



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.12.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Αριθμός απόφασης: 3615

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από/...../2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./.....06.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του υπ' αριθ. .../2021 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και του με αριθ.

..../32.....προσωρινού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, το υπ' αριθ. 11/2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τον με αριθ./32..... προσωρινό προσδιορισμό Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», 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' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ μειώθηκε για την προσφεύγουσα εταιρία, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες έκθλιψης ελαιοκάρπου και άλλων ελαιούχων σπόρων το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή κατά 81.916,98 €, λόγω λήψης δεκαεπτά (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 341.484,24 €, πλέον Φ.Π.Α. 81.851,87 € (τα εικονικά φορολογικά στοιχεία αφορούν την περίοδο από 26.04.2018 έως 31.12.2019, ως εκ τούτου ποσό Φ.Π.Α. 40.035,41 € έχει μειωθεί ως πιστωτικό υπόλοιπο κατά την προηγούμενη φορολογική περίοδο και ποσό Φ.Π.Α. 41.881,57 € μειώνεται κατά την τρέχουσα φορολογική περίοδο). Περαιτέρω επτά (7) φορολογικά στοιχεία (από τα ανωτέρω δεκαεπτά) συνολικής καθαρής αξίας 109.138,53 € πλέον Φ.Π.Α. 26.184,91 € αφορούν σε αγαθά επένδυσης (συστατικά κτιρίου) σε ακίνητο τρίτου στο οποίο δεν είχε τη χρήση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./.....11.2020 εντολής του Προϊσταμένου της, με την οποία πραγματοποιήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας προκειμένου να διαπιστωθεί αν ισχύουν οι προϋποθέσεις επιστροφής Φ.Π.Α. (ποσού 90.000,00 €) προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο περιόδου 01/06/2018-31/12/2019.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η ίδια η φορολογική αρχή κάνει δεκτό το ότι η εταιρεία προέβη στις αναγκαίες κατασκευές και στην απαιτούμενη αγορά του μηχανολογικού εξοπλισμού που απαιτούνταν. Δηλαδή, η ίδια η φορολογική αρχή, κατόπιν αυτοψίας στην έδρα της εταιρείας, δέχεται πέραν πάσης αμφιβολίας και επιβεβαιώνει την εκτέλεση και την αγορά κάθε κατασκευής και κάθε μηχανήματος – επενδυτικού αγαθού, ως αληθινά γεγονότα.
- Το μηχάνημα έκθλιψης ελαιοκάρπου δεν ήταν σε λειτουργία κατά τον χρόνο του ελέγχου με σκοπό την πώληση, μετά από συνεννόηση με τον αγοραστή. Για την πώληση αυτή εκδόθηκαν τα αντίστοιχα παραστατικά και διενεργήθηκε διακανονισμός, όπως προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις.
- Όσον αφορά τις εγκαταστάσεις της εταιρείας και τα μισθωτήρια συμβόλαια, δεδομένης της επένδυσης της εταιρείας είχε ήδη συμφωνηθεί με τον ιδιοκτήτη η παραμονή και μίσθωση μέχρι το 2028, πλην όμως τυπικά το μισθωτήριο υπεγράφη την ...-3-2019. Κατά τον έλεγχο από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκαν κατασκευαστικές εργασίες και πραγματική λειτουργία της εταιρείας. Από την ..-3-2018 έως και σήμερα η εταιρεία δραστηριοποιείται στην ίδια έδρα και μάλιστα με το από ...-3-2019 μισθωτήριο συμβόλαιο η διάρκεια πλέον της μισθώσεως παρατάθηκε έως και την ...-3-2028.
- Η αντίφαση στην αιτιολογία της ελεγκτικής αρχής είναι προφανής και πρωτοφανής, δεδομένου ότι από τη μία πλευρά αναφέρει πως από την αυτοψία στο εργοστάσιό της διαπιστώθηκε η ύπαρξη και η παραγωγική λειτουργία των μηχανημάτων, ενώ από την άλλη κρίνει ως εικονικά τα σχετικά εκδοθέντα τιμολόγια και δελτία αποστολής που σχετίζονται με τα μηχανήματα αυτά, αναφέροντας μάλιστα ότι οι συναλλαγές αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ. Το γεγονός ότι τα εμπορεύματα - αγαθά αυτά δεν έχουν ακόμη αποπληρωθεί προς την προμηθεύτρια, αποτελεί μέρος της αρχικής συμφωνίας.

Ως προς το σημείωμα διαπιστώσεων και την προσωρινή πράξη

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη

δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. **2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. **3.** Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και

τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 8 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις – επί των οποίων αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

Επειδή, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά

της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. **2.** Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: **α)** στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, **β)** στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, **γ)** στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, **δ)** στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, **ε)** στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, **στ)** σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, **ζ)** σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, **η)** σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, **θ)** σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

Επειδή, στοιχείο της προϋπόθεσης του παραδεκτού, σχετικό με τη φύση της πράξης ως διοικητικής, είναι η άσκηση δημόσιας εξουσίας με την πράξη, δηλαδή, η θέσπιση κανόνα δικαίου, ατομικού (με την ατομική πράξη) ή απρόσωπου (με την κανονιστική πράξη), για την ικανοποίηση συγκεκριμένου δημόσιου σκοπού, στο πλαίσιο μιας έννομης σχέσης που προβλέπεται από τους κανόνες του διοικητικού δικαίου (ΣΕ 3588/1987, λειτουργικό κριτήριο), με μόνη τη βούληση του διοικητικού οργάνου, που διατυπώνεται στην πράξη και συνακόλουθα, η εκτελεστότητα της πράξης (ανωτ. αριθ. 93 και 104). Παραδεκτώς προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως και οι διαπιστωτικές πράξεις (ανωτ. αριθ. 108, ΣΕ 2492, 3160/1983, 2997/1988, 2149/1988, 588/2003).

Συνεπώς, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με αίτηση ακυρώσεως πράξεις των διοικητικών οργάνων, που στερούνται εκτελεστότητας, επειδή δεν θεσπίζουν κανόνα δικαίου, εκτός εάν συντρέχουν λόγοι ασφάλειας δικαίου (ΣΕ 147/2002). Οι κυριότερες από τις πράξεις αυτές είναι: ... δ) Έγγραφα, με τα οποία παρέχονται στον διοικούμενο ή σε άλλη αρχή πληροφορίες ή γίνονται ανακοινώσεις προς αυτούς. ... στ) Προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται της έκδοσης μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι απλές ή θετικές σύμφωνες γνωμοδοτήσεις και οι προτάσεις (ΣΕ 5322/1987, 957/1988, 5803/1996, 2725/1997) των οργάνων που έχουν γνωμοδοτική αρμοδιότητα (ανωτ. αριθ. 135). Αποτελεί όμως διοικητική πράξη η αρνητική γνωμοδότηση, όταν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις ως

«σύμφωνη γνώμη» (ΣΕ 510, 3458/1983, 1719/1988, 147/1999) και η αρνητική πρόταση (ΣΕ 3689/1986, 3984/1996) (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος ΙΙ, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 15^η Έκδοση, 2015, σελ. 115 επ.).

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά του σημειώματος διαπιστώσεων και της προσωρινής πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ καθώς δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις.

Ως προς την οριστική πράξη

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής).

Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, τα ευρήματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής, τους επιβληθέντες φόρους/πρόστιμα.

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣΤΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναίτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣΤΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 1148/1994).

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, ως ισχύει από 17.10.2015 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρησήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να

εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 30 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... 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, ...»

Επειδή, με το άρθρο 33 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. ...

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 τη **ΔΕΛ Α 1197280/ΕΞ2013/24-12-2013** της ΓΓΔΕ με θέμα «Προσωρινός έλεγχος για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α.» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «Σε συνέχεια σχετικών οδηγιών, που σας έχουν παρασχεθεί με προηγούμενες εγκυκλίους, αναφορικά με την άμεση προώθηση των εργασιών **για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α.**, σας παρέχουμε οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους Φ.Π.Α. που θα διενεργούνται στις περιπτώσεις για τις οποίες **απαιτείται έλεγχος** πριν την επιστροφή του φόρου (άρθ. 1 παρ. 3 ΠΟΛ. 1090/2012) [...]»

1. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

Ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου, κρίνεται απαραίτητο να διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές ενέργειες, για τη φορολογική περίοδο για την οποία έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου: [...] **2.4 Κατασκευές επενδυτικών αγαθών.** Ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται 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 [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, «ως επενδυτικά αγαθά» νοούνται τα χρησιμοποιούμενα στο πλαίσιο ορισμένης οικονομικής δραστηριότητας αγαθά που διακρίνονται για τον διαρκή χαρακτήρα τους και την αξία τους, με συνέπεια το κόστος της αγοράς τους να μην καταχωρίζεται κανονικά στις τρέχουσες δαπάνες, αλλά να αποσβέννεται κατανεμόμενο σε περισσότερες της μιας χρήσεις. (βλ. C-51/1976, C-98/2007, C-118/2011).

Επειδή, με την απόφαση **1108/2021** του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμ. Β') κρίθηκε ότι **υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ** από υποκείμενο στον ΦΠΑ 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, **ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης.**

Σε περίπτωση, εξάλλου, που οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, κατ' άρθρο 26 παρ. 4 του ν.1642/1986 (33 παρ. 4 Ν. 2859/2000), 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 30 παρ. 1 Ν. 2859/2000), 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 και γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ' (αυτοτελής) δικαίωμα επιστροφής του φόρου (34 παρ. 1 Ν. 2859/2000).

Το ΣτΕ έκρινε ότι το εφετείο έσφαλε με την απόφασή του, ότι δεν ήταν δυνατή η έκπτωση "του φόρου των αγαθών επένδυσης", επιχείρησης η οποία προέβη σε δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα τρίτων, διότι "το έτος 1993, που κρίνεται οριστικά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δηλαδή το έτος χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, δεν υφίστατο η χρονική προϋπόθεση της 9ετούς χρήσεως των ακινήτων βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, αφού τα τότε ισχύοντα μισθωτήρια είχαν διάρκεια 6 ετών". Και τούτο διότι, ανεξαρτήτως αν οι ως άνω δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα (τρίτων) συνιστούσαν επενδυτικά αγαθά (ζήτημα το οποίο θα ήταν εξεταστέο αν η κρινόμενη διαφορά αφορούσε την επιστροφή του φόρου) η αναιρεσείουσα είχε, πάντως, δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο των εκρών της τον αναλογούντα φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι ένδικες δαπάνες βελτιώσεων κλπ επί των κτιρίων τα οποία χρησιμοποίησε για την άσκηση υπαγόμενης στο φόρο δραστηριότητας, προϋπόθεση η οποία, άλλωστε, δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή. Ειδικότερα σύμφωνα με το σκεπτικό της ως άνω απόφασης:

«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 προηγούμενως 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 πράξεών του. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, συν. υποθ. C-80/11, και C-142/11,, 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, και, Συλλογή 2002, σ I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-188/99, και, σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP, 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,, σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95,, σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03,, σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, Ltd, σκέψη 51, κ.ά.). [...]

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 A/S, 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"]. [..]

7... Κατά την κρίση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 23 παρ. 1 και 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 προκύπτει "α) ότι ο υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας δικαιούται, μεταξύ άλλων, να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης (πωλήσεως) αγαθών και το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αγορές αγαθών επένδυσης, β) ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο χρησιμοποίησης των εν λόγω αγαθών επένδυσης, γ) ότι τέτοια αγαθά για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων θεωρούνται και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει μεν κατά κυριότητα σε αυτή, έχει όμως βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης τη χρήση του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών και δ) ότι η χρονική αυτή προϋπόθεση πρέπει απαραίτητως να συντρέχει κατά το χρόνο γενέσεως του δικαιώματος της εκπτώσεως του φόρου, δηλαδή κατά το χρόνο χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών. Εν όψει αυτών, το εφετείο δέχθηκε ακολούθως, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν ήταν δυνατή η έκπτωση "του φόρου των αγαθών επένδυσης", διότι "το έτος 1993, που κρίνεται οριστικά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δηλαδή το έτος χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, δεν υφίστατο η χρονική

προϋπόθεση της 9ετούς χρήσεως των ακινήτων βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, αφού τα τότε ισχύοντα μισθωτήρια είχαν διάρκεια 6 ετών”.

Σύμφωνα, όμως, με τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, η κρίση αυτή της αναιρεσιβαλλομένης είναι μη νόμιμη. Τούτο διότι, ανεξαρτήτως αν οι ως άνω δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα (τρίτων) συνιστούσαν επενδυτικά αγαθά (ζήτημα το οποίο θα ήταν εξεταστέο αν η κρινόμενη διαφορά αφορούσε την επιστροφή του φόρου) η αναιρεσείουσα είχε, πάντως, δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο των εκρών της τον αναλογούντα φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι ένδικες δαπάνες βελτιώσεων κλπ επί των κτιρίων τα οποία χρησιμοποίησε για την άσκηση υπαγόμενης στο φόρο δραστηριότητας, προϋπόθεση η οποία, άλλωστε, δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή. [...]».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ η προσφεύγουσα έλαβε από την ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ», ΑΦΜ τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή και ειδικότερα με προφανή σκοπό να συσκοτιστούν οι πραγματικές πηγές των κεφαλαίων χρηματοδότησής της:

α/α	Αριθμός φορολογικού στοιχείου	Περιγραφή είδους	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	TIM. /26.04.2018	Σύνταξη νέας ΥΔΕ	88,71€	21,29€
2	TIM. /14.06.2018	Γύψος στρωτήρας τμχ 30, γυψοσανίδα τετ 37, κόλλα αστάρι κτλ	1.904,58€	457,10€
3	TIM. /26.06.2018	Σίδηρο γωνίες 60X60X6 115 κιλά, πλέγμα σκίασης 168 τετ	15.138,15€	3.633,16€
4	TIM. /28.06.2018	Τσιμέντο σακί 25 κιλών 70 κου, σωλήνας aqua plus 364 m, άμμος σακιά 40 τμχ, κτλ.	2.969,39€	712,65€
5	TIM. /28.06.2018	Πάτωμα laminate 21 τμχ, panel 20mm 880 τμχ, νιπτήρας αμέα, κτλ	47.683,69€	11.444,00€
6	TIM. /29.06.2018	Τοποθέτηση γυψοσανίδας	1.209,68€	290,32€
7	TIM. /17.12.2018	Haus olive extraction	57.710,48€	13.850,50€
8	TIM. /27.12.2018	Γυψοσανίδα 342 τμχ, σπιράλ, σιδηροκατασκευή ράμπας, monowall 1608 τετ, κτλ	40.144,33€	9.626,39€
9	TIM. /23.09.2019	Flowpack machine, pallet wrapping, manuel fruit	92.700,00€	22.248,00€
10	TIM. /02.10.2019	Humidifier, condanser, evaporator	35.020,16€	8.404,84€
11	TIM. /17.10.2019	Carrier dc inverter 8 τμχ, χαλκοσωλήνα 24 κιλά	14.709,68€	3.530,32€
12	TIM. /19.12.2019	Πολυθρόνα 8 τμχ, κάθισμα γραφείου με μπράτσα 12 τμχ, μελαμίνη 366X183X16 20 τετ, ντουλάπα 4 τμχ, κτλ	6.241,94€	1.408,07€
13	TIM. /27.12.2019	Ηλεκτρολογικό υλικό	7.661,29€	1.832,71€
14	TIM. /27.12.2019	Πόρτα συρόμενη 4 τμχ	6.451,61€	1.548,39€
15	TIM. /30.12.2019	Σωλήνας aqua plus 74 τμχ, κτλ	6.854,84€	1.645,16€
16	TIM. /31.12.2019	Σιδηρογωνίες 4 κιλά	111,85€	26,84€
17	TIM. /31.12.2019	Ταινία wonder 12 τμχ, μόνωση 279 τμχ, μόνωση 300 μ, χαλκοσωλήνα 140 μ, κτλ	4.883,86€	1.172,13€
Σύνολο			341.484,24€	81.851,87€

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αντίφαση στην αιτιολογία της ελεγκτικής αρχής είναι προφανής και πρωτοφανής, δεδομένου ότι από τη μία πλευρά αναφέρει πως από την αυτοψία στο εργοστάσιό της διαπιστώθηκε η παραγωγική λειτουργία της, ενώ από την άλλη κρίνει ως εικονικά τα σχετικά ληφθέντα τιμολόγια και δελτία αποστολής, αναφέροντας και ότι οι συναλλαγές αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο φάκελο της υπόθεσης και ειδικότερα την από2021 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, η οποία πραγματοποίησε έλεγχο στα υποβληθέντα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσα προκειμένου να διαπιστώσει αν ισχύουν οι προϋποθέσεις επιστροφής Φ.Π.Α. (ποσού 90.000,00 €) που προέρχεται από πιστωτικό υπόλοιπο περιόδου 01/06/2018 έως 31/12/2019 και αφορά σε α) κατασκευές, β) αγορά επενδυτικών αγαθών καθώς και γ) απαλλασσόμενες πωλήσεις – ενδοκοινοτικές παραδόσεις, προκύπτουν τα κάτωθι:

- Διενεργήθηκε αυτοψία στην έδρα της προσφεύγουσας και διαπιστώθηκε ότι σε αυτήν είχαν πραγματοποιηθεί κατασκευαστικές εργασίες καθώς και ότι είχε προβεί σε αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού

- Οι εκπρόσωποι της εταιρίας ανέφεραν ότι όλες οι κατασκευαστικές εργασίες στο χώρο της και η εγκατάσταση των μηχανημάτων, πραγματοποιήθηκαν από την εταιρία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ», ΑΦΜ,

- Έτσι φέρεται κατά εντελώς παράδοχο τρόπο και σε αντίθεση με όσα προστάζει η συναλλακτική πρακτική και τα διδάγματα της κοινής πείρας, η υλοποίηση της επένδυσης να έχει χρηματοδοτηθεί σχεδόν εξ' ολοκλήρου από τον φερόμενο ως βασικό προμηθευτή των μηχανημάτων, και των υλικών κατασκευής για τις βελτιώσεις και τις επεκτάσεις του κτιρίου και για τις κατασκευαστικές εργασίες, δηλαδή την τεχνική εταιρία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ», ΑΦΜ (σελ. 20).

- Περαιτέρω, το φορητό κλειστού τύπου (Κ..Μ) που αναφέρεται στα σχετικά φορολογικά στοιχεία φαίνεται δύσκολο να μπορούσε να μεταφέρει τα εν λόγω υλικά όπως περιγράφονται στα ανωτέρω τιμολόγια (σελ. 24).

- Η φερόμενη ως κατασκευάστρια εταιρεία δεν εξέδωσε τιμολόγια έργου ούτε έχουν διενεργηθεί οι προβλεπόμενες πιστοποιήσεις για κάθε στάδιο ολοκλήρωσης του έργου. ... Από τον έλεγχο της καρτέλας του προμηθευτή «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» των βιβλίων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι από το σύνολο των συναλλαγών αξίας 423.530,78 €, πληρώθηκαν μόλις 15.331,19 € (σελ. 25). ... Για τις εργασίες που εκτελέστηκαν από τη «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» έχει κατατεθεί στον Ε.Φ.Κ.Α. μόνο το υπ' αριθ. Τ.Π.Υ. /06.2018 για τοποθέτηση γυψοσανίδων, ενώ σύμφωνα με το έγγραφο του ασφαλιστικού φορέα εκκρεμούν έως και σήμερα παραστατικά για

τοποθέτηση υαλοστασίων αλουμινίου, κουφωμάτων και πορτών, διαχωριστικών από πάνελ πολυουρεθάνης και ψευδοροφής από πλάκες ορυκτών ινών.

- Τα αγαθά τα οποία εμφανίζονται να διακινούνται και να τιμολογούνται εντός του έτους 2019 και συγκεκριμένα κατά την περίοδο από 17.10.2019 έως 31.12.2019 αποδεδειγμένα αφορούσαν κατασκευαστικές εργασίες και εξοπλισμό που είχε τοποθετηθεί στο βιομηχανοστάσιο σε πολύ προγενέστερο χρόνο διότι ήταν απαραίτητα για την λειτουργία του που σύμφωνα με τις εγγραφές στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία είχε ξεκινήσει στις 08.11.2018 (σελ. 26).

- Ως προς τα μισθωτήρια συμβόλαια διαπιστώθηκε ότι κατατέθηκε α) το από03.2018 μισθωτήριο με διάρκεια ισχύος από 15.03.2018 έως 14.02.2023, β) το από10.2018 μισθωτήριο με διάρκεια ισχύος από 15.03.2018 έως 14.02.2023 και γ) το από03.2019 μισθωτήριο με διάρκεια ισχύος από 05.03.2019 έως 04.03.2028 (σελ. 15) ... Η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. για τις πράξεις που προέβη ήτοι την επέκταση και βελτίωση των κτιριακών εγκαταστάσεων τρίτου, μέχρι την περίοδο 05.03.2019 (εν προκειμένω, από 01.06.2018 έως 05.03.2019, λόγω μη χρήσης αυτών για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών) (σελ. 17).

- Από το μητρώο της Υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι υφίσταται σύνδεση μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» καθώς προκύπτει η συμμετοχή ενός προσώπου του στην σύνθεση και των δύο εταιρειών, ήτοι στην «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» ως ομόρρυθμο μέλος με ποσοστό 33,3%, και στη «..... ΙΚΕ» ως μέλος με ποσοστό 7,69% (σελ. 27).

Συνοψίζοντας, από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, διαπιστώθηκε ότι η «..... ΙΚΕ» έλαβε τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 156.053,60 €, πλέον Φ.Π.Α. 37.444,53 € τα οποία χαρακτηρίζονται εικονικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 με την έννοια ότι εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (σελ. 30).

Από την αυτοψία που διενεργήθηκε στον χώρο του εργοστασίου στις12.2020 διαπιστώθηκε ακόμη ότι:

α) το μηχάνημα που αποκτήθηκε με το TIM./.....12.2018 δεν βρισκόταν σε παραγωγική λειτουργία, η δε προσφεύγουσα είχε αντικαταστήσει το μηχάνημα αυτό με άλλο της ίδιας εταιρείας, εμφανώς ακριβότερο, και με μεγαλύτερες δυνατότητες (σελ. 31),

β) το μηχάνημα που αποκτήθηκε με το TIM./.....10.2019 βρισκόταν σε παραγωγική λειτουργία (σελ. 39),

γ) το μηχάνημα που αποκτήθηκε με το TIM./.....09.2019 βρισκόταν σε παραγωγική λειτουργία (σελ. 47).

Αναφορικά με τα παραπάνω κατασκευαστικά υλικά και μηχανήματα η φορολογική αρχή απεφάνθη ότι η εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων εταιρεία, φέρεται ότι μεσολάβησε στις

συναλλαγές αυτές, χωρίς να έχει δηλωμένο το συγκεκριμένο αντικείμενο δραστηριότητας και χωρίς να έχει τη δυνατότητα να τις υλοποιήσει. Επιπροσθέτως έχει εκδώσει εικονικά δελτία αποστολής, τα τιμολόγια δεν έχουν εξοφληθεί και η ίδια δεν έχει προβεί σε οποιαδήποτε ενέργεια προς εξασφάλιση της είσπραξης.

Επειδή, βάσει όλων των ανωτέρω, δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της εικονικότητας για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους καθόσον όπως προκύπτει και από την οικεία έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής στην αυτοψία που πραγματοποίησαν υπάλληλοί της στην έδρα της προσφεύγουσας στις12.2020 διαπιστώθηκε ότι τόσο οι κατασκευαστικές εργασίες είχαν πραγματοποιηθεί, όσο και τα επενδυτικά αγαθά υπήρχαν στο χώρο του εργοστασίου.

Σε κάθε περίπτωση η ελεγκτική αρχή δεν αιτιολογεί ούτε εικονικότητα για μέρος των συναλλαγών ή με άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο.

Επειδή, περαιτέρω, όσον αφορά το εκθλιπτικό μηχάνημα που κατά την προαναφερθείσα αυτοψία διαπιστώθηκε ότι δεν βρισκόταν σε παραγωγική λειτουργία και για αυτόν τον λόγο δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα επιστροφής του αναλογούντος φόρου (εισροών), η εν λόγω αιτιολογία είναι αντιφατική προς την παραδοχή του ελέγχου που διατυπώνεται στην οικεία έκθεση, ότι δηλαδή η προσφεύγουσα είχε προλάβει από το 2018 να θέσει σε πλήρη λειτουργία το εν λόγω μηχάνημα παραγωγής, ώστε να προλάβει την περίοδο έκθλιψης του ελαιοκάρπου.

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της μεταξύ άλλων τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία τα οποία αφορούν κατασκευαστικές εργασίες:

α/α	Αριθμός φορολογικού στοιχείου	Περιγραφή είδους	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	TIM./26.04.2018	Σύνταξη νέας ΥΔΕ	88,71€	21,29€
2	TIM./14.06.2018	Γύψος στρωτήρας τμχ 30, γυψοσανίδα τετ 37, κόλλα αστάρι κτλ	1.904,58€	457,10€
3	TIM./26.06.2018	Σίδηρο γωνίες 60X60X6 115 κιλά, πλέγμα σκίασης 168 τετ	15.138,15€	3.633,16€
4	TIM./28.06.2018	Τσιμέντο σακί 25 κιλών 70 κου, σωλήνας aqua plus 364 m, άμμος σακιά 40 τμχ, τκλ.	2.969,39€	712,65€
5	TIM./28.06.2018	Πάτωμα laminate 21 τμχ, panel 20mm 880 τμχ, νιπτήρας αμέα, κτλ	47.683,69€	11.444,00€
6	TIM./29.06.2018	Τοποθέτηση γυψοσανίδας	1.209,68€	290,32€
7	TIM./27.12.2018	Γυψοσανίδα 342 τμχ, σπιράλ, σιδηροκατασκευή ράμπας, monowall 1608 τετ, κτλ	40.144,33€	9.626,39€
ΣΥΝΟΛΟ			109.358,53€	26.184,91€

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης, ήτοι στο έτος 2018, (σύμφωνα με τα συμφωνητικά μίσθωσης που υποβλήθηκαν στην ελεγκτική αρχή), η συνολική διάρκεια της μίσθωσης ήταν μικρότερη των εννέα (9) ετών και η προσφεύγουσα

δεν είχε δικαίωμα επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 26.184,91 €, που αναλογεί στις δαπάνες κατασκευής επενδυτικών αγαθών σε ακίνητα τρίτων, συνολικής αξίας 109.358,53 €.

Ωστόσο με την απόφαση **1108/2021** του ΣτΕ (Τμ. Β') κρίθηκε ότι υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ από υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο, που πραγματοποίησε δαπάνες προσθήκης σε υφιστάμενα κτίρια, σε μισθωμένο ακίνητο (τρίτων), το οποίο χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης.

Επομένως στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ **έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες ύψους 26.184,91 €**, που εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, (άρθρου 33 παρ 4 Ν. 2859/2000), από τον φόρο των εκρών της, **ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής της σχέσης.**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36§1,2 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά»

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών αναφορικά με τα ληφθέντα τιμολόγια από την εταιρεία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ», ΑΦΜ γίνεται αποδεκτός, καθόσον δεν στοιχειοθετείται η εικονικότητά τους, όπως αναφέρεται αναλυτικώς ανωτέρω, ενώ ο ισχυρισμός της σχετικά με την επιστροφή του φόρου των κατασκευαστικών εργασιών (εισρών) απορρίπτεται, δικαιούται ωστόσο της έκπτωσης του φόρου των εν λόγω κατασκευαστικών εργασιών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ./.....06.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Υπ' αριθ./.....06.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	90.000,00€	8.083,02€	63.815,09€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση			26.184,91€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.