[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί τις 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 χρησιμοποίησης 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. [...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα. [...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν. [...]

3. 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 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«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. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.»

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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο 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) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο.

Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.»

Επειδή στο υπ' αριθ. 0.3024/24.3.2023 έγγραφο με θέμα «Οδηγίες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α.» αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«1. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

Ανεξάρτητα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιεί ο ελεγχόμενος κρίνεται απαραίτητο να διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για τη φορολογική περίοδο για την οποία έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου:

1.1. Έλεγχος υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α.

Πέραν της φορολογικής περιόδου που αφορά η εντολή ελέγχου, ελέγχεται εάν έχουν υποβληθεί οι οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. από το προηγούμενο φορολογικό έτος, που αφορά το αίτημα επιστροφής φόρου και μέχρι την ημερομηνία έναρξης των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

[...]

1.3. Έλεγχος λογιστικών αρχείων (βιβλίων).

Ελέγχεται αν έχουν αναγραφεί σωστά (κατ' αξία και κωδικό ανάλογα με τον συντελεστή Φ.Π.Α.) οι εισροές (αγορές και δαπάνες) και οι εκροές (έσοδα), όπως προκύπτουν συνολικά από τους οικείους λογαριασμούς των τηρούμενων βιβλίων (διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) ή την ανάλυση των στηλών του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα).

1.4. Έλεγχος μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου.

Ελέγχεται η τυχόν μεταφορά (όχι νόμιμα) στην επόμενη φορολογική περίοδο του υπολοίπου ΦΠΑ το οποίο ζητείται προς επιστροφή, καθώς και η ορθή μεταφορά υπολοίπου προς έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους.

[...]

1.7. Έλεγχος αν για τις δαπάνες, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.. Ελέγχονται οι πέντε (5) μεγαλύτερες δαπάνες για αγορές, πάγια και λοιπές δαπάνες, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α. Επιπρόσθετα ελέγχονται, κατά την κρίση της ελεγκτικής υπηρεσίας, δύο (2) δαπάνες της ελεγχόμενης περιόδου και εφόσον κρίνεται απαραίτητο, δύναται να διερευνηθούν και επιπλέον δαπάνες.

Ειδικότερα σε εφαρμογή των ανωτέρω ελέγχεται:

- αν υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και αν παρέχεται γι' αυτά δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α των εισροών.
- αν ο προμηθευτής έχει καταχωρηθεί με ΑΦΜ/ΦΠΑ.
- η κατάσταση πελατών/προμηθευτών ή/και η αναφορά στην ψηφιακή πλατφόρμα myData που υπέβαλε ο προμηθευτής για την εν λόγω παράδοση, όπου απαιτείται.
- ο τρόπος μεταφοράς των αγαθών καθώς και τα φορτωτικά έγγραφα και τα παραστατικά διακίνησης αυτών.
- τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο προμηθευτής, καθώς και τα αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τους όρους της μεταφοράς και ασφάλισης των αγαθών κατά τη διακίνησή τους.
- αν η δαπάνη αφορά επενδυτικό αγαθό της ελεγχόμενης επιχείρησης διενεργείται αυτοψία και επαληθεύεται ότι πρόκειται περί του αγαθού που αναφέρεται στο σχετικό παραστατικό. Σε περίπτωση πώλησης του εν λόγω αγαθού στην Ελλάδα, ελέγχεται ότι έχει εκδοθεί παραστατικό πώλησης, ότι ο πελάτης έχει καταχωρήσει την απόκτηση του αγαθού στην κατάσταση πελατών/προμηθευτών ή στην ψηφιακή πλατφόρμα myData ή εάν πρόκειται για ενδοκοινοτική παράδοση στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων του ελεγχόμενου, κατά περίπτωση, καθώς και η σωστή εφαρμογή των περί διακανονισμού διατάξεων (εφόσον συντρέχει λόγος διακανονισμού στην ελεγχόμενη περίοδο). Επί πώλησης του επενδυτικού αγαθού εκτός Ε.Ε. ελέγχονται τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά.

- αν η δαπάνη αφορά παροχή υπηρεσιών, επαληθεύεται η πραγματοποίηση αυτής (διερεύνηση της δυνατότητας του προμηθευτή να παρέχει τις υπηρεσίες με βάση τα στοιχεία του οικείου φακέλου).

[...]

2.2. Αγορές και Κατασκευές επενδυτικών αγαθών. Ως αγαθά επένδυσης για σκοπούς Φ.Π.Α. 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 στον φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού. (Ισχύς από 24.2.2023, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ.4 περ. α΄ Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με ν.5024/2023). Σημειώνεται ότι μέχρι και 23.2.2023, υπήρχε προϋπόθεση για χρήση του ακινήτου για τουλάχιστον εννέα (9) έτη από την επιχείρηση.

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

Στην περίπτωση κατασκευής ακινήτων, ως επενδυτικών αγαθών, προσκομίζονται στον έλεγχο: - Οι επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά, κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης.

Εξετάζονται επίσης:

-η μελέτη της επένδυσης, η άδεια οικοδομής (στις περιπτώσεις που έχει εκδοθεί) και ο τρόπος χρηματοδότησης της επένδυσης.

Η χρήση του ακινήτου με κάποια έννομη σχέση αποδεικνύεται με ιδιωτικά συμφωνητικά βεβαίας χρονολογίας, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρίας όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει. Στην περίπτωση της μίσθωσης, εκπρόθεσμη σύμβαση μίσθωσης μπορεί να γίνει δεκτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον τα καταβαλλόμενα μισθώματα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του μισθωτή και έχουν δηλωθεί από τον εκμισθωτή (σχετ. οι με αριθ. ΠΟΛ.1203/1990, ΠΟΛ.1006/1992 και ΠΟΛ.1094/1992 εγκύκλιοι Υπ. Οικονομικών).

[...]

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Φ.Π.Α. με θέμα “Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών” διευκρινίζεται:

«4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), όπως ίσχυε, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 33 του ίδιου ως άνω Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Επίσης, εάν εντός πενταετίας 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.

Όπως διευκρινίστηκε με την Ε.Α.Υ.Ο. 1084562/3755/Α0014/ΠΟΛ.1177/20.7.1994, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη ημερομηνία πραγματοποίηση της δαπάνης ήτοι, της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους (σχ. Γνωμ. Ολομ. Ν.Σ.Κ. 142/1994).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του ιδίου άρθρου, ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, πού ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές πού κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο πού δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

5. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ, ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον αφορά αγαθό επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Η διαδικασία και οι προϋποθέσεις της επιστροφής του φόρου καθορίζεται με την Α.Υ.Ο.Ο.1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21.7.2004 (ΦΕΚ 1164/Β/30-7-2004), όπως ισχύει.

6. Εν όψει των ανωτέρω, α) εφόσον δεν συντρέχει περίπτωση καταστρατηγήσεως των διατάξεων που παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (μη νόμιμα τιμολόγια κλπ) και από τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων προκύπτει ότι οι δαπάνες για τις οποίες κατεβλήθη ο φόρος, πραγματοποιήθηκαν κατά τον κρίσιμο χρόνο (2.1.2007 - 31.12.2008) με σκοπό την «κτήση - κατασκευή παγίου επενδυτικού αγαθών ισογείου βιοτεχνίας», ο καταβληθείς από αυτήν φόρος εισροών είναι άμεσα εκπεστέος και δεν εξαρτάται από την πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών.

Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, δεν τίθεται θέμα εφάπαξ διακανονισμού του εκπεσθέντος φόρου εισροών των παγίων κτισμάτων της επιχείρησης, εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000).

β) εάν τα αγαθά επένδυσης χρησιμοποιήθηκαν σε φορολογητέες πράξεις (έναρξη πενταετούς διακανονισμού) από την ελεγχόμενη επιχείρηση, αλλά για την ελεγχόμενη/ες χρήση/εις ο έλεγχος αποδείξει ότι αυτά δεν χρησιμοποιήθηκαν π.χ. τα έτη 2006, 2010 κλπ. μπορεί να αναζητήσει (καταλογίσει) το φόρο που αντιστοιχεί στο έτος που δεν χρησιμοποιήθηκαν.

Στην περίπτωση αυτή, το βάρος της απόδειξης φέρει ο έλεγχος, διότι η μη πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών δεν σημαίνει και μη χρησιμοποίηση των παγίων.

γ) εάν τα πάγια δεν έχουν χρησιμοποιηθεί ακόμα και έως σήμερα, η πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης (π.χ. 1.1.2007 - 31.12.2007) ολοκληρώνεται το έτος 2012 (άρθρο, 33.3.β του Κώδικα ΦΠΑ και ΠΟΛ.1177/20.7.1994) και η επιχείρηση οφείλει να διακανονίσει το φόρο των εισροών του έτους 2007 στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2012. Κατ' ανάλογο τρόπο διακανονίζεται ο φόρος για τα επόμενα του 2007 έτη (π.χ. του έτους 2008 ο φόρος πρέπει να διακανονισθεί στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2013 κ.ο.κ.).»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1205/15.09.2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν.4321/2015 (Α' 32) και ορίζεται ότι εφεξής οι διακανονισμοί που αφορούν εκπώσεις 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. Η διάταξη αυτή ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν.4336/2015 από την υπογραφή της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης που έλαβε χώρα στις 19.8.2015. Στο πλαίσιο αυτό για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και 18.8.2015 ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν.4321/2015 σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1149/2015. Για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής ισχύουν οι νέες διατάξεις.

3. Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, οι διακανονισμοί των εκπώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον τρίτο μήνα (για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) και το πρώτο τρίμηνο (για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία), της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.»

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. (άρθρο 27 του νέου Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. (άρθρο 77 του νέου Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με δραστηριότητα ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΡΟΟΡΙΖΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΚΑΤΟΙΚΗΣΗ ΕΝΑΝΤΙ ΑΜΟΙΒΗΣ Η' ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΒΑΣΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ βάσει της υπ' αριθ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω ελεγκτικής υπηρεσίας για το χρονικό διάστημα 1.10.2019- 31.5.2023. Αιτία για την έκδοση της εν λόγω εντολής αποτέλεσε η με αριθμόαίτηση της προσφεύγουσας στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 100.000,00 € που προκύπτει από την εκκαθάριση της υπ' αριθ.τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης φορολογικής περιόδου 1.5.2023-31.5.2023.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο 01/10/2019– 31/12/2019 οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας προέρχονταν από την εκμετάλλευση δύο (2) ξενοδοχείων τα οποία μίσθωνε με ΦΠΑ από την επιχείρηση στην ευρύτερη περιοχή Για την φορολογική περίοδο 01/01/2020– 31/12/2020, λόγω COVID, οι εκροές της παρουσίασαν σημαντική μείωση, ενώ κατά την φορολογική περίοδο 01/01/2021– 31/12/2021 οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης προέρχονταν κυρίως από την εκμετάλλευση των προαναφερόμενων δύο (2) ξενοδοχείων καθώς και σε πολύ μικρότερο ποσοστό από την διαχείριση, ήτοι μίσθωση και επινοικίαση κάποιων επιπλωμένων βιλών από τις οποίες είχε έσοδα υπαγόμενα σε ΦΠΑ. Ταυτόχρονα από το 2021 οι μη υπαγόμενες σε ΦΠΑ δραστηριότητές της παρουσίασαν σημαντική αύξηση και αφορούσαν έσοδα από την ενοικίαση ιδιαίτερα μεγάλου αριθμού επιπλωμένων διαμερισμάτων στο προσωπικό της επιχείρησης άνευ ΦΠΑ, ήτοι έσοδα από ενοίκια υπαγόμενα σε χαρτόσημο αλλά και έσοδα από ενοικίαση μέσω της οικονομίας διαμοιρασμού (Airbnb). Την 01/11/2021 η επιχείρηση διέκοψε την κύρια έως τότε φορολογητέα δραστηριότητά της ήτοι τις υπηρεσίες εκμετάλλευσης ξενοδοχείων (διακοπή συμφωνητικού με την επιχείρηση) και στη συνέχεια ο κύριος όγκος των εσόδων της επιχείρησης προέρχεται από την ως άνω απαλλασσόμενη δραστηριότητά της, που είναι οι υπηρεσίες εκμίσθωσης και επινοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων υπαγόμενες σε τέλη χαρτοσήμου. Λόγω του γεγονότος αυτού τέθηκε θέμα πενταετούς διακανονισμού των δαπανών και αγορών παγίων που πραγματοποιήθηκαν έως τις 01/11/2021 στα προαναφερόμενα δύο (2) ξενοδοχεία. Επιπρόσθετα, επειδή η ελεγχόμενη οντότητα είχε πράξεις που υπάγονται στο φόρο και πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, έπρεπε να γίνει αφενός επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών με τη διενέργεια pro rata, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2859/2000 και αφετέρου να επιμεριστεί και διακανονιστεί το ποσό του φόρου εισροών που αφορούν μόνο την απαλλασσόμενη δραστηριότητα.

Επειδή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε προβεί στις παραπάνω ενέργειες, ως όφειλε, με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ο έλεγχος προέβη σε πενταετή διακανονισμό ΦΠΑ παγίων συνολικού ποσού 12.545,88 ευρώ, διενέργεια pro rata κοινών εισροών συνολικού ποσού 3.267,60 ενώ δεν αναγνώρισε ΦΠΑ δαπανών των ετών 2020-2023 συνολικού ποσού 66.836,38 ευρώ, καθώς έκρινε ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Συνεπεία των ανωτέρω επαληθεύσεων, συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι οικείοι Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01– 31/12/2020, 01/01– 31/12/2021, 01/01– 31/12/2022, 01/01– 31/05/2023. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων με το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημα. Ο έλεγχος αφού έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης σχετικά με την αναγνώριση προς έκπτωση στην περίοδο 1/1/2023-31/05/2023 ΦΠΑ συνολικής αξίας 2.516,13 € που αναλογεί στην αγορά ενός Ι.Χ. επιβατικού αυτοκινήτου, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο πληρούνταν οι προϋποθέσεις για την επιστροφή ή τον συμψηφισμό συνολικού πιστωτικού ποσού ΦΠΑ ύψους 19.866,27 €.

Ως προς τον Φ.Π.Α. παγίων ετών 2017- 2021 ποσού 12.545,88€:

Επειδή, ως προς τον διακανονισμό ΦΠΑ παγίων, ο έλεγχος έκρινε ότι, επειδή η προσφεύγουσα προέβη στις 01/11/2021 σε αδρανοποίηση ενός κλάδου δραστηριότητάς της ήτοι διακοπή λειτουργίας των εν λόγω δύο (2) ξενοδοχείων και οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης των σχετικών δαπανών και αγορών παγίων των ξενοδοχείων σε φορολογητέες πράξεις κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού, όφειλε όπως προβεί σε διακανονισμό του 1/5 του αναλογούντος ΦΠΑ που εξέπεσε για τις εν λόγω δαπάνες και αγορές παγίων του έτους 2017 και αντιστοίχως για τα επόμενα έτη, έως το έτος διακοπής της συγκεκριμένης δραστηριότητας στις 01/11/2021 δεδομένου ότι τόσο μετά από την ημερομηνία διακοπής όσο και συγκεκριμένα στις 31/12/2021 η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι τα εν λόγω πάγια χρησιμοποιούνταν σε φορολογητέες δραστηριότητές της. Συνεπώς, προέκυψε α) ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος ποσού 1.806,22 € που αφορά στο 1/5 του ΦΠΑ δαπανών και αγορών παγίων που διενεργήθηκαν το 2017, β) ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος ποσού 6.260,45 € που αφορά στα 2/5 του ΦΠΑ δαπανών και αγορών παγίων που διενεργήθηκαν το 2018, γ) ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος ποσού 2.997,13 € που αφορά στα 3/5 του ΦΠΑ δαπανών και αγορών παγίων που διενεργήθηκαν το 2019, δ) ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος ποσού 457,21 € που αφορά στα 4/5 του ΦΠΑ δαπανών και αγορών παγίων που διενεργήθηκαν το 2020 και ε) ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος ποσού 1.024,87 € που αφορά στα 4/5 του ΦΠΑ δαπανών και αγορών παγίων που διενεργήθηκαν το 2021, ήτοι συνολικό ποσό 12.545,88€. Συνεπώς, για τον υπολογισμό του πενταετούς διακανονισμού για τα κρινόμενα αγαθά επένδυσης ο έλεγχος έλαβε ως έτος έναρξης το έτος απόκτησης των αγαθών, ήτοι τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020, και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας αβάσιμα προβάλλεται. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου οι διακανονισμοί των εκπώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον τρίτο μήνα (για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) της επόμενης διαχειριστικής περιόδου. Συνεπώς, μέχρι το τέλος Απριλίου 2022 από την προσφεύγουσα θα έπρεπε να διενεργηθούν όλοι οι διακανονισμοί εκπώσεων που αφορούν τα έτη 2019, 2020 και 2021 και το αποτέλεσμα αυτών να απεικονισθεί στη δήλωση ΦΠΑ μηνός Μαρτίου του 2022. Συνεπεία των ανωτέρω, από τον έλεγχο διακανονίστηκε το συνολικό ποσό ΦΠΑ των 12.545,88€ στη φορολογική περίοδο 1.1.2021- 31.12.2021, τον οποίο όφειλε η προσφεύγουσα να διακανονίσει μετά την διακοπή της λειτουργίας- εκμετάλλευσης των δύο ξενοδοχείων στις 01/11/2021. Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ελλιπούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου λόγω εσφαλμένης και παντελώς αναιτιολόγητης εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 33 του ν. 2859/2000 ως προς τον υπολογισμό του πενταετούς διακανονισμού εκπώσεων προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, πέραν του λανθασμένου τρόπου υπολογισμού του διακανονισμού ΦΠΑ των ως άνω παγίων, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή επικαλείται ότι σε κάθε περίπτωση λανθασμένα ο έλεγχος προέβη σε διακανονισμό διότι μετά τη διακοπή της λειτουργίας των δύο ξενοδοχειακών μονάδων τα πάγια μεταφέρθηκαν και χρησιμοποιούνται στα διαμερίσματα-βίλλες που διαχειρίζεται, ήτοι σε φορολογητέες δραστηριότητες.

Επειδή, προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκόμισε, την 1.11.2024, καταστάσεις μητρώου παγίων την 31.12.2021 των ξενοδοχείων καιστις οποίες υφίσταται στήλη «θέση παγίου».

Επειδή, επιπλέον, στο υπ' αριθ.Συμπληρωματικό Υπόμνημά της η προσφεύγουσα επικαλείται ότι για τα πάγια που περιλαμβάνονται στο εν λόγω μητρώο παγίων των ξενοδοχείων καιέχει υπολογίσει pro rata και έχει μειώσει σταδιακά το πιστωτικό της υπόλοιπο. Προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού της προσκομίζει πίνακα υπολογισμού pro rata (ως σχετικό 7-118).

Επειδή οι ως άνω ισχυρισμοί είναι αντιφατικοί μεταξύ τους και τα στοιχεία μητρώου παγίων που προσκομίσθηκαν ενώπιον της Υπηρεσίας μας είναι αντικρουόμενα με αυτά που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο.

Επειδή από κανένα στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει η μεταφορά και η θέση σε λειτουργία των παγίων σε εγκαταστάσεις με δραστηριότητες υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., ήτοι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα κατάλληλα στοιχεία για να διασφαλίσει ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων γεγονός, όπως ρητά προβλέπεται από το άρθρο 5 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Ενδεικτικά, επισημαίνεται ότι από τις ανωτέρω προσκομισθείσες καταστάσεις προκύπτει ότι στην εγκατάσταση(επιφανείας 95 τ.μ.) μεταφέρθηκαν, μεταξύ άλλων, από το ξενοδοχείο 117 μπωλ, 60 πιάτα ρηχά, 108 μαχαιροπήρουνα, 100 πετσέτες μπλε μαρίν με λογότυπο, 100 πετσέτες μονές και 18 καφετιέρες. Συνεπώς, όπως είναι σαφές, δεν είναι δυνατόν το σύνολο των εν λόγω παγίων να χρησιμοποιείται στην ανωτέρω εγκατάσταση.

Ως προς τον Φ.Π.Α. παγίων έτους 2022 ποσού 32.184,38€:

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδες 31- 32), η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση τον Φ.Π.Α. **επιλεγμένων παγίων**, συνολικού ποσού 32.184,38€, το φορολογικό έτος 2022, για τα οποία, καθώς δεν προσκομίσθηκαν τα σχετικά Δελτία Αποστολής- Τιμολόγια από τα οποία να προκύπτει ο τόπος προορισμού αυτών, έκρινε ότι, λόγω της φύσης και της ποσότητάς τους, αφορούν πάγια που προορίζονται για την επίπλωση διαμερισμάτων που εκμισθώνει η επιχείρηση είτε με χαρτόσημο στο προσωπικό της, είτε μέσω της οικονομίας του διαμοιρασμού (Airbnb), ήτοι σε δραστηριότητες απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται ακυρότητα των εκδοθεισών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. λόγω εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών των παγίων περιουσιακών στοιχείων, που απέκτησε το έτος 2022 και τοποθέτησε είτε στο υποκατάστημα είτε σε τουριστικά καταλύματα, των οποίων έχει τη διαχείριση είτε τα διατηρούσε προς αντικατάσταση σε περίπτωση φθοράς. Επιπλέον επικαλείται ότι το 2022 αγόρασε τέσσερις οικίσκους τους οποίους τοποθέτησε στον εξωτερικό χώρο του υποκαταστήματός της και τους οποίους χρησιμοποίησε ως αποθηκευτικούς χώρους, στους οποίους τοποθετεί προσωρινά τα πάγια για να τα έχει έτοιμα προς χρήση όποτε χρειαστεί.

Επειδή το 2° ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ σε απάντηση της αναπομπής της Υπηρεσίας μας, με την απόκαι με αριθμό Έκθεση Απόψεων Ελέγχου επί Συμπληρωματικών Στοιχείων Ελεγχόμενης Επιχείρησης, έκανε δεκτό τον Φ.Π.Α., ποσού 5.760,00 €, που αφορά στους τέσσερις οικίσκους συνολικής αξίας κτήσης 24.000,00 €.

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν στην Υπηρεσία μας (φύλλο excel παγίων), τα οποία περιλαμβάνουν πληροφορίες (στήλη με όνομα υποκαταστήματος) που δεν περιλαμβάνονταν στο μητρώο παγίων έτους 2022 που προσκομίσθηκε στον έλεγχο διαπιστώνουμε τα κάτωθι:

- Ούτε κατά το ενδικοφανές στάδιο προσκομίσθηκαν στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής- Τιμολόγια) από τα οποία να προκύπτει ο προορισμός των παγίων.
- Για πάγια με συνολική αξία κτήσης 24.510,00 € που αναφέρεται ότι δεν έχουν τεθεί σε χρήση αλλά είναι αποθηκευμένα στους οικίσκους στις έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις.
- Στο ήδη επιπλωμένο διαμέρισμα- βίλλα(επιφανείας 95 τ.μ.) το έτος 2022 φέρεται να τοποθετήθηκαν 3 καναπέδες, 9 τραπέζια τραπεζαρίας μεταλλικά, 10 έπιπλα τηλεόρασης, 2 ηλεκτρικές κουζίνες, 8 στρώματα, 2 πλυντήρια ρούχων και 28 θερμοπομποί.

Επειδή βάσει των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ο τόπος εγκατάστασης των παγίων, τις αντιφάσεις των ισχυρισμών της (διενέργεια αποσβέσεων σε πάγια που ισχυρίζεται ότι δεν χρησιμοποιούνται και είναι αποθηκευμένα σε οικίσκο) καθώς και το γεγονός ότι το έτος 2022 ο κύριος όγκος των εκρών της προσφεύγουσας προέρχεται από ενοίκια συνολικού ποσού 1.107.556,86€ υπαγόμενα σε χαρτόσημο, ήτοι εκροές μη υπαγόμενες σε ΦΠΑ που αφορούν στην ενοικίαση ιδιαίτερα μεγάλου αριθμού επιπλωμένων διαμερισμάτων στο προσωπικό της, ενώ οι φορολογητέες εκροές της ποσού 253.558,70€ αφορούν κυρίως στην διαχείριση- ενοικίαση με ΦΠΑ μικρού αριθμού ήδη επιπλωμένων βιλών, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται και επικυρώνεται η κρίση του ελέγχου με την απόκαι με αριθμό Έκθεση Απόψεων Ελέγχου επί Συμπληρωματικών Στοιχείων Ελεγχόμενης Επιχείρησης.

Ως προς τηνύψους 31.646,66 € έτους 2021:

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι έχει διενεργηθεί, ύψους 31.646,66 €, η οποία έχει καταχωρηθεί στον κωδικό 411, το οποίο λανθασμένα δεν έλαβε υπόψη του ο έλεγχος και προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει φύλλο υπολογισμού (ως σχετικό 7-118).

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελίδα 30) ο έλεγχος έχει εξετάσει το ποσό των 31.646,66€ και έχει διαπιστώσει ότι αφορά Φ.Π.Α. δαπανών για ενοίκια προς την επιχείρηση

Επειδή από τις αναφορές στοιχείων my data που τηρούνται στο Πληροφοριακό Σύστημα της Α.Α.Δ.Ε. προκύπτει ότι για τις ως άνω δαπάνες ενοικίων η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση 3 Τιμολόγια- τα με αριθμό 151, 152 και 153- συνολικής καθαρής αξίας 103.500,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 24.840,00 €.

Επειδή, ο έλεγχος δεν προέβη σε αφαίρεση του εν λόγω ποσού Φ.Π.Α., ποσού 24.840,00 €, από τις φορολογητέες εισροές για το έτος 2021 (όπως έπραξε για τα έτη 2020 και 2022), καθώς διαπίστωσε ότι αυτό έχει συμπεριληφθεί στον κωδικό 411 και είχε μειώσει τις φορολογητέες εισροές.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικός δεκτός για το ποσό των 31.646,66€- 24.840,00 € = 6.806,66 € καθώς αυτό έχει ήδη μειώσει τον φόρο εισροών με τη συμπλήρωσή του στον κωδικό 411 και από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει υποχρέωση σχηματισμούγια την προσφεύγουσα από άλλη αιτία για το έτος 2021.

Επειδή, η Υπηρεσία μας αποδέχεται τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόκαι με αριθμό Έκθεση Απόψεων Ελέγχου επί Συμπληρωματικών Στοιχείων Ελεγχόμενης Επιχείρησης του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν της υπ' αριθμ.πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, καθώς αυτές κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή γίνεται μερικώς δεκτή.

Κατόπιν των ανωτέρω τα αποτελέσματα ως προς τον Φ.Π.Α. των ετών 2021- 2023 διαμορφώνονται ως εξής:

-Φορολογική περίοδος 1.1.2021- 31.12.2021

	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ.
Φόρος εκροών	247.743,78	247.743,78	247.743,78
Υπόλοιπο φόρου εισροών	173.511,28	157.433,80	168.440,46
Χρεωστικό υπόλοιπο	74.232,50	90.309,98	79.303,32
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	147.032,07	132.416,20	132.416,20
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	72.106,22	42.106,22	53.112,88

-Φορολογική περίοδος 1.1.2022- 31.12.2022

	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ.
Φόρος εκροών	123.299,88	123.299,88	123.299,88
Υπόλοιπο φόρου εισροών	161.141,12	115.163,22	120.923,22
Χρεωστικό/ πιστωτικό υπόλοιπο	37.841,24	8.136,66	2.376,66
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	72.799,57	42.106,22	53.112,88
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	110.640,81	33.969,56	50.736,22

-Φορολογική περίοδος 1.1.2023- 31.12.2023

	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ.
Φόρος εκροών	25.520,37	25.520,37	25.520,37
Υπόλοιπο φόρου εισροών	29.183,88	25.721,37	25.721,37
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.663,51	201,00	201,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	110.640,78	33.969,56	50.736,22
Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο	114.304,29	34.170,56	50.937,22
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	14.304,29	14.304,29	14.304,29
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	100.000,00	19.866,27	36.632,93

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, και α) την τροποποίηση των υπ' αριθ.,καιΟριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και β) την επικύρωση της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό σύμφωνα με την παρούσα απόφαση:

1. Φορολογική περίοδος 1.1.2020- 31.12.2020:

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση: **132.416,20 €**

2. Φορολογική περίοδος 1.1.2021- 31.12.2021:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ.
Φόρος εκροών	247.743,78	247.743,78	247.743,78
Υπόλοιπο φόρου εισροών	173.511,28	157.433,80	168.440,46
Χρεωστικό υπόλοιπο	74.232,50	90.309,98	79.303,32
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	147.032,07	132.416,20	132.416,20
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	72.106,22	42.106,22	53.112,88

3. Φορολογική περίοδος 1.1.2022- 31.12.2022:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ.
Φόρος εκροών	123.299,88	123.299,88	123.299,88
Υπόλοιπο φόρου εισροών	161.141,12	115.163,22	120.923,22
Χρεωστικό/ πιστωτικό υπόλοιπο	37.841,24	8.136,66	2.376,66
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	72.799,57	42.106,22	53.112,88
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	110.640,81	33.969,56	50.736,22

4. Φορολογική περίοδος 1.1.2023- 31.5.2023:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ.
Φόρος εκροών	25.520,37	25.520,37	25.520,37
Υπόλοιπο φόρου εισροών	29.183,88	25.721,37	25.721,37
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.663,51	201,00	201,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	110.640,78	33.969,56	50.736,22
Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο	114.304,29	34.170,56	50.937,22
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	14.304,29	14.304,29	14.304,29
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	100.000,00	19.866,27	36.632,93

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.