



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26.09.2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1889

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/09/2020-31/12/2020 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου

φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/10/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/09/2020-31/12/2020 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/10/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/09/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ μειώθηκε για την προσφεύγουσα εταιρία, με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από φωτοβολταϊκά συστήματα το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 38.590,11 € (από 39.187,01 € σε 596,90 €) καθόσον το ΤΙΜ. εκδόσεως του με Α.Φ.Μ. καθαρής αξίας 160.792,14 € πλέον Φ.Π.Α. 38.590,11 € αφορά σε αγαθό επένδυσης (πάγια φωτοβολταϊκού σταθμού ισχύος 149,64 KW) σε ακίνητο τρίτου στο οποίο δεν είχε τη χρήση (ως μισθωτής) για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/10/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ύψους 35.000,00 €, το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση μειώθηκε κατά 2.227,80 € (από 2.375,14 € σε 147,34 €) και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 1.362,31 € πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 681,16 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 2.043,47 €, καθόσον το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου μειώθηκε κατά 38.590,11 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 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. (σχετ. η υπ' αριθ. αίτηση), ποσού 35.000,00 €, προερχόμενου από πιστωτικό υπόλοιπο περιόδου 01/10/2021-31/10/2021.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Πληρούται η προϋπόθεση των άρθρων 33 παρ. 4 και 34 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ενναετούς μίσθωσης λόγω παράτασης μίσθωσης για εννέα χρόνια πριν από τη λήξη της αρχικής μίσθωσης.
- Υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης σύμφωνα με απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1108/2021). Η μη αναγνώριση από τη φορολογική αρχή του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ είναι παράνομη.
- Η αιτιολογία της φορολογικής αρχής είναι γενική, αόριστη και ανεπαρκής.
- Αντισυνταγματικός και αντίθετος στο κοινοτικό δίκαιο ο περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. που υφίσταται η εταιρεία.

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 εμπειρισττωμένα 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, 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 το άρθρο 34 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής 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, 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' (αυτοτελές) 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 προηγουμένως 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 πράξεων 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 επιβαρυμένα 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 εκροών 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 από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ η προσφεύγουσα έλαβε από τον, ΑΦΜ το TIM. καθαρής αξίας 160.792,14 € πλέον Φ.Π.Α. 38.590,11 € για αγορά παγίων φωτοβολταϊκού σταθμού ισχύος 149,64 KW ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού επί μισθωμένου αγροτεμαχίου στη θέση στο Βόλο μετά της άδειάς του και του συμβολαίου του με τον ΔΑΠΕΕΠ (Διαχειριστή ΑΠΕ και Εγγυήσεων Προέλευσης Α.Ε.) που απαιτούνται για την εγκατάστασή τους. Συγκεκριμένα, μεταξύ της προσφεύγουσας και της ιδιοκτήτριας του ακινήτου – ΑΦΜ είχαν συναφθεί τα εξής μισθωτήρια συμβόλαια α) το από10.2020 μισθωτήριο (αρ. δήλωσης) με διάρκεια ισχύος από07.2020 έως07.2022 και β) το από04.2022 μισθωτήριο (αρ. δήλωσης το οποίο τροποποιεί τη δήλωση με αριθ.) με διάρκεια ισχύος από04.2022 έως06.2035.

Με βάση τα στοιχεία που επιδείχθηκαν στη Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, η υφιστάμενη μισθωτική σχέση κατά την ημερομηνία έκδοσης του ανωτέρω τιμολογίου, για το κατάστημα της πόλης της Σερρών, ήταν διάρκειας από .../07/2020 έως .../07/2022, ήτοι διάρκειας μικρότερης των εννέα ετών. Κατόπιν αυτού από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. εισροών του ανωτέρω τιμολογίου ποσού 38.590,11 € (σελ. 25 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α.).

Επειδή, ωστόσο με την απόφαση **1108/2021** του ΣτΕ (Τμ. Β') κρίθηκε ότι υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ από υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο, που πραγματοποιήσει 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 η προσφεύγουσα που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ **έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ύψους 38.590,11 € με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες ύψους 160.792,14 €** που εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, (άρθρου 33 παρ 4 Ν. 2859/2000), από τον φόρο των εκροών της, **ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής της σχέσης.**

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ανεπαρκούς αιτιολογίας και δικαιώματος έκπτωσης του φόρου των δαπανών που αφορούν σε επενδυτικό αγαθό κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί. Αντιθέτως οι ισχυρισμοί της περί υφιστάμενης μισθωτικής σχέσης

εννέα ετών και δικαιώματος επιστροφής απορρίπτονται ως αβάσιμοι, αφού κατά τον χρόνο που δημιουργήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (Οκτώβριος του 2020) δεν είχε ήδη συντελεστεί η παρέκταση της περιόδου μίσθωσης για διάστημα αθροιστικά τουλάχιστον εννέα ετών, ενώ ο ισχυρισμός περί αντισυνταγματικότητας του περιορισμού του δικαιώματος της έκπτωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/09/2020-31/12/2020 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/10/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/09/2020-31/12/2020

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	39.187,01€	596,90€	39.187,01€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/10/2021

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου		1.362,31€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		681,16€	
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.043,47€	
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	35.000,00€		
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.375,14€	147,34€	37.375,14€

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.