



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24/10/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2284

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 30/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΤΟΛΕΜΑΪΔΑΣ της υπ' αριθ. πρωτ. /01.2024 αίτησής της για παραλαβή τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2018 – 30/09/2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο

εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/13.11.2018 εντολή του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος επιστροφής Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα εταιρεία, κατόπιν υποβολής της με αρ. πρωτ./29.10.2018 ηλεκτρονικής αίτησής της για επιστροφή Φ.Π.Α., ποσού 936.676,91€ από το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 938.017,13€ της φορολογικής περιόδου 01/09/2018 – 30/09/2018. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι το σύνολο των εσόδων της προσφεύγουσας εταιρείας προήλθε από μισθώσεις ακινήτων οι οποίες απαλλάσσονταν του φόρου, αφού η τελευταία δεν υπέβαλε αίτηση για την υπαγωγή των μισθώσεων σε καθεστώς Φ.Π.Α. πριν την έναρξη χρησιμοποίησης των ακινήτων (ημερομηνία μίσθωσης των ακινήτων 15/05/2018 και 23/05/2018) ή εντός 30 ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Βάσει της ανωτέρω διαπίστωσης, η ελεγκτική αρχή συνέταξε την από 04/04/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ (Ν.2859/2000) και προέβη στην έκδοση, μεταξύ άλλων, της υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/09/2018 με την οποία εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 938.017,13€ και κατ' επέκταση απορρίφθηκε η αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ύψους 936.676,91€ και επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 6.738,39€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4174/2013.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε την με αρ. πρωτ./10.05.2019 ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών κατά της ανωτέρω πράξης, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς με την παρέλευση της προβλεπόμενης νόμιμης προθεσμίας, στις 08/10/2019, οπότε και άσκησε την με αρ. κατάθεσης ΠΡ...../30.10.2019 προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης. Επί της εν λόγω δικαστικής προσφυγής εκδόθηκε η υπ' αριθ./2022 τελεσίδικη απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία απέρριψε την προσφυγή κατά το μέρος που αφορούσε την υπ' αριθ./....04.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

Κατά της προαναφερθείσας απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε την υπ' αριθ. Ε...../14.11.2022 αίτηση αναίρεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Εν συνεχεία, με την υπ' αριθ. πρωτ./.....01.2024 αίτησή της η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. ΠΤΟΛΕΜΑΪΔΑΣ τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2018 – 30/09/2018 με ποσό για έκπτωση 1.360,42€ και αίτημα επιστροφής φόρου ύψους 532.006,15€. Η εν λόγω αίτηση (και κατ' επέκταση η τροποποιητική δήλωση) απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΤΟΛΕΜΑΪΔΑΣ με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΠΤΟΛΕΜΑΪΔΑΣ της υπ' αριθ. πρωτ./.....01.2024 αίτησής της και της συνυποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2018 – 30/09/2018, και β) την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 562.006,15€, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι, κατά το χρόνο εκμίσθωσης, δεν είχαν ολοκληρωθεί όλες οι κατασκευές του επενδυτικού αγαθού (ακινήτου) με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η έναρξη χρησιμοποίησής τους, ενώ με τα υπ' αριθ./15.05.2018 και/23.05.2018 μισθωτήρια ρητά καθορίστηκε η υπαγωγή των μισθώσεων σε καθεστώς ΦΠΑ

από 01/01/2019 και προς τούτο η ίδια υπέβαλε τις με αριθ. πρωτ./18.01.2019 και/18.01.2019 αιτήσεις περί υπαγωγής των μισθώσεων σε καθεστώς ΦΠΑ πριν την έναρξη χρησιμοποίησης των ακινήτων – επενδυτικών αγαθών.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 3 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε κατά το χρόνο υποβολής της υπ' αριθ. πρωτ./.....01.2024 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας και της τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2018 – 30/09/2018, οριζόταν ότι: «α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου...».

Επειδή, με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. 2. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 42. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου, που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση, υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/09/2018, οριζόταν ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα...».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την υπ' αριθ./29.10.2018 ηλεκτρονική αίτηση για επιστροφή Φ.Π.Α., ποσού 936.676,91€ από το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 938.017,13€ της φορολογικής περιόδου 01/09/2018 – 30/09/2018 που προέκυψε από την υπ' αριθ./29.10.2018 αρχική δήλωση ΦΠΑ. Κατόπιν ελέγχου της προαναφερθείσας αίτησης επιστροφής ΦΠΑ συντάχθηκε η από 04/04/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ (Ν.2859/2000) από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και εκδόθηκε, μεταξύ άλλων, η υπ' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/09/2018 με την οποία εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 938.017,13€ και κατ' επέκταση απορρίφθηκε η αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ύψους 936.676,91€ και επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 6.738,39€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4174/2013. Κατά της ανωτέρω πράξης, η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε τη με αριθ. πρωτ./10.05.2019 ενδικοφανή προσφυγή του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από την Υπηρεσία μας. Η

προσφεύγουσα άσκησε εν συνεχεία την με αριθμό κατάθεσης ΠΡ...../30.10.2019 προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης που με την υπ' αριθ./2022 τελεσίδικη απόφασή του απέρριψε την προσφυγή κατά το μέρος που αφορούσε την προαναφερθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με το σκεπτικό ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εκμίσθωνε (άνευ ΦΠΑ) κατά το κρίσιμο χρόνο υποβολής της αίτησης επιστροφής φόρου το σύνολο των εγκαταστάσεων της και επομένως, δεν μπορούσε να τις χρησιμοποιήσει για την πραγματοποίηση πράξεων, για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2859/2000, κρίνοντας ταυτόχρονα ότι νομίμως δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών της προσφεύγουσας εταιρείας, ύψους 936.676,91€ κατά το χρόνο υποβολής της από 29/10/2018 αίτησης επιστροφής ΦΠΑ. Περαιτέρω, το ίδιο δικαστήριο έκρινε ότι «είναι διάφορο το ζήτημα εάν μετά την υπαγωγή των συμβάσεων μίσθωσης στον ΦΠΑ από την 01/01/2019, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης χρήσης των επενδυτικών αγαθών, η προσφεύγουσα εταιρεία ανέκτησε ή μη το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις σχετικές με τα εν λόγω αγαθά – ακίνητα δαπάνες, στις οποίες υποβλήθηκε κατά το χρονικό διάστημα 01/09/2018 – 30/09/2018, καθόσον η φορολογική αρχή δεν επιλήφθηκε του ζητήματος αυτού, αλλά περιορίστηκε στον έλεγχο του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών της έως και την 30/09/2018. Η δε ανάκτηση ή μη του δικαιώματος έκπτωσης μετά από την 01/01/2019 και ο προβλεπόμενος στο άρθρο 33 του Ν.2859/2000 αρχικά προσδιορισμός και εν συνεχεία διακανονισμός του φόρου εισροών βάσει του χρόνου χρησιμοποίησης ή μη του επενδυτικού αγαθού σε πράξεις υποκείμενες σε ΦΠΑ θα κριθούν σε μεταγενέστερο της επίμαχης διαχειριστικής περιόδου χρόνο, ενόψει ότι η επιλογή φορολόγησης έλαβε χώρα από την 01/01/2019 και εφεξής». Η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε την υπ' αριθ. Ε...../14.11.2022 αίτηση αναίρεσης της προαναφερθείσας απόφασης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας το οποίο δεν έχει αποφανθεί μέχρι την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την έκδοση της παρούσας απόφασης. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την υπ' αριθ. πρωτ./.....01.2024 αίτηση με την οποία ζήτησε να παραληφθεί η τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2018 – 30/09/2018 με ποσό για έκπτωση 1.360,42€ και αίτημα επιστροφής φόρου ύψους 532.006,15€. Η εν λόγω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής με την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της.

Επειδή, εκ των προαναφερθεισών διατάξεων συνάγεται ότι τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε έλεγχος για την επίμαχη φορολογική περίοδο, κοινοποιήθηκε το υπ' αριθ. 13/07.03.2019 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 Ν.4174/2013 με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, και εντέλει εκδόθηκε η υπ' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/09/2018. Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτή την ως άνω τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ, η δε φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας οριστικοποιήθηκε με την έκδοση της υπ' αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 30/09/2018 και επικυρώθηκε από το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από 30/05/2024 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.