



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/03/2022

Αριθμός απόφασης: 718

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604536

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 09-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει επί της αρ. στη του Νομού, κατά της με αριθ./2021

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/03/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/03/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, της

οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 16-09-2021 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 09-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με 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 με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/03/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, μειώθηκε το προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας εταιρείας από ποσό 68.011,12€ σε ποσό 8,90€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, βάσει της από 16-09-2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, για την φορολογική περίοδο 01/03/2020 -31/12/2020, συνεπεία της με αριθ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. πρωτ./2021 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 68.002,22€, φορολογικής περιόδου 01/03/2020 – 31/12/2020.

Η αρμόδια φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισρών, ποσού 68.002,22 € που αναλογούσε σε δαπάνες κατασκευής επενδυτικών αγαθών, διενεργηθείσες εντός του φορολογικού έτους 2020, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 283.342,58€, πλέον Φ.Π.Α. 24%, ποσού 68.002,22€ οι οποίες συμπεριλήφθηκαν στις φορολογητέες εισροές των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., λόγω του γεγονότος ότι οι δαπάνες κατασκευής επενδυτικών αγαθών πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία σε ακίνητο τρίτων που δεν της ανήκε κατά κυριότητα, ούτε κατείχε τη νομή αυτού για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών.

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

- Έλλειψη σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των δυσμενών σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας εκδοθείσας διοικητικής πράξεως και της συνοδευτικής αυτής έκθεσης ελέγχου.

- Η εταιρεία έχει προβεί στη κατασκευή ξενοδοχειακής μονάδας στη και σε οικοπέδο κυριότητας τρίτων συνολικού εμβαδού 7.605,53τ.μ. Από το συνολικό εμβαδόν του οικοπέδου, τμήμα αυτού 4.236,96τ.μ, το οποίο σήμερα φαίνεται με μισθωμένο συμβόλαιο, έχουν προχωρήσει όλες οι νόμιμες ενέργειες για τη μεταβίβαση του ως περιουσιακό στοιχείο της εταιρείας, του οποίου όμως η μεταβίβαση δεν πρόλαβε να ολοκληρωθεί λόγω της έξαρσης της πανδημίας του κορωνοϊού.
- Τα τιμολόγια δαπανών, σε σχέση με τα οποία αιτήθηκε της επιστροφής του καταβληθέντος ΦΠΑ, αντιστοιχούν σε εργασίες που πραγματικά έγιναν, όπως διαπίστωσε και ο διενεργήσας την αυτοψία υπάλληλος της Δ.Ο.Υ.
- Το επιχείρημα της Φορολογικής Διοίκησης για την απόρριψη της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ, είναι ότι οι εργασίες – δαπάνες πραγματοποιήθηκαν σε ακίνητο, για το οποίο δεν προκύπτει η νόμιμη χρήση του κατά το χρόνο κατασκευής των εργασιών, και τούτο γιατί, ενώ υπάρχει μισθωτήριο φέρον ημερομηνία 25/06/2020 υπογεγραμμένο χειρόγραφα από τα συμβαλλόμενα μέρη, η Φορολογική Διοίκηση αμφισβητεί τη γνησιότητα αυτού, ως εκ τούτου και το περιεχόμενο του, ως δήθεν μη φέρον βέβαια χρονολογία, επειδή η υποβολή του συγκεκριμένου συμφωνητικού στην ηλεκτρονική πλατφόρμα taxisnet έγινε εκπρόθεσμα και συγκεκριμένα στις 02 Φεβρουαρίου 2021.
- Της αίτησης επιστροφής του ΦΠΑ είχε προηγηθεί η έκδοση οικοδομικής άδειας για την ανέγερση ξενοδοχειακής μονάδας από το Δήμο, για την έκδοση της οποίας υποβλήθηκε φάκελος με όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά, ανάμεσα στα οποία είναι και το συμφωνητικό μίσθωσης, το οποίο ελήφθη υπόψη κατά την έκδοση της οικοδομικής άδειας, που φέρει ημερομηνία έκδοσης την 02-12-2020.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α΄ 248)** 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 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 χρησιμοποίησής 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ 1, 2 και 4 του άρθρου 33 «**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

...

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. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α').

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ν. 2773/1999, όπως ισχύει, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε..

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων σχεδίου, ευρεσιτεχνίας, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 34 «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 Υπ. 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 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 μίας χρήσεις. (βλ. C -51/1976, C 98/2007, C 118/2011).

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1006/14-01-1992**, του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «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», αναφέρεται ότι: «...

Όπως είναι γνωστό , με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν. 1882/80 (ΦΕΚ 43 Α)** αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν οι διατάξεις της περίπτ. α της παραγρ. 1 του άρθρου 26 του Ν. 1642/86 περί ΦΠΑ. 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 ρύθμιση αυτή έγινε για κατασκευές που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.87, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν. 1947/91.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1094/7.5.1992**, του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής ΦΠΑ που επιβάρυνε δαπάνη ανέγερσης κτισμάτων σε μισθωμένο ακίνητο, σε περίπτωση εκπρόθεσμης προσκόμισης για θεώρηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ του οικείου ιδιωτικού συμφωνητικού», διευκρινίστηκε, ότι: «Με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην υπηρεσία μας, σχετικά με το πιο πάνω θέμα, παρέχουμε τις παρακάτω διευκρινίσεις:

1 . Με τις διατάξεις της [περίπτωσης α' της παραγρ. 4 του άρθρου 26](#) του ν. 1642/86, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 24 του ν. 1882/90, ορίζεται η έννοια του επενδυτικού αγαθού, για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θεωρούνται επενδυτικά αγαθά και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτό, αλλά έχει τη χρήση αυτού, με βάση οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) ετών.

2. Περαιτέρω, με την 1003880/175 /ΑΟΟ14/ ΠΟΛ.1006/14.1.1992 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. Π 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 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 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 μία 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 παράγρ. 2 του άρθρου 16 του ν. 1828/1990 ορίζεται ότι, ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων, ασχέτως ποσού μισθώματος, η γεωργικών ακινήτων εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των πέντε χιλιάδων (5.000) δραχμών κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή για θεώρηση μέσα σε τριάντα (30) μέρες 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 προσκομίζουν 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 ΔΟΥ, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

5. Ύστερα από τα παραπάνω, σε κάθε περίπτωση που γίνεται εκπρόθεσμη προσκόμιση στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ 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.

7. Κάθε διαταγή μας με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει αφότου εκδόθηκε.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 έπαψαν να ισχύουν από 01/01/2014 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 την Δήλωση Πληροφορικών Στοιχείων Μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

Επειδή, σύμφωνα 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, με το με αριθ. πρωτ. **Δ14Α 1110687 ΕΞ 5.7.2013** απαντητικό έγγραφο της 14ης Δ/ΝΣΗΣ ΦΠΑ, ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α΄ με θέμα «Επιστροφή ΦΠΑ παγίου», ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ερευνητέο είναι αν υπάρχει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, σύμβαση μίσθωσης ή άλλης εννόμου σχέσεως περί παραχώρησης της χρήσεως άνευ ανταλλάγματος, που θα μπορούσε να γίνει δεκτή, προκειμένου να επιστραφεί ο ΦΠΑ που αφορά αγαθό επένδυσης. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να γίνεται δεκτή η εκπρόθεσμη προσκόμιση των σχετικών αποδεικτικών εγγράφων στη ΔΟΥ, όχι όμως και η εκπρόθεσμη σύνταξή τους.[...]».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1162/2018** με θέμα: «Υποβολή Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας – Κωδικοποιημένη» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 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 ημερομηνία που λαμβάνει χώρα η τροποποίησή της, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία. Σε περίπτωση λύσης της μίσθωσης, ο εκμισθωτής υποχρεούται να δηλώνει τη λύση αυτής μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λύση της, διαφορετικά η συμφωνία της μίσθωσης θεωρείται ότι είναι σε ισχύ.

2. ...

3. Έγγραφες ή προφορικές συμφωνίες βραχυχρόνιας μίσθωσης ακινήτου, που δεν συνάπτονται μέσω ψηφιακών πλατφόρμων, υποβάλλονται ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας.

4.α. Η «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» στις περιπτώσεις συνιδιοκτησίας υποβάλλεται από έναν εκ των συνιδιοκτητών. Μετά την οριστικοποίηση της υποβολής το αποδεικτικό υποβολής επέχει θέση δήλωσης και για τους λοιπούς συνιδιοκτήτες. Σε περίπτωση μη αποδοχής των στοιχείων της μίσθωσης από κάποιον εκ των συνιδιοκτητών, απαιτείται, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, να επιλεγεί το ειδικό πεδίο μη αποδοχής και να αναγραφούν οι λόγοι μη αποδοχής.

...

Άρθρο 9

1. Για συμφωνίες μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, αρχικές ή τροποποιητικές, λόγω σιωπηρής παράτασης αυτών ή λόγω μεταβολής του όρου της συμφωνίας μίσθωσης που αφορά στο ποσό του μισθώματος, οι οποίες είναι σε ισχύ μέχρι και την 12η Ιουνίου 2020 και για τις οποίες δεν έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας», η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 30η Σεπτεμβρίου 2020 χωρίς την επιβολή κυρώσεων. Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει και μισθώσεις οι οποίες έχουν συναφθεί πριν την 01.01.2014, για τις οποίες μέχρι σήμερα δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας». Σε αυτές τις περιπτώσεις δηλώνονται όλα τα πληροφοριακά στοιχεία της σύμβασης μίσθωσης όπως ισχύει κατά την 12η Ιουνίου 2020.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), ενώ δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου 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 σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και

ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣΤΕ 565/2008, 2054/1995, ΣΤΕ1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην από 16/09/2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Έλεγχου Φ.Π.Α. (άρθρου 50 ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, αναφέρεται ότι: «.... Μετά από τον έλεγχο των προσκομισθέντων δικαιολογητικών-παραστατικών, των εγγραφών στα τηρούμενα βιβλία, εξαιρέθηκαν της επιστροφής φόρου τιμολόγια επενδυτικών αγαθών που έγιναν σε ακίνητο κυριότητας τρίτων και αντιστοιχεί σε ΦΠΑ ποσού 68.002,22€, επειδή από τα προσκομισθέντα μισθωτήρια δεν αποδεικνύεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε κατά το χρόνο κατασκευής των επενδυτικών αγαθών την κυριότητα του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον 9 ετών, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 33 του Ν 2859/2000.».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα κάτωθι:

- Με την αρ. πρωτ. Οικ. 73039/1466/20-11-2019 απόφαση της Περιφέρειας Βορείου Αιγαίου της Γενικής Διεύθυνσης του Αναπτυξιακού Προγραμματισμού Περιβάλλοντος και Υποδομών του τμήματος Τεκμηρίωσης και Αξιολόγησης Δράσεων Κρατικών Ενισχύσεων, εγκρίθηκε η υπαγωγή της προσφεύγουσας εταιρείας στο καθεστώς ενίσχυσης «Νέες Ανεξάρτητες Μ.Μ.Ε.» των άρθρων 42 έως 46 του νόμου 4399/2016, επενδυτικού σχεδίου που αναφέρεται στην «.....».
- Με ημερομηνία 25/06/2020, η προσφεύγουσα εταιρεία συνέταξε χειρόγραφο μισθωτήριο συμφωνητικό μίσθωσης μεταξύ αυτής και των εκμισθωτών της με το οποίο μίσθωσε για την άσκηση της δραστηριότητάς της, ένα οικοπέδο συνολικού εμβαδού 7.605,53 τ.μ., εντός του οποίου υπάρχουν κτίσματα επιφάνειας 2.243,03 τ.μ, εκ του οποίου εκμισθώθηκε ένα μέρος αυτού 4.236,96 τ.μ. έναντι μηνιαίου μισθώματος 300€ με διάρκεια μίσθωσης από 25/06/2020 έως την 24/06/2050, το οποίο έχει υπογραφεί από τους συμβαλλόμενους, χωρίς όμως να προκύπτει, εφόσον δεν προβλέπεται η κατάθεσή του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., από κάποιο άλλο επίσημο φορέα η ημερομηνία σύνταξης του, **ούτως ώστε να φέρει βεβαία χρονολογία.**
- Με την υποβολή του φακέλου της προσφεύγουσας εταιρείας για την έκδοση οικοδομικής αδείας, ο οποίος είχε όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά, ανάμεσα στα οποία ήταν και το χειρόγραφο μισθωμένο συμφωνητικό, ο Δήμος ενέκρινε και έκδωσε στις 02/12/2020 την με αρ. πρωτ. /2020 οικονομική άδεια για την ανέγερση ξενοδοχείου κλασικού τύπου τριών αστέρων δυναμικότητας 43 δωματίων – 82 κλινών.
- Με την αριθμ. /2021 ηλεκτρονική Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη εκπρόθεσμα, στις 02/02/2021 στην ηλεκτρονική δήλωση της ως άνω μίσθωσης του οικοπέδου το

οποίο αναφέρει τα ίδια στοιχεία ακριβώς, ήτοι ως εκμισθωτές α) τον με ΑΦΜ, κατά ποσοστό 50%, β) την με ΑΦΜ, κατά ποσοστό 50%, είδος μίσθωσης: Αστική (κατοικίας), συνολικό μηνιαίο μίσθωμα, ποσού 300,00€, ημ/νία υπογραφής: 25/06/2020, κατηγορία ακινήτου: Γήπεδο, επιφάνεια οικοπέδου: 4.236,96 τμ, περιγραφή ακινήτου: οικόπεδο. Την ως άνω ηλεκτρονική δήλωση την έχουν αποδεχτεί όλοι οι αντισυμβαλλόμενοι (εκμισθωτές – μισθωτής) με την ηλεκτρονική τους αποδοχή, εκπρόθεσμα στις 02/02/2021 το οποίο αποτελεί συνέχεια του χειρόγραφου συμφωνητικού μίσθωσης που συντάχθηκε την 25/06/2020 και ισχύουν οι όροι και οι συμφωνίες που έχουν συμφωνηθεί σ' αυτό, και

- Με το με αριθμό/2021 συμβολαιογραφικό έγγραφο αγοραπωλησίας ακινήτου, η προσφεύγουσα εταιρεία προχώρησε στην αγορά του ως άνω μισθωμένου ακινήτου.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω προκύπτουν συνοπτικά τα κάτωθι:

- βραχεία περίοδος μίσθωσης ακινήτου (από 25/06/2020 μέχρι 27/12/2021) λόγου του ότι διεκόπη από την αγορά αυτού από την προσφεύγουσα εταιρεία,
- το χειρόγραφο μισθωτήριο συμφωνητικό έγινε δεκτό από τον Δήμο καθ' όσον εκδόθηκε η με αριθ. πρωτ. /2020 οικοδομική άδεια,
- το μισθωτήριο συμφωνητικό υπεβλήθη ηλεκτρονικά σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1162/2018, το οποίο έχουν αποδεχτεί όλοι οι αντισυμβαλλόμενοι (εκμισθωτές – μισθωτής) με την ηλεκτρονική τους αποδοχή, εκπρόθεσμα στις 02/02/2021 το οποίο αποτελεί κατά δήλωση αυτών συνέχεια του χειρόγραφου συμφωνητικού μίσθωσης που συντάχθηκε την 25/06/2020 και ισχύουν οι όροι και οι συμφωνίες που έχουν συμφωνηθεί σ' αυτό, και
- η εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ. με αριθμό εκδόθηκε την 01/03/2021, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη της εκπρόθεσμης ηλεκτρονικής δήλωσης μίσθωσης ακίνητης περιουσίας της προσφεύγουσας εταιρείας η οποία υποβλήθηκε στις 02/02/2021 με αριθμό δήλωσης

Επειδή, ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν τα πιο πάνω πραγματικά στοιχεία, του υπό κρίση φακέλου, αλλά επικεντρώθηκε μόνο στο ότι το επικαλούμενο ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης δεν είχε καταρτιστεί με βεβαιότητα ως προς την ημερομηνία που αναγράφεται πάνω σε αυτό, ήτοι 25/6/2020, και λόγω αυτού δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε κατά το χρόνο κατασκευής των επενδυτικών αγαθών την κυριότητα του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον 9 ετών, καθόσον αυτό δεν δηλώθηκε εμπρόθεσμα, ως όφειλε, στην ηλεκτρονική πλατφόρμα της ΑΑΔΕ. Επιπλέον, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, η εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ. με αριθμό εκδόθηκε

την 01/03/2021, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη της εκπρόθεσμης ηλεκτρονικής δήλωσης μίσθωσης ακίνητης περιουσίας της προσφεύγουσας εταιρείας η οποία υποβλήθηκε στις 02/02/2021 με αριθμό δήλωσης

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην με ημερομηνία θεώρησης 16/09/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξεως, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη να στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Κατά συνέπεια, η έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/03/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, είναι πλημμελώς αιτιολογημένες καθόσον στηρίζεται πλημμελώς στο συμπέρασμα ότι «από τα προσκομισθέντα μισθωτήρια δεν αποδεικνύεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε κατά το χρόνο κατασκευής των επενδυτικών αγαθών την κυριότητα του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον 9 ετών, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 33 του Ν 2859/2000», με αποτέλεσμα ο έλεγχος να πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερόμενα.

Επειδή, η έκδοση των πράξεων στηρίχθηκε σε υποθετικές - ελλιπείς διαπιστώσεις και όχι στην ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι: α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) όπου ο σκοπός ύπαρξης της αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013) και του άρθρου 4 παρ.3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ.1 και 2γ' του άρθρου 36 του ν.4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην

απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, παρέχεται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./09-11-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/03/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο νομική οντότητα.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.