



Καλλιθέα, 19.04.2022

Αριθμός απόφασης: 1271

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τis διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει».

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».

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 20.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και τον διακριτικό τίτλο «.....» που εδρεύει στη του, οδός αρ..... Τ.Κ. κατά α) της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020 β) της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και την από 15.10.2021 έκθεση μερικού έλεγχου ΦΠΑ ν.2859/2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

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

Επί της από 20.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της ομόρρυθμης εταιρείας 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, προσδιορίστηκε υπόλοιπο Φ.Π.Α. για έκπτωση ποσόν ύψους 1.724,85 ευρώ, ισόποσο με το ποσόν Φ.Π.Α. που δηλώθηκε για έκπτωση με την υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ.

β) Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2020 – 31.12.2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, προσδιορίστηκε υπόλοιπο Φ.Π.Α. για έκπτωση ποσόν ύψους 1.664,73 ευρώ και μηδενικό υπόλοιπο ΦΠΑ για επιστροφή, αντί ποσού ΦΠΑ για επιστροφή ύψους 24.862,55 ευρώ που δηλώθηκε με την υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία, τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, είναι υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, έχει ως κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων ή διαμερισμάτων για μικρή διάρκεια και για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της διαθέτει τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις σε μισθωμένο ακίνητο, επαγγελματικό χώρο-διώροφη οικία επιφάνειας 166,92 τμ με ισόγεια αποθήκη 17,65 τμ, στην οδό στη

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ την με αριθ./2021 αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 24.862,55 € το οποίο δημιουργήθηκε από κατασκευές στο παραπάνω ακίνητο, κατά την διαχειριστική περίοδο από 23/1/2018 (ημερομηνία έναρξης) έως 31/12/2018.(σελ. 11 έκθεσης ΦΠΑ)

Με την με αριθ./2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος και κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε την χρήση του ακινήτου με οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον για εννέα έτη ώστε οι εργασίες βελτίωσης που έγιναν στο μισθωμένο ακίνητο να θεωρηθούν αγαθά επένδυσης, ο έλεγχος απέρριψε την επιστροφή του παραπάνω ποσού ΦΠΑ και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω οριστικών πράξεων ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, και την επιστροφή του ΦΠΑ, προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

Α) Παραβίαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας.

Η Φορολογική Διοίκηση, όπως ισχυρίζεται, αντί να εκδώσει μια απόφαση απόρριψης της αίτησης της, με αιτιολογημένη απάντηση, εξέδωσε δυο πράξεις που φέρονται ως πράξεις προσδιορισμού φόρου και τις κοινοποίησε μαζί με μια παντελώς ανατιολόγητη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου. Αλλά ακόμη και αν ήθελε ακολουθήσει αυτή την διαδικασία όπως υπαγορεύεται από τον Κώδικα φορολογικής Διοίκησης, έχουν επιλογαστεί πλημμέλειες και παραλείψεις που συνιστούν παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, διότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν το πρώτον ως οριστικές, χωρίς να έχει προηγηθεί το διάστημα και η διαδικασία της κοινοποίησης πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, αποστολής πρόσκλησης για υποβολή απαντητικού σημειώματος, αξιολόγηση των απαντήσεων της και εν συνεχεία έκδοσης των οριστικών πράξεων.

Β) Έλλειψη σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των δυσμενών σε βάρος της εκδοθεισών διοικητικών πράξεων και της συνοδευτικής αυτών έκθεσης έλεγχου.

Στην προκειμένη περίπτωση, όπως ισχυρίζεται, γίνεται μια μακροσκελής παράθεση της εφαρμοζόμενης νομοθεσίας, χωρίς να παραθέτει το ουσιαστικό άρθρο 33 του Κώδικα ΦΠΑ που αφορά στην προϋπόθεση της 9ετους μίσθωσης, ουδόλως αναφέρεται στη έκθεση έλεγχου με βάση ποια διάταξη νόμου απορρίφτηκε η αίτηση της για επιστροφή ΦΠΑ, και ότι οι πραγματοποιούμενες εργασίες πρέπει να λαμβάνουν χώρα σε συγκεκριμένο σημείο. Η υποβολή της αίτησης για επιστροφή ΦΠΑ, ισχυρίζεται, ότι έγινε σε χρονικό σημείο τέτοιο που υπήρχε ήδη η παράταση της μίσθωσης και η προϋπόθεση της 9ετους διάρκειας. Επίσης επικαλείται την υπ. αριθ. 1108/2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την οποία υποκείμενο στο 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, έχει δικαίωμα

έκπτωσης του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης.

Α) Ως προς τον ισχυρισμό (1^{ος} λόγος) της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου διαδικασίας.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013(ΚΦΔ), ορίζεται ότι:
Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου**

1.Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου στα οποία μεταξύ άλλων είναι και η με αρ. πρωτ./2022 έκθεση πληροφοριών και στοιχείων του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, προκύπτει ότι ο έλεγχος πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων ΦΠΑ, κοινοποίησε α) την με αρ. πρωτ./2021 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018, με συνημμένα την με αριθμό/2021 εντολή έλεγχου και την με αρ. πρωτ./2021 πρόσκληση παροχής πληροφοριών και β) Το υπ. αρ/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου μαζί με την υπ. αρ./2021 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.12.2019 και την υπ. αρ./2021 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2020 - 31.12.2020.

Επειδή, ο έλεγχος πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων ΦΠΑ προέβη στις διαδικασίες που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου διαδικασίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Β) Ως προς τον ισχυρισμό (2^{ος} λόγος) της προσφεύγουσας περί έλλειψης σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των δυσμενών σε βάρος της εκδοθεισών διοικητικών πράξεων και της συνοδευτικής αυτών έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§1 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) 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 χρησιμοποίησης τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης....

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33§§1, 2, 4 «Διακανονισμός εκπτώσεων» του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) 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.[...]

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.[...]

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

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

Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που

ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης 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. [...] 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.[...]».

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

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

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

2. Επέκταση ή προσθήκη μηχανήματος,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33§4 ΦΠΑ, προσδιορίζεται η έννοια των αγαθών επένδυσης για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Δηλαδή η έννοια αυτή έχει εφαρμογή μόνο για τις ανάγκες του ΦΠΑ και κατά συνέπεια η έννοια των επενδυτικών αγαθών για τις ανάγκες άλλων νόμων μπορεί να διαφέρει. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, ως αγαθά επένδυσης αναφέρονται τα ενσώματα αγαθά (κινητά ή ακίνητα), που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και θέτονται απ' αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση (περισσότερες από μια χρήσεις). Επιπλέον ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στο ΦΠΑ επιχείρηση με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των

εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν αλλά έχει τη χρήση του για χρονικό διάστημα τουλάχιστον 9 ετών με οποιαδήποτε έννομη σχέση (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης κλπ.) Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (9 έτη) αποδεικνύεται με μισθωτήρια συμβόλαια προκειμένου για παραχώρηση της χρήσης με μίσθωση, φέροντα βέβαια χρονολογία από Δημόσια Αρχή.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμό 1108/2021 απόφαση του ΣτΕ, κρίθηκε ότι:

5. Επειδή, στον ν. [1642/1986](#) “Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας” (Α 125), όπως αυτός ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής “Άρθρο 23 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με το οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκαν από αυτό [όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ. 34 του άρθρου 1 του ν. 2093/1992 (Α 181) με ισχύ, κατά το άρθρο 48 αυτού, από 1-1-1993]. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποιήσει πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών [όπως το εδάφιο αυτό προστέθηκε με την παρ. 18 του άρθρου 2 του ως άνω ν. 2093/1992]. [...] 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: [...] Άρθρο 25 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου.

1 [όπως η παρ. αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 38 του άρθρου 1 του Ν. 2093/1992]. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει α) [...] Άρθρο 26 Διακανονισμός εκπτώσεων. 1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις προσωρινές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που έχει δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο, β) μετά την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών [...] 2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. 3. [...] 4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτή, αλλά έχει, βάσει οποιαδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παρ. 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης [όπως η περίπτωση αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ Α43)] β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρομοίων, εφόσον εξυπηρετούν παραπάνω από μια χρήσεις. 5. [...] Άρθρο 27 Επιστροφή του φόρου. 1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον: α) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα ή, β) [όπως η περίπτωση αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ.23 του άρθρου 2 του ως άνω ν. 2093/1992] είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή, γ) [...], ή, δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού. 2 [...]”.

6. Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ν. [1642/1986](#), ερμηνευόμενων υπό το φως της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α., όπως έχει, κατά τα ανωτέρω, ερμηνευθεί από το Δικαστήριο της Ένωσης (βλ. επίσης την απόφαση ΔΕΚ της 6ης Μαρτίου 2008, C- 98/07 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. Επειδή,[.....] που αφορά φ.π.α. που επιβάρυνε δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε ακίνητα τρίτων και συγκεκριμένα σε μισθωμένα από αυτήν ακίνητα στηνκαι στομε ιδιωτικά συμφωνητικά μισθώσεως, διάρκειας από 1.8.1991 έως 31.7.1999 στην πρώτη περίπτωση και 15.9.1993 έως 14.9.1999 στη δεύτερη, με δυνατότητα παράτασης της τελευταίας για τρία ακόμη έτη, που, όμως, δεν είχε ενεργοποιηθεί κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο (1993). Έφεση της αναιρεσεύουσας απερρίφθη με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση.

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 το 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 εκπώσεως 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 αναιρεσεύουσα 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. Έσφαλε, συνεπώς, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και, για τον λόγο αυτόν βασίμως προβαλλόμενο με την κρινόμενη αίτηση, πρέπει να αναιρεθεί- ενώ, κατόπιν αυτού, η έρευνα των λοιπών λόγων

αναιρέσεως αποβαίνει αλυσιτελής-, περαιτέρω δε η υπόθεση, που είναι εκκαθαρισμένη κατά το πραγματικό της, πρέπει να διακρατηθεί, να δικασθεί η έφεση της αναιρεσεύουσας κατά της/1999 απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου και να γίνει δεκτή για τον ίδιο ως άνω λόγο, να εξαφανισθεί κατά το αντίστοιχο μέρος η εν λόγω πρωτόδικη απόφαση και ακολούθως να γίνει αντιστοίχως δεκτή η προσφυγή της αναιρεσεύουσας εταιρείας, να ακυρωθεί η .../2.12.1996 πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 1.1. έως 31.12.1993, κατά το μέρος που επιβλήθηκε με αυτήν σε βάρος της αναιρεσεύουσας φπα 24.834.325 δρχ και να αναπεμφθεί η υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, για νέα εκκαθάριση.

Επειδή, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34§§1 «Επιστροφή του φόρου» του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) 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:

ί)ii).....iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33."

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 42 «Επιστροφή φόρου» του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 42 Επιστροφή φόρου

1.Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

«4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δυνάμει της με αριθ./2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, και αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθ./2021 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 24.862,55 € το οποίο δημιουργήθηκε από κατασκευές σε μισθωμένο ακίνητο στην κατά την διαχειριστική περίοδο 23/1/2018 - 31/12/2018.(σελ. 11 έκθεσης ΦΠΑ).

Η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, προσκόμισε στον έλεγχο τα μισθωτήρια συμβόλαια και διαπιστώθηκε ότι κατά τον χρόνο που έγιναν οι εργασίες βελτίωσης, το αρχικό μισθωτήριο συμφωνητικό (αρ. καταχ./2018 ΑΑΔΕ), με χρήση του μισθίου, επαγγελματική στέγη-ενοικιαζόμενα δωμάτια, είχε διάρκεια οκτώ(8) έτη, ήτοι από 23/01/2018 (ημερομηνία σύστασης - έναρξης της προσφεύγουσας) έως 31/12/2025, ενώ στην συνέχεια με τροποποιητικό συμφωνητικό μίσθωσης (αρ. καταχ./2019 ΑΑΔΕ) η μίσθωση του ακινήτου παρατάθηκε πέραν των εννέα (9) ετών και συγκεκριμένα μέχρι 31/12/2030.

Επίσης, η προσφεύγουσα είχε αιτηθεί με την με αρ./2019 και με την/2019 αίτηση την επιστροφή ποσού ΦΠΑ ύψους 23.197,82 ευρώ, οι οποίες είχαν απορριφτεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 33 του ΦΠΑ, οι εργασίες βελτίωσης που έγιναν στο μισθωμένο ακίνητο, προκειμένου να θεωρηθούν ως αγαθά επένδυσης θα έπρεπε η προσφεύγουσα να έχει την χρήση του ακινήτου με οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον για εννέα έτη.(σελ. 11 έκθεσης ΦΠΑ).

Επειδή, εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό/2021 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου αξίας 24.862,55 ευρώ που αφορούσε καταβληθέν ΦΠΑ για εργασίες βελτίωσης σε μισθωμένο ακίνητο.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε την χρήση του ακινήτου με οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον για εννέα (9) έτη ώστε οι εργασίες βελτίωσης που έγιναν στο μισθωμένο ακίνητο να θεωρηθούν αγαθά επένδυσης απέρριψε την ως άνω αίτηση.

Επειδή, η ως άνω αίτηση επιστροφής φόρου υπεβλήθη σε χρόνο μεταγενέστερο του τροποποιητικού συμφωνητικού μίσθωσης που παρέτεινε την μίσθωση μέχρι το 2030.

Επειδή, η προσφεύγουσα, προσκομίζει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα παραπάνω μισθωτήρια συμβόλαια, από τα οποία προκύπτει ότι η αρχική οκταετής (8) μίσθωση του ακινήτου που άρχισε στις 23/01/2018 παρατάθηκε πριν την λήξη της, την 9/5/2019, και έχει ισχύ πέραν των εννέα(9) ετών, ήτοι μέχρι 31/12/2030.

Επειδή, από την από 15.10.2021 έκθεση έλεγχου Φ.Π.Α., προκύπτει ότι σκοπός της προσφεύγουσας σύμφωνα με το συστατικό έγγραφο είναι η κατασκευή και η εκμετάλλευση τουριστικών και ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, η κύρια δραστηριότητα που άσκησε ήταν υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων ή διαμερισμάτων για μικρή διάρκεια, για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της διαθέτει τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις στην οδό στη , η προσφεύγουσα εταιρεία υφίσταται και λειτουργεί στο μισθωμένο ακίνητο και έχει πραγματοποιήσει εργασίες βελτίωσης στο μισθωμένο ακίνητο που χρησιμοποιεί για την άσκηση της δραστηριότητά της.

Επειδή, ο έλεγχος με την με αρ. πρωτ. /2021 πρόσκληση ζήτησε από την προσφεύγουσα να θέσει στην διάθεση του μεταξύ άλλων, το βιβλίο εσόδων εξόδων, τα τιμολόγια και παραστατικά εξόφλησης των τιμολογίων και από τον έλεγχο δεν εγείρεται ζήτημα ότι οι προμηθευτές (εκδότες των φορολογικών στοιχείων δαπανών) δεν είχαν την δυνατότητα να παρέχουν τις υπηρεσίες που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία δαπανών που έλαβε η προσφεύγουσα και καταχώρησε στα βιβλία της.

Επειδή, από το πόρισμα του έλεγχου προκύπτει ότι ποσόν ΦΠΑ ύψους 23.197,82 ευρώ αφορά δαπάνες βελτίωσης σε μισθωμένο ακίνητο και ποσό 1.664,73 ευρώ δεν προέρχεται από επενδυτικά αγαθά.

Ύστερα από τα παραπάνω, από το συνολικό ποσόν ύψους 24.862,55 ευρώ, γίνεται δεκτό ότι το ποσόν ΦΠΑ ύψους 23.197,82 ευρώ αφορά δαπάνες βελτίωσης σε μισθωμένο ακίνητο, ήτοι αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του ΦΠΑ και η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα επιστροφής του ποσού αυτού ΦΠΑ ύψους 23.197,82 ευρώ για επενδυτικό αγαθό, ενώ για το ποσό ύψους 1.664,73 ευρώ έχει δικαίωμα έκπτωσης όπως προσδιορίστηκε και από τον έλεγχο με την υπ. αρ. /2021 προσβαλλόμενη οριστική πράξη φορολογικής περιόδου 01.01.2020 - 31.12.2020.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 20.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία

«.....» με ΑΦΜ, και α) την επικύρωση της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2019 – 31.12.2019**, β) την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2020 – 31.12.2020**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019 – 30/09/2019

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.
Υπόλοιπο Φόρου	για έκπτωση	1.724,85	1.724,85	1.724,85
	για επιστροφή	0,00	0,00	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2020 – 30/09/2020

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.
Υπόλοιπο Φόρου	για έκπτωση	0,00	1.664,73	1.664,73
	για επιστροφή	24.862,55	0,00	23.197,82

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ 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.