



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 891

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα **ΑΤΤΙΚΗΣ**, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/15.11.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021,
-/15.11.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./15.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση κατά το ποσό των **7.412,78 €**.

Με την υπ' αριθμ./15.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή κατά το ποσό των **74.431,88 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 15/11/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./26-07-2023 εντολής ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, αιτία για τον έλεγχο αποτέλεσε η εκ μέρους της προσφεύγουσας υποβολή της υπ' αριθμόν/14-07-2023 αίτησης για επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 250.000,00 €. Από τον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, καταλογίστηκαν οι κάτωθι διαφορές στον Φ.Π.Α. εισροών ανά φορολογική περίοδο:

	01/01/2021- 31/12/2021	01/01/2022- 31/12/2022
Φ.Π.Α. εισροών που αφορούν δαπάνες σε μισθωμένα ακίνητα κυριότητας τρίτων, με συμφωνητικά μίσθωσης διάρκειας μικρότερης των εννέα (9) ετών	7.323,86	63.918,43
Διαφορές μεταξύ ποσών του κωδ. 402 "Λοιπά προστιθέμενα ποσά" και ποσών που αποδεδειγμένα καταβλήθηκαν στο Τελωνείο	88,92	3.100,67
Μη αναγνωριζόμενο πιστωτικό υπόλοιπο εκ μεταφοράς	0,00	7.412,78
Σύνολο	7.412,78	74.431,88

Συγκεκριμένα, κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους, η προσφεύγουσα μίσθωνε:

Α) ακίνητο εμβαδού 209 τ.μ., 2^{ου} ορόφου, επί της, στην, το οποίο χρησιμοποιούσε ως έδρα, πριν μεταφερθεί στη σημερινή της. Σύμφωνα με την υπ' αριθμόν/16-12-2020 Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, η εν λόγω μίσθωση είχε αρχική περίοδο ισχύος 01/12/2020-30/11/2023.

Ωστόσο, την 02/12/2022 η εν λόγω μίσθωση λύθηκε με την υπ' αριθμόν/27-07-2023 Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας.

Β) επαγγελματικό κτίριο ευρισκόμενο στη Αττικής επί της οδού και ειδικότερα ισόγειο κατάστημα επιφανείας 227 τ.μ., ημιώροφο 141,49 τ.μ., υπόγειο -1 βοηθητικής χρήσης 158,20 τ.μ. και υπόγειο -1 κυρίας χρήσης 116 τ.μ. του ανωτέρω επαγγελματικού κτιρίου. Η διάρκεια της μίσθωσης συμφωνήθηκε για έξι (6) έτη και δύο μήνες, ήτοι από 14/07/2021 έως και 13/09/2027.

Επί των ανωτέρω περιγραφομένων μισθωμένων ακινήτων, η προσφεύγουσα διενήργησε δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων:

- καθαρής αξίας 30.516,10 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 7.323,86 € στη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021 και
- καθαρής αξίας 266.326,81 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 63.918,43 € στη φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/12/2022.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης του ανωτέρω Φ.Π.Α. εισροών, λόγω του ότι η διάρκεια αμφοτέρων των σχετικών μισθωτικών συμβάσεων υπολείπεται των εννέα (9) ετών, ήτοι δεν πληρείτο η σχετική προϋπόθεση του άρθρου 33, παρ. 4 (α') του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον κάτωθι μοναδικό ισχυρισμό:

«Πλημμελής ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 33, παρ. 4 (α') και 34, παρ. 1 (β' iii) του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο, καθώς με βάση νομολογία του ΣτΕ, έχει κριθεί ότι το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών ασκείται ανεξαρτήτως της διάρκειας της μισθωτικής σχέσης. Συνεπώς, στην υπό κρίση υπόθεση, κατ' εφαρμογήν της αρχής του κράτους δικαίου, που επιβάλλει την τήρηση της νομολογίας του ΣτΕ από τις φορολογικές αρχές, η εταιρεία μας έχει δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. που επιβαρύνει τις κατασκευαστικές εργασίες».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 33, παρ. 4 (α') του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους «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».

Επειδή με την ΣτΕ 1108/2021 κρίθηκε ότι:

«[...]

4. Επειδή, 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 τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεων του. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, συν. υποθ. C-80/11, Mahageben Kft και C-142/11, Peter David, 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, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropoli και Stadler, Συλλογή 2002, σ I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-188/99, Amrafrance και Sanofi, σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Σουπεργκαζ, 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, Rompelman, σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, Kretztechnik, σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, Centralan Property Ltd, σκέψη 51, κ.ά.).

5. Επειδή, στον ν. 1642/1986 “Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας” (Α 125), όπως αυτός ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής “Άρθρο 23 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 το οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκαν από αυτό [όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ. 34 του άρθρου 1 του ν. 2093/1992 (Α 181) με ισχύ, κατά το άρθρο 48 αυτού, από 1-1-1993]. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίησι πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών [όπως το εδάφιο αυτό προστέθηκε με την παρ. 18 του άρθρου 2 του ν. 2093/1992]. [...]. 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: [...] Άρθρο 25 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου. 1 [όπως η παρ. αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 38 του άρθρου 1 του Ν. 2093/1992]. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει α) [...] Άρθρο 26 Διακανονισμός εκπτώσεων. 1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις προσωρινές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 31, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που έχει δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο,

β) μετά την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών [...] 2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. 3. [...] 4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτή, αλλά έχει, βάσει οποιαδήποτε 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 παρ. 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης [όπως η περίπτωση αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ Α43)] β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρομοίων, εφόσον εξυπηρετούν παραπάνω από μια χρήσεις. 5. [...] Άρθρο 27 Επιστροφή του φόρου. 1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον: α) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα ή, β) [όπως η περίπτωση αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ.23 του άρθρου 2 του ως άνω ν. 2093/1992] είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή, γ) [...], ή, δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού. 2 [...].

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 Normadia Finans A/S, BG Factoring 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”].».

Επειδή συνεπώς, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, υποκείμενο στον Φ.Π.Α. 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.**

Επειδή η Υπηρεσία μας, κατόπιν δημοσίευσης της ανωτέρω απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας και σε συμμόρφωση με αυτήν, εξέδωσε αποφάσεις με τις οποίες, αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης σε υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, που πραγματοποιούν πράξεις είτε φορολογητέες είτε απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης και τα οποία πραγματοποίησαν επενδυτικές δαπάνες σε μισθωμένα ακίνητα κυριότητας τρίτων, όπου η διάρκεια της μίσθωσης ήταν μικρότερη των εννέα (9) ετών (βλ. ενδεικτικά ΔΕΔ 1889/26-09-2022, 3208/17-10-2022, 36/02-01-2023).

Επειδή κατόπιν έκδοσης της προαναφερθείσας απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας και των ανωτέρω ενδεικτικών αποφάσεων της Υπηρεσίας μας, επήλθε τροποποίηση στη διάταξη του άρθρου 33, παρ. 4 (α') του Ν. 2859/2000 με το άρθρο 32 του ν. 5024/2023 (ΦΕΚ Α' 41/24-02-2023) και ειδικότερα, εξαλείφθηκε η φράση «για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων».

Επειδή περαιτέρω, με το υπ' αριθμ./2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας - Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού)

νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣΤΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο μοναδικός λόγος για τον οποίο δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών που αναλογεί σε επενδυτικές δαπάνες που διενήργησε στα δύο μισθωμένα ακίνητα, ήταν η διάρκεια των σχετικών μισθωτικών συμβάσεων, η οποία σε αμφότερες υπολειπόταν των εννέα (9) ετών. Ήτοι, δεν υφίσταται κάποια αναφορά ότι δεν πληρούνται οι γενικές προϋποθέσεις έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών των άρθρων 30 και 32 του Ν. 4172/2013.

Επειδή συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα έχει **καταρχήν** δικαίωμα έκπτωσης του επίμαχου Φ.Π.Α. εισροών.

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 33, παρ. 2 του Ν. 2859/2000 «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 [...]»

και

σύμφωνα με το άρθρο 33, παρ. 3 του Ν. 2859/2000 «Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησής 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 χρησιμοποίησής 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».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ειδικά όσον αφορά στο ακίνητο επί της στην Αττικής, όπως προαναφέρθηκε, η μίσθωση που συνήφθη την 01/12/2020 λύθηκε την 02/12/2022, ήτοι μεταξύ της έναρξης και της παύσης χρησιμοποίησης αυτού από την προσφεύγουσα, μεσολάβησε διάστημα μικρότερο της πενταετίας.

Επειδή συνεπώς, η προσφεύγουσα όφειλε εντός του 2022 (έτος παύσης της χρησιμοποίησης) να προβεί σε εφάπαξ διακανονισμό του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις επενδυτικές δαπάνες που διενεργήθηκαν στο εν λόγω κτίριο, ως μη έχουσα δικαίωμα έκπτωσης για τα εναπομείναντα έτη (συμπεριλαμβανομένου του ίδιου του έτους παύσης).

Επειδή στην Έκθεση Απόψεων του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας περιλαμβάνεται σχετικός πίνακας, από τον οποίο προκύπτει ότι το σύνολο των επενδυτικών δαπανών που αφορούν στο ακίνητο της ταυτίζεται με το σύνολο των επενδυτικών δαπανών που διενεργήθηκαν στη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021 (καθαρή αξία 30.516,10 € και αναλογών Φ.Π.Α. 7.323,86 €).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, τα εναπομείναντα έτη, για τα οποία δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης, είναι τα έτη 2022, 2023, 2024 και 2025. Ήτοι, το ποσό του Φ.Π.Α. εισροών για το οποίο δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης ανέρχεται σε 5.859,09 € (= 4/5 * 7.323,86 €).

Επειδή αναφορικά με τις επενδυτικές δαπάνες που διενεργήθηκαν στο έτερο ακίνητο στη Αττικής επί της οδού, οι οποίες διενεργήθηκαν εντός του έτους 2022 (καθαρή αξία 266.326,81 € και αναλογών Φ.Π.Α. 63.918,43 €), υφίσταται και για αυτές υποχρέωση για παρακολούθηση της τυχόν μεταβολής του δικαιώματος έκπτωσης για περίοδο πέντε (5) ετών, με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης (2022),

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 14/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ και την τροποποίηση των υπ' αριθμ. /15.11.2023 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Με την παρούσα απόφαση οι καταλογισθείσες διαφορές στον Φ.Π.Α. εισροών ανά φορολογική περίοδο, διαμορφώνονται ως εξής:

	01/01/2021- 31/12/2021	01/01/2022- 31/12/2022
Φ.Π.Α. εισροών που αφορούν δαπάνες σε μισθωμένα ακίνητα κυριότητας τρίτων, με συμφωνητικά μίσθωσης διάρκειας μικρότερης των εννιά (9) ετών	0,00	0,00
Διαφορές στα "Λοιπά προστιθέμενα ποσά" που αφορούν διακανονισμό Φ.Π.Α. εισροών επενδυτικών δαπανών σε μισθωμένα ακίνητα τρίτων που έπαυσε η χρησιμοποίησή τους εντός 5ετίας	0,00	5.859,09
Διαφορές μεταξύ ποσών του κωδ. 402 "Λοιπά προστιθέμενα ποσά" και ποσών που αποδεδειγμένα καταβλήθηκαν στο Τελωνείο	88,92	3.100,67
Μη αναγνωριζόμενο πιστωτικό υπόλοιπο εκ μεταφοράς	0,00	88,92
Σύνολο	88,92	9.048,68

A)/15.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	902.827,41	902.827,41	902.827,41	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	699.735,85	669.219,77	699.735,85	0,00
Φόρος εκροών (Α)	211.217,83	211.217,83	211.217,83	0,00
Φόρος που αναλογεί στις εισροές	164.857,33	157.533,47	164.857,33	0,00
(+) Προστιθέμενα ποσά στον φόρο εισροών	87.800,29	87.711,37	87.711,37	88,92
(-) Αφαιρούμενα ποσά από τον φόρο εισροών	15,38	15,38	15,38	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών (Β)	252.642,24	245.229,46	252.553,32	88,92
Πιστωτικό υπόλοιπο (Β) - (Α)	41.424,41	34.011,63	41.335,49	88,92
(+) Πιστωτικό υπόλοιπο εκ μεταφοράς	207,87	207,87	207,87	0,00
Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο	41.632,28	34.219,50	41.543,36	88,92
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	41.632,28	34.219,50	41.543,36	88,92

B)/15.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	3.716.284,64	3.716.284,64	3.716.284,64	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.850.597,34	1.584.270,55	1.850.597,34	0,00
Φόρος εκροών (Α)	858.576,12	858.576,12	858.576,12	0,00
Φόρος που αναλογεί στις εισροές	456.742,74	392.824,31	456.742,74	0,00
(+) Προστιθέμενα ποσά στον φόρο εισροών	684.272,18	681.171,51	675.312,42	8.959,76
(-) Αφαιρούμενα ποσά από τον φόρο εισροών	24,23	24,23	24,23	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών (Β)	1.140.990,69	1.073.971,59	1.132.030,93	8.959,76
Πιστωτικό υπόλοιπο (Β) - (Α)	282.414,57	215.395,47	273.454,81	8.959,76
(+) Πιστωτικό υπόλοιπο εκ μεταφοράς	41.632,28	34.219,50	41.543,36	88,92
Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο	324.046,85	249.614,97	314.998,17	9.048,68
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	74.046,85	74.046,85	74.046,85	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	250.000,00	175.568,12	240.951,32	9.048,68

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.