



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15.12.2022

Αρ. απόφασης: 2419

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ:,

με έδρα στη, κατά: α) της υπ' αρ.**15.06.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.10.2021 – 31.12.2021 και β) της υπ' αρ./**20.06.2022** Πράξης Επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦ.Δ.) φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ.πρωτ.**25.07.2022** ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, που 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:

α) Με την υπ' αρ./**15.06.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.10.2021 – 31.12.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. για επιστροφή ποσού 15.917,40€, αντί του αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ για επιστροφή ύψους 18.405,00€, που δηλώθηκε με την υποβληθείσα αρχική δήλωση ΦΠΑ 4^{ου} τριμήνου του 2021 (αρ.δηλ...../30.01.2022).

β) Με την υπ' αρ./**20.06.2022** Πράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦ.Δ.) φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 400,00€ (1x100,00x4 λόγω υποτροπής), λόγω ανακριβούς υποβολής περιοδικής δήλωσης δ' τριμήνου του έτους 2021 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του Ν.4174/2013.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία, τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, είναι υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, έχει ως κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο νωπών φρούτων κυρίως σταφυλιών Για τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις διαθέτει μισθωμένο επαγγελματικό ακίνητο, επιφάνειας 364,01 τμ εντός αγροτεμαχίου επιφάνειας 6.626,50 τ.μ. στον οικισμό, ιδιοκτησίας με ΑΦΜ (αρ.**28.07.2020** δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης, με μηνιαίο μίσθωμα 50,00 ευρώ και διάρκεια μίσθωσης από 01.07.2020 έως 30.06.2023). Με την με αρ./**23.01.2022** δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης, τροποποιείται η διάρκεια μίσθωσης από 01.12.2021 έως 31.12.2030).

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την με αρ. /30.01.2022 αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους **18.405,00€** το οποίο δημιουργήθηκε από κατασκευή ψυκτικού θαλάμου στο παραπάνω ακίνητο, κατά την φορολογική περίοδο από 01.10.2021 έως 31.12.2021.

Με την με αρ...../2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος και κρίθηκε ότι επειδή η προσφεύγουσα δεν είχε τη χρήση του ως άνω ακινήτου με οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής ΦΠΑ των κάτωθι δαπανών για την κατασκευή ψυκτικού θαλάμου (αιτιολογία MULTI 10HP, KONTESER 10HP, Συρόμενη πόρτα, τεχνικές υπηρεσίες κλπ.):

- το ΤΙΜ.ΠΩΛ.-ΔΑ18.10.2021 εκδόσεως, καθ. αξίας 7.700,00€ πλέον ΦΠΑ 1.848,00€,
- το, ΤΙΜ.ΠΩΛ. /19.10.2021 εκδόσεως καθ. αξίας 1.600,00€ πλέον ΦΠΑ 384,00€,
- το ΤΠΥ18.10.2021 εκδόσεως καθ. αξίας 1.065,00€ πλέον ΦΠΑ 255,60€,

οι οποίες καταχωρήθηκαν στα τηρηθέντα βιβλία, μειώνοντας έτσι το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση και κατ' επέκταση για επιστροφή στο ποσό των 15.917,40€, (18.405,00€ - 2.487,60), έναντι του συνολικού αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ για επιστροφή ύψους 18.405,00€ και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την έκπτωση και την επιστροφή του του δηλωθέντος ΦΠΑ εισροών ύψους 2.487,60€, προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

-Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30, 32, 33, 34 του Φ.Π.Α. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε το φόρο εισροών ύψους 2.487,60€, των δαπανών επένδυσης ύψους 10.365,00€, σε μισθωμένο χώρο, λόγω μικρότερης διάρκειας των εννέα ετών, καθώς υπήρχε η παράταση της μίσθωσης και η προϋπόθεση της 9ετούς διάρκειας, με την υποβολή της με αρ.δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης23.01.2022, με την οποία παρατείνεται η διάρκεια μίσθωσης από **01.12.2021 έως 31.12.2030**, επικαλούμενη και την υπ. αριθ. /2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την οποία υποκείμενο στο ΦΠΑ πρόσωπο που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης.

-Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της απαιτούμενης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

-Εσφαλμένα η φορολογικά αρχή καταλόγισε σε βάρος της πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω ανακριβούς υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ τριμ. του έτους 2021, καθώς δεν προβλέπεται πρόστιμο για ανακριβή υποβολή δήλωσης.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. [...]. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. [...]. 1.α. [...]. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...]. 4. [...].»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διακανονισμός εκπτώσεων» του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. [...]. 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 αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την υπό κρίση περίοδο: «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) [...] ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. [...] 2. [...]»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1108/2021 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 4, 6 και 7 της απόφασης): «4. ...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 προηγούμενες 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, [...], 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, [...] 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, [...], 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, [...], σκέψη 51, κ.ά.). 5. [...].

6. Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ν. 1642/1986, ερμηνευόμενων υπό το φως της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α., όπως έχει, κατά τα ανωτέρω, ερμηνευθεί από το Δικαστήριο της Ένωσης (βλ. επίσης την απόφαση ΔΕΚ της 6ης Μαρτίου 2008, C- 98/07 [...] A/S, [...] A/S, σκέψη 33, κατά την οποία «από το γράμμα της διατάξεως [του άρθρου 20 παρ. 4] προκύπτει με σαφήνεια ότι η δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη αφορά αποκλειστικώς και μόνον την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 20, το οποίο ρυθμίζει τον διακανονισμό των εκπτώσεων»), συνάγεται ότι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης. Η έκπτωση αυτή διακανονίζεται, περαιτέρω, κατά τους όρους και προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986 (κατά τον χρόνο υποβολής τη εκκαθαριστικής δηλώσεως). Σε περίπτωση, εξάλλου, που οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, κατ' άρθρο 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 (στην αξία των οποίων, ωστόσο, δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, ως προς τις οποίες, όμως, δε θίγεται, κατά τα ανωτέρω, το δικαίωμα έκπτωσης), τότε: α) το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης (και όχι απόκτησης) των αγαθών αυτών (δια του τελικού διακανονισμού του φόρου που προκύπτει από τη σύγκριση του δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης με το αντίστοιχο του έτους απόκτησης), β) η εν λόγω έκπτωση υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό (με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης), ο οποίος διενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε τα πιο πάνω αγαθά (εφαρμοζόμενης, κατά τα λοιπά, της παρ. 1 του ίδιου άρθρου) και γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ) (αυτοτελές) δικαίωμα επιστροφής του φόρου [βλ. σχετικώς και τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση επί του ν. 1882/1990, με το άρθρο 24 παρ. 3 του οποίου αντικαταστάθηκε η περίπτωση α) της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986, κατά τα οποία -εν όψει, προδήλως, της ως άνω παρεχόμενης δυνατότητας επιστροφής (ανάκτησης) του φόρου- «η διάταξη σκοπεί στην ενίσχυση της επενδυτικής προσπάθειας, καθώς δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αποκτούν επενδυτικά αγαθά αναγκαία για τη λειτουργία τους μη επιβαρυνόμενα με φόρο προστιθέμενης αξίας»].

7. ...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 προσπιθέμενης 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 απαραιτήτως 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 [...], 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. Α.1104/6.5.2020 (ΦΕΚ Β' 1895/18.5.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. 7231-2260/2021/27.1.2021 αίτησής της (27.1.2021): «Άρθρο 1. Δικαίωμα επιστροφής. Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξ αρχής ή από επιγενόμενο λόγο. Άρθρο 2. Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου. 1. Αίτηση Επιστροφής. Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στην δήλωση αυτή ο υποκείμενος στον φόρο έχει αθροιστικά: -

συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή), -επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου, -συμπληρώσει την ένδειξη «ΤΡΑΠΕΖΑ» και τον αριθμό λογαριασμού IBAN. [...]. Δεν υποβάλλεται έντυπη αίτηση, εφόσον για το ίδιο αιτούμενο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. Δεύτερη αίτηση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. [...]. Ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής του αιτήματος επιστροφής, με αυτό δεν συνυποβάλλεται κανένα δικαιολογητικό για την αιτία δημιουργίας του υπολοίπου ποσού προς επιστροφή. [...]. Άρθρο 3. [...]. Άρθρο 5. Ανάκληση αίτησης επιστροφής. Το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που ζητείται για επιστροφή δεν μεταφέρεται προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, εκτός εάν η αίτηση επιστροφής ανακληθεί εγγράφως με υποβολή σχετικού αιτήματος [...]. Άρθρο 6. Μεταβατικές διατάξεις. Οι διατάξεις του άρθρου 4 της παρούσας εφαρμόζονται για αιτήματα επιστροφής που δημιουργούνται από 1.7.2021 και εφεξής. Για αιτήματα που δημιουργούνται μέχρι και 30.6.2021, μετά την ολοκλήρωση των ενεργειών που προβλέπονται στις παρ. 2 και 3 του άρθρου 2 της παρούσας: α) το τμήμα Συμμόρφωσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο που αφορά το αίτημα επιστροφής, εκδίδει άμεσα Α.Φ.ΕΚ. Σε περίπτωση δε, που το αίτημα επιστροφής έχει αξιολογηθεί «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδεται μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου. β) Για τις υποθέσεις που δεν έχουν επιλεγεί για έλεγχο, η υποβολή αιτήματος ανάκλησης είναι δυνατή μέχρι την εκκαθάριση του ΑΦΕΚ. Άρθρο 7. Έναρξη ισχύος. Η παρούσα απόφαση ισχύει από τη δημοσίευσή της και από την έναρξη ισχύος αυτής καταργούνται οι ΠΟΛ 1073/2004, 1090/2012 και 1067/2013 αποφάσεις. Εκκρεμείς αιτήσεις κατά τη δημοσίευση της παρούσας, διεκπεραιώνονται κατά τα οριζόμενα σε αυτή. [...].»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και σύμφωνα με όσα ρητώς αναφέρονται στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 15.06.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (σελ. 1-22):

α) η προσφεύγουσα μίσθωσε επαγγελματικό ακίνητο, επιφάνειας 364,01 τμ εντός αγροτεμαχίου επιφάνειας 6.626,50 τ.μ. στον οικισμό ιδιοκτησίας με ΑΦΜ (αρ./28.07.2020 δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης, με μηνιαίο μίσθωμα 50,00 ευρώ και διάρκεια μίσθωσης από 01.07.2020 έως 30.06.2023).

β) η μίσθωση αυτή τροποποιήθηκε μεταγενέστερα ως προς τη διάρκειά της και συγκεκριμένα ορίστηκε η διάρκειά της για την περίοδο από 01.12.2021 έως 31.12.2030 (σχετική η υπ' αριθμ./23.01.2022 δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης, με μηνιαίο μίσθωμα 50,00 ευρώ)

Επειδή, με τον υπό κρίση έλεγχο κρίθηκε ότι επειδή η προσφεύγουσα δεν είχε τη χρήση του ως άνω ακινήτου με οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής ΦΠΑ των κάτωθι δαπανών για την κατασκευή ψυκτικού θαλάμου (αιτιολογία MULTI 10HP, KONTESER 10HP, Συρόμενη πόρτα, τεχνικές υπηρεσίες κλπ.) :

- το TIM.ΠΩΛ.-ΔΑ/18.10.2021 εκδόσεως ΚΑΛΕΑΔΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ, ΑΦΜ: 152607529, καθ. αξίας 7.700,00€ πλέον ΦΠΑ 1.848,00€,
- το, TIM.ΠΩΛ. /19.10.2021 εκδόσεως ΚΑΛΕΑΔΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ, ΑΦΜ: 152607529 καθ. αξίας 1.600,00€ πλέον ΦΠΑ 384,00€,
- το ΤΠΥ18.10.2021 εκδόσεως ΚΑΛΕΑΔΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ, ΑΦΜ: 152607529 καθ. αξίας 1.065,00€ πλέον ΦΠΑ 255,60€,

οι οποίες καταχωρήθηκαν στα τηρηθέντα βιβλία, μειώνοντας έτσι το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση και κατ' επέκταση για επιστροφή στο ποσό των 15.917,40€, (18.405,00€ - 2.487,60), έναντι του συνολικού αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ για επιστροφή ύψους 18.405,00€, σύμφωνα με τα ρητώς αναφερόμενα στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 15.06.2022 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (σελ. 1-22).

Ειδικότερα δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα το δικαίωμά της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που αναλογούσε στις εν λόγω δαπάνες ύψους 2.487,60 ευρώ, που προέβη για κατασκευή επενδυτικών αγαθών (κατασκευή ψυκτικού θαλάμου) σε οικόπεδο (κυριότητας) τρίτου από το ΦΠΑ των εκροών της και το δικαίωμα της επιστροφής του.

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. αβάσιμα, αυθαίρετα και νομικώς εσφαλμένα δεν της αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ δαπανών ύψους 2.487,60 ευρώ.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, επί της ουσίας του και ανεξαρτήτως της ειδικότερης θεμελίωσής του, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος στην προκειμένη περίπτωση, γιατί, όπως προκύπτει από τα ως άνω εκτεθέντα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης:

- η προσφεύγουσα έχει προβεί σε δαπάνες, η φύση των οποίων αφορά σε επενδυτικό έργο σε ακίνητο (εδαφική έκταση) κυριότητας τρίτου, σχετιζόμενο με τη δραστηριότητά της, τις οποίες δεν αμφισβήτησε η φορολογική αρχή (σελ. 16 της οικείας έκθεσης ελέγχου), ενώ παράλληλα κατά το χρόνο του ελέγχου δεν προκύπτει από τη φορολογική αρχή η έναρξη χρησιμοποίησης του επενδυτικού έργου,

- όπως προκύπτει από τις ως άνω τροποποιήσεις της μίσθωσης, τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης (15.06.2022) της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης όσο και κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας η προσφεύγουσα μίσθωνε την ως άνω εδαφική έκταση από τον ως άνω εκμισθωτή με ΑΦΜ, σταθερά από τις 01.07.2020 (ήτοι πριν τις ημερομηνίες έκδοσης (18 και 19/10.2021) των ως άνω τριών (3) υπό κρίση τιμολογίων), η δε διάρκεια της μίσθωσης (αρχική-τροποποιητική) υπερέβαινε τα εννέα (9) έτη, (01.07.2020-31.12.2030) ήτοι σε κάθε περίπτωση πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του επενδυτικού έργου υφίσταται μίσθωση ακινήτου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την ως άνω υπ' αριθμ. 1108/2021 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται σε κάθε περίπτωση δικαίωμα έκπτωσης δαπανών επενδυτικού έργου ανεξαρτήτως διάρκειας μίσθωσης, η αναγνώριση του οποίου αποτελεί καταρχήν και τη βάση της επιστροφής, και ότι περαιτέρω κατά το χρόνο του ελέγχου (σε χρόνο πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του επενδυτικού έργου), αλλά και κατά το χρόνο έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, υφίσταται ενεργή μίσθωση του ακινήτου, η συνολική διάρκεια της οποίας υπερβαίνει τα δέκα έτη (10) έτη, ήτοι όντως δύναται να διαπιστωθεί η παραχώρηση της χρήσης του ακινήτου για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από εκείνο που ορίζουν και οι σχετικές διατάξεις του ΦΠΑ (σχετ. ΔΕΔ 1271/2022), κρίνεται με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας ότι εσφαλμένα θεωρήθηκε από τη φορολογική αρχή βάσει των πραγματικών δεδομένων της υπόθεσης ότι ο ΦΠΑ των ως άνω δαπανών δεν μπορούσε να εκπεσθεί και εν συνεχεία να επιστραφεί.

Επειδή, περαιτέρω, δεδομένου ότι πρόκειται για αγαθό επένδυσης, σημειώνεται σε κάθε περίπτωση ότι η έκπτωση του ΦΠΑ υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 Κώδικα ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη,

υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54).

Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης, κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση.

Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών).

Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.

Επειδή, αναφορικά με το πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013 που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με την με αρ./20.06.2022 Πράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦ.Δ.) φορολογικού έτους 2021, συνολικού ύψους 400,00€, λόγω, **ανακριβούς υποβολής περιοδικής δήλωσης δ' τριμήνου έτους 2021, καθ' υποτροπή κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του ν.2859/2000. αυτό δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 1 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης.**

Για τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ:, με έδρα στη ., και την ακύρωση α) της υπ' αρ./15.06.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.10.2021 – 31.12.2021 και β) της υπ' αρ./15.06.2022 Πράξης Επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦ.Δ.) φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**

Η υπ' αρ./**15.06.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.10.2021 – 31.12.2021

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	18.405,00	15.917,40	18.405,00

Η υπ' αρ./**15.06.2022** Πράξης Επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4172/2013 (ΚΦ.Δ.) φορολογικού έτους 2021

Ποσό: 0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο

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