



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 08/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1702

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τις διατάξεις του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ:**, με έδρα στην, επί της οδού, ΤΚ....., κατά της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01-30/09/2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

6. Την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01-30/09/2018 της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 24/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ Ν. 2859/2000.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας «.....», **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01-30/09/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, απορρίφθηκε η υπ' αριθ./2018 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 38.000,00€ και προσδιορίστηκε το προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο του 3^{ου} τριμήνου 2018, στο ποσό των **6.873,28€**, έναντι του δηλωθέντος ποσού ύψους **10.062,59€**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από το πόρισμα της από 24/12/2019 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος **απέρριψε** το ως άνω αίτημα, καθώς διαπίστωσε μεταξύ άλλων ότι:

1. Η προσφεύγουσα εκμισθώνει για πρώτη φορά το 2014 εκθεσιακό χώρο σε κτίριο επί της οδού και προέβη άμεσα σε εργασίες ευρείας και γενικευμένης ανακαίνισης οι οποίες προσαυξάνουν την αξία του ακινήτου και ότι οι εργασίες αυτές, σύμφωνα δε, με το άρθρο 34 του ν.2859/2000, αποτελούν αγαθά επένδυσης που κατασκευάζονται από την προσφεύγουσα σε ακίνητο που δεν της ανήκει κατά κυριότητα ούτε έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.
2. Το 2014 η προσφεύγουσα καταχώρησε στα τηρηθέντα βιβλία της δυο παραστατικά και συγκεκριμένα:
 - Το Τ.Π.Υ./2014 εκδόσεως , ΑΦΜ:, καθ. αξίας 80.000,00€ πλέον ΦΠΑ 18.400,00€, με αιτιολογία ανακαίνιση κτιρίου οδός και
 - Το Τ.Π.Υ./2014 εκδόσεως , ΑΦΜ:, καθ. αξίας 65.470,00€ πλέον ΦΠΑ 15.018,10€, με αιτιολογία ανακαίνιση κτιρίου οδός

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Σύμφωνα με την παράγραφο 22/101 του Προεδρικού Διατάγματος 1123/1980 Γενικού Λογιστικού Σχεδίου μη ορθά ο έλεγχος δεν δέχτηκε να εκπέσει το ΦΠΑ των υπ' αριθ.

...../2014 και/2014 Τ.Π.Υ. εκδόσεως
ΑΦΜ: καθ. Αξίας 80.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 18.400,00 ευρώ και 65.470,00
ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 15.058,10 ευρώ, αντίστοιχα, με αιτιολογία «ανακαίνιση κτιρίου οδός
.....».

- Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την με αριθ. 1755/2019 απόφαση της ΔΕΔ καθώς και την ΠΟΛ1005/2005 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.
- Η ελεγκτική αρχή δεν υπέδειξε ως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4174/2013, ότι οι σχετικές δαπάνες των τιμολογίων/2014 και/2014 συντέλεσαν στην προσαύξηση της αξίας κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων .(σχετ. ΣΤΕ 2581/1994).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **30§1 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000** ορίζεται ότι:

«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 χρησιμοποίησης 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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **33§§1, 2, 4 «Διακανονισμός εκπτώσεων» του ν.2859/2000** ορίζεται ότι:

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. 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 εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.[...]

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους.

Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.»

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.[...]

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.[...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34§§1 «Επιστροφή του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής 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."

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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής όπως καταγράφονται στο Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ. 1123/1980) στην παρ 2.2.101 ορίζεται ότι:

«2.2.101 Επέκταση, προσθήκη, βελτίωση, συντήρηση και επισκευή ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων

1. Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.

2. Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος,

3. Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και που έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του.

4. Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σ' αυτό με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

5. Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού, που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο που ήταν πριν από την καταστροφή ή τη βλάβη.

6. Το κόστος των επεκτάσεων, προσθηκών και βελτιώσεων προσαυξάνει την αξία κτήσεως των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και καταχωρείται στους σχετικούς λογαριασμούς των στοιχείων αυτών.

7. Τα έξοδα συντηρήσεως και επισκευής των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι κόστος τρέχουσας μορφής και καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

2.2.102 Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Ι. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

1. Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, ή απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως.

2. Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.

3. Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

4. Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του ή άλλο ποσό που αντικατέστησε νομότυπα το ιστορικό κόστος (π.χ. αξία αναπροσαρμογής που επιβλήθηκε από το νόμο ή αξία που έχει προκύψει από εκτίμηση λόγω συγχωνεύσεως), μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του, εφόσον αυτή είναι αξιόλογη. Αν η υπολειμματική αξία δεν είναι αξιόλογη, δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας. Η κρίση για την αξιολόγηση αυτή αφήνεται στην οικονομική μονάδα.

5. Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.....».

Επειδή με την ΠΟΛ 1005/14.1.2005 Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία, αποφασίστηκε:
«.....»

ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΡΟΣΘΗΚΩΝ-ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΝ - ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ – ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ

Δαπάνες επισκευής και συντήρησης

Η δαπάνη ελαιοχρωματισμού σε μισθωμένο ακίνητο, θεωρείται εργασία συντήρησης και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής της. (1096966/10887/B0012/23-1-1998)

Δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών

1. Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα αποσβένονται ισόποσα, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση, αρχής γενομένης της απόσβεσης από το χρόνο έναρξης της χρησιμοποίησης των πραγματοποιηθεισών προσθηκών και βελτιώσεων. Κατά το πρώτο έτος υπολογίζονται αποσβέσεις για τους μήνες χρησιμοποίησης των ακινήτων. (1119476/10030/B0012/4-4-2000), (1019284/10154/B0012/19-2-2001).

2. Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα αποσβένονται ισόποσα, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Στη περίπτωση δε που η μίσθωση λυθεί πριν από το συμφωνημένο χρόνο, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των πιο πάνω δαπανών εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία λύθηκε αυτή. (1031863/10408/B0012/28-3-2000)

3. Οι δαπάνες βελτίωσης (γυψοσανίδες, ηλεκτρική εγκατάσταση κτλ.) που πραγματοποίησε επιχείρηση σε μισθωμένο ακίνητο, εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί

η μίσθωση. Στη περίπτωση όμως που ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης ο οποίος προκύπτει με αυτόν τον τρόπο, είναι μικρότερος από αυτόν που ορίζεται με το π.δ. 299/2003 για το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, τότε εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο προεδρικό αυτό διάταγμα. (1097309/10832 ΠΕ/Β0012/7-3-2002)

4. Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα και οι οποίες καλύπτονται εν μέρει από τους εκμισθωτές, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το μέρος που τελικά επιβαρύνονται οι ίδιες, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις της περ. ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ (1044117/10653/Β0012/19-5-2005) (ΠΟΛ.1028/2006)».

Επειδή στο παράρτημα Α του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ως βελτίωση παγίου μια δαπάνη με σκοπό την επέκταση της ωφέλιμης οικονομικής ζωής ενός παγίου ή/και τη βελτίωση της επίδοσής του, σε σχέση με την κατάσταση του παγίου κατά την αρχική του αναγνώριση.

Επειδή στην παρ. 18.1 της Λογιστικής Οδηγίας των Ε.Λ.Π. αναφέρεται:

«18.1.2 Κατά την αρχική αναγνώριση, τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση. Δηλαδή, περιλαμβάνει το σύνολο των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δίνεται κατά το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο νόμο....

18.1.7 Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής μπορεί να αντιμετωπίζονται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο με βάση τα πραγματικά περιστατικά λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς εννοιολογικούς ορισμούς. Ιδιαίτερα λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα για το οποίο η τεχνική παρέμβαση έχει επιπτώσεις στη λειτουργία του παγίου (ωφέλιμη οικονομική ζωή), η σημαντικότητα του ποσού και η ανακτησιμότητα της δαπάνης.

Όταν δεν πληρούνται οι σχετικές εννοιολογικές προϋποθέσεις, η σχετική δαπάνη αντιμετωπίζεται ως έξοδο...

18.1.12 Μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία (ενσώματα, βιολογικά, και άυλα -ιδιόκτητα ή μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση), δηλαδή σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, πλέον των δαπανών βελτίωσης, πλέον των δαπανών επισκευής και συντήρησης (μόνο εφόσον πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου), και αφαιρουμένων των προσαρμογών αξίας (αποσβέσεις και απομειώσεις)».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33§4 ΦΠΑ, προσδιορίζεται η έννοια των αγαθών επένδυσης για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Δηλαδή η έννοια αυτή έχει εφαρμογή μόνο για τις ανάγκες του ΦΠΑ και κατά συνέπεια η έννοια των επενδυτικών αγαθών για τις ανάγκες άλλων νόμων μπορεί να διαφέρει. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, ως αγαθά επένδυσης αναφέρονται τα ενσώματα αγαθά (κινητά ή ακίνητα), που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και θέτονται απ' αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση (περισσότερες από μια χρήσεις). Επιπλέον ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στο ΦΠΑ επιχείρηση με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν αλλά έχει τη χρήση του για χρονικό διάστημα τουλάχιστον 9 ετών με οποιαδήποτε έννομη σχέση (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης κλπ.) Η

παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (9 έτη) αποδεικνύεται με μισθωτήρια συμβόλαια προκειμένου για παραχώρηση της χρήσης με μίσθωση, φέροντα βέβαια χρονολογία από Δημόσια Αρχή.

Ακολούθως από την ίδια διάταξη ορίζεται ότι στην αξία τους δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που γίνονται για την επισκευή και τη συντήρησή τους. Εξ αντιδιαστολής συνάγεται ότι περιλαμβάνονται και προσauζάνουν την αξία των αγαθών επένδυσης οι δαπάνες που γίνονται για προσθήκες και βελτιώσεις σε αυτά.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1094/1992 με θέμα: «Δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής ΦΠΑ που επιβάρυνε δαπάνη ανέγερσης κτισμάτων σε μισθωμένο ακίνητο» διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων και σε συνέχεια των οδηγιών που είχαν παρασχεθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1006/1992 με την οποία διευκρινιζόταν ότι η διάρκεια των μισθώσεων μπορεί να είναι και μικρότερη εννέα ετών, ανανεούμενη όμως πριν από τη λήξη της είναι συνολικής διάρκειας, τουλάχιστο, εννέα ετών ότι μπορεί μεν η διάρκεια των μισθώσεων να είναι μικρότερη από τα εννέα έτη, πλην όμως, θα πρέπει κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης να συντρέχει η προϋπόθεση αυτή που ορίζεται από το νόμο. Δηλαδή, αν μια αρχική μίσθωση συμφωνείται για χρονική διάρκεια 5 ετών, δεν παρέχεται στο μισθωτή δικαίωμα να ζητήσει επιστροφή του φόρου για τυχόν κατασκευές που πραγματοποίησε στο μισθωμένο ακίνητο κατά την πενταετία αυτή. Εάν, στη συνέχεια και πριν από τη λήξη της αρχικής μίσθωσης, αυτή παραταθεί για άλλα πέντε χρόνια, τότε θα δικαιούται επιστροφής του φόρου που επιβάρυνε τυχόν νέες κατασκευές που πραγματοποίησε κατά το χρόνο της νέας μίσθωσης, γιατί θα ληφθεί υπόψη αθροιστικά και η πρώτη πενταετία της αρχικής μίσθωσης.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθ./2018 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 38.000,00€ της διαχειριστικής περιόδου 01/01-30/09/2008.

Επειδή, από τον ως άνω έλεγχο προέκυψε, μεταξύ άλλων, ότι η προσφεύγουσα εταιρεία το έτος 2014 καταχώρησε στα τηρηθέντα βιβλία της δυο παραστατικά και συγκεκριμένα:

- Το Τ.Π.Υ./2014 εκδόσεως ΑΦΜ: , καθ. αξίας 80.000,00€ πλέον ΦΠΑ 18.400,00€, με αιτιολογία ανακαίνιση κτιρίου οδός και
- Το Τ.Π.Υ./2014 εκδόσεως ΑΦΜ: , καθ. αξίας 65.470,00€ πλέον ΦΠΑ 15.018,10€, με αιτιολογία ανακαίνιση κτιρίου οδός

Επειδή, η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε τα ως άνω παραστατικά στις φορολογητέες εισροές και εξέπεσε τον φόρο που αναλογεί στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι οι ως άνω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στον εκθεσιακό χώρο (υποκατάστημα) που διατηρεί η προσφεύγουσα στη Τον εν λόγω χώρο, η προσφεύγουσα τον έχει μισθώσει δυνάμει του με αριθ./2014 μισθωτηρίου συμβολαίου, με διάρκεια μίσθωσης από 01/04/2014 έως 31/03/2017. Εν συνεχεία, με το από 28/03/2017 τροποποιητικό

συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης, παρατάθηκε η διάρκεια της μίσθωσης μέχρι την 31/03/2020 (σύνολο 6 χρόνια).

Επειδή, στα κρινόμενα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών δεν προσδιορίζονται επακριβώς το είδος και το εύρος των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν για την ανακαίνιση του κτιρίου, ούτε παραπέμπουν σε κάποια σχετική σύμβαση έργου. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα από το από 23/4/2014 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και του εκδότη των ως άνω Τ.Π.Υ., ο έλεγχος έκρινε ότι πρόκειται για εργασίες ευρείας και γενικευμένης ανακαίνισης οι οποίες προσauξάνουν την αξία του ακινήτου.

Επειδή, στις ως άνω εργασίες γενικευμένης ανακαίνισης συνολικής καθαρής αξίας **145.470,00€**, η προσφεύγουσα προέβη άμεσα με την ενοικίαση του χώρου (το μισθωτήριο συντάχτηκε στις 26/03/2014 και το ιδιωτικό συμφωνητικό εργασιών στις 23/04/2014) προκειμένου ο χώρος να γίνει συμβατός για να χρησιμοποιηθεί ως εκθεσιακός χώρος.

Επειδή, οι εργασίες αυτές προκείμενου να χαρακτηρισθούν ως αγαθά επένδυσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000, και συνεπώς η προσφεύγουσα να έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών της, έπρεπε να πραγματοποιηθούν σε ακίνητο που η προσφεύγουσα έχει τη χρήση του για χρονικό διάστημα **τουλάχιστον 9 ετών** με οποιαδήποτε έννομη σχέση (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης κλπ.).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24/12/2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς ο Προϊστάμενος προέβη στην έκδοση της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας «.....»,

ΑΦΜ:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 30/09/2018

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.873,38 €
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση.