



S

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1594

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 409

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **17/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» η οποία εδρεύει στην και διατηρεί εγκατεστημένο υποκατάστημα στην Ελλάδα, με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, επί της οδού, αρ. κατά της με αριθμό/18-12-2024 Οριστικής

Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/04/2018 – 31/12/2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 04/02/2025 ηλεκτρονικά επισυναφθείσα έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/18-12-2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/04/2018 – 31/12/2018 καταλογίστηκε **διαφορά φόρου εισροών και φόρου για επιστροφή ποσού 144.869,33 €.**

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 18/12/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, περιόδου 17/04/2018 – 31/12/2018, δυνάμει της με αριθμό/17-01-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρία, η οποία συστάθηκε στις 06/05/2016 με βάση των Περί Εταιρειών Νόμο Κεφ. 113 της Κυπριακής Δημοκρατίας με αριθμό μητρώου, διατηρεί υποκατάστημα στην Ελλάδα, με ημερομηνία σύστασης την 05/04/2018.

Το ελληνικό υποκατάστημα εδρεύει επί της οδού αρ. στο με εγκατάσταση στο, επί της οδού αρ..... ως υποκατάστημα και κύρια δραστηριότητα, κατά την υπό κρίση περίοδο, τις ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΜΕΝΩΝ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ, ΜΕ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΕΡΙΠΟΙΗΣΗΣ ΠΕΛΑΤΩΝ. Ημερομηνία έναρξης του υποκαταστήματος είναι η 20^η/09/2018.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ:

“Α. ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ με το/2-8-2018 ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΑΓΟΡΑΠΩΛΗΣΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Η ελεγχόμενη νομική οντότητα, στις 02/08/2018, αγόρασε έναντι 864.738,28,€ από τους το ως άνω αστικό ακίνητο μετά των επ' αυτών κτισμάτων στο 29 Οικοδομικό τετράγωνο, στο σύμφωνα με το με αριθ. /02-08-2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου

Κατά τον Τίτλο κτίσης το ανωτέρω ακίνητο αποτελείται από διώροφη οικοδομή εντός οικοπέδου που έχει έκταση 1.349,55 τ.μ. Η οικοδομή αποτελείται από :

ΙΣΟΓΕΙΟ συνολικής επιφάνειας κύριων χώρων 289,35 τ.μ. ,αντλιοστάσιο 9,65 τ.μ. ,αποθήκη 3,00 τ.μ. και βοηθητικοί χώροι 12,65 τ.μ. δυνάμει της οικοδομικής άδειας 257/1979 της Πολεοδομίας Νομαρχία Αργολίδος.

Α ΟΡΟΦΟΣ επιφάνειας 233,47 τ.μ. δυνάμει της οικοδομικής άδειας 257/1979 της Πολεοδομίας Νομαρχία Αργολίδος.

ΔΩΜΑ επιφάνειας 33,30 τ.μ.

Επίσης έχουν ανεγερθεί πέργολες /χαγιάτια. Τόσο στο ισόγειο όσο και στον Α όροφο έχει γίνει διαρρύθμιση σε κατοικίες, στον χώρο του ισογείου υπάρχουν 6 κατοικίες και στον πρώτο όροφο 2 κατοικίες .

Σύμφωνα με την/ 19-09-2018 ηλεκτρονική Γνωστοποίηση Λειτουργίας Τουριστικού καταλύματος ξεκίνησε τη λειτουργία της ως τουριστικό κατάλυμα (Ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια —διαμερίσματα χωρίς κατηγοριοποίηση. Η δυναμικότητά της αναλύεται ως εξής: Στην στάθμη του ισογείου υπάρχουν 4 διαμερίσματα STUDIO των 2 ατόμων, 1 διαμέρισμα ενός δωματίου και 1 διαμέρισμα 2 υπνοδωματίων. Στην στάθμη του ορόφου υπάρχουν 2 διαμερίσματα ενός υπνοδωματίου. Συνολικά υπάρχουν 9 δωμάτια, 8 διαμερίσματα και 18 κλίνες. Υπάρχει κοινόχρηστος χώρος καθιστικού στη στάθμη του Δώματος.

Σύμφωνα με την ανωτέρω άδεια λειτουργίας στην στάθμη του ισογείου υπάρχουν 4 διαμερίσματα STUDIO ενώ στον χώρο του ισογείου υπάρχουν 6 κατοικίες

Β. ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΤΟ/2-8-2018 ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΑΓΟΡΑΠΩΛΗΣΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Επίσης στις 02/08/2018, αγόρασε έναντι 465.864,52€ από τους και τα παρακάτω ακίνητα:

ΑΓΟΡΑ ΠΡΩΤΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Οικόπεδο μετά των επ' αυτών κτισμάτων στην ίδια ανωτέρω διεύθυνση στο Οικοδομικό τετράγωνο στο, ΘΕΣΗ σύμφωνα με το με αριθ. /02-08-2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου 629,87 τ.μ. με οικία 244.96 τ.μ. με 7 κύρια δωμάτια υπόγειο χώρο στάθμευσης και λοιπούς βοηθητικούς χώρους.

Σύμφωνα με την/24-01-2019 ηλεκτρονική Γνωστοποίηση Λειτουργίας Τουριστικού Καταλύματος ξεκίνησε τη λειτουργία της ως τουριστικό κατάλυμα (ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΠΛΩΜΕΝΗ χωρίς κατηγοριοποίηση, η οποία θα λειτουργεί όλο το χρόνο. Η συνολική δυναμικότητά της είναι έξι ΔΙΚΛΙΝΑ δωμάτια στο ισόγειο του Κτιρίου επί της οδού και Στην στάθμη υπογείου υπάρχει χώρος στάθμευσης, το λεβητοστάσιο, μια δεξαμενή, ενώ στον περιβάλλοντα χώρο της έπαυλης, υπάρχει υπαίθρια κολυμβητική δεξαμενή 72 τ.μ.

ΑΓΟΡΑ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Οικόπεδο που βρίσκεται στην ίδια ως ανωτέρω θέση της κτηματικής περιφέρειας ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ 1.045,61 τ.μ. επί του οποίου υφίσταται κλειστός χώρος Γεννήτριας Ηλεκτρισμού επιφάνειας 11,33 τ.μ.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμό/31-12-2023 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/12/2018 – 31/12/2018, με την οποία προσδιόρισε αιτούμενο ποσό για επιστροφή (κωδικός 503): 144.869,33 €, βάσει όσων ορίζονται με την ΠΟΛ. 1073/2004. Επίσης υπέβαλε την με αριθμό πρωτ./2023 αίτηση για την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 144.869,33 €, η οποία αποτέλεσε την αιτία του ελέγχου.

Από την ελεγκτική αρχή κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα η με αριθμό πρωτ. ΕΞ 29/01/2024 ΠΔ Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και το με αριθμό πρωτ. ΕΞ 2024 ΠΔ Έγγραφο Αίτημα Παροχής Πληροφοριών.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, στα προσκομισθέντα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, τα παραστατικά δαπανών - εισροών, τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, και λαμβάνοντας όψη ότι η ελεγχόμενη συστάθηκε στις 25/10/2017 και στις 20/09/2018 δηλώθηκε η έναρξη υποκαταστήματος - στην περιοχή, για την πραγματοποίηση εργασιών σε ιδιόκτητο ακίνητο, με σκοπό την εκμετάλλευση αυτών, δηλώνοντας ως κύρια δραστηριότητα «.....», καθώς και το γεγονός ότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν διενήργησε πωλήσεις — εκροές, διαπιστώθηκε ότι οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες προηγούνται της έναρξης.

Στον έλεγχο δεν προσκομίσθηκαν άδειες οικοδομικών εργασιών (αλλαγής χρήσης του ακινήτου, βελτίωσης, επισκευής, συντήρησης, τυχόν επιμετρήσεις) για τον συγκεκριμένο χώρο που να δικαιολογούν την διενέργεια οποιωνδήποτε οικοδομικών εργασιών και μάλιστα στα ακίνητα που δηλώνονται ως τουριστικές εγκαταστάσεις, δεδομένου ότι στα συμβόλαια αναφέρονται μεταβιβαζόμενες κατοικίες. Από τα παραπάνω η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι η διενέργεια οποιωνδήποτε οικοδομικών εργασιών βελτίωσης στο συγκεκριμένο ακίνητο που απαιτούν άδεια οικοδομής, έστω και μικρής κλίμακας, είναι αναπόδεικτη και συνεπώς δεν εκπίπτει ο φόρος των εισροών καθώς λείπει η σύνδεσή τους με φορολογητέες πράξεις, σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης παρ. του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

Επιπλέον, σύμφωνα με τον έλεγχο, σε περίπτωση που οι δαπάνες αφορούν άλλα ακίνητα στο οικόπεδο, όπου βρίσκονται και οικίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δεν εκπίπτουν διότι δεν προσδιορίζεται ο σχετικός επιμερισμός από την προσφεύγουσα, ως όφειλε σύμφωνα με τις διατάξεις του εδ.5, παρ. 1 του άρθ. 30 του ν.2859/2000, ήδη 5144/2024.

Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων και των δικαιολογητικών που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, οι φερόμενες εργασίες δεν προέκυψε ότι διενεργήθηκαν στα συγκεκριμένα ακίνητα που δηλώνονται ως τουριστικές εγκαταστάσεις, ότι πραγματοποιήθηκαν για την επαγγελματική δραστηριότητα, καθώς αφορούν οικίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δεν διαπιστώθηκε επιμερισμός των δαπανών ή αναγραφή επί του τιμολογίου του χώρου που πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα δήλωσε δαπάνες ηλεκτροδότησης του ακινήτου ως εξής:

62-98-00-0036	ΦΩΤΙΣΜΟΣ (ΠΛΗΝ ΗΛΕΚΤΡ.ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ) ΦΠΑ 13%	36.787,54
---------------	--	-----------

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι δαπάνες αυτές στο ύψος που δηλώθηκαν αποδεικνύουν άνευ αμφισβήτησης ότι το ακίνητο (εφόσον κατά δήλωση το αφορούν) χρησιμοποιείται αποδεδειγμένα με μεγάλη συχνότητα. Ωστόσο, επίσης κατά δήλωση για το ακίνητο αυτό δηλώθηκε μηδενικό φορολογητέο (υπαγόμενο στο φόρο Φ.Π.Α.) έσοδο. Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διαπιστώσεων, προέκυψε ότι το ακίνητο χρησιμοποιείται αμιγώς σε αφορολόγητη δραστηριότητα. Σε κάθε περίπτωση, απουσία φορολογητέων εκροών με ταυτόχρονη αποδεδειγμένη χρήση του ακινήτου οδηγεί σε διακανονισμό του συνόλου του φόρου των εισροών της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 3 του ν.2859/2000.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, δεν έγινε δεκτή η με αριθμό/2023 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 144.869,33 € και κοινοποιήθηκε το με αριθμό/01-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθμό πρωτ. ΕΙΣ 25-11-2024 έγγραφο με τις απόψεις της, το οποίο δεν μετέβαλε τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά το υπό κρίση έτος αφορούν σε προπαρασκευαστικές ενέργειες, ώστε να μπορεί να ασκήσει τον επιχειρηματικό της σκοπό.
- Η προσφεύγουσα είχε αποκτήσει τη νομή των ακινήτων ήδη από την σύσταση του υποκαταστήματος στην Ελλάδα, κατόπιν άτυπης συμφωνίας.
- Κατά το έτος 2018 κανένα από τα δύο ακίνητα δεν χρησιμοποιήθηκε για τουριστική εκμετάλλευση.
- Δεν εξειδικεύτηκε από τον έλεγχο ποια ήταν η αφορολόγητη δραστηριότητα, για την οποία διατέθηκαν οι επίμαχες δαπάνες.
- Για πρώτη φορά η φορολογική αρχή με την από 18/12/2024 Έκθεση Ελέγχου έκρινε ότι η προσφεύγουσα προέβη σε μη γνώσια διευθέτηση, για την έκπτωση του φόρου εισροών χωρίς να έχει γνωστοποιήσει την εν λόγω κρίση με το Σ.Δ.Ε. αποστερώντας έτσι το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης – Η προσφυγή στην διάταξη του άρθρου 38 του ν.4987/2022 (ήδη αρ. 39 ν.5104/2024) αποτελεί κατάχρηση και υπέρβαση εξουσίας.
- Πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις του κώδικα ΦΠΑ για την έκπτωση του φόρου εισροών των επίμαχων δαπανών.
- Η ιδιόχρηση που δηλώθηκε για τα επίμαχα ακίνητα σημαίνει την χρησιμοποίηση των ιδιόκτητων ακινήτων της για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας.
- Εσφαλμένη η εφαρμογή του άρθρου 38 του ν.4987/2022 (και ήδη αρ. 39 ν.5104/2024)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.5104/2024:

«1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παρ. 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.»

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι “η φορολογική Αρχή ουδόλως αξιολόγησε τους ισχυρισμούς μας και το αποδεικτικό υλικό που είχε τεθεί στην διάθεσή της, αφού στην Έκθεση Ελέγχου απλώς επανέλαβε αυτούσιες, τις κρίσεις του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Περαιτέρω, επειδή η φορολογική Αρχή γνώριζε, ότι δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος απόδειξης της εσφαλμένης κρίσης της ότι οι δαπάνες που διενεργήθηκαν από την εταιρεία μας, δεν διενεργήθηκαν για τους σκοπούς διενέργειας πράξεων υπαγόμενων σε ΦΠΑ, καθώς αποδείξαμε ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις του Κώδικα Φ.Π.Α. για την έκπτωση του φόρου εισροών των σχετικών δαπανών, προσέφυγε για πρώτη φορά, με την Έκθεση ελέγχου που συνέταξε σε βάρος μας, στις διατάξεις του αρ. 38 ν. 4987/2022 περί μη γνήσιας τεχνητής διευθέτησης, χωρίς μάλιστα, να μας έχει γνωστοποιήσει την εν λόγω κρίση του με το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, αποστερώντας μας έτσι παντελώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, αφού για πρώτη φορά καλούμαστε να τοποθετηθούμε επί της εν λόγω κρίσης, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή μας”.

Επειδή, στην από 18/12/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρονται τα κάτωθι (σελ. 56-57):

“Περαιτέρω και λαμβάνοντας υπόψιν ότι το δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ εγγίζει το όριο της παραγραφής (οι επίμαχες εισροές αφορούν στο έτος 2018), το υποβληθέν αίτημα επιστροφής αποδεικνύεται έκδηλα καταχρηστικό καθόσον μέσα στην 5ετία ουδεμία εκροή υπαγόμενη στον Φ.Π.Α. σημειώθηκε ούτε προκύπτει ότι θα σημειωθεί —τουλάχιστον με τα έως τώρα διαθέσιμα στοιχεία. Μια τέτοια δράση, όπως εκτίθεται και στην παρούσα έκθεση, αποτελεί, προφανώς, μη γνήσια διευθέτηση υπαγόμενη στις διατάξεις του άρθρου 38 Ν. 4987/2022 (και ήδη 39 Ν. 5104(2024)), όπου προβλέπεται ότι (σ.σ. οι επισημάνσεις δικές μας): [....]

Επ' αυτών, λεκτέα τα εξής: Αρχικά, στην περίπτωση της ελεγχόμενης δεν αποδεικνύεται παραγγελία εκπονήσεως μελέτης αποδοτικότητας. Επιπλέον, σύμφωνα με την C-110/94 προβλέπεται εξαίρεση για την περίπτωση «των καταστάσεων που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση» και στην περίπτωση της ελεγχόμενης η κατάχρηση, σύμφωνα με το άρθρο 38 Ν. 4987/2022 (και ήδη 39 Ν. 5104/2024), έχει αποδειχθεί. Η δε απόδειξη βασίστηκε στην ιδιόχρηση (όπως δηλώνεται στο αίτημα και στα έντυπα Ε2 της ελεγχόμενης των ετών 2020, 2021 και 2023), σε συνδυασμό με την υψηλότατη κατανάλωση ρεύματος και συνάμα απουσία φορολογητέων εσόδων (δηλαδή χρήση σε αφορολόγητη δραστηριότητα), τα οποία η Υπηρεσία μας ήδη απέδειξε καταδεικνύοντας ότι η ελεγχόμενη δεν άσκησε την επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία φέρεται να ιδρύθηκε και

να λειτουργεί όχι μόνο για το έτος 2018, αλλά μέχρι (τουλάχιστον) και το 2023 [σ.σ. υπενθυμίζεται ότι το αίτημα επιστροφής ΦΠΑ η ελεγχόμενη υπέβαλε στο τέλος του 2023].”

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 33 του ν.5104/2024, η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή εν προκειμένω, η ελεγκτική αρχή για πρώτη φορά με την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ έκρινε ότι η προσφεύγουσα προέβη σε μη γνήσια διευθέτηση, υπαγόμενη στις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.5104/2024, χωρίς να έχει επισημάνει την εν λόγω κρίση της στο με αριθμό/01-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ώστε να δοθεί η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να τοποθετηθεί σχετικά, πριν από την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.5104/2024, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 72 του ν.5104/2024:

«6. 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. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 37 του ν.5104/2024:

«2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

[....] γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά, [....]».

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/04/2018 - 31/12/2018 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.6 του ν.5104/2024.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» η οποία εδρεύει στην και διατηρεί εγκατεστημένο υποκατάστημα στην Ελλάδα, με Α.Φ.Μ., και την **ακύρωση** της με αριθμό/18-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/04/2018 - 31/12/2018, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.