



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/11/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3706

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, περιοχής, κατά της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/03/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/03/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωσή της ή η τροποποίησή της.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφισταμένων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

• Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/03/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 5.654,12 ευρώ, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 2.827,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 8.481,18 ευρώ και ποσό για έκπτωση Φ.Π.Α. ύψους 1.118,86 ευρώ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, βάσει της απόέκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ, για την φορολογική περίοδο 01/01/2020 - 31/03/2020, συνεπεία της με αριθ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

Με την ως άνω εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διενεργήθηκε έλεγχος, για την φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/03/2020, ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με αιτία ελέγχου «Επιστροφή Φ.Π.Α. βάσει Δείγματος», διότι διαπιστώθηκε από το Πληροφοριακό Σύστημα TAXIS ότι στιςμε το Α.Φ.Ε.Κ.της ως άνω Δ.Ο.Υ., επιστράφηκε στην προσφεύγουσα, το ποσό των 10.189,37€ χωρίς έλεγχο που αφορούσε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α.

Από τον έλεγχο που έγινε από τη Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ διαπιστώθηκε ότι από το ποσό που επιστράφηκε στην προσφεύγουσα, το ποσό των 9.070,51€ αφορά Φ.Π.Α. τιμολόγιων για αγορά υλικών (επενδυτικών αγαθών) ως προς την ολοκλήρωση ακινήτου που θα χρησιμοποιηθεί για την δραστηριότητα του υποκαταστήματος , και το υπόλοιπο ποσό

1.118,86€ (10.189,37 – 9.070,51€) αφορά Φ.Π.Α. δαπανών και αγορών ως προς την κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας δηλαδή, λειτουργικά έξοδα αυτής, τα οποία δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000 (επιστροφή του φόρου) αλλά στις διατάξεις του άρθρου του 32 § 3 του ν.2859/2000 (έκπτωση φόρου και μεταφορά αυτού στην επόμενη φορολογική περίοδο).

Ως εκ τούτου, το ποσό των 9.070,51€ που αφορά Φ.Π.Α. Παγίων μπορούσε να ζητηθεί για επιστροφή από την προσφεύγουσα και το υπόλοιπο ποσό των 1.118,86€ θα έπρεπε να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο.

Επιπλέον, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α., συνεπώς και επιστροφής Φ.Π.Α., για το 50% των δαπανών (συνολικού ποσού 9.070,51€) που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή του κτιρίου τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/03/2020, καθώς το μισθωτήριο συμβόλαιο φέρει βεβαία χρονολογία τη με ημερομηνία κατάθεσης(εκπρόθεσμη) και ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης την 01/01/2020 από το οποίο προκύπτει η Δωρεάν παραχώρηση (μίσθωμα 0,02€) του 50% του οικοπέδου που ανήκει στονκαι η Δωρεάν παραχώρηση (μίσθωμα 0,01€) του 50% του

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ έκρινε ότι κατά τον χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης (συνεπώς και επιστροφής) του Φ.Π.Α. δεν προέκυψε ότι η προσφεύγουσα κατείχε το υπόλοιπο 50% της κυριότητας ή της χρήσης του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 33 ν.2859/2000 και των ΠΟΛ.1203/1990, 1006/1992, 1094/1992, γεγονός που καθιστά την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου ανακριβή.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ εξέδωσε την ως άνω προσβαλλόμενη οριστική πράξη Φ.Π.Α. με την οποία καταλόγισε στην προσφεύγουσα τις διαφορές κυρίου φόρου και το πρόστιμο λόγω ανακρίβειας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

1. «.....Από λανθασμένους χειρισμούς η μίσθωση του αγροτεμαχίου που ανήκε, εξ αδιαιρέτου από 50% σε εμένα και στο σύζυγό μου, έγινε αρχικά για δύο έτη και εν συνεχεία για 10 έτη, η Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ μας καταλόγιζε το ποσό του επιστραφέντος Φ.Π.Α., λόγω μη μίσθωσης για διάστημα άνω των εννέα ετών, ενώ έπρεπε με βάση την νεότερη νομολογία (Σ.τ.Ε. 1108/2021,) να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη χρήση προς συμψηφισμό.[....].

..... Στη συνέχεια στην Έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι γενικά το μισθωτήριο δεν πήρε βεβαία χρονολογία για την 1.1.2020. Σημειώνουμε και το έχει υπόψη της βεβαίως η Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ ότι προϋπάρχει δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτων για δύο έτη με αριθμό δήλωσης και ημερομηνία αποδοχής τηντο οποίο μισθωτήριο στη συνέχεια και παρατάθηκε την 1.1.2020 όπου δηλώνονται και τα τ.μ. του υπό ανέγερση κτίσματος στο όλο αγροτεμάχιο».

2. Με βάση την απόφαση του ΣτΕ 1108/2021 και την απόφαση, η προσφεύγουσα, δεν στερείται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των παγίων επενδυτικών αγαθών, και
3. Την διαγραφή του προστίμου των 2.827,06 ευρώ διότι δεν βρίσκει έρεισμα στις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. (άρθρα 58, 58^A) και πολύ περισσότερο με την απόφαση του ΣτΕ 1108/2021 με την οποία έχει κριθεί οριστικά ότι δεν υπάρχει απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης.

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.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.

...

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:
α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων.

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1, 2 και 3 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) ορίζεται ότι: « 1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ 1, 2 και 4 του άρθρου 33 «Διακανονισμός εκπτώσεων» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

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

...

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 34 «Επιστροφή του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.».

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1006/14-01-1992, του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Διευκρινίσεις για το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. που βαρύνει τα ακίνητα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από μια επιχείρηση σε ακίνητο που

ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτους αλλά έχει παραχωρηθεί σ' αυτήν η χρήση του», αναφέρεται ότι: «.....

Όπως είναι γνωστό , με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν. 1882/80 (ΦΕΚ 43 Α) αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν οι διατάξεις της περίπτ. α της [παραγρ. 1 του άρθρου 26 του Ν. 1642/86](#) περί ΦΠΑ. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θεωρούνται ως επενδυτικά αγαθά, εκτός των άλλων και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, που ενεργεί φορολογητέες ή αφορολόγητες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, πλην όμως έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού με οποιαδήποτε έννομη σχέση, (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης, χρησικτησία κ.λπ.) για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) χρόνων. Η ρύθμιση αυτή έγινε για κατασκευές που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.87, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν. 1947/91](#).

Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (των εννέα χρόνων), θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρείας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει.

Οι παραπάνω πράξεις μπορεί να είναι μικρότερης διάρκειας (π.χ. 2 ή 3 ετών), οι οποίες όμως ανανεούμενες πριν από τη λήξη τους θα είναι συνολικής διάρκειας τουλάχιστον 9 χρόνων.

Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι, τα μεν ιδιωτικά μισθωτήρια συμβόλαια θα πρέπει να έχουν εμπρόθεσμα κατατεθεί για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή, κυρωμένο αντίγραφο του οποίου θα πρέπει να κατέχει ο μισθωτής, οι δε συμβολαιογραφικές ή άλλες πράξεις με βάση τις οποίες θα αποδεικνύεται η έννομη σχέση της χρήσης από το χρήστη - μισθωτή, θα πρέπει να έχουν μεταγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 618 του Αστικού Κώδικα. Σε περίπτωση δε παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, η διάρκεια του νομικού αυτού προσώπου πρέπει να αναφέρεται ρητά στο συστατικό του έγγραφο και να είναι άνω των εννέα (9) ετών και όχι αόριστης διάρκειας.».

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

1 . Με τις διατάξεις της [περίπτωσης α' της παραγρ. 4 του άρθρου 26](#) του ν. 1642/86, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 24 του ν. 1882/90, ορίζεται η έννοια του επενδυτικού αγαθού, για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θεωρούνται επενδυτικά αγαθά και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτό, αλλά έχει τη χρήση αυτού, με βάση οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) ετών.

2. Περαιτέρω, με την 1003880/175 /ΑΟΟ14/ ΠΟΛ.1006/14.1.1992 εγκύκλιό μας δόθηκαν σχετικές οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων. Με την εγκύκλιο αυτή διευκρινίστηκε ότι η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία ή με συμβολαιογραφική πράξη, η οποία, εφόσον η μίσθωση είναι πάνω από 9 χρόνια, πρέπει να έχει μεταγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 618 του Α.Κ. Π με το καταστατικό της εταιρίας που θα έχει δημοσιευθεί νόμιμα, από το οποίο θα πρέπει να προκύπτει διάρκεια ορισμένου χρόνου (όχι αόριστος) τουλάχιστον εννέα ετών.

Με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι η διάρκεια των μισθώσεων μπορεί να είναι και μικρότερη εννέα ετών, ανανεούμενη όμως πριν από τη λήξη της είναι συνολικής διάρκειας, τουλάχιστο, εννέα ετών. Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι μπορεί μεν η διάρκεια των μισθώσεων να είναι μικρότερη από τα εννέα έτη, πλην όμως, θα πρέπει κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης να συντρέχει η προϋπόθεση αυτή που ορίζεται από το νόμο. Δηλαδή, αν μία αρχική μίσθωση συμφωνείται για χρονική διάρκεια 5 ετών, δεν παρέχεται στο μισθωτή δικαίωμα να ζητήσει επιστροφή του φόρου για τυχόν κατασκευές που πραγματοποίησε στο μισθωμένο ακίνητο κατά την πενταετία αυτή. Εάν, στη συνέχεια και πριν από τη λήξη της αρχικής μίσθωσης, αυτή παραταθεί για άλλα πέντε χρόνια, τότε θα δικαιούται επιστροφής του φόρου που επιβάρυνε τυχόν νέες κατασκευές που πραγματοποίησε κατά το χρόνο της νέας μίσθωσης, γιατί θα ληφθεί υπόψη αθροιστικά και η πρώτη πενταετία της αρχικής μίσθωσης.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 4045/1960 (ΦΕΚ 74 Α'), όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την παράγρ. 2 του άρθρου 16 του ν. 1828/1990 ορίζεται ότι, ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων, ασχέτως ποσού μισθώματος, η γεωργικών ακινήτων εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των πέντε χιλιάδων (5.000) δραχμών κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή για θεώρηση μέσα σε τριάντα (30) μέρες από τη σύνταξή τους, στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του. Τα έγγραφα αυτά δύναται και ο μισθωτής να τα προσκομίζει για θεώρηση στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμισθωτή. Τα έγγραφα αυτά υποβάλλονται σε δύο (2) αντίγραφα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σ' αυτόν που τα προσκόμισε και με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νομοθετήματος ορίζεται ότι όσοι δεν

προσκομίζουν τα έγγραφα μίσθωσης ακινήτου για θεώρηση ή τα προσκομίζουν εκπρόθεσμα, καθώς και οι συμβολαιογράφοι που δεν εφαρμόζουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο αυτή, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 73 του ν.δ. 3323/1955.

4. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 16 του άρθρου 8 του ν. [1882/1990](#) ορίζεται ότι τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών και τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται, μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την ημερομηνία κατάρτισης και υπογραφής τους, από την αρμόδια ΔΟΥ, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

5. Ύστερα από τα παραπάνω, σε κάθε περίπτωση που γίνεται εκπρόθεσμη προσκόμιση στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ σύμβασης μίσθωσης ακινήτου για θεώρηση, εφαρμόζονται οι προαναφερθείσες διατάξεις των παραγράφων 1 και 3, του άρθρου 3 του ν. 4045/1960, όπως ισχύουν, οι οποίες, ως ειδικές κατισχύουν των γενικών διατάξεων της παραγρ. 16 του άρθρου 8 του ν. [1882/1990](#).

6. Κατά συνέπεια, τα οικεία μισθωτήρια θα γίνονται δεκτά για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 1642/86, ως προς το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας. Εξυπακούεται βέβαια ότι θα πρέπει να ερευνάται σε κάθε περίπτωση εάν τα καταβαλλόμενα μισθώματα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του μισθωτή και έχουν δηλωθεί από τον εκμισθωτή, κατά τις σχετικές διατάξεις, ενώ για την εκπρόθεσμη προσκόμιση της σύμβασης μίσθωσης για θεώρηση και κάθε άλλη παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, θα επιβάλλονται οι κυρώσεις που ορίζονται στο νόμο.

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

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

1.Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

Ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου, κρίνεται απαραίτητο να διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές ενέργειες, για τη φορολογική περίοδο για την οποία έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου: [...] **2.4 Κατασκευές επενδυτικών αγαθών.** Ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο

που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων [...].».

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

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

«Άρθρο 1

Υπόχρεοι υποβολής «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας»

1. Οι εκμισθωτές ακίνητης περιουσίας υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία των αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την ημερομηνία που λαμβάνει χώρα η τροποποίησή της, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία. Σε περίπτωση λύσης της μίσθωσης, ο εκμισθωτής υποχρεούται να δηλώνει τη λύση αυτής μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λύση της, διαφορετικά η συμφωνία της μίσθωσης θεωρείται ότι είναι σε ισχύ.

2. ...

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

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

...

Άρθρο 9

1. Για συμφωνίες μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, αρχικές ή τροποποιητικές, λόγω σιωπηρής παράτασης αυτών ή λόγω μεταβολής του όρου της συμφωνίας μίσθωσης που αφορά στο ποσό του μισθώματος, οι οποίες είναι σε ισχύ μέχρι και την 12η Ιουνίου 2020 και για τις οποίες δεν

έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας», η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 30η Σεπτεμβρίου 2020 χωρίς την επιβολή κυρώσεων. Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει και μισθώσεις οι οποίες έχουν συναφθεί πριν την 01.01.2014, για τις οποίες μέχρι σήμερα δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας». Σε αυτές τις περιπτώσεις δηλώνονται όλα τα πληροφοριακά στοιχεία της σύμβασης μίσθωσης όπως ισχύει κατά την 12η Ιουνίου 2020.».

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό των παρ. 4, 5 και 6 της ΣτΕ 1108/2021 (Τμήμα Β') με θέμα: «Δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. για δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης σε μισθωμένο ακίνητο ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης» κρίθηκε ότι:

«...

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 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, Mahageben Kft και C-142/11, Peter David, 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, Metropoi και Stadler, Συλλογή 2002, σ I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-188/99, Amrafrance και Sanofi, σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Σουπεργκαζ, 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, *Rompelman*, σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, *Kretztechnik*, σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, *Centralan Property Ltd*, σκέψη 51, κ.ά.).

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 *Normadia Finans A/S, BG Factoring 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.

.....

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, η προσφεύγουσα, για την φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/03/2020, υπέβαλε τη με αριθμ.περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με την οποία ζητήθηκε επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 10.189,37€ (ΚΩΔ. 503) με αιτία επιστροφής: ΠΑΓΙΑ (ΚΩΔ. 507), το οποίο επιστράφηκε στην προσφεύγουσα χωρίς έλεγχο στιςμε το Α.Φ.Ε.Κ.της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

Επειδή, μετά την επιστροφή του εν λόγω ποσού Φ.Π.Α. χωρίς έλεγχο, εκδόθηκε η με αριθμόεντολή μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, με την οποία διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα, για την φορολογική περίοδο 01/01/2020 - 31/03/2020 ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με αιτία ελέγχου «Επιστροφή Φ.Π.Α. βάσει Δείγματος».

Επειδή, συνεπεία της προαναφερόμενης εντολής μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., διενεργήθηκε έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων του Φ.Π.Α. και συντάχθηκε η απόέκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, παραθέτοντας τα πραγματικά περιστατικά και παρέχοντας σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, από τον έλεγχο που έγινε διαπιστώθηκε ότι το ποσό των 10.189,37€ το οποίο επιστράφηκε στην ελεγχόμενη οντότητα περιλαμβάνει τιμολόγια για αγορά υλικών (επενδυτικών αγαθών), ως κατωτέρω πίνακα, για την ολοκλήρωση ακινήτου που θα χρησιμοποιηθεί για την δραστηριότητα του υποκαταστήματος καθώς και δαπάνες και αγορές που αφορούν την κύρια δραστηριότητα, της ελεγχόμενης οντότητας που δεν αφορά πάγια , αλλά λειτουργικά έξοδα αυτής τα οποία δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 2859/2000 (επιστροφή του φόρου) αλλά στις διατάξεις του άρθρου του 32 § 3 του Ν 2859/2000 (έκπτωση φόρου και μεταφορά αυτού στην επόμενη φορολογική περίοδο).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....					739,60	3.821,25
.....				9.548,95	2.291,75	11.840,70
.....				-182,00	-43,68	-225,68
.....				470,45	112,91	583,36
.....				289,86	69,57	359,43
.....				15.283,00	3.667,92	18.950,92
.....				5.135,00	1.232,40	6.367,40
.....				4,80	1,15	5,95
.....				268,00	64,32	332,32
.....				475,81	114,19	590,00
.....				144,00	34,56	178,56
.....				2.735,40	656,50	3.391,90
.....				46,68	11,20	57,88
.....				278,22	66,78	345,00
.....				213,90	51,34	265,24
ΣΥΝΟΛΑ				37.793,72	9.070,51	46.864,23

Επειδή, με το υπ' αριθμ.Συμβόλαιο Αγοράς Ακινήτου, η προσφεύγουσα απέκτησε το 50% εξ αδιαιρέτου ενός ακινήτου (αγροτεμαχίου) 4.428,00 τ.μ. στην, ενώ το υπόλοιπο 50% αγοράσθηκε από το σύζυγό της

Επειδή, από τηνεκδόθηκε η απόοικοδομική άδεια οικοδόμησης για την κατασκευή Ξενοδοχείου σε ακίνητο (γήπεδο εκτός σχεδίου) στηνκαι στους δύο προαναφερόμενους (προσφεύγουσα και σύζυγός της) με ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% έκαστος.

Επειδή, στις, από την, δηλώθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ Υποκατάστημα με δραστηριότητα :

Επειδή, από την αυτοψία του ελέγχου που διενεργήθηκε στιςστηνκαι συγκεκριμένα στην θέση διαπιστώθηκε η πραγματοποίηση των δαπανών για τις οποίες ζητήθηκε η επιστροφή του Φ.Π.Α.(κατασκευή διώροφης οικοδομής ακινήτου) 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 τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα και καταχώρησε στα βιβλία της.

Επειδή, σύμφωνα με την πολ.1013 /07-01-2014 αναφέρεται ότι «1. Οι εκμισθωτές ακίνητης περιουσίας υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία των αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την τροποποίησή της, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία.».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και τις υποβληθείσες δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας προκύπτει η εκπρόθεσμη ηλεκτρονική υποβολή της υπ' αριθμ. δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής της ΑΑΔΕ, με ημερομηνία κατάθεσης στις, (ήτοι ημερομηνία μεταγενέστερη της έναρξης του ελέγχου), με την οποία δηλώθηκε η Δωρεάν παραχώρηση (μίσθωμα 0,02€) του 50% του οικοπέδου που ανήκει στον στη σύζυγό του και η Δωρεάν παραχώρηση (μίσθωμα 0,01€) του 50% του ΥΠΟ ΑΝΕΓΕΡΣΗ Ξενοδοχείου από τονστη σύζυγό του που αποδέχτηκε την παρούσα μίσθωση, ορίζοντας ως περίοδο μίσθωσης τα 10 έτη, ήτοι από 01/01/2020 έως 31/12/2029.

Επειδή, με βάση τα στοιχεία του φακέλου, η εκπρόθεσμη ηλεκτρονική υποβολή της υπ' αριθμ. δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής της ΑΑΔΕ, με ημερομηνία κατάθεσης στις, με την οποία δηλώθηκε η Δωρεάν παραχώρηση (μίσθωμα 0,02€) του 50% του οικοπέδου που ανήκει στον στη σύζυγό του και η Δωρεάν παραχώρηση του 50% του από τον στη σύζυγό του που αποδέχτηκε την παρούσα μίσθωση, προσθέτοντας τα στοιχεία του

αγροτεμαχίου επιφανείας 4.428,00 τ.μ. στο οποίο ανεγείρεται το υπό κατασκευήκαι ορίζοντας ως περίοδο μίσθωσης τα 10 έτη, ήτοι από 01/01/2020 έως 31/12/2029.

Επειδή, στις προαναφερόμενες και εκπρόθεσμα υποβληθείσες Δηλώσεις Μίσθωσης αναφέρεται ως ημερομηνία υπογραφής της μίσθωσης η 01/01/2020, προσκομίζοντας χειρόγραφο ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης χωρίς να φέρει βεβαία χρονολογία.

Επειδή, η μόνη βεβαία χρονολογία που προκύπτει από τα ως άνω είναι η η οποία είναι και η ηλεκτρονική ημερομηνία κατάθεσης του μισθωτηρίου στην ΑΑΔΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα μισθωτήρια ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι η προσφεύγουσα μίσθωσε το 50% του υπό ανέγερση ξενοδοχείου των 200 τ.μ. σε αγροτεμάχιο επιφανείας 4.428,00 τ.μ. στις που δηλώθηκε εκπρόθεσμα (και πάντως μετά την έναρξη του ελέγχου) στην ηλεκτρονική πλατφόρμα της Α.Α.Δ.Ε., οπότε και η ελεγχόμενη οντότητα δεν δικαιούται επιστροφή ή έκπτωση φόρου, για το 50% των δαπανών που αφορούν την κατασκευή του κτιρίου (ποσό 4.535,26€), αφού το συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης εννιάετους διάρκειας (01/01/2020 – 31/12/2029) που έχει χειρόγραφα συνταχθεί χωρίς να φέρει βεβαία χρονολογία, συνιστά λόγο να μην γίνει δεκτή η εν λόγω μίσθωση για σκοπούς Φ.Π.Α., σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 33 του Ν 2859/2000 για να θεωρηθούν κάποια αγαθά ως αγαθά επένδυσης και να δικαιούται η επιχείρηση έκπτωση ή επιστροφή του φόρου με τις διατάξεις του άρθρου 34, πρέπει να κατασκευάζονται σε ακίνητο που η επιχείρηση να έχει την πλήρη κυριότητα ή μπορεί μεν να μην ανήκει σε αυτήν, αλλά να έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών.

Επειδή, με την απόφαση 1108/2021 του ΣτΕ κρίθηκε ότι « ...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.».

Συμπερασματικά δε η απόφαση του ΣτΕ 1108/2021 έκρινε ότι ο Φ.Π.Α. των δαπανών σε ακίνητα, που συνιστούν επενδυτικά αγαθά ακόμα και εάν δεν υπάρχει δικαίωμα επιστροφής η επιχείρηση διατηρεί το δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο των εκροών της τον αναλογούντα φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες επί των κτιρίων που είτε έχει την κυριότητά τους, είτε έχει αποκλειστικά τη χρήση τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις θεωρούνται ως επενδυτικά αγαθά, εκτός των

άλλων και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, που ενεργεί φορολογητέες ή αφορολόγητες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, πλην όμως έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού με οποιαδήποτε έννομη σχέση (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης, χρησικτησία κ.τ.λ.) για χρονικό διάστημα τουλάχιστο εννέα (9) ετών.

Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (των εννέα χρόνων), θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρίας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ.2 του Ν.2717/1999 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας το ιδιωτικό έγγραφο αποκτά βέβαιη χρονολογία ως προς τους τρίτους μόνον όταν το θεωρήσει συμβολαιογράφος ή άλλος δημόσιος υπάλληλος, αρμόδιος κατά το νόμο . Η θεώρηση γίνεται με σημείωση επάνω στο έγγραφο της λέξης « θεωρήθηκε » και της χρονολογίας.

Επομένως, προκειμένου μια επιχείρηση να έχει το δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου των επενδυτικών αγαθών και κατ' επέκταση της επιστροφής του όταν έχει πιστωτικό υπόλοιπο πρέπει να έχει την κυριότητα των αγαθών αυτών. Με βάση, λοιπόν, τα παραπάνω οι υποκείμενοι στο φόρο που δεν έχουν την κυριότητα των επενδυτικών αγαθών, δεν έχουν και δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου που τα έχει επιβαρύνει.

Συνεπώς κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε την κυριότητα ή τη χρήση του ακινήτου κατά ποσοστό 100% (μόνο το 50% της ανήκει).

Εξάλλου με την με αριθμόαπόφαση της Δ.Ε.Δ. κρίθηκε ότι ουδεμία επιρροή ασκεί το εκπρόθεσμο υποβολής πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης όταν το ίδιο συμφωνητικό έχει βεβαία χρονολογία, γεγονός που δεν ισχύει στην συγκεκριμένη περίπτωση καθόσον δεν προσκομίστηκε συμφωνητικό σύμφωνα με την ως άνω προϋπόθεση.

Ο υποκείμενος στο ΦΠΑ που ανεγείρει κτίσματα σε οικόπεδο που δεν είναι δικής του κυριότητας, δεν αποκτά την κυριότητα των κτισμάτων αυτών και συνεπώς δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που έχει επιβαρύνει την ανέγερσή τους. Επίσης, ο ίδιος υποκείμενος δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει και το Φ.Π.Α. που έχει επιβαρύνει τα επί μέρους κινητά αγαθά που ενσωματώθηκαν στο ανεγερθέν ακίνητο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να καταστούν συστατικά του. Όπως είναι γνωστό, τα συστατικά μέρη του ακινήτου δεν μπορούν να είναι αντικείμενο ξεχωριστής κυριότητας και επομένως ο πιο πάνω υποκείμενος στο Φ.Π.Α. που δεν έχει την κυριότητα του κυρίου πράγματος (κτίσματος) δεν έχει και την κυριότητα των συστατικών του κυρίου αυτού πράγματος.

Επειδή, των οριστικών αποτελεσμάτων προηγήθηκε το με αριθ. πρωτ.Σημείωμα Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ, (της παρ. 1 του άρθρου 28 και της παρ. 4 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ.), με το οποίο κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου. Η προσφεύγουσα κατέθεσε υπόμνημα, το οποίο ο έλεγχος έλαβε υπόψη του κατά τη σύνταξη της οριστικής εκθέσεως απαντώντας τεκμηριωμένα στις απόψεις της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, για να χαρακτηριστεί ένα ακίνητο ως επενδυτικό αγαθό και να υπάρχει η δυνατότητα επιστροφής του Φ.Π.Α. των δαπανών, πρέπει η επιχείρηση είτε να έχει την κυριότητα του, είτε βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, να προκύπτει ότι της έχει παραχωρηθεί η χρήση του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1108/2021 του ΣτΕ κρίθηκε ότι για να υπάρχει η δυνατότητα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των δαπανών σε ακίνητο, πρέπει η επιχείρηση είτε να έχει την κυριότητα του, είτε βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, να προκύπτει ότι της έχει παραχωρηθεί η χρήση αυτού του ακινήτου, ανεξαρτήτως διαστήματος μίσθωσης.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην απόΈκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ ΝΑΥΠΛΙΟΥ, η οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα.

Συνεπώς ο έλεγχος ορθά έκρινε ότι η ελεγχόμενη οντότητα, δεν δικαιούται επιστροφή ή έκπτωση φόρου, για το 50% των δαπανών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή του κτιρίου στην φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/03/2020. Επομένως, η προσφεύγουσα από το ποσό των 9.070,51€ δικαιούται για επιστροφή ή έκπτωση φόρου $9.070,51 \times 50\% = 4.535,25\text{€}$ ενώ για το υπόλοιπο ποσό των 4.535,25€ δεν δικαιούται επιστροφή ή έκπτωση φόρου αφού το μισθωτήριο συμβόλαιο φέρει βεβαία χρονολογία την 21.02.2022 και όχι την 01.01.2020, με αποτέλεσμα κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. δεν προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είχε την κυριότητα ή χρήση του ακινήτου πάνω από εννέα έτη, καθώς δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις του άρθρου 33 του ν 2859/2000 και συνεπώς δεν δικαιούται την επίδικη επιστροφή Φ.Π.Α. Επίσης το ποσό των 1.118,86€ δεν αφορά πάγια επενδυτικά υλικά και θα πρέπει να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο.

Επειδή, εν προκειμένω, δεν δύναται να ληφθούν υπόψη οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα αποφάσεις του ΣτΕ 1108/2021 και της, καθόσον οι παραδοχές τους ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό

εξέταση περίπτωσης, και ως εκ τούτου, οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1.
2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος για την επιβολή του υπό κρίση προστίμου εφάρμοσε τις ανωτέρω διατάξεις, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας και η ενδικοφανή προσφυγή της πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/03/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

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

1. ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1/2020 - 31/03/2020

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών				
Αξία φορολογητέων εισροών	38.051,78	19.121,72	19.121,72	18.930,06
Φόρος εκροών				
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.189,37	-4.543,22	-4.543,22	14.732,59
Πιστωτικό Υπόλοιπο	10.189,37	1.118,86	1.118,86	9.070,51
Χρεωστικό Υπόλοιπο		5.654,12	5.654,12	5.654,12
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		2.827,06	2.827,06	2.827,06
Σύνολο φόρου για καταβολή		8.481,18	8.481,18	8.481,18
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		1.118,86	1.118,86	-1.118,86
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	10.189,37			10.189,37

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

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.