



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/10/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3208

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 19-05-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην περιοχή και των νόμιμων εκπροσώπων της, α) με ΑΦΜ, κατοίκου και του β) με ΑΦΜ, κατοίκου κατά της με αριθμό/05-04-2022 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/04/2021-30/04/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., της οποίας ζητείται η ακύρωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-05-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και των νόμιμων εκπροσώπων της, η

οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./05-04-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/4/2021 – 30/04/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, δεν αναγνωρίστηκε το δηλωθέν ποσό Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας εταιρείας ύψους 16.650,59 ευρώ για επιστροφή.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, βάσει της από 05-04-2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/04/2021 - 30/04/2021, συνεπεία της με αριθ./13-09-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου και του σχετικού αιτήματος επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας εταιρείας.

Η αρμόδια φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών ποσού 95.608,40 ευρώ που αφορούσαν βελτιώσεις που έγιναν σε τρία ακίνητα, διότι κατά τον χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης (συνεπώς και επιστροφής) του ΦΠΑ δεν πρόέκυψε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 33 παρ.4 του ν.2859/2000 για την επιστροφή του Φ.Π.Α και δεν προσκομίστηκαν τα αναγκαία έγγραφα κατόπιν της με αρ. πρωτ./29-10-2021 πρόσκλησης προσκόμισης στοιχείων προς την ελεγχόμενη εταιρεία.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτούνται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης καθώς δεν ελήφθη υπόψη η αληθινή βούληση των μερών ότι ο χρόνος διάρκειας των μισθώσεων υπερβαίνει τα εννέα έτη.
2. Ουδεμία επιρροή ασκεί το εκπρόθεσμο υποβολής των στοιχείων της τροποποιημένης σύμβασης μίσθωσης.
3. Η πρώτη σύμβαση τροποποιήθηκε αμέσως μετά την αρχική φέρουσα βέβαιη ημερομηνία πριν την έναρξη των επίδικων εργασιών. Η δεύτερη ήταν εξ αρχής υπερδεκαετής ενώ στην τρίτη έγινε συνένωση των μισθίων σε ένα ενιαίο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 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....».

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, 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 Φ.Π.Α., 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 Φ.Π.Α., 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 Φ.Π.Α. 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 χρησιμοποίησης 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...»

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 ΔΕΛ Α 1197280/ΕΞ2013/24-12-2013 της ΓΓΔΕ με θέμα «Προσωρινός έλεγχος για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α.» δόθηκαν οδηγίες, 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

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 αποσβέννυται κατανεμόμενο σε περισσότερες της μίας χρήσεις. (βλ. C -51/1976, C 98/2007, C 118/2011).

Επειδή, με την με αριθ. 1108/2021 Απόφαση του ΣτΕ (Τμ. Β') κρίθηκε ότι υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ από υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο, που πραγματοποίησε δαπάνες ανέγερσης/προσθήκης/βελτίωσης επί υφιστάμενων κτιρίων, σε μισθωμένο ακίνητο (τρίτων), το οποίο χρησιμοποιεί αποκλειστικά για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, ανεξάρτητα από την 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), 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 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. Ειδικότερα σύμφωνα με το σκεπτικό της ως άνω απόφασης:

«4. Επειδή, σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του Φ.Π.Α. και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεών του. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, συν. υποθ. C-80/11, και C-142/11, , σκέψεις 37-39, καθώς και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίστουν 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 (εφαρμοζόμενη, κατά τα λοιπά, της παρ. 1 του ίδιου άρθρου) και γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ) (αυτοτελές) δικαίωμα επιστροφής του φόρου [βλ. σχετικώς και τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση επί του ν. 1882/1990, με το άρθρο 24 παρ. 3 του οποίου αντικαταστάθηκε η περίπτωση α) της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986, κατά τα οποία -εν όψει, προδήλως, της ως άνω παρεχόμενης δυνατότητας επιστροφής (ανάκτησης) του φόρου- "η διάταξη σκοπεί στην ενίσχυση της επενδυτικής προσπάθειας, καθώς δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αποκτούν επενδυτικά αγαθά αναγκαία για τη λειτουργία τους μη επιβαρυνόμενα με φόρο προστιθέμενης αξίας"]. [...]

7... Κατά την κρίση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 23 παρ. 1 και 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 προκύπτει "α) ότι ο υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας δικαιούται, μεταξύ άλλων, να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης (πωλήσεως) αγαθών και το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αγορές αγαθών επένδυσης, β) ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο χρησιμοποίησης των εν λόγω αγαθών επένδυσης, γ) ότι τέτοια αγαθά για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων θεωρούνται και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει μεν κατά κυριότητα σε αυτή, έχει όμως βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης τη χρήση του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών και δ) ότι η χρονική αυτή προϋπόθεση πρέπει απαραίτητως να συντρέχει κατά το χρόνο γενέσεως του δικαιώματος της εκπτώσεως του φόρου, δηλαδή κατά το χρόνο χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών. Εν όψει αυτών, το εφετείο δέχθηκε ακολούθως, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν ήταν δυνατή η έκπτωση "του φόρου των αγαθών επένδυσης", διότι "το έτος 1993, που κρίνεται οριστικά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δηλαδή το έτος χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, δεν υφίστατο η χρονική προϋπόθεση της 9ετούς χρήσεως των ακινήτων βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, αφού τα τότε ισχύοντα μισθωτήρια είχαν διάρκεια 6 ετών".

Σύμφωνα, όμως, με τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, η κρίση αυτή της αναιρεσιβαλλομένης είναι μη νόμιμη. Τούτο διότι, ανεξαρτήτως αν οι ως άνω δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα (τρίτων) συνιστούσαν επενδυτικά αγαθά

(ζήτημα το οποίο θα ήταν εξεταστέο αν η κρινόμενη διαφορά αφορούσε την επιστροφή του φόρου) η αναιρεσείουσα είχε, πάντως, δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο των 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, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε Φ.Π.Α 16.650,59 ευρώ το οποίο ανάγεται σε εισροές 95.608,40 ευρώ για το διάστημα από 30-03-2020 έως 22-04-2021 που αφορούν δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία μίσθωσε τρία ακίνητα βάσει του 1) με αρ. δήλωσης μισθωτηρίου το οποίο τροποποιήθηκε με το με αρ. δήλωσης μισθωτήριο 2) με αρ. δήλωσης μισθωτηρίου και του 3) με αρ. δήλωσης μισθωτηρίου βάσει των Δηλώσεων Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας που υποβλήθηκαν ηλεκτρονικά. Όπως αναφέρεται στην παρούσα προσφυγή οι ανωτέρω κατοικίες συνενώθηκαν νομίμως με οικοδομική άδεια σε ένα ενιαίο κτίριο χωρίς να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ο ακριβής χρόνος πραγματοποίησης της ενοποίησης των μισθίων. Σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ Μυτιλήνης το κρινόμενο ακίνητο αφορά τρεις κατοικίες με χωριστές συμβάσεις μίσθωσης. Ειδικότερα:

Α. Με το από 01-12-2019 ιδιωτικό συμφωνητικό, η προσφεύγουσα μίσθωσε από την διαμέρισμα 80 τ.μ. στην περιοχή έναντι μηνιαίου μισθώματος 30,00 ευρώ. Η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε μικρότερη των εννέα ετών, ήτοι από 01/12/2019-20/10/2028. Περίληψη του συμφωνητικού υπεβλήθη εμπροθέσμως στο TAXISnet της Α.Α.Δ.Ε. στις 30-01-2020 και έλαβε αριθ.

Στη συνέχεια και μετά την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ και έκδοσης εντολής ελέγχου με την οποία διενεργήθηκε ο παρών έλεγχος, υπέβαλε στο TAXISnet εκπρόθεσμα στις 11-12-2021 τροποποίηση της ανωτέρω δήλωσης (α/α) ως προς τη διάρκεια, ήτοι από 01/12/2019-20/10/2029, δηλώνοντας ότι η τροποποίηση αυτή προκύπτει από το από 01-12-2019 μισθωτήριο, το οποίο όμως δεν προσκομίστηκε ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προκειμένου να διαπιστωθεί αν αυτό έχει βεβαία ημεροχρονολογία.

Β. Με το από 02-01-2020 ιδιωτικό συμφωνητικό η προσφεύγουσα μίσθωσε μονοκατοικία στον πρώτο όροφο της ίδιας ως άνω περιοχής, από την επιχείρηση Η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε από 02/01/2020-31/12/2031 ήτοι για διάστημα μεγαλύτερο των εννέα ετών. Περίληψη του συμφωνητικού υπεβλήθη εκπρόθεσμα στις 17/11/2020 στο TAXISnet της Α.Α.Δ.Ε. και έλαβε αριθμό

Γ. Με το από 02-01-2021 ιδιωτικό συμφωνητικό η προσφεύγουσα μίσθωσε μονοκατοικία 113,21 τ.μ. στον πρώτο όροφο της ίδιας περιοχής από τον Η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε από 02/01/2021-31/12/2026 ήτοι για διάστημα μικρότερο των εννέα ετών. Περίληψη του συμφωνητικού υπεβλήθη εμπρόθεσμα στις 25/02/2021 στο TAXISnet της Α.Α.Δ.Ε. και έλαβε αριθμό

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είχε πρόθεση παράτασης της μίσθωσης πέραν των 10 ετών αλλά δεδομένου ότι το ακίνητο αγοράστηκε από την ίδια, δεν προχώρησε σε σύνταξη νέου συμφωνητικού.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. δεν προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε την κυριότητα ή χρήση του ακινήτου πάνω από εννέα έτη. Ωστόσο, με την απόφαση 1108/2021 του ΣτΕ (Τμ. Β') κρίθηκε ότι υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ από υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο, που πραγματοποίησε

δαπάνες προσθήκης σε υφιστάμενα κτίρια, σε μισθωμένο ακίνητο (τρίτων), το οποίο χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση ΣΤΕ έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες ύψους 95.608,42 ευρώ, που εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, από τον φόρο των εκροών της, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός της γίνεται δεκτός.

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 εμπεριστατωμένα 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, με την υπ' αριθ./03-10-2022 πράξη του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας η υπόθεση αναπέμφθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή με το υπ' αριθ./03-10-2022 έγγραφό μας, προκειμένου να διενεργήσει συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και επιπλέον να μας διευκρινίσει με την παράθεση συγκεκριμένων στοιχείων για την αναφορά της στην έκθεση απόψεων ότι: «εξετάζοντας παρόλα αυτά το περιεχόμενο των επιμετρήσεων, διαπιστώσαμε ότι αυτά δεν αντικατοπτρίζουν τις εκτελεσθείσες εργασίες».

Η ελεγκτική αρχή απάντησε με το υπ' αριθ./12-10-2022 έγγραφό της (ΔΕΔ/12-10-2022) στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Αναφορικά με τα προσκομισθέντα στην ΔΕΔ από την ελεγχόμενη εταιρία στοιχεία (επιμετρήσεις και τεχνική έκθεση - όχι προϋπολογισμό με εκτίμηση του μηχανικού για το κόστος των εργασιών) σας επισυνάπτουμε πίνακα τιμολογίων της επένδυσης από τον φάκελο του ελέγχου και σας επισημαίνουμε τα εξής:

α) τα υπό κρίση τιμολόγια δεν αναφέρουν τις συγκεκριμένες εργασίες όπως αναγράφονται στις επιμετρήσεις (δεν υπάρχει ταυτοποίηση) και δεν δύναται από τον έλεγχο να διασταυρωθούν οι

ποσότητες των υλικών και τα τετραγωνικά μέτρα των εργασιών στην παροχή υπηρεσίας. Για παράδειγμα αναφέρουμε ότι στα τιμολόγια αναγράφονται «σίδηρος – μπετόν» σε κιλά χωρίς να προσδιορίζεται η εργασία που θα χρησιμοποιηθούν ή η παροχή υπηρεσίας της τοποθέτησης ή οτιδήποτε συμπληρωματικό στοιχείο επεξηγηματικό ώστε να πραγματοποιηθεί από τον έλεγχο η διασταύρωση των επιμετρήσεων με τα παραστατικά που προσκομίστηκαν. Δυσχεραίνει το ελεγκτικό έργο και η μη προσκόμιση προϋπολογισμού από την ελεγχόμενη εταιρία σε σύνδεση με τις επιμετρήσεις ώστε να είμαστε σε θέση να διασταυρώσουμε το συνολικό κόστος των εργασιών με κατηγοριοποίηση τιμολογίων, με τον προϋπολογισμό των εργασιών από τον μηχανικό.

β) τροχοπέδη αποτελεί και μη προσκόμιση οποιονδήποτε ιδιωτικών συμφωνητικών που να αναφέρονται στις εκτελεσμένες εργασίες με επιμέτρηση εργασιών και αναφορά σε κόστος ή σε σχετικό εκδοθέν παραστατικό. (μας έχουν σταλεί οι κατατεθειμένες καταστάσεις των συμφωνητικών και όχι τα ίδια τα συμφωνητικά)

Περαιτέρω στο αίτημα σας για την διευκρίνιση για την θέση της υπηρεσία μας αναφορικά με την εξέταση των επιμετρήσεων και ότι δεν αντικατοπτρίζουν τις εκτελεσθείσες εργασίες σας αναφέρουμε ότι εξετάστηκαν από τον έλεγχο οι εργασίες που εμφανίζονται στην συνημμένη έγκριση εργασιών δόμησης μικρής κλίμακας με αριθμό/2020 που μας είχε προσκομιστεί, οι οποίες κρίθηκαν ανεπαρκείς και όχι σχετικές με τα εκδοθέντα τιμολόγια.

Συνοψίζοντας τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη την έλλειψη μισθωτηρίου συμβολαίου με ελάχιστη διάρκεια τα εννέα έτη σε ισχύ, την περίοδο εκτέλεσης των εργασιών εμμένουμε στα αρχικά συμπεράσματα του ελέγχου και στις αρχικές διορθωτικές πράξεις ΦΠΑ.»

Επειδή, η ελεγκτική αρχή, ούτε στην έκθεση ελέγχου, ούτε στην έκθεση απόψεων, ούτε στην απάντηση επί της αναπομπής της υπηρεσίας μας παραθέτει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η θέση του ελέγχου ότι τα φορολογικά στοιχεία των οποίων η προσφεύγουσα αιτείται την επιστροφή ΦΠΑ δεν αντικατοπτρίζουν τις εκτελεσθείσες εργασίες λόγω δε της έλλειψης των κρίσιμων αυτών στοιχείων, η νομική βάση για τον καταλογισμό είναι πλημμελής.

Επειδή, ο προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής δύναται να διενεργήσει έλεγχο λαμβάνοντας υπ' όψη τις διατάξεις περί παραγραφής προκειμένου να ελεγχθεί αν τα φορολογικά στοιχεία αντικατοπτρίζουν τις εκτελεσθείσες εργασίες με σαφήνεια και επαρκή αιτιολογία σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 19-05-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜκαι των νόμιμων εκπροσώπων της, την ακύρωση της με αριθμό/05-04-2022 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/04/2021-30/04/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ με βάση το ανωτέρω σκεπτικό.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/ 05-04-2022) Φορ. Περιόδου 01/04/2021 – 30/04/2021

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Αξία φορολογητέων εκροών			
Αξία φορολογητέων εισροών	5.995,44	5.995,44	5.995,44
Φόρος εκροών			
Υπόλοιπο φόρου εισροών	538,59	538,59	538,59
Πιστωτικό Υπόλοιπο	538,59	538,59	538,59
Χρεωστικό Υπόλοιπο			
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			
Σύνολο φόρου για καταβολή			
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	538,59	538,59	538,59
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	16.650,59	0,00	16.650,59

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η 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.