



Καλλιθέα, 20/02/2024

Αριθμός απόφασης: 479

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 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 31/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με υποκατάστημα στην, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /31-08-2023

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/12/2021-31/12/2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 31/08/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Επί της από 31/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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./31-08-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/12/2021-31/12/2021, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 3.126,12 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 1.563,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 4.689,18 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 31/08/2023 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./01-03-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./ΕΜΠ/31-01-2023 έγγραφο του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, όπως διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π με το με αριθμ./03-02-2023 διαβιβαστικό έγγραφο (αριθμ. πρωτ. εισερχομένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:ΕΜΠ/06-02-2023), συνεπεία της με αριθμ. πρωτ./26-01-2023 ανάκλησης του αιτήματος επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας εταιρείας προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών. Συγκεκριμένα, αρχικά με την υπ' αριθμ./24-10-2022 αίτηση επιστροφής της προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών η προσφεύγουσα αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 181.116,00 ευρώ από το πιστωτικό υπόλοιπο της διαχειριστικής περιόδου από 01/05 έως και 31/05/2022, επικαλούμενη σχετικό δικαίωμά της, με βάση το άρθρο 34 παρ. 1 του ν. 2859/2000 και το άρθρο 1 της απόφασης Α.1104/06-05-2020. Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκε η με αριθμ./14/11/2022 εντολή ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, για την περίοδο από 01/01/2021 έως και 31/05/2022. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα αιτήθηκε την ανάκληση της υπ' αριθμ./24-10-2022 αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. με την/26-01-2023 αίτησή της προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, με συνέπεια να ακυρωθεί ο έλεγχος επιστροφής Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής και να διαβιβαστεί η υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Σύμφωνα με την από 31/08/2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φόρου προστιθέμενης αξίας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 έως και 31/05/2022, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48, 48Α, 49 και 50 του ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», καθώς και βάσει των προβλεπόμενων στην ΠΟΛ.1036/2017 και των περιεχόμενων στο παράρτημα της ΠΟΛ.1124/18.6.2015 ελεγκτικών επαληθεύσεων, και διαπιστώθηκε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο 31/12/2021 προς μεταφορά στην επόμενη χρήση ανέρχεται σε 0,00 ευρώ αντί του δηλωθέντος

στην περιοδική δήλωση του Δεκεμβρίου ποσού 10.238,99 ευρώ και επιπρόσθετα ότι το ποσό του Φ.Π.Α. εκρών που χρέωσε η προσφεύγουσα εταιρεία στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε συνολικού ύψους 3.126,12 ευρώ οφείλεται προς απόδοση και πρέπει να καταλογιστεί σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 35 του ν. 2859/2000.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕΠ. η με αριθμ./31-08-2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/12/2021-31/12/2021.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

α) να ακυρωθεί η επιβολή απόδοσης του ΦΠΑ εκρών που επιβλήθηκε στα παραστατικά των μισθωμάτων ύψους 726,12 ευρώ και να συμψηφιστεί με τον ΦΠΑ εισροών, καθώς και το εν λόγω πρόστιμο,

β) να ακυρωθεί η επιβολή απόδοσης 2.400,00 ευρώ ΦΠΑ εκρών που αναφέρεται στα ευρήματα την έκθεσης (8.3) μιας και αφορά την απεικόνιση ενδοκοινοτικής συναλλαγής για την οποία η επιχείρηση ορθώς υπέβαλε τον/26.01.2022 ανακεφαλαιωτικό πίνακα, ύψους 10.000,00 ευρώ από ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών όπως αναφέρεται στα ευρήματα της έκθεσης (8.5 παρ. Α.), καθώς και το εν λόγω πρόστιμο, και

γ) το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 31/12/2021 ύψους 10.238,99 ευρώ να μεταφερθεί προς έκπτωση στην επόμενη χρήση,

ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

- Λόγω ουσιαστικών δυσχερειών και παρότι ακολούθησε στο σύνολό της τη διαδικασία υποβολής των μισθωτικών σχέσεων στις οποίες υπεισήθε στη Φορολογική Αρχή, παρέλειψε, λόγω του πραγματικού γεγονότος του εκπροθέσμου, την υποβολή της αίτησης επιλογής φορολόγησης που ουσιαστικά και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1180/2013 δύναται να ασκεί με τη σύμφωνη γνώμη του αντισυμβαλλόμενου μισθωτή, προκειμένου να αποφεύγονται διενέξεις, ειδικά σε συμβάσεις που έχουν υπογραφεί πριν την επιλογή φορολόγησης, οι οποίες προφανώς πρέπει να τροποποιηθούν.

- Όπως προκύπτει από τα Ιδιωτικά Συμφωνητικά Τροποποίησης των επαγγελματικών μισθώσεων, η επιχείρηση δεν υπέβαλε ΦΠΑ επ' αυτών μονομερώς αλλά με τη σύμφωνη γνώμη των μισθωτών, οι οποίοι έλαβαν και καταχώρησαν στα λογιστικά τους αρχεία τα φορολογικά παραστατικά που εκδόθηκαν και συνεπώς η παράλειψη υποβολής της γνωστοποίησης της επιβολής του φόρου, δεν καταστρατηγεί την πρόθεση του νομοθέτη. Ήδη ανάλογη τροποποίηση επήλθε με το άρθρο 30 του Ν. 5024/2023, όπου σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου πραγματοποιείται εναρμόνιση με την Κοινοτική Οδηγία ΦΠΑ, η οποία δεν προβλέπει ανατρεπτικές ημερομηνίες (ανατρεπτική προθεσμία 30 ημερών) για την άσκηση του δικαιώματος επιλογής φορολόγησης.

- Περαιτέρω στην ίδια πολυγραφημένη, αναφέρεται ότι στην περίπτωση που υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης, ο υποκείμενος έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή ή συντήρηση του ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί επιλογή φορολόγησης καθώς και οποιαδήποτε εισροή σχετική με το εν λόγω ακίνητο, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ.

- Η επιχείρηση δεν πραγματοποίησε δαπάνες που να συνδέονται με το ακίνητο κατά το διάστημα 1/1/2021 έως 30/04/2021, οπότε επήλθε και η λύση του συνόλου των μισθωτικών σχέσεων, ούτε κοινές δαπάνες που να συνδέονται με απαλλασσόμενες του ΦΠΑ πράξεις.

Επειδή στο άρθρο 2 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«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,
.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 2 περ. δ' του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, ορίζονται τα εξής:

«2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

.....

δ) i. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στο φόρο, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκμισθωτής το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης.

Η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται με υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σχετικής αίτησης από τον εκμισθωτή.

Η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί είτε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου ή εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, σε περίπτωση που η επιλογή πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο, και ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, με έναρξη εφαρμογής από 1.1.2013, με την προϋπόθεση ότι με την περιοδική δήλωση του Δεκεμβρίου ή του τέταρτου τριμήνου θα καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί για το διάστημα από 1.1.2013 μέχρι 31.12.2013.

Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με υποβολή σχετικής αίτησης που υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.

Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν και για επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων, οι οποίες είχαν υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και είχαν λάβει σχετική βεβαίωση υπαγωγής στο φόρο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2012, χωρίς να εξετάζεται η εκπλήρωση των προϋποθέσεων που είχαν τεθεί με τις υπουργικές αποφάσεις που είχαν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση της προϊσχύουσας διάταξης. Για τις επιχειρήσεις αυτές δεν απαιτείται η υποβολή νέας αίτησης επιλογής φορολόγησης.

Επίσης οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν και για επιχειρήσεις που έχουν επιβάλει Φ.Π.Α. στις πράξεις που καλύπτονται από το πρώτο εδάφιο πριν την 1η Ιανουαρίου 2013 και, κατά συνέπεια οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα έκπτωσης για τις προηγούμενες χρήσεις για τις οποίες έχει επιβληθεί Φ.Π.Α., εκτός από την περίπτωση που έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού του φόρου οι οποίες έχουν καταστεί καθ' οιονδήποτε τρόπο οριστικές. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται η υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης μέχρι 31.12.2013.

.....

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι προϋποθέσεις, η διαδικασία και οι λεπτομέρειες άσκησης της επιλογής της περίπτωσης δ (ii) της παραγράφου 2, καθώς και οποιαδήποτε άλλη λεπτομέρεια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού.»

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 5024/2023 (ΦΕΚ Α' 41/24-02-2023) επήλθε τροποποίηση της επίμαχης διάταξης του άρθρου 8 παρ. 2 περ. δ' του ν. 2859/2000, η οποία ισχύει από 24/02/2023 και μετά, και σύμφωνα με την οποία:

«Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

.....

δ) *i. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.*

ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στον φόρο, αυτοτελώς ή στο πλαίσιο μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκμισθωτής το επιλέγει. Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας υποπερίπτωσης, ο εκμισθωτής υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης στη Φορολογική Διοίκηση είτε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου είτε και μετά την έναρξη, οποτεδήποτε. Εάν η αίτηση υποβληθεί μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, η επιλογή φορολόγησης ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με υποβολή σχετικής αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση και η ανάκληση ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο.»

Επειδή σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ανωτέρω νόμου «Επιδιώκεται εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τα οριζόμενα στην Οδηγία ΦΠΑ (Οδηγία 2006/112/ΕΚ), μέσα από την απλοποίηση και τη χωρίς περιορισμούς άσκηση του δικαιώματος επιλογής φορολόγησης και ανάκλησης της επιλογής αυτής για εκμισθωτές ακινήτων».

Επειδή με την ΠΟΛ.1180/2013 με θέμα "Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 17 του Ν. 4110/23.1.2013 (ΦΕΚ 17Α), σχετικά με τη χορήγηση δυνατότητας επιλογής φορολόγησης των επαγγελματικών μισθώσεων και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή τους»:

«Κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 4110/23.1.2013 (ΦΕΚ 17Α) «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις» και παρέχουμε οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους.

1. Με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου άρθρου 17 τροποποιούνται οι διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 2 και της παραγράφου 5 του άρθρου 8 , καθώς και της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ , προβλέποντας τη δυνατότητα επιλογής υπαγωγής στο ΦΠΑ των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων με παράλληλη έκπτωση του φόρου εισροών που επιβαρύνει την κατασκευή και τη συντήρηση των εν λόγω ακινήτων.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 αντικαθίσταται η περίπτωση δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ .

Το σημείο (i) της περίπτωσης αυτής επαναλαμβάνει την υποχρεωτική επιβολή ΦΠΑ στην εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

Με το σημείο (ii) της περίπτωσης αυτής παρέχεται η δυνατότητα υπαγωγής στο ΦΠΑ όλων των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων, σε αντίθεση με την προηγούμενη διάταξη με την οποία η επιλογή φορολόγησης ίσχυε μόνο για τα εμπορικά κέντρα και τα εμπορευματικά κέντρα, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Ως «επαγγελματική μίσθωση» θεωρείται κάθε μίσθωση ακινήτου για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας από μισθωτή υποκείμενο στο φόρο.

3. Η υπαγωγή στο Φ.Π.Α. γίνεται κατόπιν επιλογής του εκμισθωτή-εκμεταλλευτή του ακινήτου, που πραγματοποιείται με την υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η

επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος ενός ακινήτου ή οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται επακριβώς και οι χώροι για τους οποίους γίνεται η επιλογή φορολόγησης. Επισημαίνεται ότι η επιλογή αφορά και μισθώσεις που είχαν συναφθεί πριν την 1.1.2013, εφόσον υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης η οποία ισχύει από την υποβολή της.

Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχουν οι εκμεταλλευτές ακινήτων που τα εκμισθώνουν σε άλλες επιχειρήσεις για την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Εκμεταλλευτής ακινήτου είναι τόσο το πρόσωπο που διαθέτει κυριότητα επί του ακινήτου, όσο και κάθε πρόσωπο που διαθέτει με οποιονδήποτε τρόπο δικαίωμα εκμετάλλευσής του (π.χ. υπεκμίσθωση, επικαρπία κλπ.).

.....

Παρότι η επιλογή ασκείται από τον εκμισθωτή - εκμεταλλευτή του ακινήτου, σε κάθε περίπτωση είναι αυτονόητο ότι για την τυχόν επιβολή ΦΠΑ σε μίσθωση ακινήτου και για την επιλογή φορολόγησης απαιτείται η σύμφωνη γνώμη του αντισυμβαλλομένου (μισθωτή), προκειμένου να αποφεύγονται διενέξεις, ειδικά σε συμβάσεις που έχουν υπογραφεί πριν την επιλογή φορολόγησης, οι οποίες προφανώς πρέπει να τροποποιηθούν.

.....

6. Το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης ασκείται με σχετική αίτηση που υποβάλλεται από τον εκμεταλλευτή στην αρμόδια για τη φορολογία του Δ.Ο.Υ. Η αίτηση υποβάλλεται με απλό έγγραφο, περιγράφοντας το συγκεκριμένο ακίνητο και δηλώνοντας ότι επιθυμεί τη φορολόγηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ.

Επισημαίνεται ότι αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί μόνο από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, κατά συνέπεια με την αίτηση επιλογής φορολόγησης συνυποβάλλεται δήλωση έναρξης ή δήλωση μεταβολής, κατά περίπτωση, προκειμένου να πληρούται η ανωτέρω προϋπόθεση, εφόσον η προϋπόθεση αυτή δεν πληρούται ήδη.

Η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί είτε σε οποιοδήποτε χρόνο πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, είτε εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου που ισχύει από την έναρξη αυτής εάν η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης χρησιμοποίησης του ακινήτου.

.....

7. Στην περίπτωση που υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης, ο υποκείμενος έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή ή συντήρηση του ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί επιλογή φορολόγησης καθώς και οποιαδήποτε εισροή σχετική με το εν λόγω ακίνητο, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ.

Για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη των οριζόμενων από το άρθρο 32 παρ. 1 β' του Κώδικα ΦΠΑ, νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Σύμφωνα με το άρθρο 33, παρ. 2 για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης, ο φόρος που εκπέστηκε διακανονίζεται για δέκα έτη από την ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης του ακινήτου και για το 1/10 του φόρου αυτού, για κάθε έτος, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Εάν η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιηθεί μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, δικαίωμα έκπτωσης υπάρχει μόνο για τα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της πενταετίας από την έναρξη χρησιμοποίησής του. Ο φόρος

που εκπίπτει στην περίπτωση αυτή παρακολουθείται και διακανονίζεται για τα υπόλοιπα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της δεκαετίας, από την έναρξη χρησιμοποίησης.

Επισημαίνεται ότι, ως έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου θεωρείται ο χρόνος της πραγματικής έναρξης της μισθωτικής σχέσης. Κατά συνέπεια η δεκαετής περίοδος διακανονισμού ξεκινά από το έτος που έγινε η μίσθωση, δηλαδή από την ημερομηνία που ορίζεται με το μισθωτήριο ως ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης ανεξάρτητα από το εάν το μισθωτήριο έχει υπογραφεί σε προγενέστερη ημερομηνία.

Με την αίτηση επιλογής φορολόγησης συνυποβάλλονται στοιχεία από τα οποία προκύπτει ο προς έκπτωση φόρος, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής.

.....

8. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος. Με τον όρο μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος εννοείται ένας ή περισσότεροι χώροι, λειτουργικά ανεξάρτητοι. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης. Αυτό σημαίνει ότι ο εκμεταλλευτής του κτηρίου μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση συγκεκριμένων χώρων αυτού, με την προϋπόθεση ότι οι συγκεκριμένοι χώροι είναι λειτουργικά ανεξάρτητοι. Για παράδειγμα σε κτήριο που διαθέτει δέκα (10) ανεξάρτητα καταστήματα, σύμφωνα με την άδεια κατασκευής του, ο εκμεταλλευτής του μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση ενός, δύο, ή περισσότερων καταστημάτων, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να επιλέξει τη φορολόγηση όλων των καταστημάτων. Σημειώνεται ότι η επιλογή φορολόγησης μπορεί να γίνει και σε διαφορετικούς χρόνους για τα επί μέρους καταστήματα. Σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα έκπτωσης προσδιορίζεται ανάλογα με το χρόνο της επιλογής και το ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο (χιλιοστά), εφόσον πρόκειται για κατασκευαστικές επιχειρήσεις που κατασκεύασαν ακίνητο του άρθρου 6 και το μισθώνουν, ή ανάλογα με την επιφάνεια του ακινήτου για το οποίο επιλέγεται η φορολόγηση στις λοιπές περιπτώσεις.

.....

Παραδείγματα:

A. Επιχείρηση το 2010 κατασκευάζει 4 καταστήματα με σκοπό να τα μισθώσει. Ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν είναι 20.000€. Η επιχείρηση μίσθωσε τα εν λόγω καταστήματα το 2011 χωρίς ΦΠΑ. Το 2012 συνέχισε να τα έχει μισθωμένα. Η επιχείρηση το 2013 κάνει αίτηση επιλογής φορολόγησης και η μίσθωση πλέον υπάγεται σε ΦΠΑ.

Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τα δύο πέμπτα που αντιστοιχούν στα έτη 2011 και 2012, καθώς για τα έτη αυτά το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε για πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ($20.000:5=4.000 \times 2=8000$), έχει όμως δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα τρία εναπομείναντα πέμπτα ήτοι 12.000 (4.000×3). Το φόρο των 12.000 τον οποίο η επιχείρηση θα εκπέσει έχει υποχρέωση να τον διακανονίσει για τα υπόλοιπα οκτώ χρόνια, που απομένουν για τη συμπλήρωση της δεκαετίας από τη χρησιμοποίηση σε φορολογητέα πράξη, ένα όγδοο για κάθε έτος (2013 έως 2020).

.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 1 του ν. 2859/2000:

«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.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35 παρ. 2 του ν. 2859/2000:

«2. Οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος του προβλεπομένου, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο.»

Επειδή, σύμφωνα με την πρόσφατη με αριθμ. 1124/2023 απόφαση του ΣΤΕ:

«..... Κατά το ενωσιακό δίκαιο, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων -και των προπαρασκευαστικών ενεργειών τούτων- υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται στον ΦΠΑ, ενώ, αντιθέτως, όταν οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, τότε δεν είναι δυνατή ούτε είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε έκπτωση φόρου επί των εισροών. Ειδικώς δε όσον αφορά στις μισθώσεις ακινήτων, οι οποίες απαλλάσσονται κατ' αρχήν από τον ΦΠΑ, η φορολόγηση των πράξεων αυτών είναι δυνατή εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο ασκήσει το παρεχόμενο σε αυτόν δικαίωμα επιλογής. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και δεν αμφισβητείται από την αναιρεσείουσα, η τελευταία προέβη στη διενέργεια προπαρασκευαστικών πράξεων για μίσθωση χώρων για εκμετάλλευση εμπορικού κέντρου, ήτοι πράξεων κατ' αρχήν απαλλασσόμενων από τον ΦΠΑ, χωρίς να υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης, όπως απαιτείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 2 δ του ν. 2859/2000, προκειμένου οι δραστηριότητες αυτές να υπαχθούν στον φόρο. Ως εκ τούτου, οι διενεργηθείσες από αυτήν προπαρασκευαστικές πράξεις για τη λειτουργία του εμπορικού κέντρου ουδέποτε υπήχθησαν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, και, επομένως, νομίμως απορρίφθηκε από την φορολογική αρχή το αίτημα της αναιρεσείουσας περί επιστροφής ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι δεν είχε υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης ως εκμεταλλευτής εμπορικού κέντρου, όπως ορθώς κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, ανεξαρτήτως των ειδικότερων αιτιολογιών της. Περαιτέρω, αβασίμως προβάλλεται ότι η έκπτωση των προ-λειτουργικών δαπανών χωρεί ελεύθερα χωρίς άλλες διατυπώσεις και, επομένως, ότι δεν απαιτείτο εν προκειμένω προηγούμενη αίτηση επιλογής, διότι, κατά τα παγίως κριθέντα από το ΔΕΚ/ΔΕΕ, δεν νοείται έκπτωση για μη υπαγόμενες στο ΦΠΑ δραστηριότητες, οι δε προπαρασκευαστικές πράξεις (πρώτες δαπάνες επενδύσεως) αντιμετωπίζονται ως φορολογητέες πράξεις μόνο εφόσον συνδέονται στενά και στο μέτρο που αποσκοπούν σε οικονομικές δραστηριότητες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ (δεδομένου, άλλωστε, ότι θα ήταν αντίθετο προς την αρχή της ουδετερότητας να αρχίζουν οι σχετικές δραστηριότητες μόνο κατά τον χρόνο που γεννάται το φορολογητέο εισόδημα, όπως αβασίμως υποστηρίζει η αναιρεσείουσα) (πρβλ. ΔΕΚ 14.2.1985,/83, κ.λπ. σκ. 45 κ.ά.). Τέλος, ο ισχυρισμός της αναιρεσείουσας ότι επιδιώκει κατά το καταστατικό της και άλλους σκοπούς που συνεπάγονται φορολογητέες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης και ότι, επομένως, δικαιούται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης χωρίς άλλες προϋποθέσεις, δεν ήταν ουσιώδης και δεν έχρηζε ειδικότερης απαντήσεως, όπως αβασίμως προβάλλεται, διότι, κατά την προμνησθείσα πάγια νομολογία του ΔΕΚ/ΔΕΕ, για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, δεν αρκεί μόνο να είναι υποκείμενος στον φόρο, αλλά πρέπει τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων, προϋπόθεση που δεν συνέτρεχε, εν προκειμένω, αφού, κατά τα ήδη εκτεθέντα, η

αναιρεσείουσα δεν είχε ασκήσει το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης για τις ένδικες – κατ' αρχήν απαλλασσόμενες από τον φόρο- πράξεις. (πρβλ. αποφάσεις ΔΕΚ της 29.4.2004, σκ. 50 επ., ΔΕΕ της 28.2.2018,/16, σκ.....).».

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων και της πρόσφατης νομολογίας του ΣΤΕ και του ΔΕΕ συνάγεται ότι δε νοείται έκπτωση για μη υπαγόμενες στο ΦΠΑ δραστηριότητες, ενώ επίσης και οι προπαρασκευαστικές πράξεις (πρώτες δαπάνες επενδύσεως) αντιμετωπίζονται ως φορολογητέες πράξεις μόνο εφόσον συνδέονται στενά και στο μέτρο που αποσκοπούν σε οικονομικές δραστηριότητες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Ειδικώς η δραστηριότητα εκμίσθωσης ακινήτων κατά γενικό κανόνα απαλλάσσεται του φόρου, ωστόσο κατά παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό, ο νομοθέτης της Ένωσης παρέχει στα κράτη μέλη την δυνατότητα φορολόγησης των πράξεων αυτών. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ δεν ασκείται αυτόματα, αλλά μόνον αν τα κράτη μέλη έκαναν χρήση της δυνατότητας που προβλέπει το άρθρο 137 της Οδηγίας ΦΠΑ και υπό την επιφύλαξη ασκήσεως από τους υποκείμενους στον φόρο του παρεχόμενου σε αυτούς δικαιώματος επιλογής. Με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 2859/2000, ο Έλληνας νομοθέτης και στο πλαίσιο του ενωπικών οδηγιών ενέταξε στην εσωτερική νομοθεσία το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης μισθώσεων ακινήτων καθώς και τις προϋποθέσεις και την διαδικασία άσκησής του.

Ειδικότερα, στο εν λόγω πλαίσιο εκδόθηκε και η ΠΟΛ.1180/2013 της ΓΓΔΕ με την οποία δόθηκαν οδηγίες ως προς την διαδικασία επιλογής υπαγωγής στο ΦΠΑ των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων με τη δυνατότητα παράλληλης έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβαρύνει την κατασκευή και τη συντήρηση των εν λόγω ακινήτων, εξαρτώμενης της έκπτωσης των εισροών, σε κάθε περίπτωση, από την υποβολή της σχετικής αίτησης επιλογής. Επιπρόσθετα, ως προς τον φόρο εισροών που αντιστοιχεί στην κατασκευή ή αγορά του ακινήτου, η έκταση της έκπτωσης προσδιορίζεται λαμβάνοντας υπόψη τόσο το χρόνο του αιτήματος επιλογής όσο και το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης του παγίου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπ' αριθμ./19-12-2019 συμβολαιογραφική πράξη απέκτησε ακίνητο επί της οδού, το οποίο συνίσταται σε ένα πολυώροφο κτήριο/πολυκατοικία. Η προσφεύγουσα με την αγορά του ως άνω ακινήτου υπεισήλθε στις υφιστάμενες μισθωτικές σχέσεις βάσει των εν ισχύ, κατά την ημερομηνία απόκτησης, ήτοι την 19/12/2019, συμφωνητικών μίσθωσης με την προηγούμενη ιδιοκτησία.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021 η προσφεύγουσα εταιρεία είχε καταχωρήσει στα βιβλία της έσοδα απαλλασσόμενα του ΦΠΑ, τα οποία προέρχονταν από την εκμίσθωση οικίας 121 τ.μ. στο ως άνω ακίνητο ιδιοκτησίας της για την περίοδο από 01/01 έως και 31/03/2021 στη, με ΑΦΜ, φυσικό πρόσωπο, μη υποκείμενο στο ΦΠΑ. Τα υπόλοιπα έσοδα που η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στα βιβλία της προέρχονταν από εκμισθώσεις επαγγελματικών χώρων στο ως άνω ακίνητο ιδιοκτησίας της για την περίοδο από 01/01 έως και 30/04/2021 σε μισθωτές υποκείμενους στο φόρο.

Για το σύνολο των παραπάνω μισθωτικών σχέσεων η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε τροποποιήσεις, και συγκεκριμένα, από 01/01/2021 μέχρι τη λήξη τους, υπήγαγε σε ΦΠΑ 24% τα μισθώματα που αφορούσαν τις μισθώσεις επαγγελματικών χώρων σε πρόσωπα υπαγόμενα στο ΦΠΑ. Τα ως άνω αποτύπωσε και στις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις μίσθωσης

ακίνητης περιουσίας που υπέβαλε στο Taxis, χωρίς ωστόσο να υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης του άρθρου 8 παρ. 2 περ. δ.ii του ν. 2859/2000 για τις ως άνω μισθώσεις.

Στη συνέχεια και κατόπιν της λύσης των παραπάνω μισθωτικών σχέσεων, η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη στην ανακαίνιση του αποκτηθέντος ακινήτου, συνομολογώντας την από 25/06/2020 σύμβαση εργολαβίας με την τεχνική εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, αλλά και την από 17/12/2021 τροποποίηση αυτής. Αντίγραφα των ως άνω συμβάσεων κατατέθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και έλαβαν αριθμό θεώρησης/25-06-2020 και/20-01-2022 αντίστοιχα. Με την ολοκλήρωση των εργασιών ανακαίνισης στις 11/04/2022 η προσφεύγουσα εταιρεία εκμίσθωσε στο νομικό πρόσωπο με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», με ΑΦΜ, το σύνολο του ως άνω ακινήτου επί της οδού, βάσει του από 11/04/2022 ιδιωτικού συμφωνητικού εμπορικής μίσθωσης που υπεγράφη μεταξύ των μερών, αλλά και των δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας που η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα στο Taxis. Η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε ως πενταετής, ήτοι από 11/04/2022 έως και 12/04/2027, με δικαίωμα παράτασης για άλλα πέντε έτη, το δε τίμημα, ορίστηκε στο ποσό των 16.500,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24%, ήτοι 3.960,00 ευρώ ανά μήνα. Στο ως άνω συμφωνητικό μίσθωσης ορίστηκε η χρήση του ακινήτου ως καταλύματος ενοικιαζόμενων επιπλωμένων διαμερισμάτων, εκτός του περιεχόμενου σε αυτή εμπορικού καταστήματος ισογείου και τα παρακολουθήματα αυτού, η δε έναρξη καταβολής του μισθώματος ορίστηκε η 01/07/2022. Η κατά τα ανωτέρω εκμίσθωση αποτελεί πράξη υπαγόμενη στο ΦΠΑ, δυνάμει της υπ' αριθμ./10-05-2022 αίτησης επιλογής φορολόγησης της παρ. 2 περ. δ.ii του άρθρου 8 του ν. 2859/2000 που κατέθεσε η προσφεύγουσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021 η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προέβη σε πράξεις υπαγόμενες στο φόρο, αφού για τις μισθώσεις επαγγελματικών χώρων ουδέποτε υποβλήθηκε από την πλευρά της αίτημα επιλογής φορολόγησης σύμφωνα με την παρ. 2 περ. δ' ii του άρθρου 8 του ν. 2859/2000, και συνεπώς οι επίμαχες μισθώσεις της φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 θεωρούνται πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου.

Περαιτέρω, όπως διαπιστώνεται στην σελίδα 12 της οικείας έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε δαπάνες για τις οποίες δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, καθώς η προσφεύγουσα για την υπό κρίση φορολογική περίοδο δεν προέβη σε πράξεις υπαγόμενες σε ΦΠΑ.

Επίσης από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, όπως αναφέρεται στην σελίδα 13, ότι η προσφεύγουσα στην υπό κρίση φορολογική περίοδο και συγκεκριμένα την 31/08/2021 πραγματοποίησε αγορά παγίου καθαρής αξίας 20.000 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 4.800 ευρώ που αφορούσε το ανωτέρω ακίνητό της επί της οδού Η προσφεύγουσα, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1180/2013, έχει απωλέσει την δυνατότητα να εκπέσει το ένα πέμπτο του παραπάνω φόρου εισροών, καθότι δεν έχει πραγματοποιήσει κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο πράξεις υπαγόμενες στο ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων επί του φόρου εισροών μηδενίσθηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ποσού **10.238,99** ευρώ.

Πέραν των ανωτέρω διαφορών επί του φόρου εισροών, της καταλογίστηκε ο φόρος εκροών συνολικού ποσού **3.126,17 ευρώ** τον οποίο είχε χρεώσει στα εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία και δεν είχε αποδώσει στο Δημόσιο.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι μη ορθώς δεν της αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών της για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τα ιδιωτικά συμφωνητικά τροποποίησης των υφιστάμενων επαγγελματικών μισθώσεων, δεν υπέβαλε ΦΠΑ επ' αυτών μονομερώς αλλά με τη σύμφωνη γνώμη των μισθωτών, οι οποίοι έλαβαν και καταχώρησαν στα λογιστικά τους αρχεία τα φορολογικά παραστατικά που εκδόθηκαν και συνεπώς η παράλειψη υποβολής της γνωστοποίησης της επιβολής του φόρου δεν καταστρατηγεί την πρόθεση του νομοθέτη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της αναφέρει ότι ανάλογη τροποποίηση επήλθε ήδη με το άρθρο 30 του ν. 5024/2023, όπου σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου πραγματοποιείται εναρμόνιση με την Κοινοτική Οδηγία ΦΠΑ, η οποία δεν προβλέπει ανατρεπτικές ημερομηνίες (ανατρεπτική προθεσμία 30 ημερών) για την άσκηση του δικαιώματος επιλογής φορολόγησης.

Επειδή ωστόσο όπως ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις και την πρόσφατη νομολογία όσον αφορά στις μισθώσεις ακινήτων, οι οποίες απαλλάσσονται κατ' αρχήν από τον ΦΠΑ, η φορολόγηση των πράξεων αυτών είναι δυνατή εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο ασκήσει το παρεχόμενο σε αυτόν δικαίωμα επιλογής, διότι κατά τα παγίως κριθέντα από το ΔΕΚ/ΔΕΕ, δε νοείται έκπτωση για μη υπαγόμενες στο ΦΠΑ δραστηριότητες. Περαιτέρω, και κατά την πάγια νομολογία του ΔΕΚ/ΔΕΕ, για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, δεν αρκεί μόνο να είναι υποκείμενος στον φόρο, αλλά πρέπει τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογουμένων πράξεων. Ενώ και οι προπαρασκευαστικές πράξεις αντιμετωπίζονται ως φορολογητέες πράξεις μόνο εφόσον συνδέονται στενά και στο μέτρο που αποσκοπούν σε οικονομικές δραστηριότητες που επίσης εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους 01/01/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/12/2022 δραστηριοποιήθηκε στις μισθώσεις ακινήτων, για τις οποίες ωστόσο προέβη σε υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 2 περ. δ' του ν. 2859/2000, στις 10/5/2022. Ήτοι, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021 πραγματοποίησε εισροές που αφορούσαν την ως άνω απαλλασσόμενη από το ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα, και εξέπεσε το φόρο αυτών χωρίς ωστόσο να έχει αυτό το δικαίωμα, καθότι, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, δε νοείται έκπτωση σε μη υπαγόμενες στο ΦΠΑ δραστηριότητες. Η υπαγωγή στο ΦΠΑ δραστηριότητας (εν προκειμένω της μίσθωσης) που κατά κανόνα απαλλάσσεται συντελείται με την υποβολή της προβλεπόμενης αίτησης από την πλευρά του υπόχρεου και η δυνατότητα έκπτωσης του φόρου εισροών εξαρτάται από το χρόνο υποβολής της εν λόγω αίτησης και το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησής του ακινήτου, όπως αναλυτικά διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ. 1180/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ως προς την υπό κρίση περίπτωση, δε νοείται έκπτωση για δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα ασκώντας την οικονομική δραστηριότητα της μίσθωσης ακινήτων, χωρίς αυτή να έχει υπαχθεί στο ΦΠΑ με τη σχετική αίτηση επιλογής κατά την υπό κρίση περίοδο, ενώ επίσης ως προς το ΦΠΑ του παγίου που αγοράστηκε την 31/08/2021, σε χρόνο που η προσφεύγουσα δε χρησιμοποιούσε το εν λόγω ακίνητο, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης αυτού στο χρόνο που αγοράστηκε, αλλά δύναται να εκπέσει το

φόρο εισροών κατά το έτος 2022 (έτος χρησιμοποίησης αυτού και έτος υποβολής της αίτησης επιλογής φορολόγησης), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1180/2013, και με τη σχετική υποχρέωση περί διακανονισμού.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η παράλειψή της να υποβάλει την προβλεπόμενη αίτηση επιλογής φορολόγησης δεν καταστρατηγεί την πρόθεση του νομοθέτη και άλλωστε ανάλογη τροποποίηση επήλθε με το άρθρο 30 του ν.5024/2023, όπου σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου πραγματοποιείται εναρμόνιση με την Κοινοτική Οδηγία η οποία δεν προβλέπει ανατρεπτικές ημερομηνίες για την άσκηση του δικαιώματος επιλογής φορολόγησης. Ωστόσο η επικαλούμενη τροποποίηση της επίμαχης διάταξης του άρθρου 8 του ΦΠΑ αφενός έχει εφαρμογή από 24/02/2023, αφετέρου, σε κάθε περίπτωση, μεταβάλλει το χρόνο υποβολής της αίτησης επιλογής φορολόγησης, χωρίς ωστόσο να εισάγει διατάξεις τέτοιες, ώστε η έναρξη της υπαγωγής της φορολόγησης να άρχεται σε χρόνο προγενέστερο από το χρόνο που υποβλήθηκε η αίτηση επιλογής φορολόγησης.

Επειδή η υποβολή της σχετικής αίτησης σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και Οδηγίες της Διοίκησης και τη σχετική νομολογία αποτελεί κρίσιμο στοιχείο αναφορικά με το χρόνο έναρξης της υπαγωγής σε ΦΠΑ των μισθωμάτων και του συνακόλουθου δικαιώματος έκπτωσης του σχετιζόμενου με την εν λόγω δραστηριότητα ΦΠΑ εισροών και δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση ένα τυπικό και άνευ ουσίας προαπαιτούμενο, ως προβάλλει η προσφεύγουσα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/08/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με από 31/10/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /31-08-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/12/2021-31/12/2021.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2021-31/12/2021

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)

ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	13.025,48	0,00	0,00	-13.025,48
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	55.738,18	0,00	0,00	-55.738,18
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	3.126,12	3.126,12	3.126,12	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	13.365,11	0,00	0,00	-13.365,11
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	10.238,99	0,00	0,00	-10.238,99
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		3.126,12	3.126,12	3.126,12
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		1.563,06	1.563,06	1.563,06
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		4.689,18	4.689,18	4.689,18
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

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.