



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/06/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 779

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

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

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

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

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

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

4. Την από 01.03.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ρόδου, με έδρα στην, κατά, καθ' ερμηνεία της ενδικοφανούς προσφυγής, της υπ' αριθμ. /25.1.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2022-30.09.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή αιτημάτων, η τροποποίηση, καθώς και την από 25.1.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

* * * * *

Επί της από 01.03.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και β) της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /25.1.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2022-30.09.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της πρώτης εκ των ως άνω προσφευγουσών, ωστόσο δεν έγινε δεκτό το διατυπωθέν με την υπ' αριθμ. /31.10.2022 οικεία δήλωσή της ΦΠΑ γ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 αίτημά της για επιστροφή ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 21.805,55 € και για αναγνώριση προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ συνολικού ύψους 844,07 €, αλλά αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 22.649,62 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους οι προσφεύγουσες ζητούν, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με την αυτήν αιτημάτων τους, την τροποποίηση της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι εν προκειμένω υπήχθησαν πλημμελώς τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης στις εφαρμοστέες διατάξεις των άρθρων 23-25 και 70 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) και του Κώδικα ΦΠΑ και ερμηνεύθηκαν πλημμελώς οι διατάξεις αυτές, η δε συμπεροβαλλόμενη με την εν λόγω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 25.1.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου είναι παντελώς αόριστη και αντιφατική.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (30.1.2023): «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση [...], οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς από το κείμενο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η δεύτερη εκ των ως άνω προσφευγουσών στρέφεται κατά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, θεωρώντας ότι είναι αλληλεγγύως ευθυνόμενη με την πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών. Ωστόσο, ούτε επιβλήθηκε με την εν λόγω πράξη κανένας φόρος σε βάρος της πρώτης εκ των ως άνω προσφευγουσών, όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω, ούτε στο σώμα της πράξης ή έστω στη

συμπροσβαλλόμενη με αυτήν, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 25.1.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης αναφέρεται ρητά η δεύτερη εκ των ως άνω προσφευγουσών ή κάποιο πρόσωπο ως αλληλεγγύως ευθυνόμενη/-ο με το πρόσωπο, στο οποίο αφορά άμεσα η πράξη αυτή, ήτοι με την πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών, η οποία για το λόγο αυτό είναι και η μόνη που έχει, καταρχήν, άμεσο έννομο συμφέρον να στραφεί κατ' αυτής. Ως εκ τούτου, η δεύτερη εκ των ως άνω προσφευγουσών δεν έχει (άμεσα) έννομο συμφέρον να στραφεί κατά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι δεν την αφορά, πάντως, άμεσα (είναι δε αδιάφορο το γεγονός ότι μπορεί να την αφορά έμμεσα ως ομόρρυθμη εταίρο και διαχειρίστρια της πρώτης εκ των ως άνω προσφευγουσών). Συνεπώς, η δεύτερη εκ των ως άνω προσφευγουσών δε νομιμοποιείται ενεργητικά για την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ως εκ τούτου αυτή απαραδέκτως ασκείται από αυτήν ως **μη νομιμοποιούμενης ενεργητικά** προς τούτο.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός του μηνός Δεκεμβρίου 2021 (μήνα, κατά τον οποίο εκδόθηκε το υπό κρίση υπ' αριθμ...../18.12.2021 τιμολόγιο που εξέδωσε το φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ προς την πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών, στο ΦΠΑ του οποίου (τιμολογίου) αφορά η υπό κρίση υπόθεση): «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτές ίσχυαν για το μήνα Δεκέμβριο 2021, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω η πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2021 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για το μήνα Δεκέμβριο 2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται **κατά το μέρος που** τα αγαθά και οι υπηρεσίες **χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται** στο φόρο. [...]. Ειδικά, **για τα αγαθά επένδυσης το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης** των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο

φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του ή γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. **Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.** 1.α. [...]. [...]. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2021 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για το μήνα Δεκέμβριο 2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 και 4-5 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2021 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για το μήνα Δεκέμβριο 2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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 παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στον παρονομαστή 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. [...]. 4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους, στο οποίο αφορά, και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους. 5. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται **προσωρινά από τον υποκείμενο** στο φόρο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2021 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για το μήνα Δεκέμβριο 2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού

συστήματος): «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) [...]. 2. [...]. 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 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2021 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για το μήνα Δεκέμβριο 2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. [...]. Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. [...]. 2. **Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης** η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε **πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους**. Ο διακανονισμός ενεργείται **κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου** που επιβάρυνε το αγαθό, **ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης**. [...]. 3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις κατά τη διάρκεια πενταετίας [...], ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος [...]. Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. [...]. 4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει **οποιασδήποτε έννομης σχέσης**, τη χρήση του ακινήτου αυτού για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης. [...]. β) [...]. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2021 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για το μήνα Δεκέμβριο 2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο

προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) [...] ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. [...]. 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 πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών του διατυπωθέντος με την υπ' αριθμ./31.10.2022 οικεία δήλωσή της ΦΠΑ γ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 αιτήματός της για επιστροφή του υπό κρίση ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 21.805,55 € (31.10.2022): «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, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1006/1992 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών («Διευκρινίσεις για το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. που βαρύνει τα ακίνητα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από μία επιχείρηση σε ακίνητο που ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτους αλλά έχει παραχωρηθεί σ' αυτήν η χρήση του»): «...θεωρούνται ως επενδυτικά αγαθά, εκτός των άλλων, και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, που ενεργεί φορολογητέες ή αφορολόγητες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, πλην όμως έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού

με **οποιαδήποτε** έννομη σχέση (**μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης, χρησικτησία κ.λπ.**) [...]. Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής [...] θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρίας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει. [...]. Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι τα μεν ιδιωτικά μισθωτήρια συμβόλαια θα πρέπει να έχουν εμπρόθεσμα κατατεθεί για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή, κυρωμένο αντίγραφο του οποίου θα πρέπει να κατέχει ο μισθωτής [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1094/1992 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών («Δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής ΦΠΑ που επιβάρυνε δαπάνη ανέγερσης κτισμάτων σε μισθωμένο ακίνητο, σε περίπτωση εκπρόθεσμης προσκόμισης για θεώρηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ του οικείου ιδιωτικού συμφωνητικού»): «1. [...]. 2. [...]. Με την ίδια εγκύκλιο [ΠΟΛ.1006/1992] διευκρινίστηκε ότι η διάρκεια των μισθώσεων μπορεί να είναι και μικρότερη εννέα ετών, ανανεούμενη όμως πριν από τη λήξη της είναι συνολικής διάρκειας, τουλάχιστο, εννέα ετών. Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι μπορεί μεν η διάρκεια των μισθώσεων να είναι μικρότερη από τα εννέα έτη, πλην όμως, θα πρέπει κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης να συντρέχει η προϋπόθεση αυτή που ορίζεται από το νόμο. Δηλαδή, αν μία αρχική μίσθωση συμφωνείται για χρονική διάρκεια 5 ετών, δεν παρέχεται στο μισθωτή δικαίωμα να ζητήσει επιστροφή του φόρου για τυχόν κατασκευές που πραγματοποίησε στο μισθωμένο ακίνητο κατά την πενταετία αυτή. Εάν, στη συνέχεια και πριν από τη λήξη της αρχικής μίσθωσης, αυτή παραταθεί για άλλα πέντε χρόνια, τότε θα δικαιούται επιστροφής του φόρου που επιβάρυνε τυχόν νέες κατασκευές που πραγματοποίησε κατά το χρόνο της νέας μίσθωσης, γιατί θα ληφθεί υπόψη αθροιστικά και η πρώτη πενταετία της αρχικής μίσθωσης. 3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 4045/1960 [...], όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την παράγρ. 2 του άρθρου 16 του ν. 1828/1990 ορίζεται ότι, ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων, ασχέτως ποσού μισθώματος, η γεωργικών ακινήτων εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των πέντε χιλιάδων (5.000) δραχμών κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή για θεώρηση μέσα σε τριάντα (30) μέρες από τη σύνταξή τους, στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του. Τα έγγραφα αυτά δύνανται και ο μισθωτής να τα προσκομίζει για θεώρηση στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμισθωτή. Τα έγγραφα αυτά υποβάλλονται σε δύο (2) αντίγραφα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σ' αυτόν που τα προσκόμισε και με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νομοθετήματος ορίζεται ότι όσοι δεν προσκομίζουν τα έγγραφα μίσθωσης ακινήτου για θεώρηση η τα προσκομίζουν εκπρόθεσμα, καθώς και οι συμβολαιογράφοι που δεν εφαρμόζουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο αυτή, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 73 του ν.δ. 3323/1955. 4. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 ορίζεται ότι τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών και τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται, μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την ημερομηνία κατάρτισης και υπογραφής τους, από την αρμόδια ΔΟΥ, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. 5. Ύστερα από τα παραπάνω, σε κάθε περίπτωση που γίνεται εκπρόθεσμη προσκόμιση στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ σύμβασης μίσθωσης ακινήτου για θεώρηση, εφαρμόζονται οι προαναφερθείσες διατάξεις των παραγράφων 1 και 3, του άρθρου 3 του ν. 4045/1960, όπως ισχύουν, οι οποίες, ως ειδικές κατ'εξουσιοδότηση των γενικών διατάξεων της παραγρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990. 6. Κατά συνέπεια, τα οικεία μισθωτήρια θα γίνονται δεκτά για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.

1642/86, ως προς το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας. Εξυπακούεται βέβαια ότι θα πρέπει να ερευνάται σε κάθε περίπτωση εάν τα καταβαλλόμενα μισθώματα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του μισθωτή και έχουν δηλωθεί από τον εκμισθωτή, κατά τις σχετικές διατάξεις, ενώ για την εκπρόθεσμη προσκόμιση της σύμβασης μίσθωσης για θεώρηση και κάθε άλλη παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, θα επιβάλλονται οι κυρώσεις που ορίζονται στο νόμο. 7. Κάθε διαταγή μας με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει αφότου εκδόθηκε.»

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 έκπτωσης 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 επιβαρυνόμενα 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 προστιθέμενης 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 εκπτώσεως 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 μισθωτήρια 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 αναιρεσιβόλη είχε, πάντως, δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο των εκροών 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, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 361 Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε τόσο κατά τη φερόμενη ως ημερομηνία σύνταξης του υπ' αριθμ. καταχώρησης/13.1.2022 συμφωνητικού εργολαβίας μεταξύ της πρώτης εκ των ως άνω προσφευγουσών και του εργολάβου-κατασκευαστή με ΑΦΜ (25.5.2021), όσο και κατά την ημερομηνία δήλωσής του στη Φορολογική Διοίκηση (13.1.2022), αλλά και κατά τις ημερομηνίες έκδοσης του σχετικού υπό κρίση τιμολογίου (18.12.2021), κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (01.03.2023) και έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: *«Για τη σύσταση ή αλλοίωση ενοχής με δικαιοπραξία απαιτείται σύμβαση, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 287 Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε τόσο κατά τη φερόμενη ως ημερομηνία σύνταξης του υπ' αριθμ. καταχώρησης/13.1.2022 συμφωνητικού εργολαβίας μεταξύ της πρώτης εκ των ως άνω προσφευγουσών και του εργολάβου-κατασκευαστή με ΑΦΜ (25.5.2021), όσο και κατά την ημερομηνία δήλωσής του στη Φορολογική Διοίκηση (13.1.2022), αλλά και κατά τις ημερομηνίες έκδοσης του σχετικού υπό κρίση τιμολογίου (18.12.2021), κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (01.03.2023) και έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: *«Ενοχή είναι η σχέση, με την οποία ένα πρόσωπο έχει υποχρέωση προς ένα άλλο σε παροχή. Η παροχή μπορεί να συνίσταται και σε παράλειψη.»*

Επειδή, από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 361 Αστικού Κώδικα (όπως ίσχυε κατά τις πέντε (5) ως άνω ημερομηνίες) προκύπτει, όπως άλλωστε γίνεται κοινώς δεκτό, η αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων, δηλαδή, μεταξύ άλλων, η καταρχήν ελευθερία καθορισμού του περιεχομένου κάθε ενοχικής σχέσης μεταξύ δύο προσώπων.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1041 Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε τόσο κατά τη φερόμενη ως ημερομηνία σύνταξης του υπ' αριθμ. καταχώρησης/13.1.2022 συμφωνητικού εργολαβίας μεταξύ της πρώτης εκ των ως άνω προσφευγουσών και του εργολάβου-κατασκευαστή με ΑΦΜ (25.5.2021), όσο και κατά την ημερομηνία δήλωσής του στη Φορολογική Διοίκηση (13.1.2022), αλλά και κατά τις ημερομηνίες έκδοσης του σχετικού υπό κρίση τιμολογίου (18.12.2021), κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (01.03.2023) και έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: *«Εκείνος που έχει στη νομή του με καλή πίστη και με νόμιμο τίτλο πράγμα κινητό για μια τριετία και ακίνητο για μια δεκαετία, γίνεται κύριος του πράγματος (τακτική χρησιμότητα).»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1045 Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε τόσο κατά τη φερόμενη ως ημερομηνία σύνταξης του υπ' αριθμ. καταχώρησης/13.1.2022 συμφωνητικού εργολαβίας μεταξύ της πρώτης εκ των ως άνω προσφευγουσών και του εργολάβου-κατασκευαστή με ΑΦΜ (25.5.2021), όσο και κατά την ημερομηνία δήλωσής του στη Φορολογική Διοίκηση (13.1.2022), αλλά και κατά τις ημερομηνίες έκδοσης του σχετικού υπό κρίση τιμολογίου (18.12.2021), κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (01.03.2023) και έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: *«Εκείνος που έχει στη νομή του για μια εικοσαετία πράγμα κινητό ή ακίνητο, γίνεται κύριος (έκτακτη χρησιμότητα).»*

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 1041 και 1045 Αστικού Κώδικα (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά τις πέντε (5) ως άνω ημερομηνίες), η χρησιμότητα προϋποθέτει τη νομή ενός πράγματος, κινητού ή ακινήτου, δηλαδή το να έχει κανείς

στην κατοχή του (να χρησιμοποιεί) ένα πράγμα, κινητό ή ακίνητο (να έχει κανείς τη χρήση ενός πράγματος κινητού ή ακινήτου), με διάνοια κυρίου.

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η πρώτη εκ των ως άνω προσφυγουσών προβάλλει ότι εν προκειμένω υπήχθησαν πλημμελώς τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης στις εφαρμοστέες διατάξεις των άρθρων 23-25 και 70 ΚΦΔ και του Κώδικα ΦΠΑ και ερμηνεύθηκαν πλημμελώς οι διατάξεις αυτές, η δε συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 25.1.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου είναι παντελώς αόριστη και αντιφατική, ειδικότερα δε ότι, ενώ από τη μια πλευρά ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου αναφέρει πως από την αυτοψία στην έδρα της διαπιστώθηκε η παραγωγική λειτουργία της, η υπαγωγή της στις διατάξεις του άρθρου 33 Κώδικα ΦΠΑ, η πραγματοποίηση των κατασκευαστικών εργασιών επιμισθωμένου για 40 χρόνια οικοπέδου και η μη ύπαρξη διαφορών και παραβάσεων στα τηρούμενα βιβλία, εντούτοις εντελώς παράδοξα και σε αντίθεση με όσα προστάζει η συναλλακτική πρακτική και τα διδάγματα της κοινής πείρας έκρινε ότι δεν έχει δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ εκ ποσού 21.805,55 € με την αιτιολογία ότι κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης (συνεπώς και επιστροφής) του ΦΠΑ, δηλαδή κατά την ημερομηνία έκδοσης του ως άνω υπό κρίση υπ' αριθμ./18.12.2021 παραστατικού, και από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του δεν προέκυπτε ότι αυτή κατείχε την κυριότητα ή τη χρήση του υπό κρίση ακινήτου με οποιαδήποτε έννομη σχέση (μίσθωση, παραχώρηση χρήσης ή χρησικτησία), δεδομένου ότι η μόνη βέβαιη χρονολογία είναι η ημερομηνία υποβολής του σχετικού συμφωνητικού περί 20ετούς μίσθωσης στο πληροφοριακό σύστημα στοιχείων μίσθωσης της Φορολογικής Διοίκησης (05.04.2022), αν και, κατά τους ισχυρισμούς της, από τις διατάξεις των άρθρων 158 και 574 Αστικού Κώδικα προκύπτει ότι η εμπορική μίσθωση συνάπτεται ατύπως.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, επί της ουσίας του, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί:

Α) Ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου **αμφισβήτησε μεν το δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ** εισροών του υπό κρίση επενδυτικού αγαθού **επί τη βάση (και μόνο)** ότι «κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης (συνεπώς και επιστροφής) του ΦΠΑ, δηλαδή κατά την ημερομηνία έκδοσης» του ως άνω υπό κρίση υπ' αριθμ./18.12.2021 παραστατικού, και από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του δεν προέκυπτε ότι η πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών «κατείχε την κυριότητα ή τη χρήση» του υπό κρίση ακινήτου «με οποιαδήποτε έννομη σχέση (μίσθωση, παραχώρηση χρήσης ή χρησικτησία)», δεδομένου ότι το φερόμενο από 25.11.2020 σχετικό συμφωνητικό περί 20ετούς μίσθωσης του υπό κρίση ακινήτου είχε ως βέβαιη χρονολογία την 05.04.2022, ήτοι το χρόνο που κατατέθηκε στο πληροφοριακό σύστημα στοιχείων μίσθωσης του taxis, **δεν αμφισβήτησε όμως το δικαίωμα έκπτωσης του εν λόγω ΦΠΑ**, όπως προκύπτει σαφώς από την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη. Ειδικότερα, διαπίστωσε ότι υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης βάσει του εν λόγω υπ' αριθμ./18.12.2021 τιμολογίου παροχής υπηρεσιών (ΤΠΥ) που εκδόθηκε από τον εργολάβο-κατασκευαστή, ΑΦΜ, προς την πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών και το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία της και συμπεριλήφθηκε στην οικεία δήλωσή της ΦΠΑ δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021, ενώ παράλληλα διαπίστωσε στο πλαίσιο επιτόπιας αυτοψίας στην έδρα της ότι έχουν εκτελεστεί οι αναφερόμενες στο τιμολόγιο εργασίες ολοκλήρωσης του σκελετού οπλισμένου σκυροδέματος της οικοδομής που ανεγειρόταν με βάση

την υπ' αριθμ./13.5.2020 οικοδομική άδεια της Υπηρεσίας Δόμησης (ΥΔΟΜ) Ρόδου (προσθήκη καθ' ύψος και καθ' έκταση δύο διώροφων κατοικιών) με κύριο του έργου τη δεύτερη εκ των ως άνω προσφευγουσών ως ιδιοκτήτρια κατά ποσοστό 100% του οικοπέδου επί της οδού

Β) Από τον έλεγχο δε διαπιστώθηκε η χρησιμοποίηση του ακινήτου σε πράξεις που δεν υπάγονται στο ΦΠΑ.

Γ) Από τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης και από το σύνολο του φακέλου της, αλλά και από τα δεδομένα που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), προκύπτει σαφώς ότι το ακίνητο, το οποίο φέρεται να έχει μισθώσει η πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών από τη δεύτερη εξ αυτών και το οποίο, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, αποτελεί την έδρα της μισθώτριας επιχείρησης και επί του οποίου θέλησε αυτή να ανεγείρει κτίσματα ή/και άλλου είδους κατασκευές για ίδια άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας (σύμφωνα με τη δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση κύρια δραστηριότητά της), ανήκει κατά πλήρη (100%) κυριότητα στη δεύτερη εκ των ως άνω προσφευγουσών, η οποία είναι και η μοναδική ομόρρυθμος εταίρος της και μάλιστα κατά ποσοστό συμμετοχής σ' αυτήν 99%. Από αυτό συνάγεται σαφώς η ιδιαίτερως στενή σχέση (σχεδόν ταύτιση στην πραγματικότητα από νομικής άποψης και πάντως για φορολογικούς σκοπούς) μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της προσφεύγουσας ιδιοκτήτριας του ακινήτου, επί του οποίου πραγματοποιήθηκαν οι υπό κρίση κατασκευαστικές εργασίες.

Δ) Σημειώνεται ότι η κατοχή ενός οικοπέδου κυριότητας ενός άλλου προσώπου από ένα πρόσωπο που θέλει να το χρησιμοποιήσει για σκοπούς άσκησης επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας εκ μέρους του εδράζεται **αυτονόητα και σε κάθε περίπτωση** επί κάποιας -οποιασδήποτε, είτε από τις «επώνυμες»/γνωστές από τον Αστικό Κώδικα και γενικότερα το αστικό και το εμπορικό δίκαιο είτε από τις «ανώνυμες»/εκείνες που μπορούν να διαμορφώσουν ελεύθερα κατά περιεχόμενο δύο πρόσωπα, επιτρεπώς κατά τη θεμελιωμένη στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 361 Αστικού Κώδικα αρχή της ελευθερίας των **συμβάσεων- έννομης σχέσης, με ή χωρίς αντάλλαγμα (είναι αδιάφορο)**, παραδοχή που επί της ουσίας έχει υιοθετηθεί και από τη Φορολογική Διοίκηση με τα ως άνω ρητώς αναφερόμενα στην προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1006/1992 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, από την οποία προκύπτει ότι και η απλή κατοχή ακινήτου με διάνοια κυρίου (πρβλ. «χρησικτησία»), αλλά και οποιαδήποτε κατοχή ακινήτου («κ.λπ.»), υπάγεται στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 33 παρ. 4 Κώδικα ΦΠΑ.

Ε) Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα, από τα οποία συνάγεται η κατοχή του ως άνω υπό κρίση ακινήτου από την προσφεύγουσα εταιρεία, και το γεγονός ότι τόσο κατά την ημερομηνία υποβολής από αυτήν του ως άνω διατυπωθέντος με την υπ' αριθμ./31.10.2022 οικεία δήλωσή της ΦΠΑ γ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 αιτήματός της για επιστροφή του υπό κρίση ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 21.805,55 € (31.10.2022), όσο και κατά το χρόνο έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας υφίσταται για το εν λόγω ακίνητο κατατεθειμένο στο πληροφοριακό σύστημα στοιχείων μίσθωσης του taxis στις 05.04.2022 και με αριθμό το φερόμενο από 25.11.2020 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης μεταξύ της δεύτερης εκ των ως άνω προσφευγουσών ως εκμισθώτριας και της πρώτης εξ αυτών ως μισθώτριας με διάρκεια μίσθωσης από 25.11.2020 έως 24.11.2040, κρίνεται με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας ότι οι υπό κρίση εισροές αφορούσαν σε επενδυτικό αγαθό που κατασκευάστηκε επί ήδη

μισθωμένου ακινήτου και ότι συνεπώς ο σχετικός ΦΠΑ εισροών πρέπει να επιστραφεί στην προσφεύγουσα εταιρεία, υποκείμενος ωστόσο σε 5ετή διακανονισμό, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 και 3 Κώδικα ΦΠΑ.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 25.1.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, δεν αμφισβητήθηκε εν προκειμένω από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου η συνδρομή καμιάς άλλης από τις προϋποθέσεις που προβλέπονταν από την ισχύουσα κατά την 31.12.2021 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για το μήνα Δεκέμβριο 2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος) νομοθεσία για την επιστροφή του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της προσφεύγουσας.

Επειδή, όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω, επί επενδυτικών αγαθών ο εκπεσθείς ή επιστραφείς ΦΠΑ υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 και 3 Κώδικα ΦΠΑ. Συνεπώς, και στην υπό κρίση περίπτωση ο αιτούμενος προς επιστροφή ΦΠΑ εισροών υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό κατά τις διατάξεις αυτές.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 01.03.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και β) της, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

α) την απόρριψή της ως απαράδεκτης σ' ό,τι αφορά στη δεύτερη εκ των ως άνω προσφευγουσών και

β) την αποδοχή της σ' ό,τι αφορά στην πρώτη εκ των ως άνω προσφευγουσών **και την τροποποίηση** της υπ' αριθμ. /25.1.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2022-30.09.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

Φορολογική περίοδος 01.07.2022-30.09.2022

	Βάσει δηλώσεων (σε €)	Βάσει ελέγχου (σε €)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €)	Διαφορά (σε €)
	1	2	3	4 = 3 - 1
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	0,00	0,00	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.663,57	1.663,57	1.663,57	0,00
Φόρος εκροών	-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	309,75	309,75	309,75	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	309,75	309,75	309,75	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορ. περιόδου	22.339,87	22.339,87	22.339,87	0,00

Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο		22.649,62	22.649,62	22.649,62	0,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	844,07	22.649,62	844,07	0,00
	για επιστροφή	21.805,55	-	21.805,55	0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στις προσφεύγουσες.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.