



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 06.03.2023

Αρ. απόφασης: 477

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, κατά: α) της υπ' αρ.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.05.2022 – 31.05.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση και την από 10.10.2022 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ ν.2859/2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ.πρωτ.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.05.2022 – 31.05.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή 77.000,00€ που δηλώθηκε με την με αρ.2022 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ 5^{ου} μήνα του 2022, σχετική και η με αρ./..2022 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ.

Η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν είναι δυνατή η έκπτωση και επιστροφή του φόρου των επενδυτικών έργων που πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα σε μισθωμένο ακίνητο κυριότητας τρίτου, επειδή, δεν πληρούνταν η προϋπόθεση της 9ετούς διάρκειας μίσθωσης ή οποιασδήποτε έννομης σχέσης.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από2022 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟ.Υ....., δυνάμει της υπ' αρ.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω οριστικής πράξης ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., ή να μεταρρυθμιστεί ώστε να γίνει δεκτή τουλάχιστον η δυνατότητα συμψηφισμού του Φ.Π.Α. 77.000,00€, ισχυριζόμενη ότι:

- Αβάσιμα, και νομικώς εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε το φόρο ύψους 77.000,00€, των δαπανών επένδυσης, σε μισθωμένο χώρο, στο, στη θέση «.....», ιδιοκτησίας του με ΑΦΜ, λόγω μίσθωσης μικρότερης διάρκειας των εννέα ετών. Υπήρχε η προϋπόθεση της 9ετούς διάρκειας, καθώς με την υποβολή (αρχικών-τροποποιητικών) με α/α δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης, παρατάθηκε η διάρκεια μίσθωσης από 05.02.2021 έως 04.02.2036, Σύμφωνα με την υπ. αριθ./2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την οποία υποκείμενο στο ΦΠΑ πρόσωπο που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης προσθήκης ή

βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης. Συνυποβάλλει αντίγραφα έγκρισης εργασιών δόμησης με α/α πράξη2021 και με α/α πράξη2021, και τεχνικής έκθεσης του μηχανικού με α/α πράξης2021 και δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτων.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«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. [...]. 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. [...]. 4. [...].»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διακανονισμός εκπτώσεων» του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «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. [...]. 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. [...]. 3. [...]. 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. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 « επιστροφή φόρου» Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την υπό κρίση περίοδο ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής 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) [...] ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. [...] 2. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. 25449/29.06.2022 αίτησής της (29.06.2022): «Άρθρο 1. Δικαίωμα επιστροφής. Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξαρχής 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 στην δήλωση αυτή ο υποκείμενος στον 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. [...]. Άρθρο 3. [...]. Άρθρο 5. Ανάκληση αίτησης επιστροφής. Το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που ζητείται για επιστροφή δεν μεταφέρεται προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, εκτός εάν η αίτηση επιστροφής ανακληθεί εγγράφως με υποβολή σχετικού αιτήματος [...]. Άρθρο 6. Μεταβατικές διατάξεις. Οι διατάξεις του άρθρου 4 της παρούσας εφαρμόζονται για αιτήματα επιστροφής που δημιουργούνται από 1.7.2021 και εφεξής. Για αιτήματα που δημιουργούνται μέχρι και 30.6.2021, μετά την ολοκλήρωση των ενεργειών που προβλέπονται στις παρ. 2 και 3 του άρθρου 2 της παρούσας: α) το τμήμα Συμμόρφωσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης Φ.Π.Α., για τη φορολογική

περίοδο που αφορά το αίτημα επιστροφής, εκδίδει άμεσα Α.Φ.ΕΚ. Σε περίπτωση δε, που το αίτημα επιστροφής έχει αξιολογηθεί «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδεται μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου. β) Για τις υποθέσεις που δεν έχουν επιλεγεί για έλεγχο, η υποβολή αιτήματος ανάκλησης είναι δυνατή μέχρι την εκκαθάριση του ΑΦΕΚ. Άρθρο 7. Έναρξη ισχύος. Η παρούσα απόφαση ισχύει από τη δημοσίευσή της και από την έναρξη ισχύος αυτής καταργούνται οι ΠΟΛ 1073/2004, 1090/2012 και 1067/2013 αποφάσεις. Εκκρεμείς αιτήσεις κατά τη δημοσίευση της παρούσας, διεκπεραιώνονται κατά τα οριζόμενα σε αυτή. [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1108/2021 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 4, 6 και 7 της απόφασης): «4. ...σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του Φ.Π.Α. και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεών του. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, συν. υποθ. C-80/11, [...] και C-142/11, [...], σκέψεις 37-39, καθώς και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. τον Φ.Π.Α. επί των εισροών, ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος Φ.Π.Α. που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης. Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (βλ. και αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, [...], σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, [...] και [...], Συλλογή 2002, σ I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-188/99, [...] και [...], σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, [...] σκέψη 18, κ.ά.), ασκείται δε πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του Φ.Π.Α. εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα ως προς την φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον Φ.Π.Α. (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, [...], σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, [...], σκέψη

15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C- 37/95, [...] σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, [...], σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, [...], σκέψη 51, κ.ά.). 5. [...].

6. Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ν. 1642/1986, ερμηνευόμενων υπό το φως της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α., όπως έχει, κατά τα ανωτέρω, ερμηνευθεί από το Δικαστήριο της Ένωσης (βλ. επίσης την απόφαση ΔΕΚ της 6ης Μαρτίου 2008, C- 98/07 [...] A/S, [...] A/S, σκέψη 33, κατά την οποία «από το γράμμα της διατάξεως [του άρθρου 20 παρ. 4] προκύπτει με σαφήνεια ότι η δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη αφορά αποκλειστικώς και μόνον την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 20, το οποίο ρυθμίζει τον διακανονισμό των εκπτώσεων»), συνάγεται ότι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης. Η έκπτωση αυτή διακανονίζεται, περαιτέρω, κατά τους όρους και προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986 (κατά τον χρόνο υποβολής τη εκκαθαριστικής δηλώσεως). Σε περίπτωση, εξάλλου, που οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, κατ' άρθρο 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 (στην αξία των οποίων, ωστόσο, δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, ως προς τις οποίες, όμως, δε θίγεται, κατά τα ανωτέρω, το δικαίωμα έκπτωσης), τότε: α) το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης (και όχι απόκτησης) των αγαθών αυτών (δια του τελικού διακανονισμού του φόρου που προκύπτει από τη σύγκριση του δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης με το αντίστοιχο του έτους απόκτησης), β) η εν λόγω έκπτωση υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό (με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης), ο οποίος διενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε τα πιο πάνω αγαθά (εφαρμοζόμενης, κατά τα λοιπά, της παρ. 1 του ίδιου άρθρου) και γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ) (αυτοτελές) δικαίωμα επιστροφής του φόρου [βλ. σχετικώς και τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση επί του ν. 1882/1990, με το άρθρο 24 παρ. 3 του οποίου αντικαταστάθηκε η περίπτωση α) της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986, κατά τα οποία -εν όψει, προδήλως, της ως άνω παρεχόμενης δυνατότητας επιστροφής (ανάκτησης) του φόρου- «η διάταξη σκοπεί στην ενίσχυση της επενδυτικής προσπάθειας, καθώς δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αποκτούν επενδυτικά αγαθά αναγκαία για τη λειτουργία τους μη επιβαρυσμένα με φόρο προστιθέμενης αξίας”].

7. ...Κατά την κρίση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 23 παρ. 1 και 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 προκύπτει «α) ότι ο υποκείμενος στον

φόρο προσπιθέμενης αξίας δικαιούται, μεταξύ άλλων, να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης (πωλήσεως) αγαθών και το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αγορές αγαθών επένδυσης, β) ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο χρησιμοποίησης των εν λόγω αγαθών επένδυσης, γ) ότι τέτοια αγαθά για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων θεωρούνται και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει μεν κατά κυριότητα σε αυτή, έχει όμως βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης τη χρήση του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών και δ) ότι η χρονική αυτή προϋπόθεση πρέπει απαραίτητως να συντρέχει κατά το χρόνο γενέσεως του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου, δηλαδή κατά το χρόνο χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών. Εν όψει αυτών, το εφετείο δέχθηκε ακολούθως, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν ήταν δυνατή η έκπτωση “του φόρου των αγαθών επένδυσης”, διότι “το έτος [...], που κρίνεται οριστικά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δηλαδή το έτος χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, δεν υφίστατο η χρονική προϋπόθεση της **9ετούς χρήσεως των ακινήτων** βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, αφού τα τότε ισχύοντα μισθώτρια είχαν διάρκεια 6 ετών”. Σύμφωνα, όμως, με τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, η κρίση αυτή της αναιρεσιβαλλομένης είναι μη νόμιμη. Τούτο διότι, **ανεξαρτήτως αν οι ως άνω δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα (τρίτων) συνιστούσαν επενδυτικά αγαθά (ζήτημα το οποίο θα ήταν εξεταστέο αν η κρινόμενη διαφορά αφορούσε την επιστροφή του φόρου) η αναιρεσείουσα είχε, πάντως, δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο των εκρών της τον αναλογούντα φόρο, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι ένδικες δαπάνες βελτιώσεων κλπ επί των κτιρίων, τα οποία χρησιμοποίησε για την άσκηση υπαγόμενης στο φόρο δραστηριότητας, προϋπόθεση η οποία, άλλωστε, δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή. [...].»**

Επειδή, εν προκειμένω από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα από την2022 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... (σελ. 1-24) προκύπτουν τα κάτωθι:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..... την με αρ.2022 αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 77.000,00€ κατά την φορολογική περίοδο από 01.05.2022 έως 31.05.2022 το οποίο δημιουργήθηκε από επενδυτικές δαπάνες (εσωτερικές διαρρυθμίσεις-εργασίες αλλαγής χρήσης) σε πέντε υφιστάμενες διώροφες κατοικίες, σε κατάσταση, γυμναστήριο, αναψυκτήριο, πισίνα και βοηθητικούς χώρους, σε μισθωμένο χώρο τρίτου (ιδιοκτησίας με ΑΦΜ), στο, στη θέση «.....

Στο πλαίσιο του ελέγχου με την με αρ. πρωτ.2022 πρόσκληση ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στην διάθεση της φορολογικής αρχής, τα τηρούμενα βιβλία, τα τιμολόγια και παραστατικά εξόφλησης των τιμολογίων για το υπό κρίση φορολογικό διάστημα από 05.02.2021 – 31.05.2022 και διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκαν στα βιβλία της, στο λογ. 11 «κτίρια εγκαταστάσεις κτιρίων» ποσό 165.925,48€ και στο λογ. 14 « έπιπλα λοιπός εξοπλισμός» ποσό 168.678,80€.

Με την έναρξη εργασιών την ..2021, η προσφεύγουσα τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, είναι υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες καταλυμάτων διακοπών και άλλων τύπων καταλύματος σύντομης διάρκειας, όπως προκύπτει και από το σκοπό του συστατικού εγγράφου(Γ.Ε.ΜΗ.....2022).

Συγκεκριμένα, για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της διαθέτει μισθωμένα επαγγελματικά ακίνητα: α) πέντε διώροφες κατοικίες (ΑΤΑΚ εντός αγροτεμαχίου επιφάνειας 4.454,73 τ.μ. β) κατάστημα, γυμναστήριο, αναψυκτήριο, πισίνα και βοηθητικούς χώρους (ΑΤΑΚ) εντός οικοπέδου 2.389,44 τ.μ., γ) τρία (3) οικοπέδα επιφάνειας 1.046,73 τ.μ., 107,10 τ.μ. και 1.031,80 τ.μ. και δ) ένα γραφείο επιφάνειας 15,21 τ.μ., στο», ιδιοκτησίας με ΑΦΜ, όπου υφίσταται και λειτουργεί και έχει πραγματοποιήσει εργασίες βελτίωσης (εσωτερικές διαρρυθμίσεις- εργασίες αλλαγής χρήσης). (Σχετ. αντίγραφα έγκρισης εργασιών δόμησης με α/α πράξη2021 και με α/α πράξη2021, και τεχνικής έκθεσης του μηχανικού), στα ως άνω μισθωμένα ακίνητα που χρησιμοποιεί για την άσκηση της δραστηριότητας της.

Για τα ως άνω μισθωμένα ακίνητα με εκμισθώτρια την ... του με ΑΦΜ υποβλήθηκαν από την εκμισθώτρια, οι οποίες έγιναν αποδεκτές από την προσφεύγουσα, οι κάτωθι δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας:

- 1.Η με αριθμό δήλωσης .. στις 11/03/2021 με διάρκεια μίσθωσης από 05/02/2021 έως 30/06/2021.
- 2.Η με αριθμό δήλωσης στις 30/07/2021 με διάρκεια μίσθωσης από 01/07/2021 έως 31/08/2021.
- 3.Η με αριθμό δήλωσης στις 30/09/2021 με την οποία τροποποιήθηκε η με αρ. δήλωση ως προς τη διάρκεια μίσθωσης για περίοδο από 01/09/2021 έως 31/12/2021.
- 4.Η με αριθμό δήλωσης στις 27/01/2022 με την οποία τροποποιήθηκε η με αρ. δήλωση ως προς τη διάρκεια μίσθωσης για περίοδο από 01/01/2022 έως 28/02/2022.

- 5.Η με αριθμό δήλωσης στις 28/02/2022 με την οποία τροποποιήθηκε η με αρ. δήλωση ... ως προς τη διάρκεια μίσθωσης για περίοδο από 01/01/2022 έως 31/12/2022.
- 6.Η με αριθμό δήλωσης στις 07/07/2022, με την οποία τροποποιήθηκε η με αρ. δήλωση ως προς τη διάρκεια μίσθωσης για περίοδο από 01/06/2022 έως 31/05/2036.
- 7.Η με αριθμό δήλωσης στις 28/02/2022, με διάρκεια μίσθωσης από 01/01/2022 έως 31/12/2022.
- 8.Η με αριθμό δήλωσης στις 07/07/2022, με την οποία τροποποιήθηκε η με αρ. δήλωση ως προς τη διάρκεια μίσθωσης για περίοδο από 01/06/2022 έως 31/05/2036.
- 9.Η με αριθμό δήλωσης στις 27/07/2022 με διάρκεια μίσθωσης από 01/03/2021 έως 28/02/2036, για τη μίσθωση των ακινήτων της περ. α) (πέντε διώροφες κατοικίες (ΑΤΑΚ)) εντός αγροτεμαχίου επιφάνειας 4.454,73 τ.μ.)
- 10.Η με αριθμό δήλωσης στις 27/07/2022 με διάρκεια μίσθωσης από 05/02/2021 έως 04/02/2036.
- 11.Η με αριθμό δήλωσης στις 28/02/2022 με διάρκεια μίσθωσης από 01/01/2022 έως 31/12/2022.
- 12.Η με αριθμό δήλωσης στις 07/07/2022, με την οποία τροποποιήθηκε η με αρ. δήλωση 60432873 ως προς τη διάρκεια μίσθωσης για περίοδο από 01/06/2022 έως 31/05/2036.
- 13.Η με αριθμό δήλωσης στις 27/07/2022, με διάρκεια μίσθωσης από 05/02/2021 έως 04/02/2036 για τη μίσθωση των ακινήτων της περ. β) (κατάστημα, γυμναστήριο, αναψυκτήριο, πισίνα και βοηθητικούς χώρους (ΑΤΑΚ)) εντός οικοπέδου 2.389,44 τ.μ.)
- Τρία ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης (στις 05.02.2021 και στις 01.03.2021 δεκαπενταετούς διάρκειας μέχρι το Φεβρουάριο του 2036, υπογεγραμμένα από τους άνω συμβαλλόμενους (μισθωτή, εκμισθωτή) χωρίς να είναι θεωρημένα από δημόσια αρχή.

Επειδή, υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα εκπρόθεσμα στις 27.07.2022 οι με α/α καιδηλώσεις με διάρκεια μίσθωσης από 01/03/2021 έως 28/02/2036 και από 05/02/2021 έως 04/02/2036, αντίστοιχα, ήτοι μετά την υποβολή στη Δ.Ο.Υ..... της με αρ.2022 αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 77.000,00€ και η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν είχε τη χρήση του ως άνω ακινήτου με οποιαδήποτε έννομη

σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών και ως εκ τούτου δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής ΦΠΑ που αιτήθηκε ύψους 77.000,00€.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή αβάσιμα, και νομικώς εσφαλμένα δεν της αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ δαπανών ύψους 77.000,00€, των επενδυτικών αγαθών που πραγματοποίησε σε μισθωμένο χώρο ιδιοκτησίας με ΑΦΜ, συνυποβάλλοντας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εκ νέου τις ως άνω δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας από τις οποίες προκύπτει η σταθερή μίσθωση από ενάρξεως της επιχείρησης (05.02.2021).

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι ο ισχυρισμός:

A) Η προσφεύγουσα έχει προβεί σε δαπάνες, η φύση των οποίων αφορά σε επενδυτικό έργο σε ακίνητο (εδαφική έκταση) κυριότητας τρίτου, σχετιζόμενο με τη δραστηριότητά της, τις οποίες δεν αμφισβήτησε η φορολογική αρχή (σελ. 19 της οικείας έκθεσης ελέγχου), ενώ παράλληλα κατά το χρόνο του ελέγχου δεν προκύπτει από τη φορολογική αρχή η έναρξη χρησιμοποίησης του επενδυτικού έργου.

B) όπως προκύπτει από τις ως άνω τροποποιήσεις της μίσθωσης, τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης (10.10.2022) της προσβαλλόμενης πράξης όσο και κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας η προσφεύγουσα μίσθωνε την ως άνω εδαφική έκταση από την ίδια ως άνω εκμισθώτρια με ΑΦΜ, σταθερά από τις 05.02.2021, η δε διάρκεια της μίσθωσης (αρχική-τροποποιητική) ορίσθηκε στα δεκαπέντε (15) έτη, (05.02.2021- 04.02.2036), ήτοι σε κάθε περίπτωση πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του επενδυτικού έργου υφίσταται μίσθωση ακινήτου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αριθμ. 1108/2021 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται σε κάθε περίπτωση δικαίωμα έκπτωσης δαπανών επενδυτικού έργου ανεξαρτήτως διάρκειας μίσθωσης, που αποτελεί καταρχήν και τη βάση της επιστροφής, και ότι περαιτέρω κατά το χρόνο του ελέγχου (σε χρόνο πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του επενδυτικού έργου), αλλά και κατά το χρόνο έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, υφίσταται ενεργή μίσθωση του ακινήτου, η συνολική διάρκεια της οποίας υπερβαίνει τα εννέα (9) έτη, κρίνεται ότι η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα έκπτωσης αλλά και επιστροφής του ποσού ΦΠΑ ύψους 77.000,00€, που αφορά δαπάνες επενδυτικών αγαθών, ως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 33παρ.4 του ν. 2859/2000(σχετ. ΔΕΔ 1271/2022)

Επειδή, περαιτέρω, δεδομένου ότι πρόκειται για αγαθό επένδυσης, σημειώνεται σε κάθε περίπτωση ότι η έκπτωση του ΦΠΑ υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 Κώδικα ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ:** και την ακύρωση της υπ' αρ.**2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.05.2022 – 31.05.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Η υπ' αρ. υπ' αρ.**2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.05.2022 – 31.05.2022

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Πιστωτικό υπόλοιπο	100.326,45€	100.326,45€	100.326,45€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	23.326,45€	23.326,45€	23.326,45€
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	77.000,00€	0,00€	77.000,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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