



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 10/07/2023

Αριθμός απόφασης: 846

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα στο κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της με αριθμ. πρωτ. επιφύλαξης, υποβληθείσης αυθημερόν με τη με αριθμ. τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., περιόδου από 01/03/2022-31/03/2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την κατάθεση της από και με αριθμ. πρωτ. ρητής επιφύλαξης συνοδευούσας τη με αριθμ. τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., περιόδου από 01/03/2022-31/03/2022, απορρίφθηκε σιωπηρώς η επιφύλαξη της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς την υποχρέωση διακανονισμού του Φ.Π.Α. εισροών.

Ειδικότερα, με τη με αριθμ. τροποποιητική δήλωση η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε διακανονισμό του Φ.Π.Α. εισροών που βάρυνε τις δαπάνες ανέγερσης ακινήτου που έλαβαν χώρα εντός της περιόδου 2017 έως και 2021, με αιτία την εισφορά σε είδος του εν θέματι ακινήτου στην εταιρεία κατά το έτος 2021 (δηλαδή εντός του χρόνου 5ετούς διακανονισμού του Φ.Π.Α. εισροών των εν λόγω δαπανών), η οποία (εισφορά ακινήτου) υπήχθη σε Φ.Μ.Α. και όχι σε Φ.Π.Α. Η προσφεύγουσα εταιρεία αναμόρφωσε τους κωδικούς της δήλωσης «423» (ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου), «480» (Χρεωστικό υπόλοιπο) και «511» (συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο), διενεργώντας εφάπαξ διακανονισμό Φ.Π.Α. εισροών συνολικού ποσού 737.028,02 ευρώ. Ειδικότερα συμπληρώθηκε ο κωδικός «423» (ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου), με το άνω ποσό των 737.028,02 ευρώ, έναντι μηδενικού ποσού βάσει αρχικής δήλωσης, τροποποιήθηκε ο κωδικός «480» (Χρεωστικό υπόλοιπο) από το ποσό των -172.454,18 ευρώ βάσει αρχικής δήλωσης στο ποσό των 564.573,84 ευρώ και τέλος τροποποιήθηκε και ο κωδικός «511» (συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο), από το ποσό των -2.181.838,24 ευρώ βάσει αρχικής δήλωσης στο ποσό των -1.444.810,22 ευρώ. Ταυτόχρονα με την υποβολή της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ν. 4987/2022, τη με αριθμ. πρωτ. ρητή επιφύλαξη επί της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης, με την οποία πρόβαλε ότι η εισφορά σε είδος του εν θέματι ακινήτου σε Α.Ε.Ε.Α.Π. δε συνιστά, για σκοπούς τυχόν διενέργειας διακανονισμού, ούτε παράδοση του αγαθού, ούτε οριστική παύση της χρησιμοποίησης αυτού σε φορολογητέες πράξεις.

Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών δεν απάντησε ρητά στην ανωτέρω επιφύλαξη εντός της προβλεπόμενης στο άρθρο 20 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. προθεσμίας, και ως εκ τούτου η εν λόγω επιφύλαξη θεωρείται ότι απορρίφθηκε σιωπηρώς.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) να ακυρωθεί η άνω προβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, β) να γίνει δεκτή η επιφύλαξη της επί της ανωτέρω τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. περιόδου από 01/03/2022-

31/03/2022, γ) να επανέλθουν τα αριθμητικά δεδομένα που αναμορφώθηκαν δυνάμει της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης, αναφορικά με τους κωδικούς 423» (ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου), «480» (Χρεωστικό υπόλοιπο) και «511» (συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο), ως είχαν βάσει της αρχικής δήλωσης, ήτοι να απαλειφθεί από τον κωδικό «423» (ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου), το άνω δηλωθέν με την τροποποιητική δήλωση ποσό των 737.028,02 ευρώ που αφορά στον επίμαχο διακανονισμό, να επανέλθει ο κωδικός «480» (Χρεωστικό υπόλοιπο) στο ποσό των -172.454,18 ευρώ βάσει αρχικής δήλωσης, αντί του ποσού των 564.573,84 ευρώ και τέλος να επανέλθει ο κωδικός «511» (συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο), στο ποσό των -2.181.838,24 ευρώ βάσει αρχικής δήλωσης αντί του ποσού των -1.444.810,22 ευρώ, και γ) να της επιστραφεί το ποσό των 737.028,02 ευρώ που προκύπτει ως διαφορά βάσει αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης, νομιμοτόκως, με βάση τα άρθρα 42 και 53 παρ. 2 και 4 του ν. 4174/2013, από την επομένη της υποβολής της επιφύλαξης της, άλλως από την επομένη της υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής μας και μέχρι πλήρους επιστροφής, επικαλούμενη πλημμελή και εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 184 έως 188 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ περί ΦΠΑ και του άρθρου 33 παρ. 3 του Κ.Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), εκ μέρους της φορολογικής Διοίκησης και εσφαλμένη εκτίμηση του όλου αποδεικτικού που τέθηκε ενώπιόν της, με αποτέλεσμα αυτή να προβεί σε εσφαλμένη σιωπηρή απόρριψη της εν θέματι επιφύλαξης, την οποία όφειλε να κάνει δεκτή, κρίνοντας ότι η εισφορά σε είδος του εν θέματι ακινήτου σε Α.Ε.Ε.Α.Π. δε συνιστά, για σκοπούς τυχόν διενέργειας διακανονισμού, ούτε παράδοση του αγαθού, ούτε οριστική παύση της χρησιμοποίησης αυτού σε φορολογητέες πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000:

«Άρθρο 2 Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

.....

Άρθρο 5 Παράδοση αγαθών

1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, πωλητής ή αγοραστής ως προς τον παραγγελέα.

3. Ως παράδοση λογίζεται επίσης:

α) η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,

β) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

4. Δε θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαρακτηριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

.....

Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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 ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6.

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.

.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

.....

Άρθρο 31 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου

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 εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

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

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

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

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

.....

Άρθρο 33 Διακανονισμός εκπώσεων

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 εκπώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών.

Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης. Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

.....

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.

Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του άρθρου 6 του Ν. 1665/1986.

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο Ν. 2773/1999 (Α' 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας

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.**

.....

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

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

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

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

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

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

Επίσης, εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

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

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

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

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

.....»

Επειδή, κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα

έκπτωσης είναι, καταρχήν, αναγκαία για να αναγνωρισθεί το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον Φ.Π.Α. επί των εισροών και για να προσδιορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών εισροών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών περιλαμβάνονται μεταξύ των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκρών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (απόφαση της , σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επειδή, περαιτέρω, ο λόγος που διενεργούνται οι διακανονισμοί είναι να γίνουν στις εκπώσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης οι απαραίτητες διορθώσεις, ώστε οι εκπώσεις αυτές να είναι, εκείνες που πραγματικά δικαιούται να διενεργήσει ο κάθε υποκείμενος. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000 διακανονισμοί διενεργούνται μεταξύ άλλων και στη μη χρησιμοποίηση των επενδυτικών αγαθών, εντός πενταετίας ή δεκαετίας (προκειμένου για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης εκμίσθωσης με ΦΠΑ), από την πραγματοποίηση της δαπάνης για την απόκτηση ή την κατασκευή τους. Ο διακανονισμός έχει την έννοια ότι, η επιχείρηση πρέπει να υπολογίζει τη μεταβολή μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του εκάστοτε έτους της απόκτησης από αυτό του έτους της πρώτης χρησιμοποίησης καθενός επενδυτικού αγαθού, οπότε αν η διαφορά αυτή είναι θετική ή αρνητική, δικαιούται να συμψηφίζει ή υποχρεώνεται να καταβάλλει αντίστοιχα, τη διαφορά των ποσοστών του δικαιώματος έκπτωσης για το 1/5 του φόρου που κατέβαλε κατά την αγορά του επενδυτικού αγαθού και δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών.

Επειδή, από την ερμηνεία των διατάξεων του κώδικα ΦΠΑ, καθίσταται σαφές ότι, είτε πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 είτε του άρθρου 33 του ν. 2859/2000, ο υποκείμενος στο φόρο αποκτά δικαίωμα προς έκπτωση ή επιστροφή του φόρου των εισροών του. Ο μόνος περιορισμός που τίθεται στην περίπτωση των επενδυτικών αγαθών του άρθρου 33 Κώδικα ΦΠΑ, συνίσταται στο γεγονός ότι το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών, ως και ότι το δικαίωμα αυτό εκλείπει στη περίπτωση διάθεσης των επενδυτικών αγαθών σε μη φορολογητέες δραστηριότητες πριν τη πάροδο της πενταετίας, γεγονός που συνεπιφέρει κατ' άρθρο 33 παρ. 3 του ίδιου ως άνω Κώδικα τον εφάπαξ διακανονισμό του εκπεσθέντος ΦΠΑ, ενώ η φορολογική αρχή δύναται να προβεί αμέσως στον καταλογισμό και είσπραξη αυτού, κατά το μη διακανονισθέν μέρος του, χωρίς να απαιτείται η προηγούμενη πάροδος των ετών που απομένουν μέχρι την εκπνοή της ως άνω πενταετίας (σχετ. η 418/2003 γνωμοδότηση του ΝΣΚ).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία στο πλαίσιο της υπαγομένης σε ΦΠΑ δραστηριότητάς της χρησιμοποιεί ένα ακίνητο, ήτοι κτίριο βιομηχανικών και αποθηκευτικών εγκαταστάσεων, αποτελούμενο από υπόγειο, ισόγειο, πρώτο (Α) πάνω από το ισόγειο όροφο, δύο εξωτερικούς εξώστες (πατάρια) και δύο ημιυπαιθρίους χώρους, που έχει ανεγερθεί επί αγροτεμαχίου εκτάσεως 103.115,30 τ.μ., κείμενου στη θέση εντός των διοικητικών ορίων του Δήμου, όπως η περιγραφή του ακινήτου αυτού προκύπτει με βάση τη με αριθμ. προσκομιζόμενη συμβολαιογραφική πράξη. Το ως άνω ακίνητο αποτελούσε πάγιο

περιουσιακό στοιχείο – αγαθό επένδυσης, το οποίο είχε τεθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία σε διαρκή εκμετάλλευση για τη διενέργεια πράξεων υπαγομένων σε ΦΠΑ και συγκεκριμένα αποτελούσε μονάδα αποθήκευσης και διανομής εμπορευμάτων η οποία χρησιμοποιείται από την εταιρεία για τις ανάγκες αποθήκευσης και μεταφοράς προϊόντων των εταιρειών και Τα κείμενα εντός του ανωτέρω αγροτεμαχίου κτίσματα ανεγέρθηκαν τμηματικά, με δαπάνες της προσφεύγουσας εταιρείας, δυνάμει ληφθεισών προς τούτο (κατά τα έτη 2007 έως 2021) αδειών δόμησης, μέρος δε των σχετικών δαπανών ανέγερσης, που αφορούν στην ανέγερση τμημάτων του εν λόγω κτιρίου, καθώς και ο σχετικός ΦΠΑ που βάρυνε αυτές, καταβλήθηκαν εντός της πενταετίας 2017 έως και 2021. Η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε το σχετικό ΦΠΑ εισροών που βάρυνε τις σχετικές δαπάνες ανέγερσης που έλαβαν χώρα εντός της προαναφερθείσης 5ετίας, προβαίνοντας, ακολούθως, σε παρακολούθηση του εν λόγω ΦΠΑ εισροών, για χρονικό διάστημα πέντε (5) ετών, με σκοπό την τυχόν διενέργεια διακανονισμού, σε περίπτωση πλήρωσης των διατάξεων του άρθρου 33 παρ. 1 - 4 του ν. 2859/2000.

Στη συνέχεια, δυνάμει της με αριθμό συμβολαιογραφικής πράξης συστάσεως Ανωνύμου Εταιρείας Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία (Α.Ε.Ε.Α.Π.), Ν. 2778/1999, δια εισφοράς αποσχισθέντος κλάδου (σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4601/2019) της εταιρείας και δια εισφοράς σε είδος, (της προσφεύγουσας και των εταιρειών της βουλγάρικης ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και της κυπριακής ιδιωτικής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία της συμβολαιογράφου η οποία εγκρίθηκε με τη με αριθμό απόφαση του Τμήματος Εποπτείας Εισηγμένων Α.Ε. και Αθλητικών Α.Ε., της Διεύθυνσης Εταιρειών, της Γενικής Διεύθυνσης Αγοράς, της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας Καταναλωτή, του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων και καταχωρίσθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) με κωδικό αριθμό καταχώρισης, συστήθηκε ανώνυμη εταιρεία επενδύσεων ακίνητης περιουσίας (Α.Ε.Ε.Α.Π.) με την επωνυμία δια εισφοράς αποσχισθέντος κλάδου, δια εισφοράς σε είδος και δια καταβολής μετρητών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4601/2019, του Ν. 4548/2018 και με τις διατάξεις του Ν. 2778/1999 (άρθρο 21 παρ. 1), αποτελούσα επίσης μέλος του Ομίλου Το μετοχικό κεφάλαιο της Εταιρείας ορίστηκε σε 173.527.378,00 ευρώ, διαιρούμενο συνολικά σε 86.763.689 κοινές ονομαστικές μετά ψήφου μετοχές, ονομαστικής αξίας δύο (2) ευρώ εκάστη. **Κατά τη σύσταση της εν λόγω εταιρείας η προσφεύγουσα εισέφερε σε είδος το ανωτέρω ακίνητο στην ανωτέρω νεοιδρυόμενη εταιρεία**, το οποίο εκτιμήθηκε από τον αρμόδιο εκτιμητή στο ποσό των 25.262.981 ευρώ, ποσό που στρογγυλοποιείται στα 25.250.000 ευρώ, συμμετέχοντας έτσι στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας σε ποσοστό 14,6%, και αναλαμβάνοντας 12.631.991 ονομαστικές μετοχές, ονομαστικής αξίας δυο (2) ευρώ εκάστης.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις διενέργειας διακανονισμού του ΦΠΑ για το ως άνω ακίνητο καθώς:

(1) Η εισφορά περιουσιακού στοιχείου σε νεοιδρυόμενη ή υφιστάμενη εταιρεία δεν αποτελεί οικονομική δραστηριότητα, ελλείπει ύπαρξης πράξης παράδοσης αγαθού με αντάλλαγμα, η οποία να

προσδίδει στην εν λόγω πράξη οικονομικό χαρακτήρα, υπό την έννοια της εκμετάλλευσης περιουσιακού στοιχείου. Συνεπώς η πράξη αυτή δεν θεωρείται παράδοση ακινήτου και δεν επιβάλλει αυτή καθαυτή την υποχρέωση διενέργειας διακανονισμού, ως παράδοση αγαθού, ει μη μόνο εάν, δια της πράξης αυτής διαρρηγνύεται η στενή και άμεση σχέση μεταξύ του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών και της χρήσεως του εισφερόμενου αγαθού.

(2) Εν προκειμένω η επίμαχη εισφορά του ακινήτου σε εταιρεία μέλος του Ομίλου, φέρει μεν, τυπικά – φαινομενικά, τα χαρακτηριστικά παράδοσης ακινήτου – αγαθού επένδυσης, ήτοι άγει σε (τυπική) μεταβίβαση της εμπράγματης κυριότητας αυτού, ωστόσο λαμβάνει χώρα εντός ενός ενιαίου οικονομικού πλαισίου εταιρικής χρηματοδότησης, οικονομικής εκμετάλλευσης και σχεδιασμού των εταιρειών του ομίλου (ευχερέστερη και προσφορότερη αξιοποίηση των ακινήτων του Ομίλου και χρηματοδότηση των μελών του δια της καταβολής μερίσματος από την αξιοποίηση των ακινήτων αυτών), συνδυάζεται δε με την ταυτόχρονη κατάρτιση σύμβασης πολυετούς μισθώσεως, μεταξύ του αρχικού κυρίου (εταιρείας μας) και του μεταγενέστερου κυρίου του ακινήτου (Α.Ε.Ε.ΑΠ.), δυνάμει της οποίας ο αρχικός κύριος (εταιρεία μας) εξακολουθεί να διατηρεί πλήρη δικαιώματα εκμετάλλευσης του ακινήτου και χρήσης αυτού σε πράξεις υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., για μία σημαντική χρονική περίοδο, έχοντας για την περίοδο αυτή το σύνολο των οικείων δαπανών, μεταξύ δε και αυτών που του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. και συνεχίζοντας την πλήρη χρησιμοποίηση του ακινήτου σε πράξεις υπαγόμενες σε Φ.Π.Α. Στην περίπτωση επομένως αυτή η εν λόγω πράξη παράδοσης δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη, για σκοπούς τυχόν διενέργειας διακανονισμού Φ.Π.Α., μεμονωμένα, αλλά ως ενιαία πράξη με την ταυτοχρόνως καταρτισθείσα σύμβαση μισθώσεως, καθώς η τελευταία κατ' ουσίαν περιορίζει το εύρος των δικαιωμάτων που υπό κανονικές συνθήκες έχει ο κύριος ενός ακινήτου, με αποτέλεσμα να μην υφίσταται υποχρέωση διακανονισμού, εκ μόνης της παράδοσης του ακινήτου, σύμφωνα με το αρ. 188 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ περί ΦΠΑ και το αρ. 33 παρ. 3 του Κ.Φ.Π.Α. 9Ν. 2859/2000), πράξη η οποία, άλλωστε, ως αφορώσα εισφορά σε νεοϊδρυόμενο νομικό πρόσωπο, δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της παράδοσης αγαθού.

(3) Εξάλλου σε μία τέτοια περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης του ακινήτου (αρ. 188 Οδηγίας ΦΠΑ και αρ. 33 παρ. 3 του Κ.Φ.Π.Α.) ή έστω οι προϋποθέσεις της μεταβολής των πραγμάτων στα οποία στηρίχθηκε η αρχική έκπτωση (αρ. 184 – 186 Οδηγίας ΦΠΑ και αρ. 33 παρ. 1 και 2 του ΚΦΠΑ), καθώς δεν υφίσταται μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων μετά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ, απλώς και μόνον από την εισφορά σε είδος του ακινήτου σε εταιρεία του ιδίου Ομίλου, που δεν υπόκειται στον ΦΠΑ, καθώς μια τέτοια εισφορά δεν έχει, αφ' εαυτής, ως αποτέλεσμα να διαρραγεί η στενή και άμεση σχέση μεταξύ του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ εισροών και της χρήσεως του περί ου πρόκειται αγαθού, για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών, δεδομένου ότι η εταιρεία μας συνεχίζει, έστω και υπό άλλο νομικό δεσμό (μισθωτή) να έχει πλήρη χρήση και κάρπωση του ακινήτου, προβαίνοντας επίσης σε δαπάνες ανέγερσης κατασκευών επ αυτού (όπως κατασκευή περίφραξης) και κατά το έτος 2022.

Επειδή, ωστόσο ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αναφέρονται τα εξής :

Α) με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις η επίμαχη εισφορά του συγκεκριμένου ακινήτου στη νεοσυσταθείσα εταιρεία με την επωνυμία φέρει τα χαρακτηριστικά παράδοσης ακινήτου-αγαθού επένδυσης, σύμφωνα με τη διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 ΦΠΑ, καθώς:

-Πραγματοποιήθηκε από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και στα πλαίσια της οικονομικής του δραστηριότητας, αφού στα πλαίσια της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στο φόρο θεωρείται ότι ενεργεί ο υποκείμενος και στην περίπτωση που παραδίδει πάγια περιουσιακά στοιχεία,

-Μεταβιβάστηκε το δικαίωμα της εμπράγματης κυριότητας του ακινήτου αυτού από την προσφεύγουσα στη νέα εταιρεία,

-Το ως άνω δικαίωμα δε δόθηκε άνευ ανταλλάγματος, αντιθέτως η προσφεύγουσα εταιρεία απέκτησε 12.631.991 ονομαστικές μετοχές της νέας εταιρείας, ονομαστικής αξίας δυο (2) ευρώ εκάστης. Εν προκειμένω υφίσταται εισφορά από υποκείμενο στον φόρο συγκεκριμένου αγαθού στη νεοσυσταθείσα εταιρεία με την επωνυμία με αντάλλαγμα μετοχές αυτής, ήτοι συναλλαγή η οποία άλλωστε δεν εμπίπτει σε καμία από τις εξαιρέσεις του άρθρου 5 του ΦΠΑ,

- Συντελέστηκε παράδοση της νομής του ακινήτου που τέθηκε στη διάθεση της νέας εταιρείας, η οποία μπορεί να ασκήσει επ' αυτού εξουσία κυρίου. Ωστόσο η υλική παράδοση του αγαθού προς τον αποκτώντα δεν είναι υποχρεωτικά και αναγκαία, καθώς υπάρχει θέση του αγαθού στη διάθεση του λήπτη και στην περίπτωση που συμφωνείται μεταξύ του μεταβιβάζοντος και του αποκτώντος ότι ο πρώτος θα παραμείνει στην κατοχή του πράγματος ως μισθωτής. Ως εκ τούτου παράδοση αγαθού υφίσταται ακόμη και στην περίπτωση που ο μεταβιβάζων εξακολουθεί να κατέχει το αγαθό μέσω μίσθωσης.

Με βάση τα ανωτέρω, πληρούνται οι κατά νόμο προϋποθέσεις για τη διενέργεια διακανονισμού του ΦΠΑ που βάρυνε τις ανωτέρω δαπάνες ανέγερσης του εν θέματι ακινήτου, δεδομένου ότι η εισφορά του ακινήτου συνιστά παράδοση του αγαθού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2859/2000, και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εν λόγω παράδοση δεν έχει υπαχθεί σε ΦΠΑ ως εκ τούτου ορθώς διενεργήθηκε από την πλευρά της προσφεύγουσας διακανονισμός.

Β) η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται νομολογία του Δ.Ε.Ε., και συγκεκριμένα την απόφαση της στην υπόθεση, ισχυριζόμενη ότι η υπό κρίση περίπτωση εμπίπτει, με βάση τα χαρακτηριστικά της, στην έννοια των συμβάσεων πώλησης και ταυτόχρονης κατάρτισης χρηματοδοτικής μίσθωσης, (**Sale and lease back**) καθώς η επίμαχη εισφορά του ακινήτου σε εταιρεία μέλος του Ομίλου στον οποίο ανήκει και η ίδια, έλαβε χώρα με την ταυτόχρονη κατάρτιση σύμβασης πολυετούς μισθώσεως, μεταξύ του αρχικού κυρίου (προσφεύγουσα εταιρεία) και του μεταγενέστερου κυρίου του ακινήτου (Α.Ε.Ε.ΑΠ.), δυνάμει της οποίας ο αρχικός κύριος (προσφεύγουσα) εξακολουθεί να διατηρεί πλήρη δικαιώματα εκμετάλλευσης του ακινήτου και χρήσης αυτού σε πράξεις υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., για μία σημαντική χρονική περίοδο, έχοντας για την περίοδο αυτή το σύνολο των οικείων δαπανών, μεταξύ δε και αυτών που του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ και συνεχίζοντας την πλήρη χρησιμοποίηση

του ακινήτου σε πράξεις υπαγόμενες σε ΦΠΑ. Ωστόσο σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις της παραγράφου 3, περίπτωση α.γγ του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 39 του Ν. 3220/2004 και ερμηνεύτηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1022/2004, στην περίπτωση παράδοσης ακινήτων προς εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης με σκοπό την χρηματοδοτική μίσθωση του πωλητή του ακινήτου ο οποίος αποκτά την ιδιότητα του χρηματοδοτικού μισθωτή, σύμφωνα με την περ. γ) της παρ. 9 του άρθρου 6 του Ν. 1665/1986 (sale and lease back), θεωρείται ότι το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά σε φορολογητέες δραστηριότητες για τα υπόλοιπα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού, με την προϋπόθεση ότι ο πρώην ιδιοκτήτης παραμένει μισθωτής του ακινήτου για διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών με δικαίωμα επαναγοράς του. Συνεπώς, εφόσον πληρούνται οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις δεν απαιτείται διακανονισμός του ΦΠΑ που εκπέστηκε κατά την αγορά του ακινήτου που μεταβιβάζεται σε εταιρεία leasing με σύμβαση sale and lease back.

Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται αναλογική εφαρμογή της ως άνω διάταξης, ωστόσο, η περίπτωση σύμβασης sale and lease back, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με την υπό κρίση περίπτωση της προσφεύγουσας εταιρείας καθώς εν προκειμένω αφορά απλή περίπτωση μίσθωσης μεταξύ επιχειρήσεων χωρίς το ένα αντισυμβαλλόμενο μέρος να αποτελεί εταιρεία χρηματοδοτικών μισθώσεων και χωρίς από τα στοιχεία της μίσθωσης να προκύπτει επίσης πώληση-ταυτόχρονη επαναμίσθωση και δικαίωμα επαναγοράς του ακινήτου, αφετέρου όπως παγίως γίνεται δεκτό από τη νομολογία (ΣΤΕ 2312/1992, 2052/1990, 103/1990 κ.α.), από τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, με τις οποίες οριοθετείται η έννοια του φόρου, συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι οι αναφερόμενες σε φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις διατάξεις είναι στενά ερμηνευτέες, με αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση να υποχρεούται κατά την εφαρμογή των νόμων να προβαίνει σε στενή γραμματική ερμηνεία των εν γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων αποκλειόμενης της διασταλτικής ή αναλογικής μεθόδου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν έκανε δεκτή την επιφύλαξη της προσφεύγουσας εταιρείας συνοδεύουσας τη με αριθμ. τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., περιόδου από 01/03/2022-31/03/2022, ως προς την υποχρέωση διακανονισμού του Φ.Π.Α. εισροών που βάρυνε τις δαπάνες ανέγερσης ακινήτου που έλαβαν χώρα εντός της περιόδου 2017 έως και 2021, το οποίο εισφέρθηκε το έτος 2021 στην εταιρεία

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση της απόρριψης της με αριθμ. πρωτ. επιφύλαξης της προσφεύγουσας εταιρείας υποβληθείσης αυθημερόν με τη με αριθμ. τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., περιόδου από 01/03/2022-31/03/2022.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.