



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 18/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3018

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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. 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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 02/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στη και έχει νόμιμα εγκαταστήσει γραφείο στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 27/1975, στην, οδός, κατά της υπ' αριθμ.

...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/12/2020 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (άρθρου 48 ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Πλοίων.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πλοίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02/03/2021 και με αριθμό 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 10.200,59 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 5.100,29 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **15.300,88 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του ν. 4174/2013.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 23/12/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2017 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το γεγονός ότι η προσφεύγουσα με τη με αριθμ. πρωτ./2015 αίτησή της ζήτησε και έλαβε χωρίς έλεγχο για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 33.744,37 ευρώ, σύμφωνα με τις με αριθμ./2015 και/2015 αποφάσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων.

Σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις δαπάνες του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 33 παρ. 4 του ν.2859/2000 που εμφανίζονται ως κάτωθι, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΠΟΡΡΙΠΤΟΜΕΝΗ ΔΑΠΑΝΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1 ^ο τρίμηνο	άρθρου 33 παρ. 4 ν.2859/2000	-	-
	άρθρου 30 παρ. 4 ν.2859/2000	569,27	72,72
2 ^ο τρίμηνο	άρθρου 33 παρ. 4 ν.2859/2000	12.606,00	2.899,38
	άρθρου 30 παρ. 4 ν.2859/2000	432 97	60,13

3ο τρίμηνο	άρθρου 33 παρ. 4 ν.2859/2000	29.918,49	6.881,25
	άρθρου 30 παρ. 4 ν.2859/2000	1.309 41	192,96
4ο τρίμηνο	άρθρου 33 παρ. 4 ν.2859/2000	-	-
	άρθρου 30 παρ. 4 ν.2859/2000	624 42	94,15
ΣΥΝΟΛΟ	άρθρου 33 παρ. 4 ν.2859/2000	42.524,49	9.780,63
	άρθρου 30 παρ. 4 ν.2859/2000	2.936,07	419,96
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΡΡΙΠΤΟΜΕΝΟΥ Φ.Π.Α		45.461,56	10.200,59

Όσον αφορά τις δαπάνες του άρθρου 33 παρ. 4 ν.2859/2000, συνολικού ποσού 42.524,49 ευρώ, αυτές αφορούν πάγια (αγορές, κατασκευές, βελτιώσεις κ.λπ.) του μισθωμένου ακινήτου με διάρκεια μίσθωσης οκτώ (8) έτη, που αρχίζει την 1/5/2014 και λήγει την 30/4/2022. Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι δεν παρέχεται στην προσφεύγουσα δικαίωμα έκπτωσης (κατ' επέκταση και επιστροφής) του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις ως άνω δαπάνες, καθώς πραγματοποιήθηκαν σε ακίνητο του οποίου δεν είχε την κυριότητα, ούτε της είχε παραχωρηθεί η χρήση του για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) ετών.

Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές και το φόρο αυτών και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πλοίων εξέδωσε για την φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 τη με αριθμ./2020 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4174/2013, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα η διαφορά από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου που έλαβε, μετά των νομίμων προσαυξήσεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

- Η διάρκεια της μίσθωσης των γραφείων της εταιρείας είναι εννεαετής, καθώς με ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο είχε υπογραφεί ήδη από την 30/5/2014 μεταξύ της εκμισθώτριας εταιρείας και της ίδιας, τροποποιήθηκε το αρχικό συμφωνητικό της μίσθωσης όσον αφορά της διάρκειας, η οποία ορίστηκε σε εννέα (9) έτη, αρχόμενη από την 1/5/2014 και λήγουσα την 30/4/2023. Για το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό η εκμισθώτρια εκ παραδρομής δεν υπέβαλε, ενώ όφειλε, τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης στο Taxisnet, με αποτέλεσμα η διάρκεια της μίσθωσης να φαίνεται στο σύστημα του Taxisnet ως 8ετής ενώ στην πραγματικότητα είναι 9ετής. Επίσης, η τροποποίηση της διάρκειας μίσθωσης έλαβε χώρα την 30/5/2014, δηλαδή σε χρόνο πριν από το χρόνο γένεσης του δικαιώματος της έκπτωσης, σε χρόνο δηλαδή που συνέτρεχε η προϋπόθεση που ορίζεται από τον νόμο, δηλ. διάρκεια μίσθωσης τουλάχιστον εννέα (9) έτη. Τέλος σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1094/7-5-1992, μισθωτήρια, με την προϋπόθεση ότι προβλέπουν ως ελάχιστη διάρκεια τα εννέα (9) έτη, τα οποία κατατίθενται εκπρόθεσμα θα γίνονται δεκτά για την εφαρμογή των κείμενων διατάξεων περί Φ.Π.Α. ως προς το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας. Εξάλλου, κατά την ημερομηνία της έκδοσης της σχετικής έκθεσης ελέγχου, δηλαδή την 23/12/2020, είχε ήδη

υποβληθεί τροποποιητική δήλωση μίσθωσης από την εκμισθώτρια στο Taxisnet, όπως προκύπτει από την εκτύπωση από το Taxisnet με τίτλο «ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΑΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟΥ 24/02/2021)», την οποία προσκομίζει. Σε κάθε περίπτωση, η για οποιοδήποτε λόγο μη κατάθεση της δήλωσης μίσθωσης στο Taxisnet δεν επηρεάζει την εγκυρότητα της σύμβασης μίσθωσης μεταξύ της εκμισθώτριας και της ίδιας και συνακόλουθα δεν μπορεί να επιφέρει επιβλαβή για αυτήν αποτελέσματα, όπως είναι η επιβολή φορολογικών κυρώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο:

«Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

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.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 33 του ν. 2259/2000:

«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 την ΠΟΛ. 1006/1992 δόθηκαν διευκρινίσεις για το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ΦΠΑ που βαρύνει τα ακίνητα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από μια επιχείρηση σε ακίνητο που ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτους αλλά έχει παραχωρηθεί σ' αυτήν η χρήση του, όπου αναφέρεται:

«.....Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θεωρούνται ως επενδυτικά αγαθά, εκτός των άλλων και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, που ενεργεί φορολογητέες ή αφορολόγητες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, πλην όμως έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού με οποιαδήποτε έννομη σχέση, (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης, χρησικτησία κ.λπ.) για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) χρόνων.

Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (των εννέα χρόνων), θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρείας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει.

Οι παραπάνω πράξεις μπορεί να είναι μικρότερης διάρκειας (π.χ. 2 ή 3 ετών), οι οποίες όμως ανανεούμενες πριν από τη λήξη τους θα είναι συνολικής διάρκειας τουλάχιστον 9 χρόνων.

Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι, τα μεν ιδιωτικά μισθωτήρια συμβόλαια θα πρέπει να έχουν εμπρόθεσμα κατατεθεί για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή, κυρωμένο αντίγραφο του οποίου θα πρέπει να κατέχει ο μισθωτής, οι δε συμβολαιογραφικές ή άλλες πράξεις με βάση τις οποίες θα αποδεικνύεται η έννομη σχέση της χρήσης από το χρήστη - μισθωτή, θα πρέπει να έχουν μεταγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 618 του Αστικού Κώδικα. Σε περίπτωση δε παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, η διάρκεια του νομικού αυτού προσώπου

πρέπει να αναφέρεται ρητά στο συστατικό του έγγραφο και να είναι άνω των εννέα (9) ετών και όχι αόριστης διάρκειας, για την εκτύπωση ημερησίων εφημερίδων και όχι για άλλες χρήσεις.»

Επειδή όπως αναφέρεται και στην ΠΟΛ. 1094/1992:

«2. Περαιτέρω, με την 1003880/175/A0014/ ΠΟΛ. 1006/14.1.92 εγκύκλιό μας δόθηκαν σχετικές οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων. Με την εγκύκλιο αυτή διευκρινίστηκε ότι η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία ή με συμβολαιογραφική πράξη, η οποία, εφόσον η μίσθωση είναι πάνω από 9 χρόνια, πρέπει να έχει μεταγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 618 του Α.Κ. ή με το καταστατικό της εταιρίας που θα έχει δημοσιευθεί νόμιμα, από το οποίο θα πρέπει να προκύπτει διάρκεια ορισμένου χρόνου (όχι αόριστος) τουλάχιστον εννέα ετών.

Με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι η διάρκεια των μισθώσεων μπορεί να είναι και μικρότερη των εννέα ετών, ανανεούμενη όμως πριν από τη λήξη της είναι συνολικής διάρκειας, τουλάχιστο, εννέα ετών. Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι μπορεί μεν η διάρκεια των μισθώσεων να είναι μικρότερη από 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.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν. 4045/1960 (ΦΕΚ 74 Α'), όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την παραγρ. 2 του άρθρου 16 του Ν. 1828/1990 ορίζεται ότι, ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων ασχέτως ποσού μισθώματος ή γεωργικών ακινήτων εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των πέντε χιλιάδων (5.000) δραχμών κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή για θεώρηση, μέσα σε 30 (τριάντα) ημέρες από τη σύνταξή τους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του. Τα έγγραφα αυτά δύναται και ο μισθωτής να τα προσκομίζει για θεώρηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμισθωτή. Τα έγγραφα αυτά υποβάλλονται σε δύο (2) αντίγραφα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σ' αυτόν που τα προσκόμισε και με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νομοθετήματος ορίζεται ότι όσοι δεν προσκομίσουν τα έγγραφα μίσθωσης ακινήτου για θεώρηση ή τα προσκομίζουν εκπρόθεσμα, καθώς και οι συμβολαιογράφοι που δεν εφαρμόζουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο αυτή, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 73 του Ν.Δ. 3323/1955.

4. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 ορίζεται ότι τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών και τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται, μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την ημερομηνία κατάρτισης και υπογραφής τους, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

5. Ύστερα από τα παραπάνω, σε κάθε περίπτωση που γίνεται εκπρόθεσμη προσκόμιση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σύμβασης μίσθωσης ακινήτου για θεώρηση, εφαρμόζονται οι προαναφερθείσες

διατάξεις των παραγράφων 1 και 3, του άρθρου 3 του Ν. 4045/1960, όπως ισχύουν, οι οποίες, ως ειδικές κατ'εξουσιοδότηση των γενικών διατάξεων της παραγρ. 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990.

6. Κατά συνέπεια, τα οικεία μισθωτήρια θα γίνονται δεκτά για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 1642/86, ως προς το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας. Εξυπακούεται βέβαια ότι θα πρέπει να ερευνάται σε κάθε περίπτωση εάν τα καταβαλλόμενα μισθώματα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του μισθωτή και έχουν δηλωθεί από τον εκμισθωτή, κατά τις σχετικές διατάξεις, ενώ για την εκπρόθεσμη προσκόμιση της σύμβασης μίσθωσης για θεώρηση και κάθε άλλη παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, θα επιβάλλονται οι κυρώσεις που ορίζονται στο νόμο.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 έπαψαν να ισχύουν από 1/1/2014 οι διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 2238/1994, με τις οποίες οριζόταν η υποχρέωση θεώρησης των μισθωτηρίων από τις Δ.Ο.Υ και η υποχρέωση αυτή αντικαταστάθηκε από τη Δήλωση Πληροφορικών Στοιχείων Μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1013/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013), ορίζεται:

«ΑΡΘΡΟ 1

Υπόχρεοι υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας

1. Οι εκμισθωτές ακίνητης περιουσίας υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία των αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την τροποποίησή της, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία.

.....

ΑΡΘΡΟ 3

Υποβαλλόμενα πληροφοριακά στοιχεία μίσθωσης ακίνητης περιουσίας και αποδεικτικό στοιχείο υποβολής

1. Η ηλεκτρονική φόρμα υποβολής των πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, περιλαμβάνει τις παρακάτω γενικές κατηγορίες πληροφοριών:

- Στοιχεία εκμισθωτών
- Στοιχεία μισθωτών
- Στοιχεία μίσθωσης
- Στοιχεία ακινήτου
- Στοιχεία Πιστοποιητικού Ενεργειακής Απόδοσης (Π.Ε.Α) (η συμπλήρωση είναι προαιρετική).

Η υποβολή της δήλωσης ολοκληρώνεται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ανά κατηγορία υποχρεωτικών πληροφοριακών πεδίων.

2. Μετά την οριστικοποίηση υποβολής της δήλωσης, εκτυπώνεται «ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ» η οποία περιλαμβάνει το σύνολο των πληροφοριών που καταχώρησε ο χρήστης και η οποία αποτελεί αποδεικτικό υποβολής των

πληροφοριακών στοιχείων της μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, την οποία δύναται να προσκομίζει σε όλες τις αρμόδιες υπηρεσίες.»

Επειδή στην ΠΟΛ.1030/23.01.2015 αναφέρεται:

«Με την ΠΟΛ 1013/2014 (ΦΕΚ Β' 32 / 14.1.2014) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.7.2013), επιβάλλεται η υποχρέωση υποβολής των πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία μίσθωσης. Οι δηλώσεις των πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης υποβάλλονται από 1/1/2014 και μετά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτυακής εφαρμογής της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης στο διαδικτυακό τόπο www.gsis.gr, προκειμένου εκ των υστέρων να διενεργηθούν διασταυρώσεις για φορολογικούς σκοπούς. Για την υποβολή των στοιχείων αυτών απαιτείται μεταξύ άλλων και η αναγραφή όλων των εκμισθωτών (συνεκμισθωτών) και ο Α.Φ.Μ. του μισθωτή.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία με τη με αριθμ. πρωτ./2015 αίτησή της ζήτησε και έλαβε χωρίς έλεγχο επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 33.744,37 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014. Φορολογικά στοιχεία συνολικού ποσού 42.524,49 ευρώ που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της και με βάση τα οποία ζητήθηκε η επιστροφή, αφορούν δαπάνες του άρθρου 33 παρ. 4 ν.2859/2000 και συγκεκριμένα πάγια (αγορές, κατασκευές, βελτιώσεις κ.λπ.) του μισθωμένου ακινήτου επί της στην Η διάρκεια μίσθωσης του εν λόγω ακινήτου, όπως διαπίστωσε ο έλεγχος από το πληροφοριακό σύστημα Taxis, είναι οκτώ (8) έτη, καθώς αρχίζει την 1/5/2014 και λήγει την 30/4/2022, σύμφωνα με τη με ημερομηνία υποβολής 19/05/2014 δήλωση περιουσιακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, την οποία η προσφεύγουσα αποδέχτηκε στις 20/05/2014. Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι δεν παρέχεται στην προσφεύγουσα δικαίωμα έκπτωσης (κατ' επέκταση και επιστροφής) του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις δαπάνες αυτές, καθώς πραγματοποιήθηκαν σε ακίνητο του οποίου δεν είχε την κυριότητα, ούτε της είχε παραχωρηθεί η χρήση του για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) ετών.

Επειδή, στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε, σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων, χειρόγραφο ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης της εμπορικής μίσθωσης με ημερομηνία 30/05/2014, το οποίο δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο, καθώς δεν προέκυπτε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης μίσθωσης στο σύστημα Taxis σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1013/07-01-2014.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται εκ νέου ότι υφίσταται τροποποίηση του αρχικού συμφωνητικού της μίσθωσης όσον αφορά της διάρκεια, η οποία στις 30/05/2014 ορίστηκε σε εννέα (9) έτη, αρχόμενη από την 1/5/2014 και λήγουσα την 30/4/2023. Επιπλέον προσκομίζει «ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΑΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟΥ 26/02/2021)», ισχυριζόμενη ότι κατά την ημερομηνία της έκδοσης της σχετικής έκθεσης ελέγχου, δηλαδή την 23/12/2020, είχε ήδη υποβληθεί τροποποιητική δήλωση μίσθωσης από την

εκμισθώτρια στο Taxisnet, την οποία η ίδια έχει αποδεχτεί και, σε κάθε περίπτωση, η για οποιοδήποτε λόγο μη κατάθεση της δήλωσης μίσθωσης στο Taxisnet δεν επηρεάζει την εγκυρότητα της σύμβασης μίσθωσης μεταξύ της εκμισθώτριας και της ίδιας και συνακόλουθα δεν μπορεί να επιφέρει επιβλαβή για αυτήν αποτελέσματα, όπως είναι η επιβολή φορολογικών κυρώσεων.

Επειδή, κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α., συνεπώς και επιστροφής του, πρέπει να συντρέχουν οι αναγκαίες προϋποθέσεις που ορίζονται από το νόμο. Για το λόγο αυτό το ιδιωτικό συμφωνητικό που αποδεικνύει τη διάρκεια μίσθωσης του ακινήτου σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις **θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία.**

Επειδή, εν προκειμένω, δεν τεκμηριώνεται ότι το επικαλούμενο ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης έχει καταρτιστεί κατά την ημερομηνία που αναγράφεται σε αυτό, ήτοι 30/05/2014, καθόσον αυτό δε δηλώθηκε, ως όφειλε, στην ηλεκτρονική πλατφόρμα της Α.Α.Δ.Ε., παρά μόνο στις 21/12/2020, **μετά την κοινοποίηση στην προσφεύγουσα του με αριθμ. πρωτ./2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.** Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. των επίμαχων δαπανών, είχε υπογραφεί η ως άνω τροποποίηση του ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης, ως προς τη διάρκειά του, δεδομένου ότι η επικαλούμενη τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης υποβλήθηκε στις 21/12/2020, **ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη του ελέγχου.**

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η υποχρέωση κατάθεσης στο Taxisnet κάθε συμφωνητικού μίσθωσης και των τυχόν τροποποιήσεων του ανήκει στον εκμισθωτή, ενώ ο μισθωτής δεν έχει κανένα έλεγχο στην εκπλήρωση αυτής της υποχρέωσης. Ωστόσο, δεδομένου ότι με την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης από τον εκμισθωτή, ο μισθωτής ανατρέχει στην υποβληθείσα δήλωση και προβαίνει στην ηλεκτρονική αποδοχή ή μη αυτής, όφειλε να προβεί στις απαιτούμενες ενέργειες, προκειμένου να διασφαλίσει ότι η εν λόγω τροποποίηση ως προς τη διάρκεια του από 01/05/2014 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης έχει δηλωθεί, ως όφειλε, πόσο μάλλον όταν από τη δήλωση αυτή εξασφαλίζεται ότι τηρούνται οι προϋποθέσεις που είναι απαιτούμενες από τις ισχύουσες διατάξεις για την παροχή σε αυτήν του δικαιώματος έκπτωσης (κατ' επέκταση και επιστροφής) του Φ.Π.Α. των επίμαχων δαπανών.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία βάσει των οποίων δημιουργήθηκε το αιτούμενο πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. έχουν εκδοθεί στο όνομα της προσφεύγουσας εταιρείας, έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της και αφορούν πάγια (αγορές, κατασκευές, βελτιώσεις κ.λπ.) του μισθωμένου ακινήτου, **του οποίου κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α., δεν αποδεικνύεται ότι είχε τη χρήση του, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.**

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (άρθρου 48 ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 02/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ				
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	153.162,80	107.701,24	107.701,24	45.461,56
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	33.744,37	23.543,78	23.543,78	10.200,59
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	33.744,37	23.543,78	23.543,78	10.200,59
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		10.200,59	10.200,59	10.200,59
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ		5.100,29	5.100,29	5.100,29
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		15.300,88	15.300,88	15.300,88

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.